



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

Il lavoro ha l'obiettivo di inquadrare, all'interno del complesso dibattito storico sull'evoluzione del bilancio pubblico, gli aspetti rilevanti dell'armonizzazione contabile del settore sanitario, ed in particolar modo di evidenziare gli effetti e le modalità di contabilizzazione degli investimenti tecnologici delle aziende del S.S.N. Nel caso in oggetto l'art. 29 del D.Lgs. n. 118/2011 ha rubricato i "principi di valutazione specifici del settore sanitario", al fine di soddisfare il principio generale di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta delle informazioni contabili, al fine di garantire l'omogeneità, la confrontabilità ed il consolidamento dei bilanci dei servizi sanitari regionali. Tale circostanza, la cui ratio è comprensibilmente riconducibile ai principi di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio Sanitario Nazionale, rappresenta, allo stato attuale, l'elemento di maggiore criticità nella programmazione degli investimenti. È importante, in questo quadro strategico, il contributo della ricerca nel settore economico aziendale al fine di compulsare il tradizionale approccio all'attività di pianificazione e programmazione degli investimenti in sanità (contributi in conto capitale vs contributi in conto esercizio) per indirizzarsi verso nuovi modelli di spend management. All'interno di questo perimetro diventa necessario utilizzare strumenti innovativi che consentano di finanziare, costruire e gestire infrastrutture o fornire e servizi di interesse pubblico gestendo il governo dell'innovazione con l'approccio multidimensionale e multidisciplinare tipico del modello *Health technology Assessment (HTA)*.

Carmine Viola, Professore associato in Economia aziendale presso il Dipartimento di Scienze dell'Economia dell'Università del Salento. Attualmente è titolare degli insegnamenti di Economia e management della pubblica amministrazione, Performance management per la pubblica amministrazione e Sistemi di business intelligence presso lo stesso Dipartimento.

Marco Benvenuto, Ph.D. in Valutazione e gestione delle tecnologie in ambito sanitario, Università di Pisa. Ricercatore in Economia aziendale presso il Dipartimento di Scienze dell'Economia dell'Università del Salento.

 **FrancoAngeli**
La passione per le conoscenze

€ 20,00 (U)

ISBN 978-88-351-1005-7



9 788835 110057

376.15 C. VIOLA, M. BENVENUTO L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

FrancoAngeli

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI TECNOLOGICI DELLE AZIENDE DEL S.S.N


PEGASO
Università Telematica

Collana di Studi e Ricerche Aziendali

CARMINE VIOLA
MARCO BENVENUTO

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEL SETTORE SANITARIO

EFFETTI E MODALITÀ
DI CONTABILIZZAZIONE
DEGLI INVESTIMENTI
TECNOLOGICI
DELLE AZIENDE DEL S.S.N



Collana di Studi e Ricerche Aziendali
diretta da Giuseppe Paolone

FrancoAngeli


PEGASO
Università Telematica

INDICE

Prefazione , di <i>Elio Borgonovi</i>	pag.	7
Introduzione	»	13
1. Il bilancio pubblico , di <i>Marco Benvenuto</i>	»	15
1.1. Cenni sui tratti evolutivi del bilancio pubblico	»	15
1.2. I tratti distintivi del bilancio pubblico	»	17
1.3. Il processo contabile nei contesti pubblici multilivello	»	19
Bibliografia	»	24
2. L'armonizzazione contabile del settore pubblico , di <i>Car- mine Viola</i>	»	28
2.1. Dall'armonizzazione contabile del settore privato a quella del settore pubblico. Sfide e criticità nell'era dell'integrazione europea	»	28
2.2. Il Decreto legislativo n. 118/2011	»	35
2.3. Il processo di armonizzazione contabile in Sanità	»	37
Bibliografia	»	40
3. L'armonizzazione contabile del settore sanitario , di <i>Car- mine Viola e Marco Benvenuto</i>	»	42
3.1. Nascita ed evoluzione del Servizio Sanitario Nazionale. Dal sistema mutualistico all'aziendalizzazione	»	42
3.2. Le metamorfosi nei sistemi contabili degli enti sanitari	»	46
3.3. La conformazione dei nuovi modelli di bilancio per la sanità pubblica	»	51
3.4. I principi generali di redazione del bilancio	»	54

3.5. L'accensione dei conti di tesoreria e la separazione tra risorse ordinarie e risorse sanità	pag.	55
3.6. La Gestione Sanitaria Accentrata (GSA)	»	56
3.7. Il Servizio Sanitario Nazionale come «gruppo» e la funzione dell'informativa di bilancio consolidato	»	60
3.8. Gli effetti dell'armonizzazione sulle modalità di contabilizzazione degli investimenti degli enti del SSN	»	61
Bibliografia	»	64
4. Il piano degli investimenti secondo il modello <i>Health Technology Assessment</i>, di Carmine Viola e Marco Benvenuto		
	»	67
4.1. Introduzione	»	67
4.2. Il ruolo delle Tecnologie in Sanità	»	70
4.3. <i>Health Technology Assessment (HTA)</i> per un'appropriata ed efficiente acquisizione delle Tecnologie Sanitarie	»	71
4.4. Il rapporto di valutazione	»	75
4.5. Il Processo di <i>Health Technology Assessment</i>	»	76
4.6. Il Piano degli Investimenti nelle ASL secondo il modello <i>Health Technology Assessment (HTA)</i>	»	77
4.6.1. L'analisi di contesto	»	77
4.6.2. La situazione attuale	»	80
4.6.3. Il nuovo modello organizzativo	»	82
4.6.4. Attori, responsabilità e collaboratori	»	82
4.6.5. Definizione delle priorità	»	84
4.7. Le fasi del nuovo processo	»	88
4.7.1. Raccolta dei bisogni e definizione della proposta	»	88
4.7.2. <i>Technology Assessment</i>	»	96
4.7.3. Modalità di adozione e/o acquisizione	»	103
4.7.4. Gestione e monitoraggio delle prestazioni	»	111
4.8. Riflessioni	»	111
Bibliografia	»	113
Bibliografia generale e approfondimenti	»	115

