



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in

Governance delle organizzazioni pubbliche

Tesi di Laurea

**L'evoluzione dei sistemi contabili nell'ente
locale e l'impatto del modello accrual sulla
rendicontazione**

Relatore

Ch. Prof. Salvatore Russo

Laureando

Dario Buffoni

Matricola 873112

Anno Accademico

2025 / 2026

Indice

Introduzione	p.1
 CAPITOLO I: Dalla nascita dei Comuni al regionalismo asimmetrico: sviluppo storico delle autonomie territoriali	
1.1 L'autonomia urbana nell'Italia medievale: genesi e affermazione dei Comuni	p. 3
1.2 Dalla legislazione napoleonica allo Stato unitario: formazione e sviluppo dell'ordinamento amministrativo locale	p. 11
1.3 L'autogoverno territoriale nell'ordinamento repubblicano: dallo Stato accentrato al regionalismo asimmetrico	p.15
 CAPITOLO II: Il Comune tra assetto istituzionale e programmazione economico - finanziaria	
2.1 Il Comune nell'ordinamento italiano: struttura, funzioni e forma di governo	p.29
2.2 La programmazione economico-finanziaria degli enti locali comunali in una prospettiva di armonizzazione contabile	p.39
 CAPITOLO III: La contabilità pubblica tra tradizione finanziaria e percorsi di riforma	
3.1 L'attuale sistema di contabilità integrata negli enti locali	p.61
3.2 La Riforma 1.15 del PNRR e l'introduzione del sistema contabile accrual	p.78
3.3 Le contraddizioni della riforma contabile	p.102
 CAPITOLO IV: Riflessioni conclusive	p.112
 Tabelle	p.121
Figure	p.124
Bibliografia	p.126
Sitografia	p.131

Introduzione

I fabbisogni informativi non sono statici; evolvono di pari passo con il mutare del contesto socioeconomico e la crescente pluralità dei portatori di interesse. Superata la logica della rendicontazione interna e del mero controllo giuridico-formale, la Pubblica Amministrazione è oggi chiamata a garantire trasparenza, comparabilità dei dati e supportare decisioni strategiche.

Più che un semplice adeguamento tecnico, la riforma della contabilità va intesa come un'opportunità per allineare il linguaggio contabile alle attuali esigenze informative.

Di fronte alla crescente complessità del contesto sociale e alle maggiori esigenze degli stakeholder, le istituzioni devono recepire tali mutamenti, ridefinendo ruolo e funzioni. La necessaria evoluzione dei fini istituzionali impone, di conseguenza, un adeguamento dei mezzi: i sistemi contabili non vanno considerati entità statiche, bensì generatori dinamici di conoscenza. È necessario governarli in modo proattivo, anziché subirli, per rafforzare la capacità della Pubblica Amministrazione di rispondere tempestivamente alle nuove esigenze della cittadinanza.

Il presente lavoro analizza l'evoluzione dei sistemi contabili negli enti locali, concentrandosi sull'integrazione della contabilità economico-patrimoniale nel contesto della tradizionale contabilità finanziaria. La ricerca indaga il percorso di armonizzazione, le motivazioni sottostanti e le principali difficoltà applicative, allo scopo di valutarne l'adequazione e utilità nel settore pubblico.

Il primo capitolo offre un'introduzione storica alle forme dell'autonomia locale, analizzando la genesi del Comune come ente esponenziale della comunità e la sua successiva evoluzione. L'attenzione si sposta poi sul superamento dell'accentramento in favore di un sistema decentrato, consolidato dall'avvento della Repubblica. Lo scopo è mostrare come tale svolta intenda incentivare la partecipazione locale, avvicinando il processo decisionale alla comunità.

Il secondo capitolo analizza l'assetto organizzativo dell'ente comunale, approfondendo le competenze dei suoi organi di governo e il sistema di programmazione finanziaria nell'attuale contesto normativo. Il bilancio degli enti locali non è un semplice documento contabile, ma un processo integrato e ciclico che traduce gli indirizzi politici in risultati

concreti. Questo percorso, che ha inizio con il programma elettorale si articola attraverso precisi strumenti operativi: il Documento Unico di Programmazione (DUP), il bilancio di previsione e il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), nonché il rendiconto.

Sebbene l'attuale sistema garantisca un'elevata compliance (rispetto formale delle norme), si evidenzia una carenza nella misurazione della performance reale. La sfida attuale per il legislatore consiste dunque nell'evolvere il sistema, integrando le logiche contabili in modo da misurare e generare il valore pubblico.

Il lavoro si concentra sull'introduzione della contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*) nella Pubblica Amministrazione italiana. Nello specifico, analizza l'evoluzione normativa e gli effetti di questo passaggio sulla capacità degli enti pubblici di soddisfare i moderni standard di trasparenza e rendicontazione (*accountability*). L'attenzione è rivolta alla riforma dell'armonizzazione contabile del 2011 che, in particolare per gli enti locali, ha istituito il cosiddetto "doppio binario". Un sistema che prevede la coesistenza della contabilità finanziaria (potenziata nel suo ruolo autorizzatorio) e dell'adozione obbligatoria degli schemi contabili economico-patrimoniali. L'analisi evidenzia come tale soluzione, pur rappresentando un avanzamento significativo, presenti ancora margini di criticità e complessità attuative.

Infine, si analizzano le prospettive tracciate dalla Riforma 1.15 del PNRR che, in linea con le direttive europee, promuove l'adozione di un sistema unico basato integralmente sull'*accrual accounting*. Lo studio segnala le differenze tra i modelli contabili, le criticità attuali e gli aspetti da potenziare per una efficace implementazione. In particolare, si valuta l'opportunità di mantenere un sistema contabile ibrido (finanziario ed economico) rispetto al passaggio integrale al sistema *accrual*. Per i prossimi anni, l'obiettivo chiave della Pubblica Amministrazione deve essere superare il semplice rispetto delle regole europee. Il vero traguardo è trasformare il sistema contabile, puntando su tre pilastri fondamentali: trasparenza, efficienza e qualità dei dati.

In questo modo, la contabilità non sarà più solo un adempimento burocratico, ma uno strumento strategico per servire meglio i cittadini.

CAPITOLO I: Dalla nascita dei Comuni al regionalismo asimmetrico: sviluppo storico delle autonomie territoriali

1.1 L'autonomia urbana nell'Italia medievale: genesi e affermazione dei Comuni

La storiografia contemporanea, superando il dibattito ottocentesco, interpreta il fenomeno urbano medievale non come una fondazione *ex novo*, bensì come l'esito di un processo evolutivo di insediamenti preesistenti.

Come spiega lo storico Justin Favrod, la periodizzazione, ovvero la suddivisione della Storia in periodi di tempo, è stata elaborata tra XVIII e XIX secolo, quando l'Antichità greco-romana era considerata il modello culturale di riferimento. Per questo motivo, l'Alto Medioevo (476–1000 d.C.) fu a lungo definito un “periodo buio”¹, in quanto ritenuto lontano dai modelli classici. Oggi, invece, la maggior parte degli studiosi rifiuta la definizione e rivaluta quest'epoca come una fase di profondi cambiamenti politici, economici e sociali.

Nel mondo romano l'Europa occidentale era organizzata in una fitta rete di città integrate nel sistema politico ed economico dell'Impero. Tra il IV e l'VIII secolo però, con il progressivo indebolimento del potere imperiale, anche la vita urbana entrò in crisi: vennero meno le principali funzioni amministrative ed economiche e le élite si spostarono nelle campagne, favorendo lo sviluppo delle grandi proprietà rurali. Di conseguenza molte città si ridussero in modo drastico.

L'inversione di tendenza avvenne solo dall' XI secolo: la crescita demografica, sostenuta da innovazioni tecniche in agricoltura, come la rotazione dei terreni e l'aratro pesante, favorì la ripresa dei commerci²: i centri urbani tornarono a essere nuclei economici dinamici e diventarono sede di una nuova forma di autogoverno: i Comuni.

¹ Coniata nel Trecento da Francesco Petrarca per marcare negativamente il Medioevo in contrapposizione alla “luce” dell'Epoca Classica e del Rinascimento, l'espressione fu ripresa in latino (*saeculum obscurum*) nel 1602 dallo storico e cardinale Cesare Baronio, per descrivere quel periodo tumultuoso.

² I progressi in ambito agrario permisero alle città di divenire i motori della rivoluzione commerciale e di risvegliarsi “dalla prolungata depressione”: LOPEZ R. S., *La rivoluzione commerciale del Medioevo*, Torino 1975, p. 73.

Grazie allo sviluppo di attività mercantili e produttive, le città medievali divennero luoghi di opportunità per migliorare la propria condizione economica e sociale³.

Secondo una concezione attestata alla fine del XIII⁴ secolo, lo status urbano era strettamente connesso alla presenza di un'autorità episcopale e di una cattedrale, elementi che qualificavano un insediamento come sede vescovile. Il vescovo non rappresentava solo un riferimento religioso; egli divenne infatti la figura in grado di garantire continuità istituzionale, protezione e amministrazione della giustizia, consentendo alla città di esercitare una funzione centrale tanto per gli abitanti *intra moenia*⁵ quanto per le popolazioni rurali circostanti.

Tuttavia, la definizione di città medievale non può esaurirsi nella sola considerazione del suo inquadramento giuridico-istituzionale. Essa deve estendersi alla dimensione identitaria e simbolica, ponendo attenzione al senso di appartenenza condiviso dalla comunità nel corso del suo sviluppo storico. Anche nel Medioevo, infatti, una città poteva considerarsi tale solo se interiorizzata e riconosciuta come spazio collettivo, vissuto sia dai residenti che dagli esterni.

Tale dinamica risultò particolarmente evidente nell'Italia centro-settentrionale, dove l'indebolimento del potere imperiale⁶ creò un contesto favorevole alla formazione di organismi politici autonomi. Dal punto di vista demografico, a cavallo fra Due e Trecento la popolazione italiana si attestava intorno ai 12-13 milioni di abitanti e città come Firenze, Milano, Venezia e Genova superavano gli 80.000-100.000⁷. Esistevano una sessantina di centri che avevano una popolazione compresa fra i 10.000 e i 20.000 abitanti⁸.

Le città italiane erano caratterizzate da una struttura sociale eterogenea, composta da aristocrazia militare (spesso collegata al vescovo o a famiglie signorili), proprietari fondiari, mercanti, banchieri, giudici e notai. L'interazione fra queste élites ha fornito le

³ RICCIARDELLI F., La città comunale italiana: forme, demografia, organizzazione politica, *Annali aretini*, VIII-IX (2000-2001), pp. 323-348. Distribuito in formato digitale da "Reti Medievali".

⁴ Come emerge dalle riflessioni del frate domenicano, nonché arcivescovo di Genova IACOPO DA VARAGINE. *Cronaca della città di Genova dalle origini al 1297*, a cura di S. BERTINI GUIDETTI, Genova 1995, p. 227.

⁵ Dentro le mura.

⁶ Sacro Romano Impero.

⁷ PINTO G., Il numero degli uomini, in *La società medievale*, a cura di COLLODO S. – PINTO G., Bologna 1999, p. 14.

⁸ CHERUBINI G., *Le città italiane dell'età di Dante*, Pacini Editore, Pisa 1991, pp. 15-20.

risorse necessarie (militari, economiche e tecniche) per la nascita del Comune, inteso come un nuovo modello istituzionale basato sulla condivisione di diritti, prerogative e autogoverno⁹.

Il termine Comune non coincide con quello di città, ma rappresenta piuttosto l'assetto istituzionale che una comunità urbana adotta nel momento in cui riesce a conquistare una condizione di autonomia politica rispetto ad un potere centrale.

In Europa medievale, la nascita quasi contemporanea di forme di autogoverno suggerisce una crisi delle autorità tradizionali (conti e vescovi) di mantenere un controllo efficace¹⁰. Questa situazione di instabilità fu in larga misura il risultato di un più ampio conflitto di natura ideologica, politica e religiosa, noto come lotta per le investiture¹¹.

Nel loro sviluppo storico, i Comuni italiani attraversarono fasi differenti, schematizzabili in tre grandi momenti. Una prima fase si estende dalle origini del fenomeno (fine XI secolo) fino alla pace di Costanza del 1183; una seconda fase va da tale accordo fino alla metà del XIII secolo; una terza si apre nella seconda metà del Duecento, segnando una nuova trasformazione degli assetti politici urbani¹².

Con riferimento alla prima fase, la progressiva autonomia delle città italiane entrò ben presto in contrasto con la politica restaurativa dell'Imperatore Federico I Barbarossa, deciso a riaffermare la sovranità del Sacro Romano Impero sull'Italia settentrionale. Tra il 1154 e il 1158, durante le Diete di Roncaglia¹³, l'Imperatore ribadì le prerogative regie, le cosiddette regalie, contestando ai Comuni l'appropriazione indebita di funzioni fondamentali dell'Impero¹⁴.

La distruzione di Milano del 1162 da parte dell'Impero, come punizione contro la città capofila dell'opposizione alle direttive imperiali, generò tuttavia una reazione solidale nel

⁹ BANTI O., Studi di storia e di diplomazia comunale, Il centro di ricerca, Roma 1983, pp. 1-19.

¹⁰ MANSELLI R., Autonomia imperiale, autonomia comunale, potenza politica della Chiesa, in Storia d'Italia, in GALASSO G. (a cura di), IV, UTET, Torino 1981, pp. 59-134.

¹¹ Disputa che oppose, dall'ultimo quarto dell'XI secolo sino al concordato di Worms (1122), il Papato e l'Impero per la preminenza nel conferimento (l'investitura) delle dignità ecclesiastiche.

¹² BERENGO M., L'Europa delle città: il volto della società urbana europea tra Medioevo ed età moderna, Einaudi, Torino 1999, pp. 171-244.

¹³ Nei pressi della città di Piacenza.

¹⁴ La giustizia, la riscossione dei tributi, la coniazione monetaria, l'arruolamento delle milizie, il controllo delle principali vie di comunicazione ecc.

resto dell'area lombarda e incoraggiò l'intervento del pontefice Alessandro III per limitare il potere imperiale nella penisola.

Nel 1167 le città ostili all'Imperatore fondarono la Lega Lombarda, un'alleanza militare intercomunale che respinse con successo le campagne imperiali fino alla decisiva vittoria nella battaglia di Legnano del 1176. Tale sconfitta dell'Imperatore, combinata con le difficoltà interne che dovette affrontare in Germania, rese inevitabile la trattativa che condusse alla pace di Costanza del 1183. L'Impero riconobbe ai Comuni il diritto all'autogoverno, la nomina dei propri magistrati e l'esercizio delle funzioni territoriali, ricevendo in cambio il semplice riconoscimento formale della sovranità imperiale. Con la pace di Costanza, pertanto, il Comune cittadino si trasformò in un organismo politico amministrativo istituzionalmente legittimo¹⁵. In particolare, il confronto con Federico I Barbarossa rappresentò il passaggio cruciale nel processo di affermazione dell'autonomia comunale.

L'elemento alla base della struttura organizzativa dei Comuni che si andò ad affermare fu l'assemblea cittadina. Indicata con denominazioni diverse a seconda dei luoghi e dei periodi (parlamento, arengo, concione, consiglio), essa comprendeva i cittadini più influenti; si riuniva in spazi simbolicamente rilevanti della città e aveva competenze sulle decisioni di rilievo, come la dichiarazione di guerra, la stipula della pace, la definizione delle alleanze, l'imposizione dei tributi, la gestione del patrimonio comune.

Con l'aumento della popolazione urbana e la crescente complessità normativa, l'assemblea assunse un numero di componenti sempre più ristretto. Esercitava inoltre un ruolo centrale nella nomina delle magistrature e dei singoli uffici, configurandosi la principale sede del potere deliberativo¹⁶.

Mentre il potere legislativo spettava ai consigli, le funzioni esecutive e giudiziarie erano invece concentrate nelle mani di un collegio di magistrati, nucleo del governo comunale. In origine la carica suprema era rappresentata dai consoli, una magistratura collegiale il cui nome richiama il modello romano. I consoli venivano eletti e rimanevano in carica inizialmente per brevi periodi (favorendo un'ampia rotazione) e successivamente per mandati annuali.

¹⁵ RICCIARDELLI F., cit., (2000-2001), pp. 323-348. Distribuito in formato digitale da "Reti Medievali".

¹⁶ CARVALE M., Ordinamenti giuridici dell'Europa medievale, Il Mulino, Bologna 1994, p. 261.

Le magistrature nominavano a loro volta una rete di uffici subordinati, incaricati della gestione concreta dell'amministrazione comunale. Tra questi figuravano funzionari addetti alle finanze, alla valutazione dei patrimoni e dei redditi, alla redazione e conservazione degli atti pubblici, nonché magistrati specificamente competenti in materia giudiziaria.

Il sistema consolare rimase alla base del governo comunale per gran parte del XII secolo, periodo durante il quale le città consolidarono le proprie strutture amministrative, e rafforzarono il controllo sul territorio.

Superato almeno in una prima fase il confronto con l'Impero, i Comuni italiani si trovarono tuttavia a fronteggiare marcate tensioni interne. L'aristocrazia urbana, protagonista della prima fase del governo consolare, era lacerata da conflitti tra fazioni che minavano la stabilità politica e rendevano inefficace il sistema collegiale.

Per ristabilire l'ordine e assicurare maggior imparzialità nell'amministrazione, molti Comuni introdussero il podestà, magistrato unico, di solito forestiero, incaricato per periodi brevi e dotato di ampi poteri disciplinari e giudiziari¹⁷. Si configurava come il principale esecutore degli indirizzi politici e delle deliberazioni assunte dagli organi collegiali del Comune.

La trasformazione segnò il passaggio dall'originario pluralismo consolare a un modello più centralizzato. Tuttavia, se inizialmente tale cambiamento si dimostrò efficace nell'assicurare una certa stabilità, col tempo anche questa magistratura individuale si rivelò influenzabile dal gruppo di potere di volta in volta dominante.

Nel frattempo, coloro che esercitavano attività economiche indipendenti (come mercanti e artigiani) continuavano a rimanere esclusi dalle "stanze del potere". Solo a partire dal XIII secolo emerse un nuovo soggetto politico espressione di tali categorie, il Popolo, la cui rivendicazione si concretizzava nell'istituire una sorta di contro-potere da opporre a quello delle famiglie aristocratiche. Questo organismo aveva infatti propri consigli e un magistrato esecutore, il Capitano del Popolo¹⁸. L'introduzione di questa figura e la

¹⁷ CRISTIANI E., Le alternanze tra consoli e podestà ed i podestà cittadini, in I problemi della civiltà comunale: atti del Congresso Storico per il VII centenario della prima Lega Lombarda (Bergamo, 4-8 settembre 1967), di Fonseca C.D., Cassa di Risparmio delle Province Lombarde, Milano 1971, pp. 47-51.

¹⁸ RICCIARDELLI F., cit., (2000-2001), pp. 323-348. Distribuito in formato digitale da "Reti Medievali".

formazione di consigli popolari determinarono in molte città l'affermazione del Comune di Popolo, un nuovo assetto politico che ampliava la partecipazione¹⁹.

L'ultima grande fase di tensione con l'autorità imperiale si sviluppò sotto il Regno di Federico II tra il 1237 e il 1250. Nonostante un iniziale successo dell'Imperatore, culminato nella vittoria di Cortenuova del 1237, la successiva riscossa della Lega Lombarda contribuì a ribaltare la situazione: le sconfitte imperiali di Parma nel 1248 e di Fossalta nel 1249 compromisero definitivamente il progetto di riunificazione sotto una sola autorità. La morte di Federico II nel 1250 segnò la fine del tentativo imperiale di sottomettere stabilmente i Comuni italiani.

Nel corso del XIII secolo numerosi Comuni consolidarono la propria autonomia, trasformandosi in veri e propri Stati cittadini dotati di eserciti, sistemi fiscali, legislazioni e amministrazioni. Sebbene l'evoluzione verso le Signorie²⁰ comportò una progressiva riduzione delle libertà comunali, l'esperienza politica del Comune medievale è rimasta un punto di riferimento nella tradizione istituzionale italiana, tanto da essere considerata, nella riflessione giuridica moderna, la radice storica dell'autonomia municipale.

L'ascesa del ceto mercantile determinò anche la crescente diffusione delle pratiche contabili come strumenti di controllo e governo dell'attività economica²¹. L'esigenza di

¹⁹ Restavano invece escluse le fasce più povere della popolazione urbana, spesso indicate come "Popolo magro".

²⁰ Le Signorie furono forme di governo nate in Italia tra il XIII e il XIV secolo, che segnarono il passaggio dai Comuni medievali a un sistema politico più accentrato e personale. Il potere non era più distribuito tra le istituzioni comunali, ma veniva affidato a un unico signore o a una famiglia influente. Le Signorie sorsero come risposta alle continue lotte interne e alle difficoltà amministrative che rendevano instabili i Comuni. Per ristabilire l'ordine e garantire maggiore sicurezza, i cittadini concessero progressivamente pieni poteri a una sola persona. Inizialmente l'incarico era temporaneo, ma con il tempo divenne stabile, vitalizio ed ereditario.

²¹ L'evoluzione degli strumenti finanziari nell'Europa comunale è riconducibile, in molti casi, agli scambi con il mondo arabo, il quale beneficiava a sua volta della proficua relazione con la civiltà indiana. Il sistema di numerazione di origine indiana, ovvero il sistema numerico con base 10 compreso lo zero fece il suo ingresso in Europa attraverso la Spagna musulmana e la Sicilia, regioni in cui le influenze arabe erano radicate. Un passaggio decisivo in questo percorso si ebbe nel 1202, anno in cui Leonardo Fibonacci pubblicò il "Liber abaci", opera nella quale sostenne con forza l'adozione delle cifre arabe (di origine in realtà indiana) proponendole come alternativa più efficiente al tradizionale sistema dei numeri romani.

MELIS V.F., Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica, Zuffi, Bologna 1950, pp. 382, 586 e 587.

registrare contabilmente operazioni economiche sempre più articolate non riguardò esclusivamente il settore mercantile ma investì anche le istituzioni religiose e le strutture di governo “pubblico” come i Comuni e le Signorie.

Rispetto all’età antica²², caratterizzata dal ruolo centrale di grandi organizzazioni “pubbliche” nel dettare i modelli di gestione delle risorse, il periodo comunale segnò un’inversione di tendenza. Con la rinascita economica e culturale dell’Occidente, fu infatti il sistema “privato” ad influenzare le pratiche contabili del settore “pubblico” (per quanto sia appropriato utilizzare questo aggettivo in tal contesto). Ne costituisce una testimonianza il fatto che numerosi Comuni italiani, a partire dalla prima metà del XIV secolo, adottarono sistemi di contabilità in partita doppia, attingendo dalle tecniche dei banchi di scritta e delle imprese mercantili private²³.

Per risalire ad accenni dottrinali in materia è necessario far riferimento all’ abachista Dardi di Pisa, nel suo trattato *“Aliabraa argibra”* del 1344; ma è solo nel 1494 che il frate Luca Pacioli pubblicò a Venezia una vera e propria enciclopedia matematica, dal titolo *“Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”*. L’opera, un trattato di aritmetica, algebra ed elementi di contabilità utilizzata dai mercanti (con riferimento a monete, pesi e misure utilizzate nei diversi Stati italiani), in uno dei capitoli presenta in modo strutturato la partita doppia, metodo conosciuto poi in tutta Europa con il nome di “metodo alla veneziana”²⁴.

L’affermazione dei Comuni e delle Signorie determinò una profonda trasformazione della società europea, incidendo non soltanto sugli assetti politici, ma anche sulle modalità di gestione economica e amministrativa. Durante il Medioevo feudale, l’economia era prevalentemente agricola e fondata sulla rendita fondiaria. La crescita delle città, l’espansione dei commerci e l’affermazione delle attività mercantili modificarono progressivamente questo assetto tradizionale. Il ceto mercantile assunse un ruolo centrale, contribuendo allo sviluppo di nuove pratiche organizzative e di rendicontazione che avrebbero influenzato gli apparati amministrativi moderni. I mercanti si trovarono infatti a gestire attività sempre più complesse: commerci su lunghe distanze, investimenti condivisi, traffici che coinvolgevano più città e mercati. Questa complessità rese

²² Come nell’Impero Romano.

²³ CIBOLINI L., Tra politica, diritto ed economia, per una storia della contabilità pubblica, le origini e lo sviluppo dei conti degli Stati, Roma TrE-Press, Roma 2025, p. 58.

²⁴ CIBOLINI L., cit., p. 60.

necessario elaborare strumenti amministrativi in grado di monitorare con precisione crediti, debiti, profitti, perdite e movimenti di capitale. La contabilità assunse quindi una funzione strategica.

Le Arti e le corporazioni di mestiere iniziarono infatti a regolamentare l'organizzazione economica locale, introducendo valori profondamente diversi rispetto alla mentalità feudale: l'intraprendenza individuale, la capacità di calcolo e la gestione del rischio divennero gli elementi del successo sociale ed economico.

Molte pratiche sviluppate dai mercanti furono progressivamente adottate dagli apparati pubblici, contribuendo alla nascita di sistemi amministrativi più organizzati e centralizzati²⁵.

L'analisi della prassi contabile adottata in un determinato periodo storico non può essere separata dallo studio del contesto economico e culturale in cui si sviluppa. Le registrazioni riflettono il modo in cui una società concepisce l'attività economica, i suoi obiettivi e i diversi rapporti tra i soggetti che la compongono.

L'approfondimento delle tecniche contabili, sia del settore privato sia delle amministrazioni pubbliche, contribuisce quindi a comprendere in profondità i processi storici nelle loro declinazioni economiche e politiche; attraverso queste discipline è possibile ricostruire non solo il tessuto economico di un territorio, ma anche aspetti più ampi della vita sociale²⁶.

²⁵ CIPOLLA C.M., Storia economica dell'Europa preindustriale, IL MULINO, Bologna, 2002, p. 56.

²⁶ CIAMBOTTI M., La contabilità pubblica nelle Signorie e nei Comuni italiani a cavallo tra XIV e XV secolo: il caso della signoria Malatestiana, 2021, p. 100.

1.2 Dalla legislazione napoleonica allo Stato unitario: formazione e sviluppo dell'ordinamento amministrativo locale

Una tappa fondamentale per comprendere le origini dell'ordinamento amministrativo italiano è stata il recepimento della legislazione napoleonica. Dopo la tumultuosa esperienza rivoluzionaria, la Francia di Bonaparte consolidò un modello amministrativo fortemente accentrato.

Le riforme napoleoniche produssero profondi mutamenti politici e ridefinirono il rapporto tra centro e periferia dello Stato, abbandonando la prospettiva di decentramento amministrativo emersa con i decreti dell'Assemblea costituente del dicembre 1789. Con la legge del 28 piovoso anno VIII (17 febbraio 1800), il territorio francese fu riorganizzato in Dipartimenti, Distretti, Cantoni e Comuni. Si affermò un'organizzazione istituzionale fondata su una solida struttura piramidale, nella quale ogni livello risultava strettamente coordinato e subordinato a quello superiore in modo gerarchico.

La caduta di Napoleone determinò il ritorno degli antichi Stati monarchici. A seguito della Restaurazione sancita dal Congresso di Vienna del 1815, la penisola si frammentò nuovamente in una pluralità di Stati. I sovrani restaurati, tuttavia, pur ripristinando l'ordine precedente, riconobbero l'efficacia del sistema amministrativo ereditato dall'esperienza napoleonica: una macchina moderna ed efficiente, capace di coniugare le esigenze di partecipazione dei ceti borghesi emergenti con quelle di controllo del territorio da parte del potere centrale.

Con il regio decreto del 9 ottobre 1861 n. 250 vennero istituite formalmente le Prefetture dell'Italia post-unitaria. Articolate in 59 province e 193 circondari, rafforzarono ulteriormente la struttura verticale del controllo amministrativo.

Nonostante i progetti di riforma di Farini e Minghetti²⁷ puntassero ad una maggiore autonomia locale, prevalse l'orientamento accentratore. Con la legge del 20 marzo 1865 n. 2248 (Allegato A), il governo Ricasoli varò la prima normativa comunale e provinciale dell'Italia unita, confermando la gestione gerarchica dell'amministrazione pubblica. Tale legge non introdusse modifiche sostanziali rispetto ai modelli precedenti e confermò la centralità del prefetto e del sindaco: il primo, vero rappresentante del ministro dell'Interno sul territorio, incarnava

²⁷ Presidenti del Consiglio dei ministri del Regno d'Italia, succedendosi nel ruolo rispettivamente tra il 1862 e il 1863 e (per il suo primo governo) dal 1863 al 1864.

l'autorità statale; il secondo conservava la sua natura ambigua, oscillante tra la rappresentanza della comunità locale e il ruolo di terminale della macchina gerarchica amministrativa.

Dal punto di vista contabile, nel 1863 il ministero dell'Interno avviò un censimento dei bilanci comunali, coinvolgendo le Prefetture nella raccolta e trasmissione dei dati. Tuttavia, le difficoltà operative e i ritardi nella comunicazione dei bilanci resero complesso il consolidamento delle contabilità locali.

Fino al 1869, la contabilità pubblica italiana si basò sulla legge sarda n. 1483 23 marzo 1853, promossa da Cavour e ispirata ai modelli francese (1838) e belga (1846). A questa seguì la legge n. 5026 del 22 aprile 1869 che disciplinò l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato, istituendo inoltre la Ragioneria Generale presso il ministero delle Finanze. La regolamentazione contabile di Comuni e Province rimaneva tuttavia priva di una disciplina organica. Nonostante le istruzioni preunitarie costituissero il punto di riferimento per la gestione dei bilanci, la prassi locale spesso prevaleva.

Solo con il regio decreto n. 7036 del 6 luglio 1890 intitolato "Amministrazione e contabilità dei Comuni e delle Province", si giunse a una disciplina sistematica e coerente con le innovazioni introdotte nella contabilità statale. Il decreto estendeva esplicitamente ai Comuni e alle Province i principi della contabilità generale dello Stato, apportando una primitiva standardizzazione della struttura informativo-contabile dei bilanci locali e definendo principi comuni per la classificazione delle entrate e delle spese.

La struttura del bilancio comunale, suddivisa in titoli e categorie, prevedeva la distinzione tra entrate e spese ordinarie e straordinarie, riflettendo l'impianto concettuale della legge cavouriana del 1853, ma adattandolo al nuovo assetto amministrativo.

L'introduzione di un sistema contabile uniforme rappresentò un miglioramento nella trasparenza, nella rendicontazione e nella comparabilità dei bilanci degli enti locali, elementi fondamentali e ancora oggi ricercati nelle amministrazioni.

Nel 1903, la riforma promossa da Giovanni Giolitti mirò a governare le crescenti spinte autonomistiche attraverso la municipalizzazione dei servizi pubblici²⁸. Tale processo, tuttavia, era subordinato a un iter particolarmente complesso: la deliberazione del Consiglio comunale,

²⁸ Legge n.103 del 1903.

il parere del Prefetto, l'approvazione della Giunta provinciale amministrativa, la trasmissione al ministero dell'Interno e, infine, la conferma tramite referendum popolare.

La legge intendeva introdurre un quadro normativo unitario per la gestione dei servizi pubblici locali, definendo con chiarezza le modalità attraverso cui i Comuni potevano assumerne direttamente l'esercizio. L'obiettivo era incidere su una realtà in cui la maggior parte dei servizi era affidata a soggetti privati i quali, una volta ottenuta la concessione e trovandosi in posizione di monopolio, tendevano spesso a massimizzare il profitto anche a discapito dell'interesse collettivo²⁹.

L'ultimo testo normativo in materia, emanato dallo Stato liberale, fu il regio decreto n. 148/1915 (T.U. della legge comunale e provinciale), in cui il Comune assunse la struttura tripartita (Consiglio, Giunta, Sindaco) che, pur evoluta nel tempo, costituisce ancora oggi la base dell'ordinamento comunale italiano.

Con l'avvento del Fascismo la centralizzazione statale divenne ancora più evidente.

I regi decreti n. 2440 del 18 novembre 1923 e n. 827 del 23 maggio 1924 rappresentarono i cardini storici della contabilità dello Stato di quel sistema. Il primo fissava i principi fondamentali e le norme generali in materia di gestione del patrimonio pubblico e di contratti statali; il secondo ne rappresentava il regolamento di attuazione, disciplinando in modo analitico le procedure amministrative e contabili, dalla gestione dei beni mobili e immobili alla formazione, stipulazione e approvazione dei contratti pubblici. Questi provvedimenti segnarono una tappa essenziale nel rafforzamento del controllo centrale sulle risorse finanziarie-patrimoniali e sono tutt'oggi parzialmente vigenti, sebbene abbiano subito innumerevoli modifiche e integrazioni. Il processo di accentramento statale trovò ulteriore espressione nell'istituzione del Governatorato di Roma, sancito dal regio decreto-legge n. 1949 del 28 ottobre 1925. Il provvedimento sopprime l'autonomia comunale, trasferendo i poteri amministrativi e legislativi ad un Governatore e ad un Vicegovernatore di nomina regia, affiancati da una Consulta composta da dodici membri scelti direttamente dal governo.

La successiva riforma³⁰, applicata in prima battuta ai Comuni sotto i 5.000 abitanti, abolì i tradizionali organi elettivi (Sindaco, Giunta e Consiglio) a favore del Podestà, figura

²⁹ BADIA F., L'impatto della "Legge Giolitti" sulla municipalizzazione (l.103/1903) sui bilanci comunali: il caso del Comune di Ferrara, in SFERA Archivio dei prodotti della Ricerca dell'Università di Ferrara, 2006.

³⁰ Introdotta principalmente con la legge n. 237 del 4 febbraio 1926 e il successivo regio decreto-legge n. 1910 del 3 settembre 1926.

monocratica nominata per decreto reale e revocabile dal ministro dell'Interno. L'assetto, in un secondo momento, venne esteso a tutti i Comuni del Regno, con la possibilità per il ministro dell'Interno di affiancare al Podestà uno o due Vice-podestà nei centri oltre i 100.000 abitanti. Parallelamente si procedette alla statalizzazione dei segretari comunali.

Il Testo Unico della legge comunale e provinciale del 1934³¹ consolidò tutte le innovazioni del regime fascista, fotografando un sistema in cui ai funzionari spettarono esclusivamente compiti esecutivi, mentre ogni funzione deliberativa era riservata ai vertici politici, rigidamente dipendenti dal potere centrale.

Il filo logico che attraversa l'intero percorso storico è dunque rappresentato dalla tensione costante tra accentramento e autonomia, tra esigenza di uniformità e istanze di autogoverno locale. Un nodo tematico che non si esaurisce nel periodo considerato, ma che costituisce una chiave interpretativa fondamentale per comprendere le successive evoluzioni dell'ordinamento repubblicano.

³¹ Regio decreto del 3 marzo 1934, n. 383.

1.3 L'autogoverno territoriale nell'ordinamento repubblicano: dallo Stato accentrato al regionalismo asimmetrico

La Costituzione repubblicana segnò una profonda rottura con il modello amministrativo fascista, il quale aveva determinato la sostanziale soppressione dell'autonomia locale. Durante il Ventennio, i Comuni e le Province erano stati privati di ogni forma di autogoverno: gli organi elettivi furono sostituiti da figure monocratiche di nomina governativa, sottoposte al controllo del ministero dell'Interno. Risultavano così svuotati di contenuto politico e amministrativo, ridotti a meri apparati esecutivi del potere centrale.

Per rifondare lo Stato su basi democratiche, i padri costituenti scelsero di valorizzare le autonomie locali, rendendole un cardine del nuovo assetto costituzionale.

L'art. 5 della Costituzione affermò i principi di autonomia e di decentramento³² amministrativo, pur nel quadro dell'unità e indivisibilità della Repubblica, rovesciando la logica accentratrice e autoritaria fascista. L'autonomia locale non viene più concepita come una concessione, bensì un elemento strutturale dell'ordinamento repubblicano, funzionale alla partecipazione democratica e alla responsabilizzazione delle comunità territoriali.

Coerentemente con ciò detto, l'art. 128³³ della Costituzione riconobbe espressamente Comuni e Province quali enti autonomi, dotati di propri poteri e funzioni, sebbene esercitati nel rispetto dei principi stabiliti dalle leggi generali dello Stato. Tale disposizione rappresentò una novità di rilievo rispetto al passato: per la prima volta l'autonomia locale trovava un fondamento costituzionale, sottraendosi alla precarietà delle discipline legislative previgenti e ponendo un limite al potere discrezionale del legislatore statale.

Il nuovo ordinamento repubblicano non solo superò l'esperienza fascista, ma si pose anche in discontinuità con la tradizione accentratrice dello Stato liberale, avviando un lento ma irreversibile processo di valorizzazione delle autonomie locali come strumenti di democrazia, pluralismo e decentramento del potere pubblico.

L'impatto innovativo del principio autonomistico sancito dal Costituente è stato tuttavia in parte frenato dall'inerzia del legislatore ordinario. Le Regioni, ad esempio, sono state istituite

³² Rispettivamente la capacità di autogovernarsi e perseguire propri interessi e la dislocazione di funzioni e poteri statali verso uffici periferici.

³³ L'articolo è stato abrogato dalla legge costituzionale del 18 ottobre 2001, n. 3, in quanto la modifica del Titolo V della Costituzione, lo rese superfluo. Il suo testo originale stabiliva che "Le Province e i Comuni sono enti autonomi nell'ambito dei principi fissati da leggi generali della Repubblica, che ne determinano le funzioni".

solo nel 1970³⁴ ed il trasferimento concreto delle funzioni amministrative dallo Stato a quest'ultime, avvenne ancora dopo con i decreti legislativi n. 616 e n. 617 del 1977.

La stagione riformatrice riprese con intensità a partire dagli anni Novanta del Novecento. La Carta europea dell'autonomia locale, firmata a Strasburgo il 15 ottobre 1989 e recepita nell'ordinamento italiano con la legge 30 dicembre 1989, n. 439, riconobbe all'art. 3 il diritto delle collettività locali a disporre della capacità effettiva di amministrare, sotto la propria responsabilità e nel rispetto della legge, una parte significativa degli affari pubblici. L'art. 4, comma 3, affermò il principio secondo cui, in via generale, le funzioni pubbliche devono essere esercitate dalle autorità più prossime ai cittadini, anticipando il principio di sussidiarietà verticale stabilito poi sia della legge 142 del 1990 che, in sede europea, dal Trattato di Maastricht entrato in vigore il 1° novembre del 1993.

L'impatto della Carta europea dell'autonomia locale è evidente anche nella norma che riconosce la soggettività politica direttamente alle comunità locali (art. 2, comma 1). In quest'ottica, gli enti non sono i detentori primari dell'autonomia, ma ne costituiscono solo la proiezione istituzionale. Ne deriva un modello di autogoverno incentrato sul territorio e sui suoi abitanti, superando una visione puramente burocratica o amministrativa³⁵.

In questo scenario la legge n. 142 del 1990 ha segnato una svolta nella riorganizzazione degli enti locali italiani, introducendo maggiori autonomie ispirate alle istanze europee. Tra i vari interventi, ha promosso i processi di fusioni tra Comuni di piccole dimensioni ed ha riformato la disciplina delle comunità montane. Inoltre, ha riconosciuto agli enti locali autonomia normativa (con propri statuti), organizzativa ed ha rafforzato il ruolo del Sindaco, anticipazione della sua elezione diretta introdotta dalla legge n. 81 del 1993.

