

Principi contabili internazionali

La futura applicazione dei principi contabili IPSAS/EPAS in Italia

di Vincenzo Cordaro – Specialista in materie economiche e finanziarie della Regione Emilia-Romagna, Docente presso istituto di formazione e Assegnista di ricerca in materia di contabilità e bilanci delle aziende pubbliche

La Direttiva 2011/85/UE (relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri) esplicita la necessità di una transizione verso una contabilità accrual, nel momento in cui richiede agli Stati membri di dotarsi di sistemi contabili utili a “generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC” (art. 3).

Il presente lavoro affronta il tema relativo all’applicazione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS) e la loro futura declinazione a livello europeo (EPAS) e nazionale. Molti sono i temi ancora dibattuti: il processo di statuizione dei principi, l’organo deputato alla loro adozione, gli strumenti normativi da impiegare per l’emanazione, la collocazione di tali strumenti nel rango delle fonti del diritto.

Muovendo dal dossier del servizio del Bilancio del Senato (ottobre 2019 n.6) dal titolo “Verso principi contabili armonizzati per il settore pubblico in Europa - EPAS/IPSAS: lo stato dell’arte”, sono stati riportati i tratti ritenuti maggiormente salienti e, per ognuno di essi, sono state formulate delle considerazioni critiche.

Inquadramento della tematica

La futura applicazione dei principi contabili IPSAS in Italia non può essere affrontata in maniera disgiunta rispetto all’applicazione dei principi contabili per il settore pubblico in Europa EPAS. È molto probabile che l’applicazione a livello nazionale, temporalmente, seguirà quella a livello europeo, dove i temi attualmente più dibattuti riguarderanno:

- le finalità da perseguire: tra le quali primeggia la rilevanza dell’aspetto statistico nell’avvio di questo processo, poiché l’affidabilità delle statistiche di finanza pubblica dipende dalla qualità delle informazioni della contabilità pubblica (CE, 2011);
- la governance: per la cui progettazione e sviluppo è stata avviata sin dal 2013 un’iniziativa che prevede la creazione di una governance di autorità pubbliche e organismi privati sotto la guida della Commissione Europea (Eurostat) per lo sviluppo degli standard in un nuovo settore di regolamentazione a livello europeo, relativo alla contabilità pubblica (Dabbicco&Steccolini, 2019);
- oneri e benefici derivanti dall’implementazione.

Come riportato nel dossier del Servizio del bilancio del Senato, citato in premessa, l’obiettivo centrale del progetto EPAS riguarda una politica di armonizzazione contabile a tutti i livelli delle amministrazioni pubbliche negli stati membri. Per l’effettiva attuazione sarà tuttavia necessario un impiego significativo di risorse, non soltanto finanziarie ma anche e soprattutto umane e strumentali.

L’adozione degli EPAS risponde agli stessi obiettivi degli IPSAS in termini di ‘accountability’ e supporto decisionale nella gestione del settore pubblico inteso nella sua accezione più ampia di Public Governance. Essa, inoltre, contribuirebbe ad affrontare in maniera sistematica alcune problematiche relative ad aspetti fondamentali nella compilazione delle informazioni statistiche di finanza pubblica:

- a) il concetto di settore pubblico e di Amministrazione Pubblica, con la distinzione tra unità istituzionale e entità pubblica;
- b) le differenze legate al momento di registrazione delle operazioni (cassa e competenza economica);
- c) le differenze tra la valutazione a prezzi storici e quella a valore di mercato.

In sintesi, secondo lo studio della Commissione gli EPSAS contribuirebbero a “ridurre al minimo le differenze con il SEC”. Inoltre, l’armonizzazione e l’introduzione delle nuove norme contabili a livello micro, riducendo la necessità di operare gli aggiustamenti derivanti da differenze tra la contabilità pubblica e le regole del SEC garantirebbe una maggiore affidabilità delle stime degli aggregati di finanza pubblica.