PREFAZIONE

di *Elio Borgonovi*

Anche se a una prima lettura può apparire come una monografia sulla contabilità dell'SSN, il contributo degli autori si qualifica come riflessione sulla sua sostenibilità e sulla compatibilità tra livelli di assistenza e risorse destinate alla tutela della salute. Il filo conduttore è dato dal principio fondamentale dell'economia aziendale secondo cui non è possibile separare le finalità di istituto dagli aspetti di gestione, organizzazione, rilevazione. Tra le due dimensioni si stabiliscono, secondo l'approccio della complessità, strette relazioni di interdipendenza. Senza una chiara comprensione ed esplicitazione dei fini la gestione non ha un orientamento preciso, l'organizzazione risponde a criteri di razionalità formale nella migliore delle ipotesi, il sistema delle rilevazioni è progettato per osservare performance che non sempre rispondono all'esigenza di verificare il grado di soddisfacimento dei bisogni.

Nella prima parte gli autori richiamano in modo essenziale le funzioni, i metodi e le tecniche della contabilità pubblica. Ne analizzano l'evoluzione sia in termini di contenuti, sia con riferimento alla normativa, in particolare i D.lgs. n. 118/2011 sulla armonizzazione dei sistemi contabili dei diversi livelli di governo e D.lgs. n. 126/2014 che apporta modifiche al D.lgs. n. 118/2011 sulla base delle esperienze concrete. Indispensabile per realizzare aggregazioni significative dei risultati economico finanziari ai diversi organi di governi, solo con sistemi armonizzati è possibile costruire significativi aggregati di entrate/uscite e finanziamenti/impieghi di risorse a livello regionale, nazionale e attuare confronti a livello internazionale. L'armonizzazione è particolarmente significativa per il SSN costruito sui principi di universalità, solidarietà collegata alla fiscalità, equità e accessibilità ai livelli assistenziali senza rigidi vincoli di natura economico sociale.

In secondo luogo, sottolineano come la normativa e l'uso dei principi/metodi e tecniche contabili siano fortemente orientati a preservare gli equilibri macroeconomici di finanza pubblica nell'ambito del quadro europeo.

Per il servizio sanitario nazionale l'architettura del sistema di contabilità costruito sui vincoli di finanziamento, considerati come variabile esogena e fortemente condizionata dai rapporti tra MEF e i vari ministeri di spesa, appare sempre più insostenibile rispetto ai valori generati dalla gestione. Nella parte centrale l'autore si fa guidare da un modello interpretativo che può essere sintetizzato nei seguenti termini. I vincoli esterni hanno indubbiamente determinato stimoli verso la razionalizzazione della spesa, soprattutto per le regioni in piano di rientro, ma con il passare degli anni hanno causato due tipi di distorsione. Da un lato, la contabilizzazione di fatti gestionali non corrispondenti al reale con bilanci sempre meno veritieri, nel senso che il rispetto della forma si è allontanato dalla corretta evidenziazione della sostanza. Dall'altro, riflessi negativi sulla gestione in termini di minori livelli assistenziali, effettivamente garantiti o posticipazione di investimenti.

Nella seconda parte il volume mette in evidenza come il controllo, via via più rigido sui conti economici, abbia portato a sottovalutare le informazioni di conto patrimoniale che riflettono le condizioni per la gestione futura.

La domanda che guida questa parte è implicita, ma non per questo meno forte: come è possibile ricercare la compatibilità tra vincoli dall'alto rappresentati dal finanziamento ed esigenze che si manifestano dal basso in rapporto all'evoluzione dell'epidemiologia e della domanda di servizi? Ancora una volta gli Autori trovano una risposta nella migliore dottrina economico-aziendale e di management. Come responsabili delle aziende sanitarie i manager devono cercare di sfruttare tutti i margini di miglioramento resi possibili dai vincoli, secondo il principio di "fare di più con meno". Come soggetti che contribuiscono al miglior perseguimento delle finalità di tutela della salute tramite il miglioramento delle politiche, devono operare per eliminare o ridurre vincoli che invece di stimolare la razionalizzazione determinano un razionamento. Fare di più con meno è un mantra che da alcuni decenni domina la cultura manageriale, ma deve essere bilanciato da un principio applicato nel campo della scienza, della tecnica e del diritto secondo cui "*Ad impossibilia nemo tenetur*".

Secondo la prima linea di azione gli Autori individuano nell'approccio *Health Technology Assessment – HTA* – la via per governare l'innovazione. Adeguare le tecnologie e le tecniche di *HTA* alle nuove conoscenze è essenziale per recuperare spazi di autonomia decisionale. In questo modo è possibile rendere più efficaci processi di programmazione fondati su piani degli investimenti sia in capitale materiale, sia in capitale immateriale sostenuti da realistici e credibili piani finanziari. La programmazione rischia di rimanere un puro esercizio formale se non si basa sull'analisi del rapporto domanda/offerta di servizi di salute. La prima si basa su conoscenze di tipo epidemiologico,

medico, determinanti di salute e comportamenti. La seconda si basa sulla capacità di elaborare modelli assistenziali che non possono più prescindere da investimenti in conoscenze e tecnologie innovative e avanzate.

La monografia si fa apprezzare per la gradualità con la quale conduce il lettore dall'analisi di aspetti tecnico contabili a considerazioni sulla complessità dei processi decisionali propri di un sistema, quello della tutela della salute, caratterizzato da conoscenze avanzate che richiedono strumenti gestionali, organizzativi e contabili che si adattano dinamicamente a questa evoluzione.