Le innovazioni della legge del 1990 vennero rafforzate dalla legge n. 59 del 1997³⁶, che ha ampliato il trasferimento di funzioni agli enti territoriali. In linea con il principio di sussidiarietà verticale, venne sancito che la gestione amministrativa locale dovesse essere la regola, mentre quella statale l'eccezione. Il sistema di riparto delle competenze venne delineato in modo

³⁴ Le Regioni a statuto ordinario furono effettivamente istituite grazie alla legge 16 maggio 1970, n. 281.

³⁵ SANDULLI M.A. – ITALIA V., Commento all'art. 3 del Testo unico degli enti locali, in AaVv., Testo unico degli enti locali, Milano, 2000, p.17 e ss.

³⁶ Nota come legge Bassanini.

scalare: al Comune spettavano tutte le funzioni amministrative compatibili con la sua dimensione; quelle non adeguatamente esercitabili a livello comunale erano attribuite a Province o Comunità montane; ulteriori funzioni, eccedenti l'ambito provinciale, erano riservate alle Regioni; tutto ciò che oltrepassava anche tale livello restava di competenza statale.

Caposaldo del decentramento italiano, la legge Bassanini ha ridefinito il rapporto tra Stato ed enti locali tramite una mirata semplificazione procedurale. Il suo valore fondamentale è aver realizzato, senza necessità di revisioni costituzionali, il più ampio trasferimento di autonomia a Regioni e autonomie locali.

Il processo riformatore fu ulteriormente rafforzato dalle successive leggi Bassanini.

Nel loro insieme, tali riforme hanno ridisegnato il rapporto tra Stato ed enti territoriali, rafforzando l'autonomia locale, ampliando le competenze amministrative di Regioni ed enti locali e perseguendo un modello di amministrazione più efficiente, responsabile e vicino ai cittadini.

Il percorso di riforma culminò con il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, comunemente noto come Testo unico sull'ordinamento degli enti locali (T.U.E.L.), che ha sistematizzato l'intenso intervento legislativo, avviato con la legge 142/1990 e sviluppato dalle riforme successive.

Testo Unico Enti Locali

Il T.U.E.L. costituisce il tentativo più organico di riunire in un unico corpo normativo la disciplina dell'organizzazione e del funzionamento complessivo degli enti territoriali sub-regionali. Strutturato in quattro parti, il Testo copre l'intero spettro delle questioni istituzionali, finanziarie e organizzative che caratterizzano la vita degli enti locali³⁷.

Nella Parte I è raccolta la disciplina inerente all'ordinamento istituzionale, che definisce gli enti locali ai quali il legislatore attribuisce rilevanza giuridica: Comuni, Province, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate, Unioni di Comuni e Consorzi.

³⁷ SERLUCA M.C., *Evoluzione dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche locali*, FrancoAngeli, Milano 2024, p. 30.

A ciascuno di essi sono riconosciute personalità giuridica pubblica, autonomia statutaria e regolamentare, e un sistema di organi di governo. Nei Comuni, tali organi sono il Sindaco, la Giunta e il Consiglio; nelle Province, il Presidente e il Consiglio provinciale. Quest'ultima configurazione è stata profondamente modificata dalla legge n. 56 del 2014³⁸, che ha introdotto un sistema elettorale indiretto e un nuovo organo collegiale, l'Assemblea dei sindaci. In questa stessa parte, il T.U.E.L. disciplina i requisiti per la candidatura alle cariche locali, introducendo distinzioni tra cause di ineleggibilità e incompatibilità e ponendo limiti al cumulo degli incarichi, in un'ottica di imparzialità amministrativa e di prevenzione dei conflitti d'interesse.

A presidio dei principi di autonomia finanziaria, potestà impositiva e diversificazione delle fonti di finanziamento, la Parte II, dedicata all'ordinamento finanziario e contabile, introduce strumenti di programmazione quali il DUP³⁹. Viene inoltre regolata in modo puntuale la gestione delle entrate e delle spese, strutturata secondo fasi precise: accertamento, riscossione e versamento per le entrate; impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento per le spese. Ampio spazio è dedicato alla disciplina del servizio di tesoreria, alla figura dell'organo di revisione economico-finanziaria e alle procedure destinate agli enti in condizioni critiche, distinguendo tra situazioni di semplice disavanzo e stati di dissesto finanziario.

Il servizio di tesoreria è affidato a un istituto di credito abilitato, incaricato di svolgere, per conto dell'ente, tutte le operazioni connesse alla movimentazione delle risorse finanziarie. In particolare, il tesoriere provvede alla riscossione delle entrate, al pagamento delle spese, nonché alla custodia dei titoli e dei valori dell'ente. È responsabile per i danni arrecati all'ente e risponde con tutte le proprie attività e tutto il proprio patrimonio sia nei riguardi dell'ente che di terzi creditori.

L'istituzione del servizio di tesoreria è obbligatoria e il suo affidamento avviene mediante procedura ad evidenza pubblica, secondo le modalità definite dal regolamento di contabilità dell'ente. La gestione del servizio deve avvenire attraverso sistemi informatici avanzati, garantendo un collegamento diretto tra il servizio finanziario dell'ente e il tesoriere, al fine di consentire uno scambio tempestivo ed efficiente di dati e documenti.

Per quanto riguarda l'esecuzione dei pagamenti, il tesoriere può operare esclusivamente entro i limiti degli stanziamenti di cassa indicati nel bilancio di previsione per quello specifico

³⁸ Cosiddetta legge Delrio.

³⁹ Documento Unico di Programmazione. Introdotto nel nuovo ordinamento contabile dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

capitolo di spesa e solo in presenza del relativo mandato di pagamento⁴⁰, che deve riportare la classificazione SIOPE⁴¹. A tal fine, l'ente è tenuto a trasmettere al tesoriere il bilancio annuale di previsione approvato, unitamente a tutte le deliberazioni di variazione e ai prelevamenti dal fondo di riserva.

In presenza di temporanee carenze di liquidità, il tesoriere può concedere anticipazioni di tesoreria, previa richiesta dell'ente formalizzata con deliberazione della Giunta. Tali anticipi sono soggetti a un limite massimo di tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente. Tra gli altri adempimenti, il tesoriere è tenuto a garantire l'aggiornamento del giornale di cassa, la conservazione dei verbali di verifica di cassa e delle rilevazioni periodiche (per almeno cinque anni)⁴². Entro trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, egli deve inoltre rendere il conto della propria gestione di cassa all'ente, che provvede entro i sessanta i giorni successivi a trasmetterlo alla Corte dei conti.

L'organo di revisione rappresenta l'organo preposto alla revisione economico-finanziaria degli enti locali, la cui disciplina è contenuta negli articoli 234 e seguenti del T.U.E.L. La sua composizione varia in base alla dimensione demografica dell'ente: nei Comuni con più di 15.000 abitanti, nonché nelle Province e nelle Città metropolitane, esso è costituito da tre membri, scelti tra soggetti iscritti al registro dei revisori contabili, all'albo dei dottori commercialisti e a quello dei ragionieri; nei comuni di minori dimensioni, invece, è previsto un revisore unico. L'organo resta in carica per tre anni, con possibilità di un solo rinnovo.

I revisori dispongono di ampi poteri di controllo, tra cui il diritto di accesso agli atti, la possibilità di effettuare ispezioni e la partecipazione alle sedute degli organi collegiali. A tali prerogative si affiancano limiti stringenti, come il divieto di assumere incarichi presso l'ente controllato e il limite massimo di incarichi contemporanei⁴³.

L'organo verifica la regolarità contabile, finanziaria ed economica dell'attività amministrativa, controllando la corretta gestione delle entrate e delle spese, la tenuta delle scritture contabili e

⁴⁰ Ordine formale e scritto, emesso dal responsabile finanziario dell'ente, che autorizza il tesoriere a pagare un fornitore o creditore.

⁴¹ SIOPE sta per Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti Pubblici. Ogni mandato deve essere codificato secondo gli standard SIOPE, che identificano la natura specifica dell'incasso o del pagamento. Questa codifica permette alla Banca d'Italia e al MEF di monitorare in tempo reale i flussi finanziari della Pubblica Amministrazione.

⁴² Art. 225, comma 1 del T.U.E.L.

⁴³ Art. 238, c. 1 del T.U.E.L.

collabora con il consiglio secondo le disposizioni dello statuto⁴⁴. Inoltre, redige relazioni sul rendiconto, segnala eventuali irregolarità agli organi competenti e partecipa alle verifiche periodiche e straordinarie di cassa. Contribuisce altresì alla certificazione dei dati di bilancio e interviene nelle procedure di dissesto finanziario. In coordinamento con la Corte dei conti, ricopre quindi un ruolo rilevante nelle fasi cruciali del ciclo di bilancio, soprattutto per quanto concerne la salvaguardia degli equilibri finanziari e la verifica dei debiti fuori bilancio⁴⁵.

La Parte III affronta la disciplina delle forme associative degli enti locali (come ad esempio ANCI⁴⁶, UPI⁴⁷, UNCEM⁴⁸), riconoscendo la crescente necessità di cooperazione intercomunale e interprovinciale. Regola inoltre i contributi che gli enti e le loro aziende sono tenuti a versare alle associazioni rappresentative.

La Parte IV, dedicata alle disposizioni transitorie e alle abrogazioni, completa infine l'architettura normativa del Testo unico, pur non ricoprendo un ruolo sostanziale nella costruzione dell'ordinamento locale.

Nel suo complesso, il T.U.E.L. non solo riassume e coordina la normativa preesistente, ma definisce in modo organico il sistema delle autonomie locali, costituendo tuttora la base fondamentale per l'interpretazione e l'applicazione della norma.

Il Consiglio dei ministri, nella seduta del 7 agosto 2023, ha approvato un disegno di legge delega volto alla revisione organica del T.U.E.L., per garantirne la coerenza e l'adeguamento al quadro costituzionale e sovranazionale.

La riforma del Titolo V della Costituzione

All'interno di questa cornice storico-istituzionale si colloca la riforma del Titolo V della Costituzione (artt. 114 – 133) che ha ridefinito radicalmente i rapporti tra lo Stato, le Regioni e

⁴⁴ Art. 239, c. 1, lettera a) del T.U.E.L.

⁴⁵ Rappresentano una violazione delle procedure contabili, che si verifica quando vengono assunte obbligazioni verso terzi senza aver prima perfezionato l'impegno di spesa nel bilancio.

⁴⁶ Associazione Nazionale Comuni Italiani.

⁴⁷ Unione Province Italiane.

⁴⁸ Unione Nazionale dei Comuni e degli Enti Montani.

gli enti locali. Se fino alla fine degli anni Novanta l'autonomia degli enti locali risultava subordinata ad una disciplina legislativa generale, con la riforma, seppur limitata alla fissazione di principi, essa viene elevata a valore costituzionale.

La portata dell'art. 5 della Costituzione acquista un significato più incisivo e concreto, poiché l'autonomia non è più semplicemente riconosciuta e regolata dal legislatore ordinario, ma è tutelata direttamente dalla Costituzione.

Un passaggio preliminare è stato la legge costituzionale n. 1 del 1999, con la quale si è introdotta nella forma di governo regionale l'elezione diretta del Presidente della Giunta e il vincolo tra quest'ultimo e il Consiglio, in forza del principio *simul stabunt, simul cadent*⁴⁹. Tale revisione aprì la strada alla successiva e più incisiva legge costituzionale n. 3 del 2001, considerata un pilastro del riassetto costituzionale per aver ridisegnato in modo radicale l'architettura del governo territoriale, invertendo i tradizionali equilibri di potere tra centro e periferia.

Riassumendo le modifiche più importanti⁵⁰:

- il rinnovato articolo 114 stabilisce che la Repubblica è costituita da Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato, ponendo tutti questi enti su un piano di pari dignità istituzionale. Significativa è l'inversione dell'ordine di elencazione, che parte dai Comuni come base del sistema, a sottolineare la centralità delle autonomie locali. I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni sono riconosciuti quali enti autonomi, con autonomia statutaria, normativa, amministrativa e finanziaria. Le Regioni si distinguono dagli enti locali in senso stretto, poiché, oltre all'autonomia amministrativa, dispongono anche di potestà legislativa, elemento che le rende un livello istituzionale differente.
- L'art. 116 Cost. mantiene la specialità delle Regioni a statuto speciale e introduce, al comma 3, la possibilità per le Regioni a statuto ordinario di ottenere forme e condizioni

⁴⁹ Locuzione latina che significa "insieme staranno oppure insieme cadranno". Descrive una clausola secondo cui la cessazione di uno o più membri di un organo comporta la decadenza e la fine automatica dell'intero organo, senza la possibilità di sostituzioni parziali. L'obiettivo è preservare gli equilibri interni stabiliti al momento della nomina e la coesione del gruppo.

⁵⁰ CARAVITA B., La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione Europea, Giappichelli, Torino 2002.

particolari di autonomia mediante intesa con lo Stato⁵¹. Tale previsione è oggi di particolare attualità, anche alla luce della L. 86/2024 sull'attuazione dell'autonomia differenziata⁵².

- L'innovazione forse più incisiva ha riguardato il nuovo art. 117 Cost., che ridefinisce la distribuzione della funzione legislativa ordinaria secondo tre categorie:
 - competenza esclusiva dello Stato (es. politica estera, difesa, immigrazione);
 - competenza concorrente Stato-Regioni, in cui lo Stato determina i principi fondamentali e le Regioni disciplinano gli aspetti di dettaglio (es. tutela della salute, istruzione);
 - competenza residuale esclusiva delle Regioni, relativa alle materie non espressamente elencate.

La dottrina ha interpretato questa inversione sistematica come un significativo riequilibrio a favore delle Regioni: non sono più le Regioni a disporre di un potere legislativo limitato alle sole materie residuali, bensì è lo Stato ad esercitare competenza solo nei casi delimitati dal testo costituzionale⁵³.

- Ulteriore innovazione riguarda l'introduzione della tutela dei Livelli Essenziali delle Prestazioni (LEP), richiamata negli art. 117, comma 2, lett. m) e nell'art. 120, comma 2 della Costituzione.
- Il principio della leale collaborazione, espressamente richiamato nel nuovo art. 120 Cost., nasce dall'esigenza di garantire un equilibrio tra l'unità dell'ordinamento e l'autonomia dei diversi livelli di governo. Il principio (di derivazione europea) presuppone la formazione di una volontà politica condivisa e partecipata tra gli enti costitutivi della Repubblica. Tale istituto svolge una duplice funzione: garantisce l'unità della Repubblica e, contestualmente, pone un limite all'arbitrarietà dell'azione statale, circoscrivendo i casi in cui il Governo può sostituirsi a Regioni ed enti locali.
- Il primo comma dell'art. 118 Cost. codifica la sussidiarietà verticale, integrata dai principi di adeguatezza e differenziazione. L'adeguatezza richiede l'attribuzione delle

⁵¹ MORELLI A., Art. 116, in *La Costituzione italiana. Commento articolo per articolo*, parte II, Ordinamento della Repubblica (Artt. 55-139) e Disposizioni transitorie e finali, a cura di CLEMENTI F., CUOCOLO L., ROSA F., VIGEVANI G.E., Bologna 2018, p. 325 e ss.

⁵² Cosiddetta riforma Calderoli, dal nome del ministro che l'ha promossa.

⁵³ MARCAZZAN S., *La riforma del titolo V della Costituzione: il nuovo ruolo delle regioni nei rapporti con lo Stato e con l'Unione Europea*, in "Amministrazione in cammino" - Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto amministrativo, di diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione a cura del Centro di ricerca sulle amministrazioni pubbliche "Vittorio Bachelet", 2004, p.12.

funzioni all'ente in grado di esercitarle con le strutture e i mezzi più idonei. La differenziazione impone di tenere conto delle diverse capacità organizzative e finanziarie dei livelli di governo nell'allocazione delle funzioni.

Il quarto comma dell'art. 118 Cost. introduce la sussidiarietà orizzontale, in base alla quale Stato, Regioni ed enti locali devono favorire l'iniziativa autonoma dei cittadini (singoli o associati) nelle attività di interesse generale. Le pubbliche amministrazioni assumono così un ruolo di coordinamento e supporto, mentre ai cittadini e agli enti del Terzo settore è riconosciuta una funzione attiva nella cura dei bisogni collettivi.

- Il nuovo art. 119 Cost. disciplina l'autonomia finanziaria degli enti territoriali, riconoscendo loro autonomia di entrata e di spesa. Gli enti locali possono istituire tributi ed entrate proprie entro i limiti stabiliti dalla legge, mentre le Regioni godono di una forma di autonomia impositiva più ampia.
- Ulteriori modifiche sono state apportate all' art. 123 Cost. con cui è stato rafforzato il ruolo degli Statuti regionali ed è stato introdotto il Consiglio delle Autonomie Locali (CAL) quale organo di raccordo tra Regione ed enti locali.
- L'art. 127 ha introdotto un controllo successivo di legittimità costituzionale sulle leggi regionali, attribuendo alla Corte costituzionale il compito di dirimere i conflitti tra Stato e Regioni. Tale disposizione ha sostituito il precedente meccanismo di controllo politico-amministrativo sulle leggi regionali esercitato dal Commissario del Governo nella Regione, il quale disponeva di un termine (trenta giorni) per promuovere la questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Corte costituzionale. In questo nuovo assetto, tanto lo Stato quanto le Regioni possono impugnare le rispettive leggi reciproche qualora ritengano che esse eccedano le competenze costituzionalmente attribuite.

Parallelamente, la riforma ha inciso sul tradizionale sistema dei controlli preventivi amministrativi, mediante la soppressione di una serie di disposizioni costituzionali. In particolare, sono stati abrogati gli artt. 124 e 125, relativi ai controlli sugli atti amministrativi regionali, nonché gli artt. 128, 129 e 130, concernenti i controlli sugli enti locali. Assume particolare rilievo l'eliminazione dei Comitati regionali di controllo (CO.RE.CO.), organi statali decentrati operanti a livello regionale, ai quali era attribuito di svolgere un controllo preventivo di legittimità sugli atti amministrativi delle Regioni e degli enti locali quali Comuni e Province. Il meccanismo rifletteva una concezione fortemente centralistica dei rapporti tra Stato ed enti territoriali, in cui l'autonomia locale risultava significativamente subalterna.

La soppressione dei CO.RE.CO. rappresenta uno dei passaggi più significativi nel processo di superamento del cosiddetto “regionalismo amministrato”, fondato su un sistema di controlli preventivi esterni che limitava fortemente la capacità decisionale degli enti territoriali. Con l’eliminazione di tali controlli si afferma una concezione diversa dell’autonomia, non più intesa come semplice spazio formale di competenza, ma come concreta capacità di assunzione diretta delle responsabilità.

In questo quadro assume particolare rilievo l’art. 119 della Costituzione, che riconosce agli enti territoriali autonomia finanziaria di entrata e di spesa. Tale autonomia, tuttavia, non può essere interpretata esclusivamente come facoltà di reperire e utilizzare risorse, poiché implica inevitabilmente anche una responsabilità rispetto agli effetti delle decisioni adottate. Si richiede infatti che gli enti siano in grado di dimostrare come tali risorse vengano impiegate, quali risultati producano e quali conseguenze generino sul piano economico e sociale.

Autonomia e responsabilità costituiscono quindi due dimensioni strettamente connesse e dipendenti: quanto maggiore è la discrezionalità riconosciuta agli enti territoriali, tanto più forte deve essere il dovere di rendere conto delle decisioni assunte. In questo senso, il concetto di accountability assume un ruolo centrale, poiché esprime l’esigenza che l’azione pubblica sia trasparente, verificabile e orientata ai risultati.

Diventa necessario sviluppare strumenti capaci di valutare l’efficacia delle politiche pubbliche, la sostenibilità della gestione e l’impatto delle decisioni assunte nel medio e lungo periodo. In un sistema in cui i processi decisionali sono sempre più vicini alla cittadinanza, una rendicontazione attendibile e trasparente assume un valore essenziale. Essa non rappresenta soltanto un adempimento tecnico-contabile, ma diventa uno strumento fondamentale di governo democratico. Solo attraverso informazioni contabili corrette, complete e comprensibili è possibile rafforzare il rapporto fiduciario tra amministrazioni e cittadini e garantire una partecipazione consapevole alla vita pubblica.

La crescente complessità delle funzioni attribuite agli enti territoriali, unita ai vincoli della finanza pubblica rende dunque indispensabile l’evoluzione dei sistemi contabili verso modelli in grado di offrire non solo una rappresentazione finanziaria, ma anche economica e gestionale dell’attività amministrativa. La contabilità pubblica è chiamata così a superare la propria tradizionale funzione meramente registrativa per assumere un ruolo strategico di supporto ai processi decisionali, di misurazione delle performance e di rendicontazione verso la collettività.

In questa prospettiva, la contabilità pubblica diventa il presupposto affinché l'autonomia riconosciuta agli enti territoriali possa tradursi in un esercizio concreto, responsabile e realmente orientato all'interesse dei cittadini.

Federalismo fiscale e Autonomia differenziata

Culmine di un lungo percorso iniziato in sede costituente, la riforma del Titolo V del 2001 ha gettato le basi per due processi ancora oggi in atto: il federalismo fiscale, che trova origine nella legge delega n. 42/2009 (attuazione dell'art. 119 della Costituzione riformato), e l'autonomia differenziata⁵⁴, prevista dal nuovo art. 116.

Nel primo caso si tratta di una modifica normativa che riguarda l'intero sistema degli enti territoriali (Comuni, Province, città metropolitane e Regioni) e che è diretta a superare il ricorso alla spesa storica⁵⁵, sostituendo i trasferimenti erariali con un sistema di finanza autonoma, basata su tributi propri e sulla responsabilizzazione degli amministratori locali⁵⁶. Accanto al rafforzamento dell'autonomia fiscale, il legislatore costituzionale ha ritenuto necessario introdurre strumenti idonei a contenere il rischio di un ampliamento delle disparità territoriali derivanti da differenti capacità fiscali. In particolare, l'articolo 119 della Costituzione, al comma 3 prevede l'istituzione, con legge dello Stato, di un fondo perequativo, privo di vincoli di destinazione, destinato ai territori caratterizzati da una minore capacità fiscale per abitante. Questo principio di solidarietà interterritoriale ha trovato progressiva attuazione dapprima attraverso l'istituzione del Fondo sperimentale di riequilibrio comunale e, successivamente, a partire dal 2013, mediante il Fondo di solidarietà comunale (FSC), che rappresenta tuttora lo strumento principale attraverso cui si realizza la perequazione delle risorse tra i Comuni.

Il federalismo fiscale ridisegna quindi i criteri di finanziamento delle funzioni territoriali, incidendo tanto sulle funzioni qualificate come fondamentali quanto su quelle non fondamentali. Rientrano tra le funzioni fondamentali quelle riconducibili ai Livelli Essenziali delle Prestazioni (LEP), che devono essere garantiti in modo uniforme sull'intero territorio

⁵⁴ Legge 26 giugno 2024, n. 86.

⁵⁵ Metodo di finanziamento con cui le risorse destinate agli enti territoriali venivano assegnate sulla stima della spesa sostenuta in passato.

⁵⁶ FAUSTO D., Note sulla teoria economica del federalismo fiscale, in Rivista economica del Mezzogiorno, 1999.

nazionale. Con riferimento ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario, le funzioni fondamentali sono state individuate dall'art. 21, comma 3, della legge n. 42 del 2009. Esse comprendono:

- amministrazione generale;
- polizia locale;
- istruzione pubblica e edilizia scolastica;
- viabilità e trasporti;
- territorio e ambiente;
- servizi sociali.

Analogamente, per le Province, l'individuazione delle funzioni fondamentali è avvenuta in via provvisoria attraverso l'art. 21, comma 4, della medesima legge.

L'altra categoria riguarda funzioni e servizi che non presentano tale carattere essenziale.

La riforma del federalismo fiscale è una riforma richiamata tra le riforme "abilitanti" del PNRR⁵⁷, tuttavia si tratta di un processo ancora incompiuto nonostante gli 11 decreti legislativi tra 2010 e 2014⁵⁸.

L'autonomia differenziata, al contrario, non riguarda il finanziamento delle funzioni, ma la loro allocazione tra Stato e singole Regioni. Consente alle Regioni a statuto ordinario di richiedere forme particolari di autonomia in ventitré materie, prevalentemente appartenenti alla competenza legislativa concorrente di cui all'art. 117 della Costituzione. La legge n. 86/2024 definisce il percorso procedurale per giungere a tale decentramento, che richiede: un'iniziativa regionale, una fase di negoziazione con lo Stato, la conclusione di un'intesa e, infine, l'approvazione con legge statale a maggioranza assoluta.

Vengono distinte:

- 14 materie "LEP-dipendenti" (art. 3, co. 3, l. 86/2024), per le quali il trasferimento è subordinato alla previa individuazione dei LEP;
- 9 materie "non LEP" (art. 4 l. 86/2024), come, rapporti internazionali e con l'UE della Regione, commercio con l'estero, previdenza complementare.

Alla luce delle considerazioni svolte, emerge la centralità dei LEP. Essi rappresentano i livelli che «indicano la soglia costituzionalmente necessaria e costituiscono il nucleo invalicabile per

⁵⁷ Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (Cfr. <https://temi.camera.it/leg19/pnrr.html>).

⁵⁸ CIMBOLINI L., Autonomia differenziata e federalismo fiscale. Un tentativo di analisi senza pregiudizi in Rivista della Corte dei conti, fascicolo 06/2024, p. 115.

rendere effettivi i diritti su tutto il territorio nazionale e per erogare le prestazioni sociali di natura fondamentale, per assicurare uno svolgimento leale e trasparente dei rapporti finanziari fra lo Stato e le autonomie territoriali e per favorire un'equa ed efficiente allocazione delle risorse e il pieno superamento dei divari territoriali nel godimento delle prestazioni inerenti ai diritti civili e sociali»⁵⁹. Tali livelli minimi, oltre ad essere di competenza legislativa esclusiva dello Stato⁶⁰, devono essere assicurati obbligatoriamente: dallo Stato, qualora le materie restino nella sua sfera di competenza, oppure dalle Regioni, nel caso in cui le stesse vengano loro attribuite.

Riprendendo l'analisi del federalismo fiscale, l'individuazione dei LEP relativi alle funzioni fondamentali rappresenta il passaggio iniziale e necessario per il superamento del sistema dei trasferimenti erariali. A questa fase dovrebbe seguire la definizione dei costi standard, intesi come costi efficienti delle attività necessarie a garantire i LEP, per giungere infine alla determinazione del fabbisogno standard complessivo dell'ente considerato. Nel contesto del federalismo fiscale, pertanto, i LEP costituiscono la soglia minima di prestazioni da garantire e, al contempo, il punto di avvio per il calcolo dei costi e dei fabbisogni standard, strumenti indispensabili per abbandonare il criterio della spesa storica.

Per questo motivo la legge n. 86/2024 rende espressamente impossibile il trasferimento di competenze nelle quattordici materie "LEP-dipendenti" prima della definizione dei livelli essenziali con legge statale. Il collegamento con il finanziamento, sebbene non diretto, rimane quindi imprescindibile: senza una solida struttura di sistema di federalismo fiscale l'autonomia differenziata rischierebbe di ampliare i divari territoriali, soprattutto nelle Regioni con minore capacità fiscale. Il loro successo dipenderà in larga parte dalla capacità dello Stato di individuare e finanziare correttamente i LEP.

Garantire lo stesso livello di diritti civili e sociali in un Paese caratterizzato da profonde differenze territoriali in termini di ricchezza, capacità fiscale e dotazioni amministrative costituisce una sfida di particolare complessità.

L'attuazione effettiva tanto del federalismo fiscale quanto dell'autonomia differenziata incontra, infatti, importanti criticità, non solo legate alla definizione dei LEP e agli schemi di

⁵⁹ Art. 1, comma 2, della legge n. 86 del 2024.

⁶⁰ Art. 117, comma 2, lett. m) della Costituzione.

perequazione⁶¹, ma anche alla capacità delle amministrazioni territoriali di programmare, gestire e rendicontare in modo attendibile le risorse loro attribuite. Pertanto, in tale prospettiva, il percorso di riforma contabile delle autonomie territoriali appare tutt'altro che concluso.

⁶¹ L'applicazione di criteri di riparto perequativi nella distribuzione delle risorse, basati sulla differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard e non più sulla sola spesa storica, è iniziata nel 2015 con l'assegnazione di quote via via crescenti del Fondo di solidarietà Comunale, in previsione del raggiungimento del 100% della perequazione nell'anno 2030. Per il 2025, la percentuale delle risorse del Fondo da distribuire con i criteri perequativi è del 75% (Cfr. https://temi.camera.it/leg19/temi/tl18_il_fondo_di_solidariet_comunale_e_la_perequazione_d_d.html).

CAPITOLO II: Il Comune tra assetto istituzionale e programmazione economico-finanziaria

2.1 Il Comune nell'ordinamento italiano: struttura, funzioni e forma di governo

Gli enti locali si distinguono quali organismi rappresentativi delle comunità territoriali. In qualità di “enti esponenziali”, costituiscono la sede privilegiata in cui la cittadinanza organizza la gestione di bisogni e interessi collettivi.

La disciplina positiva individua nel Comune l'ente locale più prossimo ai cittadini, chiamato a rappresentare la comunità, curarne gli interessi e promuoverne lo sviluppo⁶². Al Comune sono riconosciute autonomia statutaria, normativa, organizzativa, amministrativa, nonché autonomia impositiva e finanziaria⁶³.

Ai sensi dell'art. 11 del Codice civile, il Comune è dotato di personalità giuridica, il che gli conferisce la titolarità di diritti e posizioni soggettive tutelabili di fronte ad atti lesivi, provenienti sia da soggetti privati che dalla Pubblica Amministrazione.

La struttura del Comune si fonda su tre pilastri fondamentali: l'elemento demografico, la base territoriale e il complesso patrimoniale.

La popolazione è costituita dai residenti che stabilmente dimorano all'interno della circoscrizione comunale; rappresenta la comunità di riferimento a favore della quale l'ente esercita le proprie funzioni.

Il territorio rappresenta lo spazio entro il quale il Comune esercita la propria potestà amministrativa. L'ente è inoltre legittimato ad agire in giudizio per la tutela della propria integrità territoriale. Le fusioni tra Comuni contigui rappresentano un istituto particolarmente rilevante, spesso motivato da ridotte dimensioni demografiche, insufficienza di risorse finanziarie o inadeguatezza organizzativa nella gestione dei servizi essenziali. La Costituzione, all'art. 133, comma 2, riserva alla legge regionale, previo coinvolgimento delle popolazioni interessate, l'istituzione di nuovi Comuni, le modificazioni delle circoscrizioni e delle denominazioni.

Il patrimonio comunale comprende i beni individuati dagli articoli 822 e 824 del Codice civile e altri ad essi assimilabili, destinati a soddisfare interessi collettivi. Si articola in diverse categorie:

⁶² Art. 3, comma 2, T.U.E.L.

⁶³ Art. 3, comma 4, T.U.E.L.

- beni demaniali, caratterizzati da inalienabilità, imprescrittibilità e impossibilità di costituire diritti a favore di terzi salvo specifica previsione normativa;
- beni patrimoniali indisponibili, vincolati a finalità di pubblica utilità e sottraibili alla loro destinazione solo nei modi stabiliti dalla legge;
- beni patrimoniali disponibili, che costituiscono il patrimonio privato dell'ente e sono soggetti alle norme di diritto privato.

L'assetto comunale non è riconducibile ad un modello puro, poiché incorpora elementi tipici tanto del presidenzialismo quanto del parlamentarismo. L'elezione diretta del Sindaco da parte del corpo elettorale (introdotta con la legge n. 81 del 25 marzo 1993⁶⁴) richiama modelli di tipo presidenziale; la presenza della mozione di sfiducia, che consente al consiglio di determinare la cessazione dalla carica del Sindaco, introduce un principio di responsabilità politica di matrice parlamentare.

L'elezione diretta del vertice dell'amministrazione locale risponde a un duplice obiettivo: da un lato, rafforza il rapporto tra elettore ed eletto, dall'altro, garantisce maggiore stabilità politica e continuità dell'azione amministrativa. Tale nomina, pur senza modificare formalmente le prerogative dell'organo, ha prodotto un rafforzamento sostanziale della sua posizione sia all'interno della struttura amministrativa sia nei confronti del consiglio comunale. Allo stesso tempo, l'elezione popolare del consiglio assicura la rappresentanza politica e la funzione di indirizzo e controllo nei confronti dell'organo esecutivo. Questo rafforza il legame tra Sindaco e consiglio, anche perché in alcuni casi il Sindaco può scegliere gli assessori tra i consiglieri (nei Comuni più grandi questo non è consentito). Il rapporto tra Sindaco e consiglio è molto stretto anche per un altro motivo: se il consiglio approva una mozione di sfiducia, il Sindaco decade e il consiglio viene sciolto. Allo stesso modo, se il Sindaco si dimette, anche il Consiglio cessa automaticamente⁶⁵.

Il T.U.E.L., all'art. 13, attribuisce al Comune funzioni amministrative riguardanti la popolazione e il territorio, con particolare riferimento ai servizi alla persona e alla comunità, alla gestione e all'assetto del territorio e allo sviluppo economico. Rimangono escluse solo le funzioni espressamente attribuite dalla legge statale o regionale ad altri enti.

Le funzioni comunali si distinguono in:

⁶⁴ Vedi paragrafo 1.3.

⁶⁵ Si riprenda il principio *simul stabunt, simul cadent* definito nel capitolo 1.

- funzioni proprie, che riguardano la dimensione locale, quali l'amministrazione del territorio, l'urbanistica, la raccolta dei rifiuti e l'erogazione dei servizi sociali;
- funzioni conferite, attribuite da leggi statali o regionali in applicazione del principio di sussidiarietà. Tra le competenze trasferite ai Comuni rientrano la gestione dell'anagrafe, dello stato civile e la tenuta delle liste elettorali. I Comuni gestiscono questi elenchi in qualità di organi statali decentrati, attenendosi rigidamente a una normativa nazionale uniforme (Decreto del Presidente della Repubblica n. 223/1967).

È inoltre previsto, ai sensi dell'art. 3, comma 5 del Testo unico in oggetto, che alcune funzioni possano essere svolte anche tramite l'iniziativa autonoma dei cittadini e delle loro formazioni sociali, traducendo in prassi il principio di sussidiarietà orizzontale. Un ulteriore elemento caratterizzante del governo locale è infatti l'apertura verso la società civile. L'art. 8 del T.U.E.L. impone agli enti locali di valorizzare le libere forme associative e i soggetti portatori di interessi diffusi, favorendo modalità di partecipazione che affondano le proprie radici nei principi costituzionali degli artt. 2 e 5.

Gli statuti comunali dispongono di ampio margine per disciplinare strumenti di consultazione popolare, essenziali a garantire una migliore tutela degli interessi collettivi. La presenza di istituti di democrazia diretta contribuisce a rendere la decisione politica frutto di un confronto continuo tra istituzioni e comunità.

Il T.U.E.L., all'art. 107, ribadisce la netta separazione tra le funzioni politiche, attribuite agli organi di governo, e quelle gestionali, esercitate dai dirigenti o dai funzionari apicali. Il principio, di matrice costituzionale (art. 97 Cost.), si traduce in una ripartizione delle responsabilità: agli organi politici spettano l'indirizzo e il controllo, ai dirigenti l'attuazione degli obiettivi e l'adozione degli atti amministrativi. Solo in casi eccezionali previsti dalla legge, la separazione può essere derogata. Una delle principali deroghe riguarda i Comuni fino a 5.000 abitanti privi di personale qualificato, nei quali agli assessori può essere attribuita la responsabilità degli uffici e dei servizi (art. 53, comma 23, L. 388/2000, come modificato dalla L. 448/2001).

Il quadro istituzionale è completato dalla tripartizione tradizionale degli organi comunali⁶⁶. Il Sindaco, quale capo dell'ente (art. 50 T.U.E.L.), esercita funzioni di rappresentanza e guida politica. La giunta, organo collegiale, concorre alla realizzazione del programma amministrativo, svolgendo funzioni di proposta e di esecuzione (articoli 47 - 48 T.U.E.L.). Il

⁶⁶ Introdotto dal regio decreto 148/1915; vedi paragrafo 1.2.

consiglio comunale rappresenta l'assemblea politica della comunità e adotta atti di indirizzo generale, deliberazioni normative e strumenti di controllo.

Modifiche legislative, tra le quali la già citata legge Delrio (del 7 aprile 2014, n. 56), hanno nuovamente ampliato il numero di consiglieri e assessori, correggendo precedenti riduzioni, ritenute troppo penalizzanti per la rappresentanza politica. La stessa legge ha introdotto il principio dell'equilibrio di genere nella composizione della giunta, prevedendo che nessuno dei due sessi possa essere rappresentato in misura inferiore al 40%. Inoltre, è stata ampliata la possibilità di un terzo mandato consecutivo per i Sindaci dei Comuni fino a 3.000 abitanti.

Il consiglio comunale

La configurazione del consiglio comunale quale organo rappresentativo della comunità locale ha indotto il legislatore a qualificarlo come sede privilegiata dell'indirizzo politico dell'ente. Definito dall'art. 42 del T.U.E.L. come organo di indirizzo e controllo politico-amministrativo, il consiglio comunale esercita competenze espressamente elencate dal legislatore e non delegabili ad altri organi (salvo il caso delle variazioni di bilancio⁶⁷ adottate dalla giunta in via d'urgenza e sottoposte a ratifica entro sessanta giorni). L'organo, infatti, esercita la potestà di definire gli orientamenti strategici dell'amministrazione e di verificarne l'attuazione, costituendo in tal modo il fulcro della dialettica democratica a livello locale.

Le competenze consiliari si esprimono tramite atti fondamentali, cioè deliberazioni che definiscono l'identità e le scelte strategiche del Comune, come l'approvazione di statuti, regolamenti, stabilendo le linee guida che poi la giunta attua.

Il consiglio interviene nella definizione degli strumenti finanziari (il bilancio e i documenti programmatici ad esso collegati) che riflettono le priorità della politica comunale.

Altro ambito di competenza riguarda la pianificazione territoriale: attraverso il Piano di Governo del Territorio (PGT), il consiglio determina l'assetto e l'uso delle aree comunali, incide sulla qualità urbana, sul rapporto fra insediamenti e ambiente e sulla vivibilità della comunità locale. Inoltre, il consiglio contribuisce a definire la presenza istituzionale del Comune in enti, aziende e organismi partecipati, fissando gli indirizzi per la nomina dei rappresentanti.

Accanto all'attività di indirizzo, il consiglio esercita un ruolo cruciale di controllo sull'operato del Sindaco e della giunta. Lo statuto, sempre in conformità all'art. 42 del T.U.E.L., disciplina gli

⁶⁷ Vedi paragrafo 2.2

strumenti con cui questa funzione si concretizza. Particolare rilievo assume la verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche di mandato⁶⁸, svolta anche mediante l'esame della relazione annuale della giunta (che riporta, a consuntivo, con riferimento all'anno precedente, i risultati organizzativi e individuali raggiunti rispetto ai singoli obiettivi programmati, evidenziando le risorse impiegate e gli eventuali scostamenti).

Ulteriori strumenti di sindacato ispettivo sono le interrogazioni, le interpellanze e le mozioni attraverso le quali consiglieri possono sollecitare chiarimenti, indirizzare l'azione amministrativa o stimolare il dibattito politico.

Il funzionamento del consiglio è disciplinato da un regolamento, adottato a maggioranza assoluta, che definisce le modalità di convocazione, le procedure decisionali e i quorum necessari per la validità delle sedute (stabilendo che non si possa scendere al di sotto della presenza di un terzo dei consiglieri assegnati).