Governance degli EPSAS

Come evidenziato nel dossier del Servizio del Bilancio del Senato “La questione della *governance* dei futuri EPSAS è stata considerata complessa in molti aspetti, innanzitutto perché molti Stati membri hanno contestato il governo del Board IPSAS, ritenuto troppo influenzato dai professionisti contabili del settore privato e non sufficientemente rappresentativo del settore pubblico.

È stata formulata una proposta, da parte della Commissione Europea, relativa alla istituzione di un complesso sistema di *governance*, che rispecchia la *governance* statistica e la ‘comitologia’ utilizzata per il sistema statistico europeo, applicabile a una ‘rete’ europea (EU network) di autorità contabili (Dabiccò G. - Bassetti D. 2019).

La struttura proposta include un comitato di alto livello, presieduto dalla Commissione Europea e composto da rappresentanti degli Stati Membri e di altri soggetti interessati come osservatori, e gruppi di lavoro specifici, un gruppo consultivo tecnico (con una vasta gamma di esperti coinvolti), una funzione di interpretazione e il ruolo di supervisione delle istituzioni europee. È previsto un ruolo importante per esperti non provenienti da autorità contabili governative, al fine di avvalersi di queste competenze nella formulazione degli standard”.

Opinioni contrastanti sui benefici derivanti dalla futura introduzione dei principi IPSAS in ambito europeo (EPSAS)

Tuttavia, a livello accademico, non vi è una concorde opinione per quanto riguarda i benefici derivanti dalla futura introduzione dei principi IPSAS in ambito europeo (EPSAS). Diversi studi ed autori hanno enfatizzato gli effetti positivi, mentre altri ne hanno enfatizzato quelli negativi. Non vi sono evidenze di studi che pongano a confronto gli uni con gli altri per trarne delle conclusioni ponderate; questo fa pensare che il singolo studio condotto abbia già a monte la finalità da perseguire (enfatizzare gli effetti

positivi o negativi) piuttosto che condurre un’analisi trasparente e per quanto possibile oggettiva.

Questo evidentemente amplifica lo stato di incertezza relativo all’utilità che potrebbero, o meno, apportare i principi contabili di matrice *accrual* nell’ambito del settore pubblico.

Nel dossier del Servizio del Bilancio del Senato è riportato che nel 2018 è stata fornita una prima analisi non definitiva redatta da un consulente (PWC, 2018) sull’impatto potenziale di EPSAS che ha evidenziato alcuni benefici a lungo termine dell’armonizzazione contabile su base ‘*accrual*’ rispetto alla situazione corrente.

In sintesi, i principali benefici rilevati a lungo termine di EPSAS riguardano:

- trasparenza e comparabilità;
- armonizzazione tra i paesi e all’interno di essi e macro-sorveglianza fiscale;
- rappresentazione degli impegni finanziari assunti per il futuro;
- di migliorare i dati sul debito con una rappresentazione più completa dei rischi della posizione debitoria.
- misurazione delle prestazioni e rendicontazione dei costi dei beni e servizi forniti dalle amministrazioni pubbliche.

Benefici che vanno principalmente a vantaggio dei seguenti soggetti:

- Ministero dell’economia e decisori pubblici;
- contribuenti e destinatari di servizi;
- mercati finanziari e agenzie di *rating*;
- istituzioni dell’UE;
- istituti statistici nazionali.

L’interesse pubblico è stato identificato principalmente nel fatto che – come per le imprese private – gli EPSAS contribuirebbero a mettere le amministrazioni pubbliche nelle condizioni di competere in modo adeguato per l’allocazione delle risorse finanziarie disponibili nei mercati dei capitali dell’UE. È stato inoltre considerato che le agenzie di *rating*, con una rappresentazione più completa delle attività e delle passività, sarebbero in grado di valutare meglio le obbligazioni emesse da enti pubblici e i cittadini sarebbero meglio informati sui loro conti (CE, 2013, Dabiccò, 2015b).

