



UNIVERSITÀ DI PARMA

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

Dottorato di ricerca in
“Economia e Management dell’Innovazione e della Sostenibilità”

Ciclo XXXVIII

LA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI: CONDIZIONI ATTUATIVE, PROSPETTIVE ED ESPERIENZE INTERNAZIONALI A CONFRONTO

Coordinatore:
Chiar.ma Prof.ssa Beatrice Luceri

Tutor:
Chiar.mo Prof. Marco Ferretti

Dottorando: Gioacchino Benfante

ANNI ACCADEMICI 2022/2023 – 2024/2025



Finanziato
dall'Unione europea
NextGenerationEU



Ministero
dell'Università
e della Ricerca



Italiadomani
PIANO NAZIONALE
DI RIPRESA E RESILIENZA



UNIVERSITÀ
DI PARMA

Dottorati di Ricerca – Ph.D. Positions (DM 351)

La presente ricerca di dottorato è stata realizzata con il finanziamento dell'Unione europea – Next Generation EU.

Ente finanziatore: progetto finanziato dall'Unione Europea - NextGenerationEU – Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR) - Missione 4 Componente 1 Investimento 3.4 Didattica e competenze universitarie avanzate e Investimento 4.1 “Estensione del numero di dottorati di ricerca e dottorati innovativi per la pubblica amministrazione e il patrimonio culturale” – Avviso N. 351 del 09/04/2022 del Ministero dell'Università e della Ricerca;

Funder: Project funded under the National Recovery and Resilience Plan (NRRP), Mission 4 Component 1 Investment 3.4 and 4.1 - Call for tender No. 351 of 09/04/2022 of Italian Ministry of University and Research funded by the European Union – NextGenerationEU

Indice

ABSTRACT	I
-----------------------	---

INTRODUZIONE

CONTESTO E OBIETTIVO DELLA RICERCA.....	1
STRUTTURA DELLA TESI.....	4
BIBLIOGRAFIA	8

CAPITOLO 1: VERSO UN NUOVO SISTEMA DI RENDICONTAZIONE: LA SFIDA DELLA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI COMUNI ITALIANI

ABSTRACT	12
INTRODUZIONE	13
ANALISI DELLA LETTERATURA – “UN DIBATTITO ANCORA APERTO”	14
METODOLOGIA	20
RISULTATI E DISCUSSIONE	21
CONCLUSIONI	31
BIBLIOGRAFIA	35

CAPITOLO 2: UN’INDAGINE QCA SULLE CONDIZIONI CHE DETERMINANO L’ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI COMUNI ITALIANI

ABSTRACT	45
INTRODUZIONE	46
INQUADRAMENTO TEORICO – LA NUOVA SOCIOLOGIA ISTITUZIONALE (NIS).....	49
REVISIONE DELLA LETTERATURA – LA CONTABILITÀ <i>ACCRUAL</i> A LIVELLO INTERNAZIONALE E ITALIANO	52
<i>LA QUESTIONE DELLA RIFORMA DELLA CONTABILITÀ <i>ACCRUAL</i> NEL SETTORE PUBBLICO</i>	52
<i>IL BILANCIO ECONOMICO-PATRIMONIALE (<i>ACCRUAL</i>) NEI COMUNI ITALIANI</i>	55
METODOLOGIA	58
RISULTATI E DISCUSSIONE	63
<i>ANALISI DELLE INTERVISTE E DELLE RISPOSTE CODIFICATE</i>	64
<i>ANALISI QCA</i>	70
<i>TRUTH TABLE</i>	71
<i>STANDARD ANALYSIS</i>	72
CONCLUSIONI	77
BIBLIOGRAFIA	80

CAPITOLO 3: LA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI PICCOLI ENTI LOCALI: UN CONFRONTO TRA PORTOGALLO E ITALIA

ABSTRACT	92
INTRODUZIONE	93
REVISIONE DELLA LETTERATURA, DOMANDE DI RICERCA E IPOTESI.....	95
<i>L'IMPLEMENTAZIONE DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E DEGLI IPSAS NEGLI ENTI LOCALI: PROBLEMATICHE GENERALI, SFIDE E BARRIERE</i>	96
<i>IMPLICAZIONI DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E DEGLI IPSAS PER LA GESTIONE, IL REPORTING E L'ACCOUNTABILITY DEGLI ENTI LOCALI</i>	99
IL PROCESSO DI RIFORMA IPSAS IN ITALIA E PORTOGALLO	103
<i>IL CONTESTO ITALIANO</i>	104
<i>IL CONTESTO PORTOGHESE</i>	105
DISEGNO DELLA RICERCA	107
PRESENTAZIONE DEI RISULTATI	110
<i>DR1: SFIDE E BARRIERE DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E DEGLI IPSAS</i>	110
<i>DR2A: IMPLICAZIONI DELL'ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E DEGLI IPSAS PER LA GESTIONE INTERNA</i>	114
<i>DR2B: IMPLICAZIONI DELL'ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ ACCRUAL E DEGLI IPSAS PER LA RENDICONTAZIONE, LA TRASPARENZA E L'ACCOUNTABILITY</i>	117
<i>DR3: RILEVANZA DEL PROFILO DEI RISPONDENTI</i>	121
DISCUSSIONE E CONCLUSIONI	122
BIBLIOGRAFIA	127

CONCLUSIONI E SVILUPPI FUTURI	138
--	-----

APPENDICE A	143
--------------------------	-----

APPENDICE B	145
--------------------------	-----

APPENDICE C	152
--------------------------	-----

Indice delle Tabelle

<i>Tabella 1: Maturità dell'attuale sistema economico-patrimoniale negli enti locali.</i>	22
<i>Tabella 2: Intervistati che hanno risposto negativamente alla DR1 (maturità).</i>	23
<i>Tabella 3: Utilità della contabilità full accrual.</i>	27
<i>Tabella 4: Risposte positive suddivise per posizione.</i>	30
<i>Tabella 5: Tabella delle frequenze per le variabili C1, C2, C3, C4 e O.</i>	64
<i>Tabella 6: Principali sfide e barriere.</i>	113
<i>Tabella 7: Implicazioni per la gestione interna.</i>	116
<i>Tabella 8: Implicazioni per la rendicontazione, la trasparenza e l'accountability.</i>	119
<i>Tabella 9: Importanza del background e dell'esperienza in contabilità.</i>	121

Indice delle Figure

<i>Figura 1: Analisi delle condizioni necessarie.</i>	71
<i>Figura 2: Truth Table.</i>	72
<i>Figura 3: Soluzione complessa.</i>	73
<i>Figura 4: Soluzione intermedia.</i>	73
<i>Figura 5: Soluzione parsimoniosa.</i>	74

ABSTRACT

Obiettivo: il presente lavoro di tesi analizza le condizioni, le percezioni e le sfide attuative del processo di transizione degli enti locali italiani verso un sistema contabile economico-patrimoniale *full accrual* di matrice IPSAS, ponendo particolare focus sull'utilità gestionale e le implicazioni operative della riforma.

Metodologia: La tesi si articola in tre studi complementari. Il primo, di natura qualitativa ed esplorativa, si basa su interviste semi-strutturate a dirigenti e funzionari dei servizi finanziari di comuni italiani di medio-grande dimensione. Il secondo applica la Qualitative Comparative Analysis (QCA) per individuare le configurazioni di fattori che portano i dirigenti contabili dei comuni italiani medio-grandi a percepire come utile l'adozione della contabilità *full accrual*. Il terzo studio adotta un approccio quantitativo e comparativo, basato su un questionario somministrato a piccoli enti locali italiani e portoghesi, analizzato tramite statistiche descrittive e test non parametrici

Risultati: I risultati evidenziano come, pur a fronte di un riconoscimento diffuso dell'utilità informativa potenziale della contabilità *full accrual*, la cultura contabile degli enti locali italiani resti fortemente ancorata alla logica autorizzatoria della contabilità finanziaria. Le principali barriere percepite riguardano la carenza di competenze interpretative e tecniche, l'insufficienza di risorse umane qualificate e la limitata integrazione tra i sistemi contabili coesistenti. L'analisi QCA mostra che la percezione di utilità del *full accrual* non dipende da singoli fattori isolati, ma da specifiche combinazioni di condizioni istituzionali, organizzative e cognitive. Il confronto con il Portogallo suggerisce che l'adozione della contabilità *accrual* può risultare efficace anche nei piccoli enti locali se accompagnata da semplificazione normativa, supporto politico e istituzionale e adeguati percorsi di formazione.

Originalità: La tesi contribuisce al dibattito sul *public financial management* e sulle riforme dei sistemi contabili pubblici concentrandosi sulle condizioni che favoriscono l'effettivo utilizzo della contabilità *full accrual*. Integrando approcci teorici e metodologici diversi, il lavoro mette in luce il ruolo della dimensione organizzativa e percettiva nel successo delle riforme contabili e offre indicazioni operative per policy-maker e decisori pubblici impegnati nei processi di modernizzazione contabile del settore pubblico (italiano), con attenzione alle diverse esigenze delle amministrazioni di grandi e piccole dimensioni.

Parole chiave: riforme contabili; *accrual accounting*; contabilità finanziaria potenziata; contabilità per competenza; contabilità pubblica; enti locali; bilancio economico-patrimoniale;

principi contabili pubblici; IPSAS; ITAS; *accountability*; trasparenza; *management*; QCA; questionario; interviste semi-strutturate.

INTRODUZIONE

Contesto e obiettivo della ricerca

Negli ultimi decenni, il settore pubblico a livello globale è stato interessato da profonde riforme contabili, guidate da esigenze di modernizzazione e dalla crescente complessità gestionale delle amministrazioni pubbliche (Brusca et al., 2018). A dare un forte impulso di riforma è stata la corrente dottrinale del New Public Management (NPM) che ha traslato nel settore pubblico logiche e strumenti di matrice manageriale, tra cui nuovi sistemi contabili volti a migliorare la misurazione dei risultati e la responsabilizzazione degli attori pubblici (Hood, 1991). Tra le riforme promosse dal NPM, quella che ha assunto maggiore rilevanza e che continua a essere oggetto di innovazione e di dibattito scientifico è l'introduzione di sistemi contabili economico-patrimoniali basati sul principio della competenza economica (*accrual*) (Steccolini, 2019), e l'adozione degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Tali standard forniscono un quadro concettuale uniforme e riconosciuto a livello globale, funzionale al processo di armonizzazione contabile internazionale (Natalizi, 2022; Ismail, 2022). L'adesione progressiva degli Stati a questi standard e il sostegno delle principali istituzioni internazionali (Fondo Monetario Internazionale, Banca Centrale Europea, Unione Europea, Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, ecc.) hanno consolidato gli IPSAS come riferimento tecnico e istituzionale per la modernizzazione della contabilità pubblica (IPSASB, 2025). In tale contesto, l'obiettivo di questa innovazione contabile è stato duplice. Da un lato, garantire maggiore omogeneità e comparabilità dei bilanci e delle pratiche contabili a livello internazionale (Polzer et al., 2022); dall'altro, avvicinare la contabilità pubblica a quella di impresa, fornendo informazioni più complete e affidabili a supporto dei processi decisionali, della trasparenza e dell'*accountability* (Gomes et al., 2023). A differenza della contabilità finanziaria tradizionale (*cash accounting*), i sistemi economico-patrimoniali consentono, infatti, di rilevare costi e ricavi, attività e passività seguendo il principio della competenza economica, offrendo una rappresentazione più veritiera e articolata della *performance* e della solidità finanziaria degli enti pubblici (Brusca et al., 2017; Christiaens et al., 2015). Le maggiori informazioni fornite dai sistemi contabili economico-patrimoniali deriverebbero dalla loro logica intrinseca, volta a rilevare sia gli aspetti finanziari, sia quelli patrimoniali ed economici, non limitandosi a rilevare gli aspetti finanziari come farebbe un sistema contabile puramente finanziario.

Nonostante tali presupposti, il dibattito sull'importanza della contabilità *accrual* nel settore pubblico rimane aperto. Accanto ai benefici teorizzati in termini di trasparenza, comparabilità e supporto decisionale, la letteratura evidenzia numerose criticità, tra cui elevati costi di implementazione, mancanza di supporto tecnico e operativo, scarsa aderenza alle specificità del settore pubblico (Schmidhuber et al., 2022; Brusca and Martínez, 2016), difficoltà di valutazione delle attività non di mercato (Anessi-Pessina et al., 2020; Redmayne et al., 2023) e rischio di soggettività nelle stime contabili, con potenziali effetti sulla comparabilità e sull'affidabilità dei bilanci (Pilcher, 2011). Inoltre, la complessità intrinseca dei sistemi contabili *accrual* può indurre gli utenti principali privi di specifiche competenze tecniche, quali i decisori politici, a privilegiare strumenti contabili più semplici, consolidati e immediati sotto il profilo informativo, come la contabilità finanziaria.

Alla luce di tali orientamenti, il contesto italiano si caratterizza per un percorso di riforme contabili parziale e disomogeneo. Mentre in settori quali sanità, università e camere di commercio sono stati adottati sistemi economico-patrimoniali, negli enti locali permane un modello fondato sulla contabilità finanziaria potenziata (*modified cash*), che tenta di colmare il divario tra contabilità finanziaria e contabilità *accrual* senza realizzare però una piena integrazione dei due sistemi (Grandis e Mattei, 2023).

Attualmente, anche in risposta alle richieste di armonizzazione contabile provenienti dall'Unione Europea e in coerenza con gli impegni assunti nell'ambito della Missione 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), l'Italia si trova in una fase di transizione verso l'adozione, entro il 2026, di nuovi principi contabili pubblici nazionali, gli *Italian Accounting Standards* (ITAS), basati sugli IPSAS (Nota SeSD 148/2025).

Tuttavia, proprio la natura graduale e incompleta di questo percorso solleva interrogativi sul reale funzionamento e sull'effettiva implementazione e utilità di sistemi contabili *full accrual* negli enti locali italiani. Manca ancora una comprensione sistematica delle condizioni concrete che rendano la contabilità *full accrual* concretamente praticabile e utilizzabile dal punto di vista gestionale in un contesto fortemente ancorato alla contabilità finanziaria potenziata. La letteratura disponibile tende, infatti, a dare per implicito che l'adozione formale del modello *accrual* si traduca automaticamente in un miglioramento dell'informazione contabile, dell'*accountability* e dei processi decisionali, trascurando spesso il ruolo delle percezioni dei dirigenti e dei funzionari chiamati ad attuare le riforme contabili (Nogueira e Jorge, 2016; Gomes et al., 2023). Inoltre, risultano ancora limitati gli studi che analizzano tali processi in

una fase di transizione *in itinere*, come quella attualmente attraversata dall'Italia nel quadro del PNRR. Infine, una lacuna evidente della letteratura riguarda il fatto che molte riforme contabili internazionali si sono concentrate prevalentemente su grandi entità pubbliche come i governi centrali e gli enti locali di maggiore dimensione, trascurando le peculiarità delle realtà di minori dimensioni, le cosiddette *Small Public Sector Entities* (SPSEs), che costituiscono la maggioranza numerica degli enti locali in molti Paesi e molto spesso presentano capacità amministrative ed esigenze informative differenti (Cordery, 2023; Adam e Heiling, 2024). In Italia, l'analisi di tali entità risulta particolarmente rilevante, poiché i comuni di piccole dimensioni rappresentano circa il 70% del totale e operano in contesti caratterizzati da risorse amministrative limitate, rendendo significativa la valutazione dell'effettiva implementazione e utilità dei sistemi contabili *full accrual*.

Alla luce di tali gap, il presente lavoro di tesi si propone, come obiettivo generale, di analizzare le condizioni, le percezioni e le sfide attuative del processo di transizione degli enti locali italiani, di grande e di piccola dimensione, verso un sistema contabile economico-patrimoniale *full accrual* di matrice IPSAS. In linea con la riforma prevista dal PNRR e usando un approccio integrato qualitativo e quantitativo, la presente ricerca pone particolare focus sull'utilità gestionale e le implicazioni operative della riforma. A tal fine, il lavoro è articolato in tre studi empirici con i seguenti obiettivi specifici: (i) comprendere la maturità dell'attuale sistema contabile basato sulla contabilità finanziaria potenziata e la sua capacità di recepire un impianto *full accrual*, fornendo una base diagnostica per comprendere "a che punto" sono i comuni italiani e "quanto" risultano pronti per accogliere la contabilità basata sugli IPSAS; (ii) individuare le condizioni necessarie e sufficienti che rendono utile l'adozione della contabilità *full accrual*, identificando "cosa serve" affinché la riforma contabile italiana risulti efficace dal punto di vista informativo e gestionale; (iii) analizzare sfide, barriere e implicazioni pratiche derivanti dall'adozione dei sistemi contabili *full accrual* nei piccoli enti locali, mediante un confronto internazionale con il caso portoghese, al fine di individuare *best practices* e suggerire strategie di implementazione efficaci.

Al fine di interpretare il perseguimento di tali obiettivi e leggere in modo critico le dinamiche che caratterizzano l'adozione e l'utilizzo dei sistemi contabili *full accrual*, la tesi è inquadrata all'interno di due quadri teorici di riferimento. Da un lato, il paradigma del NPM, che ha promosso l'introduzione di strumenti manageriali nel settore pubblico; dall'altro, la New Institutional Sociology (NIS) (DiMaggio e Powell, 1983), che evidenzia come le riforme non siano guidate solo da obiettivi di efficienza, ma anche da pressioni istituzionali e dalla ricerca

di legittimità, attraverso meccanismi di isomorfismo coercitivo, mimetico e normativo. In questo contesto, l'adozione della contabilità *accrual* può dar luogo a forme di *decoupling*, ossia forme di conformità formale non accompagnate da un reale utilizzo operativo (Fernando e Lawrence, 2014).

L'adozione di tali prospettive consente di interpretare la riforma contabile italiana non solo sotto il profilo tecnico ma anche istituzionale, arricchendo l'analisi attraverso il confronto con il caso portoghese, pioniere europeo nell'adozione degli IPSAS.

Struttura della tesi

Come già anticipato, il lavoro di ricerca si articola in tre studi empirici, adottando una prospettiva progressiva e multilivello. Ciascuno studio, che costituisce un capitolo autonomo della presente tesi, è interconnesso agli altri pur mantenendo una propria autonomia tematica e metodologica. Nel loro insieme, i tre studi delineano un approccio integrato che consente di cogliere le dimensioni tecniche e organizzative della transizione verso la contabilità *accrual* negli enti locali italiani. Tutti e tre gli studi si focalizzano sulle percezioni dei dirigenti economico-finanziari, attori chiave nel determinare l'effettivo successo delle riforme contabili (Nogueira e Jorge, 2016) e la cui prospettiva risulta ancora limitatamente esplorata nella letteratura esistente. Nell'ultimo capitolo, l'analisi è estesa anche alle percezioni dei decisori politici.

Ciascun articolo è stato presentato in conferenze accademiche nazionali e internazionali ed è stato pubblicato in riviste scientifiche internazionali. I contributi sono stati successivamente rielaborati per garantirne la coerenza complessiva all'interno del progetto di ricerca, preservandone al contempo l'autonomia e l'identità scientifica. La struttura della tesi riflette pertanto un percorso di ricerca coerente e progressivo, che muove dal contesto italiano per estendersi a una prospettiva comparata internazionale, coniugando rigore metodologico e rilevanza applicativa.

Il Capitolo 1, intitolato “**Verso un nuovo sistema di rendicontazione: La sfida della contabilità *accrual* nei comuni italiani**” assume il ruolo di studio esplorativo per aprire le porte ai successivi due capitoli. Il capitolo si basa sullo studio dal titolo “*The Path toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities*”,

pubblicato sulla rivista internazionale *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*¹ e precedentemente presentato al *XL Convegno Nazionale AIDEA 2023* (Università degli studi di Salerno) e al *IV Congresso Internacional de Contabilidade Pública 2024* (Istituto Politécnico de Leiria, Portogallo).

Nello specifico, il capitolo si propone di analizzare se l'attuale sistema di rendicontazione economico-patrimoniale (*accrual*), derivato dalle rilevazioni di contabilità finanziaria potenziata, presenti un livello di maturità tale da consentire una transizione verso un sistema di contabilità *full accrual* basato sui principi internazionali IPSAS, e se tale passaggio possa rappresentare uno strumento effettivamente utile per il miglioramento della gestione dei comuni italiani.

Sul piano metodologico, il capitolo si basa su interviste semi-strutturate condotte con dirigenti e posizioni organizzative dei settori economico-finanziari dei comuni dell'Emilia-Romagna con popolazione superiore a 15.000 abitanti. I risultati mostrano con chiarezza che nonostante venga riconosciuto il valore potenziale di un sistema di contabilità *full accrual* a supporto della gestione, gli enti locali italiani risultano ancora distanti da una sua effettiva adozione. Tale distanza è riconducibile principalmente a una cultura contabile ancora fortemente ancorata alla logica finanziaria e autorizzatoria. Tra le principali criticità e barriere percepite emergono, in particolare, la carenza di competenze interpretative, l'insufficienza di linee guida operative, la scarsità di personale e la limitata integrazione tra i due sistemi contabili attualmente coesistenti.

Lo studio prosegue e si evolve nel Capitolo 2, denominato **“Un'indagine QCA sulle condizioni che determinano l'adozione della contabilità *accrual* nei comuni italiani”** che si basa sulla ricerca dal titolo *“Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual implementation in Italian local governments”*, pubblicata sulla rivista *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*².

Sulla scia dei risultati ottenuti dal Capitolo 1, il presente capitolo si propone di approfondire quali fattori specifici, o quali combinazioni di condizioni, consentano il passaggio da un sistema di contabilità finanziaria potenziata a un sistema di contabilità *full accrual* ai fini rendicontativi.

¹ Benfante, G., Mozzoni, I. and Ferretti, M. (2024), “*The Path toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities*”, *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, JAEPP, 25(1), 40. <https://doi.org/10.60154/jaep.2024.v25n1p40>

² Benfante, G., Casali, A., Mozzoni, I. and Ferretti, M. (2025), “*Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual implementation in Italian local governments*”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(6), 1-27. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2024-0016>

La ricerca, che si riferisce esplicitamente alla NIS, fa parziale uso dei dati raccolti nelle interviste del Capitolo 1, impiegandoli però per analizzare aspetti differenti (fattori). In particolare, la ricerca impiega la *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), una metodologia ancora poco utilizzata nelle ricerche sulla contabilità pubblica, per identificare le condizioni necessarie e sufficienti affinché i dirigenti contabili dei comuni italiani percepiscano come utile la contabilità *accrual*. I risultati mostrano che, indipendentemente da altri fattori, la percezione di utilità non deriva da un singolo fattore, ma da una sinergia di pressioni esterne (stakeholder), dalla fiducia nella qualità dell'informazione e dalla possibilità di confronto con altre istituzioni.

A concludere il percorso di ricerca è uno studio comparativo con il Portogallo, considerato un pioniere a livello europeo nella riforma contabile *accrual* e nell'adozione degli standard IPSAS. Mentre i primi due capitoli si focalizzano sui comuni di medie e grandi dimensioni, il terzo capitolo approfondisce la prospettiva della riforma dal punto di vista delle *Small Public Sector Entities* (SPSEs), ossia dei piccoli enti locali, attraverso un'analisi comparativa tra il contesto italiano e quello portoghese.

Lo studio si basa su una ricerca³ svolta presso la *Faculdade de Economia de Coimbra* (FEUC) e presentata a due conferenze internazionali: la *47th Annual Congress 2025 della European Accounting Association* (EAA) svoltasi presso l'Università Luiss (Roma) e l'*EGPA PSG XII Spring Workshop 2025* svoltosi presso la FEUC (Coimbra, Portogallo).

La ricerca, dal titolo **“La contabilità *accrual* nei piccoli enti locali: un confronto tra Portogallo e Italia”**, è stata condotta attraverso la somministrazione di un questionario a responsabili finanziari di piccoli comuni italiani e presidenti (decisori politici) di *Freguesias* portoghesi. L'analisi è volta a esaminare la transizione dalla contabilità finanziaria a un sistema di contabilità *full accrual* basato sugli IPSAS nelle *Small Public Sector Entities* (SPSEs) dei due Paesi, con particolare attenzione alle sfide, alle barriere e ai benefici percepiti, nonché alle implicazioni in termini di gestione interna, rendicontazione e *accountability*.

I risultati evidenziano, sulla base dell'esperienza portoghese, che grazie a un adeguato supporto politico-istituzionale, alla semplificazione delle procedure e degli standard contabili e a una progressiva familiarizzazione con i principi *accrual*, sia possibile superare le principali criticità e favorire un utilizzo effettivo dei sistemi *accrual* basati sugli IPSAS anche nei piccoli enti locali. Alla luce di tale esperienza, l'adozione di un approccio graduale e mirato, accompagnato da investimenti significativi nella formazione del personale e da un solido sostegno

³ L'articolo su cui si basa il presente capitolo è attualmente in revisione su una rivista internazionale.

istituzionale, potrebbe consentire anche all'Italia di implementare con successo i principi IPSAS nelle SPSEs.

Bibliografia

- Adam, B., e Heiling, J. (2024). Differential reporting in the public sector—financial reporting for small- and medium-sized entities. *Public Money e Management*, 44(1), 71-79.
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2020). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 285-306.
- Brusca, I., & Martinez, J. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing. *The Palgrave handbook of public administration and management in Europe*, 165-185.
- Brusca, I., Manes-Rossi, F., & Aversano, N. (2017). Performance measurement in Italian and Spanish local governments: Comparative policy analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 19(5), 470-486.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177,
- Cordery, C. J. (2023). New development: IPSAS-lite—Some reflections and a call for research. *Public Money & Management*, 43(7), 704-708.
- DiMaggio, P. J., and Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

- Fernando, S. and Lawrence, S. (2014), "A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory", *The Journal of Theoretical Accounting*, 10, 149-178.
- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(1), 12-40.
- Grandis, F. G., & Mattei, G. (2023). Limiti e prospettive contabili degli enti territoriali. Wolters Kluwer-CEDAM.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- IPSASB (2025). HandBook of International Public Sector Accounting Pronouncements, International Federation of Accountants, New York, NY.
- Ismail, S. (2022). "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment", *Meditari Accountancy Research*, 31(3), 658-674.
- Natalizi, D. (2022). Public sector accounting contexts in the EPSAS change: a comparative study of Italy and Sweden. *International Review of Administrative Sciences*, 88(1), 205-224.
- Nogueira, S. P., & Jorge, S. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal, *Spanish Accounting Review*, 19(2), 216-226.
- Pilcher, R. (2011). Local governmental management of discretionary and specific accruals. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 7(1/2), 32-60.

- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2022). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57-82.
- Redmayne, N. B., Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2023). Measurement and Reporting of Heritage Assets—Insights from Practice in New Zealand. In *Measurement in Public Sector Financial Reporting: Theoretical Basis and Empirical Evidence*, 171-192. Emerald Publishing Limited.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.
- Steccolini, I. (2019), “Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 255-279.

CAPITOLO 1

VERSO UN NUOVO SISTEMA DI RENDICONTAZIONE: LA SFIDA DELLA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI COMUNI ITALIANI

Abstract

L'obiettivo per i prossimi anni posto a monte dall'Unione Europea (UE) è quello di implementare un unico sistema di rendicontazione basato sul principio della competenza (*accrual*) per tutte le pubbliche amministrazioni (PA), con l'intento di armonizzare la contabilità del settore pubblico. L'Italia, in tal senso, si sta muovendo verso l'adozione di un nuovo sistema contabile *full accrual* entro il 2026 per tutti gli enti della PA, ivi inclusi gli enti locali. Lo scopo della seguente ricerca è valutare se l'attuale sistema armonizzato, in contabilità finanziaria potenziata (*modified cash*) in cui coesiste un sistema di rendicontazione economico-patrimoniale basato sui principi contabili nazionali, sia maturo per recepire un nuovo sistema contabile *full accrual* e se il passaggio ad esso possa essere davvero utile per la gestione di un ente locale. La ricerca è di tipo esplorativo e si basa su interviste semi-strutturate volte ad indagare l'opinione dei responsabili dei servizi finanziari e delle posizioni organizzative del settore economico-finanziario dei comuni dell'Emilia-Romagna con popolazione superiore a 15.000 abitanti.

I risultati ottenuti mostrano che, ad oltre un decennio dall'introduzione della contabilità finanziaria potenziata e degli schemi di conto economico e stato patrimoniale introdotti a fini conoscitivi, gli enti locali sembrano essere lontani dal pieno recepimento di un nuovo sistema contabile *full accrual*, sia in termini di maturità dell'attuale sistema economico-patrimoniale sia, in misura parziale, in termini di utilità gestionale percepita.

La ricerca contribuisce a comprendere il livello di maturità dell'attuale sistema economico-patrimoniale nel settore pubblico italiano e aiuta a individuare le principali criticità per la piena adozione della contabilità *accrual*, individuando nuovi percorsi da seguire per renderne efficace l'attuazione. A livello internazionale, questo studio offre indicazioni utili per i Paesi impegnati nella riforma dei propri sistemi contabili pubblici, contribuendo a identificare misure necessarie per una transizione efficace verso sistemi contabili *accrual*.

Introduzione

L'obiettivo per i prossimi anni, posto a monte dall'Unione Europea (UE) con la Direttiva 2011/85/UE è quello di tendere verso un unico sistema di contabilità economico-patrimoniale per tutte le pubbliche amministrazioni (PA), che sfrutti il principio della competenza economica (*accrual*). Lo scopo di questo processo riformatorio è la perfetta omogeneità, trasparenza e comparabilità dei bilanci nonché il potenziamento della complessiva qualità dei conti pubblici europei (Frintrup et al., 2022). La transizione a sistemi *accrual* consentirebbe di servire e proteggere l'interesse pubblico attraverso regole e standard contabili comuni e trasparenti che regolano meglio le interazioni tra soggetti pubblici e privati (Huber, 2015). In tal senso, l'adozione di standard contabili internazionali comuni, come gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) o gli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), sviluppati specificamente per il settore pubblico (EY, 2013) e verso cui l'UE sembra orientarsi per promuovere l'uniformità contabile interna (Helldorff e Christiaens, 2023), consentirebbe di valorizzare maggiormente la gestione comunale e il patrimonio pubblico (Aprile et al., 2018). Questi standard offrirebbero un sistema di rilevazione omogeneo e completo, incentrato sulla registrazione e successiva rendicontazione dei fatti gestionali attraverso l'utilizzo della partita doppia quale strumento essenziale per monitorare la gestione (Quagli, 2017).

Invero, la convinzione che la convergenza verso regole contabili unitarie e il passaggio ad una base *accrual* di rendicontazione per la contabilità pubblica possa contribuire a ridurre il problema della divergenza dei saldi e la necessità degli aggiustamenti tra i sistemi contabili nazionali ed europei (Lüder, 2000) rientra nella più ampia corrente dottrinale ed ispiratrice del *New Public Management* (NPM), che ha spinto, tra le varie riforme, all'introduzione di pratiche contabili che favorissero una comparazione dei dati a livello internazionale (Schmidhuber et al., 2022) e che ne permettessero una maggiore *accountability* (Cuadrado-Ballesteros et al., 2021).

In questa direzione si è mossa anche l'Italia che, come altri Paesi internazionali (IFAC e CIPFA, 2021), sta attraversando un processo riformatorio volto ad introdurre un nuovo sistema contabile *accrual* negli enti locali, basato sugli standard contabili IPSAS. Nonostante l'Italia abbia già implementato, attraverso riforme graduali, sistemi contabili *accrual* nel settore sanitario, universitario, nelle camere di commercio e in altri enti strumentali degli enti territoriali, negli enti locali prevale ancora un sistema contabile basato sulla competenza finanziaria potenziata (*modified cash*) (Dabbicco e Mattei, 2021) che, a fine esercizio e a partire dalle registrazioni in finanziaria, consente di generare gli schemi di stato patrimoniale e conto economico, con valenza puramente conoscitiva (Civetta, 2016; Anzalone, 2017). Le riforme

contabili pubbliche italiane sono ancora in corso e le future tendenze evolutive sembrano orientarsi verso il pieno recepimento degli standard internazionali a base *accrual* per il settore pubblico. Attualmente, infatti, dietro l'impulso del Recovery Plan, l'Italia si è posta l'obiettivo di una transizione completa ad un sistema contabile *full accrual* entro il 2026 per tutte le PA, attraverso l'adozione di propri principi, di stampo IPSAS e denominati *Italian Accounting Standard (ITAS)*.

Eppure, nonostante questi orientamenti, si ha la sensazione che si faccia resistenza, da parte delle amministrazioni locali, all'introduzione di un nuovo sistema contabile *full accrual*. Pertanto, in linea con tali tendenze evolutive, l'obiettivo della seguente ricerca è valutare se, nell'opinione dei dirigenti e delle posizioni organizzative (PO) del settore economico-finanziario dei comuni italiani, l'attuale sistema di rendicontazione economico-patrimoniale (*accrual*), ottenuto a partire dalle rilevazioni in finanziaria potenziata, sia davvero maturo per una transizione verso la piena contabilità *accrual* basata sui nuovi principi internazionali IPSAS (DR1) e se il passaggio ad esso possa essere uno strumento utile per migliorare la gestione dei comuni italiani (DR2).

Il presente lavoro si vuole collocare all'interno dell'attuale dibattito internazionale riguardante i Paesi in transizione verso sistemi basati contabili *accrual* negli enti locali, evidenziando i pro e i contro che questo sistema contabile potrebbe riflettere sull'importanza informativa che svolge il bilancio e contribuendo alla letteratura in materia.

Il presente capitolo è organizzato come segue: a seguire questo paragrafo introduttivo in cui sono state elaborate le domande di ricerca (DR1 e DR2), segue la rassegna della letteratura in cui si analizzano i vantaggi e gli svantaggi nell'adozione di un sistema basato sull'*accrual*; seguono le sezioni della metodologia in cui viene analizzato il disegno della ricerca, i risultati e le discussioni e per concludere le conclusioni.

Analisi della letteratura – “Un dibattito ancora aperto”

Negli ultimi trent'anni si è diffusa l'idea che il settore pubblico dovesse seguire la “ricetta aziendale” (Marcon, 2011), ridimensionando le logiche fortemente burocratizzate e gerarchiche della gestione a favore di nuove forme manageriali in grado di aumentare l'*accountability* delle informazioni di bilancio e i processi decisionali (Hyndman et al., 2019). A giocare un ruolo decisivo nei processi riformatori è stato l'avvento del paradigma del *New Public Management* (Hood, 1991), che ha trovato il suo punto di forza nella diffusione di nuove pratiche contabili

più attente all'aspetto quantitativo dei dati, al risultato finale (Lapsley et al., 2009; Lapsley, 1999) e alla trasparenza delle informazioni ai fini decisionali (Fuchs et al., 2017). Nonostante siano trascorsi decenni dall'avvento del NPM, questo continua ad essere il soggetto principale dei dibattiti delle riforme del pubblico settore (Mussari et al., 2021) nonché il paradigma di riferimento per le ricerche sulla contabilità pubblica (Steccolini, 2019). Difatti, il ruolo centrale del NPM è stato quello di aver introdotto la contabilità *accrual* nel settore pubblico, al fine di rendere omogenei, comparabili e confrontabili i bilanci, gli standard e le pratiche contabili attraverso un processo di armonizzazione (Brusca et al., 2018).

Tuttavia, a livello internazionale il dibattito sull'utilità di questo sistema contabile è ancora acceso. Molti autori si sono cimentati nel dimostrare i benefici di questo sistema contabile all'interno di un contesto governativo. Pozzoli (2005), per esempio, sostiene che la contabilità *accrual* sia "inevitabile nel medio-lungo periodo, sia per la superiore capacità informativa intrinseca come contabilità per i terzi, sia per la sua maggiore razionalità a livello di contabilità direzionale". Diversi contributi, poi, ne evidenziano l'importanza nel fornire informazioni più accurate per la gestione, nel contenimento del debito delle amministrazioni locali (Bergmann, 2011), nella comprensione più trasparente della sua composizione (Dorn et al., 2021) e nella determinazione del costo effettivo dei servizi pubblici (OCSE, 2002). Schmidhuber et al. (2022) affermano che convergere verso principi contabili unitari migliora la comparabilità internazionale dei bilanci e garantisca informazioni soddisfacenti e utili a tutti gli stakeholder; allo stesso modo Saliterer e Korac (2013) ne sottolineano l'importanza strumentale per migliorarne l'informativa e l'*accountability* sia interna, tra i politici, sia verso gli utenti esterni come i cittadini e altri utilizzatori delle informazioni di bilancio (donatori, controllori, banche, ecc.), riducendone l'asimmetria informativa (Cuadrado-Ballesteros et al., 2021). Inoltre, studi recenti hanno dimostrato che il grado di utilità delle informazioni fornite dai bilanci *accrual* migliorano la responsabilità, l'informativa e il processo decisionale degli utilizzatori, rispetto ai bilanci basati su sistemi di contabilità finanziaria (Haustein et al., 2021; Ismail, 2023). Pertanto, attraverso l'introduzione della contabilità *accrual* si indirizzerebbe maggiormente il *management* a ragionare in termini di costi e non solo in termini di spese. Correlando i costi ai risultati ottenuti si possono ottenere le informazioni necessarie per migliorare la pianificazione, la gestione delle risorse nei processi decisionali (Christiaens et al., 2015) e facilitare l'implementazione di un controllo interno di gestione (Nogueira e Jorge, 2016; 2017).

Volendo sintetizzare quindi, tra gli usi gestionali maggiormente suggeriti dalla contabilità *accrual* vi sarebbero la migliore allocazione delle risorse finanziarie rispetto alla contabilità finanziaria, il miglioramento dei processi decisionali, una migliore valutazione dei costi anche

attraverso l'implementazione di un controllo interno, dell'*accountability* e della trasparenza informativa.