Il consiglio può articolare il proprio lavoro mediante commissioni permanenti, costituite con criterio proporzionale e competenti per materie omogenee. Le commissioni consiliari, specie quelle di garanzia e controllo, rafforzano ulteriormente la funzione ispettiva, poiché consentono un esame più approfondito e tecnico delle attività dell'amministrazione. Oltre alle commissioni permanenti, è possibile istituire commissioni d'indagine. Queste hanno l'obiettivo di verificare aspetti specifici dell'amministrazione comunale e dispongono di incisivi poteri istruttori. Rafforzano l'attività di controllo e contribuiscono a rendere il funzionamento consiliare più simile a quello di un Parlamento locale.

Nei comuni con più di 15.000 abitanti la figura del Presidente del consiglio è un organo necessario. Eletto tra i consiglieri e incaricato di dirigere i lavori assembleari, garantisce l'ordinato svolgimento delle sedute e assicura il rispetto delle prerogative dei consiglieri. Incarna un ruolo di garanzia e ha l'obbligo di mantenere una posizione di imparzialità rispetto alla maggioranza e alla minoranza. L'obiettivo è porre il Presidente come garante del corretto funzionamento dell'organo per preservare l'equilibrio tra indirizzo politico e tutela delle minoranze.

Alcuni statuti prevedono la possibilità per il Sindaco di conferire deleghe operative a singoli consiglieri⁶⁹. Le deleghe non possono attribuire poteri gestionali, riservati a dirigenti e

⁶⁸ Documento di indirizzo politico-amministrativo che definisce gli obiettivi e le azioni che il Sindaco e la sua Giunta intendono realizzare nel corso del mandato elettorale. Sono la traduzione del programma elettorale, costituendo la base per la programmazione e il controllo delle attività da compiere.

⁶⁹ Consiglieri delegati.

assessori, ma possono riguardare attività di studio, proposta, coordinamento o rappresentanza. Questo istituto consente di valorizzare il ruolo consiliare e ampliare la partecipazione all'attività amministrativa, pur entro i limiti fissati dal principio di separazione tra politica ed amministrazione.

Fondamentale diritto nell'esercizio del mandato di consigliere è quello di accesso ad atti e documenti in possesso del Comune o degli enti da esso dipendenti. Tale facoltà, prevista dall'art. 43 T.U.E.L., ha un ambito più ampio rispetto a quello riconosciuto dai cittadini dalla legge n. 241/1990, poiché è finalizzato a consentire al consigliere la piena valutazione dell'attività amministrativa. Il consigliere non è tenuto a motivare l'interesse alla richiesta, purché indichi con precisione gli atti richiesti. Le limitazioni sono rare ed eccezionali; resta comunque fermo l'obbligo, per il consigliere, di mantenere il segreto nei casi previsti dalla legge.

Le dimissioni individuali dei consiglieri, disciplinate dall'art. 38 T.U.E.L., sono immediatamente efficaci e irrevocabili. Una volta protocollate, determinano la surroga⁷⁰ del dimissionario entro dieci giorni, salvo il caso in cui la loro presentazione sia parte di dimissioni contestuali della maggioranza dei componenti del Consiglio, circostanza che comporta lo scioglimento dell'organo.

La giunta comunale

La giunta comunale rappresenta l'organo esecutivo dell'ente e opera nell'attuazione dell'indirizzo politico-amministrativo del consiglio. Presieduta dal Sindaco e composta dagli assessori da lui nominati, opera come suo organo fiduciario. Svolge un ruolo centrale nella programmazione finanziaria, occupandosi in particolare della redazione del bilancio di previsione e della relazione programmatica⁷¹. È un organo collegiale ed è legittimato ad adottare tutti gli atti non espressamente assegnati dalla legge o dallo statuto al consiglio, al Sindaco, ai dirigenti o al segretario comunale. Di conseguenza, sono escluse dalla sua competenza le attività gestionali e gli atti di amministrazione attiva che richiedono un'esecuzione specifica di programmi o regolamenti, le quali spettano invece alla dirigenza.

⁷⁰ Atto formale con cui il consiglio comunale sostituisce un consigliere dimissionario con il primo dei candidati non eletti della stessa lista.

⁷¹ Art. 174 del T.U.E.L.

Il numero degli assessori varia in relazione alla popolazione residente e alle previsioni dello statuto comunale. Come già accennato nella trattazione del consiglio, un elemento di rilievo riguarda la compatibilità tra carica di assessore e ruolo di consigliere: nei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti vige una separazione netta, finalizzata a garantire la distinzione tra funzione di governo e funzione di controllo. Nei Comuni di minori dimensioni, invece, la normativa consente la contemporanea titolarità delle due cariche, derogando al principio generale e consentendo di concentrare nello stesso soggetto sia responsabilità di controllo e che esecutive.

Il ruolo della giunta è strettamente connesso all'attuazione degli atti generali approvati dal consiglio comunale e alla realizzazione del programma amministrativo del Sindaco. L'organizzazione interna è spesso disciplinata da un regolamento specifico o da disposizioni statutarie, che definiscono modalità di convocazione, il funzionamento o la verbalizzazione delle sedute.

Pur essendo l'organo deputato all'attuazione, la giunta non si limita a recepire passivamente le decisioni del consiglio. Al contrario, svolge un'importante funzione propositiva, orientando l'azione amministrativa e contribuendo a definire le scelte da sottoporre all'assemblea consiliare. Per questa capacità di iniziativa la giunta rappresenta, nella pratica, il principale "motore" politico dell'ente locale.

Il sistema delle competenze tra consiglio e giunta, pur basato su una distinzione concettuale chiara, non determina quindi una separazione rigida; in via di principio gli atti di programmazione e di pianificazione rientrano nella competenza del consiglio, mentre alla giunta spetta la loro attuazione mediante provvedimenti specifici. Quando poi specifiche esigenze lo richiedono gli organi possono esercitare funzioni tipicamente non loro. È il caso, ad esempio, delle deliberazioni di variazione di bilancio adottate dall'esecutivo in situazioni di urgenza, purché successivamente ratificate dal consiglio.

Nel tradurre le linee programmatiche del sindaco e gli atti generali del consiglio in decisioni operative, la giunta si distingue così per una natura dinamica; si colloca come cerniera tra indirizzo politico e gestione amministrativa.

Il Sindaco

Il Sindaco costituisce un organo monocratico al quale si cumula una pluralità di funzioni, configurandosi una sorta di “unione di uffici”: egli è contemporaneamente capo dell’amministrazione comunale e ufficiale del Governo, rappresentando così il punto di raccordo tra Stato e autonomia locale. Come capo dell’amministrazione comunale ai sensi dell’art. 50 del Testo unico, esercita un complesso di funzioni di direzione politico-amministrativa, che comprendono la rappresentanza dell’ente, la convocazione e la presidenza della giunta e, nei Comuni privi di Presidente del consiglio, la presidenza dello stesso consiglio. A egli compete la sovrintendenza generale al funzionamento degli uffici e dei servizi e all’esecuzione degli atti, oltre all’esercizio delle ulteriori attribuzioni previste dalla legge, dallo statuto e dai regolamenti⁷².

La figura del Sindaco, eletta direttamente dal corpo elettorale e titolare di un mandato quinquennale pari a quello del consiglio comunale, si colloca al vertice dell’architettura istituzionale comunale. Il limite dei due mandati consecutivi, che impedisce una immediata rieleggibilità salvo che uno di essi abbia avuto durata inferiore a due anni sei mesi e un giorno per cause non riconducibili a dimissioni volontarie, testimonia la volontà del legislatore di evitare forme di eccessiva cristallizzazione del potere e di garantire un periodico ricambio democratico.

Le modalità di elezione del Sindaco variano in relazione alla dimensione demografica del Comune. Nei centri con più di 15.000 abitanti la carica è attribuita mediante il sistema della maggioranza assoluta, con eventuale ballottaggio tra i due candidati maggiormente votati qualora nessuno raggiunga il quorum al primo turno⁷³. Nei Comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti si applica invece la maggioranza semplice, senza ricorso al secondo turno.

Il sistema elettorale incide in maniera determinante sulla configurazione dei rapporti tra Sindaco e consiglio, differenziandosi anch’esso in base alla grandezza del Comune. Nelle realtà oltre i 15.000 abitanti è possibile esprimere il voto disgiunto, attribuendo il voto al Sindaco e, separatamente, a una lista non collegata. Nei Comuni con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti il voto al Sindaco comporta automaticamente il voto per la lista dei candidati al Consiglio, poiché il Sindaco è capolista. La lista vincente ottiene i due terzi dei seggi, mentre il restante terzo è ripartito proporzionalmente tra le altre liste.

⁷² Purché non incidenti sulla sfera gestionale riservata ai dirigenti.

⁷³ Art. 72 del T.U.E.L.

All'interno delle direttive generali del consiglio, il Sindaco disciplina gli orari dei servizi pubblici e delle attività commerciali, esercita il potere di nomina, designazione e revoca dei rappresentanti del Comune presso enti e aziende, nonché conferisce incarichi dirigenziali.

Il Sindaco può inoltre attivare o partecipare a conferenze di servizi al fine di definire accordi di programma per opere e interventi che richiedano un'azione amministrativa integrata.

Nell'esercizio delle attribuzioni di Ufficiale del Governo disciplinate dall'art. 54 del Testo unico, il Sindaco concorre all'attuazione delle funzioni in materia di ordine e sicurezza pubblica, emana gli atti previsti dalla legislazione statale e regolamentare e svolge compiti di polizia amministrativa e di vigilanza. In situazioni di emergenza sanitaria o di igiene pubblica a carattere locale, al Sindaco è attribuito il potere di adottare ordinanze contingibili e urgenti.

L'esercizio del potere di ordinanza rappresenta uno strumento eccezionale, subordinato alla sussistenza congiunta dei presupposti di necessità e urgenza, intesi rispettivamente come impossibilità di fronteggiare la situazione mediante i mezzi ordinari e come impossibilità di differire l'intervento senza rischio di danno grave e imminente. Il provvedimento deve inoltre rispettare un adeguato bilanciamento tra l'interesse pubblico tutelato e l'eventuale sacrificio imposto a soggetti privati o pubblici. Pur essendo normalmente caratterizzate da efficacia temporanea, queste ordinanze possono eccezionalmente assumere carattere definitivo quando la natura della situazione lo richieda e non esistano strumenti alternativi.

Tra le prerogative del Sindaco spicca la nomina e la revoca degli assessori. Tali atti, configurabili come alta amministrazione, rappresentano la piena libertà dell'organo di vertice di selezionare i propri collaboratori politici⁷⁴. La discrezionalità è delimitata dall'incompatibilità che esclude dalla giunta soggetti legati al Sindaco da vincoli familiari entro il terzo grado. Il potere di designazione e revoca dei rappresentanti comunali presso enti, aziende e istituzioni è esercitato nel rispetto degli indirizzi del consiglio comunale, espressi mediante deliberazione o regolamento; la revoca richiede adeguata motivazione riferita all'inosservanza di tali indirizzi mentre in alcuni casi previsti dalla legge, la competenza alla nomina è invece riservata allo stesso consiglio.

In questo complesso sistema istituzionale, dove indirizzo politico, funzione esecutiva e gestione si intrecciano, la dimensione finanziaria, ad oggi, rappresenta il punto di sintesi fondamentale dell'azione comunale. Ogni decisione programmatoria del consiglio, iniziativa della giunta o

⁷⁴ Art. 46, comma 4 del T.U.E.L. il quale dispone che "Il sindaco e il presidente della provincia possono revocare uno o più assessori, dandone motivata comunicazione al consiglio".

atto di indirizzo del Sindaco è subordinata alla disponibilità, l'impiego e il controllo delle risorse pubbliche. La contabilità degli enti locali si colloca, pertanto, quale strumento essenziale di traduzione della condotta politica in attività amministrativa concreta.

È nella corretta programmazione, nel rispetto degli equilibri e nella rendicontazione trasparente che l'autonomia dell'ente locale si traduce in risultati misurabili e coerenti con gli interessi della comunità.

2.2 La programmazione economico-finanziaria degli enti locali comunali in una prospettiva di armonizzazione contabile

Il sistema di bilancio è lo strumento principe del processo di pianificazione, programmazione e previsione, nonché di gestione e rendicontazione dell'azione pubblica. Svolge una funzione centrale nel fornire informazioni relative ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione e all'andamento complessivo dell'ente, a beneficio di tutti i soggetti coinvolti nei processi decisionali di natura politica, sociale ed economico-finanziaria⁷⁵.

In una società complessa, il suo fine ultimo è quello di comporre interessi diversi e fisiologicamente confliggenti. Due sono le funzioni principali: quella relativa al mantenimento dell'equilibrio complessivo dei conti pubblici, che nel tempo si è progressivamente spostata nella sfera di competenza dell'esecutivo; quella concernente la riallocazione delle risorse, sul versante sia delle entrate sia delle spese, che deve rimanere saldamente ancorata al principio della codecisione tra potere esecutivo e potere legislativo.

Il bilancio assume pertanto la natura di bene pubblico⁷⁶, in quanto riguarda l'intera comunità e non solo chi governa. Sintetizza le risorse disponibili e come queste verranno spese per l'attuazione delle politiche pubbliche.

È dovere di ogni amministratore sottoporre il proprio operato al giudizio dei cittadini, verificando la differenza tra quanto pianificato e quanto effettivamente realizzato. L'importanza del bilancio (preventivo e consuntivo) è ribadita dal fatto che, se non approvato, fa decadere il consenso democratico. Per questo motivo, la Corte costituzionale ha più volte sottolineato che il documento contabile deve rispettare requisiti imprescindibili quali chiarezza, significatività e un'analitica specificazione degli interventi programmati⁷⁷. Ne risulta un forte legame tra il bilancio e il principio democratico-rappresentativo.

Si evidenzia inoltre la tensione tra l'apparente neutralità delle regole tecniche di bilancio e la natura politica delle scelte che vengono compiute. Gli interventi sul bilancio pubblico, infatti, non sono riconducibili a mere decisioni di natura contabile ma incidono sull'organizzazione e

⁷⁵ Art. 13 d.lgs. 170 del 2006 e art. 9 d.lgs. 118 del 2011.

⁷⁶ DEgni M., DE IOANA P., Il bilancio è un bene pubblico, Castelvechi, Roma 2017.

⁷⁷ Sentenze n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 274/2017.

sul funzionamento dell'apparato e delle sue articolazioni territoriali⁷⁸. Il processo di bilancio si configura dunque come un processo soprattutto politico⁷⁹; traduce in cifre la visione e le priorità che l'amministrazione in carica intende realizzare.

Un'ulteriore considerazione riguarda la natura complessa del bilancio, il quale deve fungere da pilastro per la stabilità finanziaria. Le decisioni assunte producono effetti che richiedono tempo per manifestarsi e non possono essere continuamente rimesse in discussione dal decisore. In questa prospettiva assumono particolare rilievo gli specialismi tecnici, la solidità delle basi informative e l'utilizzo di adeguate tecniche di valutazione delle politiche pubbliche. In altri termini, è necessario disporre di uno strumentario che permetta al decisore pubblico di monitorare la propria azione e di apportare le correzioni necessarie al fine di massimizzare efficienza ed equità⁸⁰.

A partire dagli anni Novanta del secolo scorso, il principale fattore che ha condizionato la decisione di bilancio è stato il processo di integrazione monetaria europea. Il processo avviato con il Trattato di Maastricht del 1992 ha conosciuto un primo momento di svolta con l'approvazione del Patto di Stabilità e Crescita (PSC) introdotto nel 1997, seguito dalle riforme sovranazionali del 2011 e del 2013 (Six Pack⁸¹ e Two Pack) elaborate in risposta alla crisi dei debiti sovrani. Tali interventi hanno rappresentato un forte impulso per le riforme interne, culminate nella riforma costituzionale del 2012, che ha modificato l'art. 81 della Costituzione introducendo il principio del pareggio di bilancio. Con questa riforma, il vincolo dell'equilibrio dei conti pubblici è stato elevato a principio costituzionale, rafforzando la disciplina e incidendo profondamente sul processo decisionale delle amministrazioni pubbliche.

La normativa, oggetto di revisioni nel tempo, ha trovato nel 2024 un'importante riforma. Quest'ultima ridefinisce la governance economica europea, conciliando la sostenibilità del debito con una maggiore flessibilità nei percorsi di rientro, attraverso piani nazionali di medio termine che mirano a bilanciare rigore finanziario, crescita economica e un più stretto coordinamento delle politiche di bilancio tra gli Stati membri.

⁷⁸ CALDARELLI S., I vincoli al bilancio dello stato e delle pubbliche amministrazioni. Sovranità, autonomia e giurisdizione, Trepress, Roma 2020, p. 13.

⁷⁹ DEgni M., in Manuale di Scienza delle finanze, diritto finanziario e contabilità pubblica (a cura di Uricchio A., Peragine V., Aulenta M.), Nel diritto editore, 2018, p. 585.

⁸⁰ URICCHIO A., PERAGINE V., AULENTA M., Manuale di Scienza delle finanze, diritto finanziario e contabilità pubblica, Nel diritto editore, 2018.

⁸¹ Composto da cinque regolamenti comunitari e la Direttiva n. 2011/85/UE dell'8 novembre 2011.

Altro elemento chiave di trasformazione delle modalità di decisione in materia di finanza pubblica è stata la ridefinizione dei rapporti tra i vari livelli di governo⁸². Questo ha comportato il trasferimento dallo Stato agli enti territoriali di competenze sia in materia di entrate che di spese. Il percorso ha avuto una svolta cruciale nella riforma del 2001, che ha riformato radicalmente il Titolo V della seconda parte della Costituzione. Successivamente, nel 2009, una serie di interventi legislativi ha dato maggiore concretezza al processo di modernizzazione della finanza pubblica: la legge n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale, il decreto legislativo n. 150/2009 sul ciclo della performance e la legge n. 196/2009 sulla contabilità e finanza pubblica. Questa nuova ondata di riforme⁸³ ha impresso una decisa accelerazione, trasformandosi in una vera svolta. Momenti simili alterano gli equilibri del sistema, rendendo possibili cambiamenti che in periodi di normale stabilità politica sarebbero irrealizzabili.

In seguito alla crisi finanziaria globale, che ha evidenziato la fragilità dei debiti sovrani in molti Paesi, il sistema di bilancio ha assunto un ruolo centrale. Di conseguenza, è diventato indispensabile adottare rappresentazioni contabili più rigorose, trasparenti e uniformi per garantire la stabilità dell'Unione.

In ambito accademico e professionale⁸⁴ è ampiamente consolidata la convinzione che la transizione verso sistemi contabili basati sul principio della competenza economica (*accrual basis*) costituisca una fase cruciale per le pubbliche amministrazioni. Questi sistemi non rappresentano la sola dimensione finanziaria della gestione, ma evidenziano aspetti quali la capacità dell'ente di raggiungere l'autosufficienza economica e di mantenere un adeguato livello di solidità patrimoniale, a tutela sia dei creditori sia dei cittadini. Viene offerta una rappresentazione più fedele della gestione. Le informazioni riguardano, nello specifico, le attività e le passività, il patrimonio netto, i proventi e gli oneri e sono ritenute funzionali all'incremento dei livelli di fiducia degli investitori e, più in generale, dei diversi portatori di interesse.

⁸² DEGNI M., cit., Nel diritto editore, 2018, p. 588.

⁸³ Vedi paragrafo 1.3.

⁸⁴ MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E., L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale, FrancoAngeli, 2018, p.38.

La contabilità degli enti locali è tuttora principalmente finanziaria, con il bilancio di previsione di carattere autorizzatorio. Tuttavia, osservando l'evoluzione normativa nel tempo, emerge un tentativo ricorrente di introdurre un sistema economico-patrimoniale, che si ripresenta con cadenza quasi regolare ogni 15-16 anni, seppur con modalità diverse⁸⁵.

Un primo segnale si ebbe con Decreto del Presidente della Repubblica (D.p.r.) 421/1979, che introdusse l'obbligo di accompagnare i dati consuntivi con un'illustrazione capace di evidenziarne il significato amministrativo ed economico.

Il d.lgs. 77/1995 rappresentò la prima disciplina organica della contabilità degli enti locali, fino ad allora regolata dalla normativa statale. Esso introdusse l'obbligo del conto economico e dello stato patrimoniale, ma mantenne un'impostazione prudente, offrendo un'interpretazione conservativa dell'art. 4 della legge 421/1992, che prevedeva "l'introduzione in forma graduale e progressiva della contabilità economica [...] fino ad interessare tutti gli enti, con facoltà di applicazione anticipata".

Un impulso più deciso si è avuto a partire dal 2009, con la legge n. 196 e la legge n. 42, che hanno avviato la riforma della contabilità pubblica e del federalismo fiscale, seguite da una serie di decreti legislativi attuativi rivolti ai diversi livelli della Pubblica Amministrazione. Tra questi, il d.lgs. n. 118/2011 è stato applicato alle amministrazioni territoriali, come regioni, città metropolitane, comuni e altri enti locali, oltre agli organismi da essi controllati.

L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è raccolto nella seconda parte del T.U.E.L. (titoli da I a VIII, articoli da 149 a 269). Il legislatore è intervenuto varie volte su questo strumentario normativo e spesso in modo frammentario; il d.lgs. n. 118 del 2011 lo ha ridefinito in modo unitario⁸⁶. Lo scopo è stato quello di ottenere un'effettiva omogeneità dei bilanci e di estendere l'adozione della contabilità economico-patrimoniale all'intero comparto delle autonomie territoriali. La riforma si colloca nel più ampio quadro europeo tracciato dalla Direttiva 2011/85/UE, (parte del cosiddetto Six Pack) che ha introdotto requisiti minimi comuni per i prospetti di bilancio nazionali.

La crescente complessità dell'azione amministrativa ha reso infatti necessario lo sviluppo di sistemi contabili sempre più articolati, in grado di rispondere alle esigenze derivanti

⁸⁵ BENEDETTI L., "Enti locali verso la contabilità accrual dal 2026: imparare dall'esperienza", Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 28 giugno 2022.

⁸⁶ Vedi in seguito.

dall'adozione di modelli di gestione ispirati a logiche aziendali e dalla presenza di una pluralità di interlocutori istituzionali e sociali. La qualità del sistema informativo contabile richiede la capacità di integrare coerentemente assetti organizzativi, obiettivi informativi, tecniche contabili e strumenti di gestione⁸⁷.

Nel settore pubblico, il mantenimento della contabilità finanziaria continua a essere giustificato dalla sua funzione autorizzatoria, volta a garantire la verificabilità dell'impiego delle risorse pubbliche. Tuttavia, l'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale pare essere sempre più auspicabile per rispondere all'esigenza di ampliare il sistema delle rilevazioni e il patrimonio informativo, al fine di rendere più consapevoli le scelte gestionali e decisionali⁸⁸. La sola gestione finanziaria, basata sul movimento delle entrate e delle uscite, non è infatti in grado di restituire un quadro esaustivo dell'azione amministrativa, se non accompagnata da un'analisi dei costi e dei ricavi.

In origine, infatti, l'art. 232 del T.U.E.L. non imponeva l'obbligo di adozione di un sistema di contabilità economica, lasciando agli enti la libertà di utilizzare, ai fini del rendiconto della gestione, gli strumenti ritenuti più idonei alle proprie esigenze. Tale assetto è stato poi modificato dal d. lgs. n. 126 del 2014⁸⁹, che, all'articolo 74, comma 1, punto 59, sostituì l'articolo 232 del T.U.E.L., stabilendo l'obbligo per gli enti locali di garantire la rilevazione dei fatti gestionali anche sotto il profilo economico-patrimoniale (nel rispetto del principio della competenza economica e dei principi contabili applicati contenuti negli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011)⁹⁰. Dopo un periodo sperimentale (inizialmente biennale e successivamente prorogato di un ulteriore anno, conclusasi alla fine del 2014), il nuovo sistema contabile è entrato a pieno regime per gli enti territoriali il 1° gennaio 2015, venendo poi esteso alle autonomie speciali nel 2016⁹¹. La riforma ha raggiunto la piena operatività nel 2016; a decorrere dall'anno indicato, le amministrazioni territoriali hanno recepito i nuovi modelli di

⁸⁷ ANSELMi L., Nuove prospettive di rilevazione per le pubbliche amministrazioni in ANSELMi L., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane, Giuffrè, Milano 2009, p. 76.

⁸⁸ RICCI P., Il potenziale impatto delle nuove disposizioni Contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico, Azienda pubblica, 2012, p. 46.

⁸⁹ D.lgs. correttivo del d.lgs. n. 118 del 2011.

⁹⁰ SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 39.

⁹¹ In considerazione della portata innovativa del nuovo sistema, nel primo anno di applicazione è stata concessa agli enti la facoltà di rinviare alcune delle novità introdotte.

bilancio e rendicontazione (conto economico e stato patrimoniale) articolati per missioni e programmi. Sono stati inoltre implementati il Piano dei conti integrato e i principi contabili specifici per la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio consolidato.

Contenuto nell'allegato 4/1 del d.lgs. n. 118/2011, il principio contabile applicato della programmazione di bilancio ha imposto di definire le attività entro un preciso arco temporale. La programmazione costituisce quindi il mezzo fondamentale per trasformare le finalità istituzionali in decisioni operative sostenibili. Contestualmente, l'articolo 151 del T.U.E.L., sancisce il principio generale secondo cui il bilancio di previsione finanziario deve essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di riferimento, con un orizzonte temporale almeno triennale.

Per oltre vent'anni, tale previsione è stata sistematicamente disattesa attraverso il ricorso a decreti ministeriali di proroga, che ne hanno posticipato il termine di approvazione⁹². Ciò ha comportato sia le limitazioni gestionali proprie dell'esercizio provvisorio quanto la vanificazione del principio di programmazione tipica del processo stesso⁹³. Nel caso, infatti, il bilancio non venga approvato nei termini previsti, l'ente è costretto a operare in un regime limitato, distinto tra esercizio provvisorio (che scatta se il termine di approvazione è stato differito da apposito provvedimento statale ai sensi dell'articolo 151 del T.U.E.L.) e gestione provvisoria (che si attiva automaticamente qualora, trascorso il termine di legge che autorizza l'esercizio provvisorio, l'ente non abbia ancora approvato il bilancio, ai sensi dell'articolo 163 comma 2 del T.U.E.L.)⁹⁴. Entrambi i regimi impongono forti restrizioni alla capacità di spesa, consentendo solo il pagamento delle obbligazioni inderogabili e delle spese necessarie a evitare danni patrimoniali all'ente. L'amministrazione, in tali condizioni, può operare esclusivamente attraverso l'utilizzo di frazioni mensili delle spese previste nel bilancio dell'anno precedente e non può avviare nuove iniziative, compromettendo l'attuazione dei programmi⁹⁵. Quando il ritardo nell'approvazione del bilancio si protrae oltre i limiti consentiti, la normativa prevede conseguenze particolarmente gravi. L'art. 141 del T.U.E.L. stabilisce che il Prefetto, in caso di

⁹² Come concesso dall'art. 151 e 163 del T.U.E.L.

⁹³ SELUCA M.C., COMITE U., La nuova procedura di mentalizzazione del bilancio di previsione degli enti locali: tra vecchie e nuove scadenze in Henzel P. B., PASCA I. C., (a cura di) Diritto ed economia tra tradizione e innovazione, Cedam, Padova 2024 p. 322.

⁹⁴ SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 89.

⁹⁵ GENTILE A., cit., Milano 2024, p. 38 e ss.

persistente inadempienza nonostante la diffida, disponga lo scioglimento del consiglio comunale e la nomina di un commissario straordinario. A ciò si aggiungono ulteriori sanzioni finanziarie, come quelle relative alla mancata trasmissione dei dati al BDAP⁹⁶ entro i termini stabiliti o alla rilevazione di squilibri di bilancio che impongono l'incremento di specifici fondi correttivi.

In sintesi, l'insieme dei vincoli e delle regole che presidiano il bilancio di previsione finanziario dimostra come esso rappresenti un fondamentale strumento di governo locale, piuttosto che un semplice documento di contabilità.

Al fine di superare definitivamente la prassi dilatoria, il decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 25 luglio 2023, adottato in attuazione dell'articolo 16, comma 9-ter, del decreto-legge n. 115 del 2022, ha introdotto significative innovazioni nel principio contabile applicato alla programmazione finanziaria. In particolare, il decreto ha definito una procedura puntuale per la predisposizione del bilancio di previsione finanziario, ha chiarito la ripartizione delle responsabilità tra organi politici e strutture tecniche e ha previsto una rigorosa scansione temporale delle attività propedeutiche alla sua approvazione.

Il ciclo di bilancio armonizzato nell'ente locale

Il percorso programmatico dell'ente locale trova il proprio fondamento nel programma amministrativo - elettorale, documento attraverso il quale il candidato sindaco e la propria lista presentano agli elettori il progetto politico, illustrando idee e obiettivi da perseguire nel corso del mandato.

A seguito dell'elezione, il programma elettorale assume la funzione di riferimento politico-amministrativo, configurandosi come l'impegno da realizzare assunto nei confronti della comunità.

Nella prassi, tuttavia, il programma viene spesso redatto senza una puntuale valutazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie effettivamente disponibili, privilegiando l'enunciazione di obiettivi ampi e diversificati, funzionali al consenso elettorale. Una corretta impostazione del programma amministrativo, invece, dovrebbe fondarsi su un'analisi approfondita delle caratteristiche del territorio e delle sue priorità, così da consentire la trasformazione delle promesse elettorali in azioni realizzabili nel corso del mandato.

⁹⁶ Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche.

Il processo di concretizzazione trova espressione nelle linee programmatiche di mandato, che il Sindaco è tenuto a presentare al consiglio comunale, sentita la giunta, entro il termine stabilito dallo statuto dell'ente. Rappresentano il primo livello di pianificazione strategica dell'ente. Costituiscono, pertanto, il primo passaggio formale di raccordo tra l'indirizzo politico e la successiva attività di programmazione finanziaria e gestionale.

Entro il 15 settembre di ciascun esercizio vengono trasmessi ai responsabili dei servizi l'atto di indirizzo per la predisposizione delle previsioni di bilancio e lo schema di bilancio di previsione a legislazione vigente e amministrazione invariata. Quest'ultimo, definito comunemente "bilancio tecnico", si caratterizza per la sua natura puramente tecnica e non politica.

L'atto di indirizzo, predisposto dall'organo esecutivo con il supporto del segretario comunale e del direttore generale, ove previsto, è elaborato in conformità con le linee strategiche e operative del Documento Unico di Programmazione (DUP), tenendo conto dello scenario economico generale e del quadro normativo vigente. Indica gli obiettivi strategici e le priorità da raggiungere. La sua adozione formale da parte della giunta non è tuttavia obbligatoria: in assenza di variazioni significative del contesto normativo o macroeconomico, l'organo esecutivo può limitarsi a confermare le indicazioni già contenute nel DUP, anche qualora questo non sia stato ancora approvato dal consiglio comunale⁹⁷.

Lo schema di bilancio tecnico è invece predisposto dal responsabile del servizio finanziario (RSF): rappresenta bozza una non definitiva delle entrate e delle spese per il triennio successivo ed è anch'esso elaborato sulla base delle linee strategiche e operative del DUP. Il bilancio tecnico comprende inoltre il quadro generale degli equilibri⁹⁸, nonché gli allegati al fondo pluriennale vincolato e al fondo crediti di dubbia esigibilità⁹⁹. Contestualmente al bilancio tecnico, il responsabile del servizio finanziario trasmette ai responsabili dei servizi un insieme di informazioni contabili per la formulazione delle previsioni di competenza.

La nuova disciplina fa emergere con chiarezza la centralità del responsabile finanziario (RSF), al quale viene riconosciuta una funzione di garanzia del rispetto degli equilibri di bilancio. Qualora, in sede di predisposizione del bilancio tecnico, risultino situazioni di disavanzo o di

⁹⁷ La scadenza principale per l'approvazione del DUP da parte del consiglio comunale è il 31 dicembre di ciascun anno mentre la sua presentazione deve avvenire entro il 31 luglio di ogni anno.

⁹⁸ Documento contabile per gli enti locali che verifica il rispetto del pareggio finanziario tra entrate e uscite, assicurando la correttezza e la sostenibilità delle finanze pubbliche.

⁹⁹ Vedi capitolo III.

squilibrio complessivo, il RSF è tenuto a darne immediata comunicazione all'organo esecutivo e al segretario comunale, proponendo le necessarie misure correttive. Ad ogni modo, in presenza di inerzia politica o di resistenze nell'assunzione di decisioni onerose sul piano del consenso, egli deve garantire la costruzione del bilancio tecnico in equilibrio, procedendo, in via prioritaria, alla riduzione degli stanziamenti relativi a spese non ricorrenti non ancora impegnate e, successivamente, alle spese ricorrenti non riconducibili alle funzioni fondamentali individuate dall'art. 14, comma 27, del decreto-legge n. 78 del 2010.

Il bilancio tecnico e la documentazione trasmessa ai responsabili dei servizi sono inviati anche all'organo esecutivo, al segretario comunale e al direttore generale ove previsto¹⁰⁰.

All'interno di questo quadro metodologico il Documento Unico di Programmazione (DUP) è considerato lo strumento che consente di mettere in relazione la dimensione strategica (che ha un orizzonte temporale pari a quello del mandato amministrativo) e quella operativa (pari all'arco temporale triennale del bilancio di previsione finanziario).

Il DUP assume la funzione di documento di sintesi e indirizzo, capace di orientare le scelte dell'ente e di affrontare le discontinuità ambientali, sociali e organizzative attraverso una programmazione coerente con le esigenze del territorio. È uno strumento obbligatorio per tutti gli enti locali e, come anticipato in nota, è annualmente presentato al consiglio comunale entro il 31 luglio, secondo quanto stabilito dall'art. 151, comma 1, del T.U.E.L. Nella sua funzione di strumento di programmazione, assicura una visione integrata e coerente delle politiche pubbliche, consentendo agli enti di pianificare in modo razionale l'impiego delle risorse e il perseguimento degli obiettivi sociali ed economici in favore della collettività amministrata¹⁰¹. La redazione del DUP richiede il coinvolgimento di stakeholder interni (giunta, dirigenti comunali) ed esterni (regione, cittadini, UE).

L'iter di approvazione del DUP costituisce una fase essenziale del ciclo di programmazione economico-finanziaria. La giunta comunale adotta e presenta il documento al consiglio, che lo approva, rendendolo la guida strategica ed economica dell'ente prima del bilancio di previsione finanziario.

¹⁰⁰ SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 87.

¹⁰¹ GENTILE A., cit., Franco Angeli, Milano 2024, p. 25.

L'approvazione del documento da parte del consiglio rappresenta un passaggio obbligato, poiché la deliberazione consiliare conferisce validità e operatività agli indirizzi strategici e agli obiettivi in esso contenuti.

L'iter può prevedere inoltre la facoltà della giunta di presentare, entro il 15 novembre, una nota di aggiornamento del documento (NADUP), nel caso in cui le condizioni gestionali richiedano modifiche di carattere strutturale; in tal caso, anche la NADUP deve essere approvata dal consiglio.

La normativa prevede tre tipologie di DUP: ordinario, semplificato e super-semplificato.

Le forme semplificate rispondono all'esigenza di alleggerire gli adempimenti programmatori per i comuni di minori dimensioni.

Il DUP semplificato, destinato ai comuni fino a 5.000 abitanti, conserva la struttura strategica e operativa del documento ordinario ma con contenuti ridotti, finalizzati comunque a delineare le scelte di mandato e a descrivere gli aspetti essenziali del contesto interno ed esterno, quali le caratteristiche territoriali e socioeconomiche, l'organizzazione dei servizi pubblici locali, la gestione delle risorse umane, i vincoli di finanza pubblica e gli indirizzi generali dell'amministrazione.

Il DUP super-semplificato, previsto per i comuni fino a 2.000 abitanti, consente un'ulteriore riduzione dei contenuti, potendo limitarsi alla presentazione delle principali voci di entrata e spesa, distinte tra parte corrente e conto capitale, pur richiedendo comunque la descrizione dell'organizzazione dei servizi, le politiche tariffarie e tributarie, la struttura interna, la programmazione degli investimenti e il rispetto delle norme di finanza pubblica.

Il DUP ordinario, obbligatorio per i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, rappresenta la forma integrale del documento e si articola in due sezioni: la Sezione Strategica (SeS), con orizzonte temporale pari alla durata del mandato amministrativo, e la Sezione Operativa (SeO), con durata triennale.

Più specifico rispetto ai modelli precedentemente riassunti, il DUP ordinario deve contenere: l'insieme degli indirizzi e degli obiettivi riferiti al gruppo di amministrazione pubblica, la coerenza tra il bilancio e gli strumenti urbanistici (come il Piano Regolatore Generale), la valutazione generale delle entrate e delle loro fonti, gli indirizzi su tributi e tariffe, la programmazione delle opere pubbliche, la definizione delle risorse per il personale e il piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali. La predisposizione del documento deve risultare coerente con il regolamento di contabilità e coinvolge in modo coordinato tutti gli uffici dell'ente, sotto la supervisione del segretario o del direttore generale.

La Sezione Strategica traduce il programma di mandato in un quadro pluriennale di indirizzi e obiettivi strategici, individuati sulla base di un'analisi delle condizioni interne ed esterne. Le condizioni esterne comprendono gli obiettivi del Governo e le priorità dei documenti di programmazione nazionali ed europei, la situazione socioeconomica del territorio e i parametri finanziari rilevanti. Le condizioni interne riguardano invece l'organizzazione e la gestione dei servizi pubblici locali, l'analisi delle risorse e degli impieghi, la sostenibilità economico-finanziaria del Comune e delle partecipate, la spesa corrente, la gestione del patrimonio, le politiche tariffarie e tributarie, il ricorso a risorse straordinarie, gli equilibri di bilancio e la gestione del personale. La SeS è soggetta a verifica annuale, con possibile riformulazione degli obiettivi e degli indirizzi generali.

La Sezione Operativa rappresenta la componente programmatica del DUP e costituisce il raccordo tra la strategia e la costruzione del bilancio. Individua, per ciascuna missione, i programmi da realizzare nel triennio, con gli obiettivi operativi annuali e pluriennali, le risorse finanziarie, umane e strumentali e le motivazioni delle scelte programmatiche. La SeO comprende inoltre il programma triennale delle opere pubbliche, il programma triennale degli acquisti di beni e servizi, il piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali e la programmazione del personale¹⁰².

Il tema delle variazioni del DUP si distingue dall'aggiornamento del documento. Mentre le variazioni sono modifiche puntuali che richiedono l'approvazione del consiglio ma possono intervenire in qualsiasi momento, la nota di aggiornamento comporta una revisione complessiva del documento, solitamente in occasione del bilancio di previsione o del bilancio consolidato.

Il rapporto tra DUP e bilancio di previsione finanziario si configura come un legame di subordinazione logica e temporale. Il DUP rappresenta il presupposto per la costruzione del bilancio. Esso funge da guida per la manovra finanziaria, traducendo in grandezze monetarie gli obiettivi e i programmi. Costituisce il pilastro su cui si fonda l'intero ciclo della programmazione finanziaria e rappresenta un vincolo determinante per l'amministrazione, che è chiamata ad operare in coerenza con gli indirizzi strategici e operativi in esso individuati.