Milano, luglio 2020

2. L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DEL SETTORE PUBBLICO

di *Carmine Viola*

2.1. Dall'armonizzazione contabile del settore privato a quella del settore pubblico. Sfide e criticità nell'era dell'integrazione europea

Se oggi il sistema di contabilità pubblica può fare affidamento su un certo grado di armonizzazione normativa (Van Der Tas, 1992) – circostanza resa quanto mai necessaria dalle sfide poste dalla lunga crisi economica dell'Eurozona e dagli obblighi che gravano sulle spalle dei Paesi che ne fanno parte – molto si deve *all'International Accounting Standards Committee (IASC)*¹ e al *Financial Accounting Standards Board (FASB)*² che, coi loro Principi Contabili Internazionali (IAS/IFRS), hanno dettato l'esempio, sebbene l'ambito di applicazione delle norme da essi elaborate fosse riservato ai bilanci delle aziende private.

Secondo De Stasio e Silva (2005), gli *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* emessi dal *Public Sector Committee (PSC)* dell'*IFAC (International Federation of Accountants)* sono stati una prima timida risposta dell'*International Public Sector Accounting Standards Committee (IPSASC)* al bisogno di estendere tale armonizzazione alla contabilità pubblica. Tentativo timido e infruttuoso, dal momento che pochi Stati hanno deciso di fare ricorso agli IPSAS; la ragione di tale insuccesso è da ricercarsi

¹ L'*International Accounting Standards Committee (IASC)*, organismo internazionale indipendente, è stato costituito nel 1973. Gli obiettivi dello IASC sono quelli di: formulare e pubblicare nell'interesse generale principi contabili da adottare nella redazione e presentazione dei bilanci, promuovendone la loro diffusione, accettazione e adozione nel mondo; dedicarsi al miglioramento, allo sviluppo ed all'armonizzazione delle norme, dei principi contabili e delle procedure richieste per la redazione e la presentazione dei bilanci (PICOLLI, 1988).

² Il FASB è l'Organismo privato deputato ad emettere i principi contabili negli Stati Uniti (gli *US – Generally Accepted Accounting Principles – GAAP*) riconosciuti dalla SEC (*Securities and Exchange Commission*) (FASB, 1998).

nel fatto che tali norme siano in realtà ricalcate sulla falsariga dei principi già pensati per disciplinare i bilanci degli enti privati, circostanza che le rende poco aderenti alle esigenze delle pubbliche amministrazioni³ e che ha spinto i singoli Paesi a cercare autonomamente, e solo a livello domestico, un sistema di uniformazione della contabilità pubblica (Giovannelli, 2006), in attesa di un miglioramento di quanto già tentato a livello internazionale⁴.

Nel caso dell'Italia il compito del Legislatore è particolarmente arduo: a fronte di una pleora di pubbliche amministrazioni (circa ventimila), egli deve tener conto non solo del fatto che esse non condividano il medesimo inquadramento giuridico, ma anche della circostanza che ricorrano a diversi sistemi contabili. Alcune, difatti, adottano una contabilità di tipo finanziaria, mentre altre usano un sistema di tipo economico-patrimoniale (Caperchione, 2012).

Un primo riferimento all'armonizzazione dei bilanci pubblici nell'ordinamento italiano si può rinvenire nella prima legge di riforma della contabilità e finanza pubblica n. 468/1978, in cui si prevedeva espressamente, all'art. 25, la "normalizzazione" dei bilanci pubblici (Mulazzani, 2016).

Nel 1979 Regioni⁵ e Stato⁶ vengono chiamati a rispettare nuove norme in materia di bilancio, in base alle quali sono tenuti a redigere un bilancio pluriennale⁷, un bilancio di cassa unitamente a quello di competenza, con una relazione sui contenuti amministrativi ed economici della gestione a chiusura del rendiconto di fine periodo (Giorgi e Pavan, 2019).

³ «La scelta di introdurre, anche nel settore pubblico, il sistema contabile tipicamente adottato dalle imprese, rappresenta, del resto, un aspetto caratterizzante di molte riforme ispirate alle logiche del *New Public Management* (NPM) nei diversi ambiti pubblici. Infatti, il NPM è stato un "movimento" che ha enfatizzato il ruolo del mercato e della competizione come meccanismi per promuovere maggiore efficienza ed efficacia e, nel medio periodo, anche maggiore equità sociale nell'azione delle amministrazioni pubbliche. Ha quindi dato rilievo alla quantificazione e misurazione della *performance* economica, assegnando ai sistemi contabili il ruolo chiave di strumenti per la determinazione, il controllo e la comunicazione della *performance* stessa» (PREITE, 2003).

⁴ Spinto dalla critica relativa al non tener conto delle esigenze caratteristiche del comparto pubblico, l'IPSASC dato il via a un procedimento atto a creare un *framework* concettuale di riferimento specifico per tale settore.

⁵ La legge 19 maggio 1976, n. 335 prevede la redazione di un bilancio pluriennale per la programmazione delle politiche regionali, di un bilancio annuale preventivo preparato in base al principio della competenza e della cassa e di un rendiconto a fine gestione che dia prova dei risultati conseguiti nel periodo in esame.

⁶ Legge 5 agosto 1978, n. 468 (poi modificata e oggi abrogata dalla legge n. 196/2009) introduce un nuovo sistema di bilancio basato su: bilancio pluriennale, bilancio di cassa (che si somma al bilancio di competenza, come nel sistema contabile regionale) e nuovi strumenti atti a limitare e tenere sotto controllo la spesa pubblica.

⁷ Tale prescrizione si applicava soltanto a Province, Comuni capoluogo di Provincia e Comuni con più di 20 mila abitanti.