Al contrario, alcuni studiosi mettono in dubbio i reali benefici della transizione alla contabilità per competenza, ritenendo che gli effetti attesi in termini di comparabilità, *accountability* e supporto alle decisioni siano spesso sopravvalutati (Columbano et al., 2023). Le difficoltà relative all'introduzione di questo sistema contabile emergono dalle esperienze internazionali, sia da un punto di vista puramente operativo che teorico. È stato osservato che sistemi basati sull'*accrual*, pur essendo in grado di cogliere gli aspetti patrimoniali dei beni rispetto ai bilanci basati sulla contabilità finanziaria (Redmayne et al., 2023), pongono notevoli difficoltà nella rilevazione e successiva valutazione dei beni inerenti al patrimonio storico e culturale. Questi ultimi, infatti, non derivando da operazioni di acquisto sul mercato, spesso, risultano carenti di un valore economico oggettivo e di sostituzione (Anessi-Pessina et al., 2020). Si verrebbe a creare, quindi, una difficoltà oggettiva nell'attribuzione di un valore corretto e preciso. Si pensi, ad esempio, al valore di mercato attribuito al Duomo di Milano o alla Torre Eiffel (Lapsley et al., 2009). Cercare di esprimere comunque il valore in termini monetari, sulla base dei principi *accrual*, è un'attività inevitabilmente accompagnata da incertezza e soggettività (Mellett et al., 2009). I risultati riportati, infatti, mancherebbero di affidabilità e creerebbero “finzioni contabili” (Carnegie e West, 2003; Potter, 2002). Per di più, numerosi beni immobili nel patrimonio dell'ente generano soltanto flussi finanziari di uscita al fine di preservarne la durata (ad esempio le spese di manutenzione) senza, però, avere un ritorno in termini finanziari. Questo meccanismo non si concilia con la finalità della contabilità *accrual* che mira a ridurre le inefficienze gestionali e abbattere i costi. Un altro fattore negativo, ampiamente osservato in letteratura è la presenza di giudizi soggettivi che la contabilità per competenza richiede, come ad esempio il calcolo degli ammortamenti, delle svalutazioni, degli accantonamenti, ecc. La soggettività può portare alla creazione di informazioni confuse con una conseguente mancanza di coerenza e affidabilità (Jorge et al., 2007; Pilcher, 2011) sia interna, tra i bilanci prodotti dallo stesso ente in periodi diversi, sia esterna, tra bilanci di enti diversi; inoltre può generare manipolazioni contabili e portare a soluzioni “creative” da parte dei dirigenti pubblici, soprattutto quando si tratta di rendicontare i risultati conseguiti (Vinnari e Näsi, 2008). Elliott et al. (2019) hanno osservato che i dirigenti e i politici manipolano le informazioni finanziarie per raggiungere i propri obiettivi, sia aumentandole che diminuendole. Si pensi ad esempio agli accantonamenti discrezionali che possono essere utilizzati per sgonfiare la *performance* finanziaria (Pilcher, 2011) o per nascondere l'inefficienza della gestione, spostando il riconoscimento dei ricavi e delle spese a periodi diversi e influenzando così i risultati di quei

periodi (Garcia, 2014). Questo fenomeno contribuisce a diminuire l'attendibilità e la trasparenza dell'informativa finanziaria nonché la comparabilità tra i bilanci delle organizzazioni pubbliche con il rischio di rendere inefficace l'informativa a base *accrual* (Carlin, 2005). Diversi autori hanno, poi, rilevato un basso livello di controllo democratico e di trasparenza nell'adozione di questi sistemi contabili. Ciò suona alquanto strano poiché uno dei vantaggi tradizionalmente associati a questo sistema contabile è l'informazione completa sui costi e ricavi, le attività e le passività delle organizzazioni pubbliche (Bonollo, 2022). Tuttavia, la complessità delle informazioni, rispetto alla contabilità finanziaria e la mancanza di comprensione da parte dei potenziali utenti, tra cui gli stessi politici, impediscono a questa contabilità di svolgere un ruolo cruciale come strumento di responsabilità (Cohen et al., 2013). Le informazioni aggiuntive fornite da sistemi *accrual* spesso non soddisfano le esigenze informative dei politici (Caruana e Zammit, 2019; Christiaens e Rommel, 2008), i quali trovano difficoltà nel comprendere la quantità di informazioni che vengono prodotte. Di conseguenza, si genera un fenomeno di *information overload* (Bawden et al., 1999; Bawden e Robinson, 2020; Ashton, 1993), che rende le informazioni di bilancio poco utili ai fini decisionali e induce i decisori a fare affidamento sulla contabilità finanziaria tradizionale, ritenuta più coerente con la natura delle amministrazioni pubbliche (Monsen, 2002). Quest'ultima, infatti, definisce, sulla base del principio autorizzativo, i margini entro cui può operare il *management* (Grandis e Federici, 2020). Inoltre, i due sistemi contabili generano prospettive multiple e talvolta discordanti (si pensi al caso in cui in contabilità finanziaria venga prodotto un avanzo, mentre in contabilità economico-patrimoniale si generi una perdita), di rappresentazione dello stesso fenomeno (Humphrey et al., 1998; Guthrie et al., 2005), rendendo poco affidabili le informazioni prodotte e il loro effettivo utilizzo ai fini decisionali. Pertanto, la contabilità basata sul principio di competenza sembrerebbe ridurre la responsabilità democratica in quanto mina la capacità dei politici di esercitare il controllo democratico sull'uso delle risorse pubbliche (Marty et al., 2006).

Infine, la contabilità e la rendicontazione *accrual* sembrano risentire di una scarsa affidabilità a causa della mancanza di fedeltà rappresentativa. Molti studiosi esprimono scetticismo sia sull'inclusione di tutte le attività nei conti annuali a causa delle difficoltà di misurazione, sia sulla discrezionalità insita nei principi contabili *accrual*. Questa mancanza di qualità complessiva nell'informativa si riversa in una carente trasparenza delle informazioni, limitando la funzione primaria della contabilità nel supportare il processo decisionale degli stakeholder interni ed esterni (Bonollo, 2022).

L'Italia, sull'esperienza di altri Paesi Europei, quali Portogallo, Belgio, Estonia, Cipro, Malta, Austria e una parte della Germania⁴ (MEF, 2019), sta intraprendendo un processo di integrazione di un sistema contabile *full accrual*, ai fini rendicontativi, all'interno delle sue amministrazioni pubbliche, prevedendo l'utilizzo di standard nazionali basati sui principi contabili internazionali. Altri Paesi Europei sono, invece, più restii e ancorati ai propri sistemi contabili. Sul piano politico e istituzionale è stata, infatti, osservata una notevole resistenza a rinunciare al proprio potere normativo in favore di una regolamentazione sovranazionale (Mussari, 2014). È il caso del Lussemburgo e dello stato federato della Baviera che continuano a mantenere e preferire i propri sistemi contabili basati sulla contabilità finanziaria. Il governo bavarese, in particolare, dubita della capacità della contabilità *accrual* di migliorare la qualità e la comparabilità dei dati al fine di prevenire le crisi economiche e finanziarie. Ritiene che nell'attuazione del sistema di contabilità *accrual* i benefici siano inferiori ai costi (Commissione Europea, 2017). Sotto questo profilo, si è espressa anche la Corte dei conti federale tedesca (Bundesrechnungshof, 2017) che ha espresso perplessità sull'introduzione obbligatoria di un sistema di contabilità a base *accrual* (Eulner e Waldbauer, 2018) come strumento che permette di evitare le crisi di debito sovrano (Manes Rossi e Caperchione, 2018).

Nonostante le tendenze riformatrici, in Italia la contabilità *accrual*, sin dalla sua prima apparizione avvenuta con decreto legislativo 77/1995 che ha previsto, in via del tutto discrezionale, l'utilizzo degli schemi di conto economico e stato patrimoniale nella fase di rendicontazione, ha assunto un ruolo marginale, spesso percepito come un mero adempimento normativo. Essa viene considerata una semplice appendice del sistema di contabilità finanziaria, o addirittura un suo derivato privo di autonomia sostanziale (Buccoliero et al., 2005; Anessi-Pessina e Steccolini, 2007).

Attualmente, sebbene negli enti locali si siano susseguite nel tempo varie riforme volte al potenziamento e ad un vero inserimento della contabilità a base *accrual*, la tradizionale contabilità finanziaria continua a mantenere un ruolo centrale nel sistema informativo, in quanto strumento su cui si basano le rilevazioni preventive, concomitanti e successive. Le risorse continuano ad essere attribuite sulla base della contabilità finanziaria, orientando di conseguenza i destinatari a fondare i propri processi decisionali su di essa, senza prestare attenzione ai costi (Anthony, 2000; Buccoliero et al., 2005) né agli schemi di conto economico

⁴ In Germania, il sistema contabile a base *accrual* è applicato in due Stati Federati (Assia e Renania Settentrionale-Vestfalia), in due Città-Stato (Amburgo e Brema) e in tutte le municipalità appartenenti a 12 dei 16 Stati Federati, mentre non è applicata a livello di Stato federale dove vige ancora il sistema di pura cassa.

e stato patrimoniale, principali schemi di rendicontazione *accrual*. La compresenza dei due sistemi contabili sembrerebbe essere la causa principale dello scarso utilizzo delle informazioni fornite dell'informativa a base *accrual* (Caccia e Steccolini, 2006; Cohen et al., 2013). Infatti, come confermato da ricerche empiriche, “se una informazione contabile è scarsamente utilizzata, come nel caso della contabilità economico-patrimoniale, il livello qualitativo tende a decrescere, generando un circolo vizioso in cui un nuovo sistema contabile tende ad essere introdotto semplicemente come nuova *routine* burocratica svuotandosi della propria utilità informativa” (Padovani, 2018; Pinnuck e Potter, 2009; Pina et al., 2009).

Prima dell'introduzione della finanziaria potenziata, alcuni autori avevano evidenziato i limiti e la scarsa, se non inesistente, valenza informativa della contabilità economico-patrimoniale nel contesto italiano (Buccoliero et al., 2005). Questa, infatti, essendo basata sulla “traduzione” in economico-patrimoniale dei valori ottenuti dalla contabilità finanziaria, attraverso l'utilizzo di automatismi sanciti dal prospetto di conciliazione, non apportava alcuna utilità informativa attendibile (Corte dei conti, 2013) e rendeva poco chiari lo scopo e l'effettivo impiego degli schemi di conto economico e stato patrimoniale. Il decreto legislativo 118/2011, modificato dal decreto legislativo 126/2014, ha introdotto importanti correttivi e “potenziamenti” alla contabilità finanziaria stessa, avvicinandola ai principi propri dell'*accrual*. Con la contabilità finanziaria potenziata, introdotta con il processo armonizzatorio, la redazione di conto economico e stato patrimoniale avviene attraverso una matrice di correlazione (Anzalone, 2017), strumento più efficace e attendibile rispetto al vecchio prospetto di conciliazione. Tuttavia, nonostante questi passi avanti, la contabilità economico-patrimoniale, che appare al momento un semplice sistema di rendicontazione a base *accrual* piuttosto che un sistema contabile vero e proprio (*full accrual*), resta una derivazione della finanziaria, con la conseguenza che “qualsiasi errore in contabilità finanziaria potenziata, produce automaticamente un errore anche nella contabilità economico patrimoniale, limitandone inevitabilmente la valenza conoscitiva” (Grandis e Federici, 2020).

A poco più di dieci anni della riforma della “contabilità armonizzata”, che ha previsto una maggiore “integrazione” a soli fini conoscitivi della contabilità *accrual*, l'attuale ricerca indaga, nell'opinione dei responsabili e delle posizioni organizzative degli uffici economico-finanziari dei comuni italiani, se l'attuale sistema contabile sia maturo per recepire un nuovo sistema contabile *full accrual*, così come sancito nella riforma del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), e se questo sia effettivamente utile a migliorare la gestione dell'ente.

Metodologia

Per rispondere alle domande di ricerca è stato utilizzato un approccio qualitativo utilizzando interviste semi-strutturate. L'utilizzo delle interviste, rispetto alla somministrazione di questionari, è stato preferito perché queste permettono di cogliere meglio le opinioni degli intervistati in relazione agli aspetti contabili, consentendo loro di argomentare le risposte in maniera esaustiva. L'approccio discorsivo, difatti, piuttosto che essere semplicemente un canale attraverso il quale il contenuto viene diffuso, riflette "particolari esiti cognitivi o rappresentazioni" degli intervistati (Cornelissen et al., 2015; Hyndman et al., 2019).

Le interviste sono state effettuate telefonicamente o tramite la piattaforma Microsoft Teams tra aprile e maggio 2023. Seguendo la metodologia utilizzata da Hyndman e Connolly (2011), le interviste sono state condotte su soggetti che ricoprivano la posizione di responsabile del settore economico-finanziario o una posizione organizzativa nello stesso ufficio, perché in grado di fornire opinioni realistiche e competenti sull'attuale sistema contabile pubblico.

Come *target* sono stati scelti tutti i comuni della Regione Emilia-Romagna con una popolazione superiore a quindicimila abitanti. Utilizzando la banca dati AIDA PA, sono stati identificati 55 comuni su una popolazione di 330.

La scelta di concentrarsi su un *target* di comuni della Regione Emilia-Romagna è dipesa dal fatto che, insieme a Lombardia e Veneto, questa rappresenta una delle regioni italiane più virtuose dal punto di vista economico e finanziario, grazie ad un'attenta politica di gestione delle risorse e degli investimenti (Mosconi e D'Ingiullo, 2023). La scelta della dimensione comunale è dipesa dai vincoli imposti dal legislatore italiano in materia di adozione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali. Ai sensi del Testo Unico degli Enti Locali (TUEL), i comuni con popolazione maggiore di quindicimila abitanti sono sottoposti ai controlli in materia di controllo strategico (art. 147-ter) finalizzato alla rilevazione degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti; inoltre, per gli stessi scatta l'obbligo di dotarsi di un sistema di controlli interni (art. 148) volto a diminuire, a livello contabile, il rischio di manipolazioni o errori nella registrazione delle transazioni giornaliere ed evitare che il controllore esterno non possa fare affidamento sulla qualità della rendicontazione economica e finanziaria dell'ente.

La composizione delle domande dell'intervista è il frutto di un *focus group* tra ricercatori e docenti di economia aziendale attivi in ricerche sulla PA.

Una volta determinato il contenuto delle domande, prima di somministrare l'intervista al campione selezionato, per verificare la chiarezza e la pertinenza delle domande rispetto agli

obiettivi della ricerca, è stato condotto un test pilota su un secondo campione più ristretto di rispondenti con ruoli simili a quelli degli intervistati.

Come mostrato nell'Appendice A, l'intervista è stata strutturata su domande mirate a indagare l'opinione dei dirigenti e delle posizioni organizzative dei settori economico-finanziari in relazione alla maturità del sistema economico-patrimoniale attuale nell'accoglierne uno nuovo in *full accrual* e la sua utilità gestionale negli enti locali. La somministrazione di interviste semi-strutturate, dalla durata media compresa tra i 15 e i 30 minuti, ha consentito agli autori di raccogliere informazioni su domande predeterminate riferite a tali argomenti chiave, consentendo allo stesso tempo agli intervistati esperti di divagare e arricchire le proprie risposte con approfondimenti più ampi. Le interviste sono state registrate e trascritte in un verbale di intervista. Data la potenziale delicatezza degli argomenti in discussione e il desiderio che i partecipanti fossero quanto più sinceri possibile, gli intervistati sono stati informati che le interviste sarebbero state riportate in modo aggregato al fine di non attribuire dichiarazioni a individui specifici.

Per l'analisi delle risposte fornite, si è utilizzato il metodo della *content analysis*, tecnica ampiamente usata negli studi riguardanti la contabilità pubblica (Steenkamp e Northcott, 2007). L'analisi e il *coding* delle domande aperte è avvenuto utilizzando il *software* Dedoose, che prevede un processo di *pattern recognition* capace di evidenziare le parole chiave e i temi più rilevanti e ricorrenti per ciascuna domanda (Salmona et al., 2019; Ferretti et al., 2022).

Infine, il gruppo di ricerca ha discusso frequentemente le proprie interpretazioni dei dati trascritti e la loro rilevanza, utilizzando un approccio interattivo e riflessivo (Della Porta, 2014; Pratici et al., 2022).

Risultati e discussione

Complessivamente su un *target* di 55 comuni, il campione raccolto è stato di 41, con una percentuale di copertura del 75%. Hanno risposto 27 dirigenti e 14 posizioni organizzative (PO) dei settori economico-finanziari, di cui il 56% di sesso femminile, con un'età media di 56 anni e una permanenza media nel settore pubblico di 27.

Di seguito si presentano i risultati delle due domande poste durante l'intervista: "DR1: maturità" e "DR2: utilità".

MATURITÀ DELL'ATTUALE SISTEMA RENDICONTATIVO ECONOMICO-PATRIMONIALE					
ITEMS		SI		NO	
		4	9,80%	37	90,20%
1	Mancanza di competenze interpretative e formazione	–	–	19	31,70%
2	Mancanza di linee guida e principi contabili adeguati ai principi <i>accrual</i>	–	–	17	28,3%
3	Mancanza di risorse umane dedicate al settore finanziario	–	–	6	10,00%
4	Mancanza di <i>software</i> adeguati	–	–	5	8,30%
5	Contabilità finanziaria potenziata non ancora a regime	–	–	7	11,70%
6	Contabilità economico-patrimoniale non adatta alla <i>mission</i> dell'ente	–	–	6	10,00%
7	Contabilità finanziaria potenziata a regime	4	100,00%	–	–
TOTALE		4	100,00%	60	100,00%

Tabella 1: Maturità dell'attuale sistema economico-patrimoniale negli enti locali.

La Tabella 1 riporta i risultati, in termini di valore assoluto e percentuale, del processo di *coding* per la prima domanda DR1, ossia quella che identifica la maturità dell'attuale sistema economico-patrimoniale negli enti locali italiani.

La tabella a doppia entrata mostra quante volte un argomento è stato ricollegato ad un item durante l'intervista. In altre parole, vengono rappresentati i temi codificati più ricorrenti, classificando i sette più frequentemente individuati dagli intervistati suddivisi tra chi ritiene il sistema contabile maturo e chi invece lo ritiene, ancora, non pronto.

RISPOSTE NEGATIVE	DIRIGENTI (Tot. 25)		POSIZIONI ORGANIZZATIVE (Tot. 12)	
Mancanza di competenze interpretative e formazione	14	31,80%	5	31,25%
Mancanza di linee guida e principi contabili adeguati ai principi <i>accrual</i>	12	27,30%	5	31,25%
Mancanza di risorse umane dedicate al settore finanziario	5	11,40%	1	6,25%
Mancanza di <i>software</i> adeguati	5	11,40%	–	–
Contabilità finanziaria potenziata non ancora a regime	6	13,60%	1	6,25%
Contabilità economico-patrimoniale non adatta alla <i>mission</i> dell'ente	2	4,50%	4	25,00%
TOTALE	44	100,00%	16	100,00%

Tabella 2: Intervistati che hanno risposto negativamente alla DR1 (maturità).

La Tabella 2 riprende i risultati degli intervistati che hanno risposto “NO”, suddivisi per posizione: dirigenti e PO

Come mostrato in Tabella 1, solo 4 (9,8%) degli intervistati su 41 ritengono che l'attuale sistema sia pronto per recepire un nuovo sistema contabile *full accrual*, in quanto risulta già ampiamente implementata la contabilità finanziaria potenziata che ha introdotto ai soli fini conoscitivi la contabilità economico-patrimoniale. Chi ritiene maturo il sistema, infatti, individua nei cambiamenti introdotti dalla contabilità finanziaria potenziata la motivazione principale. Quest'ultima essendo più vicina alla logica *accrual* avrebbe aperto la strada ad un nuovo modo di interpretare le informazioni contabili, rendendo gli schemi di conto economico e stato patrimoniale di fatto uno “*specchio di quanto emerso in finanziaria*”, come evidenziato da un intervistato. Coloro che, invece, ritengono il sistema maturo presentano una numerosità inferiore al 10% formata da 2 dirigenti e 2 PO di comuni con abitanti compresi tra i 17.000 e i 25.000. Interessante notare come non si tratti di comuni di grandi dimensioni. Probabilmente la

minore complessità dell'ente favorisce la lettura delle informazioni derivanti dalla rendicontazione economico-patrimoniale.

Contrariamente, il 90,2% degli intervistati ritiene che l'attuale sistema di contabilità economico-patrimoniale negli enti locali non sia maturo. In particolare, come confermato ampiamente dalla letteratura, tra gli items più citati, ritenuti i principali fattori di insuccesso di tale contabilità, emergono in modo cruciale la mancanza di competenze interpretative e il ruolo della formazione (Caruana e Zammit, 2019; Christiaens e Rommel, 2008). Gli intervistati (31,7%) hanno evidenziato come la parte politica e i dipendenti, tra cui i dirigenti stessi, non siano in grado di leggere ed interpretare i dati che emergono dalla contabilità economico-patrimoniale perché non hanno una conoscenza adeguata della partita doppia, dal momento che *“l'esperienza del personale è spostata sulla contabilità finanziaria”* che utilizza il metodo della partita semplice. I rispondenti hanno legato il tema delle competenze a quello della formazione, indispensabile per superare la *“cultura della contabilità finanziaria”*, principale base decisionale (Caccia e Steccolini, 2006; Buccoliero et al., 2005; Cohen et al., 2013). Una tipica osservazione è stata: *“il sistema non è maturo a causa dei dipendenti perché essi non sono formati [...] Vi è un fattore culturale che non permette questo passaggio da un tipo di contabilità all'altro perché se il personale è stato abituato a lavorare in un certo modo per anni non ci si può aspettare che cambi completamente nel giro di un anno”*. Un'altra considerazione è stata: *“È fondamentale lavorare sulla formazione dei dipendenti del settore economico-finanziario, i quali hanno sempre operato in un contesto di contabilità finanziaria”*; o ancora, a detta di un dirigente di un comune con popolazione sopra i 100.000 abitanti, *“manca una formazione approfondita rivolta ai responsabili finanziari sull'interpretazione delle voci di conto economico e stato patrimoniale”*. I Comuni sopra i 100.000 abitanti sono 8 e individuano, quasi univocamente, tra le motivazioni della bassa maturità del sistema, il problema della mancanza di competenze. Emerge, quindi, con chiarezza come il *know-how* e la formazione del personale potrebbero essere le chiavi di volta su cui investire per rendere maturo il sistema contabile *accrual* attuale e poter passare ad un nuovo sistema *full accrual*.

Sempre in relazione alle risorse umane, un altro tema correlato al ruolo della formazione e delle competenze, è quello inerente al numero dei dipendenti. Molti enti, soprattutto quelli di piccole dimensioni (solo 2 enti locali sopra i 100.000 abitanti segnalano questo tema), lamentano la carenza di personale, per altro impiegato su questioni burocratiche e scadenze di legge che non permettono di dedicare attenzione all'analisi della rendicontazione economico-patrimoniale. La pensa in questo modo il 10% dei rispondenti. Una PO evidenzia che *“il problema è sulla carenza di personale e sulle scadenze; la mancanza di tempo e di persone porta a non essere*

assolutamente pronti per questo cambiamento". Un dirigente al bilancio lamenta che *"avendo grossi limiti nell'assunzione, ognuno di noi si occupa degli adempimenti obbligatori più impattanti"*. Il problema è, ovviamente, maggiormente avvertito dai dirigenti per il loro ruolo di programmazione e gestione delle risorse umane. Questo tema è stato collegato dai rispondenti alla dimensione e ai diversi obblighi contabili previsti per i comuni sopra e sotto i 5.000 abitanti (questi ultimi non ricompresi nel *target*). Un intervistato evidenzia: *"il problema del sistema economico-patrimoniale riguarda anche le dimensioni degli stessi enti locali. Il 73% dei comuni italiani risulta avere una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti e le competenze, all'interno di questi, risultano particolarmente limitate e circoscritte ad ambiti molto specifici delle attività quotidiane"*.

Altro aspetto ricorrente, emerso nel 28,3% degli intervistati, è la mancanza di linee guida e di principi contabili adeguati al pieno recepimento della contabilità *full accrual*. Come già trattato in precedenza, gli intervistati hanno sottolineato come le scritture in partita doppia vengano *"derivate"* dalla contabilità finanziaria potenziata, che di fatto rappresenta il principale sistema su cui vengono prese le decisioni. Tale problematica è già emersa in letteratura come uno dei limiti della valenza informativa del sistema economico-patrimoniale negli enti locali italiani (Anzalone, 2017; Grandis e Federici, 2020).

Non esistono ancora principi contabili idonei che consentano di tenere una regolare contabilità *accrual*, anche in parallelo con la contabilità finanziaria, e ciò *"non permette un'adeguata analisi dei dati in concomitanza dei loro accadimenti"*. Il tema della mancanza di linee guida complete, a meno di due anni dalla potenziale introduzione del nuovo sistema di contabilità *accrual*, preoccupa sia i comuni di grandi dimensioni (oltre i 100.000 abitanti) che quelli di dimensioni minori. Un dirigente di un ente locale con popolazione oltre i 100.000 abitanti commenta: *"se volessimo introdurre la full accrual dal 2026, già oggi sarebbe necessario avere i principi su cui lavorare per potersi preparare all'utilizzo di questo sistema contabile. A questo punto non ci sarà neanche il tempo per una sperimentazione"*. Le PO, più operative e direttamente impegnate nella redazione tecnica dei documenti, risultano le più sensibili al tema (31,25% – Tabella 2).

La mancanza di *software* adeguati è un tema rilevante per l'8,3% dei dirigenti rispondenti (nessuna PO avverte la questione come rilevante). Un intervistato riporta: *"il problema principale sono i gestionali che lavorano in contabilità finanziaria potenziata, ma non sono idonei al passaggio in economico-patrimoniale. Per la politica può sembrare un problema da poco, ma cambiare un software non è semplice, serve formazione e bisogna sperare che la migrazione non comporti problematiche"*. Interessante è evidenziare come, anche in questo

caso, al problema tecnico si sovrapponga, ancora una volta, quello delle competenze e della formazione, già visto in precedenza. Un dirigente fa emergere che *“manca un sistema informativo idoneo, e, forse, prima di introdurre tout court una nuova contabilità, il Ministero potrebbe pensare ad un software comune a tutti gli enti locali. Si risolverebbero tanti problemi, tra cui anche quello della mobilità del personale”*. In questo caso risulta trasversale con la questione tecnica la tematica della gestione delle risorse umane, già emerso in relazione alla mancanza di personale dedicato.

Altra questione emersa dalle interviste è la *“contabilità finanziaria potenziata ritenuta non ancora a pieno regime”* (11,7% delle risposte). Tale argomento è rilevante solo per i comuni sotto i 100.000 abitanti, mettendo in evidenza una diversa maturità contabile, anche in relazione alla dimensione ed alla complessità degli enti intervistati. Molti di essi lamentano un eccesso di adempimenti contabili e burocratici imposti dalla riforma armonizzatoria. Da un'intervista emerge come *“il sistema (organizzativo e politico oltre che gli stakeholder esterni) deve “digerire” la nuova contabilità armonizzata; deve prendere “confidenza” con regole e nuovi schemi di bilancio e dubito fortemente che l’implementazione di una ulteriore riforma contabile, a pochi anni di avvio della precedente, possa esplicitare gli effetti previsti; un ulteriore obbligo di formazione di una portata tanto grande risulterebbe molto difficile da attuare, se non impossibile, per la maggior parte dei dirigenti (soprattutto quelli più prossimi alla quiescenza)”*. Anche in questo caso il problema della formazione e delle risorse umane emerge come trasversale e permea molte risposte, pur non essendo il tema principale.

Infine, 6 intervistati (10%) non considerano la contabilità economico-patrimoniale idonea alla *mission* dell'ente in ragione dell'importanza che la contabilità finanziaria assume ancora oggi. La ragione sta proprio nella diversa logica a cui le due differenti contabilità sono orientate. Un intervistato riporta: *“il sistema non è maturo e non lo sarà mai. La contabilità economico-patrimoniale è per le aziende private. Qui l’equilibrio economico è un vincolo, tanto vale tenerlo sott’occhio con una buona tenuta della contabilità finanziaria potenziata e, se mai, un controllo di gestione che tenga conto dei consumi di risorse. Anche sul patrimonio, sembra chissà quale novità, ma i beni di un ente sono per lo più vincolati e difficilmente alienabili; un inventario fatto bene, non aggiornato ogni 50 anni, sarebbe più che sufficiente”*. Questa posizione è condivisa per lo più dalle PO e da 3 comuni oltre i 100.000 abitanti. Si tratta di una posizione molto netta che non valuta solo la maturità, ma l'idoneità stessa del sistema contabile economico-patrimoniale, tematica che ritroveremo, con percentuali molto diverse, nelle risposte alla domanda successiva. Resta da evidenziare come una parte della letteratura sia in accordo con l'affermazione riportata (Anessi-Pessina et al., 2020; Lapsley e t al., 2009).

UTILITÀ DELLA CONTABILITÀ FULL ACCRUAL					
ITEMS		SI		NO	
		21	51,20%	20	48,80%
1	Calcolo del debito complessivo nazionale	1	3,80%	–	–
2	Permette l'implementazione della contabilità analitica e il controllo di gestione	3	11,50%	–	–
3	Contabilità economico-patrimoniale come unico sistema contabile (semplificazione)	11	42,30%	–	–
4	Contabilità economico-patrimoniale non adatta al controllo della spesa	–	–	14	53,80%
5	La contabilità economico-patrimoniale migliora la qualità delle informazioni	11	42,30%	–	–
6	Le informazioni derivanti dalla contabilità economico-patrimoniale non sono utili per l'ente	–	–	12	46,20%
TOTALE		26	100,00%	26	100,00%

Tabella 3: Utilità della contabilità full accrual.

La Tabella 3 riporta i risultati del processo di *coding* della domanda 2 ovvero quella riguardante la percezione sull'utilità della contabilità *accrual* ai fini gestionali. I seguenti risultati vanno letti come da precedente Tabella 1.

Il 51,2% degli intervistati percepisce come utile il passaggio ad un nuovo sistema *full accrual*, ma non emerge una netta polarizzazione dei risultati. Infatti, su 41 interviste, 20 lo considerano poco utile. Anche gli 8 comuni sopra i 100.000 abitanti, parte del campione, si dividono equamente (4 utile – 4 non utile).

Focalizzando l'attenzione sui SI, gli items più ricorrenti (rappresentati dal 42,3% delle risposte per entrambi gli items) sono dati dalla semplificazione dell'intero sistema contabile pubblico e dal miglioramento della qualità delle informazioni. Gli intervistati preferirebbero avere un unico sistema contabile piuttosto che averne due integrati che comportano costi gestionali e formativi rilevanti, oltre che fortissime difficoltà interpretative dei valori emersi dalle due differenti contabilità. Come già rilevato in letteratura (Humphrey et al., 1998; Guthrie et al.,

2005) si generano prospettive multiple e talvolta discordanti di rappresentazione dello stesso fenomeno, rendendo poco utili le informazioni prodotte e il loro effettivo utilizzo ai fini decisionali. Come evidenziato da un intervistato, spesso risulta complesso interpretare i dati risultanti dalle due contabilità *“soprattutto con riferimento alla differenza tra il risultato di amministrazione che deriva dalla contabilità finanziaria e l’utile o perdita di esercizio che sono evidenziate dalla contabilità economico-patrimoniale”*. Il tema della semplificazione e dell’univocità della chiave interpretativa degli accadimenti aziendali è maggiormente avvertito dai dirigenti anche in virtù del loro ruolo di indirizzo. Un dirigente evidenzia: *“un ente deve avere un unico sistema contabile e bisognerebbe scegliere o il finanziario o l’economico-patrimoniale. Tutte e due insieme sono un’aberrazione perché significherebbe avere un costo per la gestione contabile enorme, sia in termini di energie, sia in termini di competenze. L’integrazione della contabilità economico-patrimoniale con quella finanziaria è fallimentare”*. Alcuni intervistati sottolineano come, alla luce dell’attuale impostazione del sistema con la doppia contabilità, l’aspetto economico-patrimoniale non sia preso in considerazione in quanto considerato come un mero adempimento normativo dal quale non è possibile trarre alcuna utilità (Buccoliero et al., 2005; Anessi-Pessina e Steccolini, 2007).

Per questo motivo, molti intervistati auspicano il cambiamento nella direzione di un’unica contabilità che sia in grado di rilevare sia l’aspetto economico che finanziario senza appesantire gli enti di ulteriori documenti contabili. *“Il sistema armonizzato, dove la contabilità economico-patrimoniale è integrata alla contabilità finanziaria potenziata e nel quale vengono fatte delle scritture di assestamento per produrre gli schemi di conto economico e stato patrimoniale in allegato al rendiconto, risulta di scarsa efficacia. Sarebbe auspicabile andare nella direzione di una unica contabilità pubblica [full accrual] in modo da avere uno strumento utile e non effettuare delle scritture di rettifica per portare il documento finanziario verso quello economico”*. Come riportato in letteratura, la compresenza delle due contabilità difatti sembrerebbe essere proprio la causa principale dello scarso utilizzo delle informazioni fornite dall’informativa a base economica (Caccia e Steccolini, 2006; Anessi Pessina e Steccolini, 2007).

Nell’11,5% delle interviste è emerso come un sistema contabile *full accrual* *“potrebbe avere l’utilità di aiutare il controllo di gestione, il controllo strategico per la valutazione dell’impatto degli obiettivi prefissati nella fase di programmazione”* e in generale permettere il pieno funzionamento della contabilità analitica che con l’attuale sistema integrato non funziona. Effettivamente questa risposta si trova in linea con quanto già riportato in letteratura da Nogueira e Jorge (2016, 2017) sul contesto portoghese. In Italia, questa direzione, per quanto

residuale, è interessante poiché lascia intendere la prospettiva di superamento del Piano Esecutivo di Gestione (PEG) per andare verso un vero e proprio controllo di gestione. In effetti, l'introduzione di un sistema contabile *full accrual*, permetterebbe l'integrazione dei dati contabili all'interno del Documento Unico di Programmazione (DUP), consentendo così di avere un unico documento di programmazione che includa gli obiettivi strategici e operativi insieme alle relative assegnazioni di risorse e responsabilità.

Circa il 54% degli intervistati che ha risposto negativamente considera non utile l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale perché non adatta al controllo della spesa. Gli intervistati riconducono tale motivazione alla funzione autorizzatoria della contabilità finanziaria, indispensabile per il controllo della spesa. Tale funzione non è riscontrata nel sistema economico-patrimoniale se non attraverso sistemi di budget autorizzatorio. La contabilità economico-patrimoniale non viene, quindi, ritenuta adatta a tale controllo perché non in grado di sostituirsi pienamente alla contabilità finanziaria, il cui compito è quello di assolvere all'autorizzazione delle spese e alla limitazione di queste (Grandis e Federici, 2020). A causa della diversa natura delle due contabilità e dei fini a cui sono orientate le due tipologie di azienda, quella pubblica e quella privata, un intervistato rileva che *“ciò che interessa ai comuni è infatti solo la funzione autorizzatoria e dunque il rispetto di un equilibrio finanziario a priori, non la creazione di reddito; avere una contabilità di tipo autorizzatorio è fondamentale”*, perché *“se i comuni utilizzassero la contabilità economico-patrimoniale perderebbero il controllo ex ante delle uscite: la finanziaria pone dei vincoli agli amministratori e non è possibile considerare il comune come un'azienda orientata al profitto. Solo una minima parte delle entrate deriva da ricavi commerciali, la restante sono proventi da tributi e trasferimenti da altri enti. Se anche il sistema dell'economico-patrimoniale riuscirà a dotarsi di un controllo preventivo finanziario, simile a quello attuale, il sistema per competenza potrà essere adottato in futuro, quale unico strumento di contabilità”*. Un altro intervistato evidenzia *“la contabilità finanziaria potenziata è più adatta per il sistema di autorizzazione presente nelle aziende pubbliche”*. Tali posizioni non sono nuove neanche a livello internazionale (Monsen, 2002; Vinnari e Näsi, 2008; Cohen et al., 2013). Rimanendo in Italia il caso dell'università è un esempio di budget che autorizza e controlla le spese, attraverso principi *ad hoc* che ne regolano il funzionamento.

Il restante 46% degli intervistati che ha risposto negativamente non trova utile la contabilità economico-patrimoniale perché non permette di dare informazioni utili per l'ente. Da un'intervista ad un dirigente emerge che *“il patrimonio che viene rappresentato nel bilancio ha un significato diverso rispetto alle aziende private perché nel settore pubblico il patrimonio*

è composto da elementi che rappresentano una spesa per l'ente stesso (manutenzione strade, castelli, parchi, ecc.), mentre nel settore privato il patrimonio ti dà la possibilità di far crescere l'azienda attraverso conferimenti o raccolte di capitale". È evidente come questa risposta sia coerente con quanto emerso in letteratura (Mautz, 1988; Lapsley et al., 2009) e come il patrimonio sia una delle poste su cui occorrerà riflettere maggiormente (Anessi-Pessina et al., 2020; Redmayne et al., 2023).

RISPOSTE POSITIVE	DIRIGENTI		POSIZIONI ORGANIZZATIVE	
Calcolo del debito complessivo nazionale	–	–	1	12,50%
Permette l'implementazione della contabilità analitica e il controllo di gestione	2	11,10%	1	12,50%
Contabilità economico-patrimoniale come unico sistema contabile (semplificazione)	10	55,60%	1	12,50%
La contabilità economico-patrimoniale migliora la qualità delle informazioni	6	33,30%	5	62,50%
TOTALE	18	100,00%	8	100,00%

Tabella 4: Risposte positive suddivise per posizione.

Infine, la Tabella 4 mostra il peso percentuale delle risposte positive, distinte tra dirigenti e posizioni organizzative, rispetto a quattro principali motivazioni che giustificano l'utilità del sistema contabile *full accrual* nella gestione degli enti locali.

Sebbene tutte le risposte raccolte siano positive, esse evidenziano diverse priorità. Tra le motivazioni maggioritarie figurano la semplificazione derivante dall'adozione di un unico sistema contabile (economico-patrimoniale) e il miglioramento della qualità delle informazioni. La prima è fortemente riconosciuta dai dirigenti (55,6%), ma appare molto meno rilevante per le posizioni organizzative (12,5%). Tale scarto sembra riflettere una diversa prospettiva tra chi ha responsabilità strategiche, che coglie i benefici sistemici e di razionalizzazione, e chi opera a un livello più operativo. La semplificazione è, peraltro, un obiettivo condiviso a livello internazionale dai paesi che hanno già adottato modelli *accrual* (IFAC e CIPFA, 2021).

Al contrario, il miglioramento informativo è percepito come un beneficio primario dalle posizioni organizzative (62,5%), mentre è un consenso discreto tra i dirigenti (33,3%). Questo

indica che, a livello operativo, si riconosce nel modello *accrual* un miglioramento della qualità e dell'utilità delle informazioni prodotte rispetto a bilanci basati su sistemi di contabilità finanziaria, coerentemente con la letteratura internazionale (Cuadrado-Ballesteros et al., 2021; Hausteijn et al., 2021; Ismail, 2023).

Più marginali, ma comunque significativi, sono i fattori legati al calcolo del debito complessivo nazionale e all'implementazione della contabilità analitica e del controllo di gestione. Il primo è menzionato da una sola posizione organizzativa (12,5%) e da nessun dirigente, suggerendo che, pur essendo rilevante a livello macro (Frintrup et al., 2022), non viene percepito come utile nella gestione quotidiana dell'ente. La seconda opzione raccoglie percentuali analoghe (11,10% dei dirigenti e 12,50% delle posizioni organizzative), probabilmente per una scarsa integrazione attuale con gli strumenti gestionali e per una mancanza di formazione in materia. Pertanto, appare evidente che i fattori legati al controllo di gestione e al debito nazionale sono percepiti come marginali da entrambi i gruppi, segnalando una distanza tra gli obiettivi di *policy* della riforma e le reali percezioni operative.

In sintesi, sebbene le percentuali di adesione varino, la tabella mostra come entrambe le categorie attribuiscono un certo grado di utilità al modello full *accrual*, ma secondo logiche e priorità differenti. I dirigenti, infatti, sembrano maggiormente orientati a cogliere i vantaggi sistemici del modello *accrual* in termini di semplificazione del sistema contabile, probabilmente per il loro coinvolgimento nell'organizzazione dell'attuale gestione dell'ente in termini di scadenze e adempimenti; mentre le posizioni organizzative valorizzano soprattutto il miglioramento informativo dato il loro forte coinvolgimento operativo.

Conclusioni

Questo studio fornisce una revisione critica dell'implementazione e dell'efficacia delle riforme della contabilità *accrual* nel settore pubblico italiano, evidenziando le ragioni per cui tali riforme restano, di fatto, inefficaci nella pratica. Pur essendo formalmente allineate alle direttive europee, l'efficacia pratica delle riforme è limitata a causa delle resistenze incontrate dalle precedenti riforme, particolarmente dal *management* interno. I benefici previsti per i decisori pubblici degli enti locali non si sono materializzati, principalmente a causa della mancata considerazione dei fattori specifici del contesto e della cultura della contabilità finanziaria, ampiamente prevalente tra gli attori del settore pubblico.

La ricerca evidenzia complessità specifiche emerse dalle interviste che potrebbero essere utili per l'introduzione del nuovo impianto contabile *full accrual* negli enti locali, così come previsto

dal PNRR. In particolare, la ricerca mostra come il sistema economico-patrimoniale attuale non sia maturo per il futuro recepimento di un sistema contabile *full accrual*. Gli intervistati fanno presente diverse problematiche che evidenziano soprattutto mancanza di competenze e necessità di formazione. Dai contributi raccolti emerge trasversalmente la necessità di introdurre competenze utili alla lettura e all'utilizzo delle informazioni prodotte dai vari strumenti di misurazione. L'attuale sistema contabile, basato sulla coesistenza di due regimi contabili (cassa e competenza), è ancora fortemente ancorato alla contabilità finanziaria. Mancano le chiavi di lettura che consentano di accogliere un sistema contabile *full accrual*, il quale fornisce informazioni complesse la cui interpretazione deve necessariamente essere adattata al contesto pubblico. Da qui l'esigenza della formazione. L'introduzione del sistema contabile *full accrual* entro il 2026 appare ad oggi difficile da realizzare, anche con interventi formativi incisivi. D'altra parte, molti intervistati, a più di dieci anni dall'introduzione del decreto legislativo 118/2011, che ha introdotto la contabilità armonizzata negli enti locali, sottolineano come la contabilità finanziaria non sia ancora del tutto consolidata.

