



Audizione della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA) sullo schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, in materia di completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato in attuazione dell'art. 40, c. 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Atto del Governo n. 32).

1. SIDREA

SIDREA è un'associazione senza scopo di lucro di accademici italiani. Ad oggi conta 776 soci, professori e ricercatori universitari del s.s.d. Economia aziendale (SECS-P/07), all'incirca il 95% del totale dei docenti universitari inquadrati in tale settore, considerati i soci in quiescenza e i soci onorari. I soci di SIDREA svolgono attività didattica e di ricerca sulle aziende, con particolare riferimento alle problematiche legate alla funzionalità economica duratura delle stesse; sono oggetto di tali studi aziende di qualsiasi tipo, operanti nei diversi settori dell'economia, comprese le aziende non profit e le amministrazioni pubbliche (AP).

La capacità di mantenere ed eventualmente migliorare le condizioni di equilibrio a valere nel tempo può essere monitorata con gli strumenti della contabilità e del bilancio; ciò è valido in relazione a qualsiasi tipo di organizzazione, a prescindere dalle finalità perseguite. Ci preme sottolineare come tali strumenti non possono essere relegati ad un fatto meramente tecnico, dato che le informazioni da essi prodotte si trasformano in azioni attraverso l'agire umano; mediante l'uso, cioè, che ne viene fatto da politici, dirigenti, cittadini, quale alimento dei processi decisionali posti in capo a tali soggetti (Mussari, 2005). Il miglioramento dell'informativa contabile in termini di accuratezza, rigosità e completezza riguarda direttamente la produzione delle informazioni, ma inevitabilmente si riverbera sul successivo utilizzo delle stesse, permeando inevitabilmente tutto quel processo che si snoda attraverso la conversione della dinamica aziendale – dunque dei comportamenti umani – in cifre. Le stesse cifre che, a loro volta, saranno riconvertite in andamenti economici determinati dalle scelte di governo delle amministrazioni¹.

SIDREA, per tramite del Professore Riccardo Mussari (Università di Siena) e della Professoressa Michela Soverchia (Università di Macerata) che qui la rappresentano, desidera ringraziare vivamente la Presidenza della Commissione per il cortese e gradito invito e, al contempo, manifestare la piena disponibilità a mantenere vivo il dialogo sui temi che sono oggetto degli interessi di ricerca degli associati.

¹ "I risultati contabili hanno come naturale premessa il processo di interpretazione dei fatti aziendali e come naturale conseguenza il processo di interpretazione delle cifre. Essi non hanno significato a sé stante. Ogni volta che devono essere utilizzati richiedono l'intervento dell'uomo, che ha lo scopo di comporre i requisiti della personalità col significato formale e sostanziale delle cifre. Dal modo con cui questa composizione avviene dipendono le possibilità e i limiti dei risultati contabili; dal modo con cui i risultati contabili vengono utilizzati dipendono le ragioni del successo o della decadenza dei sistemi d'azienda nel mondo dell'economia nel quale questi si costituiscono, si sviluppano, si dissolvono" (Giannessi, 1979: p. 506).



2. PREMESSA

Lo schema di decreto legislativo in esame – recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, in materia di completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 – tocca diversi importanti aspetti che hanno a che fare con la produzione delle informazioni contabili cui si accennava sopra, tuttavia senza modificare in maniera sostanziale l'impianto di contabilità e bilancio dello Stato attualmente in essere, così come delineato a partire dal 2009 dalla Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196.

Alcuni di questi aspetti possono considerarsi strettamente tecnici, importanti in termini di semplificazione, snellimento delle procedure e incremento del livello di trasparenza. Si pensi ad esempio all'art. 1 dello schema di decreto, che intervenendo sulla L. 196/2009 estende alla gestione unificata relativa alle spese a carattere strumentale – di cui art. 4 del D.Lgs. 279/1997 – l'autorizzazione della gestione del bilancio sulla base delle medesime assegnazioni disposte nell'esercizio precedente, fino al sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della nuova legge di bilancio, nelle more dell'assegnazione ai responsabili delle risorse. Così come l'art. 2, che modificando la stessa L. 196/2009, introduce la possibilità di aggiornare l'elenco delle azioni in cui sono articolati i programmi di spesa del bilancio dello Stato, sia attraverso il disegno di legge di bilancio, con specifico allegato, sia mediante i decreti di variazione di bilancio, derivanti all'approvazione di nuove leggi.