L'adozione delle nuove norme di bilancio per Stato e Regioni diviene un'occasione per misurare la capacità del Parlamento di rispondere alla sfida di armonizzare gli ordinamenti contabili degli Enti locali. Direzione seguita dal D.P.R. del 19 giugno 1979, n. 421 (oggi abrogato), emanato con l'obiettivo di coordinare e uniformare le disposizioni regolanti la contabilità delle province e dei comuni, in materia di elaborazione dei propri bilanci pluriennali, con le disposizioni e le procedure a cui sono sottoposti Stato e Regioni (Giarelli, 2017). In dettaglio, in merito ai bilanci, il citato D.P.R. prevedeva che gli Enti locali fossero chiamati a:

- redigere il bilancio pluriennale;
- elaborare il bilancio in termini di competenza;
- prevedere un periodo di copertura da tre a cinque anni, o comunque in relazione con quello della Regione di appartenenza;
- aggiornare detto bilancio con cadenza annuale, in occasione della presentazione del bilancio di previsione;
- far coincidere gli stanziamenti previsti nel bilancio pluriennale per il primo anno con quelli del bilancio di previsione annuale di competenza;
- uniformarsi, relativamente ai bilanci di previsione di cassa, al modello seguito dalle altre amministrazioni pubbliche.

Un successivo tentativo di legare ulteriormente il bilancio dell'ente locale alle linee programmatiche di sviluppo regionale, pensato dalla Legge 26 aprile 1983, n. 31, *Provvedimenti urgenti per il settore della finanza locale*, finisce la propria corsa quando la legge stessa va incontro ad abrogazione.

Ma gli anni Novanta e l'avvento del nuovo millennio sembrano segnare un'inversione in quella che fino ad allora era stata la tendenza all'omologazione del sistema contabile pubblico: se nel dicembre 1992, con il D.lgs. n. 502, le aziende sanitarie vengono obbligate a sostituire con una contabilità economico-patrimoniale il vecchio modello di tipo finanziario⁸, nel 2000, con il D.lgs. n. 77/1995 e il T.U.E.L., è la volta degli Enti locali che eliminano il bilancio di cassa, che pure aveva contribuito ad armonizzare il sistema contabile di Stato e Regioni (Persiani *et al.*, 2015). L'afflato uniformatore degli anni precedenti di fatto si scompone in un variegato spettro di norme che cambiano al mutare dei soggetti pubblici interessati: ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, legge di contabilità per le Regioni,

⁸ La legge 23 dicembre 1978 n. 833 istituisce il Servizio Sanitario Nazionale, prevedendo all'art. 50 che le Regioni disciplinassero il sistema contabile di tali enti nel rispetto di alcuni principi: «la disciplina amministrativo-contabile delle gestioni deve risultare corrispondente ai principi della contabilità pubblica previsti dalla legislazione vigente». A tal riguardo, le Unità Sanitarie Locali nel 1978 hanno adottato il sistema di contabilità finanziaria.

normativa per le aziende municipalizzate – poi aziende speciali – e disposizioni per le aziende sanitarie⁹.

Bisogna aspettare il 12 aprile 2006 perché si torni alla presa di coscienza della necessità di stabilire per lo meno l'esistenza di un terreno comune su cui innestare un abbozzo di fondamenta su cui erigere un unico sistema contabile per Regioni ed Enti locali (D.lgs. n. 170, *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*, a norma dell'art. 1 della legge 5 giugno 2003, n. 131).

Ma è solo nel 2009, con la *Legge di contabilità e finanza pubblica*, n. 196, del 31 dicembre – entrata in vigore il 1° gennaio 2010 – che si sancisce in modo sostanziale e definitivo l'armonizzazione dei sistemi contabili, la quale a sua volta permette di arrivare al coordinamento della finanza pubblica, come chiaramente dichiarato dall'art. 2 comma 1 della stessa (Bergonzini, 2011). Al comma 6 vengono stabilite le direttrici lungo le quali orientare il suddetto processo di omologazione: adesione a un unico pacchetto di regole contabili e piano di conti integrato; condivisione dei medesimi schemi di bilancio, suddivisi in “programmi” e “missioni”; assunzione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi inquadrati secondo uno schema comune; collocabilità fra sistemi contabili e schemi di bilancio degli enti territoriali e quelli assunti in ambito europeo per gestire ingenti disavanzi e creare un sistema di classificazione di dati contabili e di bilancio per amministrazioni tenute al regime di contabilità civilistica (Mussari, 2012; Mussari *et al.*, 2015).

Sebbene l'armonizzazione contabile per le pubbliche amministrazioni sia guidata dagli stessi principi e parametri direttivi, essa viene concretata con percorsi e tempi differenti, statuiti da decreti legislativi del Governo. Nel dettaglio, la riforma contabile:

- per lo Stato, è disciplinata dal Titolo VI della legge n. 196/2009, entrata in vigore il 1° gennaio 2010;
- per le Università, è controllata dalla legge 30 dicembre 2010, n. 240, entrata in vigore il 29 gennaio 2011;

⁹ La contabilità a competenza economica è il modello assunto da aziende municipalizzate e sanità; misto, invece, lo schema scelto per gli enti locali (contabilità finanziaria e contabilità economica derivata, in realtà poco affidabile e scarsamente utile a fini decisionali); le regioni infine usano una contabilità a competenza finanziaria. Ovviamente tra contabilità finanziaria degli enti locali e quella delle regioni esistono differenze rilevanti, prime fra tutte una diversa visione del principio di competenza finanziaria; le due differiscono poi anche per le contabilità a competenza economica, non solo tra le aziende municipalizzate e le sanitarie, che sposano differenti modelli di bilancio, ma persino tra aziende sanitarie di regioni diverse, considerata la competenza regionale in materia.

- per la Sanità, è regolata dal Titolo II del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, entrata in vigore il 12 settembre 2014;
- per le altre Amministrazioni pubbliche, è ordinata dal D.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, entrato in vigore il 1° settembre 2011;
- per le Amministrazioni Pubbliche Territoriali e loro enti strumentali, è regolamentata dal Titolo I del D.lgs. n. 118/2011, integrato e modificato in base a quanto stabilito dall'art. 2, comma 7, della legge n. 42/2009 (in considerazione dei risultati positivi di una sperimentazione avviata nel 2012), entrato in vigore dal 1° gennaio 2015.