Sarebbe quindi necessario investire in un'ampia formazione rivolta agli stakeholder, in particolare quelli interni (personale, politici e dirigenti) attraverso *workshop* e seminari con l'obiettivo di aggiornare le loro competenze e conoscenze nella comprensione della contabilità in partita doppia, propria dei sistemi contabili a base *accrual*, e nell'interpretazione delle informazioni prodotte. La cooperazione con le organizzazioni professionali e le università potrebbe essere utile per sviluppare corsi specifici sull'applicazione pratica della contabilità *accrual*. Inoltre, come già sottolineato, la cultura della contabilità finanziaria rimane fortemente ancorata al passato. Pertanto, parallelamente alle strategie formative, sarebbe opportuno implementare strategie di gestione del cambiamento per affrontare le resistenze culturali e organizzative, ivi compresa la comunicazione efficace e il coinvolgimento di tutto il personale. Un altro aspetto che è stato evidenziato è quello che riguarda la gestione delle risorse umane in termini di numerosità, età media e motivazione. L'introduzione rapida di innovazioni di così grande impatto in tutti gli enti locali richiede flessibilità e motivazione. È quindi necessario prevedere un efficace *turnover* e un piano di assunzioni specifico. Per rendere la PA più attraente per i giovani laureati, è necessario creare percorsi di carriera e opportunità di sviluppo professionale per attrarre e trattenere i giovani talenti all'interno degli enti. Le università che offrono master e corsi di specializzazione su tematiche contabili possono supportare i comuni nella transizione al nuovo regime *full accrual*, garantendo risposte concrete ai bisogni degli enti locali in difficoltà nella transizione contabile.

Vi è, inoltre, la necessità di standard contabili comuni, chiari e verificabili. Nell'attuale sistema contabile, il conto economico e lo stato patrimoniale vengono ottenuti "per derivazione" dalla contabilità finanziaria potenziata, che rimane il principale sistema contabile. Pertanto, questi schemi vengono percepiti come meri adempimenti formali che non consentono di cogliere l'effettiva portata informativa del sistema. La presenza di linee guida è quindi essenziale non solo per velocizzare la transizione, ma anche per far comprendere i reali benefici della contabilità a base *accrual*. Infatti, l'assenza di informazioni su come impostare il nuovo sistema contabile può generare risposte distorte. È evidente che la contabilità a base *accrual* applicata al settore pubblico debba avere principi "ad hoc" (in questa direzione gli ITAS), differenti da quelli del settore privato, come già avviene, ad esempio, per le università.

Infine, un tema importante che tuttavia non è emerso dalle interviste riguarda l'utilizzo di entità pilota, come già avvenuto nella precedente riforma italiana per la transizione alla contabilità armonizzata. Le entità pilota permetterebbero di sperimentare il nuovo impianto contabile a partire da un piccolo campione di comuni selezionati. Tali enti dovrebbero essere supportati direttamente dallo *standard setter* e dai soggetti promotori della riforma, mediante la fornitura di strumenti tecnologici, risorse finanziarie e risorse umane. Inoltre, dovrebbe essere prevista una forma di collaborazione attiva tra le entità pilota e i soggetti promotori, con un coinvolgimento diretto nei processi decisionali. Ciò consentirebbe un *feedback* in tempo reale e una comprensione degli ostacoli da superare nell'implementazione della riforma.

Nonostante le difficoltà sopra evidenziate, dalle interviste emerge anche l'utilità potenziale di un sistema contabile *full accrual* per il settore pubblico. Le risposte positive degli intervistati si sono concentrate soprattutto sul riconoscimento di tale sistema come uno strumento in grado di migliorare la qualità, la completezza e l'affidabilità dell'informazione finanziaria, promuovendo processi decisionali più consapevoli e trasparenti. Tra i temi più ricorrenti vi sono la semplificazione del sistema contabile e il miglioramento delle qualità delle informazioni fornite. Tali caratteristiche appaiono fondamentali in un contesto caratterizzato da una crescente enfasi su efficienza, sostenibilità finanziaria e *accountability*. Se opportunamente implementato e adattato al contesto pubblico, il sistema *full accrual* può rappresentare un'opportunità concreta per rafforzare la capacità di governo degli enti locali e per accrescere la fiducia dei cittadini nelle istituzioni.

In conclusione, questo studio ha tentato di individuare le lacune critiche nelle pratiche contabili dei comuni italiani, suggerendo al contempo una serie di linee guida per affrontare queste sfide. L'attuazione delle soluzioni proposte può portare i comuni italiani ad avere un sistema contabile più trasparente, efficiente e in linea con le migliori pratiche internazionali. Questi progressi

vanno a vantaggio non solo dei comuni stessi, ma migliorano anche la qualità complessiva della gestione finanziaria del settore pubblico, facilitando decisioni locali più informate e strategiche. Inoltre, questo lavoro può rappresentare un utile spunto di riflessione per quei Paesi che si trovano nel processo di transizione da un sistema contabile di cassa a un sistema *full accrual*, per riflettere sul grado di maturità raggiunto e sulle misure da adottare per facilitare la transizione.

Questa ricerca rappresenta l'avvio di un percorso più ampio volto ad approfondire l'impatto degli standard contabili internazionali IPSAS e dei futuri ITAS, attualmente in fase di sviluppo da parte del governo italiano per il settore pubblico, con l'obiettivo di comprenderne appieno le implicazioni operative e culturali.

Bibliografia

- Anessi Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata?. *Azienda pubblica*, 20(2), 199-216.
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2020). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 285-306.
- Anthony, R.N. (2000). The fatal defect in the federal accounting system. *Public Budgeting & Finance*, 20(4), 1-10.
- Anzalone, M. (2017), in (Ed.), *La contabilità economico-patrimoniale delle regioni e degli enti locali: guida tecnica alle procedure e alle regole di integrazione: con quadri sinottici e casi pratici*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.
- Aprile, R., Grandis, F.G. and Mocavini, F. (2018). Heritage come asset nella contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni pubbliche. *Rivista della Corte dei Conti*, 3, 429-440.
- Ashton, C. H. R. I. S. (1993). A focus on information overload. *Managing Service Quality: An International Journal*, 3(5), 33-36.
- Bawden, D. and Robinson, L. (2020). Information overload: An introduction. In *Oxford research encyclopedia of politics*.
- Bawden, D., Holtham, C., & Courtney, N. (1999, October). Perspectives on information overload. In *Aslib proceedings*, 51(8), 249-255. MCB UP Ltd.
- Bergmann, A. (2011). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32(1), 15-20.

- Bonollo, E. (2022). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 1-27.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing. *The Palgrave handbook of public administration and management in Europe*, 165-185.
- Buccoliero, L., De Nardi, F., Nasi, G. and Steccolini, I. (2005). L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica. *Azienda pubblica*, 18(4), 591-614.
- Caccia, L. and Steccolini, I. (2006). Accounting change in Italian local governments: what's beyond managerial fashion?. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2-3), 154-174.
- Carlin, T.M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Carnegie, G.D. and West, B.P. (2003). How well does accrual accounting fit the public sector?. *Australian Journal of Public Administration*, 62(2), 83-86.
- Caruana, J. and Zammit, K. (2019). Losing control: the gap in multi-level government reporting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 264-284.
- Christiaens, J. and Rommel, J. (2008). Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 59-75.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. and Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Civetta, E. (2016). Il principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale. L'Allegato 4/3 del D. Lgs. 118/2011 dopo il sesto decreto correttivo. Maggioli Editore.

- Cohen, S., Kaimenakis, N., & Venieris, G. (2013). Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(2), 165-179.
- Columbano, C., Biondi, L., & Bracci, E. (2023). Properties of accrual accounts in public sector entities: evidence from the Italian National Health Service. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 240-261.
- Cornelissen, J.P., Durand, R., Fiss, P.C., Lammers, J.C. and Vaara, E. (2015). Putting communication front and center in institutional theory and analysis. *Academy of Management Review*, 40(1), 10-27.
- Corte dei conti (2013). Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali esercizi 2011-2012, Volume 1. Deliberazione 21/SEZAUT/2013/FRG. Corte dei Conti, Roma.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117.
- Dabbicco, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 41(2), 127-137.
- Della Porta, D., 2014. L'intervista qualitativa. Gius. Laterza & Figli Spa.
- Dorn, F., Gaebler, S. & Roesel, F. (2021). Ineffective fiscal rules? The effect of public sector accounting standards on budgets, efficiency, and accountability. *Public Choice*, 186, 387-412.
- Elliott, T., Grace, B. K., & Meisel, S. (2019). The transparency and reliability of municipal governments' financial statements. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, JAEPP*, 20(2), 309-309.
- EU Commission - Eurostat, 2017. Collection of additional and updated information related to the potential impacts of EPSAS. EPSAS WG 17/15, (2017).

- Eulner, V. and Waldbauer, G. (2022). Cash versus accrual accounting for the public sector – EPSAS. *Public Money & Management*, 42(6), 463-466.
- EY. (2013). *A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS*. EYGM.
- Ferretti, M., Mozzoni, I., Fanelli, S. and Pratici, L. (2022). Il Piano Nazionale di Rilancio e Resilienza Opportunità e minacce per gli Enti locali: l’opinione degli esperti. *Azienda Pubblica*, 35(3), 253-275.
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2022). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*, 88(2), 390-410.
- Fuchs, S., Bergmann, A., & Brusca, I. (2017). Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland. *Lex Localis*, 15(1), 133.
- Garcia, F.M. (2014), “Developments and challenges in public sector accounting”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 345-366.
- German, S.A.I. (2017). Special Report on the intended implementation of harmonized European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) in the Member States of the European Union. Bundesrechnungshof (The German SAI).
- Grandis, F.G. and Federici, A. (2020). I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all’armonizzazione europea. *Argomenti*, 16, 57-78.
- Guthrie, J., Humphrey, C., Jones, L. R., & Olson, O. (Eds.). (2005). *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*. IAP.
- Haustein, E., Lorson, P.C., Oulasvirta, L.O. and Sinervo, L.-M. (2021), “Perceived usability of local government (LG) financial statements by local councillors: comparative study of

- Finland and Germany”, *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 441-458.
- Helldorff, K., & Christiaens, J. (2023). Harmonising public sector accounting laws and regulations of the European Union member states: powers and competences. *International Review of Administrative Sciences*, 89(3), 741-756.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Huber, W. D. (2015). Public accounting and the myth of the public interest. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 16(2).
- Humphrey, C., Olson, O., & Guthrie, J. (1998). Global warning: Debating international developments in new public financial management.
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management accounting research*, 22(1), 36-45.
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R.E., Polzer, T., Seiwald, J. and Steccolini, I. (2019). Justifying Public Sector Accounting Change from the Inside: Ex-post Reflections from Three Countries. *Abacus*, 55(3), 582-609.
- International Federation of Accountants & Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. International Public Sector Financial Accountability Index – 2021 Status Report, scaricabile al seguente link: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>
- Ismail, S. (2023). Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment. *Meditari Accountancy Research*, 31(3), 658-674.
- Jorge, S.M., da Costa Carvalho, J.B. and Fernandes, M.J. (2007). Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(4), 411-446.

- Lapsley, I. (1999). Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?. *Financial Accountability & Management*, 15(3/4), 201-207.
- Lapsley, I., Mussari, R. and Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.
- Lombrano, A. (2021). Dall'armonizzazione alla standardizzazione contabile: quale via per la riforma degli ordinamenti contabili europei. *Dall'armonizzazione alla standardizzazione contabile: quale via per la riforma degli ordinamenti contabili europei*, 7-31.
- Lüder, K. (2000). National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability & Management*, 16(2), 117-128.
- Manes Rossi, F., & Caperchione, E. (2018). L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in Europa: quali sfide per il futuro?. In *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, 190-204.
- Marcon, G. (2011). L'evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l'interpretazione della riforma della contabilità. *Azienda pubblica*, 3, 207-221.
- Marty, F., Trosa, S. and Voisin, A. (2006). The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments. *International Review of Administrative Sciences*, 72(2), 203-221.
- Mellett, H., Marriott, N. and Macniven, L. (2009). Diffusion of an accounting innovation: fixed asset accounting in the NHS in Wales. *European Accounting Review*, 18(4), 745-764.

Ministero Economia e Finanza, Ragioneria Generale dello Stato – Servizio Studi Dipartimentale: “Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration” 32. (2018-2019). Scaricabile al seguente link: https://accrual.rgs.mef.gov.it/.content/accrual_document/accrual_document_00026.html

Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management*, 18(1), 39-72.

Mosconi, F. and D’Ingiullo, D. (2023). Institutional quality and innovation: evidence from Emilia-Romagna. *Economics of Innovation and New Technology*, 32(2), 165-197.

Mussari, R. (2014). EPAS and the unification of public sector accounting across Europe. *Accounting, Economics and Law*, 4(3), 299-312.

Mussari, R., Cepiku, D. and Sorrentino, D. (2021). Governmental accounting reforms at a time of crisis: the Italian governmental accounting harmonization. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 138-156.

Nogueira, S. P., & Jorge, S. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal, *Spanish Accounting Review*, 19(2), 216-226.

Nogueira, Sonia P. and Jorge, Susana M. (2017), The perceived usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: the importance of internal control, *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.

OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (2002) *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris: OECD.

Padovani, E. (2018). City Economic and Financial Governance (CEFG) group: un esperimento di armonizzazione contabile volontaria fra città europee. In *L’armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, 78-104. FrancoAngeli.

- Pilcher, R. (2011). Local governmental management of discretionary and specific accruals. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 7(1/2), 32-60.
- Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Pinnuck, M. and Potter, B.N. (2009). The quality and conservatism of the accounting earnings of local governments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(6), 525-540.
- Potter, B. (2002). Financial accounting reforms in the Australian public sector: an episode in institutional thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(1), 69-93.
- Pozzoli, S. (2005). Autonomia e sistemi contabili negli enti locali. In *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, 1, 48-68. FrancoAngeli.
- Pratici, L., Fanelli, S. and Zangrandi, A. (2023). Not only funding: how healthcare organizations can contribute to National Health Service sustainability. *International Journal of Public Administration*, 46(13), 971-981.
- Quagli, A., 2017. *Bilancio di esercizio e principi contabili* (Vol. 5). G Giappichelli Editore.
- Redmayne, N. B., Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2023). Measurement and Reporting of Heritage Assets—Insights from Practice in New Zealand. In *Measurement in Public Sector Financial Reporting: Theoretical Basis and Empirical Evidence*, 171-192. Emerald Publishing Limited.
- Saliterer, I., & Korac, S. (2013). Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 502-517.

- Salmona, M., Lieber, E. and Kaczynski, D. (2019). Qualitative and mixed methods data analysis using Dedoose: A practical approach for research across the social sciences. Sage Publications.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D. and Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.
- Steccolini, I. (2019), “Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 255-279.
- Steenkamp, N. and Northcott, D. (2007). Content analysis in accounting research: The practical challenges. *Australian Accounting Review*, 17(43), 12-25.
- Vinnari, E.M. and Näsi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: “Milking” water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 97-116.

CAPITOLO 2

UN'INDAGINE QCA SULLE CONDIZIONI CHE DETERMINANO L'ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI COMUNI ITALIANI

Abstract

Il presente studio si propone di contribuire al dibattito in corso sui potenziali vantaggi dell'implementazione della contabilità *accrual* nei paesi in cui è in atto tale transizione, con un focus sui comuni italiani. L'obiettivo è identificare, attraverso la percezione dei responsabili dei settori economico-finanziari delle amministrazioni locali italiane, le condizioni necessarie e sufficienti affinché si possa passare da un sistema di contabilità finanziaria potenziata ad uno *full accrual* nel contesto italiano. La metodologia adottata è la *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), basata su interviste semi-strutturate condotte sui responsabili dei settori economico-finanziari dei comuni dell'Emilia-Romagna con oltre 15.000 abitanti.

Lo studio evidenzia che alcune categorie di stakeholder manifestano una domanda concreta nell'informativa di bilancio. Secondo loro, i bilanci consuntivi redatti in contabilità *accrual* forniscono indicazioni più precise sulla salute finanziaria dell'ente e risultano comparabili tra diversi comuni. L'insieme di questi fattori costituirebbe quindi condizione sufficiente per ritenere utile l'attuazione di una contabilità *full accrual* nelle amministrazioni locali.

Lo studio è innovativo perché utilizza la metodologia QCA, scarsamente utilizzata nelle ricerche di contabilità pubblica; inoltre, la prospettiva dei responsabili economico-finanziari è scarsamente esplorata in letteratura.

Introduzione

Negli ultimi trent'anni, la contabilità pubblica, spinta dall'impulso riformatorio del *New Public Management* (NPM), è stata oggetto di profonde trasformazioni, dettate dalla crescente complessità gestionale delle amministrazioni pubbliche. Di conseguenza, sono mutati sia i fattori che influenzano tale complessità, sia le modalità con cui i governi esercitano la *governance*, erogano servizi e generano valore pubblico. In questo contesto, le pratiche contabili del settore pubblico vengono costantemente rimodellate per rispondere alle nuove sfide e mantenere la loro rilevanza (Grossi e Argento, 2022). Tra i principali cambiamenti figura l'adozione di sistemi contabili basati su principio della competenza economica (*accrual*), su uno o più livelli di governo (Khan e Mayes, 2009). Questi sistemi sono stati percepiti come strumento in grado di rappresentare in modo più accurato gli equilibri economici e patrimoniali delle amministrazioni pubbliche (Capalbo, 2012), migliorare la trasparenza e rafforzare l'*accountability* nei confronti degli stakeholder.

Organizzazioni internazionali come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) e il Fondo Monetario Internazionale (FMI), raccomandano l'adozione della contabilità *accrual*, poiché ritenuta capace di fornire informazioni più utili a supportare i processi decisionali (Poljašević et al., 2019). In ambito europeo, sia studiosi che istituzioni invitano a un'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici degli Stati membri (Christiaens et al., 2015; UE, 2013). È opinione diffusa, infatti, che la convergenza verso un insieme uniforme di regole contabili possa contribuire a ridurre le divergenze contabili tra Paesi (Lüder, 2000) e migliorare la comparabilità internazionale dei dati contabili (Schmidhuber et al., 2022).

Inoltre, un sistema contabile basato sul principio *accrual* consentirebbe di migliorare la misurazione della *performance* degli enti pubblici (Hodges e Mellet, 2003) e favorire decisioni di maggiore qualità, grazie a un incremento dell'usabilità dei dati di bilanci, della trasparenza e della responsabilità nella gestione delle risorse pubbliche (Steccolini, 2004; Nogueira e Jorge, 2017; Ismail, 2022).

Tra i Paesi membri dell'Unione Europea, anche l'Italia ha recepito gli indirizzi riformistici previsti dalla Direttiva 2011/85/UE, avviando un processo di transizione verso la piena adozione della contabilità *accrual* negli enti locali. L'obiettivo è quello di rendere i documenti contabili più chiari, affidabili e comparabili (Pollitt e Bouckaert, 2011; Buylen e Christiaens, 2016). Questi documenti dovrebbero essere in grado di accrescere il valore della gestione comunale e del patrimonio pubblico (Aprile et al., 2018), attraverso un sistema di rilevazione e

rendicontazione fondato sulla partita doppia, intesa come strumento chiave per il monitoraggio della gestione (Quagli, 2017).

Secondo uno studio condotto da IFAC e CIPFA (2021), nel 2020 solo il 30% dei governi a livello globale redigeva bilanci su base *accrual*, ma è stato previsto un incremento del 50% entro il 2025. Alla luce di questi dati, risulta particolarmente utile analizzare un caso di studio reale, come quello dell'Italia, che sta affrontando una transizione contabile di ampia portata. L'analisi del contesto italiano consente di valutare vantaggi e criticità di una simile riforma, offrendo spunti utili anche per il confronto internazionale.

Secondo il quadro concettuale dell'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB, 2022), l'obiettivo del bilancio economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche è quello di fornire informazioni utili sulla situazione economico-finanziaria e sulla *performance* dell'organizzazione a un'ampia gamma di stakeholder, sia interni sia esterni. Studi recenti, come quelli di Haustein et al. (2021) e Ismail (2022), evidenziano come i bilanci redatti secondo la contabilità *accrual* siano percepiti dagli stakeholder come più informativi rispetto a quelli basati sulla contabilità finanziaria.

Tuttavia, una parte rilevante della letteratura internazionale continua a mettere in discussione l'utilità del modello *accrual*, preferendo sistemi contabili fondati sulla logica finanziaria tradizionale o su quella "potenziata" (*modified cash*). È stato infatti osservato che il sistema contabile basato sul modello del settore privato, se applicato al settore pubblico, presenta limiti significativi dovuti alle specificità di quest'ultimo (Cohen et al., 2013; Poljašević et al., 2019; Pajković et al., 2023).

Una posizione critica analoga è riscontrabile anche in molti enti locali italiani, che sembrano non supportare pienamente l'adozione di un sistema contabile *accrual* (Anessi Pessina et al., 2010). In realtà, il processo di transizione è già in corso, come previsto dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), principalmente in funzione dell'accesso ai finanziamenti del programma Next Generation EU. In Italia, tuttavia, l'adozione della contabilità *accrual* si innesta su un impianto di contabilità finanziaria potenziata e risulta, almeno per ora, avere una valenza prevalentemente formale e orientata alla conformità normativa. Di conseguenza, i bilanci redatti su base *accrual* non sembrano aver ancora raggiunto il livello di integrazione informativa auspicato dal legislatore italiano, rimanendo strumenti complementari piuttosto che realmente integrati nel sistema decisionale dell'ente (Benfante et al., 2024). Il Paese si trova attualmente in una fase di transizione nell'implementazione di un nuovo sistema contabile *accrual*, mentre continua a fare affidamento su un sistema di contabilità finanziaria potenziata (Dabbicco e Mattei, 2020).

In questo contesto, diventa cruciale comprendere maggiormente quali sono i fattori che spingono gli stakeholder a percepire come utile l'informazione prodotta dagli attuali bilanci redatti secondo le logiche *accrual*. Pertanto, alla luce di quanto detto, e in linea con le prospettive evolutive che vedono l'Italia protagonista del passaggio ad un nuovo sistema contabile *accrual* entro il 2026, questo lavoro intende rispondere alla seguente domanda di ricerca:

DR: A quali condizioni i responsabili della contabilità del settore pubblico percepirebbero come utile l'adozione della contabilità accrual come alternativa al sistema di contabilità finanziaria potenziata attualmente prevalente?

Lo studio indaga le condizioni necessarie e sufficienti affinché i responsabili dei settori economico-finanziari dei comuni italiani percepiscano come utile la transizione verso un nuovo sistema contabile *accrual*. Si parte dal presupposto che le loro percezioni rivestano un ruolo cruciale nel successo dell'implementazione della riforma (Nogueira e Jorge, 2017). Questi dirigenti rappresentano, infatti, l'anello di congiunzione tra le decisioni politiche e l'amministrazione pubblica, su cui ricade la responsabilità operativa di attuare le scelte istituzionali (Saliterer e Korac, 2014). Il loro ruolo è fondamentale per attuare i cambiamenti necessari a tradurre in pratica la visione politica (Correa Silva et al., 2022), e per farlo efficacemente devono disporre dei migliori strumenti tecnici a loro supporto (Nogueira e Jorge, 2017). Inoltre, le percezioni di tali attori sono centrali in qualsiasi riforma contabile, poiché essi condividono, insieme ai decisori politici, la responsabilità strategica e amministrativa del cambiamento contabile. Sebbene entrambi i punti di vista siano rilevanti, la letteratura si è concentrata prevalentemente sulla dimensione politica (Gomes et al., 2023), mentre risultano limitate le evidenze empiriche riguardanti l'utilità delle informazioni contabili dal punto di vista dei dirigenti economico-finanziari negli enti locali.

Alla luce di queste considerazioni, la presente ricerca si inserisce nel dibattito internazionale sui processi di transizione verso sistemi contabili *accrual*, contribuendo a evidenziarne i potenziali limiti in termini di valore informativo e utilità percepita dei bilanci economico-patrimoniali. Essa colma una lacuna nella letteratura scientifica, ponendo l'attenzione sul punto di vista dei funzionari contabili pubblici, ancora poco esplorato rispetto a quello politico, oggetto invece di numerosi e consolidati studi (Grossi et al., 2016; Budding e Van Helden, 2022).

L'articolo è strutturato in sei sezioni. Dopo l'introduzione, che formula la domanda di ricerca, l'inquadramento teorico delinea, a livello concettuale, il filone di ricerca e le basi teoriche di riferimento del lavoro. Successivamente, viene presentata la letteratura sull'utilità dei bilanci economico-patrimoniali degli enti locali dal punto di vista degli stakeholder. Segue un breve paragrafo dedicato alle principali caratteristiche della contabilità pubblica e del bilancio economico-patrimoniale in Italia. La parte successiva espone in dettaglio la metodologia adottata, seguita dai risultati della ricerca, che sono direttamente collegati alla discussione. Infine, la conclusione riassume i principali risultati, ne evidenzia i limiti e propone indicazioni per future ricerche.

Inquadramento Teorico – La Nuova Sociologia Istituzionale (NIS)

Negli ultimi trent'anni si è diffusa nel settore pubblico una tendenza pervasiva all'adozione di pratiche gestionali simili a quelle del settore privato. Questo cambiamento è stato guidato dal paradigma del *New Public Management* (NPM), che ha dato impulso a riforme finalizzate all'introduzione, nel settore pubblico, di logiche e strumenti di gestione tipici del settore privato, come nuovi approcci contabili orientati alla misurazione dei risultati (Di Mascio e Alessandro, 2018), alla responsabilizzazione degli attori pubblici e alla trasparente diffusione delle informazioni (Pina et al., 2009).

Uno dei cambiamenti più significativi introdotti da questo paradigma è stato il passaggio da sistemi contabili basati sulla cassa a sistemi basati sulla competenza (Hood, 1991). Nonostante siano trascorsi decenni dalla sua affermazione, il NPM continua a essere al centro del dibattito sulle riforme del settore pubblico (Mussari et al., 2021) ed è stato frequentemente analizzato in letteratura attraverso vari *framework* teorici, tra cui la teoria neoistituzionale nella sua variante sociologica, nota come *New Institutional Sociology* (NIS).

Secondo questa prospettiva, le istituzioni non sono semplicemente il risultato di processi decisionali razionali, ma sono profondamente radicate nei contesti sociali e culturali (Meyer e Rowan, 1977; Tolbert e Zucker, 1983) e si evolvono nel tempo attraverso processi di socializzazione, imitazione e interiorizzazione delle norme sociali, piuttosto che esclusivamente in virtù dell'efficienza funzionale.

La teoria neoistituzionale suggerisce che le organizzazioni rispondono alle pressioni istituzionali per mantenere la propria legittimità, più che per perseguire un'efficienza operativa (Moll et al., 2018). Uno dei presupposti fondamentali di questa teoria è che esistano istituzioni

specifiche che, al fine di mantenere la propria legittimità, formulano regole a cui gli attori devono conformarsi per ottenere legittimazione (DiMaggio e Powell, 1983; Lowndes e Wilson, 2003). Le aspettative e i valori, sia interni che esterni alle organizzazioni, così come le regole della società, influenzano le decisioni di introdurre cambiamenti organizzativi, comprese le riforme contabili (Jorge et al., 2021).

Questo filone sociologico della teoria istituzionale è stato utilizzato per spiegare come le organizzazioni rispondono alle pressioni esercitate dal proprio ambiente istituzionale (DiMaggio e Powell, 1983; Carpenter et al., 2007; Chapman et al., 2009).

La teoria neoistituzionale è stata ampiamente utilizzata per analizzare i processi di cambiamento contabile nel settore pubblico (Polzer et al., 2021; Rajib et al., 2019; Meyer et al., 2021) a causa dell'influenza esercitata dalle pressioni esterne sulle decisioni di riforma dei sistemi contabili.

La letteratura esistente sostiene che le teorie neoistituzionali sono divenute una lente teorica di riferimento per esplorare le scelte di riforma contabile e di gestione finanziaria nel settore pubblico (Adhikari et al., 2013; Brusca et al., 2016). Ad esempio, Fahlevi et al. (2022) hanno utilizzato la teoria istituzionale per spiegare la discrepanza tra l'adozione della contabilità *accrual* e la sua reale utilità nel migliorare la gestione della *performance* nel settore pubblico. Modell (2022) ha impiegato la stessa teoria per comprendere come le pratiche di misurazione e gestione della *performance* vengano istituzionalizzate e influenzate da processi sociopolitici più ampi, e come questi ultimi, a loro volta, influenzino i campi istituzionali. Haustein et al. (2024) hanno applicato la teoria istituzionale per analizzare come le pratiche di rendicontazione finanziaria degli enti locali si siano evolute sotto la pressione delle aspettative istituzionalizzate in termini di *accountability*.

All'interno della teoria neoistituzionale operano tre meccanismi principali: isomorfismo istituzionale, legittimità e disaccoppiamento (*decoupling*).

L'isomorfismo istituzionale, introdotto da DiMaggio e Powell (1983), è il meccanismo che meglio descrive il processo di standardizzazione tra le istituzioni. Esso spiega come le organizzazioni tendano, nel tempo, ad adottare pratiche e strutture simili in risposta alle pressioni istituzionali. L'isomorfismo è descritto come un comportamento di autodifesa in base al quale le organizzazioni, di fronte a problemi per i quali non hanno una propria soluzione, tendono a imitare altre organizzazioni. Tale comportamento è visto come un tentativo di ottenere una legittimità esterna e di adattarsi alle aspettative ambientali (Meyer e Rowan, 1977). L'isomorfismo, poi, opera tramite tre meccanismi (coercitivo, mimetico e normativo), utilizzati spesso per spiegare le riforme contabili nel settore pubblico, come il passaggio alla contabilità *accrual*. In particolare:

Isomorfismo coercitivo: deriva da pressioni formali e informali esercitate dalla normativa e da coloro da cui l'organizzazione dipende per l'ottenimento delle risorse. L'isomorfismo coercitivo, particolarmente nel settore pubblico, è stato associato all'intervento del governo e a pressioni informali da parte dei fornitori di risorse.

Isomorfismo mimetico: si verifica quando le organizzazioni, trovandosi in situazioni di incertezza o prive di soluzioni proprie, tendono a imitare altre organizzazioni percepite come modelli di successo. In contesti caratterizzati da incertezza, gli enti locali tendono a emulare le pratiche di altri enti ritenuti più efficienti o legittimati, adottando la contabilità *accrual* anche senza comprenderne appieno i benefici.

Isomorfismo normativo: si manifesta attraverso l'influenza esercitata dalle reti professionali e dagli organismi esperti che stabiliscono standard e norme. Gli organismi internazionali di standard contabili hanno svolto un ruolo regolatorio rilevante nella diffusione degli standard *accrual*, influenzando le riforme contabili a livello nazionale e sub-nazionale (Carpenter et al., 2007).

Oltre all'isomorfismo, legittimità e *decoupling* rappresentano due ulteriori concetti chiave della teoria neoistituzionale. Le organizzazioni e gli attori sociali tendono a ricercare legittimità, intesa come la percezione di adeguatezza di un'organizzazione rispetto a un sistema sociale, in termini di regole, valori, norme e definizioni (Deephouse et al., 2017). Secondo questo concetto, le organizzazioni adattano le proprie strutture formali, come, ad esempio, il bilancio economico-patrimoniale, in risposta alle pressioni provenienti dall'ambiente istituzionale, al fine di ottenere legittimazione (Donatella e Tagesson, 2021).

Il *decoupling*, invece, si riferisce alla separazione tra l'immagine esterna dell'organizzazione e le sue strutture, procedure o pratiche effettive (Fernando e Lawrence, 2014), e consiste in un completo distacco rispetto alle intenzioni delle pressioni istituzionali, nel tentativo di rispondere a un ambiente istituzionale dinamico (Hyndman e Connolly, 2011). Il comportamento di *decoupling* è uno dei temi più discussi nella letteratura contabile (Tsamenyi et al., 2006; Adhikari et al., 2013). Secondo questo concetto, l'adozione formale della contabilità *accrual* verrebbe utilizzata come segnale di buona gestione, in risposta a pressioni isomorfiche, per ottenere legittimazione da parte degli stakeholder e risorse dall'ambiente istituzionale (Pina et al., 2009). Infatti, molte organizzazioni del settore pubblico adottano solo formalmente la contabilità *accrual* per mantenere la propria legittimità agli occhi dei regolatori e degli stakeholder esterni, pur continuando di fatto ad affidarsi alla contabilità finanziaria per i processi decisionali (Gigli e Mariani, 2018).

Questo studio si basa sulla teoria neoistituzionale, e in particolare sui concetti di isomorfismo, legittimità e *decoupling*, per esplorare e comprendere i fattori che influenzano la percezione dei responsabili dei settori economico-finanziari dei comuni circa l'adozione e l'utilità della contabilità *accrual*, fornendo così una chiave di lettura teorica per interpretare le evidenze empiriche osservate.

Revisione Della Letteratura – La Contabilità *Accrual* A Livello Internazionale E Italiano

La questione della riforma della contabilità accrual nel settore pubblico

Negli ultimi decenni, il panorama organizzativo delle istituzioni pubbliche ha subito trasformazioni significative. Tra le varie riforme che hanno interessato il settore pubblico, l'introduzione della contabilità *accrual*, finalizzata all'armonizzazione dei bilanci, degli standard contabili e delle pratiche a livello internazionale, è uno dei temi più analizzati e discussi nella letteratura (Frintrup et al., 2022; Polzer et al., 2022; Bonollo, 2022; Cohen et al., 2023). Essa è considerata un elemento chiave per garantire un più elevato livello di *accountability* e trasparenza (Brusca et al., 2017), al punto che molti Paesi hanno sostituito o affiancato alla tradizionale contabilità finanziaria quella per competenza, modificando così la forma e il contenuto sia dei bilanci preventivi (Nogueira e Jorge, 2017) sia dei documenti consuntivi.

La redazione dei bilanci è un processo costoso, pertanto individuare la loro utilità percepita da parte degli stakeholder (Budding et al., 2014, p. 6; IPSASB, 2022) è un aspetto fondamentale per valutare l'efficacia di una riforma contabile. La letteratura distingue tra utilità percepita e utilizzo effettivo delle informazioni (Reichard e van Helden, 2016; Gomes et al., 2023). Questa distinzione è particolarmente rilevante nel contesto dei documenti finanziari (bilancio e rendiconto), dove l'utilità percepita dipende dall'allineamento e coerenza delle informazioni con le esigenze degli utenti.

La contabilità *accrual* consentirebbe di superare i limiti della contabilità finanziaria, permettendo l'identificazione dei costi e l'utilizzo delle risorse, la misurazione dell'efficienza e della *performance*, e la fornitura di informazioni sulla solidità dell'ente (Brusca et al., 2017). In questo modo, la dirigenza sarebbe indirizzata a ragionare in termini di costi sostenuti e

risultati ottenuti, acquisendo le informazioni necessarie per supportare meglio la pianificazione e la gestione delle risorse nei processi decisionali (Christiaens et al., 2015).

Pertanto, il bilancio economico-patrimoniale basato sul principio *accrual* rappresenterebbe uno strumento potente che, da un lato, permetterebbe di ridurre la complessità e l'incertezza nel processo decisionale e, dall'altro, assolverebbe al compito di rafforzare l'*accountability* verso gli stakeholder (IPSASB, 2022; Van Helden e Reichard, 2019).

Tra i potenziali utilizzatori delle informazioni contenute nei bilanci preventivi e consuntivi, Steccolini (2004) ha individuato diverse categorie, distinguendole in interne (politici, dirigenti, funzionari) ed esterne (cittadini, imprese che usufruiscono di servizi pubblici, donatori, ecc.), in base ai rispettivi bisogni informativi. Mack e Ryan (2006) confermano che i principali stakeholder interessati ai bilanci economico-patrimoniali del settore pubblico appartengono alla "comunità interna dell'istituzione" (Coy et al., 2001), ovvero politici, dirigenti pubblici e revisori. Ad esempio, come riportato da Carini et al. (2019), i cittadini non sono utenti esperti e, pertanto, non possiedono le competenze tecniche necessarie per comprendere i bilanci economico-patrimoniali. Non dispongono del tempo né delle risorse per analizzarne i contenuti e preferiscono forme di accesso indiretto alle informazioni di loro interesse, piuttosto che consultare direttamente i bilanci. Di conseguenza, il bilancio economico-patrimoniale non è rivolto agli utenti esterni, e risulta accettabile che redattori e revisori utilizzino un linguaggio contabile tecnico che non sia necessariamente comprensibile da coloro a cui sono tenuti a rendere conto (Jones e Pendlebury, 2004).

Tuttavia, è ancora oggetto di ampio dibattito se gli stakeholder basino effettivamente le loro decisioni sulle informazioni contenute nei bilanci economico-patrimoniali o su quelli basati sulla contabilità finanziaria. Sebbene la ricerca dimostri che i bilanci redatti secondo il principio *accrual* siano più ampiamente utilizzati e apprezzati a livello politico (Pajković, 2023; Ismail, 2022; Nogueira et al., 2013; Christiaens et al., 2015; Hausteijn et al., 2021) rispetto al livello gestionale (Donatella e Tagesson, 2021; Moynihan e Pandey, 2010), molti studiosi mettono in discussione se tali bilanci rispondano effettivamente ai bisogni informativi degli stakeholder (Andriani et al., 2010), considerando le specificità proprie del settore pubblico (Cohen et al., 2013).

La letteratura è infatti divisa sull'effettiva superiorità della contabilità *accrual* in termini di *accountability*. Alcuni studiosi evidenziano risultati contrastanti sull'utilizzo delle informazioni derivanti dai bilanci economico-patrimoniali (Liguori et al., 2012). Le informazioni aggiuntive fornite dalla contabilità *accrual* spesso non soddisfano le esigenze dei decisori politici (Caruana e Zammit, 2019), i quali trovano difficoltà nel comprendere la complessità (Buylen e

Christiaens, 2016) e l'elevato volume informativo prodotto, mentre le informazioni basate sulla contabilità finanziaria sono considerate più adatte ai fini decisionali, in quanto più semplici e immediate da comprendere (Jorge et al., 2023).

In diversi contesti, la mancanza di formazione e istruzione specifica sulla contabilità *accrual*, l'insufficiente supporto tecnico ai sistemi informativi e la cultura gestionale ancora legata al modello finanziario sono stati identificati come principali ostacoli all'implementazione effettiva di un sistema di contabilità *full accrual* (Gigli e Mariani, 2018; Grossi et al., 2016; Nogueira e Jorge, 2017). Buylen (2014) evidenzia inoltre che in Italia le informazioni presentate ai consigli comunali vengono valutate e basate sui dati derivanti dalla contabilità finanziaria, sebbene i bilanci siano redatti anche secondo il principio *accrual*. Ciò accade perché l'utilizzo della contabilità finanziaria per la rendicontazione di bilancio consente un monitoraggio più agevole dell'esecuzione del bilancio di previsione. La contabilità tradizionale è più chiaramente orientata alla funzione autorizzativa del bilancio, mentre la contabilità *accrual* ai fini della rendicontazione annuale è considerata più rischiosa per via della possibilità di sforamenti di spesa (Reichard e Van Helden, 2016; Warren, 2015).

Il contesto internazionale presenta evidenze empiriche molto diversificate.

Cohen e Karatzimas (2017), analizzando il contesto del settore pubblico greco, sostengono che il bilancio redatto secondo il principio della contabilità finanziaria potenziata possa risultare utile per i professionisti contabili del settore pubblico nel supportare i processi decisionali. In linea con questa visione, la letteratura ha evidenziato che vi sono ancora paesi, come Finlandia e Germania, che pur disponendo delle risorse e delle infrastrutture necessarie per implementare un sistema contabile *accrual* basato sugli IPSAS, hanno scelto di non adottarlo (Tawiah, 2023). Infine, molti paesi, tra cui l'Italia, hanno adottato sistemi di doppia contabilità, che forniscono sia informazioni su base finanziaria che su base *accrual*. Questi sistemi duali, vere e proprie ibridazioni della contabilità *accrual* all'interno di un impianto fondato sulla contabilità finanziaria, generano spesso confusione tra gli stakeholder interni, inclusi gli stessi redattori dei bilanci (Brusca e Montesions, 2014). Se tali informazioni non vengono adeguatamente collegate e presentate attraverso bilanci coerenti e integrati, finiscono per non essere utilizzate (Poljašević, 2019), favorendo così il ricorso a informazioni più immediate, come quelle della contabilità finanziaria potenziata. La coesistenza di due sistemi contabili è una delle principali cause del basso utilizzo delle informazioni derivanti dalla contabilità *accrual* (Caccia e Steccolini, 2006).