Altre parti dello schema di decreto, invece, intervengono in relazione ad alcuni aspetti che permeano in maniera più ampia e significativa la contabilità e il bilancio dello Stato. È proprio su questi ultimi che nel prosieguo di queste brevi note intendiamo soffermarci ed offrire il nostro contributo.

3. I PRINCIPI CONTABILI GENERALI

L'art. 7 dello schema di decreto in esame sostituisce l'allegato 1 della L. 196/2009 contenente i principi contabili generali (d'ora in poi PCG) applicabili allo Stato². Tale nuova formulazione conferma alcune parti preesistenti e ne modifica/integra altre.

La centralità del tema dei PCG o postulati è evidenziata dallo stesso art. 38-bis della L. 196/2009, che sottolinea come "l'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni centrali dello Stato si conforma ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1".

Il nuovo allegato 1 si compone di 22 PCG (contro i 24 della precedente versione, causa alcuni accorpamenti). Alcuni di questi principi non costituiscono certo delle novità nel panorama della contabilità pubblica, dato che contraddistinguono da tempo l'impianto contabile di molte AP italiane: ci riferiamo, ad esempio, ai principi dell'annualità, dell'unità, dell'universalità e così via. Altri, invece, sono stati ripresi dall'esperienza di altri tipi di organizzazioni, segnatamente le aziende private, tentando di declinarli ed adattarli alle specificità del contesto dello Stato: facciamo riferimento, ad esempio, al principio della significatività e rilevanza, al principio della prudenza, a quello della

² Allegato inserito nella L. 196/2009 dal D.Lgs. 90/2016 e successivamente modificato dalla L. 163/2016.



continuità, della comparabilità e della costanza, tutti postulati tipici della reportistica economico-finanziaria delle imprese.

Dalla lettura del nuovo allegato 1 emerge come diversi aggiustamenti ed integrazioni promuovano l'allineamento dei PCG con quelli previsti dal D.Lgs. 118/2011³ per le Regioni e gli Enti Locali (EL), aspetto esplicitato più volte nella relazione illustrativa che accompagna lo schema di decreto. Questo profilo può avere una duplice chiave di lettura. Se da un lato, in prima battuta, potrebbe essere apprezzato lo sforzo di avvicinamento ai principi contabili sopra citati, allo scopo di dare corpo al processo di armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle AP italiane, dall'altro però proprio questo punto sembra rappresentare una vera criticità: la scelta di delineare un corpus di PCG che per certi versi assomiglia, ma comunque si differenzia da quello già esistente per le Regioni e gli EL⁴ sembra far intravedere un'armonizzazione contabile delle AP italiane mancata ancora una volta. Si ritiene che, specie sui principi generali – definiti con legge e, quindi, anche per loro natura tendenzialmente stabili – si giunga a soluzioni univoche ed unitarie per tutte le AP, o almeno per quelle territoriali. Al riguardo, come si accennerà oltre, sarebbe anche molto utile – fin da subito – scegliere un posizionamento chiaro rispetto al processo di armonizzazione contabile già in atto da molti anni a livello internazionale (il riferimento è agli IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*) come hanno fatto molti Paesi, anche europei, oltre che la Commissione Europea (Grossi e Soverchia, 2011; Commissione Europea, 2013; Biondi e Soverchia, 2014). A ciò si aggiunga che è ragionevole attendersi che il processo di armonizzazione contabile assuma una veste specificatamente europea con la futura emanazione dei cosiddetti EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*) (Mussari e Sorrentino, 2017).

Con riferimento alle modifiche e integrazioni apportate ai PCG, in molti casi si tratta di cambiamenti volti a specificare meglio il contenuto di tali principi, dunque tesi ad ottenere una maggior chiarezza, perseguita mediante diversi tipi di interventi.

a) In alcuni casi è stata realizzata una semplificazione dei principi, snellendone il testo. Si veda, ad esempio, il PCG 14 della continuità, della comparabilità e della costanza, nel quale sono stati accorpate in un unico principio quelli che prima erano tre, che si andavano parzialmente a sovrapporre. A tale proposito rileviamo come nella parte finale della nuova formulazione sia stata aggiunta un'indicazione che rappresenta una prassi nell'ambito della rendicontazione economico-finanziaria delle imprese, vale a dire che “nel caso di deroghe ai criteri di valutazione per intervenute modifiche adottate a livello normativo o amministrativo, devono essere descritte nei documenti allegati al bilancio le motivazioni che le hanno determinate”. Ciò è importante per la leggibilità del bilancio, dunque per la fruibilità da parte degli interessati delle informazioni veicolate da tali documenti.