Con il D.lgs. n. 91/2011, *Disposizioni in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*, viene attuata la delega – prevista dalla legge n. 196/2009 – in campo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche afferenti al proprio ambito, con l'eccezione del bilancio dello Stato (la cui delega dovrà essere disciplinata ai sensi dell'art. 40). Quanto allo sviluppo degli strumenti operativi del Decreto, il D.P.C.M. del 12 dicembre 2012 ha già completato la definizione della classificazione per missioni e programmi; il D.M. del 27 marzo 2013, invece, ha fissato la disciplina contabile delle amministrazioni in contabilità finanziaria; il D.P.R. n. 132/2013 ha perfezionato infine la definizione del piano dei conti integrato delle amministrazioni in contabilità finanziaria. Non ancora ultimato il processo di revisione del D.P.R. del 27 febbraio 2003, n. 97¹⁰.

La riforma relativa alle Università, disciplinata dalla legge n. 240/2010, è stata resa operativa dal D.lgs. 27 gennaio 2012, n. 18 e dal D.M. 14 gennaio 2014 con riferimento ai principi contabili e agli schemi di bilancio in contabilità economico-patrimoniale (Anessi Pessina, 2012).

Il D.lgs. n. 118/2011 attua la legge n. 42/2009 relativa agli enti territoriali, regolando la contabilità di Regioni, province autonome, enti locali (e loro enti e organismi strumentali). Il sistema contabile che ne è scaturito è stato testato nel corso di una sperimentazione di tre anni che ha coinvolto un campione importante di amministrazioni, in applicazione del D.P.C.M. 28 dicembre 2011¹¹, e che ha condotto a una revisione del precedente atto, sfociata nel D.lgs. 10 agosto 2014, n. 126. Quest'ultimo modifica non solo la disciplina dei principi contabili generali e applicati in materia di bilanci delle amministrazioni territoriali in contabilità finanziaria e civilistica, ma l'intero percorso di programmazione e gestione amministrativa degli enti, orientato

¹⁰ D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, recante Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70.

¹¹ Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36 del D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

all'applicazione del nuovo sistema di contabilità finanziaria potenziata (Nardini, 2014).

In sostanza, se è la legge n. 196/2009 ad aprire la via dell'armonizzazione della contabilità pubblica, è il D.lgs. n. 118/2011 a renderla operativa, modificando la normativa dei sistemi contabili che rientrano nel suo ambito¹².

La crescente richiesta di trasparenza e leggibilità dei dati di finanza pubblica ha spinto gli organismi a livello nazionale e internazionale verso un processo di progressiva standardizzazione di schemi e regole di bilancio delle amministrazioni pubbliche.

Tale processo in Italia ha però seguito un percorso assai tortuoso, se rapportato a quello di altre realtà europee. Gli interventi realizzati fino al 2009, infatti, non erano mai stati finalizzati alla costruzione di un modello unico di contabilità che consentisse una facile elaborazione e lettura dei dati di bilancio; al contempo, le sintesi che di tali dati venivano riportate nei documenti ufficiali, in considerazione della loro disomogenea rappresentazione contabile, non agevolavano la disamina degli andamenti della finanza pubblica italiana da parte degli organi politici decisionali e degli *stakeholder* (Pozzoli e Mazzotta, 2012).

La difformità nei criteri di registrazione contabile e la non sempre adeguata tracciabilità delle informazioni incluse nei bilanci – con ciò intendendo la disponibilità di informazioni analitiche che esplicitino le dinamiche contabili sottostanti la gestione amministrativa degli enti – influenzano la produzione dei bilanci ed il modo in cui essi sono utilizzati all'interno delle amministrazioni, quali cruciali elementi di supporto agli organi della decisione politica.

Secondo Anzalone (2012), le problematiche descritte influenzano, inoltre, la comparazione spazio-temporale dei bilanci delle amministrazioni e la relativa elaborazione dei conti consolidati, arricchendo di ulteriore complessità il lavoro delle istituzioni deputate all'elaborazione ed al controllo dei dati di finanza pubblica nazionale (Istat, Ministero dell'Economia e delle Finanze e Banca d'Italia), i quali devono procedere all'aggregazione ed al consolidamento di dati di bilancio elaborati a partire da basi contabili fortemente diversificate e frammentate.

¹² A tal proposito, in seno al cosiddetto *Six Pack* – portato a compimento dal “Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria”, al cui interno si colloca anche il c.d. *Fiscal Compact* –, la Direttiva del Consiglio Europeo 8 novembre 2011, n. 2011/85/UE assegna un ruolo centrale alle regole di armonizzazione dei sistemi di contabilità e di bilancio delle pubbliche amministrazioni degli Stati membri, prescrivendo l'adozione negli ordinamenti nazionali di regole numeriche di bilancio omogenee, al fine di un coordinamento con quelle introdotte dall'ordinamento dell'Unione a carico dell'intero comparto dell'amministrazione pubblica di ciascun Stato membro.

Le eterogenee dinamiche di costruzione dei bilanci pubblici incidono in misura significativa non solo sul lavoro dei tecnici, preposti alla sintesi contabile dei dati ed alla loro traduzione secondo gli *standard* internazionali, ma anche su quello degli utilizzatori, ad ogni livello di responsabilità e governo.

Se il tema della reale rappresentatività dei documenti di bilancio in termini di *accountability* è da intendersi anche quale dimostrazione trasparente e veritiera della gestione nei confronti dei terzi (Guthrie *et al.*, 1999), allora il problema dell'assenza di regole uniformi assume contorni ancor più precisi e allarmanti, perché compromette, potenzialmente, il corretto svolgersi del dialogo tra gli attori sociali (Connolly e Hyndman, 2006).