Dal 15 settembre al 5 ottobre si apre la fase nella quale i responsabili dei singoli servizi, ai sensi dell'articolo 153, comma 4, del T.U.E.L., devono formulare le previsioni di entrata e di spesa di propria competenza, segnalare al RSF possibili criticità derivanti dalle riduzioni operate nel

¹⁰² GENTILE A., cit., Milano 2024, p. 26 e ss.

bilancio tecnico, proporre eventuali azioni integrative e fornire le indicazioni utili all'aggiornamento del DUP. La mancata risposta entro il termine previsto comporta l'accettazione implicita del bilancio tecnico e delle responsabilità correlate (silenzio assenso). Il 20 ottobre rappresenta un'altra tappa importante del ciclo di bilancio, poiché entro tale data il responsabile finanziario verifica e consolida le previsioni pervenute, determina il risultato presunto di amministrazione e predispone la versione finale del bilancio. In questa fase, provvede anche a segnalare tempestivamente alla giunta eventuali nuovi squilibri rilevati. In ottobre dell'anno N, infatti, il rendiconto finanziario dell'anno N non è ancora approvato¹⁰³; di conseguenza non è possibile conoscere il risultato di amministrazione (avanzo o disavanzo) effettivo che si riporta all'anno successivo. In sede di stesura del bilancio di previsione finanziario, pertanto, è bene tener conto del risultato di amministrazione presunto; sarà poi con l'approvazione del rendiconto finanziario che verrà determinato il risultato di amministrazione effettivo e si opereranno le necessarie variazioni al bilancio approvato¹⁰⁴. Esemplificando, nell'ottobre 2025, in fase di stesura del bilancio 2026-2028 (da approvare entro il 31/12/2025), il risultato di amministrazione effettivo dell'anno 2025, che influenza il bilancio del triennio 26 – 28, sarà disponibile solo nel rendiconto che verrà approvato entro il 30 aprile 2026; da qui la necessità in ottobre 2025 di determinare il risultato di amministrazione presunto per l'anno 2025.

La documentazione così completata viene trasmessa all'organo esecutivo che, tra il 20 ottobre e il 15 novembre, completa la redazione del bilancio, integrando l'impostazione tecnica con le scelte politiche e predisponendo lo schema da sottoporre al consiglio comunale. In questa fase, è necessario che il DUP sia stato approvato, poiché il bilancio deve essere coerente con gli indirizzi strategici e operativi formalizzati nel documento di programmazione.

Una volta che la giunta ha approvato lo schema e i suoi allegati¹⁰⁵, il responsabile finanziario lo trasmette all'organo di revisione¹⁰⁶, che deve esprimere il proprio parere entro i quindici giorni successivi, salvo disposizioni più restrittive contenute nel regolamento di contabilità dell'ente. Tra il deposito della proposta in consiglio e la sua approvazione, la commissione consiliare competente procede con l'istruttoria, durante la quale Sindaco, assessore alle finanze e giunta illustrano i contenuti del documento. Durante tale fase, sia il consiglio che la giunta possono

¹⁰³ Viene approvato entro il 30 aprile dell'anno N+1.

¹⁰⁴ GENTILE A., cit., Franco Angeli, Milano 2024, p. 41.

¹⁰⁵ Vedi in seguito.

¹⁰⁶ Ovvero il Collegio dei Revisori dei Conti o un Revisore Unico nei comuni più piccoli. Vedi paragrafo 1.3.

proporre emendamenti entro i termini regolamentari. Tali proposte necessitano dei pareri del dirigente, del responsabile finanziario e del revisore, da rendersi nei tre giorni lavorativi antecedenti la discussione. La relazione dell'organo di revisione rappresenta un ulteriore elemento di controllo e supporto alla decisione consiliare.

Eventuali mutamenti del quadro normativo, come quelli derivanti dall'approvazione della legge di bilancio statale nel mese di dicembre, possono richiedere la presentazione di ulteriori emendamenti da parte della giunta, per garantire così l'allineamento del bilancio dell'ente alla normativa vigente.

L'approvazione consiliare del bilancio di previsione finanziario, atto conclusivo del processo, deve intervenire entro il 31 dicembre¹⁰⁷.

L'attività del consiglio si articola in due momenti distinti, sebbene non necessariamente separati in due sedute: prima l'esame dello schema e della relazione dell'organo di revisione, poi la deliberazione finale. Con tale atto, l'ente assume formalmente le previsioni finanziarie per il triennio successivo, completando un percorso di responsabilità condivisa tra organi politici e struttura amministrativa.

Il bilancio di previsione costituisce il principale strumento di indirizzo e programmazione finanziaria dell'amministrazione locale. Rappresenta lo strumento strategico fondamentale per tradurre politiche in azioni concrete sul territorio. È quindi un documento autorizzatorio e programmatico che traccia l'andamento atteso delle entrate e delle spese su base triennale (comprendente le previsioni di competenza e di cassa del primo esercizio del periodo considerato e le previsioni di competenza degli esercizi successivi)¹⁰⁸.

Le previsioni di competenza finanziaria hanno per oggetto le entrate da accertare e le uscite da impegnare nel corso del periodo di riferimento. La loro contabilizzazione non tiene conto dell'effettivo momento in cui avviene la movimentazione del denaro bensì del momento in cui nasce il diritto a incassare (accertamento) o di quello in cui nasce l'obbligo di pagare (impegno). Questo sistema appare coerente con la funzione autorizzatoria e di controllo preventivo sull'attività di gestione; i valori di competenza rappresentano il vincolo giuridico imposto dall'organo politico all'organo amministrativo. Non si possono impegnare spese se non si prevede di avere le risorse per coprirle nello stesso esercizio.

¹⁰⁷ Pur tenendo conto della già citata disciplina dell'esercizio provvisorio.

¹⁰⁸ Art.162 del T.U.E.L.

Le previsioni di cassa riguardano invece quelle entrate ed uscite delle quali si prevede, nel corso dell'esercizio, rispettivamente la riscossione ed il pagamento. La rilevazione avviene solo in caso di movimentazione reale del denaro (soldi effettivamente incassati o effettivamente pagati). In pratica, un saldo della gestione di cassa positivo a preventivo indica che si prevede un aumento di disponibilità liquide nel corso dell'anno, viceversa un saldo di cassa negativo corrisponde ad una previsione di diminuzione di disponibilità liquide.

L'approvazione del bilancio, demandata al consiglio su proposta della giunta, gli conferisce una duplice natura: politica, perché esprime l'indirizzo strategico dell'ente, e tecnico-contabile, poiché regola l'articolazione delle risorse e vincola l'attività gestionale attraverso limiti autorizzativi puntuali.

La disciplina impone al bilancio il rispetto di criteri rigorosi quali unicità, annualità, universalità, veridicità, pubblicità ed equilibrio, competenza finanziaria, economica, prevalenza della sostanza sulla forma¹⁰⁹. In questo quadro assume un rilievo centrale il rispetto dell'equilibrio finanziario, che richiede non solo il pareggio complessivo di competenza e cassa tra entrate e spese, ma anche la copertura integrale delle spese correnti con entrate correnti e la salvaguardia dei diversi equilibri settoriali, condizione imprescindibile per la sostenibilità della gestione¹¹⁰.

Come descritto fin qui, il bilancio di previsione finanziario non può essere considerato un documento isolato; trova il proprio fondamento nel DUP, che definisce gli indirizzi strategici e operativi, e risulta a sua volta propedeutico alla predisposizione del Piano Esecutivo di Gestione (PEG).

Gli allegati obbligatori, come i prospetti relativi al risultato presunto di amministrazione, al fondo pluriennale vincolato, al fondo crediti di dubbia esigibilità e quelli dimostrativi dei vincoli di indebitamento e delle spese previste per l'utilizzo di contributi europei e per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle Regioni, completano, insieme agli ulteriori documenti previsti dall'art. 172 del T.U.E.L., il quadro informativo. Essi costituiscono strumenti di garanzia per il rispetto delle regole di contabilità armonizzata. La nota integrativa indica i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni di entrata e di spesa.

¹⁰⁹ Allegato 1 al d.lgs. n. 118 del 2011, Principi generali.

¹¹⁰ GENTILE A., cit., Franco Angeli, Milano 2024, p. 16.

L'avanzo presunto della gestione dell'esercizio precedente rispetto a quello cui il bilancio di previsione assume un ruolo centrale nella programmazione finanziaria, in quanto consente di stimare le risorse disponibili o, al contrario, l'eventuale disavanzo da ripianare. Si articola in tre distinte parti (TABELLA n.1).

La prima parte è diretta alla determinazione del risultato di amministrazione presunto. Esso è costituito dal fondo cassa iniziale al netto del fondo pluriennale vincolato iniziale, ai quali vengono aggiunte o sottratte le principali registrazioni contabili effettuate fino alla data di predisposizione dello schema di bilancio. In particolare, si considerano gli (+) accertamenti e gli (-) impegni già registrati, nonché le (+/-) variazioni sui residui attivi e passivi e al netto del fondo pluriennale vincolato alla medesima data. A tali elementi si aggiunge una stima degli accertamenti e degli impegni che si prevede di registrare nel restante periodo dell'esercizio in corso, oltre alle eventuali variazioni dei residui e del fondo pluriennale. Il risultato di questo calcolo costituisce la voce A del prospetto, rappresentativa del risultato di amministrazione presunto complessivo.

La seconda parte del prospetto è dedicata alla scomposizione del risultato di amministrazione presunto nelle sue diverse componenti. In particolare:

- la voce B individua la quota da accantonare, comprendente quella per il fondo crediti di dubbia esigibilità e gli altri fondi di accantonamento previsti dalla normativa;
- la voce C riguarda invece la parte vincolata del risultato, derivante da trasferimenti, mutui o altri vincoli di destinazione specifici;
- la voce D fa riferimento alle economie derivanti da entrate in conto capitale prive di vincoli di destinazione; restano escluse da tale voce le economie vincolate in conto capitale, che confluiscono invece nella voce C;
- infine, la voce E rappresenta la parte disponibile del risultato di amministrazione, ossia la quota libera dell'avanzo. Essa è determinata sottraendo dal risultato di amministrazione presunto le somme accantonate, le somme vincolate e le economie destinate agli investimenti (voce $E = A - B - C - D$).

Qualora tale valore (E) risulti negativo, l'importo viene iscritto nel bilancio di previsione tra le spese, configurandosi come disavanzo da ripianare.

La terza e ultima parte del prospetto indica l'ammontare della quota vincolata del risultato di amministrazione presunto (C) che viene applicata al primo esercizio del bilancio di previsione finanziario. Tale indicazione consente di evidenziare quali delle risorse già vincolate trovano immediata destinazione nel primo anno di programmazione.

L'articolo 175 del T.U.E.L. prevede che il bilancio finanziario possa essere oggetto di variazioni nel corso dell'esercizio, sia in termini di competenza che di cassa, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento. Così come previsto per il bilancio di previsione, spetta al consiglio dell'ente l'approvazione delle relative variazioni. La ratio sottesa risiede nell'esigenza di consentire agli organi di governo di fronteggiare gli effetti derivanti da circostanze straordinarie che possono manifestarsi durante la gestione finanziaria e che incidono sulle previsioni e sugli equilibri originariamente approvati.

Una particolare tipologia di variazione del bilancio è l'assestamento generale, disciplinato dal comma 8 del citato articolo 175. Esso consiste in una variazione deliberata dal consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno e consente una verifica complessiva di tutte le voci di entrata e di spesa, inclusi i fondi, al fine di garantire il mantenimento degli equilibri di bilancio e del pareggio finanziario. Entro il medesimo termine, salvo diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente, l'organo consiliare è inoltre tenuto ad adottare una specifica deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio, con la quale si dà atto della loro esistenza oppure, in caso di accertamento negativo, si provvede all'adozione delle misure necessarie al ripristino. La salvaguardia degli equilibri assume pertanto una funzione correttiva, attivata in risposta a eventuali criticità emerse nel corso della gestione, mentre l'assestamento generale si configura come uno strumento di aggiornamento ordinario e preventivo del bilancio. La mancata adozione della deliberazione di salvaguardia comporta l'applicazione delle medesime sanzioni previste per la mancata approvazione del bilancio di previsione finanziario, tra cui l'avvio del procedimento finalizzato allo scioglimento del consiglio.

In questo quadro, il Piano esecutivo di gestione (PEG) rappresenta il principale documento attraverso il quale la giunta declina le previsioni del bilancio e gli obiettivi strategici dell'ente in attività operative affidate ai responsabili dei servizi.

Introdotta dal d.lgs. 77/1995 dall'esigenza di applicare il d.lgs. 29/1993 e disciplinata in via principale dall' art. 169 del T.U.E.L., il PEG sancisce la separazione tra potere politico e

amministrazione¹¹¹. Deve essere deliberato dalla giunta entro venti giorni dall'approvazione del bilancio da parte del consiglio e si configura come il ponte tra decisioni politiche e azione amministrativa, traducendo gli indirizzi contenuti nel DUP in compiti gestionali, risorse assegnate e limiti di spesa. Frutto di un processo che coinvolge la giunta, la direzione generale, il segretario comunale e i dirigenti, il PEG si configura quindi come il documento operativo attraverso il quale si dà concreta attuazione agli indirizzi strategici dell'ente.

La normativa ha definito la struttura di questo documento, che si collega direttamente al bilancio annuale e pluriennale: per ogni esercizio devono essere esplicitate previsioni di competenza, mentre il primo anno deve essere rappresentato anche in termini di cassa.

È anch'esso uno strumento autorizzatorio, poiché vincola l'assunzione degli impegni e la realizzazione dei pagamenti da parte delle strutture amministrative. Le entrate e le spese sono articolate secondo la medesima logica classificatoria del bilancio armonizzato in titoli, tipologie, categorie, fino al livello dei capitoli, unità elementari per la gestione e la rendicontazione.

Nel tempo, tuttavia, il PEG ha progressivamente perso la funzione di definire e formalizzare gli obiettivi gestionali. Con il Decreto del Presidente della Repubblica 24 giugno 2022 n. 81, il Piano dettagliato degli obiettivi e il Piano della performance (precedentemente integrati nel PEG) sono stati ricondotti all'interno del Piano integrato di attività e organizzazione (PIAO)¹¹². Di conseguenza, il PEG assume oggi una natura prevalentemente finanziaria: è lo strumento attraverso il quale vengono disaggregati e assegnati ai responsabili gli stanziamenti di entrata e di spesa previsti nel bilancio di previsione¹¹³.

Un'ulteriore evoluzione della programmazione operativa è avvenuta con il D.L. n. 80 del 2021 (convertito in legge n. 113/2021), che ha istituito il Piano Integrato di Attività e Organizzazione. Concepito come il nuovo quadro generale della programmazione amministrativa e introdotto per dare attuazione ad un vincolo dettato dall'Unione Europea nell'ambito dei finanziamenti del PNRR, il PIAO punta a potenziare l'attività di programmazione delle pubbliche amministrazioni e semplificarne documenti e adempimenti.

Il PIAO è obbligatorio per tutte le Pubbliche Amministrazioni definite dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. 165/2001. Per ridurre l'impatto burocratico, la struttura del piano è differenziata in base alla dimensione dell'ente:

¹¹¹ RICCI P., cit., Azienda pubblica, 2012, p. 64.

¹¹² Compete in particolare al direttore generale la proposta di piano esecutivo di gestione. Art. 108 del T.U.E.L.

¹¹³ SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 93.

- enti con più di 50 dipendenti redigono il PIAO in forma ordinaria.
- enti con meno di 50 dipendenti predispongono una versione semplificata.

Le scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative sono escluse dall'adozione del PIAO¹¹⁴.

In conformità a quanto previsto dal D.M. 30 giugno 2022, il PIAO è articolato in quattro parti:

- scheda anagrafica dell'amministrazione;
- valore pubblico, performance e anticorruzione;
- organizzazione e capitale umano;
- monitoraggio.

Sono inoltre previsti due allegati:

- il registro dei rischi;
- il cronoprogramma delle misure di anticorruzione e trasparenza.

L'art. 11 del decreto n. 132, 30 giugno 2022 individua l'organo preposto all'adozione del PIAO che, in via generale, è l'organo di indirizzo politico e, per le pubbliche amministrazioni che ne sono sprovviste, l'organo di vertice in relazione agli specifici ordinamenti. Negli enti locali, il PIAO viene approvato dalla giunta con apposita deliberazione. Il termine ordinario è il 31 gennaio, che slitta a 30 giorni dall'approvazione del bilancio preventivo in caso di rinvio di quest'ultimo¹¹⁵.

Il PIAO risponde all'esigenza di superare la proliferazione di piani settoriali che negli anni aveva appesantito l'attività programmatica delle amministrazioni, rendendola frammentata e talvolta incoerente.

L'obiettivo è quello di concentrare in un unico documento triennale, aggiornato annualmente, gli strumenti relativi alla performance, alla gestione del personale, alla trasparenza, all'anticorruzione, alla digitalizzazione, alle pari opportunità e al lavoro agile. L'approccio fondamentale è sistemico: non più compartimenti stagni, bensì una visione unitaria in cui le politiche del personale, dell'organizzazione e della performance sono interdipendenti e finalizzate a una strategia di sviluppo coerente.

Pur essendo complementari, il PEG e il PIAO rispondono a finalità distinte: il PEG mantiene la sua natura di strumento operativo e finanziario, mentre il PIAO si configura come un piano

¹¹⁴ Art. 6 del D. L. 9 giugno 2021, n. 80.

¹¹⁵ Art.11 del DM 30 giugno 2022, n. 132.

unitario volto a creare valore pubblico, garantendo trasparenza e legalità e superando la logica di una mera somma di documenti separati¹¹⁶.

La creazione di valore pubblico diventa così un obiettivo centrale: migliorare il benessere sociale, economico e ambientale dei territori costituisce il criterio guida per orientare l'intera attività programmatica, che non può più limitarsi alla mera conformità normativa.

Ne discende la necessità di adottare strumenti di misurazione e indicatori in grado di rendere trasparenti i risultati conseguiti e di valutare la coerenza tra obiettivi e risultati.

In tale scenario, la gestione delle risorse umane assume un ruolo decisivo per consentire alla Pubblica Amministrazione di adeguarsi ai cambiamenti. Il PIAO invita le amministrazioni a individuare percorsi di sviluppo delle competenze, a programmare interventi formativi di medio e lungo periodo e a strutturare modelli di lavoro flessibile. Particolare attenzione è riservata alla valorizzazione della professionalità, alle progressioni di carriera e alla programmazione dei fabbisogni di personale per garantire continuità amministrativa e qualità dei servizi.

La mancata adozione del PIAO comporta conseguenze rilevanti, tra cui sanzioni e limitazioni alle assunzioni e all'affidamento di incarichi. Ciò evidenzia la centralità attribuita dal legislatore ad un documento che, pur non essendo di natura finanziaria, condiziona in modo significativo la gestione delle risorse umane e organizzative.

Prima della redazione del rendiconto è necessario procedere all'operazione di riaccertamento dei residui¹¹⁷, per verificare la sussistenza delle entrate accertate, con riferimento ai residui attivi, e degli elementi costitutivi dell'impegno di spesa per quanto concerne i residui passivi. La giunta, con la delibera di approvazione del riaccertamento, è tenuta a indicare, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo, i residui attivi e passivi derivanti sia dagli esercizi precedenti sia da quello di competenza, nonché i crediti inesigibili stralciati dal conto del bilancio. L'allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011 prevede che, in sede di riaccertamento dei

¹¹⁶ DEIDDA GAGLIARDO E., SAPORITO R., Il piao come strumento di programmazione integrata per la creazione di valore pubblico in Rivista italiana di public management volume 4, 2021, p. 206.

¹¹⁷ I residui derivano dalla formazione del bilancio secondo il principio della competenza finanziaria, in virtù del quale al 31 dicembre (termine dell'esercizio finanziario) alcune entrate accertate possono non essere state ancora riscosse ed alcune spese impegnate non ancora pagate.

Cfr.

https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONI/attivita_istituzionali/formazione_e_gestione_del_bilancio/gestione_del_bilancio/assestamento_del_bilancio/la_gestione_dei_residui/?_selmenu=1_1

residui, la giunta aggiorna lo schema di bilancio, il DUP e l'eventuale bilancio provvisorio qualora il bilancio non sia ancora approvato.

Il rendiconto della gestione costituisce l'atto finale del ciclo di bilancio comunale. Si tratta di un documento contabile consuntivo che verifica i risultati finanziari, economici e patrimoniali dell'esercizio precedente. La sua funzione è duplice: rappresentare le operazioni compiute e confrontare i risultati con gli obiettivi pianificati.

Inoltre, il rendiconto abilita una funzione di controllo, permettendo al consiglio di verificare l'operato della giunta, e a quest'ultima di monitorare i responsabili dei servizi. Rappresenta lo strumento principale per le verifiche dei soggetti preposti al controllo interno (organo di revisione) ed esterno (Corte dei conti). Il rendere conto dell'attività si inserisce nel più ampio concetto di accountability¹¹⁸.

La scadenza per l'approvazione del rendiconto da parte del consiglio è il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento¹¹⁹, previa acquisizione della relazione dell'organo di revisione e valutazione della proposta formulata dalla giunta.

A seguito dell'approvazione consiliare, l'ente provvede alla trasmissione del rendiconto alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche e alla sua pubblicazione sul sito istituzionale, assicurando in tal modo la piena disponibilità delle informazioni e contribuendo agli obiettivi di trasparenza e comparabilità dei dati pubblici.

Il rendiconto della gestione si compone di tre documenti principali:

- il conto del bilancio, disciplinato dall'art. 228 del T.U.E.L., che rappresenta la gestione finanziaria nel suo complesso ed è comunemente definito rendiconto finanziario;
- il conto economico, previsto dall'art. 229 del T.U.E.L., volto all'analisi del risultato economico dell'esercizio;
- lo stato patrimoniale, di cui all'art. 230 del T.U.E.L., che ricostruisce la consistenza iniziale e finale del patrimonio dell'ente.

A questi si affiancano diversi prospetti quali:

- il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità del fondo pluriennale vincolato;
- i prospetti degli accertamenti e degli impegni;

¹¹⁸ CINQUE E., CIVITILLO R., RICCI P., "La riforma accrual nei sistemi di contabilità pubblica", Diritto e conti, n.1, 2024, p.5.

¹¹⁹ Art. 227 del T.U.E.L.

- l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza;
- la relazione sulla gestione;
- la relazione del collegio dei revisori dei conti;
- il piano degli indicatori dei risultati conseguiti.

La redazione del conto economico e dello stato patrimoniale deve conformarsi rigorosamente al principio contabile applicato 4/3 (allegato al d.lgs. n. 118 del 2011), che definisce i criteri tecnici per la gestione economico-patrimoniale degli enti. L'articolo 2 del citato decreto introduce un sistema contabile integrato, finalizzato a garantire una rilevazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale.

In questo contesto, sebbene la contabilità finanziaria mantenga la sua funzione principale e autorizzatoria, viene affiancata (vera novità della riforma) dalla contabilità economico-patrimoniale. I nuovi schemi di bilancio consentono di rappresentare in modo sistematico costi, oneri, ricavi e proventi, offrendo una lettura completa e strutturata della gestione dell'ente.

Gli obiettivi perseguiti da questa novità sono molteplici:

- la predisposizione del conto economico, al fine di rappresentare le utilità economiche acquisite e impiegate nel corso dell'esercizio;
- la redazione dello stato patrimoniale, con particolare riferimento alle variazioni del patrimonio dell'ente quali indicatori dei risultati della gestione;
- la predisposizione del bilancio consolidato dell'amministrazione con i propri enti e organismi strumentali;
- la determinazione analitica dei costi;
- la messa a disposizione di ulteriori informazioni utili ai diversi portatori di interesse.

Attraverso il rendiconto è possibile rilevare l'andamento effettivo delle entrate e delle spese, determinare il risultato di amministrazione (non più in forma presunta) e predisporre le informazioni necessarie per la programmazione successiva.

Il rendiconto deve essere interpretato in continuità con il bilancio di previsione, del quale rappresenta la verifica sostanziale. Se il bilancio preventivo assolve a una funzione programmatica e autorizzatoria, il rendiconto consente di valutare in che misura le previsioni si siano tradotte in risultati concreti, offrendo indicazioni utili per la definizione delle politiche future.

Bilancio di previsione e rendiconto di gestione costituiscono, pertanto, due momenti complementari del medesimo processo, poiché solo dal confronto tra quanto programmato e quanto effettivamente realizzato è possibile esercitare un controllo efficace sull'azione amministrativa.

La redazione del rendiconto, capace di esplicitare scelte allocative e risultati conseguiti, contribuisce alla costruzione di un rapporto fiduciario tra amministrazione e comunità locale. Parallelamente, il sistema dei controlli (interni ed esterni) svolge una funzione di presidio sui processi di acquisizione e utilizzo delle risorse. Tale attività consente di individuare eventuali anomalie e di predisporre interventi correttivi volti al mantenimento degli equilibri economico-finanziari. Ne deriva che il principio del miglioramento continuo attribuisce al rendiconto una funzione riflessiva, in quanto la ricognizione delle criticità emerse diviene strumento per l'elaborazione di strategie per massimizzare i benefici generati per la collettività.

Sintesi dei risultati ottenuti da un'amministrazione al termine del proprio incarico è la relazione di fine mandato. Redatta dal RSF o dal segretario generale, nonché sottoscritta dal sindaco e certificata dall'organo di revisione e dalla Corte dei conti, la relazione descrive le principali attività amministrative svolte e la situazione finanziaria e patrimoniale raggiunta. Essa deve seguire un modello prestabilito (per permettere confronti nel tempo e con gli altri enti) e rappresenta il punto di partenza per la nuova amministrazione.

Il percorso tracciato dimostra che il ciclo di bilancio degli enti locali ha superato la natura meramente finanziaria-autorizzatoria, configurandosi come un sistema circolare in cui programmazione, gestione, rendicontazione e controllo interagiscono costantemente. Ciò testimonia l'evoluzione della contabilità pubblica, con quella economico-patrimoniale orientata ad affermarsi come un sistema informativo volto a garantire trasparenza e sostenibilità delle azioni nel tempo. Se il bilancio finanziario consente di governare i flussi e di presidiare gli equilibri, la dimensione economica e patrimoniale assume la responsabilità di misurare il consumo delle risorse, il valore creato e la solidità della struttura dell'ente.

Questa progressiva integrazione tra profilo finanziario e profilo economico-patrimoniale apre ad una nuova riflessione: offrire una visione più realistica, nella quale anche strumenti come PEG, DUP e PIAO possano assumere un ruolo sempre più strategico e sempre meno formale¹²⁰.

¹²⁰ ZIRUOLO A., "Accrual, serve un sistema informativo contabile in grado di attuare la riforma", Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 2 ottobre 2025.

CAPITOLO III: La contabilità pubblica tra tradizione finanziaria e percorsi di riforma

3.1 L'attuale sistema di contabilità integrata negli enti locali

La nozione di contabilità pubblica rinvia ad un concetto complesso, che ha storicamente ostacolato l'elaborazione di una definizione unitaria e condivisa¹²¹. Inizialmente, il dibattito si è sviluppato su diverse interpretazioni: alcune riconducevano la materia al diritto amministrativo, altre ne evidenziavano la stretta connessione con quello finanziario, mentre altre ancora ne sottolineavano l'appartenenza alle scienze aziendalistiche¹²².

Con l'evolversi di queste tendenze, la contabilità pubblica ha assunto un doppio ruolo. Da un lato, è diventata un ramo del diritto, che comprende l'insieme delle norme stabilite per regolare la gestione economica degli enti pubblici. Dall'altro, si è affermata come una disciplina scientifica nata per analizzare le regole, i metodi e gli obiettivi che guidano l'attività dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche¹²³.

In origine, la materia era concepita prevalentemente come contabilità di Stato, focalizzandosi sulla gestione delle finanze pubbliche. Successivamente, l'evoluzione della PA, unita al decentramento e al crescente ruolo degli enti territoriali, ne ha ampliato l'ambito di applicazione. La contabilità pubblica ha così esteso il proprio raggio d'azione all'intero sistema delle amministrazioni pubbliche. Essa non si limita più alla gestione finanziaria e alla programmazione di bilancio, ma abbraccia anche la gestione del patrimonio pubblico, l'attività contrattuale della Pubblica Amministrazione, il controllo di gestione e i profili di responsabilità di amministratori e funzionari.

Nell'analisi macroeconomica, per fornire una rappresentazione quantitativa e strutturata di un Paese si fa invece riferimento al concetto di contabilità nazionale. I conti nazionali costituiscono lo strumento statistico necessario per la misurazione e l'interpretazione delle condizioni complessive di un'economia.

¹²¹ SANTORO P., La nozione di contabilità pubblica nella giurisprudenza costituzionale, relazione al Convegno La Corte dei conti e la contabilità pubblica nella tradizione e nella evoluzione del quadro normativo e giurisprudenziale, Venezia, 3 ottobre 2014.

¹²² MANACORDA C., Istituzioni di contabilità pubblica, I, Torino, 1997, 2.

¹²³ BUSCEMA S., BUSCEMA A., Contabilità dello Stato e degli Enti pubblici, IV ed., Milano, 2005, 1.

Numerose variabili delle politiche economiche e fiscali, sia a livello nazionale sia sovranazionale, trovano la loro quantificazione all'interno del sistema di contabilità nazionale. Indicatori quali il rapporto tra disavanzo pubblico e PIL e quello tra debito pubblico e PIL (comunemente noti come criteri di Maastricht) assumono un ruolo centrale nella valutazione della sostenibilità delle finanze pubbliche degli Stati membri.

Esemplificando, il reddito nazionale lordo¹²⁴ (RNL) è utilizzato dalle istituzioni dell'Unione europea quale base di riferimento per la determinazione dei contributi nazionali al bilancio comunitario mentre il PIL pro capite regionale costituisce il parametro principale per l'allocazione delle risorse dei fondi strutturali.

La definizione di tali grandezze è conforme al Sistema europeo dei conti (SEC 2010), adottato con il Regolamento UE n. 549/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in sostituzione al precedente SEC 95. Nell'ambito del SEC, le operazioni riferibili allo Stato e alle altre amministrazioni pubbliche sono registrate secondo il principio della competenza economica, garantendone coerenza e comparabilità. Di conseguenza, per valutare l'efficacia delle politiche nazionali e verificare il rispetto delle regole dell'Unione europea, è fondamentale analizzare i dati espressi in termini economico-patrimoniali¹²⁵.

Nel corso del tempo, la contabilità pubblica è stata in parte condizionata dalle esigenze di rendicontazione proprie della contabilità nazionale¹²⁶. Si tratta di esigenze rilevanti, tuttavia è opportuno non confondere i due ambiti dato che presentano finalità e funzioni differenti.

La contabilità nazionale ha lo scopo di fornire una rappresentazione macroeconomica delle amministrazioni pubbliche. La contabilità pubblica invece è lo strumento di gestione amministrativa, programmazione e di controllo dell'impiego delle risorse pubbliche.

In un sistema informativo evoluto, la prima può alimentarsi in maniera relativamente automatica dai dati provenienti dalla contabilità pubblica delle amministrazioni; ciò non significa, tuttavia, che le logiche della contabilità pubblica debbano essere subordinate alle esigenze della contabilità nazionale. È necessario quindi che la contabilità pubblica, mantenga una propria autonomia funzionale.

¹²⁴ La somma di tutti i redditi percepiti dai residenti di un paese (persone, imprese, istituzioni) in un dato periodo, indipendentemente dal luogo di produzione, a differenza del PIL che considera la produzione geografica.

¹²⁵ SCOGNAMIGLIO M., RAVELLI S., Una lettura unitaria del duplice linguaggio contabile degli enti locali, Rivista della Corte dei conti, Fascicolo n. 5/2023, p. 33.

¹²⁶ Vedi paragrafo 3.1.

Ad oggi, tuttavia, gli enti pubblici italiani presentano ancora marcate differenze in termini di struttura organizzativa e disciplina contabile. Il processo di armonizzazione del d.lgs. n. 118 del 2011 si configura come il principale tentativo unitario del legislatore volto a rendere i sistemi contabili del settore pubblico comparabili, pur mantenendo le specificità proprie di ciascun ordinamento o amministrazione. Un processo graduale e dinamico per migliorare la leggibilità e la confrontabilità dei bilanci.

L'ambito di applicazione delle norme sull'armonizzazione contabile è definito dall'art. 1, commi 2 e 3, della legge n. 196/2009. Il comma 2 dispone: «Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono [...] gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto (ISTAT) nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011 [...] e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo [...]».

L'elenco citato è il cosiddetto "elenco S13"¹²⁷, una lista aggiornata annualmente dall'ISTAT e pubblicata in Gazzetta Ufficiale entro il 30 settembre di ogni anno, così come previsto dal comma sopra menzionato. La sigla "S13" si riferisce alla classificazione delle amministrazioni pubbliche prevista dal Sistema Europeo dei Conti 2010 (SEC 2010).

In una prospettiva statistica, l'armonizzazione contabile rappresenta dunque una condizione necessaria affinché lo Stato possa assicurare la compatibilità delle scelte fiscali e finanziarie assunte dai diversi livelli di governo. Gli obiettivi macroeconomici possono essere raggiunti solo se i comportamenti finanziari ed economici di tutti i livelli istituzionali risultano coerenti e monitorabili¹²⁸.

Già nel contesto dell'Italia post-unitaria ci furono tentativi di introdurre forme più evolute di contabilità nella Pubblica Amministrazione¹²⁹; questi, tuttavia, si scontrarono con una serie di

¹²⁷ Progetto TSI - REFORM/SRSS/SC2022/119 "Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy" - Deliverable 2 - AS IS, p. 12.

Vedi file:///C:/Users/User/Downloads/REFORM_SC2022_119_D2-AS-IS-Analysis_v.2.0.pdf.

¹²⁸ D' ALESSIO L., Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica. Azienda Pubblica, 2012, p. 23-39.

¹²⁹ A metà del XIX secolo, con l'emanazione della legge 23 marzo 1853 n. 1483, nota come legge Cavour, si era cercato di avviare un processo di razionalizzazione amministrativa e contabile, ispirato ai modelli vigenti in alcuni dei principali Paesi europei (Regno Unito, Francia e Belgio). Vedi paragrafo 1.2.

ostacoli di natura istituzionale, culturale e tecnica. Una delle principali ragioni di tali criticità derivò infatti dal limitato sviluppo tecnico e organizzativo dell'apparato amministrativo. L'introduzione di una contabilità economico-patrimoniale avrebbe richiesto competenze specifiche e strumenti adeguati; condizioni che non risultavano disponibili nell'Italia dell'epoca. In un contesto di questo tipo prevalse quindi la contabilità finanziaria, ritenuta più coerente con le esigenze di controllo immediato dei flussi di entrata e di spesa. La dimensione patrimoniale ed economica rimase in secondo piano, determinando una netta separazione tra i sistemi contabili pubblici (pur eterogenei al loro interno) e quelli del settore privato.

Un'ulteriore difficoltà risiedeva nella concezione stessa della Pubblica Amministrazione, ancorata ad una logica formale e burocratica. L'amministrazione non era interpretata come un'azienda orientata alla gestione efficiente delle risorse, bensì come un apparato deputato al rispetto delle norme. Di conseguenza, la funzione della contabilità era essenzialmente quella di garantire il controllo della legittimità della spesa, obiettivo per il quale la contabilità finanziaria risultava particolarmente adeguata. A ciò si aggiungeva l'assenza di una finalità di profitto nel settore pubblico, elemento che contribuiva a rendere poco comprensibile e talvolta sospetta l'adozione di strumenti tipici della contabilità economico-patrimoniale. Tale impostazione alimentava lo scetticismo nei confronti di un sistema contabile percepito come più adatto alle imprese private che alle amministrazioni pubbliche.

Solo in epoche successive, con il mutare del contesto istituzionale e culturale, si sarebbero create le condizioni per una progressiva rivalutazione dell'approccio contabile delle pubbliche amministrazioni. Nel corso degli anni il legislatore nazionale non abbandonò infatti la volontà di introdurre disposizioni volte ad una maggiore omogeneità ed una più corretta rappresentazione dell'aspetto economico-patrimoniale.

A partire dagli anni Ottanta del Novecento, le principali democrazie occidentali sono state interessate da ampi e articolati processi di riforma del settore pubblico. Tali cambiamenti, riconducibili al modello del *New Public Management* (NPM) ¹³⁰, si sono ispirati ad approcci gestionali di tipo manageriale, volti a superare le rigidità burocratiche e a recuperare efficienza,

¹³⁰ Corrente di riforme avviata tra la fine degli anni '70 e l'inizio degli anni '80 nel Regno Unito, in Australia e in Nuova Zelanda. Le riforme miravano a responsabilizzare i dirigenti delle Amministrazioni pubbliche attraverso la definizione di obiettivi di performance misurabili e l'adozione di strumenti gestionali tipici del mondo delle imprese, inclusa la contabilità economico-patrimoniale a fini della rendicontazione. Per approfondimenti vedasi lo scritto di Christopher Hood del 1991 "A Public Management for All Seasons?".

responsabilizzazione e orientamento ai risultati. Un contributo significativo è stato fornito dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)¹³¹, i cui standard¹³² hanno costituito oggetto di approfondita analisi e valutazione anche da parte della Commissione europea.

Negli ultimi decenni, grazie al supporto di organizzazioni internazionali (Fondo Monetario Internazionale, OCSE, Banca Mondiale) e organismi professionali quali IPSASB e IFAC¹³³, molti Paesi hanno affiancato la tradizionale contabilità finanziaria (storicamente l'unico standard in uso nelle amministrazioni pubbliche) con un sistema economico-patrimoniale.

In Italia, si ricordano dapprima il d.p.r. 19 giugno 1979 n. 421, poi la l. 8 giugno 1990 n. 142 e ancora il d.lgs. 25 febbraio 1995 n. 77¹³⁴. Quest'ultimo prevedeva l'adozione di un prospetto di conciliazione tra le rilevazioni in contabilità finanziaria (della quale veniva confermato il ruolo autorizzatorio) e quelle in contabilità economico-patrimoniale, dirette a rilevare le variazioni del patrimonio dell'ente, attraverso la misurazione di costi e ricavi¹³⁵. Successivamente tutto questo confluisce nel T.U.E.L. del 2000, nel quale la contabilità economico-patrimoniale conservò, almeno inizialmente, la sua natura derivata dalla contabilità finanziaria, rimasta il fondamento della contabilità degli enti locali.

Solo, quindi, a distanza di oltre un secolo dal primo tentativo ottocentesco di riforma, l'azione amministrativa ha cessato di essere valutata esclusivamente in termini di regolarità giuridico-formale degli atti, orientandosi verso il conseguimento di risultati misurabili in relazione agli obiettivi programmati. Si è così consolidato un modello di gestione delle amministrazioni pubbliche più vicino a quello aziendale, da tempo auspicato dalla dottrina, la quale aveva evidenziato l'inadeguatezza delle sole informazioni finanziarie nel rappresentare in modo completo la dinamica economica e patrimoniale della gestione.

L'obiettivo della contabilità economico-patrimoniale è infatti quello di rilevare le variazioni della ricchezza complessiva dell'unità considerata, attraverso la misurazione dei fenomeni

¹³¹ Organismo internazionale professionale fondato nel 1986 (con il nome di Public Sector Committee fino al novembre 2004) in seno all'International Federation of Accountants (IFAC – Organizzazione mondiale che unisce gli ordini della professione contabile, cui fanno capo ben 155 organismi tecnico-contabili di 120 paesi). Sviluppa e pubblica i principi contabili delle Pubbliche Amministrazioni.

¹³² IPAS (International Public Sector Accounting Standards).

¹³³ International Federation of Accountants. È l'organizzazione mondiale per la professione contabile, fondata nel 1977 e con sede a New York.

¹³⁴ Vedi paragrafo 2.2.

¹³⁵ SCOGNAMIGLIO M., RAVELLI S., cit., Rivista della Corte dei conti, Fascicolo n. 5/2023, p. 33.

gestionali secondo il principio della competenza economica. Con riferimento ad un determinato periodo amministrativo, vengono rilevati costi, ricavi e il saldo ottenuto determina la variazione positiva (o negativa) del patrimonio netto dell'ente.