In conclusione, esistono evidenze contrastanti circa l'utilità delle informazioni contabili prodotte secondo basi contabili differenti. Questo studio si propone di comprendere se, nella

percezione dei responsabili economico-finanziari del settore pubblico, esistano condizioni specifiche in cui l'introduzione della contabilità *full accrual* possa essere considerata utile in alternativa alla contabilità finanziaria (potenziata) ai fini rendicontativi, superando così le attuali incertezze presenti in letteratura.

Il bilancio economico-patrimoniale (accrual) nei comuni italiani

Suddivisi in venti regioni, i comuni italiani sono poco meno di 7.900 e si caratterizzano per un'elevata eterogeneità in termini di area geografica, popolazione e densità, nonché per l'autonomia economica e finanziaria nella riscossione dei tributi e nella determinazione delle tariffe dei servizi. I comuni, intesi come le principali amministrazioni pubbliche più vicine ai cittadini, sono sempre più spesso chiamati a svolgere funzioni amministrative direttamente delegate dallo Stato e dalle Regioni, come lo sviluppo degli investimenti, l'istruzione, la sanità, la sicurezza pubblica, ecc. Di conseguenza, l'esigenza di disporre di maggiori informazioni in grado di evidenziare la loro capacità di autonomia finanziaria ed economica ha spinto il governo italiano verso l'introduzione di sistemi contabili in grado di rappresentare in modo più efficace il loro "stato di salute" (Bianchi et al., 2018).

Attualmente, l'Italia ha già completato l'implementazione della contabilità *accrual* nei settori della sanità, dell'università e delle camere di commercio, ma non negli enti locali, dove continua a prevalere il sistema di contabilità finanziaria potenziata.

Il concetto di contabilità *accrual* è stato introdotto per la prima volta nei comuni italiani con il decreto legislativo 77/1995, che ha previsto l'adozione del conto economico e dello stato patrimoniale a fini meramente conoscitivi. Tuttavia, la contabilità *accrual* veniva considerata come un semplice allegato ai principali documenti di bilancio e un derivato degli stessi, con un ruolo marginale e come un mero requisito di legge (Borgonovi, 1996; Anessi Pessina e Steccolini, 2007). Ulteriori riforme si sono succedute nel tempo, tutte confluite nel Testo Unico degli Enti Locali (Decreto Legislativo 267/2000), che rappresenta il principale riferimento normativo per il funzionamento amministrativo e contabile dei comuni. A partire dal 2015, il decreto legislativo 118/2011 ha stabilito la sostituzione del vecchio sistema di contabilità basato su accertamenti e impegni, introducendo un sistema di contabilità finanziaria potenziata, nel quale coesistono in maniera integrata la base contabile finanziaria e la base *accrual* (Anzalone et al., 2017).

Il Testo Unico degli Enti Locali prescrive il formato, il contenuto dei documenti contabili, gli obblighi e le relative scadenze. All'inizio di ogni anno, il Consiglio Comunale approva il bilancio di previsione triennale, che rappresenta il documento contabile più importante dell'ente, in quanto consente l'esercizio della funzione di autorizzazione politica e abilita un processo di *accountability* nell'ambito della programmazione. Attraverso il bilancio, il comune garantisce che le entrate complessive che prevede di incassare nel periodo di riferimento coprano le spese complessive che intende sostenere nello stesso arco temporale.

Il bilancio e i principali documenti di sintesi sono redatti secondo il principio della contabilità finanziaria potenziata, la cui esecuzione viene costantemente monitorata durante l'anno per rilevare eventuali scostamenti.

In generale:

- I ricavi e le entrate sono riconosciuti quando sorge il diritto a riceverli.
- I costi e le spese sono riconosciuti quando sorge il diritto a pagarli.

Pertanto, con un'unica registrazione, le operazioni sono contemporaneamente rilevate sia nel rendiconto finanziario (redatto in contabilità finanziaria potenziata), sia nel conto economico e nello stato patrimoniale (secondo la base *accrual*).

In questo modo, i due sistemi contabili risultano integrati (Grandis e Federici, 2020), poiché la contabilità finanziaria potenziata misura anche il valore monetario dei costi e degli oneri sostenuti, nonché dei proventi e dei ricavi maturati durante l'anno, al fine di permettere un riconoscimento uniforme dei fatti gestionali.

Questo meccanismo funziona grazie a un piano dei conti integrato, che consente la ricostruzione della dimensione economica a partire dalla contabilità finanziaria potenziata a fine esercizio. Eppure, ciò comporta che ogni errore commesso nei conti della contabilità finanziaria potenziata si rifletta automaticamente anche in quelli della contabilità *accrual*, limitandone inevitabilmente il valore informativo (Grandis e Federici, 2020).

I principali obiettivi, fissati dal legislatore italiano per questo sistema duale integrato erano quelli di determinare il risultato economico dell'esercizio e il patrimonio generato, permettere ai diversi stakeholder di ottenere informazioni aggiuntive sulla *performance*, predisporre la base informativa per la contabilità analitica del comune e redigere il bilancio consolidato, che include le entità giuridiche controllate dal comune.

Tuttavia, l'obbligo di redazione del bilancio su base *accrual* è previsto solo per i comuni con più di 5.000 abitanti, che rappresentano circa il 30% dei comuni italiani. Questo obbligo è stato spesso percepito come un mero adempimento normativo, all'interno di un sistema informativo in cui la contabilità finanziaria potenziata continua a svolgere un ruolo centrale. Le risorse,

infatti, continuano a essere allocate secondo la logica della contabilità finanziaria, indirizzando così i destinatari a basare i loro processi decisionali su questo sistema contabile, senza considerare i costi (Buccoliero et al., 2005) e, di conseguenza, senza utilizzare le informazioni derivanti dal bilancio redatto in economico-patrimoniale.

Ciò ha portato a quella che Brunsson (1989), nell'ambito della sociologia delle organizzazioni, definisce una "ipocrisia organizzativa", in cui i governi locali sono stati chiamati a cambiare linguaggio contabile, ma non necessariamente decisioni e azioni. La contabilità *accrual* è stata vista come un'aggiunta alle regole contabili preesistenti, senza che fosse realmente percepita la necessità di un cambiamento più ampio nel settore pubblico (Bonollo, 2022).

In questo modo, le innovazioni contabili sono state vissute come un "cambiamento gattopardiano", in cui il vecchio sistema e le logiche precedenti sono stati semplicemente riproposte sotto nuove vesti. L'Italia, infatti, è da sempre caratterizzata da un approccio contabile fondato sulla base finanziaria (Dabbicco e Mattei, 2020), e anche dopo la riforma del sistema contabile del settore pubblico, non si è registrato un cambiamento sostanziale in tal senso.

Un ulteriore passo verso la riforma è stato previsto come parte trasversale e fondamentale dell'attuazione del *Recovery Fund*, noto in Italia come Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), attraverso il quale l'Italia ha inteso gestire i fondi del programma *Next Generation EU*. Nell'ambito di tale piano, l'Italia ha previsto, mediante l'attuazione della Direttiva 2011/85/UE, il passaggio ad una contabilità *full accrual* entro il 2026. La riforma prevede l'adozione di nuovi principi contabili italiani, denominati *Italian accounting Standard (ITAS)*, specifici per il settore pubblico italiano e basati sugli *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, di un quadro concettuale di riferimento (*conceptual framework*) e di un piano dei conti multidimensionale, che consente l'integrazione tra contabilità finanziaria, economico-patrimoniale e analitica.

Va precisato che nessuno dei Paesi dell'Unione Europea ha adottato direttamente gli IPSAS (Brusca et al., 2016). Tale riluttanza è in parte spiegata dal fatto che diversi studi hanno mostrato come gli obiettivi degli IPSAS, in termini di trasparenza, *accountability* e processo decisionale, non siano stati pienamente raggiunti nella pratica (Liberato et al., 2023).

In linea con queste tendenze evolutive, si pone la questione di quali siano le condizioni necessarie affinché il passaggio a un sistema di contabilità *full accrual*, come previsto dalla riforma del PNRR, possa essere considerato utile, o se sia rimasto un mero esercizio di stile.

Metodologia

L'obiettivo di questo studio è esplorare e comprendere le dinamiche in atto della contabilità nel settore pubblico, con particolare attenzione alle condizioni necessarie e sufficienti che, secondo la percezione dei dirigenti contabili dei comuni italiani, rendono utile il processo di riforma verso un nuovo sistema contabile *accrual*.

Questa ricerca adotta un approccio qualitativo di tipo esplorativo, in quanto mira a scoprire elementi nuovi e rilevanti su un tema di ricerca, generando nuove ipotesi e idee (Swedberg, 2020). La metodologia si basa su interviste semi-strutturate e sull'utilizzo della *Qualitative Comparative Analysis* (QCA) per rispondere in modo più efficace alla domanda di ricerca. In particolare, il processo di raccolta dei dati impiega interviste semi-strutturate per analizzare le percezioni dei responsabili degli uffici economico-finanziari degli enti locali riguardo all'utilità e all'applicazione dell'attuale bilancio economico-patrimoniale (*accrual*), ottenuto tramite un processo di derivazione dal sistema contabile finanziario.

Successivamente, le risposte vengono codificate al fine di applicare la metodologia QCA. La codifica è effettuata in base alla possibile rilevanza della risposta come predittore dell'impatto e dell'utilità dell'introduzione della contabilità *full accrual*. In effetti, coerentemente con la domanda di ricerca, il risultato atteso consiste nell'identificare le condizioni sufficienti o necessarie affinché la sostituzione, ai fini rendicontativi, della contabilità finanziaria potenziata con la contabilità *full accrual* possa essere considerata utile.

La QCA è una tecnica analitica che utilizza l'algebra booleana per implementare i principi di comparazione utilizzati dagli studiosi impegnati nello studio qualitativo dei fenomeni macro-sociali. In genere, i ricercatori orientati all'approccio qualitativo analizzano solo pochi casi alla volta, ma le loro analisi sono sia intensive (in quanto affrontano numerosi aspetti di ciascun caso) sia integrative (poiché esaminano come le diverse parti del caso si combinano tra loro). Come affermato da Ragin (2014), la QCA consente di trasferire la logica e la profondità empirica degli approcci qualitativi anche a studi che coinvolgono più di una manciata di casi, situazioni che normalmente richiederebbero l'impiego di metodi quantitativi orientati alle variabili. I metodi logici di confronto booleani rappresentano ogni caso come una combinazione di condizioni causali e di risultato. Tali combinazioni possono essere confrontate tra loro e semplificate logicamente attraverso un processo *bottom up* (dal basso verso l'alto) di confronti a coppie. La matrice dei dati viene quindi riformulata come una "*truth table*" (tabella della verità) e ridotta in modo analogo alla minimizzazione dei circuiti logici. L'obiettivo della minimizzazione logica è quello di riassumere le informazioni contenute nella *truth table*, riguardo alle diverse combinazioni di condizioni che producono un determinato esito.

La QCA è una metodologia ancora poco utilizzata nel campo della contabilità pubblica, ma è ampiamente riconosciuta a livello internazionale per il suo valore nella ricerca qualitativa. In particolare, è molto utilizzata nei settori del *management*, del marketing, dell'innovazione e delle risorse umane (Kan et al., 2016), perché permette ai ricercatori di preservare un grado più elevato di complessità e dettaglio rispetto ai metodi quantitativi e di individuare elementi comuni in un insieme di casi osservati (Selcuk e Cizel, 2024).

Per quanto riguarda la raccolta dei dati, è stato preferito l'uso delle interviste rispetto ai questionari, in quanto le prime permettono di raccogliere opinioni più realistiche e competenti da parte dei dirigenti pubblici sulle tematiche contabili, consentendo loro di divagare e arricchire le risposte con considerazioni più ampie (Hyndman e Connolly, 2011). Inoltre, data la sensibilità potenziale degli argomenti trattati e la volontà di favorire la massima apertura dei partecipanti, gli intervistati sono stati informati che le interviste sarebbero state riportate in forma aggregata, in modo da non attribuire le dichiarazioni a individui specifici.

Le interviste sono state condotte in lingua italiana, telefonicamente o tramite la piattaforma Microsoft Teams, tra aprile e maggio 2023, e hanno avuto una durata media compresa tra 15 e 30 minuti.

Il *target* degli intervistati è stato selezionato tra i comuni della regione Emilia-Romagna con una popolazione superiore ai 15.000 abitanti. La scelta di concentrarsi su comuni di questa regione deriva dal fatto che l'Emilia-Romagna rappresenta una delle realtà economicamente e finanziariamente più virtuose d'Italia, grazie a una gestione attenta delle risorse e degli investimenti (Mosconi e D'Ingiullo, 2023). La scelta della soglia demografica è legata ai vincoli normativi imposti dal legislatore italiano in materia di adozione della contabilità economico-patrimoniale da parte degli enti locali. Secondo il Testo Unico degli Enti Locali, infatti, i comuni con più di 15.000 abitanti sono soggetti a vigilanza sul controllo strategico (art. 147-ter), finalizzato a rilevare aspetti economico-patrimoniali legati ai risultati ottenuti. Inoltre, questi comuni devono dotarsi di un sistema di controllo interno (art. 148) volto a ridurre il rischio di manipolazioni o errori nella registrazione delle operazioni contabili quotidiane.

Prima di svolgere le interviste con il campione selezionato, è stato realizzato un test pilota con un piccolo gruppo di rispondenti che ricoprivano ruoli simili a quelli degli intervistati effettivi. Lo scopo del test pilota era verificare la chiarezza e la rilevanza delle domande rispetto agli obiettivi della ricerca.

Le interviste sono state infine registrate e trascritte, e successivamente codificate al fine di procedere con l'analisi QCA.

Le domande, ampie e articolate [Appendice A], poste durante le interviste sono state raggruppate in base a campi semantici comuni e, a partire dalle opinioni emerse dalle risposte, sono state create domande fittizie a cui si potrebbe rispondere con un sì o un no, ossia con una risposta binaria adatta all'applicazione della QCA.

Le domande iniziali riguardano l'utilità dei bilanci economico-patrimoniale (redatti su base *accrual*) ai fini decisionali da parte dei dirigenti pubblici. L'analisi prende in considerazione i vantaggi strategici della contabilità *accrual* rispetto ai benefici derivanti dall'utilizzo della contabilità finanziaria potenziata.

Il successivo gruppo di domande riguarda il flusso informativo tra il comune e i suoi stakeholder, e le esigenze di informazione di un particolare gruppo di essi. In questa parte si indaga sulla veridicità, correttezza e attendibilità delle informazioni fornite dai sistemi di contabilità *accrual* e se tali sistemi siano in grado di fornire una rappresentazione realistica dello stato di salute dell'ente.

Il tema successivo affrontato è la comparabilità dei bilanci economico-patrimoniali (redatti su base *accrual*) tra diversi comuni, sia da un punto di vista generale, sia rispetto a singole voci di bilancio, con riferimento alle esigenze di *benchmarking*, considerate fondamentali per la gestione pubblica.

La parte finale dell'intervista è dedicata a comprendere se il passaggio dal sistema attuale (contabilità finanziaria potenziata) a un nuovo sistema di contabilità *full accrual* possa essere ritenuto utile oppure no, e a raccogliere le motivazioni della risposta.

L'obiettivo è verificare se esistano condizioni sufficienti e/o necessarie affinché i dirigenti contabili pubblici considerino utile l'adozione di un modello contabile *accrual*, ai fini rendicontativi, al posto di quello basato sulla contabilità finanziaria potenziata. A tal fine, si è proceduto alla codifica delle risposte ampie e discorsive in variabili binarie, che rappresentano risposte fittizie a domande dicotomiche ricavate dalle affermazioni fornite dagli intervistati. È molto importante sottolineare che ogni variabile corrisponde a uno dei gruppi tematici delle domande dell'intervista. Le variabili, insieme alle relative domande fittizie sottostanti, sono elencate di seguito. Le variabili indicate con "C" rappresentano le condizioni, che possono essere presenti o assenti come condizioni necessarie o sufficienti per la presenza della variabile di output "O", cioè una risposta positiva alla domanda identificata come variabile di output, come spiegato qui di seguito.

C1. I dirigenti pubblici prendono decisioni basandosi sui bilanci economico-patrimoniali (redatti secondo la contabilità *accrual*)?

SÌ (1) / NO (0)

C2. Ha mai ricevuto richieste di informazioni da parte degli stakeholder (interni/esterni) relative ai bilanci economico-patrimoniali (redatti secondo la contabilità *accrual*)?

SÌ (1) / NO (0)

C3. Il conto economico e lo stato patrimoniale (contabilità *accrual*) forniscono una rappresentazione veritiera, corretta e attendibile dello stato di salute dell'ente?

SÌ (1) / NO (0)

C4. I bilanci economico-patrimoniali redatti annualmente secondo la contabilità *accrual* sono comparabili con quelli di altri enti locali?

SÌ (1) / NO (0)

O. Ritiene che sarebbe utile passare dall'attuale sistema di contabilità finanziaria potenziata a un sistema di contabilità *full accrual* ai fini rendicontativi?

SÌ (1) / NO (0)

Esistono diversi modi per condurre un'analisi QCA; nel nostro caso, è stato scelto di utilizzare un *software* gratuito chiamato FS QCA, sviluppato appositamente per questo tipo di analisi.

L'analisi inizia con la creazione di un dataset già strutturato secondo una logica dicotomica, poiché il nostro set di dati è un *crisp set* (valori 0 o 1) e non un *fuzzy set* ($0.0 \leq x \leq 1.0$), che richiederebbe un processo di calibrazione.

Il passaggio successivo consiste nell'analisi delle condizioni necessarie e sufficienti. Il risultato di questa analisi è una tabella composta da tre colonne: *condition tested* (condizione testata), *consistency* (consistenza) e *coverage* (copertura).

La *consistency* può essere paragonata alla significatività statistica e misura il grado di relazione empirica tra una condizione (o combinazione di condizioni) e l'outcome. Essa indica "il grado in cui i casi che condividono una data combinazione di condizioni concordano nel mostrare l'outcome in questione" (Ragin, 2014). In generale, è richiesto un valore di *consistency* pari ad almeno 0,75 per accettare una condizione come sufficiente a spiegare l'outcome (Ragin, 2014; Schneider e Wagemann, 2012). Quando la *consistency* supera 0,90 la condizione può essere considerata anche necessaria (Schneider e Wagemann, 2012).

La *coverage* è concettualmente simile alla potenza statistica; essa misura l'importanza empirica o la rilevanza di una condizione (o combinazione di condizioni) (Ragin, 2014). Nel caso di condizioni sufficienti, la *coverage* indica quanto dell'evidenza empirica viene spiegata da una determinata condizione o combinazione di condizioni. Il valore della *coverage* dovrebbe essere almeno dello 0,5 per essere sicuri che la condizione in analisi sia rilevante.

Proseguendo con l'analisi, il passaggio successivo consiste nella costruzione della *truth table*. La *truth table* è un riepilogo che mostra il numero totale di combinazioni logicamente possibili tra le condizioni selezionate. L'analisi della *truth table* viene effettuata tramite *software*, ma le procedure si basano sull'algebra booleana e come tali possono essere riprodotte a mano utilizzando Excel e trasformando i dati in 0 e 1 (presenza o assenza della condizione).

La *truth table* riporta i seguenti indicatori:

- *Raw Consistency*: indica la proporzione (in termini percentuali) di casi, per ciascuna riga della *truth table*, che mostrano l'outcome (risultato).
- *PRI Consistency*: rappresenta una misura alternativa di *consistency* utilizzata nei *fuzzy set*, basata su una riduzione proporzionale (in termini percentuali), quasi completa, dell'errore computazionale. Nei *crisp set*, coincide con la *raw consistency*.
- *SYM Consistency*: è un'ulteriore misura di *consistency* per *fuzzy set*, basata su una versione simmetrica della *PRI consistency*.

Il passaggio finale per completare l'analisi QCA è rappresentato dalla *Standard Analysis*. Secondo Mello (2021), da questa procedura derivano tre differenti soluzioni.

- La “soluzione complessa” utilizza la minimizzazione booleana delle righe della *truth table* che soddisfano determinate soglie, concentrandosi esclusivamente sui casi empirici, senza assumere semplificazioni. Questa soluzione cattura l'intera complessità della situazione, evitando l'uso dei cosiddetti *logical remainders* (Ragin, 2014; Schneider e Wagemann, 2012).
- La “soluzione parsimoniosa” applica anch'essa la minimizzazione booleana, ma semplifica l'analisi prendendo in considerazione tutti i *logical remainders*, anche se ciò

può comportare ipotesi non realistiche o poco solide. Fornisce l'esito logico più semplice possibile.

- La “soluzione intermedia” rappresenta un compromesso, in quanto considera solo alcuni *logical remainders* selezionati sulla base di aspettative definite. Offre quindi un equilibrio tra la complessità della soluzione complessa e la semplicità di quella parsimoniosa.

Per comprendere i risultati dell'analisi, è necessario chiarire alcuni indicatori:

Raw Coverage: misura la proporzione (in termini percentuali) dell'outcome spiegata da ciascun termine della soluzione.

Unique Coverage: indica la proporzione (in termini percentuali) dell'outcome spiegata esclusivamente da un singolo termine della soluzione.

Consistency: misura il grado in cui l'appartenenza a ciascun termine della soluzione è un sottoinsieme dell'outcome. La consistenza si calcola verificando, per ogni caso, se il valore di appartenenza alla soluzione è minore o uguale al valore di appartenenza all'outcome.

Solution Coverage: rappresenta la proporzione complessiva (in termini percentuali) dell'outcome spiegata dall'intera soluzione.

Solution Consistency: indica il grado in cui l'appartenenza alla soluzione completa è un sottoinsieme dell'outcome.

Risultati e discussione

Il *framework* teorico della Nuova Sociologia Istituzionale (NIS), basato sul tema dell'isomorfismo e delle pressioni esterne che influenzano i comuni nella ricerca di legittimità verso il governo centrale e le altre istituzioni, può contribuire ad analizzare e interpretare la percezione, da parte dei dirigenti contabili pubblici, sull'utilità della riforma verso l'adozione di un sistema contabile *full accrual*.

Dalle interviste ai responsabili dei settori economico-finanziari degli enti locali emergono, come motivazioni rilevanti per l'introduzione del cambiamento nel settore pubblico sia la necessità di adottare innovazioni di matrice privatistica, come la contabilità *accrual* e gli standard contabili internazionali (IPSASB, 2022; UE, 2013), sia l'esigenza di produrre bilanci

che offrano informazioni più responsabili, pertinenti e comparabili (Buylen e Christiaens, 2016). Secondo le percezioni dei dirigenti, queste motivazioni tecniche e gestionali rappresentano i principali fattori propulsivi del cambiamento e orientano l'impostazione delle riforme. Successivamente, i principali risultati dell'analisi QCA, presentati in modo tecnico, vengono illustrati e messi in relazione sia con le evidenze emerse dalle interviste sia con la letteratura afferente al *framework* teorico della NIS.

Analisi delle interviste e delle risposte codificate

Il processo di raccolta dati, condotto su un *target* di 55 comuni, ha coinvolto 41 attori chiave che hanno preso parte alle interviste, garantendo una copertura del campione pari al 75%. Il 56% degli intervistati è di sesso femminile, con un'età media di 56 anni e una media di 27 anni di servizio nel settore pubblico.

In base alla metodologia precedentemente descritta, è stato costruito un database in Excel per la fase di codifica, da cui sono state generate 4 variabili di condizione e 1 variabile di output.

La Tabella 5 riporta i risultati del processo di codifica, espressi sia in valori assoluti sia in percentuali.

CONDIZIONI	DOMANDE	SI	NO	SI %	NO %
C1	I dirigenti pubblici prendono decisioni basandosi sui bilanci economico-patrimoniali (redatti secondo la contabilità <i>accrual</i>)?	16	25	39%	61%
C2	Ha mai ricevuto richieste di informazioni da parte degli stakeholder (interni/esterni) relative ai bilanci economico-patrimoniali (redatti secondo la contabilità <i>accrual</i>)?	24	17	59%	41%
C3	Il conto economico e lo stato patrimoniale (contabilità <i>accrual</i>) forniscono una rappresentazione veritiera, corretta e attendibile dello stato di salute dell'ente?	23	18	56%	44%
C4	I bilanci economico-patrimoniali prodotti annualmente redatti secondo la contabilità <i>accrual</i> sono comparabili con quelli di altri enti locali?	34	7	83%	17%
O	Ritiene che sarebbe utile passare dall'attuale sistema di contabilità finanziaria potenziata a un sistema di contabilità <i>full accrual</i> ai fini rendicontativi?	21	20	51%	49%

Tabella 5: Tabella delle frequenze per le variabili C1, C2, C3, C4 e O.

I risultati principali e le risposte più rilevanti emerse dalle interviste sono stati sintetizzati e presentati seguendo l'ordine tematico delle domande illustrate nella sezione precedente, come mostrato nella Tabella 5.

La Condizione C1 riguarda l'utilità del bilancio economico-patrimoniale, e quindi del conto economico e dello stato patrimoniale, ai fini del processo decisionale.

Dalle interviste emerge che il 61% degli intervistati ha risposto NO, ritenendo che il valore decisionale di questi documenti sia molto limitato. Solo il 31% ha risposto SI, sostenendo che gli stakeholder esterni traggono benefici dai bilanci economico-patrimoniali grazie all'elevato contenuto informativo.

La maggior parte degli intervistati ritiene che la contabilità *accrual* non offra vantaggi concreti nella gestione di un ente locale. Sottolineano infatti che il sistema informativo basato sulla contabilità finanziaria potenziata rimanga il riferimento principale per le decisioni strategiche e politiche (Grandis e Federici, 2020; Biondi et al., 2021), perché *“i potenziali stakeholder hanno le competenze necessarie per comprendere appieno questi documenti [...]”*, a differenza del *“[...] conto economico e stato patrimoniale [il cui ruolo] è marginale”* (intervistato 2).

Secondo la percezione dei dirigenti, *“l'adozione della contabilità full accrual è un mero esercizio di conformità normativa, senza reali benefici per gli stakeholder interni”* (intervistato 20). Infatti, *“[...] i dirigenti sono abituati a lavorare sui bilanci in contabilità finanziaria potenziata, quindi sono maggiormente interessati a sapere quale margine hanno per allocare le risorse al fine di sostenere le spese”* (intervistato 7).

Questi risultati indicano che molti comuni percepiscono il passaggio ad una contabilità *full accrual* soprattutto come un obbligo di *compliance*, evidenziando l'influenza dell'isomorfismo coercitivo (DiMaggio e Powell, 1983). Questa risposta è coerente con quanto sostenuto dal *framework* teorico, secondo cui le organizzazioni tendono ad adottare nuove pratiche per rispondere a pressioni esterne, piuttosto che per reali vantaggi operativi interni (Fahlevi et al., 2022). Inoltre, alcuni intervistati considerano la contabilità *accrual* non adatta a misurare la *performance* di una amministrazione pubblica, il cui scopo è rispondere ai bisogni dei cittadini, e ritengono che essa non consenta un efficace controllo della spesa pubblica (Reichard e Van Helden, 2016; Warren, 2015). Tuttavia, la parte restante degli intervistati (39% SI) sostiene che *“i bilanci redatti secondo la contabilità accrual sono utili per i dirigenti interni e per i politici, poiché offrono un'indicazione sulla solidità dell'ente [...]”*, come affermato dall'intervistato 5. Questa posizione è in linea con la letteratura precedente (si veda, ad esempio, Brusca et al., 2017). Inoltre, alcuni intervistati evidenziano l'importanza dello stato patrimoniale rispetto al conto economico nel supportare il processo decisionale, in quanto esso *“contiene valori non*

presenti nella contabilità finanziaria, come il valore dei beni materiali e immateriali e degli investimenti [...]” (intervistato 10); e anche perché “[...] nello stato patrimoniale, l’analisi delle passività può avere una certa rilevanza, ad esempio per verificare il grado di indebitamento dell’ente, utile per comprendere dettagliatamente [ad esempio] le categorie di fornitori” (intervistato 18).

La condizione C2 riguarda le richieste di informazioni da parte degli stakeholder sui bilanci redatti secondo la contabilità *accrual*. Le risposte raccolte si articolano in tre gruppi principali. In primo luogo, alcuni intervistati (41% NO) dichiarano di non aver mai ricevuto richieste di informazioni. Una risposta tipica è: *“sia gli stakeholder interni che quelli esterni non sono molto interessati all’argomento. [...] Ad esempio, la dirigenza interna e i revisori tendono a dare più importanza alla contabilità finanziaria potenziata, poiché è ancora il sistema su cui si basano le decisioni strategiche e politiche dell’ente”* (intervistato 3). Questa affermazione riflette l’idea che la contabilità finanziaria potenziata resti il principale riferimento per il processo decisionale, evidenziando un caso di *decoupling* tra adozione formale e utilità pratica. Dall’altro lato, il 59% (SI) degli intervistati ha dichiarato di aver ricevuto richieste di informazioni. Questa divergenza tra SI e NO riflette il dibattito ancora aperto in letteratura riguardante l’utilità della contabilità *accrual* nel settore pubblico (Caruana e Zammit, 2019; Jorge et al., 2023). All’interno di questo gruppo, si può fare distinzione tra richieste provenienti da stakeholder interni ed esterni. Tra quelli interni, i consiglieri comunali sono i soggetti più frequentemente citati. Come osserva l’intervistato 20: *“[...] alcuni consiglieri hanno posto diverse domande sui contenuti di questi documenti, soprattutto durante la discussione della proposta di approvazione del bilancio economico-patrimoniale in consiglio comunale.”* Ciò indica che i consiglieri comunali dimostrano interesse per i bilanci *accrual*, suggerendo che alcuni stakeholder ne riconoscono il valore. Dalle interviste emerge, inoltre, che le richieste provengono da entrambe le parti politiche. I consiglieri di minoranza, nel loro ruolo di opposizione, richiedono dettagli sui risultati ottenuti dall’amministrazione e, in particolare, sulla posizione debitoria. Frequentemente pongono domande su situazioni in cui, ad esempio, si registra un avanzo nella contabilità finanziaria potenziata e una perdita nel bilancio economico-patrimoniale, o viceversa. Come osserva l’intervistato 18: *“a causa dell’eterogeneità dei due sistemi contabili, i risultati possono essere completamente incoerenti. Un comune può presentare una perdita nel conto economico [contabilità economico-patrimoniale] e, allo stesso tempo, un avanzo nel conto del bilancio [contabilità finanziaria potenziata].”* Questa dinamica può essere interpretata attraverso la lente della ricerca di legittimità (Deephouse et al., 2017), che consente di comprendere l’apparente incoerenza tra i

due risultati, la quale, nella pratica, non rappresenta necessariamente un'anomalia. La causa di tali incoerenze risiede nell'utilizzo di un sistema integrato, fondato su logiche contabili differenti e obiettivi divergenti (Brusca e Montesions, 2014; Reichard e Van Helden, 2016). Le discrepanze tra i due sistemi mettono in luce una delle principali criticità evidenziate dalla letteratura: la complessità di implementare la contabilità *accrual* in un contesto storicamente dominato dalla contabilità finanziaria (Caccia e Steccolini, 2006).

I consiglieri di maggioranza, invece, richiedono informazioni all'Ufficio Ragioneria dell'ente prima delle sedute del consiglio comunale, con l'obiettivo di comprendere i dati contabili specifici che saranno esaminati e discussi durante la sessione.

Infine, tra gli stakeholder esterni, le richieste principali provengono da attori istituzionali, come la Corte dei Conti (intervistato 17), che si concentra esclusivamente sulla regolarità formale dei bilanci economico-patrimoniali, e le banche (intervistato 35), interessate a dati quali debito totale, investimenti e prestiti, informazioni che non sono immediatamente disponibili nei bilanci redatti secondo la contabilità finanziaria potenziata (Anessi Pessina, 2002). Questi stakeholder focalizzano l'attenzione sulla salute finanziaria del comune e su questioni di conformità normativa, in linea con il concetto di isomorfismo coercitivo. Tale riconoscimento esterno è fondamentale per la percezione, da parte dei responsabili finanziari, dell'utilità del passaggio alla contabilità *full accrual*.

La condizione C3 riguarda la capacità dei bilanci di fornire informazioni veritiere, corrette e attendibili sullo stato di salute dell'ente. Si tratta di una condizione legata agli *standard* contabili internazionali e nazionali, i quali prevedono che la situazione patrimoniale e finanziaria dell'organizzazione venga rappresentata in modo "veritiero, corretto e affidabile", al fine di garantire la massima trasparenza nei documenti contabili.

Dalle interviste sono emerse due principali scuole di pensiero rispetto alla possibilità che ciò sia effettivamente ottenibile tramite bilanci economico-patrimoniali.

Alcuni intervistati (56% SI) sono convinti che *"il conto economico e lo stato patrimoniale possano fornire informazioni veritiere, corrette e affidabili sulla salute dell'ente, a condizione che siano redatti accuratamente e sulla base di standard ad hoc. Tuttavia, la comprensione di questi bilanci richiede un certo grado di competenza tecnica per interpretarne i risultati"* (intervistato 17). Ciò perché *"ogni operazione registrata nel sistema di contabilità accrual deriva da una transazione rilevata nella contabilità finanziaria potenziata [a causa del sistema integrato], quindi l'informazione ottenuta è reale e veritiera"* (intervistato 5). È pertanto necessario disporre di standard contabili specifici per il settore pubblico, che siano in grado di coprire in modo esaustivo tutte le voci presenti nel bilancio. La natura pubblica di questi enti li

rende infatti strutturalmente diversi dalle imprese private, e richiede l'adozione di principi contabili *ad hoc* (Grossi e Steccolini, 2015). Questa visione è coerente con il concetto di isomorfismo normativo (Meyer e Rowan, 1977), secondo il quale l'adesione a standard contabili pubblici specifici può migliorare la trasparenza e l'accuratezza della rendicontazione contabile attraverso l'armonizzazione dei bilanci, facilitando così anche le attività di *benchmarking* (Frintrup et al., 2022; Polzer et al., 2022).

In contrasto con le posizioni precedenti, diversi intervistati hanno risposto negativamente, come nel caso dell'intervistato 10, che afferma: *“la contabilità finanziaria potenziata resta la pietra miliare per il comune, perché tutte le decisioni e l'allocazione delle risorse si basano su questo sistema contabile. La contabilità accrual è quindi relegata a un ruolo secondario e non è particolarmente utile”*. Questa posizione riflette, ancora una volta, il fenomeno del *decoupling*, secondo cui l'adozione formale della contabilità *accrual* non si traduce necessariamente nel suo utilizzo pratico, e rafforza l'idea che i comuni adottino gli standard *accrual* principalmente per rispondere a requisiti di legittimità esterna, piuttosto che per un'utilità interna concreta (Deephouse et al., 2017). Queste divergenze di vedute sottolineano, ancora una volta, le complessità legate all'introduzione della contabilità *accrual* nel settore pubblico.

Sebbene la spinta verso l'adozione di questo modello sia guidata da pressioni normative e dalla promessa di una maggiore trasparenza (IPSASB, 2022; Direttiva UE 2011/85/UE), la sua efficacia dipende dalla capacità dei responsabili finanziari e degli stakeholder di applicare gli standard in modo da riflettere realmente la situazione economico-finanziaria dell'ente.

Per quanto riguarda la condizione C4, che riguarda il tema della comparabilità tra enti locali, il quadro che emerge è il più polarizzato: l'83% degli intervistati ha risposto SI, evidenziando una forte convinzione nella possibilità di confrontare i bilanci redatti secondo la contabilità *accrual* tra amministrazioni diverse. È stato sottolineato che uno dei principali vantaggi della contabilità per competenza è proprio la possibilità di effettuare confronti tra enti, sebbene la sua implementazione sia molto costosa (Lüder, 2000; Schmidhuber et al., 2022). Tale possibilità è strettamente legata alla necessità di disporre di standard contabili condivisi e adottati in modo uniforme da tutti i comuni. L'utilità del *benchmarking* risiede nella capacità di confrontare singole voci di bilancio tra diversi enti locali e, attraverso l'identificazione di *best practices* e casi simili (in termini di popolazione, area geografica e principali entrate), disporre di un punto di riferimento per assumere decisioni più informate basate su esempi concreti. Gli eventuali insuccessi nel raggiungimento degli obiettivi possono così essere affrontati in modo strategico attraverso la reingegnerizzazione dei processi e l'adozione di comportamenti virtuosi già attuati da altri enti che si sono trovati ad affrontare problematiche analoghe. Questo approccio,

riconducibile all'isomorfismo mimetico, può contribuire al miglioramento complessivo del sistema. L'efficacia degli strumenti e delle leve gestionali utilizzate dagli enti costituisce un ulteriore vantaggio del *benchmarking*, e questo aspetto è ovviamente fondamentale per la misurazione delle *performance* (Kuhlmann e Bogumil, 2018).

Tuttavia, gli intervistati sottolineano che, affinché la comparabilità sia effettiva, è indispensabile che gli *standard* contabili siano applicati in modo corretto e uniforme da ciascun ente locale.

Dall'altra parte, il 17% degli intervistati sottolinea l'impossibilità di confrontare i bilanci economico-patrimoniali, a causa della loro complessità. Essi evidenziano che, anche qualora fossero applicati gli stessi standard e regole contabili, la contabilità finanziaria potenziata continuerebbe a rivestire un ruolo centrale. Come afferma l'intervistato 15: *“la comprensione del conto economico, anche considerando un singolo comune, presenta difficoltà significative, che rendono estremamente complesso il suo utilizzo a fini comparativi con altri enti locali. Tali complessità potrebbero portare a un feedback trascurabile o nullo. Inoltre, i confronti basati sugli stati patrimoniali non sono particolarmente utili, data l'unicità del patrimonio di ciascun comune, che definisce punti di partenza eterogenei per qualsiasi analisi dei risultati”*. In questo contesto si osserva, nuovamente, un comportamento di *decoupling* (Fernando e Lawrence, 2014), in cui gli enti locali sono formalmente tenuti a redigere bilanci economico-patrimoniali, ma in pratica i processi decisionali e operativi restano ancorati alla contabilità finanziaria potenziata (Dabbicco e Mattei, 2020).

Infine, la variabile di output O, che rappresenta l'utilità percepita dell'introduzione del modello di contabilità *full accrual* nei comuni italiani (e risponde alla domanda di ricerca), mostra una distribuzione molto equilibrata tra risposte positive (51%) e negative (49%), evidenziando uno scenario di forte incertezza e variabilità.

La metà degli intervistati ritiene utile il passaggio ad una contabilità *full accrual*, mentre l'altra metà non ne riconosce l'utilità. Sebbene manchi coerenza tra i due gruppi, le motivazioni fornite all'interno di ciascun gruppo sono piuttosto omogenee.

Chi sostiene l'utilità del conto economico e dello stato patrimoniale riporta motivazioni come: *“[...] dalla contabilità accrual derivano la contabilità analitica e la possibilità di un reale controllo di gestione”* (intervistato 6);

“[...] l'uso dello stesso sistema contabile tra pubblico e privato consente la comparabilità dei bilanci tra enti pubblici e soggetti privati” (intervistato 9);

“[...] il suo utilizzo permette di gestire le attività e verificare l'efficacia e l'efficienza della gestione” (intervistato 30);

“[...] la sua adozione comporterebbe una notevole semplificazione delle procedure” (intervistato 35).

Diversamente, chi è contrario alla transizione dalla contabilità finanziaria potenziata alla contabilità *full accrual* motiva la propria posizione così: *“l’esperienza del personale è legata alla contabilità finanziaria potenziata e [...] senza un adeguato periodo di formazione, la contabilità accrual è inutile”* (intervistato 7). Questo tema è ampiamente trattato nella letteratura (Grossi et al., 2016; Nogueira e Jorge, 2017; Gigli e Mariani, 2018), che individua nella mancanza di formazione e preparazione uno dei principali ostacoli alle riforme contabili nei paesi. *“La dimensione autorizzatoria della contabilità accrual è in effetti piuttosto enigmatica. Affidarsi semplicemente ai riepiloghi dei costi sostenuti non fornisce un quadro completo di come il processo di approvazione dei bilanci sia allineato all’adozione della contabilità accrual. Inoltre, è interessante notare che, sebbene l’avanzo di bilancio sia rilevante per la gestione, a volte esso differisce in modo significativo dal risultato economico-patrimoniale. L’inclusione del costo degli ammortamenti, che non è presente nel bilancio in contabilità finanziaria, aggiunge un ulteriore livello di complessità nella comprensione della reale situazione finanziaria. Questo solleva interrogativi su come gestire tali sfumature nel contesto della contabilità accrual”* (intervistato 32).