Tuttavia, nelle analisi sull’impatto potenziale degli EPSAS l’enfasi è posta in modo preponderante sui benefici derivanti dall’introduzione di suddetti principi contabili per il settore pubblico, relegando ai “costi” di implementazione una connotazione marginale e di carattere esclusivamente finanziario.

Nonostante la parzialità di campo adottata dalle società di consulenza incaricate in questo tipo di analisi, spesso dettata dal perseguimento di specifici interessi, è lo stesso IPSASB all'interno dello studio 14 denominato "transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities" a mettere in evidenza che l'implementazione di un sistema di contabilità di tipo *accrual* in capo alle entità pubbliche non comporta esclusivamente dei "costi" di natura finanziaria.

D'altra parte, ci sono opinioni di soggetti scettici o palesemente contrari all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, sia armonizzata che non. In particolare la Corte dei conti federale tedesca (Bundesrechnungshof, 2017), e il governo federale anche in rappresentanza di molti Lander hanno assunto nel tempo una posizione negativa.

Il Bundestag nel 2015 ha espresso i propri dubbi:

- sul rapporto costi-benefici di applicazione degli EPSAS;
- e sul loro livello di legittimazione democratica.

Dal punto di vista della sussidiarietà, la Corte dei conti tedesca sostiene che la Commissione europea non abbia dimostrato che sia impossibile aumentare la trasparenza e la comparabilità dei dati finanziari attraverso il sistema esistente e le ragioni per le quali gli EPSAS aumenterebbero la protezione contro le manipolazioni contabili. Ha sottolineato come gli IPSAS siano concettualmente allineati agli standard usati per le imprese private: gli IFRS, mentre gli scopi delle informazioni contabili del settore pubblico sono differenti.

In merito a quest'ultimo punto va segnalato che l'IPSASB ha iniziato ad elaborare delle bozze di principi contabili (*exposure draft*) *ad hoc* per affrontare in modo specifico alcune tematiche peculiari del settore pubblico:

- *exposuredraft 70: revenue with Performance Obligations;*
- *exposuredraft 71: revenue without performance obligations*
- *exposuredraft 72: transfer Expenses.*

Costi di implementazione della futura applicazione degli IPSAS/EPSAS

Un altro aspetto che caratterizzerà la futura applicazione degli IPSAS/EPSAS riguarda i costi di implementazione. In particolare, secondo l'azienda Ernst & Young, per l'Italia si avrebbe un potenziale beneficio quantificato in 3,7 miliardi di euro a fronte di costi per circa 2,6 miliardi di euro. Tuttavia, una siffatta valutazione con un'attenzione esclusivamente focalizzata su

una dimensione finanziaria seppur rilevante risulta alquanto semplicistica.

Implementare dei sistemi di rilevazione contabile basati su dei linguaggi contabili totalmente differenti, rispetto a quelli attualmente utilizzati dalle aziende pubbliche in Italia, implica dei cambiamenti sostanziali riguardanti gli assetti organizzativi, gestionali e culturali, difficilmente sintetizzabili in un valore monetario.

Tra le critiche mosse dalla Corte dei conti tedesca vi è anche il livello di legittimazione democratica del processo di statuizione dei principi contabili per il settore pubblico. La Corte dei conti ha evidenziato che nel gruppo di lavoro, presieduto dall'Eurostat e composto dai rappresentanti degli Stati membri, hanno finora assunto nella prassi un ruolo dominante i rappresentanti della comunità degli affari e i portatori di interessi come *Accountancy Europe* e il Consiglio IPSAS (IPSASB, a sua volta carente di legittimazione democratica). Infatti, l'Eurostat ha incaricato Ernst & Young e PricewaterhouseCoopers di svolgere un ruolo di consulenza e i documenti da questi prodotti supportano le discussioni a livello tecnico nel gruppo di lavoro. La critica maggiore riguarda il fatto che tali aziende di consulenza si trovano in una situazione di conflitto di interessi in quanto l'introduzione degli EPSAS creerebbe una domanda per i loro servizi.