La contabilità finanziaria, invece, si concentra essenzialmente sulla rilevazione dei flussi di entrata e di uscita (cassa), nonché sulle consistenze di crediti e debiti (competenza); il differenziale che ne deriva esprime le risorse finanziarie nette utilizzabili per il perseguimento delle finalità istituzionali.

Ne consegue che, nella contabilità finanziaria assume primaria importanza la fase preventiva, in cui l'organo politico esercitando la funzione di indirizzo e controllo, vincola l'organo esecutivo all'utilizzo delle risorse secondo destinazioni previamente definite

Nella contabilità economico-patrimoniale, invece, il momento centrale è il consuntivo, poiché consente di valutare ex post gli effetti delle decisioni sulla consistenza patrimoniale.

Nella legge 5 maggio 2009 n. 42, recante "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione" e nella legge 31 dicembre 2009 n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica", si rinvencono i contenuti fondamentali per l'attuazione del principio di armonizzazione contabile.

Il processo può essere ricondotto ai seguenti elementi¹³⁶:

- "1. adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
2. definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui al punto 1;
3. adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;
4. affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale;

¹³⁶ Articolo 2, comma 2, legge n. 196 del 2009.

5. adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;
6. definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.”

In questo contesto si è inserita anche la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'Unione europea dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri. In particolare, la Direttiva, al Capo “Contabilità e statistiche”, articolo 3, comma 1, ha stabilito che gli Stati dell'Unione sono tenuti a adottare sistemi di contabilità pubblica in grado di coprire in modo completo e uniforme tutti i sottosettori delle amministrazioni pubbliche e di fornire le informazioni necessarie per la produzione di dati fondati sul principio della competenza (accrual), al fine di predisporre i conti secondo le norme del Sistema Europeo dei Conti. La Commissione europea ha sottolineato con questo testo l'importanza per gli Stati membri di garantire l'uniformità delle norme e delle procedure contabili, nonché l'integrità dei sistemi di raccolta ed elaborazione dei dati.

La Direttiva ha previsto inoltre, all'articolo 16, paragrafo 3, che la Commissione europea valutasse l'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicabili al settore pubblico (IPSAS) per gli Stati membri. A fronte di ciò, nel marzo 2013, la Commissione ha pubblicato una relazione (CE, 2013, Rapporto IPSAS), nella quale ha raccomandato lo sviluppo di un insieme di principi contabili armonizzati a livello europeo per il settore pubblico, ispirati agli IPSAS ma opportunamente adattati alle specifiche esigenze contabili e gestionali dell'Unione europea. Tali standard sono stati denominati EPSAS (European Public Sector Accounting Standards)¹³⁷.

Per dare concreta attuazione alla Direttiva 2011/85/UE, è stato quindi promosso un percorso comune per i Paesi europei volto all'applicazione di standard internazionali di contabilità per il settore pubblico.

In ambito nazionale, con specifico riferimento a regioni ed enti locali, l'attuazione della delega prevista dall'art. 2 della legge n. 42/2009 ha portato all'emanazione del d.lgs. n. 118/2011. Il

¹³⁷ DABBICCO G., STECCOLINI I., Building legitimacy for European public sector accounting standards (EPSAS): A governance perspective”, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 33, 2020, p. 229-245.

provvedimento, successivamente integrato dal d.lgs. n. 126/2014, definisce le norme per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio per gli enti territoriali e i loro organismi.

Il decreto del 2011 è articolato in cinque titoli:

- Titolo I, dedicato ai principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome, gli enti locali e i loro enti e organismi strumentali; definisce sistemi di contabilità omogenei volti a garantire una regolazione unitaria dei fatti gestionali sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, nonché il piano dei conti integrato e il sistema di bilancio;
- Titolo II, relativo ai principi contabili del settore sanitario;
- Titolo III, introdotto dal decreto legislativo n. 126/2014, riguarda l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni;
- Titolo IV, disciplina le abrogazioni e gli adeguamenti del T.U.E.L. e, più in generale, del quadro normativo previgente al d.lgs. n. 118 del 2011;
- Titolo V, recante le disposizioni finali e transitorie, con particolare riferimento alla fase di sperimentazione.

Tra le principali innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 118 del 2011 assumono particolare rilievo:

- l'adozione di regole contabili uniformi e di un piano dei conti integrato, funzionale al consolidamento e al monitoraggio dei conti pubblici nelle fasi di previsione, gestione e rendicontazione. Il Piano consente un sistema di contabilizzazione "duale", nel quale alla contabilità finanziaria autorizzatoria si affianca, a fini conoscitivi, la rilevazione economico-patrimoniale, favorendo il raccordo con i criteri contabili adottati in ambito europeo;
- l'introduzione di schemi comuni di bilancio, articolati in missioni, programmi e macroaggregati, coerenti con le classificazioni economiche e funzionali previste dalla normativa europea, nonché l'obbligo di redazione del bilancio consolidato. I comuni schemi di bilancio per missioni e programmi, obbligatori per tutti gli enti territoriali, sono definiti dagli allegati n. 9, relativo al bilancio di previsione finanziario, e n. 10, relativo al rendiconto della gestione, come integrato dal d.lgs. n. 126 del 2014. Tali schemi hanno sostituito quelli precedenti, disciplinati dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 194 del 1996, i quali erano basati su una classificazione della spesa articolata in funzioni e servizi.

Le missioni individuano le principali funzioni e gli obiettivi strategici dell'ente. Esse descrivono le finalità dell'azione pubblica e l'utilizzo coordinato delle risorse finanziarie, umane e strumentali.

I programmi rappresentano insiemi omogenei di attività finalizzati al raggiungimento degli obiettivi specifici di ciascuna missione. Dal punto di vista contabile, i programmi hanno un ruolo centrale: per la spesa costituiscono infatti l'unità di voto del bilancio di previsione autorizzatorio. La loro attuazione è affidata a una specifica struttura organizzativa dell'ente, detta unità di responsabilità amministrativa (URA), che gestisce le risorse assegnate e risponde del raggiungimento degli obiettivi.

All'interno dei programmi, la spesa è suddivisa in macroaggregati, che evidenziano la natura economica delle spese e assumono rilievo nella fase di gestione e rendicontazione. I macroaggregati sono ulteriormente articolati in capitoli e articoli, che rappresentano il livello operativo del bilancio e consentono il collegamento con il piano dei conti integrato.

Anche le entrate seguono una classificazione armonizzata. Sono suddivise in titoli, che indicano la fonte delle risorse (ad esempio entrate tributarie, trasferimenti correnti, entrate extratributarie, entrate in conto capitale e accensione di prestiti). I titoli si articolano poi in tipologie e categorie, permettendo un'analisi più dettagliata e garantendo il collegamento con il piano dei conti integrato. La tipologia è l'unità di voto dell'entrata¹³⁸;

- la definizione di un sistema di indicatori di risultato associati ai programmi di bilancio, costruiti secondo metodologie comuni;
- l'introduzione di specifiche regole per gli enti strumentali in contabilità civilistica, con l'obbligo di predisporre un budget economico e di riclassificare incassi e pagamenti al fine di consentire l'elaborazione dei conti consolidati.

Considerata la complessità tecnica della riforma, il decreto legislativo ha previsto l'adozione dei principi contabili applicati (allegati da 4/1 a 4/4), una sorta di manuali operativi a supporto degli enti. In ordine:

- 4/1 Principio della programmazione;
- 4/2 Principio della contabilità finanziaria;
- 4/3 Principio della contabilità economico patrimoniale;

¹³⁸ GENTILE A., La contabilità degli enti locali in breve, Franco Angeli, Milano 2024, p. 30.

- 4/4 Principio del bilancio consolidato.

Tra gli aspetti più rilevanti del decreto emerge quindi l'affiancamento alla contabilità finanziaria di una rilevazione economico-patrimoniale.

Se da un lato la necessità di sviluppare sistemi informativo-contabili sempre più articolati e complessi è connessa all'adozione di modelli di gestione ispirati a criteri aziendalistici e alla presenza di una molteplicità di interlocutori, dall'altro il legislatore del 2011 rimarca il fatto che l'armonizzazione è mossa anzitutto da motivazioni macroeconomiche. Ciò trova conferma anche negli obiettivi che la stessa Ragioneria Generale dello Stato richiama nel sito web¹³⁹ dedicato all'armonizzazione contabile: "ARCONET¹⁴⁰ è il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali (tutela della finanza pubblica nazionale);
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE);
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale".

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale risponde quindi all'esigenza di ampliare il sistema delle rilevazioni e, conseguentemente, il patrimonio informativo a disposizione dell'ente ¹⁴¹.

Sebbene la contabilità finanziaria continui a rappresentare il sistema contabile principale, essa diviene più articolata per effetto dell'introduzione del principio della contabilità finanziaria potenziata. Come stabilito dal principio contabile n. 16 dell'allegato 1 del decreto (principio di competenza finanziaria), tutte le obbligazioni giuridicamente attive e passive che generano entrate o spese per l'ente vanno imputate all'esercizio in cui scadono. È in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere

¹³⁹[https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/index.html#:~:text=ARCONET%20(armonizzazione%20contabile%20degli%20enti%20territoriali)%20%C3%A8,delle%20amministrazioni%20pubbliche%20omogenei%2C%20confrontabili%20e%20aggregabili)

[I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/index.html#:~:text=ARCONET%20\(armonizzazione%20contabile%20degli%20enti%20territoriali\)%20%C3%A8,delle%20amministrazioni%20pubbliche%20omogenei%2C%20confrontabili%20e%20aggregabili](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_publiche/arconet/index.html#:~:text=ARCONET%20(armonizzazione%20contabile%20degli%20enti%20territoriali)%20%C3%A8,delle%20amministrazioni%20pubbliche%20omogenei%2C%20confrontabili%20e%20aggregabili)

¹⁴⁰ Armonizzazione contabile degli enti territoriali.

¹⁴¹ RICCI P., cit., Azienda pubblica, n.1, 2012, g. 46.

dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati. Tale principio, unitamente all'istituto del riaccertamento¹⁴², incide in modo significativo sulla gestione delle poste residue, le quali costituiscono una componente cruciale sia per la determinazione del risultato di amministrazione, sia per il mantenimento degli equilibri di bilancio degli enti locali.

La letteratura economico-aziendale¹⁴³ ha ampiamente evidenziato come le criticità connesse alla formazione e alla gestione dei residui attivi e passivi abbiano rilevanti implicazioni in termini di trasparenza e attendibilità della contabilità finanziaria (tradizionale). Una gestione non corretta dei residui può favorire comportamenti opportunistici di bilancio, compromettendo la qualità delle informazioni contenute nei rendiconti e alterando la rappresentazione della reale situazione finanziaria dell'ente. L'uso distorto dei residui può quindi essere funzionale a politiche di bilancio volte a mascherare squilibri strutturali. La redazione dei documenti di bilancio è stata spesso caratterizzata da una concezione distorta della contabilità pubblica, intesa più come strumento di consenso politico che mezzo di programmazione, indirizzo e controllo dell'azione amministrativa¹⁴⁴. Questo approccio ha favorito comportamenti volti all'espansione della spesa pubblica, soprattutto in prossimità delle tornate elettorali, attraverso la sovrastima delle entrate piuttosto che la sottostima delle uscite¹⁴⁵.

Nel contesto italiano, un esempio emblematico di tali prassi è rappresentato dall'inserimento nei rendiconti di residui attivi inesigibili o insussistenti. La consuetudine, oltre a violare i principi fondamentali del bilancio pubblico, ha contribuito a rappresentare una situazione finanziaria solo apparentemente solida, consentendo la formazione di bilanci formalmente in pareggio ma sostanzialmente squilibrati¹⁴⁶.

Le alterazioni sono state agevolate da un impianto contabile che non permetteva una chiara distinzione tra obbligazioni effettive e poste meramente presuntive. In particolare, gli impegni e i residui passivi includevano accantonamenti e debiti futuri, mentre gli accertamenti di entrata comprendevano crediti non ancora esigibili o di dubbia riscossione. Ne derivava una scarsa capacità di rappresentare fedelmente la situazione finanziaria dell'ente.

¹⁴² Vedi paragrafo 2.2.

¹⁴³ VISCO V., Visco: la cancellazione dei 'residui attivi' è un atto di trasparenza e non di inerzia, *Diritto e pratica tributaria*, 1999, p. 1379-1381

¹⁴⁴ PEZZANI F., L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica, *Azienda Pubblica*, 2005, p. 561-565.

¹⁴⁵ SKOUSEN C.R., *Budgeting Practices, Local Governments of England And Wales*, 1990, p.191-208.

¹⁴⁶ MAZZOTTA D., *Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità*, 2015. Vedi su www.fondazioneifel.it/documenti.

Le innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 118 del 2011 si collocano proprio in questa prospettiva correttiva.

Il principio della competenza finanziaria potenziata da un lato mira a ridurre progressivamente il peso delle poste residue, che nel tempo avevano spesso assunto valori poco realistici rispetto alle effettive possibilità di riscossione e pagamento; dall'altro, intende rendere più oggettive le previsioni di entrata e di spesa, migliorando la qualità dell'informativa sul risultato di amministrazione e sull'utilizzo dell'eventuale avanzo per il finanziamento delle politiche pubbliche¹⁴⁷.

Per superare fenomeni di "misrepresentation accounting", il legislatore ha quindi di fatto introdotto un criterio di imputazione contabile fondato sull'esigibilità dell'obbligazione giuridica. I fatti di gestione vengono imputati all'esercizio in cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata viene a scadenza, e non più all'esercizio in cui essa sorge (come nella competenza finanziaria tradizionale). In questo modo si evita l'iscrizione in bilancio di entrate o di impegni inesistenti, migliorando sia la programmazione sia la rendicontazione.

Tali innovazioni non dovrebbero essere considerate meri adempimenti formali, ma piuttosto opportunità per rideterminare in modo realistico la situazione finanziaria. I funzionari sono chiamati a svolgere un'analisi puntuale dei crediti e dei debiti, valutando l'esigibilità delle obbligazioni e decidendo se mantenerle tra i residui, cancellarle o re-imputarle agli esercizi futuri in base alla loro effettiva scadenza¹⁴⁸.

A tal fine, l'ordinamento ha previsto due distinti istituti di riaccertamento dei residui: il riaccertamento straordinario, effettuato una tantum al termine del 2014 per adeguare lo stock dei residui al nuovo sistema contabile, e il riaccertamento ordinario, da svolgersi annualmente a partire dal 2015, prima della redazione del rendiconto, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata.

Il riaccertamento dei residui è un'attività particolarmente complessa, poiché richiede competenze sia contabili sia giuridiche. Ogni tipologia di residuo comporta un diverso trattamento contabile: i residui esigibili restano iscritti in bilancio; quelli insussistenti, prescritti o inesigibili devono essere eliminati definitivamente; quelli non scaduti ma esigibili vengono cancellati e re-imputati all'esercizio di competenza; infine, per i crediti di dubbia e

¹⁴⁷ BARTOCCI L., DEL BENE L., *L'armonizzazione contabile negli enti locali italiani*, FrancoAngeli, 2018, p. 46.

¹⁴⁸ BARTOCCI L., DEL BENE L., cit., FrancoAngeli, 2018, p. 50.

difficile esazione è previsto un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata¹⁴⁹. La valutazione dei crediti di dubbia esigibilità rappresenta un momento delicato, poiché l'ente deve bilanciare l'esigenza di prudenza con il divieto di eliminare indebitamente obbligazioni giuridiche effettivamente perfezionate e scadute. Ne consegue che la gestione dei residui incide in modo diretto sugli equilibri generali di bilancio e sulla formazione dell'avanzo di amministrazione.

Le entrate accertate finanziano la spesa nella gestione di competenza, ma, se non rimosse, si trasformano in residui attivi che peggiorano la gestione di cassa. Qualora non sia possibile compensare tali effetti mediante la riduzione dei residui passivi, si genera uno squilibrio della gestione residui che può erodere l'avanzo di amministrazione e, in casi estremi, condurre a un disavanzo, anche in presenza di una gestione di competenza formalmente positiva.

Al fine di rendere evidente la distanza temporale tra l'acquisizione delle risorse finanziarie e il loro effettivo impiego, è stata introdotta anche una nuova voce di bilancio, sia in entrata sia in spesa: il fondo pluriennale vincolato. Esso rappresenta un saldo finanziario destinato a garantire la copertura di spese imputate ad esercizi successivi rispetto a quello in corso ed è costituito da risorse già accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive già impegnate, ma esigibili in esercizi futuri. La sua funzione si manifesta specialmente nel caso di investimenti pluriennali, a fronte dei quali sorge l'obbligo di reperire fonti finanziarie certe.

Alla luce di quanto emerso la contabilità finanziaria tradizionale registra e imputa all'esercizio la spesa al momento dell'impegno, ovvero quando l'obbligazione è giuridicamente perfezionata, individuando l'importo, il soggetto creditore, la causa del debito e vincolando le risorse di bilancio disponibili (indipendentemente dall'esigibilità e dalla esecuzione). In virtù della contabilità finanziaria potenziata invece la spesa si imputa all'esercizio quando l'obbligazione diventa esigibile, cioè quando il creditore può legittimamente pretendere il pagamento. L'impegno viene comunque registrato quando l'obbligazione giuridica si perfeziona (per garantire la copertura finanziaria) ma l'imputazione all'esercizio avviene in base all'esigibilità (anche futura); in tal modo l'impegno garantisce la copertura, ma l'imputazione all'esigibilità assicura che il bilancio rifletta una rappresentazione più veritiera.

Nel sistema contabile degli enti locali, la contabilità finanziaria (potenziata) e la contabilità economico-patrimoniale sono collegate ma la logica cambia. Le rilevazioni effettuate in contabilità finanziaria costituiscono il presupposto per le registrazioni in contabilità

¹⁴⁹ Vedi paragrafo 2.2, nella parte relativa alla tabella dimostrativa del risultato di amministrazione presunto.

economico-patrimoniale, poiché forniscono la misura finanziaria dei fatti gestionali che si manifestano nel corso del periodo amministrativo.

L'entrata, sia essa immediata o differita nel tempo, consente di misurare una variazione economica positiva, rappresentata da un ricavo o provento¹⁵⁰, e/o una variazione patrimoniale negativa, quale l'incremento di una passività o la riduzione di un'attività. Analogamente, l'uscita, anch'essa immediata o futura, implica il sorgere di un'obbligazione di pagamento e misura una variazione economica negativa, ossia un costo o un onere¹⁵¹, e/o una variazione patrimoniale positiva, come la diminuzione di una passività o l'aumento di un'attività.

Questa regola, tuttavia, non può essere applicata in modo automatico, poiché non tutte le registrazioni effettuate in contabilità finanziaria danno luogo a componenti economici. Alcune entrate, come quelle derivanti dalla riduzione di attività finanziarie o dalle anticipazioni di tesoreria, non rappresentano infatti ricavi o proventi.

Per effettuare correttamente le registrazioni, è essenziale individuare con precisione il momento in cui il fatto di gestione deve essere rilevato.

I ricavi derivanti dall'attività istituzionale dell'amministrazione pubblica sono imputati all'esercizio nel quale si verificano congiuntamente due condizioni. In primo luogo, deve essersi concluso il processo produttivo che ha condotto alla realizzazione del bene o all'erogazione del servizio. In secondo luogo, il bene o il servizio deve essere stato effettivamente messo a disposizione del destinatario, ossia deve essersi concretizzato il trasferimento sostanziale del bene o della prestazione del servizio, indipendentemente dagli aspetti meramente formali¹⁵².

Per quanto concerne i costi connessi all'attività istituzionale, sempre secondo il principio della competenza economica la loro rilevazione avviene secondo diverse modalità. In primo luogo, il

¹⁵⁰ I proventi derivano da operazioni non di scambio, da transazioni cioè non sinallagmatiche in cui la PA acquisisce risorse o estingue passività senza un obbligo diretto di controprestazione. Tali entrate, spesso legate a trasferimenti o tributi, non implicano uno scambio di beni o servizi. Viceversa, la contabilizzazione dei ricavi si fonda su un'operazione di scambio caratterizzata da un'obbligazione sinallagmatica e quindi dal diritto di ricevere un corrispettivo. Vedi LINEE GUIDA ITAS 9 - RICAVI E PROVENTI aggiornato al 25 gennaio 2025.

¹⁵¹ La differenza tra costi e oneri si basa sulla natura dell'operazione che determina il decremento del patrimonio netto dell'amministrazione. I costi derivano da operazioni di scambio, nelle quali l'amministrazione riceve beni o servizi a fronte di una controprestazione economicamente, in presenza quindi di un rapporto sinallagmatico. Gli oneri, invece, hanno origine da operazioni non di scambio, nelle quali l'amministrazione trasferisce risorse, assume debiti o rinuncia a crediti senza ricevere una controprestazione diretta (ad esempio trasferimenti o contributi). Vedi ITAS 18 - COSTI E ONERI, approvato il 26 giugno 2024.

¹⁵² SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 142.

costo viene imputato allo stesso periodo in cui si genera il relativo beneficio. Questo collegamento si basa su un rapporto di causa-effetto tra il costo sostenuto e l'attività svolta, e può avvenire in modo preciso oppure utilizzando stime dei costi quando non è possibile una misurazione esatta. Qualora non sia possibile individuare una relazione diretta, i costi vengono imputati agli esercizi sulla base della ripartizione razionale e sistematica della loro utilità nel tempo, come avviene, ad esempio, nel caso degli ammortamenti¹⁵³. Ci sono poi costi che esauriscono la loro utilità nel momento in cui vengono sostenuti, non portando benefici futuri. Questi costi non possono essere spalmati su più anni e vanno registrati interamente nel conto economico dell'anno in corso; si pensi ai costi legati alle funzioni istituzionali, necessari per il funzionamento ordinario dell'amministrazione quali gli stipendi del personale amministrativo o le utenze.

Le scritture di contabilità economico-patrimoniale consentono di registrare i fatti di gestione in ordine cronologico durante l'esercizio, ma il principio della competenza economica impone di attribuire a ciascun esercizio i costi, i ricavi, le attività e le passività di competenza, indipendentemente dal momento in cui si manifesta l'entrata o l'uscita finanziaria. Per questo motivo, ai fini della corretta redazione del bilancio economico-patrimoniale, è necessario effettuare le scritture di assestamento, che consentono di rettificare e integrare i valori contabili.

L'assestamento dei conti rappresenta un passaggio fondamentale, poiché permette di passare dalla competenza economica "generica" delle registrazioni effettuate durante l'esercizio alla competenza economica effettiva del periodo. Attraverso tali scritture si provvede, in particolare, alla rilevazione di ratei e risconti, alla variazione delle rimanenze, al calcolo degli ammortamenti e agli accantonamenti per rischi, assicurando così che il bilancio rappresenti in modo corretto e attendibile la situazione economica e patrimoniale dell'ente.

Il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale non si limita, pertanto, a una semplice evoluzione tecnica, ma comporta un cambiamento sostanziale.

Si passa da un sistema di tipo unidimensionale, basato sul confronto tra entrate e spese, a un sistema multidimensionale che integra la dimensione patrimoniale, rappresentata da attività e passività, con quella economica, fondata su costi e ricavi. Ciò implica anche il superamento di una logica esclusivamente autorizzatoria, incentrata sugli atti di spesa, a favore di una logica orientata al controllo complessivo dei risultati economici e patrimoniali della gestione pubblica.

¹⁵³ Vedi paragrafo 3.3.

Dal punto di vista operativo, l'integrazione tra la contabilità finanziaria (potenziata) e quella economico-patrimoniale (necessaria per redigere gli schemi di conto, stato patrimoniale e bilancio consolidato) è garantita dal piano dei conti integrato e dalla matrice di correlazione ARCONET.

L'articolo 4, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011 ha introdotto il piano dei conti integrato come un elenco ordinato e codificato di tutte le voci utilizzate dalle amministrazioni pubbliche per registrare le operazioni di gestione sia dal punto di vista finanziario sia dal punto di vista economico-patrimoniale. In questo modo, uno stesso fatto gestionale può essere rilevato in maniera coordinata nei due sistemi contabili. È costruito secondo criteri uniformi per tutte le amministrazioni pubbliche, è unico e obbligatorio e non può essere modificato dai singoli enti. Rivolto al monitoraggio e al consolidamento della finanza pubblica, facilita il raccordo dei conti pubblici nazionali con il Sistema europeo dei conti (SEC). Secondo lo schema previsto dall'allegato n. 6 del d.lgs. n. 118 del 2011 è articolato in tre sezioni: piano finanziario, piano economico e piano patrimoniale.

L'altro strumento operativo è la matrice di correlazione, che consente la rilevazione di automatismi contabili: molte registrazioni economico-patrimoniali derivano automaticamente dalle registrazioni finanziarie, senza richiedere ulteriori interventi da parte dell'operatore. Si tratta di una tabella di raccordo tra piano dei conti finanziario, economico e patrimoniale.

Indipendentemente dalla matrice, rimane comunque necessaria la registrazione manuale da parte degli enti locali di una consistente mole di componenti di reddito, non percepibili in modo automatico (quali le rimanenze iniziali e finali di magazzino piuttosto che gli accantonamenti ai fondi e le perdite su crediti).

L'armonizzazione contabile avviata con il d.lgs. n. 118/2011, pur mantenendo la centralità della contabilità finanziaria, ha rappresentato un passaggio significativo nel processo di graduale apertura del sistema pubblico a nuove logiche, in quanto sono stati introdotti sia il principio della contabilità finanziaria potenziata sia specifici schemi di rilevazione in ambito economico-patrimoniale. Le innovazioni introdotte non si esauriscono in un insieme di modifiche tecniche, ma riflettono una più ampia traiettoria di cambiamento, influenzata dal contesto istituzionale, culturale e sociale entro cui le amministrazioni operano.

In quest'ottica, se da un lato la riforma ha modificato significativamente la costruzione dell'informazione contabile, ponendo le basi per una nuova rappresentazione dei fenomeni

gestionali, dall'altro non è riuscita a trasformare pienamente le logiche decisionali e i comportamenti degli attori coinvolti. La persistenza di approcci orientati a un recepimento prevalentemente formale delle nuove regole, spesso assunte come vincoli esterni piuttosto che leve di efficienza, ha contribuito a ridurre l'impatto sostanziale della riforma, nonostante l'elevato impegno organizzativo.

Secondo la chiave di lettura proposta da accademici quali Burns e Scapens¹⁵⁴, il percorso intrapreso può essere interpretato come un processo di cambiamento delle pratiche operative ma non ancora accompagnato da un corrispondente rinnovamento delle istituzioni intese come sistemi di valori, convinzioni e significati condivisi. L'introduzione di un nuovo modello contabile, che porta con sé una specifica visione gestionale, può scontrarsi con assetti culturali consolidati, specialmente in contesti caratterizzati da interessi divergenti o da una forte resistenza al cambiamento.

Le critiche riscontrate non precludono l'evoluzione verso forme mature e integrate ma evidenziano piuttosto la necessità di tempi di apprendimento più estesi e di condizioni organizzative adeguate.

Letti in questa chiave, i limiti emersi nella prima fase dell'armonizzazione possono essere ricondotti a un naturale stadio di un percorso ancora in divenire e assumono il significato di stimolo al miglioramento. È proprio in continuità con tale processo che si colloca la riforma accrual promossa dal PNRR: non una cesura, bensì lo sviluppo coerente dello stesso filone, orientato a consolidare e valorizzare quanto avviato.

¹⁵⁴ BARTOCCI L., DEL BENE L., cit., FrancoAngeli, 2018, p. 105.

3.2 La Riforma 1.15 del PNRR e l'introduzione del sistema contabile accrual

Le riforme amministrative consistono in interventi volti a modificare regole, comportamenti e strutture organizzative, per ridurre il divario tra le finalità istituzionali dichiarate e i risultati conseguiti. Rappresentano gli strumenti attraverso i quali i sistemi pubblici si adattano ai mutamenti economici e sociali, migliorando l'efficienza dell'azione amministrativa e la qualità dei servizi erogati.

In questo contesto, le riforme contabili assumono un ruolo centrale: le loro finalità ricorrenti riguardano il rafforzamento del controllo sulla spesa pubblica, l'incremento della consapevolezza gestionale del management e il miglioramento della trasparenza e dell'utilità delle informazioni destinate a cittadini e stakeholder istituzionali.

Sebbene i sistemi contabili non possano, da soli, risolvere le disfunzioni delle amministrazioni pubbliche, la loro adeguatezza contribuisce a responsabilizzare l'impiego delle risorse, andando a costituire un riflesso significativo dello stato di salute della democrazia. Strumenti poco chiari o l'assenza di obiettivi definiti rischiano infatti di opacizzare l'azione delle istituzioni, riducendone la capacità di rendicontazione e di conseguimento dei risultati.

Il concetto di accountability assume un rilievo particolare. Esso richiama una pluralità di temi centrali per il funzionamento dei sistemi democratici, tra cui la trasparenza, la responsabilità, la legittimazione dell'azione pubblica, la partecipazione e i meccanismi di valutazione e sanzione. Nel contesto italiano, il termine è spesso tradotto con "rendicontabilità", evidenziando la necessità di porre cittadini e stakeholder nelle condizioni di comprendere e valutare l'operato delle amministrazioni.

Le evoluzioni normative che negli ultimi decenni hanno interessato il settore pubblico in numerosi Paesi (influenzate dalle prospettive del New Public Management, del New Public Financial Management e della Public Governance) hanno contribuito a rafforzare una cultura amministrativa orientata all'accountability¹⁵⁵. Si è assistito al passaggio da una logica incentrata sull'adempimento formale ad una focalizzata sui risultati, spostando l'attenzione sulla capacità concreta di produrre valore pubblico.

Nel contesto della Pubblica Amministrazione, l'accountability assume pertanto diverse dimensioni:

- in primo luogo, implica l'obbligo di rendere conto ai cittadini dell'utilizzo delle risorse pubbliche garantendo chiarezza e completezza delle informazioni;

¹⁵⁵ CINQUE E., CIVITILLO R., RICCI P., cit., in Bilancio Comunità Persona, 2024, n. 1/2024, p. 5.

- richiede la dimostrazione del valore pubblico¹⁵⁶ effettivamente generato, rafforzando la fiducia e il consenso attorno all'azione amministrativa. Ciò contribuisce al miglioramento della reputazione e della legittimazione delle istituzioni pubbliche, dimensione particolarmente significativa rispetto al settore privato, poiché le risorse gestite derivano dalla fiscalità generale e sono destinate allo svolgimento di funzioni di interesse collettivo.
- comporta l'introduzione di meccanismi di responsabilizzazione interna, volti a collegare le decisioni di spesa agli impegni assunti e agli obiettivi programmati;

Parallelamente al tema dell'accountability, il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica implica lo svolgimento di un'articolata attività di raccolta, aggregazione e riclassificazione dei dati contabili, indispensabile tanto per finalità statistiche quanto per garantire la comparabilità tra i diversi ordinamenti dei Paesi membri.

La riforma della contabilità pubblica, avviata con la legge n. 196/2009 e concretizzatasi per regioni ed enti locali con il d.lgs. n. 118 del 2011 e il d.lgs. n. 126 del 2014, ha segnato un cambio di paradigma epocale in quanto ha accelerato l'armonizzazione richiesta da orientamenti europei e internazionali¹⁵⁷. Questa non implica soltanto la definizione di un quadro normativo comune, ma richiede anche l'adozione di principi operativi. L'omogeneità nelle decisioni di governo, nelle regole operative e nei processi decisionali è essenziale per l'effettiva applicazione di standard condivisi. In quest'ottica, l'armonizzazione contabile pone la competenza economico-patrimoniale come base fondamentale per lo sviluppo di un nuovo sistema informativo integrato.

Il passaggio dal concetto di spesa, proprio della contabilità finanziaria, a quello di costo, tipico della contabilità economica, permette di quantificare le risorse effettivamente assorbite dalle diverse attività.

Il termine "accrual" assume il significato di "maturazione" o "accumulo", con riferimento all'accrescimento di ricchezza derivante, in un determinato esercizio, dalla somma algebrica di ricavi/proventi e costi/oneri generati dalla gestione. Il principio accrual si inserisce nel più ampio processo di innovazione delle pubbliche amministrazioni che mira a favorire un uso più consapevole delle risorse pubbliche, prevedendo la registrazione in contabilità delle

¹⁵⁶ Vedi paragrafo 2.2.

¹⁵⁷ CINQUE E., CIVITILLO R., RICCI P., cit., in Bilancio Comunità Persona, 2024, n. 1/2024, p. 3.

transazioni e degli altri eventi di gestione nel momento in cui si manifestano sotto il profilo economico, indipendentemente dalla regolazione monetaria¹⁵⁸. L'obiettivo è produrre informazioni contabili comparabili non solo tra i diversi Stati, ma anche tra le amministrazioni territoriali e gli enti pubblici a livello substatale. Ciò avviene attraverso l'adozione di un linguaggio comune, coerente con il sistema europeo dei conti nazionali e regionali, così da assicurare omogeneità dei dati a tutti i livelli di governo.

Un sistema contabile di questo tipo:

- rende disponibile una base informativa più completa e agevola la produzione dei dati di contabilità nazionale (SEC 2010);
- risponde in modo più efficace alle esigenze di trasparenza e accountability;
- migliora i processi gestionali interni, con particolare riferimento all'analisi dei costi e dell'efficienza;
- consente una valutazione più attendibile della ricchezza di un Paese attraverso la rilevazione degli stock economico-patrimoniali;
- fornisce strumenti utili ad assicurare maggiore sostenibilità di medio-lungo periodo delle decisioni pubbliche.

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), approvato dalla Commissione europea il 22 aprile 2021, si inserisce nell'iniziativa del Next Generation EU e rappresenta lo strumento attraverso il quale l'Italia intende sostenere il rilancio economico e sociale del Paese nel periodo successivo alla crisi pandemica. È strutturato in sette missioni, ossia ambiti di intervento coerenti con i pilastri definiti a livello europeo. Riguardano:

- la trasformazione digitale e l'innovazione del sistema produttivo e della Pubblica Amministrazione;
- la transizione ecologica e lo sviluppo sostenibile; il potenziamento delle infrastrutture e della mobilità sostenibile;
- il rafforzamento di istruzione, università e ricerca;
- la promozione dell'inclusione sociale e della coesione territoriale;
- il miglioramento del sistema sanitario; il sostegno alla sicurezza energetica e al percorso di transizione verso fonti rinnovabili.

¹⁵⁸ D'ARISTOTILE E., *La riforma contabile "accrual" prevista nel Pnrr: presupposti normativi e possibili impatti sul sistema della contabilità pubblica italiana*, in <www.dirittoecon.it>, 6 marzo 2023.

Tre sono gli obiettivi principali perseguiti. In una prospettiva di breve periodo il piano mira a contrastare gli effetti economici e sociali della pandemia. Nel medio-lungo termine, intende affrontare criticità strutturali del sistema italiano, quali i divari territoriali, le disuguaglianze di genere, la stagnazione della produttività e il limitato investimento in capitale umano e infrastrutturale. In ultima analisi, contribuisce a sostenere la transizione ecologica e la modernizzazione del Paese.

Il piano non si configura, pertanto, come un semplice programma di spesa, ma come un progetto organico di trasformazione, nel quale gli investimenti sono accompagnati da un articolato pacchetto di riforme volte a rimuovere ostacoli che storicamente hanno frenato lo sviluppo degli investimenti e la crescita economica. L'efficacia dell'intervento dipenderà infatti non solo dalla qualità della progettazione delle misure, ma anche dalla capacità di attivare riforme strutturali coerenti e coordinate.

In tale ambito si distinguono tre principali tipologie di riforme¹⁵⁹:

- le riforme orizzontali, o di contesto, sono orientate a migliorare equità, efficienza e competitività del sistema Paese e comprendono, tra le altre, la riforma della Pubblica Amministrazione e quella del sistema giudiziario;
- le riforme abilitanti, funzionali alla concreta realizzazione del piano, mirano a rimuovere gli ostacoli normativi e amministrativi agli investimenti pubblici e privati, attraverso interventi di semplificazione burocratica e misure a sostegno della concorrenza;
- le riforme settoriali, infine, riguardano specifici ambiti di policy e sono integrate all'interno delle singole missioni, come nel caso delle semplificazioni per i progetti in materia di energie rinnovabili.

Ai fini di questo elaborato, tra le riforme abilitanti assume particolare rilievo la cosiddetta Riforma 1.15. Essa prevede l'introduzione di un sistema contabile unico per l'intero settore pubblico, basato proprio sul principio dell'accrual. Per quanto concerne gli enti locali, la riforma si configura come l'evoluzione e il perfezionamento del sistema contabile delineato dal decreto legislativo n. 118 del 2011. Tale percorso si realizza attraverso l'adeguamento del principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale (Allegato 4/3 del d.lgs. 118/2011) ai nuovi standard nazionali (ITAS), ispirati ai principi internazionali IPSAS. Il PNRR rappresenta, pertanto, l'occasione per riprendere e completare il processo di rinnovamento contabile avviato nel 2011, ma rimasto in larga parte incompiuto.

¹⁵⁹ <https://www.leurispes.it/italia-domani-la-centralita-delle-riforme-previste-dal-pnrr/>

La Commissione europea per favorire la piena attuazione della Direttiva 2011/85/UE ha messo a disposizione degli Stati membri una serie di strumenti di supporto, tra cui i finanziamenti di Eurostat e le iniziative dello Structural Reform Support Programme (SRSP). Negli ultimi anni, la Ragioneria Generale dello Stato ha fatto ampio ricorso a tali strumenti, sviluppando diversi progetti volti alla preparazione e alla successiva implementazione della riforma contabile in senso accrual.

In particolare, il progetto *“Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration”*, realizzato nell’ambito dello SRSP 2017-2020, ha consentito, tra il 2017 e il 2019, di svolgere un’analisi approfondita dei sistemi contabili accrual già adottati in alcuni Stati membri (tra cui Portogallo, Assia, Amburgo, Estonia, Belgio e Austria).

Il progetto *“Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting”*, avviato nel gennaio 2019 e concluso nel settembre dello stesso anno, è stato dedicato alla definizione di un piano dei conti per un sistema contabile accrual fondato sugli standard EPSAS e IPSAS.

Un terzo progetto, *“Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration”*, avviato nel febbraio 2020 e conclusosi nel dicembre 2021, ha rappresentato la prosecuzione delle attività precedenti.

Realizzate grazie al coinvolgimento di vari ispettorati della Ragioneria Generale dello Stato, queste iniziative hanno rappresentato il primo passo verso la definizione di un quadro concettuale e i nuovi standard per il modello unitario di contabilità accrual italiano. Al fine di innovare e rafforzare la contabilità pubblica, con la determina n. 35518 del 5 marzo 2020 del Ragioniere Generale dello Stato, è stata istituita un'apposita struttura di governance, incardinata presso il Dipartimento della medesima Ragioneria, dedicata a guidare questo cambiamento.

Il decreto-legge 6 novembre 2021, n. 152 (recante disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza¹⁶⁰), convertito dalla legge 29 dicembre 2021, n. 233, ha formalmente attribuito a tale Struttura, ai sensi dell’articolo 9, comma 14, la responsabilità delle attività funzionali alla realizzazione della riforma contabile basata sul principio accrual.

La Struttura si articola in una pluralità di organi con competenze diverse: il Comitato direttivo, titolare delle funzioni di indirizzo strategico e decisionale; lo Standard Setter Board, con compiti propositivi di natura tecnico-scientifica; il Gruppo di consultazione interna con funzioni

¹⁶⁰ <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2021;152~art39>

consultive; la Segreteria tecnica, responsabile delle attività di coordinamento e supporto operativo.