Anche il PCG 19 avente per oggetto il pareggio di bilancio è stato modificato nell'ottica della semplificazione e dello snellimento. Questo perché – si afferma nella relazione – si è voluto circoscrivere il principio al concetto di pareggio contabile del bilancio, eliminando la parte

³ Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

⁴ Definiti con una norma statale in quanto la riforma costituzionale del 2012 ha stabilito che l'armonizzazione contabile delle AP è una materia a legislazione esclusiva dello Stato.



SOCIETÀ ITALIANA DEI DOCENTI DI RAGIONERIA E DI ECONOMIA AZIENDALE

inerente l'equilibrio di bilancio, disciplinato dalla Costituzione (artt. 81 e 97) e dalla L. 243/2012. Torneremo sul tema trattando del principio della competenza economica.

- b) In altri casi le modifiche ai PCG consentono di declinare in maniera più approfondita alcuni aspetti. Si pensi ad esempio al PCG 13 della coerenza, in cui tale concetto viene meglio specificato – anche grazie alla distinzione tra coerenza interna ed esterna – e si rimarca come esso vada riferito a tutto il ciclo di programmazione, gestione e controllo, compresi dunque i relativi strumenti e documenti contabili. Così come il PCG 18 inerente la pubblicità, che è stato meglio precisato sottolineando l'importanza di un'adeguata fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali prodotte dallo Stato da parte dei soggetti interessati, richiamando altresì l'utilizzo dei siti web istituzionali. Ancora, il PCG 9 riguardante la significatività e rilevanza è stato riformulato con indicazioni più specifiche volte a chiarire proprio il concetto di rilevanza, contestualizzandolo nell'ambito del sistema di bilancio dello Stato.
- c) In altri casi ancora, invece, la riformulazione dei PCG può essere definita più "formale", nel senso che fa seguito alla necessità di adeguarne il contenuto ai mutamenti che l'impianto di contabilità e bilancio dello Stato ha subito negli ultimi anni. Possiamo citare a titolo di esempio il PCG 1 dell'annualità, in cui viene aggiunta la specifica "sia di cassa che di competenza" a proposito del fatto che le previsioni di ciascun periodo sono elaborate con riferimento ad un orizzonte temporale almeno triennale.

Di seguito si riportano osservazioni e commenti riferiti ad alcuni specifici PCG che, per la loro portata, ci consentono di ampliare la discussione e proporre alcune riflessioni a proposito di tematiche che riteniamo particolarmente significative nell'ambito del dibattito che ha per oggetto il sistema di contabilità e bilancio dello Stato.

4. ALCUNE OSSERVAZIONI SU SPECIFICI PCG

PCG 12 – Prudenza

All'inizio del testo, subito dopo la frase "il principio della prudenza si applica ai documenti contabili di previsione e di rendicontazione", è stata aggiunta la parte che recita "evidenziando che il bilancio finanziario mantiene la sua valenza autorizzatoria e la contabilità economico-patrimoniale, ai sensi della legislazione vigente, si affianca a fini conoscitivi". Questo è già affermato dalla vigente normativa (L. 196/2009), nonché in altre parti dei PCG. Richiamare nuovamente tale aspetto in questo specifico punto sembra quasi si voglia far intendere che l'applicazione del principio della prudenza debba essere in qualche modo più rigorosa nell'ambito del bilancio a base finanziaria, di carattere autorizzatorio, piuttosto che nei documenti basati sulla contabilità economico-patrimoniale (CEP). Dato che si è scelto di mantenere la contabilità a base finanziaria (CF) come quella "principale", andrebbe meglio esplicitata la diversa portata del principio in relazione ai due sistemi di contabilità. Ancora, tale passo del PCG ci consente di formulare una riflessione a proposito del lessico utilizzato. Riteniamo, infatti, che l'espressione "affianca a fini conoscitivi" – già utilizzata in altri provvedimenti normativi incluso il D.Lgs. 118/2011 – sia foriera di fraintendimenti. Il sistema contabile disegnato dal legislatore e che è già in uso negli enti territoriali è integrato, laddove