Tuttavia non è ancora chiara la base legale, la forma dell'atto e la procedura che sarà seguita per l'introduzione degli EPSAS. Il punto di vista della Commissione sembra propendere per atti legislativi vincolanti, ma si prendono in considerazione tra le opzioni anche misure facoltative. La preoccupazione principale degli Stati membri riguarda il tipo di atto proposto, vale a dire un "regolamento quadro", e i poteri che possono essere conferiti alla Commissione Europea per l'adozione dei relativi "atti di esecuzione o delegati", dando così alla Commissione stessa la possibilità di legiferare senza prevedere un pieno ruolo delle altre istituzioni.

La discussione ha anche fatto emergere un approccio volontario alternativo, il quale ha esteso la linea temporale per colmare il gap contabile nei paesi con sistemi meno maturi in termini di contabilità economico patrimoniale, come può apparire l'Italia.

Per quanto riguarda il livello europeo, Eurostat ha istituito un *Working Group* per l'analisi degli IPSAS e

la definizione di un EPSAS Project, identificando due principali fasi per l'adozione degli EPSAS all'interno degli Stati membri:



dove gli elementi essenziali sono:

- la contabilità per competenza: unico sistema generalmente accettato che fornisce un quadro completo e attendibile della posizione finanziaria ed economica e del risultato di bilancio di una PA.
- l'applicazione del principio di competenza non può prescindere da una contabilità in partita doppia.
- l'adozione di standard internazionali di contabilità pubblica IPSAS con opportuni adattamenti (EPSAS).

Applicazione dei principi IPSAS/EPAS in Italia

I paradigmi della *New public Management* e della *public governance*, hanno pervaso a livello internazionale il settore della pubblica amministrazione importando, in questa tipologia di aziende, spesso in modo acritico, modelli organizzativi, logiche gestionali e tecniche contabili tipiche delle imprese. All'interno di questo paradigma hanno acquisito un ruolo sempre più preponderante la *New Public Financial Management* e la *Public Financial Governance*, le quali focalizzano principalmente l'attenzione su logiche, tecniche e strumenti contabili anch'esse tipiche delle imprese ed importate nel contesto delle aziende pubbliche.

In questo scenario, gli *standard setter* internazionali, che avevano operato nel campo della emanazione dei principi contabili per il settore delle imprese, hanno trovato terreno fertile per l'emanazione di principi contabili per il settore pubblico riuscendo a raggiungere un livello sempre più alto di generale accettazione da parte dei governi nazionali e sovranazionali. Un esempio emblematico è rappresentato dall'IPSASB.

Tali principi contabili, tuttavia, non sono stati elaborati tenendo conto delle specifiche finalità, soprattutto di carattere istituzionale, perseguite dalle

aziende pubbliche. Sono frutto di una traslazione, con non poche forzature, in capo alle pubbliche amministrazioni dei principi contabili emanati per le imprese.

L'impianto contabile e di bilancio generale, attualmente vigente in Italia, in conformità a quanto previsto dall'ordinamento contabile, fa riferimento ai fondamenti dei sistemi finanziari autorizzatori. Per gli IPSAS la scelta esclusiva della contabilità economico-patrimoniale permea tutto (1). Il documento di bilancio IPSAS si compone infatti di: Stato patrimoniale, Conto economico, Rendiconto finanziario, Prospetto delle variazioni del patrimonio netto. In esso vengono evidenziate le finalità del documento e i suoi destinatari: essere utile al processo decisionale, poter individuare le responsabilità interne. Non vi è l'indicazione di una struttura rigida, ma solo la fissazione di un contenuto minimo obbligatorio.