Infine, i rispondenti indecisi sono stati inclusi nella codifica come “NO”, in quanto non hanno espresso un’opinione chiaramente favorevole. Alcune risposte tipiche sono state:

“L’utilità della riforma dipenderebbe dalla capacità di creare un nuovo modo di gestire le amministrazioni pubbliche [...]” (intervistato 15).

“L’utilità dipende da come verrà impostata la riforma” (intervistato 14).

Analisi QCA

Come spiegato nella sezione Metodologia, l’analisi QCA è stata applicata alle risposte codificate utilizzando il *software* FS QCA. I risultati dell’analisi sono presentati nelle sezioni seguenti.

Analysis of Necessary Conditions

Outcome variable: O

Conditions tested:

	Consistency	Coverage
C1	0.571429	0.750000
C2	0.666667	0.583333
C3	0.619048	0.565217
C4	0.952381	0.588235

Figura 1: Analisi delle condizioni necessarie.

L'analisi delle condizioni necessarie (*necessity test*), in cui ogni condizione viene considerata singolarmente, mostra che solo per la condizione C4 si registra un valore di *consistency* pari a 0,75, il che indica che essa può essere considerata una condizione sufficiente. Tuttavia, poiché la consistenza di C4 raggiunge anche 0,90 allora essa viene qualificata anche come condizione necessaria. C4 presenta inoltre un valore di *raw coverage* pari a 0,5 il che significa che si tratta di una condizione rilevante dal punto di vista empirico. Pertanto, si può affermare che C4 è una condizione necessaria per l'output O. C4 può essere interpretata come risposta positiva alla domanda: “I bilanci economico-patrimoniali prodotti annualmente (redatti secondo la contabilità *accrual*) sono comparabili con quelli di altri enti locali?”. “O” significa una risposta positiva alla domanda: “Ritiene che sarebbe utile passare dall'attuale sistema di contabilità finanziaria potenziata a un sistema di contabilità *full accrual* ai fini rendicontativi?”. Questo risultato evidenzia che la comparabilità è una condizione essenziale affinché il passaggio dal sistema contabile attuale a quello *full accrual* sia percepito come utile e desiderabile.

Truth Table

La *Truth Table* (tabella della verità) rappresenta il numero di combinazioni logicamente possibili tra le condizioni selezionate. In questo caso sono presenti 4 condizioni, il che genera 16 combinazioni logiche possibili (2^k), ciascuna delle quali è descritta in base: al numero di casi inclusi in ciascun insieme, al dettaglio delle configurazioni e ai valori di *consistency* calcolati secondo le tre diverse modalità (*Raw consistency*, *PRI consistency*, *SYM consistency*) come definite in precedenza. In questo caso, trattandosi di un *crisp set*, i valori delle tre *consistency* coincidono tra loro.

C1	C2	C3	C4	number	O	cases	raw consist.	PRI consist.	SYM consist.
1	1	1	1	10 (24%)		cases	0.8	0.8	0.8
0	0	0	1	9 (46%)		cases	0.444444	0.444444	0.444444
0	0	1	1	5 (58%)		cases	0.2	0.2	0.2
0	1	1	0	3 (65%)		cases	0	0	0
0	1	0	1	3 (73%)		cases	0.333333	0.333333	0.333333
0	1	1	1	3 (80%)		cases	1	1	1
0	1	0	0	2 (85%)		cases	0	0	0
1	1	0	0	2 (90%)		cases	0.5	0.5	0.5
1	0	1	1	2 (95%)		cases	0.5	0.5	0.5
1	0	0	1	1 (97%)		cases	1	1	1
1	1	0	1	1 (100%)		cases	1	1	1
0	0	0	0	0 (100%)					
1	0	0	0	0 (100%)					
0	0	1	0	0 (100%)					
1	0	1	0	0 (100%)					
1	1	1	0	0 (100%)					

Figura 2: Truth Table.

Standard Analysis

La *Standard Analysis* restituisce le tre soluzioni logiche: complessa, intermedia e parsimoniosa. Tutte queste soluzioni consistono in combinazioni logiche delle condizioni iniziali, che vengono interpretate come condizioni necessarie, sufficienti o irrilevanti in base ai rispettivi valori di *consistency* e *coverage*.

Model: $O = f(C1, C2, C3, C4)$
 Algorithm: Quine-McCluskey

--- COMPLEX SOLUTION ---

frequency cutoff: 1

consistency cutoff: 0.8

	raw coverage	unique coverage	consistency
C1*~C3*C4	0.0952381	0.0952381	1
C2*C3*C4	0.52381	0.52381	0.846154
solution coverage: 0.619048			
solution consistency: 0.866667			

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
 28 (1,1)

Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
 5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
 10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
 17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
 36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

Figura 3: Soluzione complessa.

Model: $O = f(C1, C2, C3, C4)$
 Algorithm: Quine-McCluskey

--- INTERMEDIATE SOLUTION ---

frequency cutoff: 1

consistency cutoff: 0.8

Assumptions:

	raw coverage	unique coverage	consistency
C1*~C3*C4	0.0952381	0.0952381	1
C2*C3*C4	0.52381	0.52381	0.846154
solution coverage: 0.619048			
solution consistency: 0.866667			

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
 28 (1,1)

Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
 5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
 10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
 17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
 36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

Figura 4: Soluzione intermedia.

```

Model: O = f(C1, C2, C3, C4)
Algorithm: Quine-McCluskey

--- PARSIMONIOUS SOLUTION ---
frequency cutoff: 1
consistency cutoff: 0.8

          raw          unique
          coverage    coverage    consistency
-----
C1*~C3*C4  0.0952381  0.0952381  1
C2*C3*C4   0.52381    0.52381    0.846154
solution coverage: 0.619048
solution consistency: 0.866667

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
28 (1,1)
Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

```

Figura 5: Soluzione parsimoniosa.

La soluzione complessa mostra che esistono due possibili combinazioni logiche tra le condizioni iniziali, che possono rappresentare condizioni sufficienti o necessarie per l'output:

$C1 * \sim C3 * C4$

$C2 * C3 * C4$

La prima configurazione ($C1 * \sim C3 * C4$) presenta un valore di *consistency* molto elevato (=1), ma un valore di *raw coverage* troppo basso (0,095) per essere considerata una condizione necessaria: infatti, la soglia minima di accettazione per la *raw coverage* è 0,5.

La seconda configurazione ($C2 * C3 * C4$) ha un valore di *consistency* di 0,846, superiore alla soglia minima per considerarla sufficiente (0,75), ma non abbastanza elevato per qualificarla come necessaria (soglia $\geq 0,90$). Tuttavia, il suo valore di *raw coverage* è pari a 0,524, quindi superiore alla soglia di rilevanza. Possiamo dunque affermare che $C2 * C3 * C4$ è una condizione sufficiente per l'output O.

La presenza di almeno una soluzione logica all'interno dell'analisi complessa interrompe il processo di analisi a questo livello. Tuttavia, nei casi in cui la soluzione complessa non evidenzia alcuna relazione logica, il ricercatore dovrebbe analizzare la soluzione intermedia, utilizzando lo stesso metodo impiegato per la soluzione complessa. In questa fase si introducono ipotesi semplificative, che potrebbero influenzare le implicazioni logiche.

Lo stesso ragionamento si applica tra la soluzione intermedia e quella parsimoniosa, qualora la soluzione intermedia non restituisca risultati rilevanti.

È importante sottolineare che il risultato ottenuto con la soluzione parsimoniosa è logicamente più debole rispetto a quello della soluzione intermedia, così come la soluzione intermedia è più debole della complessa in termini di rigore logico.

L'analisi si conclude con la comprensione del significato concreto dell'interazione logica tra le condizioni che portano alla soluzione. La configurazione C2*C3*C4 indica che la verifica simultanea delle condizioni C2, C3 e C4 costituisce una condizione sufficiente per la presenza dell'output O.

Come evidenziato dall'analisi, il passaggio alla contabilità *full accrual* è percepito come vantaggioso dal 51% dei responsabili dei settori economico-finanziari degli enti locali, ma solo il 33% di essi soddisfa contemporaneamente le condizioni sufficienti affinché tale passaggio sia effettivamente considerato utile. Infatti, 13 dei 41 rispondenti hanno confermato simultaneamente le condizioni C2, C3 e C4.

I risultati della QCA hanno implicazioni interessanti, che possono essere analizzate alla luce delle interviste raccolte e della letteratura esaminata. Per comprendere cosa significhi la verifica simultanea delle condizioni C2, C3 e C4, è necessario considerare le conseguenze gestionali e politiche di ciascun requisito. In termini concreti, lo studio mostra che gli stakeholder richiedono informazioni relative alla contabilità *accrual* (condizione C2), chiedendo dettagli su elementi non immediatamente disponibili nei bilanci di tipo finanziario, come il debito complessivo, gli investimenti e i prestiti. Questo riconoscimento esterno è fondamentale per la percezione, da parte dei responsabili dei settori economico-finanziari, dell'utilità del passaggio alla contabilità *full accrual*.

Queste evidenze hanno importanti implicazioni per l'adozione della contabilità *accrual* nel settore pubblico. I diversi livelli di coinvolgimento degli stakeholder suggeriscono che, sebbene la contabilità *accrual* venga introdotta per migliorare la trasparenza e l'*accountability* (Poljašević et al., 2019; Ismail, 2022), come previsto dalle riforme ispirate al *New Public Management*, la sua effettiva applicazione dipende da quanto essa risponda ai bisogni informativi degli stakeholder e dalla loro familiarità con il sistema (IPSASB, 2022). Per questo motivo, i decisori politici dovrebbero considerare strategie mirate a rafforzare la comprensione e il coinvolgimento degli stakeholder nei confronti della rendicontazione basata sulla contabilità *accrual* (ad esempio, attraverso percorsi formativi per il personale), colmando così il divario tra adozione formale e utilità pratica.

Collegata al tema dell'*accountability* e della capacità informativa nei confronti degli stakeholder, vi è la necessità che i bilanci forniscano informazioni veritiere, corrette e affidabili sullo stato di salute dell'ente (condizione C3), elemento indispensabile per garantire trasparenza

e per consentire una lettura condivisa e uniforme dei dati da parte di tutti gli stakeholder (Pollitt e Bouckaert, 2011; Buylens e Christiaens, 2016). Trasparenza e interpretazione condivisa rappresentano i prerequisiti affinché sia effettivamente realizzabile la comparabilità tra diversi enti locali (condizione C4), sebbene in pratica l'implementazione di tale comparabilità risulti molto onerosa (Schmidhuber et al., 2022).

Le complessità e le differenze contestuali evidenziate dagli intervistati, e confermate da studi recenti (Bonollo, 2022), suggeriscono che un approccio uniforme non sia in grado di cogliere pienamente le specificità finanziarie di ciascun comune. Pertanto, i decisori politici dovrebbero tener conto di tali complessità e lavorare a una strategia di implementazione bilanciata, che promuova la comparabilità senza trascurare la diversità dei contesti locali.

Come evidenziato nella rassegna della letteratura, l'Unione Europea lascia agli Stati membri la libertà di definire i propri standard contabili *accrual*. In linea con tale direttiva, l'Italia sta implementando i propri standard contabili nazionali per il settore pubblico, denominati *Italian Accounting Standards* (ITAS). Tuttavia, questi standard non sono ancora stati completati, e risultano inapplicabili, ma rappresentano lo strumento attraverso cui rendere possibile l'attività di *benchmarking*, rafforzando così l'*accountability* degli enti locali verso i propri stakeholder. Per poter utilizzare correttamente questi strumenti, è fondamentale avviare un processo di formazione rivolto agli attori chiave, dotandoli delle competenze tecniche specialistiche necessarie.

La NIS aiuta a spiegare le criticità e i limiti dell'evidenza empirica attraverso concetti come isomorfismo (adattamento a modelli esistenti), *decoupling* (scissione tra forma e sostanza), ricerca di legittimità presso le autorità superiori, tutti concetti che permettono ai comuni di proseguire nelle proprie attività senza modificare la sostanza dei processi decisionali.

I risultati suggeriscono che la spinta verso la contabilità *accrual* è spesso guidata da pressioni regolatorie esterne, piuttosto che da una domanda interna effettiva (Polzer, 2021; Meyer et al., 2021). Per massimizzare i benefici della riforma, gli enti locali dovrebbero trovare un equilibrio tra il rispetto dei requisiti normativi e l'utilità concreta della contabilità *accrual* per la gestione interna. Le condizioni C2, C3 e C4 sono necessarie affinché la contabilità *full accrual* venga percepita come utile e, tramite un'implementazione adeguata, possa diventare realmente utile nella pratica.

Possiamo quindi affermare che la combinazione di una richiesta da parte degli stakeholder di informazioni derivanti dal bilancio, la fiducia nel sistema contabile *accrual* per rappresentare in modo accurato la salute finanziaria del comune e la comparabilità tra bilanci di diversi enti

locali, costituisce una condizione sufficiente per affermare che l'introduzione della contabilità *full accrual* sarebbe utile dal punto di vista della dirigenza pubblica.

Tuttavia, permane una forte resistenza al cambiamento. Molti intervistati ritengono che il sistema non sia ancora maturo per affrontare un cambiamento così rapido e costoso entro il 2026, poiché mancano delle linee guida essenziali.

Conclusioni

Questo studio si basa su un caso regionale e propone una ricerca qualitativa esplorativa sul processo di riforma contabile verso l'adozione della contabilità *full accrual*. Precisamente, si concentra sull'analisi della percezione dei dirigenti contabili dei comuni della regione Emilia-Romagna circa l'utilità dell'adozione della contabilità *accrual* in alternativa al sistema prevalente di contabilità finanziaria potenziata, ai fini rendicontativi.

La domanda di ricerca è specificamente finalizzata a indagare quali condizioni siano sufficienti e/o necessarie affinché tale transizione contabile venga considerata utile; a tal fine, è stata utilizzata l'analisi QCA.

È emerso che le condizioni C2, C3 e C4 mettono in evidenza la complessa interazione tra il coinvolgimento degli stakeholder, la ricerca della trasparenza tramite informazioni veritiere, corrette e attendibili, e l'esigenza di comparabilità attraverso l'adozione di standard contabili comuni (Brusca et al., 2017; Grossi e Steccolini, 2015). Questi risultati sono coerenti con il *framework* teorico della NIS, secondo cui l'adozione della contabilità *accrual* è determinata dalla pressione istituzionale alla legittimazione (DiMaggio e Powell, 1983), piuttosto che da una domanda interna effettiva. In questo modo, l'analisi delle condizioni sufficienti e necessarie affinché i dirigenti contabili percepiscano utile la riforma verso il sistema *accrual* colma un vuoto nella letteratura. Da un lato, essa analizza il punto di vista di un attore interdipendente e centrale nel processo riformatore, finora poco indagato nella letteratura esistente. Dall'altro lato, fornisce evidenze empiriche tratte dalle interviste che, pur non essendo generalizzabili, offrono spunti interessanti su criticità, rischi, incertezze, idee e indicazioni operative che possono costituire un *benchmark* per casi simili e una base per future ricerche.

I risultati suggeriscono come i decisori politici dovrebbero agire per orientare la percezione dei benefici della transizione, aumentando il consenso tra le amministrazioni pubbliche rispetto alle tre condizioni ritenute sufficienti. Ciò può essere efficacemente ottenuto attraverso:

- il raggiungimento di un equilibrio strategico tra il rispetto delle normative e l'effettiva utilità gestionale della contabilità *accrual* per il management interno;
- la promozione di percorsi formativi volti a rafforzare la consapevolezza degli stakeholder sul valore informativo dei documenti redatti secondo il principio di competenza economica (in tal senso, miglioramenti nella qualità e leggibilità dei bilanci potrebbero essere altrettanto utili);
- l'introduzione di principi contabili *ad hoc* per la pubblica amministrazione, che tengano conto delle specificità del settore, garantendo così una rappresentazione veritiera, corretta e attendibile della situazione dell'ente attraverso un sistema *accrual* realmente "su misura";
- la promozione della comparabilità dei bilanci mediante l'adozione di standard contabili comuni a tutte le amministrazioni pubbliche e la creazione di banche dati aperte e facilmente accessibili. Un'azione aggiuntiva potrebbe consistere nell'individuazione di *best practices* nella gestione delle finanze pubbliche;
- il riconoscimento che i report tecnici complessi non sono adeguati a fornire informazioni rilevanti agli stakeholder non professionisti: per la comunicazione esterna si dovrebbero prevedere forme di rendicontazione più accessibili e *user-friendly*.

In sintesi, queste condizioni dimostrano che l'adozione della contabilità per competenza negli enti locali non è solo un mero esercizio di stile, ma una risposta a un sistema istituzionale più ampio, che richiede *accountability*, trasparenza e comparabilità, affinché l'adozione vada oltre la mera conformità normativa e generi valore reale nella gestione finanziaria pubblica.

La formazione rappresenta lo strumento chiave per realizzare questo scenario, poiché permetterebbe al personale interno, ai politici e ai tecnici di comprendere e percepire i benefici di questo "nuovo" sistema contabile (all'interno del settore pubblico) e di utilizzarla concretamente nei processi decisionali. La formazione dovrebbe quindi essere fornita in modo sistemico e coerente, evitando disuguaglianze tra comuni. Di conseguenza, l'adozione di standard contabili comuni, una formazione ben strutturata e capillare che coinvolga anche le università, l'utilizzo di strumenti adeguati, un supporto immediato da parte del governo in caso di criticità, e l'assunzione di personale altamente specializzato potrebbero senz'altro modificare la cultura contabile del settore pubblico, rendendo la transizione più fluida, efficiente ed efficace, e massimizzando i benefici di questo cambiamento rilevante.

Questo studio offre spunti preziosi per i decisori politici coinvolti nei processi di riforma, nonostante alcune limitazioni. Una delle principali limitazioni metodologiche riguarda l'utilizzo delle interviste come principale metodo di raccolta dati. Di conseguenza, le conclusioni possono riflettere soprattutto percezioni soggettive degli intervistati, che

potrebbero differire dalla realtà oggettiva. Inoltre, la metodologia adottata non considera variabili legate al *background* personale dei rispondenti, che potrebbero aver influenzato le risposte. Un'ulteriore criticità riguarda il campione selezionato, costituito da enti locali della regione Emilia-Romagna con più di 15.000 abitanti. Questo campione può essere rappresentativo dei comuni della regione o del Nord Italia, ma non necessariamente dell'intero panorama dei comuni italiani, viste le notevoli differenze tra Nord, Centro e Sud del Paese.

Per superare queste limitazioni, le future ricerche dovrebbero ampliare il campione per includere un numero maggiore di enti locali, rappresentativo dell'intero territorio nazionale. Inoltre, dovrebbero allargare il campo di indagine per comprendere anche la percezione degli attori politici locali, oltre che dei soli esperti tecnici, per offrire una visione più completa delle dinamiche in gioco. A distanza di qualche anno dall'attuazione della riforma, si dovrebbero analizzare i risultati ottenuti rispetto agli obiettivi attesi e le principali criticità emerse nel processo di implementazione. Bisognerebbe, inoltre, effettuare un confronto con i settori della sanità e dell'università, che hanno già completato il passaggio alla contabilità *full accrual*, per trarre indicazioni utili da esperienze concrete ed esplorare le percezioni dei dirigenti che hanno già vissuto la riforma, per individuare le principali difficoltà affrontate e valutarne l'effettiva utilità. Infine, confrontare le esperienze italiane con quelle di altri Paesi che stanno affrontando transizioni contabili simili, così da arricchire l'analisi con nuovi temi e prospettive, contribuendo in modo significativo alla letteratura esistente sull'argomento.

Bibliografia

- Adhikari, P., Kuruppu, C. and Matilal, S. (2013), “Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments”, *Accounting Forum*, 37(3), 213-230.
- Andriani, Y., Kober, R., and Ng, J. (2010), “Decision usefulness of cash and accrual information: public sector managers’ perceptions”, *Australian Accounting Review*, 20(53), 144-153.
- Anessi Pessina, E. (2002). Principles of public management. Egea.
- Anessi Pessina, E., Nasi, G., and Steccolini, I. (2010). Accounting innovations: a contingent view on Italian local governments. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(2), 250-271.
- Anessi Pessina, E., and Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability and Management*, 23(2), 113-131.
- Anzalone, M. (Ed.). (2017). La contabilità economico-patrimoniale delle regioni e degli enti locali: guida tecnica alle procedure e alle regole di integrazione: con quadri sinottici e casi pratici. Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.
- Aprile, R., Grandis, F.G., Mocavini, F. (2018). Heritage come asset nella contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni pubbliche. *Rivista della Corte dei Conti*, 3, 429-440.
- Benfante, G., Mozzoni, I., and Ferretti, M. (2024). The Path toward Accrual Accounting in the Public Sector from the Perspective of Italian Municipalities. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, JAEPP, 25(1), 40-40.
- Bianchi, P., Bracci, E., Dabbicco, G. and Steccolini, E. (2018). Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. Il caso degli EPSAS. In Manes Rossi, F., Caperchione, E. Eds.,

- L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale. Franco Angeli, Milano.
- Biondi, L., Grandis, F. G., and Mattei, G. (2021). Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(5), 533-551.
- Bonollo, E. (2022). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 1-27.
- Borgonovi, E. (1996). Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche. Egea, Milano.
- Brunsson, N. (1989). The Organisation of Hypocrisy: Talk, Decision and Actions in Organisations, John Wiley & Sons, Chichester.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., and Manes, R.F. (2017). IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing, Springer, New York, NY.
- Brusca, I., Gomez-Villegas, M. and Montesinos, V. (2016), "Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America", *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, A., and Montesions, J.V. (2014). "Accrual financial reporting in the public sector: is it reality?", *Innovar*, 24(54), 107-120.
- Buccoliero, L., De Nardi, F., Nasi, G., and Steccolini, I. (2005). L'implementazione della contabilità economico patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica. *Azienda pubblica*, 18(4), 591-614.
- Budding, T., Grossi, G., and Tagesson, T. (Eds.). (2014). Public sector accounting. Routledge.

- Budding, T. and van Helden, J. (2022), “Theme: politicians’ use of accounting information. Editorial: unraveling politicians’ use and non-use of accounting information”, *Public Money and Management*, 42(3), 137-139.
- Buylen, B. (2014). “Politics by numbers?: modernizing local government and its impact on Flemish politicians”, PhD, doctoral thesis, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration, Ghent.
- Buylen, B., and Christiaens, J. (2016). Talking numbers? Analyzing the presence of financial information in councilors’ speech during the budget debate in Flemish municipal councils. *International Public Management Journal*, 19(4), 453-475.
- Caccia, L. and Steccolini, I., 2006. Accounting change in Italian local governments: what’s beyond managerial fashion?. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(2/3), 154-174.
- Capalbo, F. (2012). L’equilibrio instabile delle Società Partecipate Pubbliche tra Insolvenza Genetica e Ricapitalizzazioni per Perdite: Le Responsabilità dei Sistemi Contabili (The Continuity of Public Owned Companies: The Role of Public Shareholders between Cash and Accrual Accounting). *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, 694-704.
- Carini, C., Giacomini, D., and Teodori, C. (2019). Accounting reform in Italy and perceptions on the local government consolidated report. *International Journal of Public Administration*, 42(3), 195-204.
- Carpenter, V., Cheng, R. and Feroz, E. (2007), “Toward an empirical institutional governance theory: analyses of the decisions by the 50 US state governments to adopt generally accepted accounting principles”, *Corporate Ownership and Control*, 4(4), 30-46.
- Caruana, J. and Zammit, K. (2019). Losing control: the gap in multi-level government reporting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 264-284.

- Chapman, C., Cooper, D. and Miller, P. (2009), “Linking accounting, organizations, and institutions”, in Chapman, C. and Miller, P. (Eds), *Accounting, Organizations and Institutions*, University Press, Oxford.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. and van Cauwenberge, P. (2015). “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison”, *International Review of Administrative Science*, 81(1), 158-177.
- Cohen, S., and Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting. Moving from cash to modified cash. *Meditary Accountancy Research*, 25(1), 95–113.
- Cohen, S., Kaimenakis, N., and Venieris, G. (2013). Reaping the benefits of two worlds: An explanatory study of the cash and accrual accounting information roles in local governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(2), 165-179.
- Cohen, S., Manes Rossi, F., and Brusca, I. (2023). Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model. *Financial Accountability & Management*, 39(3), 471-492.
- Correa Silva, M. A., da Silva Junior, A. C., Marques Ferreira, M. A., and Brunozi Júnior, A. C. (2022). Conditioning Factors for the Adoption of International Public Sector Accounting Standards-IPSAS. *Revista Contabilidade, Gestao E Governanca*, 25(1).
- Coy, D., Fischer, M., and Gordon, T. (2001). Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports. *Critical perspectives on accounting*, 12(1), 1-31.
- Dabbicco, G. and Mattei, G. (2020), “The reconciliation of budgeting with financial reporting. A comparative study of Italy and the UK”, *Public Money and Management*, 41(2), 127-137.
- Deephouse, D. L., J. Bundy, L. P. Tost and M. C. Suchman (2017), Organizational legitimacy: six key questions, in R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence and R. E. Meyer (eds),

- The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism, 2nd edition, London: SAGE, 27-54.
- DiMaggio, P. J., and Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Di Mascio, F., and Alessandro, N. (2018). Oltre il New Public Management. Le riforme amministrative tra meccanismi e contesti 1165, 1-168.
- Donatella, P., and Tagesson, T. (2021). CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector organizations. *Journal of Management and Governance*, 25, 509-534.
- EU Commission. (2013). COM (2013) 114 Final, Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting Standards in Member States. The Suitability of IPSAS for the Member States.
- Fahlevi, H., Irsyadillah, I., Arafat, I., and Adnan, M. I. (2022). The inefficacy of accrual accounting in public sector performance management: Evidence from an emerging market. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2122162.
- Fernando, S. and Lawrence, S. (2014), "A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory", *The Journal of Theoretical Accounting*, 10, 149-178.
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., and Hilgers, D. (2022). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*, 88(2), 390-410.
- Gigli, S., and Mariani, L. (2018). Lost in the transition from cash to accrual accounting: Assessing the knowledge gaps in Italian public universities. *International Journal of Public Sector Management*, 31(7), 811-826.

- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, J.M., and Vilhena, E. (2023). “The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(1), 12-40.
- Grandis, F.G. and Federici, A. (2020). I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all’armonizzazione europea. *Argomenti*, 16, 57-78.
- Grossi, G., and Argento, D. (2022). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 272-303.
- Grossi, G., Reichard, C. and Ruggiero, P. (2016), “Appropriateness and use of performance information in the budgeting process: some experiences from German and Italian municipalities”, *Public Performance and Management Review*, 39(3), 581-606.
- Grossi, G., and Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.
- Haustein, E., Lorson, P.C., Oulasvirta, O.L., and Sinervo, L.M. (2021). “Perceived usability of local government financial statements by local councilors: comparative study of Finland and Germany”, *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 441-458.
- Haustein, E., Lorson, P. C., Oulasvirta, L. O., and Sinervo, L. M. (2024). Financial accountability discharged from local government financial statements: an institutional theory approach to accounting change. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Hodges, R., and Mellett, H. (2003). Reporting public sector financial results. *Public Management Review*, 5(1), 99-113.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.

- Hyndman, N., and Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management accounting research*, 22(1), 36-45.
- IFAC, and CIPFA (2021). International public sector financial accountability index. 2021 status report.
- IPSASB (2022). HandBook of International Public Sector Accounting Pronouncements, International Federation of Accountants, New York, NY.
- Ismail, S. (2022). “Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment”, *Meditari Accountancy Research*.
- Jones, R., and Pendlebury, M. (2004). A theory of the published accounts of local authorities. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 305-325.
- Jorge, S., Nogueira, S., and Jesus, M. A. (2023). Financial Information Use In Parliamentary Debates In A Changing Context. *Public Organization Review*, 1-28.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., and Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114-137.
- Kan, A. K. S., Adegbite, E., El Omari, S., and Abdellatif, M. (2016). On the use of qualitative comparative analysis in management. *Journal of Business Research*, 69(4), 1458-1463.
- Khan, A., and Mayes, S. (2009). Transition to accrual accounting. Technical Notes and Manuals, 2009(002).
- Kuhlmann, S., and Bogumil, J. (2018). Performance measurement and benchmarking as “reflexive institutions” for local governments: Germany, Sweden and England compared. *International Journal of Public Sector Management*, 31(4), 543-562.

- Liberato, M. I., Choban de Sousa Paiva, I., and Serrasqueiro, R. (2023). Constraints and stimuli in the implementation of public accounting reform: systematic literature review and future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Liguori, M., Sicilia, M., and Steccolini, I. (2012). “Some like it non-financial...: politicians’ and managers’ views on the importance of performance information”, *Public Management Review*, 14(7), 903-922.
- Lowndes, V., and Wilson, D. (2003). Balancing revisability and robustness? A new institutionalist perspective on local government modernization. *Public administration*, 81(2), 275-298.
- Lüder, K.G. (2000). National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability and Management*, 16(2), 117-128.
- Mack, J. and Ryan, C. (2006), “Reflections on the theoretical underpinnings of the general purpose financial reports of Australian government departments”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(4), 592-612.
- Mello, P. A. (2021). *Qualitative comparative analysis: An introduction to research design and application*. Georgetown University Press.
- Meyer, J. W., and Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Meyer, R.E., Jancsary, D. and Höllerer, M.A. (2021), “Neoinstitutional theory and nonprofit governance research”, in Donnelly-Cox, G., Meyer, M. and Wickström, F. (Eds), *Research Handbook on Nonprofit Governance*, Edward Elgar, Cheltenham and Northampton, 141-164.
- Modell, S. (2022). New developments in institutional research on performance measurement and management in the public sector. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(3), 353-369.

- Moll, J., Burns, J., and Major, M. (2018). Institutional theory in accounting research. In *Methodological Issues in Accounting Research*. Spiramus Press.
- Mosconi, F., and D’Ingiullo, D. (2023). Institutional quality and innovation: evidence from Emilia-Romagna. *Economics of Innovation and New Technology*, 32(2), 165-197.
- Moynihan, D. and Pandey, S. (2010), “The big questions for performance management: why do managers use performance information?”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 29(24), 849-866.
- Mussari, R., Cepiku, D., and Sorrentino, D. (2021). Governmental accounting reforms at a time of crisis: the Italian governmental accounting harmonization. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 138-156.
- Nogueira, S. and Jorge, S. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.
- Nogueira, S., Jorge, S., and Cervera Oliver, M. (2013), “The usefulness of financial reporting for internal decision – making in Portuguese municipalities”, *Management Research*, 11(2), 178-212.
- Pajković, I., Botica Redmayne, N., and Vašiček, V. (2023). The use and perceived usefulness of public sector financial statements by politicians—evidence from Croatia. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 180-198.
- Pina, V., Torres, L., and Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Poljašević, J., Vašiček, V., and Jovanović, T. (2019). Comparative review of dual reporting in public sector in three south-east European countries. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(3), 325-344.

- Pollitt, C., and Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo–Weberian State*. Oxford: Oxford University Press, Third Edition.
- Polzer, T., Reichard, C., and Grossi, G. (2021), “Organization of the IPSASB, conceptual framework and claimed benefits and criticisms of IPSAS”, in Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J. and Montesinos, V. (Eds), *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards, Public Sector Financial Management*, Palgrave Pivot, Cham, 1-16.
- Polzer, T., Grossi, G., and Reichard, C. (2022) Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme, *Accounting Forum*, 46(1), 57-82.
- Quagli, A. (2017). *Bilancio di esercizio e principi contabili (Vol. 5)*. G Giappichelli Editore.
- Ragin, C. C. (2014). *The comparative method: Moving beyond qualitative and quantitative strategies*. Univ of California Press.
- Rajib, S. U., Adhikari, P., Hoque, M., and Akter, M. (2019). Institutionalisation of the cash basis international public sector accounting standard in the central government of Bangladesh. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(1), 28-50.
- Reichard, C., and Van Helden, J. (2016). “Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in public sector”, *Accounting Finance & Governance Review*, 23(1/2), 43-65.
- Saliterer, I. and Korac, S. (2014), “The discretionary use of performance information by different local government actors – analysing and comparing the predictive power of three factor sets, International”, *Review of Administrative Sciences*, 80(3), 637-658.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability and Management*. 38, 119-142.

- Schneider, C. Q., and Wagemann, C. (2012). *Set-theoretic methods for the social sciences: A guide to qualitative comparative analysis*. Cambridge University Press.
- Selcuk, O., and Cizel, B. (2024). Using qualitative comparative analysis approach in tourism studies: a critical review. *Quality & Quantity*, 58(1), 933-960.
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), 327-350.
- Swedberg, R. (2020). Exploratory research. The production of knowledge: Enhancing progress in social science, 17-41.
- Tawiah, V. (2023). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*, 39(1), 103-124.
- Tolbert, P.S. and Zucker, L.G. (1983), "Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform 1980-1935", *Administrative Science Quarterly*, 28, 22-39.
- Tsamenyi, M., Cullen, J. and Gonzalez, J.M.G. (2006), "Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis", *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432.
- Van Helden, J. and Reichard, C. (2019). "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(4), 478-495.
- Warren, K. (2015). "Time to look again at accrual budgeting", *OECD Journal on Budgeting*, 14(3), 113-129.

CAPITOLO 3

LA CONTABILITÀ *ACCRUAL* NEI PICCOLI ENTI LOCALI: UN CONFRONTO TRA PORTOGALLO E ITALIA

Abstract

Questo studio analizza la transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità *full accrual* basata sugli IPSAS negli enti locali di piccole dimensioni (SPSEs) in Italia e Portogallo, concentrandosi sulle sfide e barriere, nonché sui benefici e le implicazioni per la gestione interna, la rendicontazione e l'*accountability*.

Adottando un approccio comparativo-internazionale, è stato somministrato un questionario con scala Likert a cinque punti ai responsabili finanziari dei piccoli comuni italiani e ai presidenti delle *Freguesias* portoghesi. I dati sono stati analizzati utilizzando statistiche descrittive e test non parametrici.

I principali risultati evidenziano differenze significative tra i due Paesi. I rispondenti portoghesi percepiscono la contabilità *accrual* come più vantaggiosa per la gestione interna, la trasparenza e l'*accountability* rispetto ai colleghi italiani, che si trovano ancora nelle fasi iniziali della riforma. In Italia, i principali ostacoli attesi sono la limitata competenza tecnica, la resistenza al cambiamento e una formazione inadeguata del personale tecnico. Al contrario, i risultati emersi in Portogallo mostrano come riforme mirate e l'adozione di un regime semplificato basato sugli IPSAS possano superare queste sfide, riconoscendo come fondamentale il ruolo dell'acquisizione di competenze.

L'originalità di questa ricerca risiede nell'esplorazione di un contesto ancora poco studiato, quello degli enti locali di piccole dimensioni, offrendo spunti preziosi sulle sfide specifiche legate all'implementazione di un sistema contabile basato sugli IPSAS. Colmando questa lacuna, lo studio contribuisce al dibattito in corso sul modello economico-patrimoniale nel settore pubblico e sottolinea l'importanza di approcci su misura per le realtà di minori dimensioni.

Introduzione

A partire dagli anni '80, il settore pubblico è stato interessato da numerose riforme volte a rendere quest'ultimo più orientato al modello aziendale, rispondendo alla necessità di tradurre le ideologie del *New Public Management* (NPM) in strumenti e sistemi concreti (Liguori e Steccolini, 2014). Tra queste riforme, l'armonizzazione contabile a livello internazionale ha rappresentato un elemento chiave (Brusca et al., 2015). L'introduzione della contabilità *accrual*, finalizzata a rendere omogenei e comparabili a livello internazionale i bilanci, i principi e le pratiche contabili, nonché ad avvicinare la contabilità pubblica a quella aziendale (Gomes et al., 2023), è ancora oggi uno dei temi più analizzati e discussi in letteratura (Polzer et al., 2022; Caperchione et al., 2013). Per anni, a causa del ruolo centrale del bilancio finanziario nel contesto del settore pubblico, la contabilità finanziaria e le informazioni basate su di essa sono stati i metodi contabili più diffusi (Oulasvirta, 2019). Tuttavia, per sua natura, tale contabilità non fornisce le informazioni necessarie a supportare i processi decisionali utili per la pianificazione e la gestione delle risorse legate all'erogazione dei servizi (Bergmann et al., 2019), che richiedono, oggi più che mai, informazioni basate su dati più analitici e confrontabili (Christiaens et al., 2010). L'esigenza di una maggiore trasparenza delle informazioni contabili pubbliche è stata accentuata dalla crisi finanziaria globale e dalla pandemia da COVID-19 che hanno mostrato la debolezza e l'importanza del settore pubblico, della sua efficienza e dell'efficacia delle informazioni prodotte (Steccolini, 2019). Le informazioni contenute nei bilanci finanziari si sono, infatti, rivelate insufficienti per consentire ai Paesi di prevedere e prevenire le crisi di liquidità (ACCA, 2017). Le diverse crisi e gli alti livelli di debito pubblico sono infatti considerati segnali di allarme per giustificare la modifica degli attuali sistemi contabili dei Paesi basati sulla contabilità finanziaria (Schmidhuber et al., 2022). Questi fattori hanno spinto diversi paesi, inclusi gli stati membri dell'Unione Europea, ad adottare sistemi di contabilità *accrual*, considerati un elemento chiave per garantire la trasparenza e il buon governo dell'ente (Ismail, 2022). Organizzazioni internazionali come il Fondo Monetario Internazionale (FMI), l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), la Commissione Europea, la Banca Centrale Europea e numerosi studiosi e professionisti del settore, hanno spinto i Paesi verso l'adozione di standard unici che permettessero la confrontabilità. Ad oggi, l'armonizzazione della contabilità del settore pubblico a livello internazionale è realizzata attraverso l'applicazione degli IPSAS (Aggestam-Pontoppidan e Andernack, 2016), intesi come una condizione necessaria per soddisfare le esigenze di trasparenza, comparabilità e completezza dell'informazione economico-patrimoniale (Natalizi, 2022). Questi standard, emanati dall'*International Public Sector*

Accounting Standard Board (IPSASB), sono riconosciuti a livello internazionale e possono essere adottati direttamente o tramite adattamenti nazionali (Polzer et al., 2021).

Però, a livello internazionale, le riforme si sono concentrate quasi esclusivamente sui governi centrali e sulle aziende pubbliche di grandi dimensioni, trascurando quelle di più piccole dimensioni (SPSEs – *Small Public Sector Entities*), senza considerare che queste possono avere esigenze informative diverse (Adam e Heiling, 2024). Tra i Paesi che hanno intrapreso riforme contabili ispirate agli IPSAS vi sono il Portogallo e l'Italia. Entrambi hanno già un'esperienza pluriennale con sistemi basati sulla contabilità *accrual* (Jorge et al., 2019) e bilanci *accrual* (Dabbicco e Mattei, 2021), utilizzando standard contabili nazionali ispirati al settore privato. Il Portogallo ha adottato, a partire dal 2018, gli SNC-AP, standard basati sugli IPSAS, estendendoli agli enti locali a partire dal 2020 (Gomes et al., 2023). L'Italia, invece, affianca al proprio sistema contabile principale basato sulla competenza finanziaria potenziata (Anzalone et al., 2017) un sistema di rendicontazione *accrual*, fondato sugli standard nazionali emessi dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) e sta attualmente attraversando una riforma per l'introduzione di standard basati sugli IPSAS, la cui implementazione è prevista per gli enti locali entro il 2026 (Benfante et al., 2024). In Portogallo, le riforme hanno coinvolto anche gli enti locali di piccole dimensioni (Ordinanza 218/2016). In Italia, invece, la riforma partirà dai comuni più grandi per poi essere estesa a quelli più piccoli (Nota SeSD 148/2025).