“affianca” lascerebbe intendere una scelta molto diversa (e peraltro sconsigliabile) di sistemi contabili distinti, non collegati e tenuti in parallelo. Quello che emerge dalla normativa in vigore è invece un sistema appunto integrato, nell’ambito del quale la CF riveste senz’altro il ruolo principale, conferitole dal fatto che il relativo bilancio di previsione ha mantenuto carattere autorizzatorio; tale ruolo primario, comunque, rileva non soltanto per quel che concerne la programmazione delle attività e l’allocazione delle risorse, ma anche con riferimento alla contabilizzazione delle operazioni in corso d’anno e alla rendicontazione. È il caso di sottolineare come questa scelta si discosti da quella fatta relativamente ad altre tipologie di AP italiane, nelle quali la CF è stata di fatto completamente sostituita dalla CEP, anche relativamente ai documenti di programmazione con carattere autorizzatorio: è questo il caso delle università (Paolini e Soverchia, 2013 e 2015; Mussari e Sostero, 2014). Aggiungiamo che questa potrebbe essere un’ottima occasione per chiarire bene il significato concreto dell’espressione “a fini conoscitivi”. L’esperienza operativa di Regioni ed Enti Locali, dato anche l’obbligo di redazione del bilancio consolidato, è tale da non potere per nulla considerare le risultanze della CEP come “secondarie” o “di minore rilievo” ai fini della rendicontazione e del controllo che sui documenti contabili doverosamente esercitano gli organi a ciò deputati, oltre che i cittadini.

PCG 19 – Pareggio del bilancio

Il titolo del principio è stato modificato (prima era “principio degli equilibri di bilancio”), mentre il contenuto è stato significativamente sintetizzato e semplificato. Questo perché – si afferma nella relazione illustrativa che accompagna lo schema di decreto – si è voluto circoscrivere il principio in questione al pareggio contabile del bilancio, eliminando la parte inerente all’equilibrio di bilancio, concetto disciplinato dalla Costituzione (artt. 81 e 97) e dalla L. 243/2012. Dunque, con il nuovo testo, dal concetto di equilibrio si passa a quello di pareggio. Tuttavia va evidenziato come nella seconda frase del principio il termine “equilibrio” rimanga⁵, generando a parere di chi scrive una certa confusione.

È noto come i due concetti di equilibrio (aziendale) e pareggio (contabile) siano tra loro legati, seppur sensibilmente differenti: mentre il primo è un concetto inevitabilmente dinamico verso il quale la gestione di una qualsiasi azienda (dunque anche un’AP) deve tendere, il secondo è un concetto statico, rappresentabile tramite una formula matematica con al suo interno valori che si riferiscono ad un determinato istante della vita dell’azienda (ad esempio il 31/12). Già in un istante successivo la situazione potrebbe non essere più la stessa, a causa delle modifiche generate da eventi (operazioni di gestione) successivamente realizzati (Marchi, 2014).

Con specifico riferimento all’equilibrio di bilancio introdotto dalla riforma costituzionale del 2012 (Anessi Pessina e Steccolini, 2013; Mussari, 2013) resta non risolta definitivamente la questione della duplice prospettiva del bilancio dello Stato quale documento riferibile ad una singola organizzazione – per quanto vasta e di enorme complessità – e quale strumento di politica economica e – entro i

⁵ “Considerando l’evoluzione dei sistemi contabili che prevedono l’affiancamento a fini conoscitivi del sistema contabile di tipo finanziario anche quello della contabilità economica e patrimoniale [si segnala in questo punto un refuso, trattasi di contabilità economico-patrimoniale], l’osservanza di questo principio riguarda anche gli equilibri delle varie parti, finanziaria, economica e patrimoniale, che compongono il sistema di bilancio”.



limiti noti – finanziaria di un Paese europeo. Data la sua natura intrinseca e non formandosi la maggior parte dei valori a seguito di operazioni di scambio di mercato, non vi è dubbio che il pareggio non individui in alcun modo condizioni di efficienza e di efficacia dell’agire pubblico. Se mai, l’ampliarsi dell’area della rendicontazione con l’inclusione di attendibili rendiconti economico (conto economico) e patrimoniale (stato patrimoniale) potrebbe – almeno in linea di principio – consentire di spostare sul medio andare (sfuggendo dalla trappola del breve periodo) la definizione e la quantificazione monetaria della *bottom line* di bilancio che – accogliendo una prospettiva di natura patrimoniale, ovvero l’unica a nostro avviso pienamente confacente alla natura intrinseca dello Stato – potrebbe ben diventare la equità fra generazioni (*intergenerational equity*). Ogni generazione, infatti, dovrebbe “lasciare” alla successiva un patrimonio collettivo non inferiore (e auspicabilmente maggiore) a quello che ha ricevuto.