Contrariamente alla contabilità c.d. finanziaria autorizzatoria attualmente utilizzata dalle pubbliche amministrazioni, di derivazione napoleonica, che focalizza la sua attenzione agli aspetti autorizzatori della spesa, la contabilità economico-patrimoniale pone l'enfasi sulle rilevazioni concomitanti e soprattutto consuntive.

Con specifico riferimento agli enti territoriali italiani, il sistema contabile economico-patrimoniale, attualmente implementato nelle pubbliche amministrazioni, oltre ad avere una forte attenzione alle rilevazioni concomitanti e consuntive, si fonda su una fantasiosa interpretazione del sistema del reddito (di derivazione Zappiana). Tale sistema contabile è stato appositamente elaborato per essere utilizzato dalle imprese e consentirne la rilevazione dei fatti gestionali ponendo l'enfasi sugli scambi di mercato (sia nella fase di acquisizione che in quella della cessione delle risorse).

Applicare un sistema contabile progettato per rilevare gli scambi di mercato delle imprese, e la relativa determinazione del reddito, alle aziende pubbliche che invece acquisiscono e cedono risorse prevalentemente mediante trasferimenti e scambi, spesso a prezzi inferiori a quelli di mercato, porta con sé delle inevitabili distorsioni. Tali distorsioni raggiungono la loro massima espressione quando si prendono in considerazione alcuni servizi resi alla collettività che danno inevitabilmente origine a dei "costi di esercizio" senza generare i correlati ricavi, oppure

(1) Ricci P., "Principi contabili per gli Enti Locali e Principi IPSAS: un confronto impossibile", in *La Finanza Locale*, 2005, 9, Maggioli Editore, Rimini.

generando degli esigui “ricavi”. Sarà interessante osservare come verranno “trattati” tali servizi che non solo non producono reddito, ma addirittura lo riducono, generando per converso un enorme valore in termini di benessere sociale per la collettività. Benessere sociale che evidentemente non è rilevabile dal sistema di contabilità di tipo *accrual*.

Il reddito di esercizio delle imprese rilevato nel conto economico, che è un saldo formatosi attraverso una contrapposizione di valori economici espressi a prezzi di mercato, dal punto di vista semantico è difficilmente comparabile con il “reddito” del conto economico di cui l’allegato n. 10 al D Lgs. n. 118/2011 previsto per le aziende pubbliche. Quest’ultimo, infatti, è prevalentemente formato da valori economici espressi a prezzi di quasi mercato o cessioni/acquisizioni di risorse che non transitano da alcun sistema di scambio di mercato.

Comparare valori economici così profondamente diversi richiede una notevole forzatura ermeneutica. Di questo, il Legislatore ne è pienamente consapevole, dal momento in cui ha attribuito, per le aziende pubbliche, una valenza meramente conoscitiva ai valori bilancio economico-patrimoniale.

Nonostante tutto, le “pressioni”, in particolare di carattere internazionale, volte alla introduzione di principi contabili per il settore pubblico basati su un sistema contabile di tipo *accrual* sono particolarmente forti e lasciano pochi margini di confronto su queste delicate argomentazioni.

Come già messo in evidenza, la tendenza attuale è quella di introdurre dei principi contabili per il settore pubblico a livello europeo su cui ancora molto discussa è la *governance* dell’organismo di emanazione e la base normativa con la quale i principi dovranno essere emanati.

Una volta adottati i principi contabili a livello europeo EPSAS, altre tematiche di particolare interesse a livello nazionale saranno:

- capire la modalità e individuare l’organismo con i quali questi principi saranno applicati concretamente nel contesto delle aziende pubbliche italiane;
- se sarà adottato un corpus di principi contabili a livello nazionale che declini i principi adottati a livello europeo, adattandoli alla realtà degli enti locali in Italia;
- individuare quale sarà l’organismo deputato al controllo sulla corretta applicazione dei principi contabili, se sarà un organismo nazionale oppure saranno gli stessi organismi europei ad effettuare tale forma di controllo;

- definire con quali strumenti normativi, Decreti Legislativi, Decreti Ministeriali o altri strumenti, verranno eventualmente adottati i principi contabili di derivazione EPSAS e le relazioni che vi saranno nell’ambito delle fonti del diritto in caso di eventuali differenze di trattamento contabile tra i principi EPSAS ed i principi contabili nazionali per il settore pubblico.