La mancanza, per l'amministrazione pubblica nel suo complesso, di un linguaggio unico di registrazione e classificazione contabile può influenzare, in ultima analisi, le decisioni di politica economica che da tali conti discendono.

Come ben evidenziato nel lavoro di Anzalone, Macri e Siragusa (Anzalone *et al.*, 2015), l'assenza di un sistema unico di rappresentazione contabile può essere all'origine del ripetersi di errori contabili risultanti da prassi errate, che inficiano la trasparenza e la leggibilità dei bilanci. Ad aumentare la portata di questi errori bisogna considerare che il bilancio di una amministrazione non esaurisce i suoi effetti nell'ambito cui esso fa riferimento; i conti della PA, monitorato dalla UE ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi, infatti, risultano dall'aggregazione dei bilanci di tutte le amministrazioni pubbliche. Pertanto errori nei bilanci si riflettono proporzionalmente nel conto della PA.

Sovrastime o sottostime dei saldi di finanza pubblica comportano scelte di politica economica fondate su dati non reali che si ripercuotono sulla collettività sotto forma di aumento delle tasse, taglio a trasferimenti a famiglie e imprese, riduzione dei servizi, cambiamenti nei tassi di occupazione.

Il Consiglio della UE può decidere di imporre un'ammenda a uno Stato membro che, volontariamente o per negligenza grave, fornisce un'errata rappresentazione dei dati relativi al disavanzo e al debito rilevanti ai fini della Procedura per i Disavanzi Eccessivi – PDE (della Cananea, 2009).

È imperativo dunque che i bilanci pubblici garantiscano dati di qualità¹³ sui quali definire efficacemente le politiche di governo (Heald e Georgiou,

¹³ Il Regolamento n. 479/2009 e successive modifiche (Reg. UE n. 679/2010) in materia di qualità dei dati statistici nel contesto della procedura per i disavanzi eccessivi prevede all'art. 8 che «la Commissione (Eurostat) valuti periodicamente la qualità sia dei dati effettivi trasmessi dagli Stati membri sia dei conti pubblici settoriali sottostanti compilati a norma del SEC 95 (“conti pubblici”). Per qualità dei dati effettivi si intende che essi ottemperano alle norme contabili e che sono dati statistici completi, affidabili, tempestivi e coerenti. La valu-

2011; Newberry 2011). Da qui l'urgenza di uniformare le fasi di produzione e diffusione dei bilanci attraverso principi e schemi classificatori coerenti e comuni. Il legislatore ha operato, pertanto, affinché fosse garantita una omogenea classificazione dei dati contabili per tutte le amministrazioni in contabilità finanziaria assicurando, al contempo, il raccordo tra tali amministrazioni e quelle in contabilità civilistica; in secondo luogo ci si è attivati in vista della costruzione di una piattaforma conoscitiva immediatamente decodificabile secondo le esigenze di classificazione internazionale, a fini del monitoraggio della sostenibilità delle politiche di bilancio adottate dagli Stati aderenti all'Unione economica e monetaria.

La disciplina dell'armonizzazione contabile nel nostro ordinamento si è quindi di fatto sviluppata, e via via aggiornata nel corso del tempo, sulla base di un quadro normativo interno all'ordinamento medesimo, ma anche in coerenza con le nuove regole e finalità nel frattempo intervenute in sede europea.

2.2. Il Decreto legislativo n. 118/2011

Si è accennato alle grandi innovazioni apportate dal D.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, recante *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*; si ritiene necessario quindi analizzare maggiormente nel dettaglio questo provvedimento, articolato in cinque distinti Titoli.

Titolo I – disciplina i principi contabili generali e applicati di Regioni, Province autonome ed enti locali, (assieme ai loro enti e organismi strumentali, eccetto quelli sanitari), definendo una struttura degli strumenti contabili al fine di assicurare l'unità economica del Paese. A tal fine, volendo assicurare una lettura chiara dei dati di gestione finanziaria, economica e patrimoniale, il decreto promuove l'applicazione di un sistema omogeneo di contabilità economico-patrimoniale. Quanto ai principi contabili generali, essi sono elencati nell'Allegato 1 al Decreto. I principi contabili applicati, introdotti con il D.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, fanno riferimento invece alla programmazione, contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale e

tazione si incentra sugli ambiti individuati negli inventari degli Stati membri quali la delimitazione del settore delle amministrazioni pubbliche, la classificazione delle operazioni e delle passività pubbliche e la data di registrazione», prevedendo a tal fine la possibilità di ricorrere, presso gli Stati membri, a «visite di dialogo periodiche ed eventuali visite metodologiche» volte a controllare i procedimenti ed a verificare i conti su cui si basano i dati trasmessi e a trarre conclusioni dettagliate circa la qualità dei dati trasmessi.

bilancio consolidato. La raccordabilità fra i conti delle amministrazioni pubbliche e il Sistema europeo dei conti nazionali è garantito dal piano dei conti integrato, che a livello domestico si rivela strumento utilissimo per il rafforzamento e il controllo dei conti pubblici, tramite un'efficace e universale classificazione – scevra da ambiguità di sorta – di spese ed entrate delle varie amministrazioni.

Quanto stabilito dal Titolo I è entrato in vigore dal 2015.

Titolo II – si occupa dei principi contabili relativi al settore sanitario. Dovendo monitorare la performance degli enti deputati alla gestione delle risorse con cui lo Stato finanzia il servizio sanitario nazionale, è basilare che i conti delle aziende sanitarie siano presentati in modo uniforme, rendendo facilmente verificabili le voci relative a entrate e uscite e immediatamente quantificabile l'ammontare di risorse residue di cui dispongono le Regioni.