PCG 20 – Competenza finanziaria

Tale principio è stato riformulato, anche per tener conto delle novità introdotte dalla più recente normativa (come ad esempio quelle inerenti il cosiddetto accertamento qualificato ex art. 6 del D.Lgs. 29/2018).

In buona sostanza, con la modifica di questo principio si registra il passaggio dal concetto di competenza finanziaria tradizionalmente inteso, costituente una prassi consolidata nelle nostre AP, a quello che in relazione agli EL è stato definito principio della competenza finanziaria “potenziata”. In estrema sintesi, secondo il nuovo principio, gli effetti delle obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate devono essere registrati contabilmente nel momento in cui tali obbligazioni sorgono, ma imputati all’esercizio nel quale le stesse obbligazioni arriveranno a scadenza. È in quest’ultimo esercizio – dunque quello in cui andranno in scadenza – che parteciperanno alla determinazione del risultato finanziario di periodo. In pratica il nuovo principio della competenza finanziaria, contrariamente a quello precedentemente in essere, distingue il momento della registrazione contabile dell’accertamento e dell’impegno, che sorgono quando l’obbligazione giuridica è perfezionata, dal momento dell’imputazione contabile all’esercizio in cui l’obbligazione attiva o passiva viene a scadenza, cioè quando l’amministrazione prevede di riscuotere o pagare le relative entrate/spese.

Considerato quanto sopra scritto, tale scelta sembra andare verso un rafforzamento della funzione di programmazione del bilancio di previsione, nonché verso un aumento di trasparenza, che dovrebbe migliorare grazie ad una più attendibile misurazione e rappresentazione della posizione debitoria dello Stato⁶. Un altro aspetto non trascurabile è rappresentato dalla possibilità di utilizzare risorse “certe” per prevenire future situazioni di squilibrio.

⁶ Si pensi alle problematiche generate – in particolare nei consessi sovranazionali – dai residui passivi, posta tipica della contabilità pubblica italiana (difficilmente traducibile) che non sempre rappresenta dei debiti.



PCG 21 – Competenza economica

Anche questo principio è sostanzialmente riformulato dallo schema di decreto in esame. Come osservato anche dalla Corte dei Conti nella sua relazione, la lettura del principio in questione non è agevole. La “prosa” è poco chiara e, in alcuni passaggi, ridondante. Trattandosi del principio maggiormente innovativo per il sistema di contabilità dello Stato, è auspicabile una sua revisione.

Al riguardo, il primo e utile riferimento potrebbe e forse dovrebbe essere il testo del medesimo principio allegato al D.Lgs. 118/2011. Ripetiamo che sarebbe molto utile una totale uniformità dei principi generali per tutte le AP, così come un chiaro riferimento all’armonizzazione a livello internazionale ed europeo che ha questo principio come asse portante. Più specificatamente si osserva quanto segue.