Il primo punto di quelli appena tratteggiati merita particolare attenzione soprattutto per quanto riguarda: il processo di statuizione dei principi contabili, il modello di governance ed il relativo livello di democraticità che caratterizzerà tale processo.

Al riguardo è particolarmente rilevante la nota del servizio studi dipartimentale n.47 del 03 aprile 2020 dal titolo “Il modello di governance della RGS per la definizione di un sistema *accrual accounting* ispirato agli IPSAS/EPAS”.

Nella nota vengono definiti:

- il modello di *governance*;
- gli obiettivi;
- il modello organizzativo;
- lo Standard Setter Board;
- il piano triennale delle attività e il programma annuale;
- il *due process*;
- la tempistica.

Tra i punti appena elencati merita particolare attenzione il *due process*, espressione utilizzata nel contesto internazionale per indicare il corretto processo di statuizione degli standard contabili e di definizione del quadro concettuale e delle linee guida operative. Il processo di statuizione dei principi contabili delinea il livello di democraticità che caratterizza la loro definizione, che trova la sua massima espressione nella consultazione pubblica da parte dei soggetti portatori di interesse.

Si riporta testualmente quanto scritto all’interno della nota sopracitata: “...*prima della definitiva approvazione del documento finale il Comitato direttivo può decidere di sottoporre a consultazione pubblica lo stesso documento per ottenere pareri e suggerimenti da parte dei vari stakeholder. Pertanto, il documento finale così elaborato potrà essere pubblicato su un’apposita sezione del sito web della Ragioneria Generale dello Stato per una consultazione pubblica finalizzata ad acquisire il parere positivo o eventuali proposte di revisione.*

Inoltre, qualora il Comitato direttivo lo ritenga opportuno, la Segreteria tecnica provvederà a trasmettere formale nota agli stakeholder istituzionali interessati (Corte dei conti e Istat) tramite la quale si comunica la

disponibilità del documento in consultazione pubblica per un periodo di trenta giorni."

Emerge in modo inequivocabile come la consultazione pubblica, nell'ambito del processo di statuzione dei principi contabili a livello nazionale, sia un passaggio solamente eventuale, contrariamente a ciò che avviene con riferimento alle bozze dei principi contabili (*exposure draft*) da parte dell'IPSASB. Inoltre, qualora ciò avvenga, non è chiaro chi saranno gli *stakeholder* coinvolti: solamente quelli "istituzionali interessati" individuati nella Corte dei conti e nell'Istat oppure tutti i soggetti a vario titolo interessati a contribuire nella definizione dei principi contabili per il settore pubblico.

Il tema è molto caldo e denso di contenuti che saranno approfonditi nel prossimo futuro.

L'aspetto principale riguarda in ogni caso la definizione delle finalità a cui si vorrà tendere con l'introduzione dei principi contabili IPSAS, opportunamente traslati nel contesto europeo mediante gli EPSAS. Tuttavia, non può non essere evidenziato il fatto che gli stati europei presentano delle fisiologiche differenze sotto diversi aspetti, dai quali non sfugge la tradizione contabile. Questo fa ipotizzare che i singoli stati, così come detto per l'Italia, saranno chiamati ad intervenire sulla disciplina contabile per il settore pubblico, per evitare che la futura applicazione dei principi EPSAS non contrasti con la rispettiva carta costituzionale e per rendere tali principi aderenti alle peculiarità specifiche del singolo Stato. Sarebbe interessante chiedersi, in questo caso, quale potrà essere l'organismo deputato a dirimere eventuali conflitti tra principi EPSAS e principi nazionali (NPSAS - *National Public Sector Accounting Standard*).