In entrambi i Paesi, le SPSEs costituiscono la maggioranza numerica degli enti locali. Alcuni di questi svolgono funzioni simili a quelle dei grandi enti, pur con operazioni meno rischiose (Eurostat, 2016). La definizione di SPSE si basa solitamente sul numero di abitanti e/o sul livello di spesa pubblica. In Italia, le SPSEs sono identificate nei comuni con meno di 5.000 abitanti, che rappresentano il 69% del totale; in Portogallo, si tratta di 3.091 *Freguesias* e 187 comuni su 308 con meno di 20.000 abitanti. Queste entità sono finanziariamente e amministrativamente autonome, anche se spesso dipendono economicamente da trasferimenti erogati dal Governo centrale, e già alcune di loro hanno adottato gli IPSAS. Mentre, però, il Portogallo presenta già alcune SPSEs che sono passate a un regime di contabilità *accrual*, adottando gli SNC-AP, in Italia le SPSEs non hanno l'obbligo di rendicontare su base *accrual*, ma, accanto al principale sistema di contabilità finanziaria, hanno l'obbligo di rendicontare la propria situazione patrimoniale in maniera semplificata. In Italia, le riforme contabili sono in corso e stanno spingendo verso l'adozione generalizzata degli standard IPSAS, in risposta alla crescente complessità delle transazioni e all'evoluzione delle esigenze gestionali.

Nonostante il numero e la rilevanza socioeconomica delle SPSEs in entrambi i Paesi, gli studi sull'adozione degli IPSAS in queste realtà sono ancora scarsi, mettendo in luce un chiaro *gap*

nella letteratura internazionale (Cordery, 2023). Analizzando la transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità *accrual* basata sugli IPSAS nelle SPSEs di Italia e Portogallo e concentrandosi sulle principali sfide e ostacoli, ma anche su benefici e implicazioni per la gestione interna, la rendicontazione e l'*accountability*, il presente studio mira a colmare tale lacuna, offrendo spunti pratici per quei contesti istituzionali che stanno valutando l'introduzione degli IPSAS nelle SPSEs. Il confronto tra i due Paesi risulta particolarmente rilevante considerando che il Portogallo ha già maturato esperienza nell'applicazione degli IPSAS, esperienza che potrebbe costituire un riferimento utile per il caso italiano. Inoltre, lo studio intende contribuire al dibattito promosso dall'IPSASB (2023) sull'applicazione di pratiche che facilitino l'identificazione dei requisiti rilevanti per gli SPSEs, riducendo lo sforzo e i costi di implementazione per i governi.

Il presente articolo è strutturato in sei sezioni. La sezione che segue l'introduzione presenta la revisione della letteratura, suddivisa tra le principali sfide, barriere e aspetti tecnici che gli enti locali affrontano nel passaggio dalla contabilità finanziaria a quella *accrual* e agli IPSAS; e le implicazioni e conseguenze della contabilità *accrual* e degli IPSAS per la gestione interna, la rendicontazione e l'*accountability*. Il contesto delle SPSEs è affrontato il più possibile, confrontandolo con le esperienze derivati dal settore delle Piccole e Medie Imprese (PMI) che hanno adottato gli *International Financial Reporting Standard* (IFRS). Da ciascuna sezione della revisione della letteratura sono derivate le domande di ricerca. Segue la sezione dedicata ad illustrare i contesti contabili locali dei due Paesi, seguiti dalla sezione metodologica. A seguire quest'ultima, vengono presentati e discussi i principali risultati. Infine, la conclusiva discute e sintetizza le principali evidenze emerse, delinea i limiti dello studio e propone suggerimenti per ricerche future.

Revisione della letteratura, domande di ricerca e ipotesi

La letteratura esaminata in questo studio discute, in senso ampio, le sfide e le implicazioni della contabilità *accrual* e degli IPSAS, trattando questi ultimi come equivalenti alla contabilità *accrual* per quanto riguarda il campo di applicazione. Tuttavia, la letteratura si concentra principalmente sulle entità del settore pubblico in generale, lasciando una lacuna nella ricerca specificamente dedicata agli enti locali di piccole dimensioni (Cordery, 2023; Adam e Heiling, 2024). Per colmare tale lacuna, questo studio si avvale anche della letteratura relativa alle PMI che hanno adottato gli IFRS. Sebbene questi standard siano progettati per le aziende *for profit*,

essi costituiscono la base su cui si fondano gli IPSAS, consentendo dunque di trarre spunti rilevanti (Brusca et al., 2018). Inoltre, così come le PMI rappresentano la maggioranza delle imprese a livello mondiale e costituiscono la spina dorsale di molte economie, sia nei paesi sviluppati che in quelli in via di sviluppo (Perera e Chand, 2015), allo stesso modo gli SPSEs costituiscono la maggioranza degli enti locali in diversi paesi. Questi enti gestiscono transazioni meno rischiose, ma svolgono funzioni e forniscono servizi comparabili a quelle delle grandi aziende pubbliche (Eurostat, 2016), garantendo al contempo prossimità alla popolazione anche nelle comunità più remote.

L'implementazione della contabilità *accrual* e degli IPSAS negli enti locali: problematiche generali, sfide e barriere

La transizione alla contabilità *accrual* e l'adozione degli IPSAS negli enti locali è stata ampiamente discussa in letteratura per via dei suoi potenziali benefici e delle significative criticità. A livello internazionale, gli IPSAS svolgono un ruolo centrale nella promozione dell'armonizzazione della contabilità *accrual*, delle pratiche contabili e degli standard, nonché nella possibilità di rendere comparabili le informazioni economico-patrimoniali (IPSASB, 2025). Tali standard sono considerati un passo verso la modernizzazione dei sistemi contabili del settore pubblico. Tuttavia, nonostante i molteplici vantaggi legati all'adozione degli IPSAS, questi sono stati accompagnati da critiche legate ai costi di implementazione, alla mancanza di supporto da parte degli enti sovranazionali e alla scarsa aderenza alle specificità del settore pubblico (Schmidhuber et al., 2022). Ricerche hanno, Infatti, mostrato un'ampia eterogeneità nelle modalità di implementazione delle riforme basate sulla contabilità *accrual* nei governi locali dei diversi Paesi (Christiaens et al., 2015). È stato osservato che i processi di riforma sono spesso caratterizzati da difficoltà rilevanti, in particolare a livello locale, dove le risorse finanziarie, tecniche e umane sono limitate.

Uno dei principali ostacoli che limita l'implementazione della contabilità *accrual* nel settore pubblico è la carenza di risorse umane e, nello specifico, la mancanza di personale con competenze tecniche e specifiche sull'utilizzo della partita doppia e della contabilità per competenza (Benfante et al., 2024) e sugli IPSAS (Gomes et al., 2015). È stato osservato che la scarsa implementazione è anche dovuta a una mancanza di fiducia e credibilità nell'applicazione degli IPSAS nel settore pubblico. Gli standard non risultano ancora sufficientemente specifici per affrontare le problematiche tipiche del settore pubblico (Brusca e Martínez, 2016) e si riscontrano difficoltà nell'interpretazione di alcuni criteri tecnici di

applicazione, con incertezze e dubbi derivanti dalla contabilità *accrual* in generale (Liberato et al., 2024). Il personale interno, così come i vertici politico-amministrativi (politici e responsabili finanziari), sono spesso legati a una visione orientata alla contabilità finanziaria, considerata più semplice da utilizzare a supporto dei processi decisionali (Cohen e Karatzimas, 2017; Jorge et al., 2023). Questa resistenza al cambiamento, legata alla cultura manageriale, è alimentata dalla mancanza di formazione, dovuta in particolare alla scarsa inclusione nei processi di riforma degli attori interni agli enti (Gomes et al., 2023; Jorge et al., 2021). Bruno e Lapsley (2018) hanno osservato che i ragionieri contabili degli enti locali molto spesso non sono coinvolti né incentivati a partecipare ai processi di cambiamento contabile (vedi anche Nakmahachalasint e Narktabtee, 2019), trovandosi così ad assumere un “ruolo passivo” nell’introduzione delle nuove pratiche contabili, e conseguentemente a non comprendere gli IPSAS (Azevedo et al., 2020). La mancanza di programmi di formazione specifici (Connolly e Hyndman, 2006; Liberato et al., 2024) sulle tematiche della contabilità *accrual* rivolti a politici, dirigenti contabili e risorse umane in generale, può dunque compromettere l’attuazione delle riforme contabili *accrual* (Fuentes e Borreguero, 2018). Ad esempio, nella riforma della contabilità pubblica in Portogallo, Jorge et al. (2021) hanno evidenziato che, nonostante il significativo coinvolgimento degli stakeholder attraverso enti pilota, questi non sono stati attivamente coinvolti nel processo decisionale e non disponevano delle strutture organizzative necessarie per gestire un sistema contabile così complesso. Le principali criticità che hanno rallentato la riforma sono state la carenza di risorse umane e le competenze inadeguate del personale. La conoscenza dei nuovi standard contabili era insufficiente e si sono verificate difficoltà nell’interpretazione dei criteri di rilevazione e misurazione previsti dal nuovo quadro contabile previsto dalla riforma del settore pubblico. Analogamente, Antipova e Bourmistrov (2013), analizzando la riforma della contabilità pubblica in Russia, hanno notato che l’approccio “top-down” ha evidenziato come l’assenza di coinvolgimento degli attori chiave possa compromettere il successo delle riforme. Questo tema è stato affrontato anche da Nogueira e Jorge (2017), i quali sostengono che la mancanza di formazione e di esperienza sui nuovi standard contabili rappresenta uno dei principali freni alle riforme contabile in un paese. Tutti questi vincoli di capacità sono attesi in misura ancora maggiore nelle SPSEs. Problematiche simili sono emerse anche nell’applicazione degli IFRS alle PMI. Litjens et al. (2012) hanno, infatti, rilevato che nel Regno Unito, le aziende con poche discrepanze tra i principi contabili nazionali e gli IFRS per le PMI hanno affrontato poche difficoltà nell’adozione di questi ultimi. Al contrario, le aziende tedesche, caratterizzate da maggiori discrepanze tra standard nazionali e IFRS per le PMI, hanno incontrato maggiori ostacoli, in

particolare per la nuova terminologia adottata dagli standard internazionali, per la redazione dei bilanci e per i costi di formazione (si veda anche Alp e Ustundag, 2009).

La transizione verso un nuovo sistema contabile è un processo particolarmente gravoso e costoso per le PMI, poiché comporta cambiamenti nelle pratiche, nei processi e nei sistemi (Perera e Chand, 2016). Queste difficoltà aumentano quando il personale, abituato a seguire regole contabili nazionali, deve applicare standard fondati su logiche differenti, come il *fair value*, generando resistenza al cambiamento (Chand et al., 2015). Per questo motivo, la preparazione del personale contabile e il coordinamento tra PMI, standard setter e professionisti risultano cruciali (Zeghal e Mhedhbi, 2006). Spesso, infatti, mancano linee guida adeguate in grado di aiutare i contabili a interpretare e applicare correttamente gli standard. Tale carenza li costringe a rivolgersi a consulenti esterni, con conseguente aumento dei costi (Chand et al., 2015) e scoraggiandone l'implementazione.

Oltre agli aspetti legati alle risorse umane, in letteratura è stata evidenziata anche una mancanza di supporto tecnico e politico (Caperchione, 2022) e limitazioni infrastrutturali e tecniche, come sistemi informativi inadeguati e *software* contabili non idonei. Queste criticità costituiscono ulteriori barriere all'implementazione della contabilità *accrual* e degli IPSAS nel settore pubblico perché aumentano i costi di attuazione delle riforme e richiedono investimenti significativi per l'adattamento dell'infrastruttura e la formazione del personale (Jorge et al., 2019).

Eppure, la natura onerosa della riforma e i suoi costi elevati spesso non sono tenuti in considerazione dalle autorità nazionali e dagli standard setter, i quali non li riconoscono come prioritari (Araya-Leandro et al., 2011). Questo porta i politici e il personale degli enti locali a non impegnarsi nell'attuazione delle riforme volte all'introduzione dell'*accrual* e, in particolare, degli IPSAS (Azevedo et al., 2020).

In sintesi, la letteratura presenta numerosi esempi che mostrano come risorse limitate e alti costi, uniti a complessità tecniche, abbiano ostacolato le riforme contabili pubbliche verso l'introduzione della contabilità *accrual* e degli IPSAS in diversi paesi. Tuttavia, esistono anche esempi positivi che dimostrano come processi di riforma gradualmente e ben pianificati risultino più efficaci, come avvenuto in Estonia (Argento et al., 2018). In questo caso, la riforma della contabilità nel settore pubblico si è sviluppata in modo progressivo: inizialmente attraverso la revisione della contabilità delle aziende private, orientata all'adozione di standard conformi agli IFRS; successivamente con l'introduzione della contabilità *accrual* nel settore pubblico; infine con l'adozione completa degli IPSAS, resa possibile grazie all'azione degli attori chiave e alla capacità di adattare gli standard internazionali alle specificità del contesto locale.

Alla luce della letteratura presentata, si può formulare la seguente domanda di ricerca:

DR1: Quali sono le principali sfide e barriere che i piccoli enti locali italiani dovranno affrontare (e che i portoghesi hanno già affrontato) nella transizione dalla contabilità finanziaria a quella accrual basata sugli IPSAS?

Implicazioni della contabilità accrual e degli IPSAS per la gestione, il reporting e l'accountability degli enti locali

L'adozione degli IPSAS è stata ampiamente riconosciuta come un passaggio fondamentale per allineare le pratiche contabili del settore pubblico a quelle del settore privato. Sebbene gli IPSAS seguano gli IFRS (Jorge et al., 2019), essi sono specificamente adattati alle esigenze delle aziende pubbliche (EY, 2013). Questo allineamento avvantaggia gli stakeholder esterni, come attori istituzionali, investitori e donatori, migliorando la loro capacità di comprendere e interpretare le informazioni contabili del settore pubblico (Ellwood e Newberry, 2016). Allo stesso modo, gli stakeholder interni, inclusi politici e dirigenti pubblici, accederebbero a dati contabili completi in grado di supportare la pianificazione strategica, consentire decisioni più informate e apportare maggiore trasparenza nei processi e nella rendicontazione (Sutcliffe, 2003). Gli IPSAS, ad esempio, facilitano la comprensione dei costi dei servizi pubblici (OCSE, 2002) e mettono in evidenza inefficienze nell'allocazione delle risorse (Voghouei e Jamali, 2018).

È ampiamente riconosciuto che gli IPSAS garantiscono standard elevati, fungendo da catalizzatore per la redazione di bilanci solidi e trasparenti, che assicurano un migliore controllo sulla condizione economico-finanziaria dell'ente (Brusca et al., 2017), sulle sue *performance* operative e sull'efficiente allocazione delle risorse (IFAC, 2001). Inoltre, la contabilità *accrual* e gli IPSAS fornirebbero informazioni affidabili e complete su costi, ricavi, passività e attività (Jorge et al., 2019), supportando la programmazione, la gestione e il processo decisionale, oltre a facilitare il controllo interno (Bergmann, 2009; Christiaens et al., 2015). Questo approccio contabile è considerato uno strumento essenziale per valutare i costi dei servizi e dei programmi politici, per identificare meglio le passività e per valutare strategie di esternalizzazione (Anessi Pessina e Steccolini, 2007).

Sulla base di tali benefici, diversi governi hanno adottato gli IPSAS per affrontare specifiche sfide nella gestione finanziaria. In Nigeria, ad esempio, gli IPSAS sono stati implementati per

garantire una rendicontazione olistica delle transazioni e della situazione finanziaria del governo (Abimbola et al., 2017). I governi locali australiani utilizzano le informazioni derivanti dagli IPSAS come strumento critico per valutare la salute finanziaria, la sostenibilità e l'allocazione dei contributi (Pilcher e Van Der Zahn, 2010). I comuni portoghesi hanno riscontrato che gli IPSAS facilitano il miglioramento del controllo interno e del processo decisionale (Nogueira e Jorge, 2016; 2017).

Nonostante i potenziali vantaggi nella gestione finanziaria e nella rendicontazione, l'implementazione degli IPSAS ha incontrato scetticismo e sfide rilevanti. La loro adozione non è consensuale a livello internazionale (Polzer et al., 2022) e, come discusso in precedenza, ciò è anche dovuto alla mancanza di fiducia e credibilità nell'applicazione della contabilità *accrual* e dei relativi tecnicismi all'interno del settore pubblico. In tal senso, una delle critiche principali riguarda le difficoltà tecniche e valutative legate ai problemi di misurazione e alla natura discrezionale insita nella contabilità *accrual*. Una delle principali complessità della contabilità *accrual* si è manifestata, in particolare, nella valutazione delle attività non di mercato, come monumenti pubblici, beni culturali e infrastrutture pubbliche (Lapsley et al., 2009; Oulasvirta, 2014). Questi *assets* sono difficili da misurare in termini monetari e richiedono spesso giudizi soggettivi (ad esempio, ammortamenti, svalutazioni, *impairment test*, ecc.), che possono compromettere l'affidabilità dei bilanci (Jorge et al., 2007). Inoltre, la natura discrezionale della contabilità *accrual* introduce rischi di manipolazione e potrebbe compromettere la comparabilità e l'affidabilità stessa della rendicontazione economico-finanziaria. Ad esempio, gli accantonamenti possono essere usati per ridurre artificialmente le *performance* economico-finanziarie (Pilcher, 2010), mentre il riconoscimento dei ricavi e dei costi può essere spostato da un periodo all'altro per mascherare inefficienze gestionali (Garcia, 2014). Questo rappresenta uno dei problemi principali e più controversi dell'implementazione degli standard *accrual* e IPSAS nel settore pubblico.

Gli IPSAS, come gli IFRS, sono standard di riferimento internazionali volti a fornire informazioni economico-finanziarie più standardizzate, a migliorare la qualità della rendicontazione e a riflettere in modo più accurato la *performance* economica di un ente, quest'ultima non rilevata attraverso i tradizionali sistemi di contabilità finanziaria. Questi *framework* (IPSAS e IFRS) sono progettati per aumentare l'utilità informativa per le decisioni e ridurre l'asimmetria informativa tra gli stakeholder (Kaya e Koch, 2015). Tra i benefici evidenziati, Terzi et al. (2013) hanno osservato che l'adozione degli IFRS ha avuto un impatto significativo nel fornire valori più affidabili per le voci di bilancio e per gli indici finanziari, migliorando così la qualità complessiva della rendicontazione per le imprese. Gli IFRS, a loro

volta, hanno avuto un impatto positivo sul processo decisionale, sia per quanto riguarda gli investimenti sia per le decisioni strategiche. Tuttavia, alla luce di quanto sopra, tali benefici risultano discutibili nel contesto del settore pubblico.

In sintesi, se da un lato sono riconosciuti benefici per la gestione e la rendicontazione derivanti dall'adozione della contabilità *accrual* e degli IPSAS nelle aziende pubbliche, dall'altro è altrettanto riconosciuto un incremento della complessità delle procedure contabili e di rendicontazione, spesso accompagnato da implicazioni non così vantaggiose, legate alla discrezionalità e alla ridotta affidabilità dell'informazione. Di conseguenza, la letteratura mostra che gli utenti, sia interni che esterni, spesso preferiscono la contabilità tradizionale per cassa, in quanto più coerente con la natura del settore pubblico (Monsen, 2002).

Mentre la contabilità *accrual* offre informazioni più complete, la sua complessità può disorientare gli utenti, riducendone l'efficacia come strumento di *accountability* e di supporto decisionale (Buylen e Christiaens, 2016; Jorge et al., 2023). Secondo Bonollo (2022), sebbene la contabilità *accrual* e gli IPSAS siano generalmente apprezzati per la capacità di fornire informazioni complete su costi, ricavi, attività e passività delle aziende pubbliche, sorgono dubbi sulla loro affidabilità. Tale limite è legato a una ridotta capacità di rappresentazione fedele, mettendo in discussione uno dei presunti vantaggi fondamentali associati a questi strumenti contabili.

Queste implicazioni risultano particolarmente rilevanti per le SPSEs, in cui tali problematiche possono essere aggravate dalla dimensione contenuta e soprattutto dalla capacità limitata, dovuta alla scarsità di risorse umane e finanziarie (Benfante et al., 2024). Anche laddove le SPSEs riconoscano l'utilità di un sistema contabile e di rendicontazione più informativo e trasparente, i vincoli di capacità (in termini di risorse umane, finanziarie e tecniche) possono prevalere sull'eventuale maggiore utilità.

Come già illustrato, l'implementazione degli IFRS nelle PMI ha evidenziato difficoltà simili a quelle riscontrate nell'adozione degli IPSAS nelle aziende pubbliche, attese in forma ancora più accentuata nelle SPSEs. Oltre ai problemi legati alla formazione e alla resistenza al cambiamento, durante l'introduzione degli IFRS nelle PMI le principali criticità hanno riguardato l'applicazione dei criteri di misurazione al *fair value*, l'ammortamento, le svalutazioni e l'*impairment* delle attività, analoghi alle sfide che il settore pubblico affronta nell'applicazione degli IPSAS.

La transizione dagli standard contabili nazionali ai *framework* internazionali ha richiesto alle imprese l'adozione di metodi valutativi complessi, ma questo cambiamento non è stato accompagnato da linee guida adeguate che il personale interno potesse utilizzare per

interpretare e applicare i nuovi principi in modo coerente (Chand et al., 2015). Questa mancanza di chiarezza e uniformità ha spesso generato differenze nei giudizi interpretativi, compromettendo la comparabilità e la coerenza della rendicontazione per competenza (Balsari e Varan, 2014).

Pertanto, sia nel settore privato che in quello pubblico, la mancanza di linee guida adeguate sull'interpretazione e applicazione corretta dei nuovi standard internazionali genera divergenze nei giudizi che compromettono la comparabilità e la coerenza dei bilanci, minandone l'affidabilità come principale strumento di *accountability*. Questo dimostra che, sebbene l'armonizzazione contabile e informativa sia importante, essa richiede supporto continuo e formazione adeguata a garantirne la corretta applicazione e può richiedere soluzioni su misura per assicurare maggiore utilità alle SPSEs.

Alla luce di questa letteratura, si possono formulare due ulteriori domande di ricerca:

DR2a: Quali sono le implicazioni attese, per i piccoli enti locali italiani (e già percepite da quelli portoghesi), nella transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità accrual basata sugli IPSAS, con riferimento alla gestione interna?

DR2b: Quali sono le implicazioni attese, per i piccoli enti locali italiani (e già percepite da quelli portoghesi), nella transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità accrual basata sugli IPSAS, con riferimento alla rendicontazione, alla trasparenza e accountability?

Inoltre, si può considerare che rispondenti diversi al questionario attribuiscono importanza diversa ai problemi e alle implicazioni sopra discussi. Pertanto, può essere formulata una ulteriore domanda di ricerca:

DR3: Qual è la relazione tra il profilo dei rispondenti e l'importanza da essi attribuita alle sfide, alle barriere e alle implicazioni dell'adozione della contabilità accrual basata sugli IPSAS?

In relazione a RQ3, si può ipotizzare che il background e il livello di esperienza dei rispondenti possano influenzare la percezione dell'importanza delle sfide e delle implicazioni sopra presentate (Nogueira et al., 2013; Gomes et al., 2023). Pertanto, indipendentemente dal Paese, si possono formulare le seguenti ipotesi:

H1: I rispondenti con background più legato alla contabilità e alla gestione tendono ad attribuire maggiore importanza alle sfide e ai benefici della contabilità accrual e degli IPSAS.

H2: I rispondenti con maggiore esperienza acquisita in una posizione contabile tendono ad attribuire maggiore importanza alle sfide e ai benefici della contabilità accrual e degli IPSAS.

Il processo di riforma IPSAS in Italia e Portogallo

L'Italia e il Portogallo sono due Paesi europei neolatini con cultura e tradizioni simili. Entrambi presentano un sistema normativo basato sul diritto civile e una cultura amministrativa pubblica caratterizzata da un'elevata burocratizzazione (Van Helden e Reichard, 2016) ispirata al modello napoleonico di governo centralizzato (Manes Rossi, 2015). Entrambi i Paesi hanno affrontato diverse riforme contabili nel settore pubblico, spesso in risposta a crisi finanziarie ed economiche (Mussari et al., 2021), che hanno portato all'adozione della contabilità e della rendicontazione economico-patrimoniale basata sul principio di competenza (Jorge et al., 2019).

Data la forte impronta normativa e regolatoria, in entrambi i Paesi le riforme contabili del settore pubblico sono state introdotte per via legislativa (Gomes et al., 2015; Dabbicco e Mattei, 2021); inoltre, sono stati creati un organismo indipendente per la definizione dei principi contabili all'interno del Ministero delle Finanze in Portogallo (*Comité de Normalização Contabilística Público*) e una struttura di *governance* contabile ad hoc all'interno del Ministero dell'Economia in Italia. Inoltre, in entrambi i Paesi, il ciclo di bilancio e il conseguente utilizzo della contabilità finanziaria, focalizzata sul monitoraggio della spesa e delle entrate, rappresentano ancora oggi lo strumento principale su cui si basano le decisioni (Benfante et al., 2024).

A partire dagli anni '90, sull'onda del NPM, l'Italia e il Portogallo hanno avviato riforme della contabilità pubblica volte a introdurre la contabilità per competenza o *accrual* all'interno dei governi locali. Tuttavia, la spinta verso questo sistema contabile è stata ostacolata da quadri normativi frammentati e da difficoltà nei processi di consolidamento dei dati contabili tra le varie amministrazioni (Jorge, 2015; Mazzotta, 2022).

Nonostante ciò, entrambi i Paesi possiedono una certa tradizione sull'uso della contabilità per competenza (Gomes et al., 2023), ma mentre il Portogallo ha già adottato standard contabili ispirati agli IPSAS a partire dal 2020 (dal 2018 per il governo centrale), l'Italia utilizza ancora

standard contabili nazionali e si sta preparando a introdurre gli IPSAS per tutti gli enti locali a partire dal 2026, iniziando da quelli di dimensioni maggiori.

Il contesto italiano

L'Italia è suddivisa in venti regioni e comprende circa 7.900 comuni, ognuno con caratteristiche diverse in termini di area geografica, popolazione, densità e autonomia economico-finanziaria nella gestione della fiscalità e nella definizione delle tariffe dei servizi. In quanto amministrazioni pubbliche più vicine ai cittadini, ai comuni vengono sempre più spesso affidate funzioni amministrative direttamente delegate dallo Stato e dalle Regioni, come lo sviluppo degli investimenti, l'istruzione, la sanità e la sicurezza pubblica (Decreto Legislativo 267/2000). Di conseguenza, la necessità di disporre di maggiori informazioni sulla loro autonomia finanziaria ed economica ha spinto il governo italiano a introdurre sistemi contabili più efficaci per rappresentare meglio la loro "salute finanziaria" (Bianchi et al., 2018).

La rendicontazione economico-patrimoniale basata sulla contabilità per competenza (non quindi un sistema contabile puramente *accrual*) è stato introdotto nei comuni italiani con il decreto legislativo 77/95, che prevedeva l'adozione di un conto economico e di uno stato patrimoniale a fini conoscitivi. Tuttavia, tali documenti sono stati considerati come dei semplici allegati ai principali documenti di bilancio e un loro derivato, con un ruolo marginale e un obbligo puramente formale (Anessi Pessina e Steccolini, 2007).

Ulteriori riforme si sono succedute, tra cui la più rilevante è quella avviata nel 2009, sulla scia della crisi del debito sovrano, con tre leggi fondamentali (Leggi 42/2009, 196/2009 e 240/2010) e successivi decreti attuativi. Tra questi, il decreto legislativo 118/2011 ha previsto la sostituzione del vecchio sistema contabile finanziario con un sistema di contabilità finanziaria "potenziata", nel quale sono integrati i bilanci redatti secondo il principio della competenza economica o *accrual* (Dabbicco e Mattei, 2021). Tale riforma mirava: a determinare il risultato economico dell'esercizio e il patrimonio generato; a fornire ai diversi stakeholder informazioni aggiuntive sulle *performance* dell'ente; a predisporre la base informativa per la contabilità analitica dell'ente; e a redigere il bilancio consolidato. Questi obiettivi dovevano essere raggiunti mediante l'adozione di principi contabili comuni sia per il settore pubblico che privato, utilizzando gli standard dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Nell'ambito dell'attuale sistema, i documenti di rendicontazione del bilancio sono preparati sulla base della contabilità finanziaria potenziata. In una singola entrata, le transazioni vengono prima registrate nel bilancio consuntivo (conto del bilancio) usando la contabilità finanziaria

potenziata, il *software* contabile genera poi automaticamente i corrispondenti movimenti contabili economico-patrimoniali, che vengono rettificati alla fine dell'anno (extra contabilmente) per includere ammortamenti, svalutazioni e altre operazioni contabili in grado di ricavare il conto economico e lo stato patrimoniale. In questo modo, le due basi contabili si integrano a vicenda (Grandis e Federici, 2020): la contabilità finanziaria potenziata e i documenti di bilancio in finanziaria convivono con i bilanci economico-patrimoniali basati sulla competenza economica. Il sistema fornisce simultaneamente informazioni sui flussi di cassa, sulle spese sostenute e sui ricavi maturati nell'anno, nonché su attività e passività, fornendo un quadro più completo degli eventi gestionali.

Tuttavia, il bilancio economico-patrimoniale basato sul principio di competenza è stato introdotto solo nei comuni con più di 5.000 abitanti, che rappresentano circa il 30% del totale (circa 2.450 enti), lasciando a ciascun "piccolo comune" la facoltà di decidere se adottarlo o meno. Questo obbligo è stato percepito come un adempimento formale, con la contabilità finanziaria potenziata che ha continuato a svolgere un ruolo centrale nel sistema informativo e decisionale (Natalizi, 2022).

Nel 2021, dopo la pandemia da Covid-19, l'Italia ha ricevuto finanziamenti europei attraverso il *Recovery Fund*, noto in Italia come Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Tra le riforme previste dal Piano e in attuazione della Direttiva Europea 2011/85/UE vi è l'emanazione, entro il 2026, di nuovi standard contabili pubblici italiani denominati *Italian Accounting Standards* (ITAS). Tali standard, basati sugli IPSAS, sostituiranno gli standard OIC nel settore pubblico, con l'obiettivo di garantire uniformità e comparabilità a livello internazionale e saranno introdotti anche nelle SPSEs a seguire la riforma che interesserà i comuni con più di 5.000 abitanti (Nota SeSD 148/2025).

Il contesto portoghese

Il Portogallo presenta una struttura amministrativa articolata su due soli livelli: il Governo centrale e i 308 comuni. Questi ultimi, disciplinati dalla Legge 75/2013, godono di autonomia amministrativa e finanziaria, che consente loro di esercitare competenze proprie e gestire risorse in modo indipendente rispetto al governo centrale. I comuni sono suddivisi territorialmente in "Freguesias" (3.091 in tutto il Portogallo), che rappresentano la suddivisione amministrativa del comune e l'ente più vicino al cittadino, analogamente al ruolo svolto dai comuni italiani. Anch'esse godono di autonomia amministrativa e finanziaria, riconosciuta dalla Costituzione, e rappresentano il primo livello delle amministrazioni locali portoghesi, incaricate

dell'erogazione di servizi pubblici alla cittadinanza (istruzione, cultura, supporto sociale, ambiente, assistenza sanitaria di base, ecc.) in base alla popolazione residente sul proprio territorio. Inoltre, ricevono trasferimenti diretti dallo Stato centrale, il che rende molte di esse finanziariamente dipendenti dal Bilancio dello Stato (Legge 75/2013).

La prima riforma della contabilità pubblica in Portogallo risale agli anni '90. A livello di enti locali, la contabilità *accrual* è stata introdotta con il decreto-legge 54-A/99, che ha previsto l'introduzione di principi contabili ispirati alla contabilità privata tramite il *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais* (POCAL), entrato in vigore nel 2002. Successivamente, la contabilità *accrual* è stata estesa ad altri ambiti del settore pubblico, come sanità, istruzione, difesa e sicurezza sociale.

Più recentemente, sono state avviate ulteriori riforme contabili nel settore pubblico volte a introdurre gli IPSAS, ma a differenza dell'Italia, queste hanno seguito motivazioni e percorsi distinti.

Tra le varie ragioni che hanno spinto il Paese a intraprendere una nuova riforma contabile vi sono state la perdita di coerenza e l'impossibilità di consolidare i bilanci delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende partecipate (Gomes et al., 2019). Infatti, nel 2009, il sistema contabile aziendale ha adottato standard basati sugli IFRS, denominati *Sistema de Normalização Contabilística* (SNC), creando così un divario rispetto al sistema contabile del settore pubblico, che a livello locale era rimasto ancorato ai vecchi standard POCAL. Questa frammentazione ha fatto sì che il sistema contabile pubblico perdesse le proprie fondamenta concettuali, diventando sempre più obsoleto e incoerente e causando difficoltà nella redazione dei bilanci consolidati all'interno delle organizzazioni (Jorge et al., 2021; 2019).

Inoltre, nello stesso periodo, la crisi finanziaria internazionale del 2009 ha costretto il Governo centrale a richiedere assistenza finanziaria alla Troika e a firmare un programma di salvataggio. Tra le varie politiche economiche previste, vi era la riforma del sistema contabile pubblico orientata all'adozione degli IPSAS, con l'obiettivo di migliorare il quadro contabile e la rendicontazione (Gomes et al., 2015; Jorge et al., 2021; Robalo e Matos, 2024).

Di conseguenza, nel 2015, con il decreto-legge 192/2015, è stato implementato un nuovo sistema contabile basato sugli IPSAS, denominato *Sistema de Normalização Contabilística das Administrações Públicas* (SNC-AP), composto da ventisette principi contabili (venticinque standard basati sugli IPSAS per la contabilità e la rendicontazione economico-finanziaria, uno per la contabilità e il bilancio in contabilità finanziaria, e uno per la contabilità analitica).

L'applicazione di questi standard, che hanno sostituito quelli precedenti, si è resa obbligatoria per tutte le amministrazioni pubbliche, inclusi comuni e *Freguesias* con regime di contabilità

full accrual (bilanci superiori a 5 milioni di euro), mentre le *Freguesias* di dimensioni minori (bilanci tra 1 e 5 milioni di euro) applicano il SNC-AP con regime *accrual* semplificato. Per le micro-entità, prevale la contabilità finanziaria, ossia il bilancio in contabilità finanziaria previsto dal SNC-AP. Tuttavia, se le micro-entità superano determinate soglie per due esercizi finanziari consecutivi, sono obbligate a adottare il regime *full accrual* o quello semplificato. In sintesi, con il nuovo sistema contabile, il Portogallo prevede l'elaborazione di bilanci per gli enti locali secondo il principio della *modified cash*, così come avviene in Italia con la competenza finanziaria potenziata. Oltre alla contabilità di bilancio in *modified cash*, gli enti locali sono tenuti a redigere documenti contabili e di rendicontazione economico-patrimoniale *accrual*, utilizzando i nuovi standard SNC-AP derivati dagli IPSAS, che permettono una maggiore chiarezza e comprensione delle operazioni contabili e la possibilità di consolidare i bilanci con le entità del settore privato basate sugli IFRS. I sottosistemi contabili sono mantenuti in parallelo, in modo che le scritture in contabilità finanziaria trovino corrispondenza in quelle *accrual*.

Disegno della ricerca

Analizzando il processo di riforma della contabilità pubblica volto all'adozione degli IPSAS, questo studio si propone in particolare di indagare le possibili sfide e benefici già emersi in Portogallo e attesi in Italia, con la transizione da un sistema contabile pubblico basato sulla finanziaria a uno basato sulla competenza (*accrual*) secondo il modello IPSAS. Utilizzando una prospettiva comparativa internazionale (Hantrais, 2009), lo studio, volto a evidenziare le differenze e le somiglianze tra i due Paesi, si basa su un approccio di ricerca quantitativo mediante la somministrazione di un questionario [Appendice B e C].

Questo metodo è stato preferito ad altri strumenti di raccolta dati in quanto rappresenta il modo più adatto per rilevare, all'interno di un campione, atteggiamenti, percezioni e comportamenti, permettendo la generalizzazione dei risultati alla popolazione di riferimento; consente inoltre di raggiungere un numero più ampio di rispondenti geograficamente distribuiti (Hill e Hill, 2008).

Ai fini della raccolta dati, è stato selezionato un *target* casuale di 105 SPSEs in Italia, scegliendo cinque comuni per ogni regione italiana (considerando separatamente le province autonome del Trentino-Alto Adige) utilizzando i *database* ISTAT come fonte. Questi enti, che attualmente utilizzano la contabilità finanziaria potenziata, sono destinati a passare alla

contabilità *accrual* basata sugli IPSAS e si prevede che affronteranno sfide rilevanti legate alla riforma. Considerata l'esperienza già avviata in Portogallo, è stato necessario selezionare enti che avessero recentemente effettuato il passaggio alla contabilità *accrual* ed avessero, perciò, vissuto direttamente le sfide e i benefici della transizione. Questi enti corrispondono alle sole *Freguesias* e, data l'assenza di dati pubblici disponibili, è stata inoltrata una richiesta formale alla Corte dei conti portoghese (*Tribunal de Contas*) nel marzo 2024. Il campione finale ha incluso 40 *Juntas de Freguesia*, distribuite geograficamente in tutto il Paese e con una spesa annuale compresa tra 1 e 5 milioni di euro. Queste sono state scelte per essere recentemente passate dalla contabilità finanziaria a quella *accrual* secondo il regime semplificato SNC-AP e aver presentato i bilanci 2023.

Sia i comuni italiani che le *Freguesias* portoghesi gestiscono servizi pubblici locali, rendendo pertinente il confronto tra i due casi. Inoltre, la tematica è di grande attualità, poiché gli standard SNC-AP portoghesi sono stati implementati solo nel 2020 e la letteratura sui suoi effetti, soprattutto nelle *Freguesias*, è ancora molto limitata.

Il questionario è stato inviato ai responsabili finanziari dei comuni italiani e ai Presidenti delle *Freguesias*. I responsabili finanziari rappresentano attori chiave all'interno delle riforme contabili, sia dal punto di vista tecnico che amministrativo; di conseguenza, la loro percezione è funzionale alla buona riuscita della riforma contabile (Nogueira e Jorge, 2017; Gomes et al., 2023). Analogamente, i Presidenti delle *Freguesias* sono responsabili del governo e della finanza locale del loro ente (Legge 75/2013) e, avendo già affrontato la riforma, possono contribuire ad offrire un'esperienza diretta della riforma basata sugli IPSAS. Entrambe le prospettive sono fondamentali per la riforma contabile, in quanto responsabili finanziari e presidenti sono tra i principali attori del cambiamento, responsabili sia delle decisioni politiche che delle azioni amministrative (Nogueira et al., 2013). Per tale motivo, si ritiene che i rispondenti dispongano della consapevolezza e delle conoscenze sufficienti per valutare le implicazioni del cambiamento contabile basato sugli IPSAS, già avvenuto in Portogallo e in fase di attuazione in Italia.

Il questionario comprende diversi *item* specifici, suddivisi in tre sezioni. Dopo una prima sezione dedicata all'identificazione degli enti, la successiva sezione ospita le principali domande di ricerca. La maggior parte delle domande è a risposta chiusa, basata su una scala Likert a cinque punti, dove 1 indica "per niente" e 5 indica "in misura molto elevata". Un'ulteriore domanda è stata valutata con risposte a scelta multipla. La struttura del questionario si ispira a modelli già utilizzati da altri autori (Gomes et al., 2023; Brusca et al., 2015). Gli *item* delle domande sono stati disegnati combinando la letteratura scientifica e

l'analisi del contenuto di documenti amministrativi e normativi (es. rapporti ufficiali, *newsletter* degli standard setter, programmi governativi), nonché la revisione delle normative contabili nei due Paesi (Bowen, 2009), al fine di raggiungere nel modo più adeguato possibile gli obiettivi di ricerca. Il gruppo principale di *item* riguarda: (1) l'individuazione delle principali sfide e barriere incontrate o attese, rispettivamente, dalle SPSEs portoghesi e italiane nella transizione da un sistema di contabilità finanziaria a uno basato sugli IPSAS; (2a) l'effetto (o effetto atteso) dell'adozione della contabilità *accrual* basata sugli IPSAS sulla gestione dell'ente; (2b) l'effetto sulla trasparenza del bilancio economico-patrimoniale (*accrual*) e sull'*accountability*. Infine, la terza parte raccoglie un insieme di domande sul profilo dei rispondenti.