Lo Standard Setter Board, operante all'interno del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), è un organismo tecnico indipendente. I componenti operano senza vincoli di rappresentanza o mandato e svolgono le proprie funzioni presso il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con il supporto della Segreteria tecnica. Il Comitato è composto da quindici esperti, esterni alla Ragioneria Generale dello Stato, di cui otto accademici, tre dirigenti della Pubblica Amministrazione e quattro professionisti contabili. I membri sono nominati dal Comitato direttivo; tra i profili rientrano dirigenti pubblici, accademici, professionisti contabili e revisori legali, nonché personalità di riconosciuto prestigio nei sistemi accrual e negli standard contabili. L'incarico ha durata triennale, rinnovabile una sola volta. Al fine di garantire autonomia, imparzialità e continuità operativa, la riconferma può riguardare un numero di componenti non superiore ai due terzi. La composizione del Board è stata definita con l'obiettivo di assicurare pluralità di contributi e adeguate competenze rispetto alla complessità delle attività da svolgere.

Il Comitato direttivo esercita funzioni di iniziativa e indirizzo nei confronti delle attività dello Standard Setter Board e provvede all'approvazione del quadro concettuale e degli standard contabili da esso elaborati. Elabora, con il supporto della Segreteria tecnica e in coerenza con gli obiettivi della Riforma 1.15 del PNRR, il Piano triennale delle attività della Struttura. Verifica con cadenza trimestrale lo stato di avanzamento delle attività, valutando eventuali interventi di revisione. Promuove iniziative, anche di carattere normativo, e favorisce procedure di consultazione pubblica con i portatori di interesse esterni. Qualora emergano criticità applicative, trasmette osservazioni motivate con richiesta di revisione; definisce, infine, tempi e modalità di diffusione dei lavori della Struttura.

In questo quadro, la governance non si è limitata a promuovere l'adozione di nuove regole tecniche, ma ha evidenziato l'esigenza di una revisione organica dell'intero impianto contabile, evitando al contempo di privilegiare una singola prospettiva di analisi. Ne è emerso un processo riformatore fortemente influenzato da indirizzi e vincoli europei, ma progressivamente interiorizzato a livello nazionale.

Nella versione successiva del PNRR¹⁶¹, pur a seguito di una ricalibrazione dell'impostazione originaria, viene ribadita l'esigenza di completare il quadro concettuale del sistema unitario di contabilità economico-patrimoniale. La riforma è finalizzata a superare i limiti della contabilità finanziaria e a rendere effettiva, nell'intera PA, l'adozione di un sistema contabile accrual. Questo intento segna l'avvio di una trasformazione che attribuisce alla contabilità economico-patrimoniale un ruolo pienamente operativo lungo l'intero ciclo della gestione, dalla programmazione alla rendicontazione. Si rafforza l'introduzione di strumenti di contabilità analitica per centri di costo e, più in generale, l'attenzione al controllo di gestione; assume inoltre rilievo la valorizzazione e la gestione efficiente del patrimonio pubblico.

La Riforma 1.15 nella versione aggiornata alla decisione del Consiglio dell'Unione europea del 27 novembre 2025 prevede il conseguimento di due milestone (M1C1-108 e M1C1-118) e di un target (M1C1-117)¹⁶². In particolare:

- il milestone M1C1-108 (2024/Q2) ha previsto che, entro il primo semestre del 2024, fossero approvati il Quadro concettuale di riferimento per il nuovo sistema di contabilità accrual (secondo le caratteristiche qualitative definite dal gruppo di lavoro Eurostat-EPSAS), il set di standard contabili accrual ITAS, corredati delle relative linee guida generali, e il piano dei conti multidimensionale.
- Il target M1C1-117 (2026/Q1) ha previsto che, entro il primo trimestre del 2026, si concludesse per almeno il 90% delle 18.000 amministrazioni pubbliche italiane il primo ciclo di formazione per la transizione al nuovo sistema di contabilità economico-patrimoniale a base accrual, rivolto ai rappresentanti delle amministrazioni pubbliche rientranti nel perimetro di applicazione della riforma.
- Il milestone M1C1-118 (2026/Q2) ha imposto, entro il secondo trimestre 2026, il raggiungimento di tre obiettivi: A) la produzione, per l'esercizio 2025, di schemi di bilancio coerenti con l'impianto di regole e principi definiti dalla Struttura di governance da parte di un numero di amministrazioni pubbliche rappresentative di almeno il 90% della spesa primaria del settore pubblico; B) l'adozione di una riforma legislativa che preveda l'introduzione graduale, a partire dal 2027, del nuovo sistema contabile accrual

¹⁶¹ Il 24 novembre 2023, la Commissione Europea ha espresso una valutazione positiva sulla proposta di revisione del PNRR, che include il nuovo capitolo strategico REPowerEU.

¹⁶² <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/riforma-1.15/index.html>

unico per tutte le pubbliche amministrazioni italiane; C) la definizione di programmi di formazione funzionali alla transizione verso il nuovo assetto contabile.

Il conseguimento di tali tappe richiede la realizzazione di una complessa serie di azioni, dettagliate nel Piano triennale di attività della Struttura di governance per il periodo 2024-2026 (approvato il 31 gennaio 2024). Tale documento, sottoposto ad aggiornamento annuale, costituisce il principale strumento programmatico della Struttura di governance, in quanto individua azioni e tempistiche per l'attuazione delle attività.

Il 26 giugno 2024, con l'approvazione degli ultimi standard in lavorazione, il Comitato direttivo ha completato il set di standard contabili, conseguendo l'obiettivo del primo milestone (M1C1-108). Con determina del Ragioniere generale dello Stato n. 176775 del 27 giugno 2024 sono stati formalmente recepiti il Quadro concettuale, il Piano dei conti multidimensionale e i diciotto standard contabili ITAS.

Sempre il 27 giugno 2024 la SNA¹⁶³ e il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato hanno siglato la convenzione n. 176832, avente per oggetto la validazione e la certificazione dei corsi multimediali costituenti il programma formativo di base previsto dal *target* M1C1-117.

Il Quadro concettuale e il Piano dei conti multidimensionale

Il Quadro Concettuale (QC) è una guida teorica per la definizione degli ITAS¹⁶⁴. Definisce i principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria offrendo una panoramica informativa completa per la Pubblica Amministrazione. Per rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria si intende il processo, corredato dai relativi documenti, volto a fornire informazioni consuntive circa la provenienza delle risorse, il loro utilizzo e i risultati conseguiti (in termini economici, patrimoniali, finanziari e di qualità/quantità dei servizi erogati), nonché informazioni sulla capacità dell'amministrazione pubblica di erogare servizi in futuro.

I principi definiti nel Quadro Concettuale guidano l'emanazione degli standard contabili, fornendo una base comune volta ad assicurare coerenza. Il QC non prescrive tuttavia regole di rilevazione, valutazione e presentazione dei documenti finanziari, di specifiche operazioni o

¹⁶³ Scuola Nazionale dell'Amministrazione. È l'istituzione italiana per la selezione, il reclutamento e la formazione dei dirigenti e dei funzionari pubblici. Promuove l'innovazione e la riforma della PA.

¹⁶⁴ GIANNONI S., La riforma contabile delle amministrazioni pubbliche, il sistema unico di contabilità economico patrimoniale su base accrual, AssoArpa Agenzie ambientali, 15/07/2025, p. 34.

altri eventi. Tale compito è demandato agli standard contabili e alle altre fonti tecniche. Fornisce piuttosto una guida agli operatori nella risoluzione di problematiche allorquando negli standard vigenti manchi una disciplina specifica.

Il Quadro Concettuale è quindi un ausilio per gli utilizzatori, finalizzato a elevare la comprensibilità delle informazioni finanziarie e facilitare i confronti sia tra le diverse amministrazioni pubbliche italiane, sia a livello internazionale.

Oltre al Quadro concettuale e agli standard contabili ITAS, altra importante innovazione definita nell'ambito del milestone M1C1-108 è il piano dei conti multidimensionale unico per le amministrazioni pubbliche. In continuità con il piano dei conti integrato introdotto dal d.lgs. n. 118/2011, questo nuovo strumento classifica le operazioni per garantire l'omogeneità dei saldi contabili e la contabilità accrual nella PA.

Il piano dei conti integrato svolge la funzione di supporto al coordinamento dei bilanci pubblici, consentendo la comparabilità dei dati e il loro monitoraggio. Esso si configura come un elenco strutturato di conti necessari alla rilevazione delle operazioni secondo il principio della competenza finanziaria, pur includendo elementi di contabilità economico-patrimoniale. Nonostante l'innovazione rispetto al passato, questo modello mostra limiti nella capacità di rappresentare contemporaneamente più dimensioni informative, necessarie per il governo della finanza pubblica, per il controllo di gestione e per la produzione dei dati richiesti a livello europeo.

Il nuovo piano dei conti multidimensionale rappresenta invece un elenco organizzato di conti utilizzati per registrare, con il metodo della partita doppia, tutte le operazioni relative ad attività, passività, costi, ricavi e patrimonio netto. Si configura un rapporto di interdipendenza tra la filosofia della misurazione economica (logica accrual) e la tecnica di registrazione contabile (metodo della partita doppia). Lo strumento viene ripensato in chiave multidimensionale, nel senso che il piano dei conti non serve più soltanto a registrare le operazioni contabili "per natura" (costi, ricavi, crediti, debiti), ma diventa una struttura informativa in grado di rappresentare contemporaneamente più punti di vista sulla stessa operazione.

Ogni registrazione contabile può essere letta secondo diverse dimensioni informative, tra cui:

- la dimensione economico-patrimoniale, tipica della contabilità accrual;
- la dimensione organizzativa (centri di costo e strutture amministrative);
- la dimensione funzionale (politiche pubbliche);

- le esigenze statistiche e di finanza pubblica (conti nazionali).

Il piano dei conti multidimensionale si configura quindi come una piattaforma informativa integrata che consente di:

- redigere i bilanci economico-patrimoniali;
- supportare il bilancio autorizzatorio (di contabilità finanziaria potenziata);
- alimentare la contabilità analitica e il controllo di gestione;
- produrre dati per la finanza pubblica e per i conti nazionali;
- migliorare trasparenza e accountability.

Il piano dei conti unico multidimensionale è articolato in circa 1.700 voci, organizzate in un massimo di cinque livelli gerarchici e suddivise in due segmenti:

- il segmento A contiene le voci necessarie alla tenuta della contabilità economico-patrimoniale in coerenza con il Quadro concettuale e con gli standard ITAS, nonché alla predisposizione dei relativi schemi di bilancio;
- il segmento B, di tipo conoscitivo-statistico, include voci di maggiore dettaglio rispetto al Segmento A, utili per le esigenze informative di finanza pubblica e per la costruzione dei dati della contabilità nazionale, conformemente alle regole del Sistema Europeo dei Conti (SEC 2010).

Le voci di ultimo livello possono essere utilizzate dalle amministrazioni come conti sui quali effettuare le scritture contabili in partita doppia (i cosiddetti “conti foglia”). In alternativa, tali voci possono essere ulteriormente articolate in livelli di maggior dettaglio, anche oltre il quinto livello gerarchico, in base alle esigenze informative specifiche delle singole amministrazioni o dei comparti di appartenenza (enti territoriali, sanità, previdenza, università), purché in coerenza con le voci di livello superiore comuni a tutte le amministrazioni pubbliche. In tal caso, i conti di ultimo livello dei piani costituiranno i conti foglia sui quali effettuare le registrazioni contabili.

Si parla quindi di piano dei conti unico e multidimensionale:

- unico, perché comune a tutte le amministrazioni pubbliche, ad eccezione di quelle in forma societaria che adottano la contabilità civilistica;
- multidimensionale, in quanto progettato per più classificazioni e diversi fabbisogni informativi.

Un ulteriore momento decisivo si è registrato tra la fine di luglio e l'inizio di agosto 2025, quando la Ragioneria Generale dello Stato ha emanato il decreto ministeriale del 6 agosto 2025,

che definisce i requisiti minimi dei sistemi informativi delle amministrazioni pubbliche. Ai sensi dell'art. 3 di tale decreto, i sistemi informativi delle amministrazioni pubbliche devono garantire l'utilizzo del piano dei conti multidimensionale unico quale classificazione di riferimento per la tenuta delle scritture in contabilità economico-patrimoniale. Si comprende così il ruolo centrale e vincolante che il nuovo piano assumerà nell'architettura contabile degli enti.

A differenza del QC e degli standard contabili, la progettazione del piano dei conti multidimensionale ha dovuto considerare non solo gli schemi di bilancio e le regole della contabilità economico-patrimoniale, ma anche le esigenze legate alla gestione complessiva della finanza pubblica. Sono stati quindi presi in esame i bisogni conoscitivi dei diversi comparti del settore pubblico (amministrazioni centrali e territoriali, sanità, previdenza), le richieste informative provenienti dal livello europeo e la struttura dei piani dei conti già in uso nelle amministrazioni¹⁶⁵. Per questo motivo, il Comitato direttivo della Struttura di governance ha ritenuto necessario, per la sua definizione, seguire una procedura diversa da quella del “due process”¹⁶⁶, prevedendo un ampio coinvolgimento delle strutture competenti della Ragioneria Generale già nella fase di definizione della proposta.

Altri strumenti istituzionalmente individuati nella sperimentazione accrual e legati al piano dei conti multidimensionale sono i modelli di raccordo.

L'art. 10, commi 7 e 9, del D.L. 113/2024, convertito con legge 143/2024, disciplina gli schemi di bilancio da elaborare per l'esercizio 2025. Nelle Linee guida¹⁶⁷, approvate ad aprile dello stesso anno si precisa che tali schemi:

- hanno valenza sperimentale e non sostituiscono quelli prodotti in attuazione della normativa vigente; gli enti pubblici continuano a gestire la contabilità e a redigere i rendiconti secondo le regole attualmente in vigore;

¹⁶⁵ Note tematiche del servizio studi dipartimentali - nota 132 del 17 aprile 2024, MEF, Ragioneria dello Stato, p.14. Vedi https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/Nota-SeSD-132-2024-Definizione-piano-dei-conti-multidimensionale-Rif-1.15-PNRR-criteri-metodi-e-risultati.pdf.

¹⁶⁶ “Giusto procedimento”. L'insieme di regole che governano il corretto processo di statuizione della Struttura di governance. È ispirato a criteri di trasparenza al valore partecipativo; include le fasi di programmazione delle attività, di elaborazione delle proposte e di consultazione pubblica. Vedi FIGURA n. 1.

¹⁶⁷ https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/LINEE-GUIDA_Modelli-di-raccordo-pdc-unico-Pdc-vigenti.pdf

- sono prodotti riclassificando le voci dei piani dei conti degli enti tramite appositi modelli di raccordo con quelle del Piano dei conti unico e apportando integrazioni e rettifiche ai relativi saldi contabili in applicazione degli standard ITAS.

I modelli di raccordo, adottati con la determina n. 129 del 25 luglio 2025 del Ragioniere generale dello Stato, svolgono una funzione propedeutica alla futura obbligatorietà del sistema *accrual*, consentendo alle amministrazioni di acquisire consapevolezza del nuovo assetto contabile, di sviluppare le competenze necessarie e di segnalare eventuali problematiche. La versione così definita dei modelli di raccordo è stata adottata per la fase pilota del 2025, finalizzata alla produzione degli schemi di bilancio previsti dal milestone M1C1-118.

Sul piano operativo, il modello di raccordo generale è stato reso disponibile in sei versioni, ciascuna destinata a specifici sottoinsiemi di amministrazioni pubbliche. In particolare:

- regioni, Province autonome di Trento e Bolzano, città metropolitane, province e comuni utilizzano il modello di raccordo di cui all'Allegato 2/a;
- gli altri enti locali e gli enti strumentali in contabilità finanziaria utilizzano il modello di raccordo di cui all'Allegato 2/b.

Il modello è progettato per essere utilizzato direttamente come foglio elettronico di input, in grado di generare gli schemi di bilancio nello stesso formato, successivamente trasmessi alla Ragioneria Generale dello Stato tramite protocollo XBRL¹⁶⁸. Esso rappresenta un assetto informativo minimo che le amministrazioni possono ulteriormente implementare, nel rispetto delle logiche del foglio elettronico istituzionale.

La fase pilota

Le amministrazioni coinvolte nella sperimentazione sono chiamate quindi ad affiancare alla contabilità finanziaria potenziata un sistema economico-patrimoniale basato sui nuovi standard ITAS. A tal fine, gli enti avvieranno una ricognizione patrimoniale conforme agli standard *accrual*, propedeutica alla redazione dello stato patrimoniale di apertura. La nota tematica del Servizio Studio Dipartimentale della Ragioneria Generale n. 148/2025, fornisce chiarimenti sulle modalità e i tempi con i quali sarà implementato l'iter di adozione.

La fase nota anche come *“phase approach”* rappresenta un periodo di studio, pianificazione e definizione del nuovo impianto. Particolare rilevanza è assunta dall'attuazione del *progetto*

¹⁶⁸ Standard formato elettronico editabile utilizzato in Italia per il deposito obbligatorio dei bilanci d'esercizio e consolidati.

pilota, legata al milestone M1C1-118, che prevede la redazione del conto economico e dello stato patrimoniale secondo il principio della contabilità accrual con riferimento all'esercizio 2025.

Le amministrazioni coinvolte nella fase pilota comprendono un insieme molto ampio di soggetti pubblici (TABELLA n. 2). Rientrano le amministrazioni centrali dello Stato, tra cui i ministeri inclusi nel bilancio statale, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali. A queste si aggiungono gli enti e le istituzioni nazionali di ricerca.

La sperimentazione coinvolge inoltre gli enti territoriali: partecipano le Regioni e le Province autonome, le Province e le Città metropolitane, nonché i Comuni con una popolazione residente pari o superiore a 5.000 abitanti alla data del 1° gennaio 2024. Fanno parte anche gli enti e le aziende del servizio sanitario nazionale e le università.

Completano il quadro le camere di commercio e le loro unioni regionali, le autorità di sistema portuale, gli enti di previdenza e di assistenza nazionali e, più in generale, gli altri enti e amministrazioni pubbliche individuati dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Rispetto all'introduzione della contabilità armonizzata del 2014, la fase pilota attuale si caratterizza per il coinvolgimento di una platea molto più ampia di amministrazioni, arrivando a comprendere quasi tutti gli enti territoriali. Questa scelta è stata adottata per favorire una transizione omogenea verso il nuovo sistema e per garantire la partecipazione di enti rappresentativi di almeno il 90% della spesa pubblica primaria.

Rimangono esclusi dall'obbligo di predisporre gli schemi di bilancio in contabilità accrual per il 2025, i comuni con una popolazione inferiore a 5.000 abitanti al 1° gennaio 2024 e gli enti che, sulla base del bilancio 2023, presentavano contemporaneamente meno di 50 dipendenti a tempo indeterminato e un volume complessivo annuo inferiore a 8,8 milioni di euro¹⁶⁹. Per volume complessivo si intende il totale delle entrate correnti e in conto capitale per le amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria oppure il valore della produzione annua per quelle che utilizzano la contabilità economico-patrimoniale.

Non fanno parte della fase pilota anche gli istituti scolastici di ogni ordine e grado, gli istituti dell'AFAM (Alta Formazione Artistica, Musicale e Coreutica) e gli uffici dotati di autonomia speciale del Ministero della Cultura.

¹⁶⁹ SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 216.

Inoltre, sono escluse dalla sperimentazione le amministrazioni pubbliche sottoposte a procedure di liquidazione, gli organi costituzionali e quelli a rilevanza costituzionale.

Seppur la redazione degli schemi accrual presenti ancora finalità sperimentali, essa è volta a testare l'efficacia e l'applicabilità operativa del nuovo modello contabile prima della sua piena implementazione. Il quadro normativo che disciplina le modalità operative e gli obiettivi di questa fase è costituito dal decreto-legge n. 113 del 2024 e dal decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2024. La Ragioneria Generale sta svolgendo un importante ruolo di supporto attraverso la pubblicazione di specifiche FAQ per chiarire aspetti tecnici e organizzativi. In particolare, con la FAQ n. 4, è stato chiarito che il Rendiconto di gestione 2025 segue l'iter normativo ordinario del d.lgs. 118/2011, con approvazione consiliare entro il 30 aprile 2026, mentre gli schemi redatti secondo il principio della competenza economica (Stato Patrimoniale e Conto Economico conformi allo standard ITAS 1) devono essere prodotti e trasmessi entro il 30 giugno 2026¹⁷⁰. Essi non devono essere sottoposti all'approvazione degli organi consiliari, poiché, allo stato attuale, non hanno valore giuridico. La loro trasmissione telematica alla BDAP è solamente dimostrativa, quale prova dell'avvio della riforma nell'ambito del milestone M1C1-118.

Un passaggio previsto dalla road map è rappresentato da una specifica legge di riforma contabile, riforma che il milestone M1C1-118, aveva previsto entro il primo trimestre del 2026. Attraverso tale intervento normativo si darà avvio al cosiddetto periodo di transizione, periodo che inizierà nel 2027 e segnerà il progressivo passaggio verso la nuova contabilità.

Tale dispositivo normativo dovrà, fra le altre cose, tener conto:

- dell'avvio della riforma nei piccoli comuni esclusi dalla fase pilota prevista per il 2025 e per i quali sarà introdotta progressivamente una contabilità economico-patrimoniale semplificata, coerente con il sistema accrual;
- dei tempi di adeguamento dei sistemi informativi e gestionali;
- della formazione specialistica da attuare per gli operatori.

La transizione avverrà in modo graduale e sarà guidata dalla commissione ARCONET; la piena adozione del sistema accrual unico è prevista a partire dal 2030 (FIGURA n. 2).

¹⁷⁰ NARDO L., "Riforma accrual: la fase pilota entra nel vivo con i nuovi chiarimenti della RGS", Guida Contabilità e bilancio enti locali, 25 febbraio 2026, n. 2.

Gli ITAS

La relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio n. 746 del 5 dicembre 2025, relativa allo stato di avanzamento dei sistemi di contabilità pubblica nelle amministrazioni dell'Unione, analizza il livello di sviluppo dei modelli contabili adottati dagli Stati membri. Dall'analisi emerge che, pur a fronte di alcuni progressi rispetto alla precedente valutazione del 2013, l'Italia si attesta ancora su una maturità contabile ridotta, confermandosi tra i Paesi europei con *low accounting maturity* (TABELLA n. 3).

Visti gli obiettivi di posizionamento del Paese (TABELLA n. 4), è risultato necessario proseguire con determinazione nel nuovo modello organizzativo avviato.

Tra gli interventi della fase preparatoria che meritano di essere approfonditi, assume particolare importanza l'approvazione degli Italian Accounting Standard (ITAS). Con delibera del 27 giugno 2024, la Ragioneria Generale dello Stato ha aggiornato il piano dei conti multidimensionale e approvato 18 nuovi ITAS (Italian Public Accounting Standards). Questi standard, elaborati dallo Standard Setter Board in fasi distinte, prendono a modello i principi contabili internazionali IPSAS/EPAS (come mostrato nella TABELLA n. 5) e definiscono le regole operative che tutte le PA dovranno seguire per la gestione della contabilità. L'obiettivo centrale non è il mercato, ma garantire la massima trasparenza verso gli elettori: solo attraverso rendiconti chiari, infatti, i cittadini possono valutare consapevolmente l'operato delle amministrazioni.

Un'analisi approfondita e sistematica di tutti gli standard non risulterebbe sostenibile nell'ambito del presente lavoro, né costituisce l'obiettivo della trattazione. Gli ITAS rappresentano infatti un corpus articolato di principi contabili che disciplinano molteplici aspetti della gestione economico-patrimoniale delle amministrazioni pubbliche. Per questa ragione si è ritenuto opportuno adottare un approccio selettivo, focalizzando l'attenzione solo sugli standard più rilevanti per comprendere le grandi novità della riforma.

L'ITAS 1 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio", aggiornato al 17 aprile 2025, disciplina la struttura e il contenuto del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche. Lo standard stabilisce quali documenti compongono il bilancio di esercizio, in particolare:

- lo stato patrimoniale,
- il conto economico,
- il rendiconto finanziario dei flussi di cassa,
- il prospetto delle variazioni del patrimonio netto,
- il raffronto tra valori preventivi e consuntivi (per gli enti che adottano un bilancio di previsione economico-patrimoniale),
- la nota integrativa (nella quale deve essere dichiarata esplicitamente la conformità del bilancio agli standard ITAS).

Un principio fondamentale previsto dall'ITAS 1 è quello della rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'ente. Lo standard stabilisce anche alcuni principi generali di redazione del bilancio, tra cui:

- il principio di continuità aziendale, secondo cui il bilancio deve essere redatto presupponendo la prosecuzione dell'attività dell'amministrazione;
- il principio di costanza nella presentazione, che richiede di mantenere nel tempo gli stessi schemi di bilancio per garantire la comparabilità;
- il principio di rilevanza, che impone di fornire informazioni significative per gli utilizzatori;
- il divieto di compensazione tra attività e passività o tra ricavi e costi, salvo casi specificamente previsti e l'obbligo di fornire informazioni comparative rispetto all'esercizio precedente.

Le linee guida ITAS 1 hanno l'obiettivo di spiegare in modo operativo come redigere il bilancio di esercizio delle amministrazioni pubbliche. In apertura, si chiarisce che per "bilancio" si intende sempre il bilancio redatto secondo gli ITAS e si precisa che non vengono trattati gli aspetti fiscali. Le scritture contabili riportate negli esempi fanno riferimento al piano dei conti unico della PA, eventualmente integrabile con ulteriori dettagli specifici.

Un punto centrale riguarda la dichiarazione di conformità agli ITAS, cioè l'obbligo di indicare esplicitamente in nota integrativa che il bilancio è stato redatto secondo questi principi. Sono previste situazioni eccezionali in cui è possibile derogare ma solo se il quadro normativo lo consente e se l'adozione di politiche contabili conformi agli ITAS non consentirebbe di fornire una rappresentazione veritiera e corretta. In tali casi, la deroga deve essere rigorosamente motivata e spiegata.

Un'ampia parte è dedicata alle operazioni sul patrimonio netto, cioè a come gestire e rappresentare:

- la destinazione del risultato economico dell'esercizio (ad esempio a riserva o a nuovo);
- l'utilizzo degli utili o delle riserve degli anni precedenti (per coprire perdite o incrementare riserve);
- i trasferimenti tra diverse tipologie di riserve, disponibili o indisponibili.

Si affronta anche il tema del conferimento di mezzi propri, cioè l'apporto di risorse all'ente, che può avvenire sia in denaro sia tramite beni (come fabbricati), con indicazioni su come registrarli contabilmente.

Per quanto riguarda la struttura del bilancio, le linee guida spiegano come presentare correttamente le informazioni nei tre principali prospetti:

- **Stato patrimoniale**, con indicazioni su come esporre particolari beni, ad esempio quelli in leasing o in concessione;
- **Conto economico**, dove si chiarisce la classificazione di componenti come ricavi da partecipazioni, accantonamenti, rettifiche di valore e componenti straordinarie;
- **Rendiconto finanziario**, con esempi di redazione (in particolare con il metodo diretto) per rappresentare i flussi di cassa.

Infine, il documento include numerosi esempi pratici che mostrano come registrare le diverse operazioni in chiave applicativa.

Lo standard ITAS 2 disciplina i criteri per la definizione e la modifica delle politiche contabili adottate dalle amministrazioni pubbliche nella redazione del bilancio di esercizio, nonché il trattamento contabile dei cambiamenti di stima, delle correzioni di errori relativi a esercizi precedenti e dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

Le politiche contabili rappresentano l'insieme di regole e prassi utilizzate da un'amministrazione per registrare le operazioni nel bilancio. Quando una determinata operazione è disciplinata da uno specifico standard ITAS, l'amministrazione è tenuta ad applicare le politiche contabili stabilite da tale standard. In assenza di una disciplina specifica, l'ente deve esercitare un proprio giudizio professionale.

Lo standard riprende il principio di costanza nel tempo: operazioni simili devono essere trattate, salvo eccezioni, con gli stessi criteri.

I cambiamenti sono ammessi quando obbligatori (per nuove norme o standard contabili) oppure se volontari, qualora l'amministrazione ritenga che una nuova politica contabile sia più corretta per rappresentare la realtà economica. In linea generale, i cambiamenti di politiche contabili, quando praticabili, devono essere applicati in modo retroattivo. Ciò significa che il bilancio deve essere rideterminato come se la nuova politica fosse sempre stata applicata. Quando possibile, gli effetti del cambiamento vengono quindi registrati all'inizio dell'esercizio corrente, rettificando le attività, le passività e il patrimonio netto.

Lo standard in questione richiede inoltre una dettagliata informativa nella nota integrativa, nella quale indicare la natura del cambiamento e le motivazioni.

Altra definizione che fornisce lo standard è quella di errore. Gli errori relativi a esercizi precedenti consistono in omissioni o valutazioni non corrette presenti in bilanci passati. Se rilevanti devono essere corretti retroattivamente, rettificando le attività, le passività e il patrimonio netto all'inizio dell'esercizio in cui l'errore viene individuato.

Gli errori non rilevanti, invece, vengono imputati al conto economico dell'esercizio corrente, nella sezione della gestione straordinaria.

La nota integrativa deve fornire, come per i cambiamenti delle politiche, dettagliate informazioni sulla natura dell'errore, sulle cause e sugli effetti sul bilancio.

La correzione retroattiva degli errori e dei cambiamenti di politiche contabili costituisce una significativa innovazione, poiché nel sistema finanziario gli effetti delle rettifiche tendevano a ricadere sull'esercizio corrente.

Lo standard disciplina anche il trattamento dei fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, cioè eventi verificatisi tra la data di chiusura del bilancio e la sua approvazione, migliorando in tal modo l'affidabilità dell'informazione contabile.

Lo standard ITAS 4 disciplina il trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali.

Le immobilizzazioni materiali sono definite come beni tangibili posseduti durevolmente dall'amministrazione per l'erogazione di servizi, per finalità amministrative o per la concessione in uso ad altri soggetti, il cui utilizzo si estende per più esercizi. Rientrano nella categoria fabbricati e infrastrutture, beni militari e armamenti, immobili destinati a investimento nonché le attività del patrimonio culturale. Sono invece esclusi, tra gli altri, gli immobili destinati alla vendita (che sono trattati come rimanenze e disciplinati dall'ITAS 10 - Rimanenze) e i contratti di leasing.

La particolare attenzione riservata agli *heritage items* rappresenta una delle innovazioni più rilevanti, considerando che l'attuale sistema spesso ne limita la valorizzazione o li confina a un mero valore simbolico ¹⁷¹.

Un'immobilizzazione materiale è iscritta in bilancio quando:

- soddisfa la definizione di attività,
- il suo valore può essere determinato in modo attendibile.

Lo standard consente inoltre di rilevare nel bilancio dell'amministrazione anche beni posseduti senza titolo di proprietà, ma detenuti sulla base di un valido titolo giuridico. In conformità al Codice civile, il principio classifica le immobilizzazioni materiali in tre categorie patrimoniali ovvero:

- beni demaniali,
- beni patrimoniali indisponibili,
- beni patrimoniali disponibili, con separata indicazione dei beni culturali e degli investimenti immobiliari. Considerata la loro durata indefinita, le attività del patrimonio culturale non sono soggette ad ammortamento.

Nel patrimonio netto dell'amministrazione è costituita una riserva indisponibile di importo pari esclusivamente al valore dei beni demaniali e dei beni patrimoniali indisponibili, non sottoposti alla procedura sistematica di ammortamento¹⁷². Questo al fine di proteggere l'integrità del patrimonio pubblico. Poiché i beni demaniali e indisponibili non si ammortizzano (non perdono valore tramite quote di ammortamento) e non sono alienabili, la riserva "congela" tale valore nel patrimonio netto, impedendone la distribuzione o l'utilizzo per coprire perdite.

Le immobilizzazioni sono generalmente valutate al costo, che comprende:

- il prezzo di acquisto,
- gli oneri accessori direttamente attribuibili alla messa in funzione del bene,
- eventuali costi di smantellamento e ripristino del sito.

In determinate condizioni è inoltre prevista la capitalizzazione degli oneri finanziari relativi ai prestiti utilizzati per la costruzione o acquisizione dell'immobilizzazione¹⁷³.

Qualora un'immobilizzazione materiale venga classificata come investimento immobiliare, il suo valore deve riflettere le condizioni di mercato alla data di chiusura del bilancio di esercizio.

¹⁷¹ <https://www.gruppodelfino.it/news/beni-culturali-parte-la-valutazione-e-valorizzazione/>

¹⁷² Paragrafo 10 dell'ITAS 4.

¹⁷³ La nota integrativa deve indicare per quali immobilizzazioni si è proceduto alla capitalizzazione di tali oneri.

Per valore di mercato di un investimento immobiliare si intende il prezzo al quale l'immobile può essere scambiato in una libera transizione tra parti consapevoli e disponibili¹⁷⁴. Anche nel caso di acquisizione senza corrispettivo (ad esempio donazioni o trasferimenti tra amministrazioni), il bene è valutato al valore di mercato oppure al costo di sostituzione.

Un nucleo consistente dell'ITAS 4 è dedicato alla gestione contabile dell'ammortamento. L'ammortamento è il procedimento contabile che ripartisce il costo storico di un bene avente utilità pluriennale in più esercizi. Tale processo rispetta il principio della competenza economica, evitando la concentrazione dell'intero esborso finanziario nel solo esercizio di acquisizione del bene.

Nel caso in cui il valore recuperabile dell'immobilizzazione diventi inferiore al valore contabile, si procede invece con una svalutazione del bene, ovvero una rettifica negativa straordinaria all'ammortamento.

L'eliminazione dal bilancio avviene quando il bene è ceduto o dismesso. L'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante è rilevata nel conto economico.

In linea con l'intera impronta della riforma, anche la trattazione di questo specifico standard rivela la richiesta di un livello molto più elevato di informativa per quanto riguarda la gestione del patrimonio pubblico.

Altro elemento cruciale è la valutazione delle rimanenze, delle quali si occupa l'ITAS 10. L'obiettivo è stabilire modalità uniformi per determinare il valore delle rimanenze da iscrivere tra le attività dello stato patrimoniale e l'ammontare dei costi da rilevare a conto economico.

Nel contesto della PA, le rimanenze comprendono prevalentemente beni destinati all'erogazione di servizi pubblici o alla produzione di altri beni, nonché beni acquistati per essere successivamente ceduti a terzi. Tra le principali categorie rientrano materie prime, semilavorati, materiali di consumo, materiali di manutenzione, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti e prodotti per la rivendita¹⁷⁵. Possono essere considerate rimanenze anche eventuali riserve strategiche detenute dalle amministrazioni per far fronte a situazioni di emergenza, come scorte energetiche o medicinali.

¹⁷⁴ Paragrafo 43 dell'ITAS 4.

¹⁷⁵ BIEKAR A., RUFFINI P., "Accrual in pratica: la disciplina delle rimanenze nell'Itas 10", Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 10 febbraio 2025.

La rilevazione iniziale delle rimanenze avviene generalmente al costo di acquisto o di produzione, nel momento in cui l'amministrazione acquisisce il controllo del bene.

Il costo di acquisto include oltre al prezzo pagato al fornitore, i dazi di importazione, le imposte non recuperabili e tutti i costi direttamente attribuibili all'acquisizione, come il trasporto.

Il costo di produzione comprende sia i costi direttamente imputabili alla produzione, come il lavoro diretto, sia una quota dei costi generali di produzione.

Quando le rimanenze sono acquisite senza corrispettivo economico, come nel caso di donazioni o trasferimenti gratuiti, il valore iniziale è determinato facendo riferimento al valore di mercato del bene alla data di acquisizione.

Per quanto riguarda le valutazioni successive, lo standard stabilisce che le rimanenze debbano essere valutate al minore tra il costo e il valore di sostituzione (o netto di realizzo se vendute, ovvero il prezzo di vendita stimato al netto dei costi necessari per realizzare la vendita). Se il valore di realizzo o il costo di sostituzione risultano inferiori al valore di iscrizione delle rimanenze, si procede a una svalutazione. Tale svalutazione rappresenta una perdita che deve essere immediatamente imputata al conto economico nell'esercizio in cui si verifica. Se negli esercizi successivi le condizioni economiche migliorano e il valore delle rimanenze aumenta, è possibile effettuare un ripristino di valore. Tuttavia, il valore delle rimanenze non può mai superare il costo originario. Questo principio garantisce che il bilancio rifletta una valutazione prudente. È importante ricordare che tali variazioni non sono contabilizzate come costi o svalutazioni, ma si deve sempre utilizzare il conto «Variazione delle rimanenze»¹⁷⁶.

Per determinare il costo delle rimanenze, lo standard 10 prevede l'utilizzo di criteri coerenti con la natura dei beni. Nel caso di beni non fungibili si applica il costo specifico, mentre per i beni fungibili possono essere utilizzati il metodo FIFO (First In, First Out) o il costo medio ponderato. Il metodo FIFO presuppone che le prime unità acquistate o prodotte siano anche le prime a essere vendute o utilizzate. Di conseguenza, il valore delle rimanenze finali in magazzino è dato ai costi degli acquisti più recenti¹⁷⁷. Il metodo del costo medio ponderato determina invece il valore unitario delle rimanenze calcolando la media dei costi di tutte le unità disponibili nel periodo. In sintesi, tale costo si ottiene dividendo il costo totale dei beni

¹⁷⁶ BIEKAR A., RUFFINI P., "Accrual in pratica: svalutazioni e ripristini delle rimanenze secondo Itas 10", Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 13 febbraio 2025.

¹⁷⁷ BIEKAR A., RUFFINI P., "Accrual in pratica: Itas 10 - Metodi Fifo e del costo medio ponderato nella valutazione delle rimanenze", Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 12 febbraio 2025.

(rimanenze iniziali + acquisti al prezzo di acquisto) per il numero totale delle unità fisiche in giacenza.

Scelto il metodo, questo deve essere applicato con continuità nel tempo per categorie omogenee di beni, al fine di garantire la comparabilità.

La nota integrativa deve fornire informazioni sulle politiche contabili adottate, sui metodi di determinazione del costo utilizzati e sull'eventuale presenza di svalutazioni o ripristini di valore.

L'introduzione dello standard ITAS 10 rappresenta una novità significativa rispetto al sistema contabile previsto dal decreto legislativo n. 118 del 2011. Superando l'approccio basato prevalentemente sul momento dell'impegno o del pagamento, lo standard prevede criteri analitici per la valutazione delle rimanenze, introducendo strumenti tipici della contabilità economica come il costo di produzione, la ripartizione dei costi generali e il confronto con il valore netto di realizzo.

Altra novità nel panorama della contabilità pubblica italiana è rappresentata dall' ITAS 12 che disciplina nello specifico il bilancio consolidato. Questo documento, a consuntivo, aggrega i dati economico-patrimoniali del cosiddetto "**Gruppo Comune**", ovvero l'insieme degli enti, aziende e società partecipate che, emanazione dell'ente locale, concorrono alla realizzazione dei servizi e delle attività di interesse pubblico. Il bilancio consolidato fornisce una visione complessiva del gruppo come se fosse un unico soggetto. La **capogruppo** è l'amministrazione pubblica al vertice del gruppo che ha la responsabilità di predisporre il bilancio consolidato. Gli schemi utilizzati sono quelli indicati dall'ITAS 1.

L'ITAS 12 non ricalca la disciplina del bilancio consolidato attuale (allegato 4/4 al d.lgs. 118/2011) ma introduce differenze nell'estensione dell'obbligo di inclusione e definisce diversamente il perimetro di consolidamento¹⁷⁸.