Considerazioni finali

La tendenza in atto sembra quella di voler "armonizzare standardizzando". Evidentemente si tratta di due termini non utilizzabili come sinonimi in quanto etimologicamente differenti e aventi diverso significato, anche in relazione alla loro applicazione sulla materia delle regole contabili.

Sarà interessante vedere se prevarrà l'approccio statistico, orientato alla comparabilità dei dati contabili tra le diverse amministrazioni pubbliche con il fine di orientare le scelte di finanza pubblica di natura macroeconomica nazionale, o la finalità di *accountability* volta a "render di conto" sull'impiego dei fondi pubblici a tutti i soggetti a vario titolo interessati. Quest'ultima scelta, a parere di chi scrive, impone maggiori

livelli di responsabilità nella gestione delle finanze da parte degli amministratori pubblici, difficilmente raggiungibili con la sola introduzione di un sistema di contabilità per competenza.

La scelta che verrà fatta dipenderà da un "compromesso" tra l'obiettivo al quale si vorrà tendere e le modalità tecniche ed operative da impiegare per perseguirlo.

Il perseguimento di elevati livelli di *accountability* non possono essere perseguiti mediante la sola introduzione di principi contabili ispirati ad un sistema contabile di tipo *accrual based*.

Una pubblica amministrazione sempre più pervasa dalle logiche della *Public Governance* necessita di importanti interventi di carattere organizzativo.

Gli enti locali italiani sono per la maggior parte enti di piccola e media dimensione. Molti di essi non dispongono delle risorse umane, finanziarie e strumentali necessarie per assolvere agli adempimenti e alle funzioni ad essi richiesti dall'implementazione dei principi contabili *accrual based*.

Sarà necessario un forte investimento in capitale umano che non miri a "forzare" la formazione sulla contabilità economico-patrimoniale di chi attualmente già dispone di una formazione specifica e pluriennale sulla contabilità giuridico-autorizzativa (c.d. finanziaria), con il solo fine di accelerare l'introduzione dei principi contabili *accrual based*. La formazione dovrà principalmente riguardare le future generazioni, ma prima che essere focalizzata sulla dimensione contabile dovrà riguardare la dimensione organizzativa e gestionale della pubblica amministrazione che sarà.

Tra le criticità che caratterizzano l'introduzione nelle aziende pubbliche della contabilità economico-patrimoniale, avente focus specifico sui dati consuntivi, vi è quella di definire la funzione autorizzatoria applicata alla contabilità *accrual*.

Quanto detto va posto in relazione al fatto che l'attuale contabilità giuridico-amministrativa non costituisce una semplice contabilità, ma permea l'intero assetto strutturale e amministrativo della pubblica amministrazione.

Introdurre una contabilità per competenza nelle aziende pubbliche significa ricondurla nell'alveo della disciplina ragionieristica, in luogo dell'attuale impostazione giuridico-amministrativa. Il tutto dovrà essere ponderato tenendo conto delle ovvie ripercussioni che ne deriveranno nella dimensione organizzativa e gestionale di questa tipologia di aziende

È opportuno, innanzitutto, che la pubblica amministrazione prenda consapevolezza del proprio ruolo nel nuovo assetto di *public governance*, ma al contempo è necessario che il Legislatore abbia considerazione della realtà degli Enti locali italiani nel momento della emanazione di nuovi principi contabili per il settore pubblico.

La materia dell'armonizzazione contabile e della futura applicazione a livello nazionale dei principi IPSAS/EPAS è in continuo divenire. Verranno posti dei tasselli importanti che, unitamente a degli interventi strutturali che riguarderanno l'assetto organizzativo e gestionale, plasmeranno la pubblica amministrazione del prossimo futuro.