Prima dell'invio, è stato condotto un test pilota con undici partecipanti (accademici, responsabili finanziari e consulenti) provenienti da entrambi i Paesi, per verificarne chiarezza e adeguatezza. Gli accademici sono stati coinvolti in quanto osservatori critici dei processi di modernizzazione e di riforma; i responsabili finanziari per la loro familiarità con i temi tecnici affrontati nel questionario; i consulenti per il loro ruolo frequente di supporto nell'adeguamento normativo contabile (Christiaens et al., 2010).

Il questionario è stato distribuito tramite Microsoft Forms tra giugno e ottobre 2024 ed è stato tradotto in italiano [Appendice B] e in portoghese [Appendice C] da professori madrelingua e parzialmente adattato ai rispettivi contesti nazionali. Dei 40 questionari portoghesi, ne sono stati restituiti 18 (tasso di risposta 45%); in Italia sono pervenuti 52 questionari (tasso di risposta 49%).

I dati sono stati analizzati mediante statistiche descrittive e test statistici comparativi, per esplorare differenze e somiglianze tra le SPSEs italiane e portoghesi. Sono state impiegate tecniche statistiche univariate e bivariate. L'analisi univariata ha previsto il calcolo delle distribuzioni di frequenza per ciascuna variabile e delle misure di tendenza centrale (media) e di dispersione (deviazione standard, minimo e massimo). Per l'analisi bivariata, è stato applicato il test U di Mann-Whitney per confrontare i due gruppi indipendenti (Italia e Portogallo). Questi test hanno l'obiettivo di identificare differenze significative tra i gruppi per ciascun item del questionario, permettendo una comprensione più approfondita delle risposte alle varie domande (Haustein et al., 2021).

Infine, è stato utilizzato il test non parametrico di Kruskal-Wallis per verificare le ipotesi relative al profilo dei rispondenti. Per poter eseguire il test, tutti gli *item* sono stati prima convertiti in una singola variabile, calcolando i valori medi corrispondenti a ciascuna sezione del questionario. Prima di ciò, è stato calcolato il valore dell'Alpha di Cronbach per valutare l'affidabilità delle variabili, verificando la coerenza interna e la validità dei principali

gruppi di *item* (1 e 2a-2b) nel questionario. I risultati hanno mostrato valori elevati sia per l'Italia (0,907; 0,948; 0,914) sia per il Portogallo (0,923; 0,946; 0,953), indicando che gli *item* di ciascuna sezione sono internamente coerenti e possono essere considerati unidimensionali. Poiché tutti i valori dell'Alpha di Cronbach superano la soglia di accettabilità di 0,800, tali risultati confermano la validazione delle dimensioni e indicano che il questionario è altamente affidabile, costituendo uno strumento solido per la valutazione della qualità delle variabili (Bryman e Cramer, 2012).

Successivamente, la variabile relativa alla formazione dei rispondenti è stata classificata in quattro categorie: contabilità e revisione; *management*; pubblica amministrazione e diritto; altre (scienze sociali, letteratura, architettura, gestione delle risorse umane, ecc.). Lo stesso procedimento è stato applicato alla variabile relativa all'anzianità nel ruolo contabile, suddivisa in tre categorie: da 1 a 10 anni; da 11 a 20 anni; oltre 20 anni.

Presentazione dei risultati

Nelle sezioni che seguono verranno presentati i principali risultati e la discussione in merito alla DR1 (sfide e barriere legate alla contabilità *accrual* e agli IPSAS), DR2a e DR2b (implicazioni dell'introduzione della contabilità *accrual* e degli IPSAS sulla gestione interna, la rendicontazione, la trasparenza e l'*accountability*). In ultima analisi, verranno presentati i risultati relativi alla DR3 (rilevanza del profilo del rispondente) con i test delle ipotesi.

DR1: Sfide e barriere della contabilità accrual e degli IPSAS

Per quanto riguarda le principali sfide e gli ostacoli percepiti nella transizione dalla contabilità finanziaria alla contabilità *accrual* basata sugli IPSAS nei due Paesi, l'analisi riportata nella Tabella 6 evidenzia differenze significative su diversi aspetti critici, tra cui la mancanza di competenze tecniche del personale amministrativo, le risorse limitate, la resistenza al cambiamento e il coinvolgimento insufficiente degli enti nel processo di riforma.

In Italia, la carenza di competenze tecniche del personale amministrativo su diversi temi contabili è identificata come una delle principali barriere previste. I rispondenti italiani riconoscono che la scarsa o assente competenza rappresenta il problema più rilevante, con un livello di importanza superiore rispetto ai colleghi portoghesi in vari ambiti, tra cui: contabilità *accrual* e partita doppia (media dei ranghi: $P = 21,33$; $I = 40,40$; $p < 0,001$), conoscenza degli

standard contabili nazionali *accrual* ($P = 21,78$; $I = 40,25$; $p = 0,001$), conoscenza degli standard contabili internazionali *accrual* ($P = 27,33$; $I = 38,33$; $p = 0,042$), conoscenza degli IPSAS ($P = 27,64$; $I = 38,22$; $p = 0,049$).

Questi risultati evidenziano l'urgente necessità di programmi formativi mirati per dotare il personale del settore pubblico italiano delle competenze necessarie per gestire con successo la riforma contabile verso gli IPSAS. Al contrario, il Portogallo, che ha già completato la transizione, mostra livelli di preoccupazione significativamente inferiori, probabilmente in seguito agli effetti positivi della formazione e dell'adattamento.

Oltre alle competenze tecniche, anche il coinvolgimento insufficiente degli enti nel processo di riforma potrebbe rappresentare una sfida importante in Italia. I rispondenti italiani attribuiscono una maggiore importanza al coinvolgimento degli enti locali ($P = 23,78$; $I = 39,56$; $p = 0,004$), considerato un fattore chiave per il successo della riforma. Essi vedono, inoltre, la necessità di reingegnerizzare i processi contabili come una barriera statisticamente più significativa rispetto ai rispondenti portoghesi ($P = 24,50$; $I = 39,31$; $p = 0,005$), riflettendo la consapevolezza dell'estensione degli aggiustamenti strutturali ancora richiesti per attuare efficacemente la contabilità *accrual* basata sugli IPSAS.

Un'altra barriera rilevante riguarda la disponibilità di personale tecnico specializzato. I rispondenti italiani hanno evidenziato: difficoltà nel reperire personale con competenze nella contabilità *accrual* ($P = 26,83$; $I = 38,50$; $p = 0,030$), carenza di risorse umane negli uffici contabili pubblici ($P = 28,19$; $I = 38,03$; $p = 0,069$), con un livello di preoccupazione significativamente superiore rispetto ai rispondenti portoghesi. Questi dati sottolineano la necessità di investimenti mirati per rafforzare la capacità operativa della professione contabile nel settore pubblico italiano, anche solo per considerare un possibile passaggio a un regime di contabilità *full accrual*.

Una sfida ulteriore per l'Italia è rappresentata dalla resistenza al cambiamento, sebbene la differenza rispetto al Portogallo non risulti statisticamente significativa ($P = 28,72$; $I = 37,85$; $p = 0,093$). Ciò indica comunque che in Italia vi è consapevolezza della necessità di affrontare resistenze culturali e organizzative. In tale contesto, programmi di comunicazione, coinvolgimento attivo dei dipendenti e una *leadership* forte possono essere considerati strumenti utili per superare la resistenza e garantire una transizione più fluida verso il nuovo sistema contabile basato sugli IPSAS.

Nel complesso, i rispondenti portoghesi hanno riportato livelli di preoccupazione significativamente più bassi rispetto a tutte le sfide analizzate, indicando che l'esperienza con la transizione alla contabilità *accrual* basata sugli IPSAS non è stata così negativa come ci si

aspetta in Italia. I benefici di una strategia implementativa (Ordinanza portoghese 128/2017), di un piano formativo nazionale (Ordinanza portoghese Ministero delle Finanze 9101/2017), di un adeguato stanziamento di risorse e del coinvolgimento degli stakeholder, nonché della definizione di un regime semplificato (Ordinanza portoghese 218/2016), potrebbero spiegare questi risultati.

L'unico ambito in cui le percezioni tra i due paesi risultano allineate riguarda la mancanza di supporto tecnico da parte delle *software house*, anche se questa sfida è considerata di scarsa rilevanza, con un livello di importanza inferiore alla media.

In conclusione, l'esperienza portoghese può offrire spunti preziosi all'Italia, che si trova ancora in una fase di transizione. Strategie mirate, basate sulle lezioni apprese dal Portogallo, potrebbero facilitare il percorso italiano verso una riforma contabile implementata con successo.

Principali sfide e barriere	Media (n = 70)	DS (σ)	Paesi						Mann Whitney U	Significatività (2-code)
			Italia		Portogallo		Italia (I)	Portogallo (P)		
			Media (n = 52)	Min./Max.	Media (n = 18)	Min./Max.	Media dei Ranghi			
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sulle tematiche della contabilità economico-patrimoniale e della partita doppia	3,23	1,241	3,54	1/5	2,33	1/5	40,40	21,33	213,0	0,000 ***
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili nazionali applicati alle aziende private (OIC).	3,21	1,339	3,54	1/5	2,28	1/5	40,25	21,78	221,0	0,001 ***
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili internazionali applicati alle aziende private (IAS/IFRS).	3,41	1,378	3,63	1/5	2,78	1/5	38,33	27,33	321,0	0,042 **
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS).	3,36	1,394	3,58	1/5	2,72	1/5	38,22	27,64	326,5	0,049 **
Mancanza di personale all'interno degli uffici finanziari.	3,39	1,333	3,54	1/5	2,94	1/5	38,03	28,19	336,5	0,069 *
Mancanza/ridotto coinvolgimento degli enti locali al processo di riforma contabile.	3,50	1,283	3,77	1/5	2,72	1/5	39,56	23,78	257,0	0,004 ***
Mancanza/ridotto coinvolgimento del top management (dirigenti/responsabili ai servizi, Posizione Organizzative) nella diffusione delle informazioni sulle nuove pratiche contabili nel proprio ente.	3,40	1,356	3,54	1/5	3,00	1/5	37,56	29,56	361,0	0,139
Mancanza/ridotto coinvolgimento dell'organo politico (Sindaco, Giunta, Consiglio) nella formazione e diffusione delle nuove pratiche contabili.	3,31	1,450	3,46	1/5	2,89	1/5	37,66	29,25	355,5	0,121
Mancanza di supporto tecnico da parte delle associazioni di categoria (Associazione Nazionale Comuni di Italia – ANCI; Istituto Finanza Enti Locali – IFEL; ecc.).	2,94	1,250	3,04	1/5	2,67	1/5	37,00	31,17	390,0	0,281
Mancanza di supporto tecnico da parte delle software house.	2,70	1,172	2,71	1/5	2,67	1/5	35,54	35,39	466,0	0,978
Mancanza di supporto tecnico da parte degli standard setter (organizzazioni responsabili per lo sviluppo e l'emissione delle norme contabili).	3,19	1,183	3,23	1/5	3,06	1/5	36,37	33,00	423,0	0,530
Mancanza di diffusione delle informazioni sui nuovi principi contabili da parte degli standard setter.	3,16	1,247	3,27	1/5	2,83	1/5	37,30	30,31	374,5	0,194
Mancanza di fondi propri per acquistare/aggiornare i software contabili.	2,77	1,385	2,90	1/5	2,39	1/5	37,22	30,53	378,5	0,217
Mancanza di supporto finanziario da parte dello Stato per l'acquisto di nuovi software contabili.	3,10	1,446	3,21	1/5	2,78	1/5	36,99	31,19	390,5	0,286
Necessità di reingegnerizzare i processi contabili degli uffici al fine di rispondere efficacemente all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.	3,83	1,340	4,06	1/5	3,17	1/5	39,31	24,50	270,0	0,005 ***
Difficoltà ad assumere, all'interno degli uffici finanziari, personale specializzato sulla nuova contabilità economico-patrimoniale.	3,46	1,163	3,62	1/5	3,00	1/5	38,50	26,83	312,0	0,030 **
Resistenza al cambiamento da parte del personale direttamente interessato dalla riforma contabile.	2,94	1,273	3,10	1/5	2,50	1/4	37,85	28,72	346,0	0,093 *

Note: Significatività statistica a: *10, **5 e ***1 per cento.

Tabella 6: Principali sfide e barriere.

DR2a: Implicazioni dell'adozione della contabilità accrual e degli IPSAS per la gestione interna

Questa sezione risponde alla *DR2a* analizzando le percezioni relative alle implicazioni dell'implementazione della contabilità *accrual* e degli IPSAS sulla gestione interna. L'analisi della Tabella 7 rivela differenze significative tra i due gruppi: i rispondenti portoghesi riconoscono benefici più marcati derivanti dalla contabilità *accrual*, mentre i rispondenti italiani percepiscono vantaggi più limitati e attesi. Questo contrasto riflette verosimilmente lo stadio ancora iniziale della riforma in Italia.

I rispondenti portoghesi mostrano una fiducia significativamente maggiore rispetto a quelli italiani nel ritenere che la contabilità *accrual* sia adeguata alle principali funzioni della gestione interna. Ad esempio, i portoghesi considerano la contabilità per competenza molto vantaggiosa per il calcolo del debito degli enti locali (media dei ranghi: $P = 44,03$; $I = 32,55$; $p = 0,032$) e più appropriata rispetto alla contabilità finanziaria per il processo decisionale gestionale ($P = 44,78$; $I = 32,29$; $p = 0,020$). Questi risultati suggeriscono che le pratiche contabili *accrual* in Portogallo sono meglio integrate nella gestione finanziaria strategica, offrendo una comprensione più chiara dell'indebitamento e consentendo decisioni più informate.

La contabilità *accrual* in Portogallo è inoltre riconosciuta come più adatta al controllo direzionale e al controllo della spesa pubblica. I rispondenti portoghesi la ritengono significativamente più idonea per il controllo di gestione ($P = 42,64$; $I = 33,03$; $p = 0,003$), il controllo della spesa pubblica ($P = 31,99$; $I = 45,64$; $p = 0,011$), evidenziandone l'utilità nella promozione della disciplina fiscale e dell'efficienza dei costi. Inoltre, il suo ruolo è percepito come significativamente più efficace in Portogallo anche per la programmazione ($P = 46,69$; $I = 31,63$; $p = 0,005$) e la valutazione della *performance* ($P = 44,14$; $I = 32,51$; $p = 0,031$).

Questi risultati sottolineano che in Portogallo la contabilità per competenza è considerata più utile per rafforzare la rendicontazione economico-patrimoniale a supporto delle decisioni e della *performance* gestionale complessiva.

Uno dei risultati più rilevanti riguarda la maggiore adeguatezza attribuita alla contabilità per competenza rispetto a quella finanziaria per gli enti locali ($P = 49,50$; $I = 30,65$; $p = 0,001$), che presenta una differenza statisticamente molto significativa a favore del Portogallo. Questa percezione è molto meno condivisa dagli italiani, riflettendo lo stadio più avanzato di implementazione e la maggiore familiarità con i benefici del sistema in Portogallo,

probabilmente anche grazie all'introduzione di un regime semplificato adattato al contesto delle SPSEs.

Oltre alle applicazioni generali, i rispondenti portoghesi considerano i criteri *accrual* come la valutazione delle immobilizzazioni, il *fair value* e l'*impairment test* significativamente più appropriati nel contesto della pubblica amministrazione locale rispetto agli italiani ($P = 46,50$; $I = 31,69$; $p = 0,006$). Questo probabilmente deriva dall'esperienza pratica nell'applicazione di tali criteri, con un impatto positivo sulla qualità delle informazioni contabili.

È interessante notare che l'unico ambito in cui le percezioni dei due paesi coincidono riguarda le implicazioni derivanti dall'applicazione di alcune regole contabili, come il *leasing* e gli accantonamenti, per i quali Italia e Portogallo attribuiscono valutazioni simili. Ciò suggerisce che alcuni aspetti della contabilità per competenza sono universalmente accettati in entrambi i contesti, probabilmente per la loro applicabilità generale.

Nel complesso, i risultati mostrano una chiara divergenza tra i due paesi, con il Portogallo che dimostra maggiore appoggio alla contabilità *accrual*, percepita come apportatrice di implicazioni positive per le pratiche di gestione interna. Questo contrasto sottolinea l'importanza, per l'Italia, di completare il processo di implementazione della contabilità per competenza basata sugli IPSAS per poter realizzarne appieno il potenziale.

Ancora una volta, l'esperienza portoghese, inclusa l'adozione di un regime semplificato per le SPSEs, offre spunti preziosi su come questa transizione possa migliorare il processo decisionale e la gestione operativa delle finanze pubbliche.

Implicazioni per la gestione interna	Media (n = 70)	DS (σ)	Paesi						Mann Whitney U	Significatività (2-code)
			Italia		Portogallo		Italia (I)	Portogallo (P)		
			Media (n = 52)	Min./Max.	Media (n = 18)	Min./Max.	Media dei Ranghi			
È più appropriata per calcolare il debito di un ente.	3,13	1,166	2,94	1/5	3,67	2/5	32,55	44,03	314,5	0,032 **
È più appropriata e completa per prendere decisioni manageriali.	3,11	1,174	2,92	1/5	3,67	2/5	32,29	44,78	301,0	0,020 **
È più appropriata per effettuare il controllo interno.	3,06	1,214	2,90	1/5	3,50	1/5	33,03	42,64	339,5	0,074 *
È più appropriata per poter effettuare il controllo di gestione.	3,14	1,183	2,90	1/5	3,83	2/5	31,46	47,17	258,0	0,003 ***
È più appropriata per il controllo della spesa pubblica.	3,17	1,239	2,96	1/5	3,78	1/5	31,99	45,64	285,5	0,011 **
È più appropriata per la pianificazione e programmazione.	3,07	1,171	2,85	1/5	3,72	1/5	31,63	46,69	266,5	0,005 ***
È più appropriata per la misurazione e valutazione della performance.	3,01	1,186	2,83	1/5	3,56	2/5	32,51	44,14	312,5	0,031 **
È più adatto, rispetto alla contabilità finanziaria, per le amministrazioni locali.	2,84	1,315	2,52	1/5	3,78	2/5	30,65	49,50	216,0	0,001 ***
L'applicazione di alcuni criteri di valutazione accrual (valutazione delle immobilizzazioni e delle rimanenze, il fair value e l'impairment test) sono più appropriati per il contesto delle entità.	2,91	1,164	2,69	1/5	3,56	2/5	31,69	46,50	270,0	0,006 ***
L'applicazione di certe norme nella contabilità economico-patrimoniale (come leasing, accantonamento, ecc.) sono più adeguati rispetto a quelli utilizzati nella contabilità di cassa.	3,00	1,239	3,00	1/5	3,00	1/4	35,42	35,72	464,0	0,956

Note: Significatività statistica a: *10, **5 e ***1 per cento.

Tabella 7: Implicazioni per la gestione interna.

DR2b: Implicazioni dell'adozione della contabilità *accrual* e degli IPSAS per la rendicontazione, la trasparenza e l'*accountability*

Questa sezione risponde alla domanda *DR2b* che analizza l'impatto della contabilità per competenza e dell'adozione degli IPSAS sulla rendicontazione, sulla trasparenza e sull'*accountability*. I risultati riportati nella Tabella 8 evidenziano differenze significative tra Portogallo e Italia, con i rispondenti portoghesi che percepiscono in modo più favorevole la contabilità per competenza in termini di miglioramento della trasparenza, comparabilità e responsabilità finanziaria.

I rispondenti portoghesi mostrano una percezione più positiva della contabilità per competenza rispetto agli italiani, in particolare riguardo al miglioramento della trasparenza nella rendicontazione verso gli stakeholder esterni (media dei ranghi: $P = 45,56$; $I = 32,02$; $p = 0,012$) e verso gli stakeholder politici interni ($P = 44,33$; $I = 32,44$; $p = 0,028$). Inoltre, i rispondenti portoghesi sono più consapevoli dell'importanza del bilancio come strumento di *accountability* verso gli stakeholder esterni. In particolare, lo stato patrimoniale ($P = 46,94$; $I = 31,54$; $p = 0,004$) e il conto economico ($P = 47,28$; $I = 31,42$; $p = 0,003$) ricevono valutazioni significativamente più alte in Portogallo piuttosto che in Italia. Ciò riflette una maggiore consapevolezza del valore della contabilità *accrual* nella promozione della trasparenza e dell'*accountability*, sia verso l'interno che verso l'esterno. I benefici in termini di trasparenza dell'informazione finanziaria ai fini dell'*accountability* risultano quindi più fortemente percepiti in Portogallo, che ha già completato l'attuazione della recente riforma, anche tenendo conto delle specificità delle SPSEs.

La differenza più rilevante riguarda la percezione complessiva della qualità dell'informazione economico-finanziaria basata sulla contabilità *accrual* ($P = 50,47$; $I = 30,32$; $p < 0,001$). In Portogallo, la contabilità per competenza è maggiormente apprezzata per la sua capacità di offrire un quadro completo della *performance* e della situazione economico-finanziaria dell'ente pubblico. L'uso dell'*accrual* per permettere analisi per indici e margini è inoltre considerato più significativo dai rispondenti portoghesi ($P = 46,31$; $I = 31,76$; $p = 0,007$), evidenziandone l'utilità nella valutazione dell'efficienza e della *performance* finanziaria.

Sebbene entrambi i Paesi riconoscano l'utilità della contabilità per competenza nel migliorare la comparabilità dell'informazione contabile a livello nazionale e internazionale, i rispondenti portoghesi, che hanno già implementato tali sistemi, percepiscono maggiori benefici ($P = 42,36$; $I = 33,13$; $p = 0,087$). È interessante notare, tuttavia, che anche i rispondenti portoghesi riconoscono la maggiore complessità nella redazione del bilancio secondo il

modello *accrual* ($P = 47,67$; $I = 31,29$; $p = 0,002$), un compromesso inevitabile con l'adozione di tali pratiche, sebbene possa essere considerato un regime semplificato.

Infine, il riconoscimento che l'informazione contenuta nel bilancio *accrual* aumenti il livello di responsabilità attribuito ai dirigenti di comuni e *freguesias* è maggiore in Portogallo che in Italia ($P = 44,86$; $I = 32,26$; $p = 0,018$). Questo risultato sottolinea il crescente ruolo della contabilità per competenza nel rafforzare la responsabilità decisionale dei manager pubblici e la scarsa fiducia riposta nel sistema di rendicontazione *accrual* (economico-patrimoniale) attualmente esistente in Italia (Benfante et al., 2024).

In sintesi, i risultati mostrano che i rispondenti portoghesi riconoscono pienamente i benefici della contabilità per competenza nel migliorare l'affidabilità della rendicontazione economico-finanziaria, la trasparenza e l'*accountability*, anche nel contesto delle SPSEs. Al contrario, in Italia tali benefici sono percepiti in maniera minore, riflettendo le difficoltà previste nella transizione da un sistema basato sulla finanziaria. I punteggi più alti attribuiti dai portoghesi su diverse dimensioni evidenziano il potenziale trasformativo della contabilità *accrual* una volta pienamente implementata, offrendo lezioni preziose all'Italia nel proprio percorso di riforma.

Implicazioni per la rendicontazione, la trasparenza e l'accountability	Media (n = 70)	DS (σ)	Paesi						Mann Whitney U	Significatività (2-code)
			Italia		Portogallo		Italia (I)	Portogallo (P)		
			Media (n = 52)	Min./Max.	Media (n = 18)	Min./Max.	Media dei Ranghi			
Aumenta la trasparenza nella rendicontazione delle informazioni per gli stakeholder esterni (cittadini)	3,16	1,163	2,96	1/5	3,72	1/5	32,02	45,56	287,0	0,012 **
Aumenta la trasparenza nella rendicontazione delle informazioni per gli stakeholder interni (Sindaco, Giunta e Consiglio)	3,14	1,158	2,96	1/5	3,67	2/5	32,44	44,33	309,0	0,028 **
Aumenta il livello di comparabilità delle informazioni contabili a livello nazionale e internazionale.	3,26	1,176	3,12	1/5	3,67	1/5	33,13	42,36	344,5	0,087 *
È più appropriata per poter effettuare analisi per indici e margini.	3,21	1,190	3,00	1/5	3,83	1/5	31,76	46,31	273,5	0,007 ***
Lo schema di conto economico è un documento contabile importante per gli stakeholders esterni.	3,17	1,179	2,92	1/5	3,89	2/5	31,42	47,28	256,0	0,003 ***
Lo schema di stato patrimoniale è un documento contabile importante per gli stakeholders esterni.	3,09	1,201	2,85	1/5	3,78	2/5	31,54	46,94	262,0	0,004 ***
Migliora la qualità delle informazioni finanziarie in generale	3,09	1,248	2,77	1/5	4,00	3/5	30,32	50,47	198,5	0,000 ***
Aggiunge complessità nella preparazione del rendiconto finanziario	3,21	1,166	2,96	1/5	3,94	2/5	31,29	47,67	249,0	0,002 ***
Le informazioni rappresentate nel rendiconto aumentano le responsabilità dei dirigenti dell'ente.	3,14	1,158	2,96	1/5	3,67	1/5	32,26	44,86	299,5	0,018 **

Note: Significatività statistica a: *10, **5 e ***1 per cento.

Tabella 8: Implicazioni per la rendicontazione, la trasparenza e l'accountability.

DR3: Rilevanza del profilo dei rispondenti

L'analisi ha rivelato che, su un totale di 70 risposte raccolte tra Italia e Portogallo, la maggioranza era di sesso femminile (50% in Portogallo e 55,7% in Italia), e una parte significativa dei rispondenti possedeva una formazione contabile (38,89% in Portogallo e 73% in Italia).

Per valutare le due ipotesi formulate alla fine della sezione 2, è stato effettuato il test di Kruskal-Wallis, ammettendo una possibile relazione tra l'area di formazione dei rispondenti e gli anni di esperienza in una posizione contabile all'interno dell'ente.

I risultati, con un livello di significatività pari a 0,05, non hanno evidenziato alcuna relazione statisticamente significativa tra l'area di formazione dei rispondenti (contabilità e affini, *management* e altre aree) e gli aspetti valutati nel questionario (sfide e barriere della contabilità *accrual* basata sugli IPSAS; implicazioni per la gestione interna; implicazioni per la rendicontazione, la trasparenza e l'*accountability*). Come mostrato nella Tabella 9, i valori del *p-values* relativi a tutti i fattori collegati all'area di formazione risultano superiori a 0,05, dimostrando l'assenza di significatività statistica.

Di conseguenza, l'ipotesi H1 non può essere accettata. In altre parole, non esiste evidenza statistica di una relazione tra l'area di formazione dei rispondenti e le problematiche analizzate. Al contrario, i rispondenti con maggiore esperienza contabile tendono ad attribuire più importanza alle principali sfide e barriere poste dalla contabilità *accrual* ($p = 0,029$), ma la loro esperienza non influenza in modo significativo la percezione delle implicazioni sulla gestione interna né sulla rendicontazione e sulla trasparenza ($p > 0,05$).

Di conseguenza, i risultati consentono di corroborare solo parzialmente l'ipotesi H2, indicando che, se da un lato l'esperienza incide sul riconoscimento delle sfide e delle barriere, essa non condiziona significativamente le percezioni relative ai benefici derivanti dall'implementazione della contabilità *accrual* nelle SPSEs.

Kruskal-Wallis Test	Area di formazione		Numero medio di anni in una posizione contabile	
	H – Kruskal Wallis	Significatività asintotica (p-value)	H – Kruskal Wallis	Significatività asintotica (p-value)
Indica le principali sfide e barriere	1,653	0,647	7,058	0,029 **
Indica le implicazioni previste per la gestione interna	2,632	0,451	3,742	0,451
Indica le implicazioni previste per la rendicontazione, la trasparenza e la responsabilità.	5,126	0,162	2,3	0,316

Note: Significatività statistica a: *10, **5 e ***1 per cento.

Tabella 9: Importanza del background e dell'esperienza in contabilità.

Discussione e conclusioni

Le SPSEs rappresentano una parte sostanziale dei governi locali in Italia e Portogallo, costituendo la maggioranza degli enti locali e svolgendo un ruolo importante di “front office” dello Stato nell’erogazione dei servizi pubblici ai cittadini. Questo ruolo amplifica l’importanza della transizione verso la contabilità per competenza (*accrual*), che può migliorare significativamente la qualità dell’informazione economica e finanziaria, sia a supporto della gestione e del processo decisionale, sia in termini di trasparenza e *accountability*. Tuttavia, come mostrano i risultati, il passaggio da un sistema contabile basato sulla finanziaria a un modello *accrual*, in particolare basato sugli IPSAS, comporta sfide rilevanti e richiede strategie mirate per garantire il successo delle riforme.

Nel contesto italiano, i rispondenti hanno evidenziato che la scarsa o assente conoscenza della contabilità per competenza e dei principi della partita doppia costituisce un problema atteso significativamente maggiore rispetto ai colleghi portoghesi (Benfante et al., 2024; Gomes et al., 2015). La mancanza di competenze tecniche specifiche è coerente con la letteratura che associa tale fattore alla (non) adozione degli standard (Brusca e Martínez, 2016), a causa delle loro complessità tecniche e specialistiche, come il *fair value*, la valutazione delle immobilizzazioni, l’*impairment test* e gli accantonamenti (Pilcher, 2010; Lapsley et al., 2009; Oulasvirta, 2014), che rendono difficile la comprensione dei principi *accrual* (Azevedo et al., 2020). La complessità degli IPSAS in queste aree tecniche, in particolare per gli SPSEs, riflette problematiche simili a quelle riscontrate nell’applicazione degli IFRS nelle PMI, confermando che la transizione agli standard internazionali richiede strumenti interpretativi chiari e linee guida coerenti (Chand et al., 2015; Alp e Ustundag, 2009).

Un elemento interessante che conferma tale barriera riguarda l’assenza di influenza del *background* contabile dei rispondenti. Contrariamente a quanto suggerito da Nogueira et al. (2013), secondo cui la conoscenza tecnica contabile incide sulla percezione delle sfide e dei benefici della contabilità per competenza, i risultati di questo studio mostrano che il *background* non influisce in modo decisivo sull’opinione generale dei rispondenti circa i problemi e i vantaggi della riforma. Tuttavia, è stato osservato che i rispondenti con maggiore esperienza contabile tendono ad attribuire maggiore importanza alle difficoltà e agli ostacoli legati alla riforma. Questo è in linea con quanto osservato da Gomes et al. (2023), secondo cui i professionisti più esperti sono maggiormente consapevoli della complessità dei processi riformatori.

L’analisi evidenzia inoltre un forte contrasto tra Italia e Portogallo nel modo in cui la contabilità *accrual* viene percepita a supporto della gestione interna nelle SPSEs. In Portogallo, dove la

riforma è stata completata, gli enti segnalano benefici significativi derivanti dall'adozione degli IPSAS. I rispondenti portoghesi percepiscono la contabilità *accrual* come più utile per il calcolo del debito, il processo decisionale e il controllo interno, rispetto alla contabilità finanziaria, come confermato dalla letteratura (Sutcliffe, 2003; Nogueira e Jorge, 2016, 2017). Tali risultati sono coerenti anche con gli studi che evidenziano la capacità della contabilità *accrual* di migliorare la programmazione, il controllo della spesa e l'allocazione strategica delle risorse (Bergmann, 2009; Christiaens et al., 2015). Inoltre, i rispondenti portoghesi esprimono una percezione positiva circa il ruolo della contabilità *accrual* nella valutazione della *performance* (Brusca et al., 2017) e nell'individuazione di inefficienze nell'allocazione delle risorse, aumentando così l'*accountability* di dirigenti pubblici e politici (Voghouei e Jamali, 2018).

La percezione più favorevole delle SPSEs portoghesi può essere attribuita all'esperienza pratica acquisita dal personale in questi enti e all'implementazione di uno standard IPSAS semplificato, in grado di tener conto delle specificità e dei vincoli contestuali.

Al contrario, le SPSEs italiane riconoscono benefici più limitati, probabilmente riflettendo la fase iniziale della riforma e il forte ancoraggio a pratiche consolidate basate sulla contabilità finanziaria, considerata più semplice e intuitiva per supportare le decisioni finanziarie (Cohen e Karatzimas, 2017; Jorge et al., 2023).

Il confronto tra Italia e Portogallo evidenzia, poi, una divergenza significativa nella percezione dei benefici degli IPSAS per la rendicontazione economico-finanziaria e l'*accountability*. Grazie all'adozione di un regime semplificato all'interno del SNC-AP basato sugli IPSAS, le SPSEs portoghesi riconoscono benefici importanti e una maggiore qualità dell'informazione finanziaria, sia in termini di trasparenza che di responsabilità (Jorge et al., 2019; Gomes et al., 2023), oltre alla possibilità di fornire informazioni economiche e finanziarie complete e comparabili (IPSASB, 2025).

L'importanza dello stato patrimoniale e del conto economico come strumenti di *accountability* è percepita positivamente dalle SPSEs portoghesi, mentre le SPSEs italiane mostrano una comprensione e una fiducia più limitate in tali documenti. Tuttavia, è interessante notare che, nonostante la diffusa percezione secondo cui i responsabili finanziari dei comuni italiani siano poco familiari con la contabilità *accrual*, uno studio condotto da Benfante et al. (2024) sui grandi comuni italiani evidenzia l'importanza dello stato patrimoniale come strumento di *accountability* verso gli stakeholder. Questo risultato sottolinea che, se da un lato esiste una consapevolezza del valore informativo dello stato patrimoniale nei grandi enti, dall'altro permane una scarsa comprensione diffusa dei benefici operativi e gestionali offerti dalla contabilità per competenza rispetto al sistema basato sulla cassa nelle SPSEs italiane. Ciò

segnala ancora una volta la necessità di un intervento formativo e culturale mirato per facilitare la transizione, come avvenuto in Portogallo. La causa della mancanza di competenze tecniche sulla contabilità per competenza tra i CFO italiani potrebbe risiedere nel loro scarso coinvolgimento nei processi di riforma, che li porta ad assumere un ruolo passivo nell'implementazione delle nuove pratiche contabili (Nakmahachalasint e Narktabtee, 2019; Nogueira et al., 2021). Ciò alimenta la resistenza al cambiamento (Buylen e Christiaens, 2016), in particolare in un contesto storicamente abituato a ragionare in termini di contabilità finanziaria (Dabbicco e Mattei, 2021).

Affinché la riforma abbia successo, è dunque necessario pianificare una formazione mirata e progressiva sul sistema *accrual* per le SPSEs, in modo da garantire che gli operatori acquisiscano gradualmente sia le competenze tecniche richieste dai nuovi principi, sia la consapevolezza dei vantaggi strategici derivanti dal nuovo approccio contabile (Jorge et al., 2021; Argento et al., 2018).

I risultati dello studio sottolineano, pertanto, l'importanza di investimenti continui nella formazione, nel coinvolgimento del personale pubblico e nelle riforme strutturali, per superare la carenza di competenze e la resistenza al cambiamento nel contesto italiano. In questo quadro, l'esperienza portoghese mostra come, nonostante risorse limitate, le SPSEs possano trarre benefici significativi dalla contabilità *accrual*, attraverso un regime semplificato e strategie riformatrici ben pianificate e sostenute, migliorando la gestione finanziaria, la trasparenza e l'*accountability*.

In Italia, persistono barriere tecniche e culturali all'adozione degli IPSAS. Per superarle, è cruciale adottare un approccio graduale e differenziato, ispirato sia all'esperienza portoghese sia a quella delle PMI nell'adozione degli IFRS. Un percorso progressivo adattato al contesto delle SPSEs può facilitare la gestione finanziaria, allineando le pratiche contabili locali agli standard internazionali senza trascurare le specificità operative. In tal senso, l'integrazione di standard semplificati e l'adozione del "differential reporting" (Adam e Heiling, 2024; IPSAS, 2023) possono rappresentare soluzioni efficaci per equilibrare armonizzazione e accessibilità ai nuovi principi nel contesto delle SPSEs. Un ulteriore aspetto emerso riguarda il ruolo e l'impegno delle istituzioni centrali, che dovrebbero garantire supporto tecnico e finanziario alle SPSEs, facilitando l'accesso agli strumenti e alla formazione necessari per l'implementazione della riforma (Nogueira et al., 2021). Investire in risorse umane specializzate, in particolare per la gestione dei criteri valutativi complessi (es. valutazione delle attività non correnti), è fondamentale per rafforzare le competenze interne e ridurre la resistenza, come già emerso

anche nel caso dell'implementazione degli IFRS nelle PMI (Zeghal e Mhedhbi, 2006; Litjiens et al., 2012).

I principali risultati dello studio suggeriscono, quindi, che nonostante critiche e difficoltà, gli IPSAS rappresentino uno strumento efficace per migliorare la trasparenza, l'*accountability* e l'efficienza gestionale nelle SPSEs. L'esperienza portoghese, basata su standard semplificati, offre indicazioni preziose per superare tali barriere. Il successo in Italia dipenderà dalla capacità di adottare un approccio graduale e mirato, con investimenti nella formazione del personale e un forte sostegno istituzionale. Affrontando queste sfide, le SPSEs italiani potranno non solo allinearsi agli standard internazionali, ma anche rafforzare la trasparenza e il buon governo a livello locale.

Se l'Italia dovesse adottare un sistema di contabilità *full accrual* basato sugli IPSAS anche per gli enti di piccole dimensioni, il primo passo fondamentale sarebbe quello di sensibilizzare e formare gli attori chiave dei piccoli enti locali sui meccanismi della contabilità *accrual* e della partita doppia. I risultati indicano che i responsabili finanziari italiani del settore pubblico faticano a riconoscere i vantaggi della contabilità *accrual* rispetto a quella finanziaria. Al contrario, i colleghi portoghesi, forti della propria esperienza, riconoscono il valore della contabilità per competenza, probabilmente in virtù della sua capacità di fornire informazioni dettagliate e utili per una gestione finanziaria più efficace e trasparente, anche nelle SPSEs.

L'esperienza portoghese dimostra che una maggiore familiarità con i principi della contabilità *accrual* consente di riconoscere che essa è più efficace della contabilità tradizionale per cassa nel supportare una gestione finanziaria consapevole. Seguendo questo esempio positivo, anche l'Italia potrebbe implementare con successo tali principi nelle SPSEs a livello locale, magari utilizzando uno standard semplificato e affrontando la principale sfida rappresentata dall'apprendimento di un "nuovo linguaggio contabile" (IPSAS) da parte dei contabili del settore pubblico.

Nel complesso, pur evidenziando le sfide, le barriere e i benefici riconosciuti di un sistema contabile ispirato agli IPSAS per le piccole entità, i risultati sottolineano che tali benefici possono concretizzarsi solo in presenza di standard contabili semplificati, adeguati alle specificità di contesto delle SPSEs e accompagnati da politiche pubbliche sostenute dalle autorità centrali. Queste, infatti, non dovrebbero limitarsi all'introduzione di obblighi normativi, ma prevedere forme strutturate di accompagnamento istituzionale, quali programmi di formazione continua, supporto tecnico e linee guida operative adattate ai contesti dei piccoli enti.

In assenza di tali meccanismi di supporto, l'adozione della contabilità *accrual* rischia di tradursi in un adempimento prevalentemente formale, privo di un reale impatto sui processi decisionali. A tal fine, risultano necessari investimenti mirati nello sviluppo delle competenze contabili, nella semplificazione dei sistemi informativi e nella promozione di una cultura organizzativa orientata all'utilizzo dell'informazione *accrual* a supporto delle decisioni, piuttosto che alla mera conformità normativa.

Nonostante i contributi rilevanti, questo studio presenta alcune limitazioni, in particolare legate alla dimensione e alla struttura del campione. Sebbene i tassi di risposta abbiano consentito di ottenere risultati significativi, il numero totale dei partecipanti (settanta) potrebbe non rappresentare pienamente la varietà delle SPSEs nei due Paesi. Un ampliamento del campione, sia in Italia che in Portogallo, permetterebbe di ottenere risultati più solidi e rappresentativi, offrendo una visione più completa delle sfide legate all'implementazione di un sistema contabile basato sugli IPSAS nelle SPSEs. Questo consentirebbe inoltre di applicare tecniche statistiche più avanzate, adatte a campioni più ampi, per confermare ulteriormente le evidenze emerse. Inoltre, la ricerca si è concentrata sugli stakeholder interni, come i responsabili finanziari italiani e i presidenti delle *Freguesias* portoghesi, senza considerare le prospettive degli attori esterni, come i revisori o i cittadini. Queste opinioni potrebbero arricchire l'analisi, offrendo una comprensione più ampia delle implicazioni delle riforme contabili.