Nel modello dell'Allegato 4/4 al d.lgs. 118/2011, l'individuazione degli enti da includere nell'area di consolidamento è strettamente legata alle categorie giuridiche espressamente previste dalla normativa, quali gli enti strumentali controllati, gli enti strumentali partecipati, le società controllate e le società partecipate

La partecipazione di controllo si verifica quando la capogruppo ha il potere di governare un organismo (ad esempio possedendo la maggioranza dei voti o potendo nominare la

¹⁷⁸ DEGNI M., *cit.*, Castelvechi, 2024, p. 453.

maggioranza degli amministratori). Forme meno forti di legame si hanno come nel caso della partecipazione rilevante (quando si ha un'influenza significativa ma non il controllo) e il controllo congiunto (quando il controllo è condiviso con altri soggetti). L'insieme della capogruppo e degli organismi inclusi costituisce il gruppo consolidato.

L'ITAS 12 adotta invece una concezione più ampia e sostanziale del controllo. Ai fini dell'inclusione nel gruppo, non assume rilievo primario la forma giuridica dell'organismo né la mera percentuale di partecipazione detenuta, bensì l'effettiva capacità dell'ente capogruppo di indirizzarne le politiche finanziarie e operative. In questa prospettiva, il controllo può manifestarsi attraverso una pluralità di elementi, tra cui la capacità di approvare i piani strategici e i bilanci, la dipendenza finanziaria dell'organismo dall'ente pubblico, la possibilità di orientarne le principali decisioni operative. L'analisi si concentra pertanto sulla sostanza del rapporto, piuttosto che sulla sua sola configurazione giuridica.

Le differenze tra i due approcci evidenziano il passaggio da una logica prevalentemente formale e normativa a una logica più sostanziale e orientata alla rappresentazione della realtà economica, che caratterizza l'ITAS 12.

Ogni amministrazione, dunque, presenta l'obbligo di valutare se esercita controllo o influenza su altri organismi, considerando tutti i fatti e le circostanze. È possibile escludere dall'area di consolidamento gli organismi di dimensioni irrilevanti¹⁷⁹. In ogni caso non deve essere compromessa la rappresentazione veritiera del gruppo. Le quote di patrimonio e risultato economico che non appartengono alla capogruppo devono essere indicate separatamente nel bilancio consolidato.

Nel caso in cui gli organismi appartenenti al gruppo adottino criteri contabili diversi, la capogruppo ha l'obbligo di apportare le necessarie rettifiche. Inoltre, nel consolidamento devono essere eliminate tutte le operazioni infragruppo, perché non rappresentano rapporti con l'esterno ma semplici trasferimenti interni.

Il bilancio consolidato si può ottenere sommando le voci dei bilanci della capogruppo e delle sue controllate (dopo aver fatto le opportune rettifiche) seguendo due metodi:

- il metodo integrale (per le società controllate) considera l'intero importo delle voci di bilancio della società controllata, indipendentemente dalla percentuale di possesso.

¹⁷⁹ Sono considerati irrilevanti i bilanci delle partecipate con incidenza inferiore al 3% su attivo, patrimonio netto o ricavi caratteristici rispetto alla capogruppo.

- il metodo proporzionale (per le società a partecipazione rilevante): tiene conto dei valori di bilancio della società partecipata solo in proporzione alla percentuale di azioni possedute (ad esempio se si possiede il 40%, si considera il 40% di ogni voce).

La nota integrativa deve contenere informazioni aggiuntive, come l'elenco degli organismi inclusi nel gruppo, le quote di partecipazione e i metodi di consolidamento adottati.

Finora, la principale utilità dei documenti contabili generati dalla contabilità economico-patrimoniale nei Comuni è stata legata soprattutto al loro ruolo nella redazione del bilancio consolidato¹⁸⁰. Ciò avviene perché tali soggetti operano spesso sotto forma di società o aziende di diritto privato; di conseguenza, la loro contabilità segue le regole tipiche delle imprese. Per poter consolidare i loro bilanci con quello del Comune, è quindi necessario fare riferimento ai dati economico-patrimoniali dell'ente locale.

Tuttavia, il bilancio consolidato è raramente utilizzato dai decisori politici per valutare concretamente l'andamento complessivo del gruppo di consolidamento. Nella maggior parte degli enti locali, infatti, esso è ancora percepito più come un obbligo formale che come una reale opportunità.

L'auspicio è che questa riforma contribuisca a invertire tale tendenza, attribuendo al bilancio consolidato il suo effettivo valore: quello di documento capace di rappresentare l'azione complessiva dell'ente e di contribuire in modo significativo al processo decisionale nel suo complesso.

¹⁸⁰ LONGO M., *Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale nell'ambito di più ampi processi di miglioramento in atto nelle PA e nei comuni* in DEGNI M., VII Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2024, I Comuni nella nuova governance europea della finanza pubblica, Castelvechi, 2024.

3.3 Le contraddizioni della riforma contabile

Il processo di riforma contabile in ambito europeo è affidato a EUROSTAT, l'ufficio statistico dell'Unione Europea cui compete garantire la produzione di informazioni statistiche veritiere, oggettive e comparabili. L'azione di EUROSTAT si fonda sul presupposto che il corretto funzionamento delle società democratiche richieda una solida base informativa.

Il bilancio rappresenta il principale strumento di conoscenza collettiva e di responsabilità politica, in quanto consente alla comunità di valutare l'operato degli amministratori pubblici. Tuttavia, le informazioni desumibili dai bilanci delle singole amministrazioni dei diversi Paesi sono redatte secondo regole contabili che, in virtù delle specificità dei rispettivi ordinamenti, risultano spesso eterogenee non solo tra Stati, ma anche tra i diversi livelli di governo all'interno di uno stesso Paese.

A partire dalla seconda metà degli anni Duemila, l'urgenza di contenere la spesa pubblica e monitorare il debito ha impresso una svolta sostanziale all'approccio alle riforme contabili. Mentre l'obiettivo di fondo (ovvero il governo della finanza pubblica) è rimasto sostanzialmente invariato, sono mutate le modalità attraverso le quali è stato perseguito.

Sia a livello europeo che nazionale, l'armonizzazione si è trasformata in un processo di standardizzazione. Mentre l'armonizzazione mira a ridurre le differenze tra sistemi contabili, la standardizzazione implica l'adozione di uno schema di riferimento unitario; si determina così una divergenza tra il lessico utilizzato e la sostanza del processo. A fronte quindi del riferimento formale all'armonizzazione, sul piano operativo si afferma una logica di standardizzazione¹⁸¹. Nel primo caso si introducono elementi di contabilità economico patrimoniale in sistemi contabili già esistenti e diversi tra loro. Nel secondo, la logica rispecchia una visione opposta: costruire un quadro unitario di principi e regole contabili. Ciò non significa ignorare le diversità dei vari enti ma un conto è considerare tali differenze all'interno di uno schema coerente; altro è partire dalla diversità con l'aspettativa di farla progressivamente convergere verso modelli uniformi. Il percorso avviato dalla Ragioneria Generale dello Stato per la trasformazione della contabilità pubblica italiana si inserisce in questa traiettoria: non si tratta solo di armonizzare, ma di realizzare un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale da applicare all'intero settore pubblico.

È importante che a monte del processo di implementazione vi sia una fase di approfondimento e progettazione accurata, al fine di ridurre il rischio di una commistione tra contabilità pubblica

¹⁸¹ MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E., Cit., 2018, p. 21-22.

e contabilità nazionale. In tal modo, il sistema contabile pubblico può garantire un adeguato supporto sia alla gestione interna delle amministrazioni, sia a esigenze più ampie, quali la contabilità nazionale, evitando che queste ultime ne condizionino in modo eccessivo la struttura e le finalità.

Una prima preoccupazione riguarda però le modalità con cui questa riforma, seppur necessaria, viene imposta. La trasformazione della contabilità pubblica italiana è diretta conseguenza di un vincolo imposto dall'Unione europea per l'accesso ai fondi del Recovery and Resilience Facility (Regolamento UE 2021/241). A causa della storica opacità dei bilanci pubblici basati sul criterio di cassa, le autorità di controllo europee hanno imposto una svolta verso la competenza economica¹⁸².

Il passaggio non è puramente tecnico ma di governance macroeconomica: l'obiettivo è garantire una rappresentazione delle finanze pubbliche, di tutti gli Stati membri, che sia completa e omogenea al fine di prevenire crisi di sovranità.

L'Italia, spinta dall'obbligo di rispettare un milestone europeo, rischia di invertire il rapporto tra fine e mezzo scegliendo la rapidità dell'adempimento formale a scapito della qualità della conoscenza.

Il principio di competenza economica è una conquista di civiltà amministrativa. Rappresenta in modo più realistico l'attività dell'ente registrando non solo entrate e spese effettive ma anche crediti, debiti, ammortamenti, variazioni patrimoniali e costi impliciti. In tal modo, la contabilità consente una trasparenza più attendibile, capace di mostrare ai cittadini il costo reale dei servizi e l'effettiva situazione economica. Tale potenzialità rischia di essere vanificata qualora la riforma venga implementata in assenza di un congruo periodo di transizione, di un'adeguata formazione del personale e di infrastrutture informatiche idonee.

La transizione alla competenza economica nella PA esige quindi figure professionali in grado di integrare conoscenza della normativa pubblica con i principi della contabilità aziendale. Gran parte del personale attuale proviene da una tradizione finanziaria, che non garantisce familiarità con aspetti di tipo economico (come le svalutazioni, gli accantonamenti). La formazione predisposta dal MEF, circoscritta a webinar o brevi cicli di lezioni, rischia di

¹⁸² PICARAZZI A., La riforma accrual negli enti locali, EDDA EDIZIONI, Roma, 2026, p. 39.

risultare superficiale a fronte della complessità della riforma, che richiederebbe invece un più profondo cambio di mentalità.

Il sistema degli enti locali italiani è oggi in una condizione di sofferenza finanziaria strutturale¹⁸³. Molti Comuni, specie quelli di piccole dimensioni, non dispongono di risorse umane, tecniche e finanziarie per affrontare un cambiamento di tale portata. La stessa Ragioneria Generale dello Stato nelle linee guida pubblicate nel 2024 ha riconosciuto che la sperimentazione del sistema accrual evidenzia difficoltà operative significative, in particolare per gli enti minori.

Il semplice trasferimento di schemi organizzativi privati non garantisce, di per sé, un miglioramento della produttività, né un aumento dell'efficienza e della qualità dei servizi pubblici. La vera sfida della riforma risiede, pertanto, nella capacità di produrre dati veritieri e attendibili. Al contrario, produrre il dato al solo scopo di adempiere un milestone europeo ne annullerebbe il valore. In assenza di strumenti e conoscenze adeguate, ricorrere a stime o criteri di semplificazione snaturerebbe il dato e l'intero risultato economico.

Inoltre, l'utilizzo di modelli di raccordo (in formato elettronico) richiede un elevato intervento manuale ed espone a un maggiore rischio di errore. L'intreccio tra fretta politica, deficit di know how e l'inadeguatezza degli strumenti comporta un elevato rischio di inefficacia. Gli enti in sperimentazione sono di conseguenza costretti a redigere il primo bilancio accrual in condizioni di emergenza, con il risultato di produrre un dato contabile per lo più impreciso. La trasparenza richiesta a livello europeo potrebbe, pertanto, degenerare nell'ennesimo esercizio di opacità istituzionale a danno del cittadino.

A questa situazione si affianca anche il fenomeno dello *statement overload*, ossia la proliferazione documentale: un eccesso di report, prospetti e adempimenti che non solo incide negativamente sulle strutture organizzative, ma che compromette anche l'efficacia comunicativa del sistema informativo stesso. Quando le informazioni diventano troppe e frammentate, il rischio è che perdano chiarezza e utilità per i destinatari.

Un dato contabile percepito come inattendibile cessa di essere uno strumento di conoscenza e rischia di alimentare sfiducia istituzionale. Di fronte a un bilancio in disavanzo, ad esempio, la

¹⁸³ DEGNI M., VII Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2024, I Comuni nella nuova governance europea della finanza pubblica, Castelveccchi, 2024.

classe politica e amministrativa può eludere le proprie responsabilità contestando la veridicità del dato e scaricando la colpa su stime imposte.

Un ulteriore aspetto da non sottovalutare riguarda il fatto che l'adozione della contabilità accrual porterà alla luce il debito storico accumulato nel corso degli anni. Si tratta, ad esempio, di infrastrutture deteriorate, come strade non adeguatamente mantenute, o di interventi di bonifica trascurati. L'iscrizione in bilancio di tali elementi renderà espliciti oneri non considerati dalla contabilità tradizionale.

La vera criticità non risiede nell'introduzione del principio accrual in sé, ma nella sua attuazione parziale. Rimane infatti aperto il tema della copertura del deficit emergente. È prevedibile, infatti, che il risultato economico netto risulti negativo, conseguenza di costi storicamente non coperti. Si tratta di un disavanzo che riflette mancate scelte di investimento stratificatesi nel corso di decenni: un debito implicito che diventa, per la prima volta, esplicito e quantificabile. Ad oggi, il legislatore sembra aver privilegiato il rispetto degli impegni assunti a livello europeo con l'introduzione dell'obbligo, previsto dal decreto n. 113 del 2024, rinviando ad una successiva legge delega e ai relativi decreti attuativi, la definizione delle soluzioni necessarie per affrontare le criticità¹⁸⁴. Viene dunque richiesto di far emergere una crisi strutturale senza disporre degli strumenti giuridici adeguati a gestirla.

Il parere n. 1/2025 della Corte dei conti evidenzia la mancanza di una disciplina organica per la gestione degli squilibri economico-patrimoniali derivanti dalla riforma. Un risultato economico negativo rischia di scatenare una sanzione elettorale ingiusta nei confronti dell'amministrazione in carica, anche quando tale esito è il frutto di scelte di decenni e non della gestione attuale. Questo fenomeno, noto come "teoria dell'attribuzione", sottolinea la difficoltà dell'elettore di individuare le reali responsabilità di un determinato risultato.

Il presente lavoro non ha la presunzione di offrire soluzioni definitive né tantomeno impartire lezioni. Piuttosto, mira a evidenziare un rischio concreto: quello di destinare risorse umane e finanziarie al rispetto di obblighi puramente formali, con l'effetto di appesantire l'azione amministrativa, ostacolare la gestione ordinaria e la realizzazione di investimenti strategici.

Per evitare che ciò accada, appare opportuno, innanzitutto, fondare le nuove valutazioni su dati certi e affidabili. Ciò richiede un rafforzamento significativo degli investimenti nel personale,

¹⁸⁴ PICARAZZI A., cit., EDDA EDIZIONI, Roma, 2026, p.21.

nella sua formazione e negli strumenti informatici. Solo dopo aver superato questa fase sarà possibile passare da un dato non attendibile (e quindi poco utile) a un dato finalmente veritiero e trasparente.

Risulta, al contempo, urgente definire una normativa per il risanamento dei risultati economici negativi. Pur considerando che, ad oggi, i nuovi prospetti riferiti al 2025 sono privi di valore giuridico, è opportuno che l'ordinamento si doti degli strumenti necessari per gestire le situazioni di squilibrio. La mancanza di adeguate azioni correttive potrebbe infatti condurre a un paradosso: l'Italia, nell'accettare l'introduzione della contabilità accrual per attingere ai fondi del PNRR, rischia di indebolire il proprio sistema se questa viene mal interpretata. Il problema potrebbe manifestarsi quando il Paese sarà chiamato a negoziare nuove regole a livello europeo. L'emersione di un debito economico di un certo peso costituirebbe un elemento difficile da ignorare da parte delle istituzioni europee. In questo scenario, l'Italia potrebbe essere sottoposta a percorsi di aggiustamento più rigidi, con il rischio concreto di vedere ridotti i propri margini di autonomia nelle scelte di politica economica.

Tale norma regolatrice non deve tuttavia tradursi in una logica sanzionatoria, bensì configurarsi in un meccanismo di supporto, basato sulla capacità degli enti di migliorare progressivamente la qualità dei dati prodotti. L'obiettivo principale dovrebbe diventare quello di dare valore all'informazione contabile. A tal fine, potrebbe risultare utile il coinvolgimento di un organismo di controllo esterno o indipendente, incaricato di esprimere un giudizio sull'attendibilità dei processi di rilevazione.

È realistico prevedere che i tempi per raggiungere un sistema davvero efficace saranno necessariamente lunghi. Per questo motivo, lo Stato centrale potrebbe istituire un fondo di transizione (o quantomeno dei meccanismi di perequazione) destinato non a coprire inefficienze della gestione ordinaria, ma a sostenere gli enti nel rientrare di questi disavanzi strutturali.

L'integrazione del bilancio accrual con un documento narrativo potrebbe rappresentare un ulteriore strumento per rendere i dati economici più accessibili al cittadino. Il supporto favorirebbe una maggiore chiarezza interpretativa, contribuendo a superare il citato problema di attribuzione.

Alla luce di tali considerazioni, resta aperto l'interrogativo sulla compatibilità tra i nuovi principi contabili nazionali per il settore pubblico (ITAS) e la disciplina del d.lgs. n. 118/2011. Dagli studi sovvenzionati dalla Commissione europea è emerso come il processo contabile nel

settore pubblico non sia per nulla lineare. Sebbene il percorso “correttivo” sia stato avviato da oltre un decennio, la situazione contabile italiana rimane decisamente frammentata.

La contabilità finanziaria rappresenta il sistema principale, ma non viene applicata secondo un'unica modalità. In certi contesti, tra cui gli enti locali, è affiancata da quella economico-patrimoniale. Quest'ultima, tuttavia, seppur obbligatoria, svolge un ruolo secondario e complementare, non essendo il sistema di rilevazione principale¹⁸⁵. Parallelamente, altri settori della PA hanno scelto di adottare unicamente la contabilità economico-patrimoniale, superando del tutto quella finanziaria (ad esempio le camere di commercio).

Il risultato è dunque un quadro complessivo caratterizzato da un mix di contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.

La transizione non potrà essere che graduale, prevedendo (come si sta verificando) una fase di convivenza tra vecchi e nuovi sistemi che comporterà, inizialmente, una maggiore complessità gestionale. A differenza dell'approccio unificato adottato da tempo da Paesi quali la Svezia e il Regno Unito, l'Italia pare però aver optato per una scelta strutturale di cosiddetto "doppio binario" contabile¹⁸⁶.

Questa imposizione del doppio binario contabile rischia per molti enti di tradursi in una minaccia di impasse. Il metodo del "raccordo" (inteso come una riconversione semiautomatica dei dati) si configura come una soluzione complessa e soggetta a un margine di errore sistemico. La condizione risulta particolarmente critica per gli enti di piccole e medie dimensioni¹⁸⁷, i quali si trovano a gestire sistemi informativi contabili complessi a fronte di risorse organizzative e competenze specialistiche limitate.

Il rischio concreto che emerge è quello di generare fenomeni di confusione sugli standard contabili. Questa instabilità di disposizioni ha reso l'adeguamento oneroso, comportando un aumento di difficoltà operative e incertezze interpretative.

Il problema, quindi, non è solo il carico di lavoro ma di possibili incoerenze concettuali. I principi finanziari ed economici possono portare a valutazioni diverse per lo stesso fatto di gestione; questo disallineamento, in assenza di un indirizzo su quale principio debba prevalere, potrebbe creare difficoltà per l'utilità stessa del nuovo sistema.

¹⁸⁵ PAOLONI M., GRANDIS F.G., *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino 2007.

¹⁸⁶ PICARAZZI A., cit., EDDA EDIZIONI, Roma, 2026, p.41.

¹⁸⁷ Che rappresentano la maggioranza degli enti locali italiani.

Il fenomeno dell'*accounting standard confusion*¹⁸⁸ è una diretta conseguenza del fenomeno noto come *accounting standard overload*. La PA italiana ha intrapreso un profondo percorso evolutivo, passando negli anni da un modello burocratico tradizionale¹⁸⁹ a un approccio orientato ai risultati, alla digitalizzazione e alla centralità del cittadino. Tale processo, tuttavia, non si è sviluppato in modo lineare: il suo compimento ha generato un progressivo accumulo di nuove norme che a loro volta hanno determinato una marcata stratificazione legislativa.

In letteratura questa proliferazione è definita appunto come *accounting standards overload*¹⁹⁰: un fenomeno che si manifesta con benefici informativi tratti dalla trasparenza in realtà inferiori ai costi amministrativi sostenuti per produrli.

L'esito è stato, e in parte continua a essere, l'impossibilità di consolidare la conoscenza delle norme; l'incalzante evoluzione del quadro regolativo infatti ostacola l'analisi dettagliata, inducendo ad operare con il timore di incorrere in errori applicativi¹⁹¹ (si veda anche il fenomeno della "paura della firma").

Il tema dell'*accounting standards overload* è stato ampiamente affrontato con riferimento sia al settore delle imprese sia al settore pubblico. In merito a quest'ultimo comparto, gli studi di Anessi-Pessina e Steccolini¹⁹² documentano come la sovrapposizione di normative complesse rappresenti un ostacolo all'efficienza amministrativa.

Queste considerazioni offrono un utile spunto per riflettere sull'asimmetria tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale, mettendo in luce alcune situazioni di disallineamento.

Un nodo centrale riguarda la valorizzazione del patrimonio. Un ente, ad esempio un comune con un ampio parco immobiliare, può apparire solido dal punto di vista patrimoniale; tuttavia, se tale solidità non è liquidabile (poiché gran parte dei beni non è vendibile) essa risulta solo

¹⁸⁸ RIVOSECCHI G., La decisione di bilancio e la contabilità pubblica tra Unione Europea, Stato e Autonomie territoriali, in *Bilancio Comunità Persona*, 2021, n. 1/2021, pp. 71-85.

¹⁸⁹ BONAZZI G., *Storia del pensiero organizzativo – vol. 2 La questione burocratica*, FrancoAngeli, 3ª ristampa 2022, p.21.

¹⁹⁰ CORDARO V., CINCIMINO S., L'*accounting standard overload* e lo *statement overload* nel contesto della pubblica amministrazione italiana, *Bilancio comunità persona*, Editore associazione, *Rivista giuridica semestrale* n. 1 -2025.

¹⁹¹ CORDARO V., CINCIMINO S., cit., *Bilancio comunità persona*, Editore associazione, *Rivista giuridica semestrale* n. 1 -2025, p. 203.

¹⁹² ANESSI-PESSINA E. – STECCOLINI I., *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, fasc. 2, 2007, pp. 113-131.

apparente. Il patrimonio rischia, quindi, di nascondere una situazione di squilibrio strutturale. In particolare, possono emergere disavanzi legati ad ammortamenti non calcolati o a una manutenzione trascurata. Il patrimonio pubblico non si limita più ad essere un elenco contabile dei beni e proprietà dell'ente ma assume valore economico con la finalità di misurare la ricchezza netta dell'ente. Si passa da una logica della proprietà (cosa possiedo) ad una logica del valore (quanto vale ciò che possiedo)¹⁹³.

Il nuovo sistema contabile affronta la valorizzazione in modo diverso: il costo di un investimento viene imputato, attraverso le quote di ammortamento, lungo l'intera vita utile del bene. La quota di costo economico annuale rappresenta la quota parte relativa al consumo del capitale e in questo modo si evita anche di gravare eccessivamente un singolo esercizio. Al contrario, in contabilità finanziaria-autorizzatoria, l'ammortamento non è un concetto che viene riconosciuto come spesa, poiché non comporta un'uscita di cassa. Nella logica accrual invece il costo dell'investimento viene distribuito lungo la vita utile del bene mediante ammortamento. Questa impostazione rappresenta, in termini contabili, il riconoscimento del "debito della non azione": evidenzia cioè che un investimento non è una ricchezza statica, ma una risorsa che si consuma e che richiede cura e gestione nel tempo.

La medesima logica della competenza economica emerge anche nella rilevazione del costo dei servizi erogati alla collettività. Dato che i costi vengono registrati nel momento in cui maturano, indipendentemente dalla loro manifestazione finanziaria, ne deriva l'adozione di una configurazione di costo pieno, che considera non solo i costi diretti, ma anche quelli indiretti e gli oneri probabili e futuri connessi all'attività.

In linea di principio, nella contabilità finanziaria la bonifica di un ex discarica non genera alcun impegno di bilancio fino a quando non si perfeziona l'obbligazione giuridica con l'impresa incaricata del ripristino ambientale. Al contrario, nella contabilità accrual, si rende necessario rilevare un accantonamento per una passività che è futura ma praticamente certa. Il mancato accantonamento equivale, di fatto, a trasferire l'onere sulle generazioni future.

Lo stesso principio si applica alla manutenzione delle infrastrutture: i costi futuri non possono essere ignorati. In questo senso, l'accrual rappresenta un'evoluzione significativa, poiché consente di evidenziare il costo reale di un'opera pubblica lungo tutto il suo ciclo di vita.

¹⁹³ PICARAZZI A., cit., EDDA EDIZIONI, Roma, 2026, p.71.

Per correttezza, va riconosciuto che anche la contabilità finanziaria potenziata prevede strumenti di prudenza. Tuttavia, è proprio nella coesistenza di questi sistemi che emergono criticità. Un caso emblematico è rappresentato dal confronto tra il **fondo crediti di dubbia esigibilità** e i fondi rischi di matrice economico-patrimoniale. Il primo, tipico della contabilità finanziaria, è volto a coprire il rischio di mancata riscossione dei crediti e a garantire gli equilibri di cassa; il secondo, invece, è un accantonamento economico destinato a fronteggiare passività probabili e future.

La sovrapposizione tra questi strumenti può generare effetti distorsivi. Un ente potrebbe trovarsi nella condizione di dover effettuare accantonamenti sia per il rischio finanziario (nel fondo crediti di dubbia esigibilità) sia per il rischio economico (nel fondo rischi, ad esempio in presenza di contenziosi legati all'insolvenza dei debitori). Questa duplicazione degli accantonamenti riduce la capacità di manovra dell'ente, con il rischio di comprimere la spesa corrente o bloccare gli investimenti per eccesso di cautela.

Se una contabilità che occultava o sottostimava certi costi non poteva più rappresentare una soluzione accettabile, è altrettanto evidente che l'introduzione della contabilità accrual richiede un'attenta gestione degli equilibri complessivi del sistema.

Senza un coordinamento adeguato, il rischio è la "doppia cautela": la convivenza tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale rischia di raddoppiare gli adempimenti, appesantire il lavoro operativo, creare asimmetrie informative e generare conflitti concettuali.

Risulta pertanto opportuno riconsiderare l'equilibrio tra i due sistemi. Se, da un lato, i vincoli comunitari e le esigenze di efficienza spingono verso un rafforzamento della contabilità economico-patrimoniale (più idonea a rappresentare i costi, la sostenibilità e la performance dell'azione pubblica) dall'altro lato pare conveniente ridimensionare il ruolo della contabilità finanziaria nella sua versione "potenziata". Ciò non significa metterne in discussione la funzione, che resta essenziale e trova fondamento anche nei principi costituzionali: la contabilità finanziaria deve continuare a garantire il presidio autorizzatorio e la legittimità dell'azione amministrativa. Tuttavia, proprio per preservarne l'efficacia, essa dovrebbe concentrarsi su questa dimensione, evitando di sovrapporsi inutilmente alla contabilità economica e di assorbire risorse e attenzione che potrebbero essere più utilmente destinate all'analisi della gestione.

In un sistema accrual maturo, quindi, la contabilità economico-patrimoniale è destinata a diventare il principale strumento di rendicontazione sostanziale, mentre la contabilità finanziaria dovrebbe assumere un ruolo più mirato e funzionale. In caso contrario, il rischio è

quello di mantenere in vita due sistemi paralleli, entrambi complessi e fondati su logiche differenti, che se non perfettamente integrati finiscono per ostacolarsi reciprocamente anziché rafforzarsi.

Durante la fase di transizione, la coesistenza tra i due modelli è inevitabile, ma deve essere governata con attenzione. L'obiettivo non può essere la semplice sovrapposizione, bensì una progressiva ridefinizione dei rispettivi ambiti. Solo attraverso questo equilibrio sarà possibile trasformare la riforma in un reale miglioramento della capacità delle amministrazioni pubbliche di perseguire in modo efficace i propri obiettivi.

CAPITOLO IV: Riflessioni conclusive

La crescente complessità dei bisogni collettivi e la maggiore consapevolezza dei diritti di cittadinanza hanno alimentato una domanda sempre più diffusa di partecipazione e responsabilità istituzionale. Il superamento di un modello amministrativo accentrato ha rappresentato una risposta concreta alle istanze provenienti dalla società civile, intenzionata a lasciarsi alle spalle le rigidità e le distorsioni proprie del periodo autoritario. Il decentramento, pertanto, non si configura soltanto come una riorganizzazione delle competenze, ma come l'esito di un più ampio processo di democratizzazione sostanziale, volto a promuovere un'amministrazione più inclusiva e vicina ai cittadini.

La volontà degli enti locali di autodeterminarsi nelle scelte politiche e amministrative richiede strumenti adeguati, che consentano di esercitare tale autonomia in modo consapevole e responsabile. Un ente, infatti, può dirsi realmente autonomo solo se è in grado di conoscere a fondo la propria situazione economica e patrimoniale e di assumere decisioni informate.

L'introduzione della contabilità accrual nella rendicontazione pubblica si inserisce in questo percorso di modernizzazione e tra tutte le pubbliche amministrazioni, gli enti locali fungono da banco di prova: è proprio a questo livello che è possibile valutare con maggiore chiarezza sia l'efficacia delle riforme finora attuate, sia le prospettive e le potenzialità degli sviluppi futuri.

La legge 8 giugno 1990, n. 142, in attuazione dell'art. 5 della Costituzione, ha introdotto l'autonomia statutaria degli enti locali, aprendo così nuove possibilità di cambiamento anche sul piano contabile e gestionale. Da un lato, si è assistito a una più netta distinzione tra responsabilità politiche e dirigenziali, con un forte accento sulla misurazione e sulla valutazione dei risultati. Dall'altro, è stata introdotta una revisione economico-finanziaria che, con l'intento di superare i meri aspetti contabili, attraverso un'analisi più approfondita del bilancio e della gestione, mirava a migliorare l'efficienza, la produttività e l'economicità dell'ente¹⁹⁴.

Nonostante la presenza di un'esplicita riserva di legge mantenesse invariato il sistema contabile degli enti locali¹⁹⁵, il comma 6 dell'art. 55 introduceva un elemento di novità. Tale disposizione,

¹⁹⁴ Art. 57, comma 6 della stessa legge.

¹⁹⁵ Art. 55, comma 1 della stessa legge. *“L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato”*.

infatti, prevedeva la rilevazione dei risultati della gestione attraverso la contabilità economica e la loro rappresentazione in un rendiconto articolato nel conto del bilancio e nel conto del patrimonio. Questa impostazione evidenziava una contraddizione: da un lato, il richiamo alla contabilità economica e, dall'altro, l'assenza del conto economico tra i documenti consuntivi previsti. Un quadro normativo, dunque, caratterizzato da una certa incoerenza e confusione interpretativa. Tuttavia, proprio tale tensione interna ha lasciato intravedere i primi segnali di un possibile e più ampio processo di trasformazione del sistema contabile¹⁹⁶.

Questi cambiamenti si concretizzarono alcuni anni più tardi con la riforma del 1995¹⁹⁷, che superando il precedente ordinamento, permise agli enti locali di scegliere il sistema contabile più adatto alle proprie esigenze¹⁹⁸. Sempre il citato d.lgs. 77/1995, all'art. 69, comma 1, sanciva per le amministrazioni locali l'obbligo di presentare un rendiconto che comprendesse, oltre al conto del bilancio, il conto del patrimonio e il conto economico. Attraverso il prospetto di conciliazione i valori finanziari consuntivi di competenza riportati nel conto del bilancio venivano trasformati in valori di competenza economica e/o da riferire al patrimonio. La rilevazione dell'aspetto economico entrò quindi a pieno titolo nel sistema di bilancio degli enti locali, ponendo fine (almeno nella forma) alla sua precedente esclusione.

Si può quindi affermare che entrambe le trasformazioni sono espressione di una stessa traiettoria evolutiva: l'autonomia fornisce lo spazio decisionale; la contabilità accrual fornisce gli strumenti conoscitivi e di rendicontazione. Insieme, contribuiscono a costruire un modello di governance pubblica più trasparente e orientato a generare valore per il cittadino.

Il prospetto di conciliazione del d.lgs. 77/1995, tuttavia, era un documento non privo di problematiche di ordine pratico. Se, per un verso, l'ampliamento della rendicontazione poteva dirsi un traguardo formalmente conseguito, per l'altro, la soluzione adottata suscitava perplessità. I dati economico-patrimoniali non venivano infatti monitorati durante la gestione, ma solo ricostruiti ex post. Pertanto, l'area della rendicontazione si allargava, ma senza che gli enti locali dovessero modificare il proprio sistema contabile (se non per scelta autonoma e raramente attuata). Una trasformazione quindi più formale che reale.

¹⁹⁶ MUSSARI R., Stato dell'arte, fondamenti del nuovo sistema, criticità in VII Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2024, I Comuni nella nuova governance europea della finanza pubblica, a cura di DEgni M., Castelvechi, 2024, p. 417.

¹⁹⁷ Il decreto legislativo n. 77.

¹⁹⁸ Art. 74 del d. lgs. n. 77 del 1995. L'intero decreto legislativo n. 77/1995, inclusi gli articoli da 1 a 114, è stato successivamente abrogato dall'art. 274 del T.U.E.L.

Negli anni successivi, l'informazione economico-patrimoniale prodotta rimase poco utilizzata, sia a livello politico che gestionale, poco attendibile e di scarsa utilità pratica. La riforma del T.U.E.L. del 2000 non introdusse cambiamenti sostanziali su questo fronte, limitandosi a consolidare l'impianto esistente.

Un cambiamento più incisivo si verificò invece con il processo di armonizzazione contabile, avviato con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 "Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione". L'art. 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge n. 196/2009, delegava il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione, al fine di assicurare l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti.

Il d.lgs. n. 118/2011, insieme ai diciotto principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 e ai quattro principi contabili applicati (allegati 4/1; 4/2; 4/3; 4/4 del d.lgs. n. 118/2011) definisce per gli enti locali le regole contabili uniformi alle quali fare riferimento nella pratica.

Nell'ottica della prospettiva accrual, il "principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria"¹⁹⁹ ha introdotto la novità più importante, ovvero che la contabilità economico-patrimoniale divenne obbligatoria, affiancandola alla contabilità finanziaria. L'adozione della contabilità economico-patrimoniale ha consentito agli enti locali di adempiere con più consapevolezza all'obbligo di redigere stato patrimoniale, conto economico e bilancio consolidato, in conformità al principio contabile applicato 4/4.

Tuttavia, è necessario evidenziare come il sistema introdotto releghi tale contabilità ad un ruolo sussidiario rispetto a quella finanziaria²⁰⁰. La subordinazione richiamata è resa ancor più esplicita dalle modalità tecniche scelte per garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Anche per agevolare gli operatori dal punto di vista pratico, le registrazioni in contabilità economico-patrimoniale sono guidate (e, in sostanza, vincolate) da una matrice di transizione che correla ciascuna voce del piano dei conti della contabilità finanziaria a quelle "corrispondenti" del piano dei conti economico-patrimoniale. Questo processo porta spesso a

¹⁹⁹ Allegato 4/3.

²⁰⁰ Il principio applicato 4/1 (pag. 1) così recita: "Nelle amministrazioni pubbliche che la adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione".

distorsioni nelle registrazioni, compromettendo l'attendibilità dei dati. Ancora più problematico è il fatto che abbia alimentato l'idea, infondata, che la contabilità economico-patrimoniale sia secondaria rispetto a quella finanziaria e debba necessariamente derivare da quest'ultima²⁰¹.

La redazione del rendiconto dell'esercizio è un dovere fondamentale per le pubbliche amministrazioni, baluardo di trasparenza nei Paesi democratici. La contabilità di mandato ha quindi lo scopo di dare la dimostrazione ai cittadini della corrispondenza tra prelievo fiscale, obiettivi prefissati e realizzazioni compiute.

L'adozione della contabilità di cassa o finanziaria presenta di certo alcuni vantaggi: utilizza un linguaggio comprensibile; richiede competenze tecniche meno sofisticate, anche grazie all'uso della partita semplice; evita il ricorso a stime complesse, garantendo oggettività dei risultati.

Il passaggio alla contabilità *accrual* nella rendicontazione introduce un indubbio elemento di complessità. Per esempio, a differenza della contabilità di cassa, questo sistema si basa ampiamente su stime e valutazioni soggettive. Tuttavia, a patto che le stime siano fondate e i criteri applicati coerenti con i principi contabili, tale soggettività non compromette la correttezza dell'informazione. La correttezza, dunque, non coincide soltanto con l'esattezza numerica, ma anche con la ragionevolezza delle ipotesi adottate e l'adeguata applicazione delle procedure²⁰². Risulta invece concettualmente errato tentare di alterare un sistema di scritture tramite modifiche o integrazioni *ex post*, poiché un sistema non può esprimere concetti estranei alla sua natura intrinseca.

In linea con tale approccio, la riforma del PNRR mira a superare la logica della trasformazione *ex post*, puntando all'implementazione di un sistema in grado di generare da subito dati informativi multidimensionali.

La diffidenza verso il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale deriva spesso dal timore che tale evoluzione possa indebolire le prerogative della Pubblica Amministrazione e comprometterne le finalità istituzionali, orientate alla tutela dell'interesse generale e alla soddisfazione dei bisogni collettivi. In questa prospettiva, si ritiene che le finalità pubbliche trovino già un'adeguata rappresentazione nella contabilità finanziaria (tantopiù nella sua

²⁰¹ MUSSARI R., cit., Castelvechi, 2024, p. 420.

²⁰² Quadro concettuale, paragrafi 2.8 e 2.9.

versione evoluta o potenziata). Ne consegue l'idea che solo quest'ultima sia realmente in grado di esprimere la centralità del ruolo delle amministrazioni pubbliche.

Tale posizione, tuttavia, appare basata su un equivoco concettuale. Si tende infatti ad attribuire al sistema contabile, sia esso finanziario o economico-patrimoniale, una funzione che non gli è propria: quella di determinare i comportamenti dell'amministrazione. Sebbene ogni sistema contabile possieda un proprio potenziale informativo definibile ex ante, la responsabilità delle scelte ricade su chi ne valuta l'adequatezza rispetto agli obiettivi perseguiti e non sulla tipologia di contabilità adottata. Se, dunque, non esiste una piena neutralità tecnica nella scelta del sistema di scritture, il punto cruciale diventa un altro: tale scelta presuppone una preventiva definizione dei fabbisogni informativi. In altri termini, è necessario stabilire a quali fini debba essere utilizzato il linguaggio contabile, prima ancora di decidere quale linguaggio adottare. In assenza di questa riflessione preliminare, il rischio è che la riforma si riduca a un mero esercizio formale, privo di incidenza sostanziale.

Il linguaggio contabile non è un sistema neutrale di segni. Come ogni linguaggio, non si limita a descrivere la realtà, ma contribuisce attivamente a plasmarla: orienta le decisioni, incide sulle priorità e ridefinisce le responsabilità²⁰³. In questo senso, il linguaggio contabile si configura anche come uno strumento di potere e di legittimazione. È necessario riconoscere che il linguaggio rappresenta un'infrastruttura dell'innovazione. In contesti complessi, infatti, esso non si limita a trasmettere informazioni, ma apre a nuove possibilità di azione e contribuisce alla ridefinizione degli assetti istituzionali.