A tal scopo, vengono chiaramente indicate le norme con cui articolare entrate e spese in fase di stesura del bilancio e l'organo responsabile dell'armonizzazione dei sistemi contabili in ogni Regione ed ente sanitario; a fini di trasparenza, si dispone poi l'apertura di conti intestati alla sanità in cui sia monitorabile l'adeguata gestione dei flussi di cassa. Ancora, il titolo II regola le scritture contabili (nella fattispecie libri contabili, bilancio preventivo, bilancio d'esercizio), le norme di valutazione e destinazione di specifiche voci di bilancio, il consolidamento della contabilità delle Regione in Gestione Sanitaria Accentrata presso Regione ed Enti Sanitari.

Il contenuto del Titolo II è vigente dal 2012.

Titolo III – con modifica introdotta con D.lgs. n. 126/2014, regola l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni. L'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea obbliga le Regioni al rispetto dei principi contabili contenuti nel D.lgs. n. 118/2011, dal momento che devono soddisfare, come accade per la finanza statale, requisiti di convergenza e stabilità; pertanto è loro dovere attenersi al Documento di Economia e Finanza Regionale (DEF) e alla Legge di Stabilità regionale, centro di gravità fondamentale della propria finanza per il periodo coperto dal bilancio di previsione. Il sistema di bilancio appare tripartito in Bilancio di Previsione Finanziario, Documento Tecnico di accompagnamento e Bilancio Finanziario Gestionale. Rientrano poi nelle scritture contabili il Piano degli Indicatori e dei Risultati attesi di bilancio (meccanismo di facilitazione del confronto dei bilanci), il Rendiconto Generale della Regione e quello degli enti strumentali e il Bilancio Consolidato del "Gruppo della Regione".

Il 2015 ha segnato l'effettiva entrata in vigore delle norme contenute in questo titolo.

Titolo IV – indica la procedura di adeguamento delle norme relative a finanza regionale e locale. Applicato dal 2015.

Titolo V – introduce disposizioni finali e transitorie, disciplinando, in particolare, la fase di sperimentazione e le disposizioni per le Regioni a statuto speciale e le Province autonome. Si applica dal 2015.

2.3. Il processo di armonizzazione contabile in Sanità

La ricerca di un'armonizzazione dei sistemi contabili della sanità pubblica rispondeva all'esigenza di superare la condizione di «federalismo contabile» che caratterizzava il settore sanitario, sotto almeno tre profili:

- l'eterogeneità delle basi contabili tra Regioni e aziende, con le Regioni dotate di sola contabilità finanziaria e le aziende ormai passate da un decennio alla contabilità economico-patrimoniale;
- l'eterogeneità delle normative che regolavano la contabilità delle aziende sanitarie pubbliche nelle diverse Regioni;
- l'eterogeneità che caratterizzava le prassi contabili aziendali anche all'interno della medesima Regione.

Prima che il legislatore ponesse attenzione alla questione, più volte i vari enti legati alla Sanità hanno dato prova di non essere in grado di far fronte ai gravi disavanzi che registravano nei propri bilanci; da qui l'urgenza di coordinare i conti della Sanità, che ha indotto ad applicare senza ulteriori indugi il *corpus* normativo del Titolo II del D.lgs. n. 118/2011.

Il già nominato Decreto del 2011 prosegue lungo il cammino tracciato dalla precedente norma n. 502 del 30 dicembre 1992, insistendo sull'assoluta urgenza di riorganizzare il sistema contabile delle aziende del Servizio Sanitario Regionale in un unico schema, attenendosi a quanto statuito dall'allegato facente parte del Decreto. Tale provvedimento, in questa prospettiva, offre una notevole opportunità. L'accresciuta omogeneizzazione e la maggior trasparenza permetteranno un governo unitario e coordinato del Servizio Sanitario Nazionale, grazie all'allineamento delle logiche di rendicontazione tra le diverse articolazioni dello Stato (Stato centrale, Regioni, Aziende Sanitarie); oltretutto ciò semplificherà la procedura di controllo della qualità dei servizi erogati al cittadino e della condotta nella gestione delle risorse spese dalle Regioni a tal scopo.

La prima scelta rilevante in materia di armonizzazione, adottata dal citato Decreto, è stata quella di applicare alle aziende sanitarie pubbliche le disposizioni del codice civile¹⁴ (artt. 2423-2428), ad eccezione:

- di uno specifico schema di bilancio comune a tutte le aziende sanitarie pubbliche;
- delle deroghe ai criteri di valutazione civilistici e della definizione di alcuni specifici criteri di giudizio del settore sanitario;
- dell'obbligo di predisposizione del bilancio preventivo.

La seconda scelta importante per l'armonizzazione, stabilita dal D.lgs. n. 118, si applica al caso in cui le Regioni, pur potendo trasferire completamente il finanziamento del proprio servizio sanitario alle aziende preposte, preferiscano gestire direttamente una parte dello stesso; in tale circostanza, le Regioni hanno il dovere di certificare in contabilità economico-patrimoniale ogni azione ascrivibile a «Gestione Sanitaria Accentrata presso la Regione (GSA)». L'introduzione del GSA dovrebbe:

- consentire una maggiore omogeneità dei dati consolidati regionali attraverso il superamento delle problematiche di soggettività e manipolabilità degli stessi, derivanti dalla non chiara definizione delle «spese dirette regionali»;
- rendere più trasparente l'eventuale trasferimento (permanente o temporaneo) di fondi tra gli ambiti sanitari e non dell'attività regionale;
- favorire, con la predisposizione del bilancio, i controlli incrociati tra i dati di bilancio delle aziende e quelli della Regione, aumentando l'attendibilità dei dati aziendali e consolidati e, in prospettiva, la loro certificabilità.