In futuro, sarebbe interessante estendere l'analisi a paesi con tradizioni giuridiche e amministrative differenti, per ampliare il quadro comparativo sull'adozione degli IPSAS nelle SPSEs. Inoltre, l'integrazione di metodologie qualitative, come interviste in profondità, potrebbe offrire ulteriori spunti sulle dinamiche organizzative e culturali che influenzano le riforme.

Infine, una volta che gli IPSAS saranno implementati in Italia, sarà cruciale monitorare nel tempo i progressi, sia a livello nazionale che internazionale, sviluppando uno studio longitudinale. Ciò permetterà di valutare l'evoluzione delle sfide e dei benefici nel tempo, contribuendo a una migliore comprensione dell'impatto di lungo periodo delle riforme.

Bibliografia

- Abimbola, O., Kolawole, A., & Olufunke, A. (2017). Impact of international public sector accounting standards (IPSAS) adoption on financial accountability in selected local governments of Oyo State, Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 3(2), 1-9.
- ACCA (2017), “IPSAS implementation: current status and challenges about ACCA”, ACCA Magazine, 30.
- Adam, B., e Heiling, J. (2024). Differential reporting in the public sector—financial reporting for small- and medium-sized entities. *Public Money e Management*, 44(1), 71-79.
- Aggestam-Pontoppidan, C., & Andernack, I. (2016). Interpretation and Application of IPSAS. West Sussex, UK: John Wiley & Sons.
- Alp, A., & Ustundag, S. (2009). Financial reporting transformation: The experience of Turkey. *Critical Perspectives On Accounting*, 20(5), 680-699.
- Anessi Pessina, E., & Steccolini, I. (2007). Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 23(2), 113-131.
- Antipova, T. and Bourmistrov, A. (2013), “Is Russian public sector accounting in the process of modernisation? An analysis of accounting reforms in Russia”, *Financial Accountability and Management*, 29(4), 442-478.
- Anzalone, M. (Ed.). (2017). La contabilità economico-patrimoniale delle regioni e degli enti locali: guida tecnica alle procedure e alle regole di integrazione: con quadri sinottici e casi pratici. Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.
- Argento, D., Peda, P. and Grossi, G. (2018), “The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia”, *Public Administration and Development*, 38(1), 39-49.

- Azevedo, R., Lino, A., Aquino, A. and Machado-Martins, T. (2020), “Financial management information systems and accounting policies retention in Brazil”, *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 207-227.
- Balsari, C. K., & Varan, S. (2014). IFRS implementation and studies in Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(2), 373.
- Bendor, J., Taylor, S., & Gaalen, R. V. (1985). Bureaucratic experience vs. legislative authority: a model of deception and monitoring in budgeting, *American Political Science Review*, 79(4), 1041-1060.
- Benfante, G., Mozzoni, I., & Ferretti, M. (2024). The path toward accrual accounting in the public sector from the perspective of Italian municipalities. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy, JAEPP*, 25(1), 40-40.
- Bergmann, A. (2009). Public sector financial management. Essex: Pearson Education.
- Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: Current state and perspectives, *Public Money & Management*, 39(8), 560-570.
- Bianchi, P, Bracci, E, Dabbicco, G, Steccolini, E, 2018. Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. Il caso degli EPSAS. In Manes Rossi, F, Caperchione, E, (Eds.), L’armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale. Franco Angeli, Milano.
- Bonollo, E. (2022). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(6), 1-27.
- Bowen, G.A. (2009), Document analysis as a qualitative research method, *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27-40.

- Bruno, A., & Lapsley, I. (2018). The emergence of an accounting practice: The fabrication of a government accrual accounting system. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1045-1066.
- Brusca, I., & Martinez, J. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724-744.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing. *The Palgrave handbook of public administration and management in Europe*, 165-185.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S.C. & Manes-Rossi, F. (2015), *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*, Palgrave Macmillan, London.
- Brusca, I., Manes-Rossi, F., & Aversano, N. (2017). Performance measurement in Italian and Spanish local governments: Comparative policy analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 19(5), 470-486.
- Bryman, A., & Cramer, D. (2012). *Quantitative data analysis with IBM SPSS 17, 18 & 19: A guide for social scientists*. Routledge.
- Buylen, B., & Christiaens, J. (2016). Talking numbers? Analysing the presence of financial information in councilors' speech during the budget debate in Flemish municipal councils. *International Public Management Journal*, 19(4), 453-475.
- Caperchione, E., Christiaens, J., & Lapsley, I. (2013). The Primacy of, and Complexity of, Accounting for Government. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 349-353.
- Caperchione, E., Cohen, S., Rossi, F. M., & Brusca, I. (2022). Benefits of accrual accounting in the public sector. Scaricato da: <https://cfr.worldbank.org/publications/benefits-accrual-accounting-public-sector>

- Chand, P., Patel, A., & White, M. (2015). Adopting international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Australian Accounting Review*, 25(2), 139-154.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177,
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95-113.
- Connolly, C. & Hyndman, N. (2006), “The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(2), 272-290.
- Cordery, C. J. (2023). New development: IPSAS-lite—Some reflections and a call for research. *Public Money & Management*, 43(7), 704-708.
- Dabbicco, G., & Mattei, G. (2021). The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. *Public Money & Management*, 41(2), 127-137.
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231-234,
- Eurostat. (2016). Relief for smaller and less risky entities from financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).
- EY. (2013). A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS. EYGM.

- Fuentes, S. and Borreguero, J. (2018), "Institutional capacity in the accounting reform process in Spanish local governments", *Spanish Accounting Review*, 21(2), 188-195,
- García, F.M. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 26(2), 345-366.
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 268-281.
- Gomes, P., Brusca, I. & Fernandes, M.J. (2019), "Implementing the international public sector accounting standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges", *Public Money and Management*, 39(8), 544-552.
- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(1), 12-40.
- Grandis, F.G. and Federici, A. (2020). I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea. *Argomenti*, 16, 57-78.
- Hantrais, L., (2009), *International Comparative Research: Theory, Methods and Practice*. Palgrave Macmillan, London, UK.
- Haustein, E., Lorson, P. C., Oulasvirta, L. O., & Sinervo, L. M. (2021). Perceived usability of local government (LG) financial statements by local councillors: comparative study of Finland and Germany. *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 441-458.
- Hill, M. & Hill, A. (2008), *Survey Research*, 2nd ed, Sílabo Editions, Lisbon.

- International Federation of Accountants. Governance in the public sector: A governing body perspective. International Public Sector Study; 2001. [IFAC, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf)
- International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB. (2023). Agenda Item 9 Differential Reporting-Application Material. <https://www.ipsasb.org/flysystem/azure-private/2023-08/9%20-%20Differential%20Reporting.pdf>.
- IPSASB (2025). HandBook of International Public Sector Accounting Pronouncements, International Federation of Accountants, New York, NY.
- Ismail, S. (2022). “Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment”, *Meditari Accountancy Research*, 31(3), 658-674.
- Jorge, S. (2015). Public sector accounting and auditing in Portugal, in Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Rossi, F. M. (Eds.). Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization, 1-278. Basingstoke: Palgrave Macmillan.
- Jorge, S. M., da Costa Carvalho, J. B., & Fernandes, M. J. (2007). Governmental accounting in portugal: why accrual basis is a problem1. *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 19(4), 411-446.
- Jorge, S., Brusca, I. and Nogueira, S. (2019), “Translating IPSAS into national standards: an illustrative comparison between Spain and Portugal”, *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 21(5), 445-462.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2021). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114-137.
- Jorge, S., Nogueira, S., & Jesus, M. A. (2023). FINANCIAL INFORMATION USE IN PARLIAMENTARY DEBATES IN A CHANGING CONTEXT. *Public Organization Review*, 1-28.

- Kaya, D., & Koch, M. (2015). Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)—early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93-120.
- Kuroki, M., Ishikawa, K., & Yamamoto, K. (2022). Understanding the impact of mandatory accrual accounting on management practices: interpretation of Japanese local governments' behaviour. *International Review of Administrative Sciences*, 88(3), 862-881.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719-723.
- Liberato, M. I., Choban de Sousa Paiva, I., & Serrasqueiro, R. (2024). Constraints and stimuli in the implementation of public accounting reform: systematic literature review and future research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(3), 560-592.
- Liguori M., & Steccolini, I. (2014), "Accounting, innovation and public-sector change. Translating reforms into change?", *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4/5), 319-323.
- Litjens, R., Bissessur, S., Langendijk, H., & Vergoossen, R. (2012). How do preparers perceive costs and benefits of IFRS for SMEs? Empirical evidence from the Netherlands. *Accounting in Europe*, 9(2), 227-250.
- Manes Rossi F. (2015) Public sector accounting and auditing in Italy. In: Brusca I, Caperchione E, Cohen S. et al. (eds) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization*. London: Palgrave Macmillan, 125-141.
- Mazzotta, B., Aprile, R., & D'Amore, M. (2022). La riforma della contabilità economico-patrimoniale nel PNRR. *AZIENDAITALIA*, (10/2022), 1515-1529.

- Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management*, 18(1), 39-72.
- Mussari, R., Cepiku, D., & Sorrentino, D. (2021). Governmental accounting reforms at a time of crisis: the Italian governmental accounting harmonization. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 138-156.
- Nakmahachalasint, O. and Narktabtee, K. (2019), "Implementation of accrual accounting in Thailand's central government", *Public Money and Management*, 39(2), 139-147.
- Natalizi, D. (2022). Public sector accounting contexts in the EPSAS change: a comparative study of Italy and Sweden. *International Review of Administrative Sciences*, 88(1), 205-224.
- Nogueira, S. P. D. S., & Jorge, S. M. F. (2017). The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: The importance of internal control. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 116-136.
- Nogueira, S. P. S., Margarida F. Jorge, S., & Cervera Oliver, M. (2013). The usefulness of financial reporting for internal decision-making in Portuguese municipalities. *Management Research: Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11(2), 178-212.
- Nogueira, S. P., & Jorge, S. (2016). Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: Evidence from Local Government in Portugal. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 19(2), 216-226.
- OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) (2002) *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris: OECD.
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272-285.

- Oulasvirta, L. (2019). Budgets and budgetary accounting. In P. C. Lorson, S. Jorge, & E. Haustein (Eds.), *European Public Sector Accounting*, 95-117. Coimbra University Press.
- Perera, D., & Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in accounting*, 31(1), 165-178.
- Pilcher, R., & Van Der Zahn, M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 299-324.
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A., 2009. Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C. P., & GAarseth-Nesbakk, L. (2021). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(3), 309-332.
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2022). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57-82.
- Robalo, R. M. D. C., & Matos, A. R. R. D. (2024). The influences of institutional actors on the adoption of accounting standards for the public sector in Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 35(94), e1778.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.

- Steccolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), 255-279.
- Sutcliffe, P. (2003). The standards programme of IFAC's public sector committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29-36.
- Terzi, S., Oktem, R. & Kiyemli Sen, I. (2013) "Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey", *International Business Research*, 6(4).
- 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), 43-65.
- Voghouei, H. & Jamali, M. A. (2018), Determinants of government efficiency: Does information technology play a role?, *Eurasian Business Review*, 8(3), 285-298,
- Zeghal, D. and Mhedhbi, K. (2006), An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries, *International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386.

CONCLUSIONI E SVILUPPI FUTURI

In un contesto pubblico internazionale caratterizzato da continue pressioni per l'efficienza, la trasparenza e la responsabilità pubblica, la transizione verso sistemi contabili ispirati al principio della competenza economica (*accrual*) si presenta come uno dei cambiamenti più significativi, ma anche più complessi, degli ultimi decenni. La presenti tesi di dottorato ha affrontato in modo sistematico e multilivello il discusso tema della transizione verso la contabilità *full accrual* nel settore pubblico locale, con un'attenzione particolare al contesto italiano e con un'estensione comparativa al caso portoghese. Il lavoro è stato articolato in tre studi empirici distinti ma interconnessi, accomunati dall'obiettivo di analizzare come le riforme contabili, e in particolare l'introduzione di una contabilità *full accrual*, siano percepite, accettate e implementate negli enti locali, mettendo in luce le condizioni che ne favoriscono o ne ostacolano l'effettivo utilizzo gestionale.

Il primo studio ha evidenziato una limitata maturità dell'attuale sistema contabile economico-patrimoniale nei comuni italiani di medie e grandi dimensioni. La persistenza di una cultura contabile fortemente ancorata alla logica finanziaria e autorizzatoria, unita a carenze di competenze tecniche, alla scarsa integrazione tra i sistemi contabili e a vincoli strutturali quali la scarsità di personale formato, limita la capacità degli enti locali di utilizzare in modo informato e strategico le informazioni *accrual* a supporto dei processi decisionali.

Il secondo studio ha mostrato come l'utilità gestionale della contabilità *accrual* emerga non in presenza di singoli fattori isolati, ma attraverso specifiche combinazioni di condizioni. In particolare, l'interazione tra pressioni istituzionali, fiducia nella qualità dell'informazione contabile e capacità di confronto con altri enti risulta determinante nel favorire l'accettazione e l'utilizzo di sistemi *accrual*. Ciò rafforza l'idea che per massimizzare i benefici della riforma, è fondamentale promuovere una comprensione più approfondita e un coinvolgimento attivo degli stakeholder. A tal fine, le riforme contabili non devono essere imposte in modo *top down*, ma è necessario che vengano effettuati investimenti in percorsi formativi mirati, introdotti principi contabili "su misura" per la pubblica amministrazione italiana (gli ITAS) e create banche dati aperte per favorire la comparabilità e il *benchmarking*.

Il terzo studio, attraverso un confronto internazionale tra Italia e Portogallo focalizzato sulle *Small Public Sector Entities* (SPSEs), ha evidenziato l'importanza di adattare i sistemi contabili alle specificità dei piccoli enti locali. I risultati mostrano, infatti, che nonostante gli IPSAS rappresentino uno strumento potenzialmente efficace per migliorare la trasparenza, l'*accountability* e l'efficienza gestionale nelle SPSEs, i benefici associati alla loro adozione

possono concretizzarsi solo attraverso l'introduzione di standard semplificati, coerenti con le specificità di contesto e con le capacità organizzative dei piccoli enti locali, un forte accompagnamento politico-istituzionale e strategie di implementazione graduali, basate su formazione continua e attenzione alle capacità amministrative effettivamente disponibili.

Attraverso questo approccio multilivello, che ha consentito di integrare dimensioni tecniche e organizzative, la tesi contribuisce alla letteratura sulla contabilità pubblica e sulle riforme amministrative sotto diversi profili. In primo luogo, fornisce un'analisi empirica aggiornata del processo di transizione verso la contabilità *full accrual* negli enti locali italiani, evidenziando il divario tra adozione normativa e utilizzo effettivo. In secondo luogo, integra prospettive teoriche diverse come il New Public Management e la New Institutional Sociology, mostrando come le riforme contabili siano il risultato di un intreccio tra logiche di efficienza, pressioni istituzionali e processi di legittimazione. In terzo luogo, apre uno spazio di riflessione sul ruolo delle piccole amministrazioni, spesso escluse dalle grandi narrative riformiste internazionali, ma centrali nel sistema dei servizi pubblici locali, mostrando come il contesto e la capacità delle organizzazioni sono determinanti importanti per le riforme all'interno del contesto del "public financial management".

Dal punto di vista pratico, i risultati suggeriscono che il successo dell'introduzione degli ITAS nei comuni italiani rappresenta una sfida non solo tecnica, ma prima di tutto culturale e organizzativa. Il successo della riforma, così come delineata dalla Missione 1.15 del PNRR, dipenderà meno dalla qualità formale degli standard e più dal supporto politico e dalla capacità di accompagnare la riforma con politiche di formazione, rafforzamento delle competenze e differenziazione degli strumenti in base alle caratteristiche degli enti, l'adozione di standard contabili proporzionati alla capacità amministrativa e l'attivazione di percorsi formativi specifici e continuativi. In tale prospettiva, la ricerca fornisce indicazioni utili per orientare le future fasi di implementazione della riforma prevista dal PNRR, riducendo il rischio di fenomeni di decoupling.

Nonostante il contributo teorico ed empirico offerto, la presente tesi presenta alcuni limiti che è opportuno esplicitare e che, al contempo, suggeriscono possibili direzioni per future ricerche. Un primo limite riguarda la natura e l'ampiezza dei dati empirici. Sebbene l'utilizzo di interviste e questionari consenta di cogliere in profondità le percezioni, le dinamiche organizzative e le condizioni che influenzano l'adozione della contabilità *accrual*, il campione selezionato non consente di formulare generalizzazioni statistiche sull'intera popolazione degli enti locali

italiani. Un secondo limite è legato al focus sulle percezioni degli attori coinvolti, in particolare dirigenti economico-finanziari e, in misura più limitata, decisori politici. Sebbene tale scelta sia coerente con l'obiettivo di comprendere l'utilità gestionale e l'effettiva implementazione delle riforme contabili, essa non consente di osservare direttamente l'utilizzo delle informazioni *accrual* nei processi decisionali concreti, né di misurare in modo oggettivo gli effetti della riforma sulle *performance* degli enti. Un ulteriore limite riguarda la fase temporale in cui si colloca l'analisi. La ricerca si inserisce in un contesto di transizione "in itinere", antecedente alla piena implementazione degli ITAS nei comuni italiani. Di conseguenza, non è possibile già valutare gli effetti della riforma, ma solo analizzare condizioni, aspettative, barriere e potenziali traiettorie di implementazione. Tuttavia, questo limite rappresenta anche un elemento distintivo del lavoro, in quanto consente di osservare il processo riformatore in una fase ancora embrionale. Inoltre, il riferimento al caso portoghese costituisce un limite in termini di ampiezza comparativa. Sebbene il Portogallo rappresenti un *benchmark* particolarmente rilevante per l'adozione anticipata di standard ispirati agli IPSAS, i risultati non possono essere automaticamente estesi ad altri contesti istituzionali europei caratterizzati da differenti assetti amministrativi, culturali e contabili.

I risultati ottenuti non esauriscono il tema analizzato, ma aprono ulteriori prospettive di approfondimento che discendono direttamente dalle evidenze emerse nel corso della ricerca. Un primo filone riguarda l'analisi dell'effettivo utilizzo delle informazioni *accrual* nei processi decisionali politico-istituzionali, un ambito che, pur risultando centrale per la valutazione dell'utilità gestionale dei sistemi contabili, rimane ancora poco esplorato nella letteratura. In continuità con l'approccio adottato in questa tesi, futuri studi potrebbero estendere l'indagine ad altre tipologie di enti pubblici, quali unioni di comuni, aziende sanitarie e regioni, oppure valutare l'impatto concreto dell'adozione degli Italian Accounting Standards (ITAS) una volta avviata la loro implementazione, prevista tra il 2026 e il 2030. Inoltre, alla luce del ruolo centrale attribuito alle competenze e ai processi di apprendimento organizzativo, sarebbe utile adottare approcci longitudinali per analizzare l'evoluzione delle competenze contabili nei diversi livelli amministrativi e misurare l'effetto dei programmi di formazione e di *capacity building* sulla capacità degli enti di interpretare e utilizzare in modo consapevole l'informazione contabile *accrual*. Un ampliamento della comparazione internazionale ad altri Paesi in fase di transizione potrebbe contribuire a una comprensione più articolata delle condizioni che determinano il successo o il fallimento delle riforme contabili nel settore pubblico. Infine, la tesi non affronta in modo diretto il tema dell'integrazione contabile a livello di gruppo pubblico

locale, in particolare con riferimento alle aziende partecipate, se non in termini interpretativi e di implicazioni di policy. L'assenza di un'analisi empirica dedicata a tale dimensione limita la possibilità di valutare in modo sistematico gli effetti della riforma sui processi di consolidamento e di coordinamento contabile tra enti locali e società controllate. Questo potrebbe essere un tema particolarmente rilevante da affrontare e offrire spunti per una possibile ricerca futura.

APPENDICE A

Traccia dell'Intervista

1. A Suo parere, qual è l'utilità degli schemi di Conto economico e Stato patrimoniale per i dirigenti dell'ente locale?
2. Con riferimento alla domanda precedente, perché li considera utili o non utili?
3. A suo parere, gli schemi di Conto economico e Stato patrimoniale hanno una valenza informativa per gli stakeholder esterni?
4. Con riferimento alla domanda precedente, perché secondo lei i suddetti schemi hanno o non hanno valenza informativa?
5. Ha mai avuto richieste informative in relazione a questi schemi (da soggetti interni: Sindaco, Giunta, Consiglio comunale, Revisori dei conti; da soggetti esterni: cittadini, enti del terzo settore, ecc.)?
6. A suo parere, quali informazioni significative si possono ricavare dalla loro lettura? (almeno un'informazione motivata).
7. A suo parere, gli schemi economico-patrimoniali riescono a dare informazioni Reali, Veritiere e Corrette sullo stato di salute dell'ente?
8. Con riferimento alla domanda precedente, se sì perché, se no perché?
9. A suo parere, quanto sono confrontabili con gli altri comuni i risultati ottenuti in contabilità economico-patrimoniale?

10. Secondo lei, c'è omogeneità nel trattamento delle poste tipiche della contabilità economico-patrimoniale (per esempio, ammortamenti, valutazione delle partecipazioni, rimanenze, ecc.)?
11. A suo parere, quanto il sistema attuale, in contabilità armonizzata, è maturo per recepire una contabilità per competenza (*full accrual*)?
12. A suo parere, il passaggio ad una base contabile *full accrual* quanto sarebbe utile ai fini gestionali?

APPENDICE B

Riforma della contabilità economico-patrimoniale (*accrual*) negli enti locali italiani

Il presente questionario ha l'obiettivo di raccogliere dati per un lavoro di ricerca nell'ambito del Dottorato di Economia e Management dell'Innovazione e della Sostenibilità dell'Università di Parma.

L'oggetto della ricerca riguarda il processo di riforma della contabilità pubblica italiana, che mira all'adozione e all'impiego dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS), basati sul sistema di contabilità per competenza (*accrual*). Questa riforma è parte integrante della riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR).

I principi contabili IPSAS rappresentano standard contabili internazionali specificamente progettati per il settore pubblico, basati sul principio di competenza (*accrual*). Questo sistema contabile, definito economico-patrimoniale, consente di rilevare le operazioni quando si verificano, rappresentando le attività, le passività, i costi e i ricavi dell'ente indipendentemente dal momento in cui si verificano i pagamenti e gli incassi. In questo modo, viene fornita una rappresentazione più accurata e completa delle condizioni finanziarie e delle operazioni economiche degli enti pubblici.

Un sistema contabile basato sul principio di competenza (*accrual*) renderebbe disponibile una base informativa più completa e accurata, in grado di rispondere più adeguatamente alle esigenze di trasparenza e accountability che caratterizzano le pubbliche amministrazioni. La completezza delle rilevazioni contabili permetterebbe, fra l'altro, di migliorare i processi gestionali interni, con particolare riferimento ai profili di costo e di efficienza, favorisce una valutazione veritiera della ricchezza di un Paese attraverso la rilevazione degli stock economico-patrimoniali disponibili o impiegati nella gestione e fornisce gli strumenti utili per assicurare maggiore equità intergenerazionale e sostenibilità di medio-lungo termine delle decisioni.

In Italia, la contabilità economico-patrimoniale è stata introdotta negli enti locali a partire dal 1995. Tuttavia, l'adozione obbligatoria è stata limitata agli enti con una popolazione superiore a 5.000 abitanti, che rappresentano il 30% dei comuni italiani.

Attualmente, negli enti locali italiani, vengono adottati i principi dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) derivanti dal settore privato, che rappresentano principi di carattere nazionale e che pertanto rendono difficile la comparazione con altri paesi.

L'adozione degli IPSAS dovrebbe apportare maggiore chiarezza e comprensibilità delle operazioni contabili, sia interne che esterne, fornendo un sistema contabile più preciso e dettagliato.

Nel dettaglio, la ricerca si focalizzerà sul processo di riforma da una contabilità finanziaria ad una economico-patrimoniale (*accrual*), che utilizzi i principi basati sugli IPSAS, nei comuni italiani con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.

Il lavoro cercherà di individuare le difficoltà percepite dagli enti locali italiani nell'implementazione e utilizzo degli IPSAS, che in Italia prenderanno il nome di ITAS.

Il questionario assume che il rispondente è a conoscenza dei principi IPSAS e che ci sarà un cambiamento contabile verso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

Part I – Informazioni Generali sull'ente

1.1 Nome del comune _____

1.2 Regione Italiana _____

Part II – Principali domande di ricerca

DI. *Su una scala da 1 a 5, dove 1 indica “per niente” e 5 “in misura molto elevata”, indicare in che misura i seguenti aspetti costituiscono o costituiranno **difficoltà/ostacoli** nell'adozione del sistema economico-patrimoniale:*

<i>(1 – per niente; 5 – in misura molto elevata)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sulle tematiche della contabilità economico-patrimoniale e della partita doppia					
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili nazionali applicati alle aziende private (OIC).					
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili internazionali applicati alle aziende private (IAS/IFRS).					
Mancanza/ridotte competenze del personale amministrativo sui principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS).					
Mancanza di personale all'interno degli uffici finanziari.					
Mancanza/ridotto coinvolgimento degli enti locali al processo di riforma contabile.					
Mancanza/ridotto coinvolgimento del top management (dirigenti/responsabili ai servizi, Posizione Organizzative) nella diffusione delle informazioni sulle nuove pratiche contabili nel proprio ente.					
Mancanza/ridotto coinvolgimento dell'organo politico (Sindaco, Giunta, Consiglio) nella formazione e diffusione delle nuove pratiche contabili.					
Mancanza di supporto tecnico da parte delle associazioni di categoria (Associazione Nazionale Comuni di Italia – ANCI; Istituto Finanza Enti Locali – IFEL; ecc.).					
Mancanza di supporto tecnico da parte delle software house.					
Mancanza di supporto tecnico da parte degli standard setter (organizzazioni responsabili per lo sviluppo e l'emissione delle norme contabili).					
Mancanza di diffusione delle informazioni sui nuovi principi contabili da parte degli standard setter.					
Mancanza di fondi propri per acquistare/aggiornare i software contabili.					
Mancanza di supporto finanziario da parte dello Stato per l'acquisto di nuovi software contabili.					
Necessità di reingegnerizzare i processi contabili degli uffici al fine di rispondere efficacemente all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.					
Difficoltà ad assumere, all'interno degli uffici finanziari, personale specializzato sulla nuova contabilità economico-patrimoniale.					
Resistenza al cambiamento da parte del personale direttamente interessato dalla riforma contabile.					

Sulla base delle risposte fornite precedentemente, quali delle seguenti misure consideri utili per aiutare l'ente a superare gli ostacoli al processo di riforma (indicare una o più delle seguenti opzioni):

- aumentare il numero di personale*
- esternalizzare la contabilità*
- chiedere maggiori fondi al governo centrale*

- Chiedere maggiore assistenza da entità superiori (per esempio Governo Regionale, Centrale, Corte dei Conti, ecc.).
- Chiedere maggiore assistenza da parte delle associazioni di categoria.
- Considerare il supporto di professionisti contabili esterni (per esempio da IFEL) anziché ricorrere all'esternalizzazione.
- altro _____

D2a. Su una scala da 1 a 5, dove 1 indica “per niente” e 5 indica “in misura molto elevata”, indicare in che misura i seguenti aspetti rappresentano **vantaggi/benefici** dell’adozione di un sistema contabile economico-patrimoniale inerente alla gestione dell’ente e al processo decisionale:

<i>(1 – per niente; 5 – in misura molto elevata)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
È più appropriata per calcolare il debito di un ente.					
È più appropriata e completa per prendere decisioni manageriali.					
È più appropriata per effettuare il controllo interno.					
È più appropriata per poter effettuare il controllo di gestione.					
È più appropriata per il controllo della spesa pubblica.					
È più appropriata per la pianificazione e programmazione.					
È più appropriata per la misurazione e valutazione della performance.					
È più adatto, rispetto alla contabilità finanziaria, per le amministrazioni locali.					
L’applicazione di alcuni criteri di valutazione <i>accrual</i> (valutazione delle immobilizzazioni e delle rimanenze, il <i>fair value</i> e l’ <i>impairment test</i>) sono più appropriati per il contesto delle entità.					
L’applicazione di certe norme nella contabilità economico-patrimoniale (come leasing, accantonamento, ecc.) sono più adeguate rispetto a quelli utilizzati nella contabilità di cassa.					

D2b. Su una scala da 1 a 5, dove 1 indica “per niente” e 5 indica “in misura molto elevata”, indicare se si ritiene che il sistema economico-patrimoniale sia **utile** a migliorare il processo di rendicontazione contabile delle informazioni e la responsabilità (*accountability*) dell’ente:

<i>(1 – per niente; 5 – in misura molto elevata)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Aumenta la trasparenza nella rendicontazione delle informazioni per gli stakeholder esterni (cittadini)					
Aumenta la trasparenza nella rendicontazione delle informazioni per gli stakeholder interni (Sindaco, Giunta e Consiglio)					
Aumenta il livello di comparabilità delle informazioni contabili a livello nazionale e internazionale.					
È più appropriata per poter effettuare analisi per indici e margini.					
Lo schema di conto economico è un documento contabile importante per gli stakeholders esterni.					
Lo schema di stato patrimoniale è un documento contabile importante per gli stakeholders esterni.					
Migliora la qualità delle informazioni finanziarie in generale					
Aggiunge complessità nella preparazione del rendiconto finanziario					
Le informazioni rappresentate nel rendiconto aumentano le responsabilità dei dirigenti dell'ente.					

Parte III – Profilo del rispondente

3.1 Genere:

- Maschio
- Femmina
- Preferisco non rispondere

3.2 Grado di Formazione (indicare il grado più elevato):

- Diploma di scuola media
- Diploma di scuola superiore
- Diploma di laurea
- Laurea Magistrale
- Master di I livello
- Master di II livello
- Dottorato

3.3 Area di Formazione (indichi il grado più elevato):

- Management
- Contabilità/revisione contabile
- Finanza
- Pubblica amministrazione
- Giurisprudenza
- Scienze Politiche
- Altro

3.4 Qual è la funzione che esercita all'interno del suo Comune?

3.5 Con riferimento alla domanda 4.3, da quanto tempo esercita questa funzione?

- Meno di 1 anno
- 1-10 anni
- 11-20 anni
- Più di 20 anni

3.6 Da quanto tempo ricopre una posizione contabile all'interno del comune:

- Meno di 1 anno
- 1-10 anni
- 11-20 anni
- Più di 20 anni

3.7 Ha frequentato o prevede di frequentare corsi di formazione sulla contabilità economico-patrimoniale?

- Sì
- No

3.8 Se ha risposto No alla precedente domanda indichi perché:

- Non ne ho bisogno perché già possiedo le competenze necessarie.
- Non ho tempo e/o risorse finanziarie a disposizione.
- Il mio ente non mi autorizza durante l'orario di servizio
- altro

APPENDICE C

Implementação da contabilidade financeira em regime de acréscimo nas Freguesias Portuguesas

O objetivo deste questionário é recolher dados para um trabalho de investigação no âmbito do doutoramento em Economia e Gestão da Inovação e Sustentabilidade, a decorrer na Universidade de Parma (Itália), com o apoio da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (Portugal).

O tema da investigação diz respeito ao processo de reforma da contabilidade pública que conduzirá à introdução e utilização das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (conhecidas como IPSAS), baseadas no regime de contabilidade de acréscimo, nas entidades locais italianas, tal como previsto no capítulo 1.15 do Plano Nacional de Recuperação e Resiliência (PNRR).

A contabilidade em regime de acréscimo permite reconhecer as transações quando ocorrem e, assim, apresentar os ativos, passivos, gastos e rendimentos da entidade, independentemente de quando acontecem os pagamentos e recebimentos.

A contabilidade económica e patrimonial, ou contabilidade financeira de acréscimo, foi introduzida em 1997 nas autarquias portuguesas e no 1995 nas autarquias locais italianas.

No entanto, em Itália, só foi implementada obrigatoriamente nas entidades com população superior a 5.000 habitantes, que representam 30% do total dos municípios italianos.

Atualmente, nas entidades locais italianas, são adotados os princípios do “Organismo Italiano di Contabilità (OIC)” derivados do setor privado, que são princípios nacionais, tornando difícil a comparação com outros países. A adoção das normas internacionais IPSAS deverá permitir uma maior clareza e compreensibilidade das operações contabilísticas, tanto internas como externas, proporcionando um sistema contabilístico mais preciso e pormenorizado.

Em Portugal, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), adaptado das IPSAS, começou a ser implementado nas entidades da administração local

em 2020, admitindo um regime de contabilidade financeira em acréscimo simplificado para as Freguesias (pequenas entidades).

Em particular, esta investigação centrar-se-á no processo de reforma que marca a passagem da contabilidade em regime de caixa para a contabilidade em regime de acréscimo, aplicando o SNC AP/IPSAS. Pretende-se fazer um estudo comparativo, focando as entidades locais que, em Portugal, já passaram, o estão a passar, este processo e, em Itália, irão passar num futuro próximo.

Assim, em Portugal este questionário dirige-se a algumas freguesias, enquanto na Itália se aplica aos municípios italianos com menos de 5.000 habitantes. O conteúdo das perguntas pretende indagar sobre problemas e benefícios que têm sido experienciados nas freguesias portuguesas, e que poderão vir a ocorrer no contexto italiano.

O questionário parte do princípio de que o inquirido tem conhecimento dos princípios do SNC-AP/IPSAS e de que se verificou uma mudança na entidade no sentido da introdução da contabilidade financeira em regime de acréscimo.

Parte I – Informações gerais sobre a instituição

1.2 Nome da Freguesia _____

1.2 Município (concelho) _____

Parte II – Principais perguntas da pesquisa

PI. *Numa escala de 1 a 5, em que 1 significa “grau muito baixo” e 5 “grau muito elevado”, indique em que medida os seguintes aspetos constituem ou constituíram*

dificuldades/obstáculos à adoção do sistema de contabilidade financeira em regime de acréscimo:

<i>(1 – grau muito baixo; 5 – grau muito elevado)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Falta/reduzida competência do pessoal administrativo nos domínios da contabilidade financeira e na aplicação da digrafia.					
Falta/reduzida competência do pessoal administrativo em matéria de normas contabilísticas nacionais aplicadas às empresas privadas (Sistema de Normalização Contabilística – SNC).					
Falta/reduzida competência do pessoal administrativo em matéria de normas internacionais de contabilidade aplicadas às empresas privadas (IAS/IFRS).					
Falta/reduzida competência do pessoal administrativo em matéria de normas internacionais de contabilidade do sector público (IPSAS).					
Falta de pessoal nos serviços contabilístico-financeiros.					
Falta/reduzido envolvimento das freguesias no processo da reforma contabilística.					
Falta/reduzido envolvimento da gestão de topo (diretores/gestores de serviços/cargos na entidade) na divulgação de informação sobre novas práticas contabilísticas na sua entidade.					
Ausência/reduzido envolvimento dos órgãos políticos da entidade (Executivo e Assembleia) na formação e divulgação de novas práticas contabilísticas.					
Falta de apoio técnico da Associação Nacional de Freguesias – ANAFRE.					
Falta/reduzido apoio técnico por parte das empresas de software.					
Falta/reduzido apoio técnico por parte da Comissão de Normalização Contabilística.					
Falta de divulgação de informação sobre novas normas contabilísticas e FAQs por parte da Comissão de Normalização Contabilística.					
Falta de recursos financeiros próprios para adquirir/atualizar o software de contabilidade.					
Falta de apoio financeiro do Estado para a aquisição de um novo software contabilístico.					
Dificuldade em encontrar ou Falta de recursos financeiros para recrutamento de pessoal especializado na nova contabilidade financeira (SNC-AP) para os serviços financeiros da Freguesia.					
Necessidade de reengenharia dos processos contabilísticos (organização do serviço da sua entidade) para responder eficazmente à introdução da contabilidade financeira (SNC-AP).					
Resistência à mudança por parte do pessoal diretamente afetado pela reforma contabilística.					

Com base nas respostas dadas acima, quais das seguintes medidas considera úteis para ajudar a sua entidade a ultrapassar os obstáculos no processo de reforma (indique uma ou mais das seguintes opções):

- Reforçar o pessoal da contabilidade na Freguesia.*
- Externalizar o serviço da contabilidade*
- Requerer mais fundos do governo central*
- Pedir mais suporte técnico a entidades superiores, como sejam Governo, Tribunal de Contas e Comissão de Normalização Contabilística.*
- Pedir mais assistência às associações profissionais (por exemplo, Ordem dos Contabilistas Certificados – OCC, ...).*
- Outro _____*

P2a. *Numa escala de 1 a 5, em que 1 significa “em grau muito baixo” e 5 “em grau muito elevado”, indique em que medida os seguintes aspetos representam ou representaram **vantagens/benefícios** da adoção de um sistema de contabilidade financeira em regime de acréscimo, para a gestão da sua entidade e o processo de tomada de decisão:*

<i>(1 – grau muito baixo; 5 – grau muito elevado)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
É mais apropriada para determinar a dívida da entidade.					
É mais adequada e completa para a tomada de decisões de gestão corrente.					
É mais adequada para a realização do controlo interno administrativo.					
É mais adequada para o controlo de gestão.					
É mais adequada para o controlo das despesas públicas.					
É mais adequada para o planeamento e a programação.					
É mais adequada para a medição e avaliação do desempenho da entidade.					
É mais adequada para a gestão financeira geral das freguesias, do que a contabilidade de caixa.					
Os critérios de mensuração utilizados na contabilidade financeira em regime de acréscimo (por exemplo, as depreciações, as provisões, justo valor e perdas por imparidade, relativos à mensuração dos ativos e dos inventários) são mais adequados à realidade das freguesias, do que os utilizados na contabilidade em regime de caixa.					
A aplicação de certas normas da contabilidade de acréscimo (como as locações, imparidades de ativos e intangíveis) é pertinente e adequada ao contexto das freguesias.					

P2b. *Numa escala de 1 a 5, em que 1 significa “em grau muito baixo” e 5 “em grau muito elevado”, indique em que medida considera que o sistema de contabilidade financeira em regime de acréscimo contribui ou tem contribuído para o processo de **reporte externo e a accountability** da sua entidade, através dos seguintes aspetos:*

<i>(1 – grau muito baixo; 5 – grau muito elevado)</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
A aplicação de certas normas da contabilidade de acréscimo (como as locações, imparidades de ativos e intangíveis) é pertinente e adequada ao contexto das freguesias.					
Aumenta a transparência na comunicação de informação para os cidadãos.					
Aumenta a transparência na comunicação de informação entre o Executivo e a Assembleia.					
Aumenta o grau de comparabilidade da informação contabilística entre entidades a nível nacional e internacional.					
Permite obter informação mais adequada para realizar análises com índices e rácios.					
Permite elaborar a demonstração dos resultados, que é uma demonstração financeira importante para as partes externas interessadas.					
Permite elaborar o balanço, que é uma demonstração financeira importante para as partes externas interessadas.					
Melhora a qualidade da informação financeira em geral.					
Aumenta a complexidade na produção do relato financeiro.					

Parte III – Perfil do inquirido

3.1 Género:

- Masculino
- Feminino
- Prefiro não responder

3.2 Grau de formação (indique o grau mais elevado):

- 9º ano
- 12º ano
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

3.3 Formação (indicar o grau mais elevado):

- Gestão
- Contabilidade/auditoria
- Finanças
- Administração pública
- Jurisprudência
- Ciência Política
- Outros

3.4 Qual é a função que desempenha na sua entidade?

3.5 Relativamente à pergunta 3, há quanto tempo desempenha essa função?

- Menos de 1 ano
- 1-10 anos
- 11-20 anos
- Mais de 20 anos

3.6 Há quanto tempo é responsável pela área da contabilidade na Freguesia?

- Menos de 1 ano

- 1-10 anos
- 11-20 anos
- Mais de 20 anos

3.7 Frequentou ou tenciona frequentar cursos de formação (académica e/ou profissional) em contabilidade financeira em regime de acréscimo?

- Sim
- Não

3.8 Se respondeu NÃO, indique porquê:

- Não preciso, porque já disponho de formação suficiente.
- Não tenho tempo e/ou recursos financeiros disponíveis.
- A minha entidade não autoriza que o faça no horário de serviço.
- Outros