Ciò nonostante, non è il linguaggio adottato che deve incidere sulle scelte di un'amministrazione e tanto meno sulla vocazione pubblica della stessa. È necessario, pertanto, rileggere lo spirito della riforma contabile: nata per rispondere a imperativi esterni, essa va ripensata come leva strategica per realizzare la necessaria trasformazione interna.

La dimensione contabile attuale e quella della performance tendono a procedere separatamente, senza un reale coordinamento. È opportuno interrogarsi se l'adozione di un sistema economico-patrimoniale, accanto o in alternativa alla contabilità finanziaria, possa contribuire a migliorare la capacità delle amministrazioni di rispondere alle esigenze dei cittadini. Il metodo linguistico deve essere coerente con la natura del fenomeno che descrive. Di conseguenza, quando muta l'essenza dell'azione amministrativa (evolvendo verso un

²⁰³ BONIFATI G., GUARDIANO C., *La lingua come sistema e come artefatto*, Il Mulino, Bologna, 2025, p.63.

modello orientato all'efficienza e ai risultati) è imprescindibile un adeguamento del linguaggio rappresentativo.

Il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella accrual rappresenta esattamente questo cambio di paradigma: una vera e propria trasformazione dei segni e delle categorie interpretative degli accadimenti pubblici. Non ci si limita più alla mera registrazione dei flussi di cassa, ma si rappresentano grandezze economiche e gestionali come costi, ricavi, patrimonio e performance. Si tratta di una ridefinizione delle gerarchie valoriali che fondano l'agire pubblico.

Il fatto che questo modello contabile abbia origine in ambiti diversi da quello pubblico non ne impedisce un utilizzo coerente con le finalità delle amministrazioni. Al contrario, esso può essere reinterpretedo e impiegato per valorizzare la capacità delle PA di rispondere ai bisogni collettivi. Senza un'analisi dei risultati ottenuti, l'informazione finanziaria di una riduzione di spesa non è sufficiente per esprimere un giudizio. Il risparmio potrebbe derivare da un miglioramento dell'efficienza, se i servizi erogati restano invariati, oppure da un peggioramento della qualità o della quantità delle prestazioni, con effetti negativi per la collettività. Valutazioni di questo tipo, legate all'efficienza e all'efficacia dell'azione pubblica, sono centrali per giudicare la qualità dell'azione amministrativa; tuttavia, non rientrano tra gli obiettivi della contabilità finanziaria. In questa prospettiva, la contabilità economico-patrimoniale deve essere vista come uno strumento utile a rafforzare la missione del settore pubblico.

Il processo decisionale evolve da semplice adempimento burocratico a vero e proprio investimento strategico, finalizzato a massimizzare il ritorno e a generare valore tangibile rispetto alla spesa sostenuta. Forse per la prima volta si introduce uno strumento di legittimità e giustizia intergenerazionale. Dimostrare la creazione di valore (o disvalore) implica una responsabilità etica nel trasferire risorse e opportunità ai cittadini del domani, internalizzando costi prodotti nel presente. In questo senso, l'introduzione di un linguaggio contabile diverso non cambia le logiche di fondo dell'analisi bensì offre strumenti più adeguati a interpretare i dati e supportare le decisioni.

È quindi fondamentale non confondere gli strumenti con le finalità. Le missioni istituzionali della PA non dipendono dal sistema contabile adottato e non possono essere messe in discussione da esso. L'obiettivo della riforma in senso accrual dovrebbe quindi essere quello

di superare un sistema di rendicontazione che non consente di rispondere alla domanda più rilevante per i cittadini: quanto è stato fatto in rapporto a quanto è stato speso.

A questo punto emerge una questione centrale: quale sistema contabile è più idoneo a garantire una reale accountability nella Pubblica Amministrazione? A seguito della riforma introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, nel sistema contabile dei comuni italiani si è affermato un modello ibrido. In fase previsionale, infatti, il bilancio è di natura finanziaria e continua a basarsi su entrate e spese, secondo una logica autorizzatoria. Durante la gestione, le scritture contabili seguono gli strumenti e i principi della contabilità finanziaria, tuttavia, grazie al cosiddetto sistema di contabilità integrata, in sede consuntiva si affianca a questo impianto anche una dimensione economico-patrimoniale: oltre al rendiconto finanziario, vengono redatti il conto economico, lo stato patrimoniale, la nota integrativa e (quando previsto) il bilancio consolidato.

Una possibile chiave interpretativa della riforma consiste nel non abbandonare la contabilità finanziaria e al contempo valorizzare in modo più sostanziale la contabilità economico-patrimoniale, superando l'uso formale che ne è stato fatto finora. Il rispetto dei principi costituzionali che regolano il bilancio degli enti locali impone, infatti, la centralità del cosiddetto "ciclo di bilancio", che integra programmazione, gestione e rendicontazione in una prospettiva di continuità tra esercizi. In questo contesto, la funzione autorizzatoria del bilancio di previsione rimane imprescindibile: la possibilità di impegnare spese entro i limiti degli stanziamenti rende difficilmente rinunciabile un sistema fondato sulla contabilità finanziaria, anche nell'ipotesi di un'evoluzione verso modelli accrual.

Ciononostante, se la contabilità economico-patrimoniale è destinata a diventare la principale fonte informativa occorrerà da un lato rafforzare gli strumenti di analisi e lettura dei dati economico-patrimoniali e dall'altro, sarà opportuno semplificare gli obblighi di rendicontazione finanziaria, pur mantenendoli per garantire il collegamento con la programmazione. In questo processo, un ruolo decisivo sarà affidato alla digitalizzazione. Un sistema informativo digitalizzato può trasformare la contabilità da una rappresentazione statica dell'ente a una piattaforma dinamica, costantemente aggiornata. L'utilizzo di algoritmi e strumenti di intelligenza artificiale potrebbe consentire di superare la logica del rendiconto, offrendo invece uno strumento interattivo di dialogo tra amministrazione e cittadini. Una simile evoluzione aprirebbe la strada a forme più avanzate di partecipazione democratica, fondate su una più ampia disponibilità di informazioni. Il cittadino, meglio informato, potrebbe contribuire in modo più consapevole alle scelte pubbliche, rafforzando così la legittimità dell'azione amministrativa.

In ogni caso, è importante ribadire che il sistema contabile rappresenta uno strumento: il suo reale valore risiede nella capacità di soddisfare i fabbisogni informativi per i quali è stato adottato.

La vera sfida consiste nel comprendere quale visione della realtà pubblica si intenda costruire. Solo definendo chiaramente il fine, infatti, sarà possibile scegliere consapevolmente il mezzo, governando una trasformazione che è, prima ancora che tecnica, profondamente culturale.

Questa transizione rappresenta l'occasione per ridare linfa al patto sociale: trasparenza e partecipazione possono diventare, in modo più autentico, il fondamento della fiducia collettiva e il motore dell'azione pubblica, garantendo così, forse per la prima volta, il rispetto di una vera equità intergenerazionale.

TABELLE

TABELLA n. 1: Risultato di amministrazione presunto

1) Determinazione del risultato di amministrazione presunto al 31/12/2021		
	Risultato di amministrazione iniziale dell'esercizio 2021	6.555.190.120,02
	Fondo pluriennale vincolato iniziale dell'esercizio 2021	916.002.842,11
(+)	Entrate già accertate nell'esercizio 2021	5.644.453.958,23
(-)	Uscite già impegnate nell'esercizio 2021	7.083.497.445,27
-	Riduzione dei residui attivi già verificatasi nell'esercizio 2021	421.599.029,55
+	Incremento dei residui attivi già verificatasi nell'esercizio 2021	20.187.599,75
+	Riduzione dei residui passivi già verificatasi nell'esercizio 2021	146.121.647,72
=	Risultato di amministrazione dell'esercizio 2021 alla data di redazione del bilancio di previsione dell'anno 2022	5.776.859.693,01
+	Entrate che prevedo di accertare per il restante periodo dell'esercizio 2021	956.649.738,95
-	Uscite che prevedo di impegnare per il restante periodo dell'esercizio 2021	48.267.629,60
-	Riduzione dei residui attivi presunta per il restante periodo dell'esercizio 2021	1.000.000,00
+	Incremento dei residui attivi presunto per il restante periodo dell'esercizio 2021	0,00
+	Riduzione dei residui passivi presunta per il restante periodo dell'esercizio 2021	35.000.000,00
-	Fondo pluriennale vincolato finale presunto dell'esercizio 2021	141.000.281,89
=	A) Risultato di amministrazione presunto al 31/12/2021	6.578.241.520,47
2) Composizione del risultato di amministrazione presunto al 31/12/2021		
Parte accantonata		
	Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2021	4.882.515.450,86
	Accantonamento residui perenti al 31/12/2021	0,00
	Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti	0,00
	Fondo perdite società partecipate	90.482.332,14
	Fondo contenzioso	114.026.248,07
	Altri accantonamenti	391.652.877,10
	B) Totale parte accantonata	5.478.676.905,97
Parte vincolata		
	Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	188.597.155,27
	Vincoli derivanti da trasferimenti	750.759.421,58
	Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	173.534.385,90
	Vincoli formalmente attribuiti all'ente	148.169.248,85
	Altri vincoli	135.198.322,16
	C) Totale parte vincolata	1.396.258.533,76
Parte destinata agli investimenti		
	D) Totale parte destinata agli investimenti	180.232.427,26
	E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)	-476.926.346,52
Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come avanzo da ripianare		
3) Utilizzo quote vincolate del risultato di amministrazione presunto al 31/12/2021		
Utilizzo quota vincolata		
	Utilizzo vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	93.597.537,35
	Utilizzo vincoli derivanti da trasferimenti	131.975.101,06
	Utilizzo vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	1.076.012,35
	Utilizzo vincoli formalmente attribuiti all'ente	14.498.733,24
	Utilizzo altri vincoli	5.547.133,54
	Totale risultato di amministrazione presunto	246.694.517,54

FONTE: https://www.comune.roma.it/web-resources/cms/documents/Allegato_a_-_Risultato_di_Ammministrazione_Presunto.pdf

TABELLA n. 2: Le Amministrazioni pubbliche tenute alla redazione degli schemi di bilancio accrual per l'esercizio 2025

ENTI PUBBLICI	
a) Le amministrazioni centrali incluse nel bilancio dello Stato, la Presidenza del Consiglio dei ministri e le agenzie fiscali	5
b) Gli enti e le istituzioni nazionali di ricerca	28
c) Le regioni e le province autonome	22
d) Le province e le città metropolitane	100
e) I comuni con popolazione residente pari o superiore a cinquemila abitanti (2.374 su 7.894 comuni)	2.374
f) Gli enti e le aziende del servizio sanitario nazionale	222
g) Le università e gli istituti di istruzione universitaria pubblici	70
h) Le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e le loro unioni regionali	74
i) Le autorità di sistema portuale	16
l) Gli enti nazionali di previdenza e assistenza	22
m) gli enti e le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, diverse da quelle di cui alle lettere da a) a l), con le esclusioni di cui all'articolo 10, comma 4, del decreto-legge n. 113 del 9 agosto 2024	154

Dott. Alessandro Fabiolo Delfini  

FONTE: https://www.fpcu.it/App_Common/Files/FilesEventi/966967/Alessandro%20DELFINI.pdf

TABELLA n. 3: Maturità contabile (AM) per il settore delle amministrazioni pubbliche nel 2025

Alto: AM $\geq$ 70%	Medio: 70% > AM $\geq$ 40%	Basso: AM < 40%
Belgio, Bulgaria, Cechia, Danimarca, Estonia, Irlanda, Spagna, Francia, Lettonia, Lituania, Austria, Slovacchia, Finlandia e Svezia	Croazia, Lussemburgo, Ungheria, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Romania e Slovenia	Germania, Grecia, Italia, Cipro e Malta

FONTE: STUDIO PwC 2025

TABELLA n. 4: Maturità contabile prevista per il settore delle amministrazioni pubbliche nel 2030

Alto: AM $\geq$ 70%	Medio: 70% > AM $\geq$ 40%	Basso: AM < 40%
Belgio, Bulgaria, Cechia, Danimarca, Estonia, Irlanda, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Cipro, Lettonia, Lituania, Malta, Austria, Portogallo, Slovacchia, Finlandia e Svezia	Croazia, Lussemburgo, Ungheria Paesi Bassi, Polonia, Romania e Slovenia	Germania

FONTE: STUDIO PwC 2025

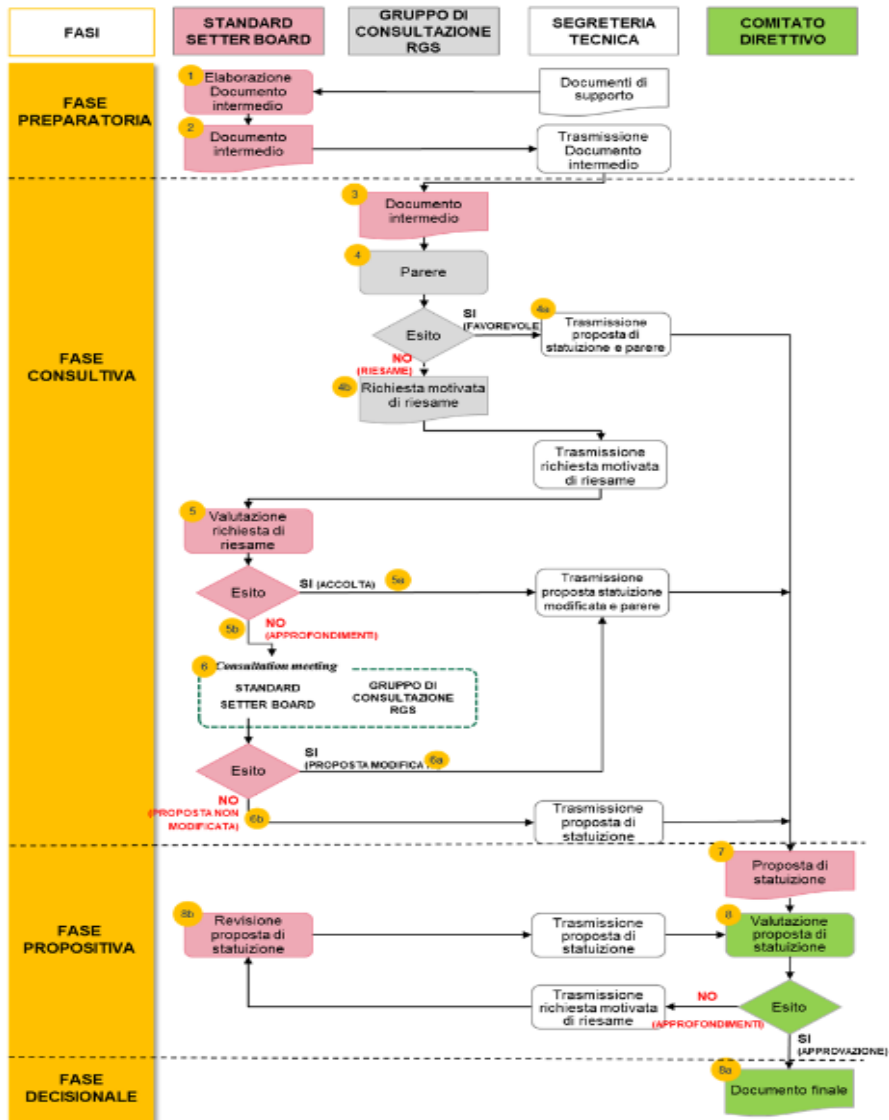
TABELLA n. 5: Standard ITAS

ITAS	OGGETTO	STATO DELL'ITER
ITAS 1	Composizione e schemi del bilancio di esercizio	Approvato
ITAS 2	Politiche contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio	Approvato
ITAS 3	Operazioni, attività e passività in valuta estera	Approvato
ITAS 4	Immobilizzazioni materiali	Approvato
ITAS 5	Immobilizzazioni immateriali	Approvato
ITAS 6	Accordi per servizi in concessione: concedente	Approvato
ITAS 7	Locazioni	Approvato
ITAS 8	Riduzione di valore delle attività	Approvato
ITAS 9	Ricavi e proventi	Approvato
ITAS 10	Rimanenze	Approvato
ITAS 11	Strumenti finanziari	Approvato
ITAS 12	Bilancio consolidato	Approvato
ITAS 13	Fondi, passività potenziali e attività potenziali	Approvato
ITAS 14	Partecipazioni in organismi controllati o collegati e accordi controllo congiunto	Approvato
ITAS 15	Benefici per i dipendenti	Approvato
ITAS 16	Prestazioni sociali in denaro	Approvato
ITAS 17	Ratei e risconti	Approvato
ITAS 18	Costi e oneri	Approvato

FONTE: SERLUCA M.C., cit., FrancoAngeli, Milano 2024, p. 178.

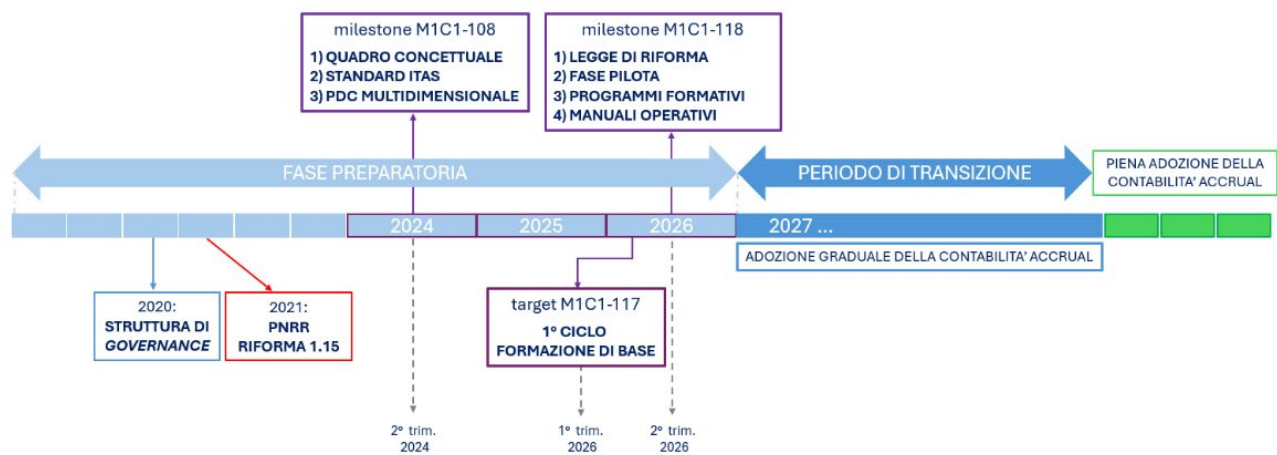
FIGURE

FIGURA n. 1: Due Process per la definizione delle statuizioni



FONTE: https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/contabilita_accrua/du_e_process/Struttura-di-governance_Rappresentazione-sintetica-del-Due-Process.pdf

FIGURA n. 2: Tempistica per l'applicazione del sistema contabile accrual in Italia



FONTE: NOTE TEMATICHE DEL SERVIZIO STUDI DIPARTIMENTALE – NOTA 148 DEL 31 MARZO 2025

BIBLIOGRAFIA

- ANESSI-PESSINA E. – STECCOLINI I., *Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: Evidence from Italian local governments*, in *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, fasc. 2, 2007.
- ANSELMi L., *Nuove prospettive di rilevazione per le pubbliche amministrazioni* in ANSELMi L., DONATO F., GIOVANELLI L., PAVAN A., ZUCCARDI MERLI M., *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè, Milano 2009.
- BADIA F., *L'impatto della "Legge Giolitti" sulla municipalizzazione (l.103/1903) sui bilanci comunali: il caso del Comune di Ferrara*, in *SFERA Archivio dei prodotti della Ricerca dell'Università di Ferrara*, 2006.
- BANTI O., *Studi di storia e di diplomazia comunale*, Il centro di ricerca, Roma 1983.
- BARTOCCI L., DEL BENE L., *L'armonizzazione contabile negli enti locali italiani*, FrancoAngeli, 2018.
- BENEDETTI L., *"Enti locali verso la contabilità accrual dal 2026: imparare dall'esperienza"*, Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 28 giugno 2022.
- BERENGO M., *L'Europa delle città: il volto della società urbana europea tra Medioevo ed età moderna*, Einaudi, Torino 1999.
- BERTI G., *Art. 5*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. Branca, vol. I, Bologna - Roma, 1975.
- BIEKAR A., RUFFINI P., *"Accrual in pratica: Itas 10 - Metodi Fifo e del costo medio ponderato nella valutazione delle rimanenze"*, Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 12 febbraio 2025.
- BIEKAR A., RUFFINI P., *"Accrual in pratica: la disciplina delle rimanenze nell'Itas 10"*, Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 10 febbraio 2025.
- BIEKAR A., RUFFINI P., *"Accrual in pratica: svalutazioni e ripristini delle rimanenze secondo Itas 10"*, Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 13 febbraio 2025.
- BONAZZI G., *Storia del pensiero organizzativo – vol. 2 La questione burocratica*, FrancoAngeli, terza ristampa 2022.
- BONIFATI G., GUARDIANO C., *La lingua come sistema e come artefatto*, Il Mulino, Bologna, 2025.

- BUSCEMA S., BUSCEMA A., *Contabilità dello Stato e degli Enti pubblici*, IV ed., Milano, 2005, 1.
- CALDARELLI S., *I vincoli al bilancio dello stato e delle pubbliche amministrazioni. Sovranità, autonomia e giurisdizione*, Tre-press, Roma 2020.
- CARAVALE M., *Ordinamenti giuridici dell'Europa medievale*, Il Mulino, Bologna 1994.
- CARAVITA B., *La Costituzione dopo la riforma del titolo V. Stato, Regioni e autonomie fra Repubblica e Unione Europea*, Giappichelli, Torino 2002.
- CHERUBINI G., *Le città italiane dell'età di Dante*, Pacini Editore, Pisa 1991.
- CIAMBOTTI M., *La contabilità pubblica nelle Signorie e nei Comuni italiani a cavallo tra XIV e XV secolo: il caso della signoria Malatestiana*, 2021.
- CIMBOLINI L., *Autonomia differenziata e federalismo fiscale. Un tentativo di analisi senza pregiudizi* in *Rivista della Corte dei conti*, fascicolo 06/2024.
- CIMBOLINI L., *Tra politica, diritto ed economia, per una storia della contabilità pubblica, le origini e lo sviluppo dei conti degli Stati*, Roma TrE-Press, Roma 2025.
- CINQUE E., CIVITILLO R., RICCI P., *La riforma accrual nei sistemi di contabilità pubblica*, *Diritto e conti*, n.1, 2024.
- CIPOLLA C.M., *Storia economica dell'Europa preindustriale*, IL MULINO, Bologna, 2002.
- CORDARO V., CINCIMINO S., *L'accounting standard overload e lo statement overload nel contesto della pubblica amministrazione italiana*, *Bilancio comunità persona*, Editore associazione, *Rivista giuridica semestrale* n. 1 -2025.
- CRISTIANI E., *Le alternanze tra consoli e podestà ed i podestà cittadini*, in *I problemi della civiltà comunale: atti del Congresso Storico per il VII centenario della prima Lega Lombarda (Bergamo, 4-8 settembre 1967)*, di Fonseca C.D., Cassa di Risparmio delle Province Lombarde, Milano 1971.
- D' ALESSIO L., *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 2012.
- D'ARISTOTILE E., *La riforma contabile "accrual" prevista nel Pnrr: presupposti normativi e possibili impatti sul sistema della contabilità pubblica italiana*, in www.dirittoeconti.it, 6 marzo 2023.
- DABBICCO G., STECCOLINI I., *Building legitimacy for European public sector accounting standards (EPSAS): A governance perspective*, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 33, 2020.

- DE LUCA M.C., COMITE U., *La nuova procedi mentalizzazione del bilancio di previsione degli enti locali: tra vecchie e nuove scadenze* in HENZEL P. B., PASCA I. C., (a cura di) *Diritto ed economia tra tradizione e innovazione*, Cedam, Padova 2024.
- DEGNI M., DE IOANA P., *Il bilancio è un bene pubblico*, Castelvechi, Roma 2017.
- DEGNI M., in *Manuale di Scienza delle finanze, diritto finanziario e contabilità pubblica* (a cura di Uricchio A., Peragine V., Aulenta M.), Nel diritto editore, 2018.
- DEGNI M., *VII Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2024, I Comuni nella nuova governance europea della finanza pubblica*, Castelvechi, 2024.
- DEIDDA GAGLIARDO E., SAPORITO R., *Il piao come strumento di programmazione integrata per la creazione di valore pubblico* in *Rivista italiana di public management*, volume 4, 2021.
- FAUSTO D., *Note sulla teoria economica del federalismo fiscale*, in *Rivista economica del Mezzogiorno*, 1999.
- FERRARI G., *Manuale di contabilità pubblica*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2019.
- GENTILE A., *La contabilità degli enti locali in breve*, Franco Angeli, Milano 2024.
- GIANNONI S., *La riforma contabile delle amministrazioni pubbliche, il sistema unico di contabilità economico patrimoniale su base accrual*, AssoArpa Agenzie ambientali, 15/07/2025.
- GIZZI E., *Lo svolgimento della legislazione comunale e provinciale*, in "Cento anni di amministrazione pubblica", numero speciale di "Amministrazione civile", Milano 1961.
- GUIDONI E., *La città dal Medioevo al Rinascimento*, Laterza, Roma - Bari 1989.
- IACOPO DA VARAGINE, *Cronaca della città di Genova dalle origini al 1297*, testo latino in appendice, a cura di S. BERTINI GUIDETTI, Genova 1995.
- LONGO M., *Il ruolo della contabilità economico-patrimoniale nell'ambito di più ampi processi di miglioramento in atto nelle PA e nei comuni* in DEGNI M., VII Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2024, I Comuni nella nuova governance europea della finanza pubblica, Castelvechi, 2024.
- LOPEZ R.S., *La rivoluzione commerciale del Medioevo*, Torino 1975.
- MANACORDA C., *Istituzioni di contabilità pubblica*, I, Torino, 1997, 2.
- MANES ROSSI F., CAPERCHIONE E., *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, 2018.
- MANSELLI R., *Autonomia imperiale, autonomia comunale, potenza politica della Chiesa*, in GALASSO G. *Storia d'Italia*, IV, UTET, Torino 1981.

- MARCAZZAN S., *La riforma del titolo V della Costituzione: il nuovo ruolo delle regioni nei rapporti con lo Stato e con l'Unione Europea*, in *Amministrazione in cammino - Rivista elettronica di diritto pubblico, di diritto amministrativo, di diritto dell'economia e di scienza dell'amministrazione a cura del Centro di ricerca sulle amministrazioni pubbliche "Vittorio Bachelet"*, 2004.
- MAZZOTTA D., *Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità*, 2015.
- MELIS V.F., *Storia della Ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economia*, Zuffi, Bologna 1950.
- MORELLI A., Art. 116, in *La Costituzione italiana. Commento articolo per articolo, parte II, Ordinamento della Repubblica (Artt. 55-139) e Disposizioni transitorie e finali*, a cura di CLEMENTI F. – CUOCOLO L. – ROSA F. – VIGEVANI G.E., Bologna 2018.
- NARDO L., *"Riforma accrual: la fase pilota entra nel vivo con i nuovi chiarimenti della RGS"*, Guida Contabilità e bilancio enti locali, 25 febbraio 2026, n. 2.
- Note tematiche del servizio studi dipartimentali - *Nota 132 del 17 aprile 2024*, MEF, Ragioneria dello Stato.
- OCCHIPINTI E., *L'Italia dei comuni*, Carocci Editore, 2000.
- PAOLONI M., GRANDIS F.G., *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino 2007.
- PEZZANI F., *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 2005.
- PICARAZZI A., *La riforma accrual negli enti locali*, EDDA EDIZIONI, Roma, 2026.
- PINTO G., *Il numero degli uomini*, in COLLODO S. – PINTO G., *La società medievale*, Bologna 1999.
- Progetto TSI - REFORM/SRSS/SC2022/119 "Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy" - Deliverable 2 - AS IS.
- Relazione al Convegno La Corte dei conti e la contabilità pubblica nella tradizione e nella evoluzione del quadro normativo e giurisprudenziale, Venezia, 3 ottobre 2014.
- RHODES R.A.W., *The New Governance: Governing without Government*, in *Pol. Studies*, 1996.
- RICCI P., *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni Contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, Azienda pubblica, 2012.
- RICCIARDELLI F., *La città comunale italiana: forme, demografia, organizzazione politica*, Annali aretini, VIII-IX 2000-2001.

- RIVOSECCHI G., *La decisione di bilancio e la contabilità pubblica tra Unione Europea, Stato e Autonomie territoriali*, in Bilancio Comunità Persona, 2021, n. 1/2021.
- RONCAYOLO M., *La Città. Storia e problemi della dimensione urbana*, Einaudi, Torino 1988.
- SANDULLI M.A. - ITALIA V., *Commento all'art. 3 del testo unico degli enti locali*, in AaVv., *Testo unico degli enti locali*, Milano, 2000.
- SANTORO P., *La nozione di contabilità pubblica nella giurisprudenza costituzionale*,
- SCOGNAMIGLIO M., RAVELLI S., *Una lettura unitaria del duplice linguaggio contabile degli enti locali*, Rivista della Corte dei conti, Fascicolo n. 5/2023.
- SERLUCA M.C., *Evoluzione dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche locali*, FrancoAngeli, Milano 2024.
- SKOUSEN C.R., *Budgeting Practices*, Local Governments of England And Wales, 1990.
- TIXON C., *La Contabilità economico – patrimoniale nel settore pubblico*, Fondazione Telos, Centro Studi dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Roma, Ottobre 2020.
- URICCHIO A., PERAGINE V., AULENTA M., *Manuale di Scienza delle finanze, diritto finanziario e contabilità pubblica*, Nel diritto editore, 2018.
- VISCO V., *Visco: la cancellazione dei 'residui attivi' è un atto di trasparenza e non di inerzia*, Diritto e pratica tributaria, 1999.
- ZIRUOLO A., *"Accrual, serve un sistema informativo contabile in grado di attuare la riforma"*, Norme&Tributi Plus Enti Locali & Edilizia, 2 ottobre 2025.

SITOGRAFIA

- <file:///C:/Users/User/Downloads/ITAS-1-Composizione-e-schemi-bil.es.pdf>
- file:///C:/Users/User/Downloads/ITAS-2-Politiche-contabili-cambiamenti-stima-correzione-errori_14-dicembre-2022.pdf
- <http://riviste.paviauniversitypress.it/index.php/ea/article/viewFile/1420/1830>
- <http://www.rmoa.unina.it/1121/1/RM-Ricciardelli-Citta.pdf>
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/ITAS-9-Ricavi-e-proventi-LINEE-GUIDA.pdf
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/ITAS-18-Costi-e-oneri.pdf#:~:text=28%20In%20relazione%20ai%20costi%2C%20l'amministrazione%20presenta,determinare%20lo%20stato%20di%20completamento%20delle%20operazioni
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/LINEE-GUIDA Modelli-di-raccordo-pdc-unico-Pdc-vigenti.pdf
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/Nota-SeSD-132-2024-Definiz-piano-dei-conti-multidimensionale-Rif-1.15-PNRR-criteri-metodi-e-risultati.pdf
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/Nota-SeSD-116_2023-La-Struttura-di-governance.pdf
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/export/sites/accrual/.galleries/doc_gallery/Nota-SeSD-148_2025.pdf
- <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/Normativa/norme/>
- https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/quadro_contabile/piano-dei-conti/
- <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/riforma-1.15/index.html>
- <https://accrualhub.kibernetes.it/news/nota-rgs-completamento-2030/>
- <https://amministrazioneincammino.luiss.it/wp-content/uploads/2010/04/marcazzan.pdf>
- https://anci.lombardia.it/documenti/VADEMECUM_AMMINISTRATORI_WEB2.pdf

- https://dirittoeconti.it/wp-content/uploads/2025/07/11.-Cincimino-Cordaro-BCP-n-13.pdf?_gl=1*1fe2c6k*_up*MQ..*_ga*MTkzMjgwNDMzOC4xNzcwNTY1MjAw*_ga_HD7Y2T0080*czE3NzA1NjUxOTkkbzEkZzAkDE3NzA1NjUxOTkkaYwJGwwJGgw
- <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52025DC0746#footnote17>
- <https://evasimola.altervista.org/il-comune-come-ente-esponenziale/>
- [https://gruppodelfinostatic.s3.amazonaws.com/media/documents/Circolare_Delfino_Partners n. 32 - Riforma TUEL.pdf?response-content-type=application%2Fpdf&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3D%22Circolare Delfino Partners n. 32 - Riforma TUEL.pdf%22&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAWEBBCV24ZWKFV5JP4%2F20251228%2Ffeu-central-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20251228T214912Z&X-Amz-Expires=1200&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=d133b329d660318a77eff498d6a57d859a47f0bd1d7c6fe39c244eebbfb00f8f](https://gruppodelfinostatic.s3.amazonaws.com/media/documents/Circolare_Delfino_Partners_n.32_-_Riforma_TUEL.pdf?response-content-type=application%2Fpdf&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3D%22Circolare_Delfino_Partners_n.32_-_Riforma_TUEL.pdf%22&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=AKIAWEBBCV24ZWKFV5JP4%2F20251228%2Ffeu-central-1%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Date=20251228T214912Z&X-Amz-Expires=1200&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=d133b329d660318a77eff498d6a57d859a47f0bd1d7c6fe39c244eebbfb00f8f)
- <https://journals.uniurb.it/index.php/pea/article/view/5446/4805>
- <https://lapostadelsindaco.it/rivista-del-sindaco/1571/il-procedimento-per-la-formazione-del-bilancio-di-previsione-2025-2027>
- <https://osservatorioentilocali.it/gli-enti-locali/>
- <https://pilloledistoriaefilosofia.com/2023/08/03/leta-comunale/>
- <https://romatrepress.uniroma3.it/wp-content/uploads/2025/12/12-SLSS-ebook.pdf>
- https://rtsa.eu/RTSA_3_2024_Franceschetti.pdf
- <https://studiosigauco.com/bilancio-previsione-enti-locali/>
- <https://studiosigauco.com/documento-unico-programmazione-enti-locali/>
- [https://temi.camera.it/leg17/temi/larmonizzazione dei sistemi contabili della pubblica amministrazione](https://temi.camera.it/leg17/temi/larmonizzazione_dei_sistemi_contabili_della_pubblica_amministrazione)
- <https://temi.camera.it/leg19/pnrr/missioni.html>
- [https://temi.camera.it/leg19DIL/post/19_pl18_d_lgs_127_2016_la_nuova_disciplina della conferenza di servizi.html](https://temi.camera.it/leg19DIL/post/19_pl18_d_lgs_127_2016_la_nuova_disciplina_della_conferenza_di_servizi.html)
- <https://www.150anni.it/webi/file/documenti/province/Le%20origini%20dell%20ordinamento%20comunale%20e%20provinciale/A4OriginiStor7.pdf>
- <https://www.150anni.it/webi/stampa.php?wid=2123&stampa=1>

- <https://www.bilancioecontabilita.it/come-si-trasforma-il-peg-con-lapprovazione-del-piao/>
- <https://www.corteconti.it/Download?id=6435f31e-3f27-4040-8952-c58e3ba17ea9>
- <https://www.corteconti.it/Download?id=bbeea81f-4cdc-4c11-9295-c35046b30efe>
- <https://www.dirittiregionali.it/wp-content/uploads/2018/05/documento-integrale-4.pdf>
- [https://www.diritto.it/evoluzione-storico-legislativa-delle-autonomie-locali-gli-enti-locali-nellordinamento-italiano/#:~:text=Il%20sistema%20di%20Legislazione%20Francese,2248/1865%20\(all.](https://www.diritto.it/evoluzione-storico-legislativa-delle-autonomie-locali-gli-enti-locali-nellordinamento-italiano/#:~:text=Il%20sistema%20di%20Legislazione%20Francese,2248/1865%20(all.)
- <https://www.diritto.it/evoluzione-storico-legislativa-delle-autonomie-locali-gli-enti-locali-nellordinamento-italiano/>
- <https://www.diritto.it/unione-e-fusione-dei-comuni-nella-legislazione-italiana/#:~:text=L'unione%20e%20la%20fusione%20dei%20comuni%20sono,piccol e%20dimensioni%2C%20che%20hanno%20riscontrato%20difficolt%C3%A0%20economiche%2Dfinanziarie>
- <https://www.docenti.unina.it/webdocenti-be/allegati/materiale-didattico/56079>
- https://www.fondazioneifel.it/contabilita/item/download/1444_a4d1fd88f0e38b598046aba2fa08fa0f
- <https://www.gruppodelfino.it/news/beni-culturali-parte-la-valutazione-e-valorizzazione/>
- https://www.lacabalesta.it/biblioteca/sigaud/sigaud_1.html
- https://www.lacabalesta.it/biblioteca/sigaud/sigaud_3.html
- <https://www.letrattative.it/2023/06/TUEL-dlgs-267-2000-riassunto-importanti.html>
- <https://www.leurispes.it/italia-domani-la-centralita-delle-riforme-previste-dal-pnrr/>
- <https://www.mimit.gov.it/it/amministrazione-trasparente/disposizioni-general/piao>
- <https://www.moltocomuni.it/rubriche/bilancio-programmazione-e-controllo/accrual-accounting-modelli-raccordo-piano-conti/>
- <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legge:2021;152~art39>
- https://www.odcec.roma.it/storage/media/2021_documenti/Contabilita%CC%80_set_Pubb.pdf
- <https://www.openpolis.it/i-criteri-per-finanziare-i-comuni-dalla-spesa-storica-ai-fabbisogni-standard/>

- <https://www.openpolis.it/parole/cose-e-a-che-punto-e-la-riforma-del-federalismo-fiscale/#:~:text=Definizione,citt%C3%A0%20metropolitane%20e%20ai%20comuni>.
- <https://www.politichegiovani.gov.it/media/y2ul5wkk/sintesi-del-piao-2023-22-maggio-2023.pdf>
- <https://www.rgs.mef.gov.it/ Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/Formazione-istituzionale/Modulo 2 - Il bilancio per missioni e programmi.pdf>
- <https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/circolari/2021/circolare n 09 2021/>
- [https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e government/amministrazioni pubbliche/arconet/index.html#:~:text=ARCONET%20\(armonizzazione%20contabile%20degli%20enti%20territoriali\)%20%C3%A8,dell e%20amministrazioni%20pubbliche%20omogenei%2C%20confrontabili%20e%20aggregabili](https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e government/amministrazioni pubbliche/arconet/index.html#:~:text=ARCONET%20(armonizzazione%20contabile%20degli%20enti%20territoriali)%20%C3%A8,dell e%20amministrazioni%20pubbliche%20omogenei%2C%20confrontabili%20e%20aggregabili)
- <https://www.studiosigaucho.com/articoli/accrual#:~:text=La%20predisposizione%20degli%20schemi%20di%20bilancio%20accrual,e%20completamente%20attuata%20a%20partire%20dal%202027>
- https://www.swissinfo.ch/ita/cultura/storia_l-alto-medioevo-%c3%a8-migliore-della-sua-triste-reputazione/45102768
- <https://www.tidona.com/la-riforma-del-patto-di-stabilita-e-crescita-luci-ed-ombre/>
- [https://www.treccani.it/enciclopedia/intendente \(Dizionario-di-Storia\)/](https://www.treccani.it/enciclopedia/intendente (Dizionario-di-Storia)/)
- <https://www.treccani.it/enciclopedia/lotta-per-le-investiture/>
- <https://www.vivoscuola.it/content/download/63780/1389999/version/1/file/2+Risultato+presunto+di+amministrazione.pdf>