Sembra emergere una certa confusione fra “competenza contabile” e “competenza economica”. Se dobbiamo preoccuparci di quando registrare i fatti amministrativi in CEP durante l’anno, allora ci riferiamo alla cosiddetta “competenza contabile” e, pertanto, possiamo affermare che durante il periodo amministrativo le rilevazioni di esercizio – ovvero la registrazione dei fatti di gestione esterna – sono effettuate nel momento in cui quei fatti si manifestano in variazioni effettive (aumenti o di munizioni di cassa) o future (crediti/debiti di regolamento o funzionamento) di risorse finanziarie. Tali variazioni finanziarie devono essere sempre comprovate da apposita documentazione (tipicamente fatture nel mondo delle aziende private) che conferiscono all’operazione carattere di certezza. Nel caso dello Stato, poiché il sistema contabile è di tipo integrato, occorre definire la corrispondenza fra una specifica fase del ciclo finanziario delle entrate (tipicamente l’accertamento, ma a volte anche la riscossione) e delle spese (tipicamente la liquidazione, ma a volte anche l’impegno) e la movimentazione dei conti della CEP. In altre parole, è la CF che innesca la CEP onde, in corso d’anno, la rilevazione in CEP è simultanea, ma conseguente a quella in CF: ovvero, senza rilevazione in CF non si registra un fatto di gestione esterna in CEP durante il periodo amministrativo. In sostanza, le scritture continuative in CEP, per quanto possano essere complesse a seguito dell’integrazione con la CF, non sono guidate dal principio della competenza economica. Prova ne sia che, se al termine dell’esercizio noi riportassimo i saldi dei conti patrimoniali ed economici come determinati a seguito delle registrazioni delle operazioni di gestione esterna, avremmo a disposizione solo una misura finanziaria (e non anche economica) del patrimonio e dei valori posti nel conto economico. Per questo motivo il principio della competenza economica entra in gioco – per così dire – al termine del periodo amministrativo quando, allo scopo di redigere lo stato patrimoniale e il conto economico, è necessario rettificare e integrare i valori rilevati in corso d’anno – con scritture apposite – per potere determinare il patrimonio di funzionamento e la sua variazione netta, nonché le cause positive e negative che hanno determinato il risultato economico di periodo.

BIBLIOGRAFIA

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



SOCIETÀ ITALIANA DEI DOCENTI DI RAGIONERIA E DI ECONOMIA AZIENDALE

- Anessi Pessina E., Steccolini I. (2013), "Il pareggio di bilancio tra equilibri di sistema ed equilibri aziendali", *Azienda Pubblica*, 26(4), pp. 503-511.
- Biondi Y., Soverchia M. (2014), "Accounting rules for the European Communities: a theoretical analysis", *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 4(3), pp. 179-214.
- Commissione Europea (2013), *Public consultation paper: document accompanying the public consultation "Toward implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU member States – public consultation on future EPSAS governance principles and structures"*, Bruxelles.
- D'Alessio L. (2012), "Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica", *Azienda Pubblica*, 25(1), pp. 23-39.
- Giannessi E. (1979), *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa.
- Grandis F.G., Mattei G. (2013), "Esiste un principio della 'competenza economica' specifico per le pubbliche amministrazioni? Analisi teorica ed armonizzazione contabile delle pubbliche amministrazioni italiane", *Rivista della Corte dei Conti*, 66(1-2), pp. 534-546.
- Grossi G., Soverchia M. (2011), "European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting", *Abacus*, 47(4), pp. 525-552.
- Leardini C. (2009), *La misurazione dei risultati aziendali. La valorizzazione dell'utilità prodotta in assenza di corrispettivo*, Giappichelli, Torino.
- Marchi L. (a cura di) (2014), *Introduzione all'economia aziendale*, nona edizione, Giappichelli, Torino.
- Mussari R. (a cura di) (2005), *I sistemi di contabilità e bilancio dello Stato nell'Europa comunitaria*, Cedam, Padova.
- Mussari R. (2013), "Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare", *Azienda Pubblica*, 26(4), pp. 513-525.
- Mussari R. (2017), *Economia delle amministrazioni pubbliche*, seconda edizione, McGraw-Hill, Milano.
- Mussari R., Sorrentino D. (2017), "Italian public sector accounting reform: a step towards European public sector accounting harmonization", *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), pp. 137-153.
- Mussari R., Sosterio U. (2014), "Il processo di cambiamento del sistema contabile nelle università: aspettative, difficoltà e contraddizioni", *Azienda Pubblica*, 27(2), pp. 125-147.
- Paolini A., Soverchia M. (2013), "Le Università statali italiane verso la contabilità economico-patrimoniale ed il controllo di gestione", *Management Control*, 3(3), pp. 77-98.
- Paolini A., Soverchia M. (2015), "La programmazione delle università italiane si rinnova: riflessioni e primi riscontri empirici", *Azienda Pubblica*, 28(3), pp. 287-308.



SOCIETÀ ITALIANA DEI DOCENTI DI RAGIONERIA E DI ECONOMIA AZIENDALE

Soverchia M. (2008), *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti*, Giuffrè, Milano.

van Helden J., Reichard C. (2016), "Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector", *Accounting, Finance & Governance Review*, 23(1-2), pp. 43-65.