Una terza scelta rilevante in tema di armonizzazione riguarda l'obbligo per le Regioni di redigere un bilancio consolidato¹⁵ del SSR. Tale disposizione risulta coerente con l'intero impianto del decreto, che pone forte enfasi sul coordinamento della finanza pubblica. Il D.lgs. n. 118/2011 non solo introduce l'obbligo del bilancio consolidato, ma ne disciplina i contenuti e le modalità di predisposizione in termini di definizione (Puddu *et al.*, 2013):

- dell'area di consolidamento;
- della struttura e del contenuto del bilancio consolidato;

¹⁴ Da questo punto di vista, l'art. 28 del Decreto prevede espressamente che «per la redazione del bilancio d'esercizio gli enti sanitari applicano gli artt. da 2423 a 2428 del codice civile, fatto salvo quanto diversamente disposto nel presente titolo».

¹⁵ La predisposizione dei consolidati non era diffusa nel settore pubblico, né a livello internazionale, né nel contesto nazionale. Il primo pionieristico tentativo di predisporre un bilancio consolidato del gruppo pubblico locale risale nel 2004, quando il Comune di Perugia aveva presentato un consolidato dell'esercizio 2003. Il primo bilancio consolidato completo, però, è stato predisposto dal Comune di Pisa per l'esercizio 2004.

- delle tempistiche di consolidamento.

L'ultima scelta rilevante in tema di armonizzazione riguarda la definizione della cosiddetta «casistica applicativa»¹⁶ – emanata con decreti ministeriali – tesa ad illustrare come applicare le regole civilistiche ed i «principi di valutazione specifici del settore sanitario» alle particolari situazioni operative delle aziende sanitarie pubbliche e dei SSR.

Infine, per consentire un'armonizzazione sostanziale, e non solo formale, è necessario – per garantire un effettivo adeguamento dei sistemi contabili ai nuovi principi – che le aziende e le Regioni procedano ad una verifica e all'eventuale ridefinizione delle procedure di rilevazione delle aziende, nonché del correlato sistema di controlli contabili interni.

Il D.lgs. n. 118/2011, al Titolo II, ha delineato i principi contabili per il Settore Sanitario, disponendone l'immediata applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2012.

I soggetti interessati dalle disposizioni del Titolo II sono:

- le Regioni, relativamente alla voce del bilancio regionale sui flussi relativi al servizio sanitario, da certificare in contabilità finanziaria;
- le Regioni che scelgono la gestione diretta accentrata presso la Regione, documentata tramite contabilità economico – patrimoniale;
- le Regioni per il consolidamento dei conti degli Enti Sanitari;
- gli Enti Sanitari (Aziende Sanitarie Locali, Aziende Ospedaliere, Istituti di Ricovero e cura a carattere scientifico, anche se trasformati in fondazioni, e aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio Sanitario Nazionale);
- gli Istituti Zooprofilattici.

Il Titolo II del D.lgs. n. 118/2011, avendo sempre come obiettivo dichiarato quello di uniformare i conti sanitari delle Regioni e degli Enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria, ha definito:

- schemi contabili uniformi per gli Enti del Settore Sanitario e la cosiddetta Gestione Sanitaria Accentrata (GSA), quale specifico centro di responsabilità istituito all'interno della propria struttura organizzativa da parte delle Regioni che, ai sensi dell'art. 22, comma 1, D.lgs. n. 118/2011, scelgono di gestire autonomamente una quota di finanziamento del proprio Servizio Sanitario in regime di contabilità economico-patrimoniale;

¹⁶ Per «casistica applicativa si intende l'insieme di esemplificazioni sul trattamento contabile, sul sistema di controllo interno o sulla valutazione di specifiche voci o poste di bilancio che per la natura della normativa istituita o la particolarità del settore di applicazione non fossero di immediata deduzione dai principi contabili» (D.M. 17 settembre 2012).

- modalità e termini di adozione e approvazione del bilancio preventivo economico annuale e del bilancio d'esercizio riferiti alle Aziende Sanitarie, alla GSA regionale ed al bilancio consolidato;
- principi di valutazione specifici del Settore Sanitario;
- principi contabili generali ed applicati per il Settore Sanitario;
- modalità di tenuta della contabilità economico-patrimoniale della GSA;
- modalità di riconciliazione tra i dati contabili delle Aziende Sanitarie, della GSA, del consolidato regionale e del bilancio regionale.

Bibliografia

- Anessi Pessina, E. (2012). *L'esperienza della contabilità economico-patrimoniale nella sanità*, in F. Capalbo (a cura di). *L'applicazione della contabilità economica nel settore pubblico: aspettative, risultati e criticità*, Giappichelli, Torino.
- Anzalone, M. (2012). in M. Anzalone, O. Ricchi, G. Florio, *Il processo di riforma della finanza pubblica: innovazioni e strumenti per una gestione più efficace e trasparente dei dati*, Fondazione Rosselli, Roma.
- Anzalone, M., Macri I., Siragusa S. (2015). *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche*, IPSOA, Milano.
- Bergonzini, C. (2011). *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009*. Quaderni costituzionali, 31(1), 39-62.
- Caperchione, E. (2012). *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*. Azienda pubblica, 1, 83-99.
- Connolly, C., Hyndman, N. (2006). *The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(2), 272-290.
- De Stasio, C., Silva, R. (2005). *Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Sistemi Editoriali, Napoli.
- della Cananea, G. (2009). *La "pubblicità" dei disavanzi eccessivi: tecniche di determinazione ed effetti*. Riv. it. dir. pubb. comunit, (3-4), 575.
- FASB (1998). *International accounting standard setting: a vision for the future*.
- Giarelli, G. (2017). *1978-2018: quarant'anni dopo. Il Ssn tra definanziamento, aziendalizzazione e regionalizzazione*. Autonomie locali e servizi sociali, 40(3), 455-482.
- Giorgi, C., Pavan, I. (2019). *Le lotte per la salute in Italia e le premesse della riforma sanitaria. Partiti, sindacati, movimenti, percorsi biografici (1958-1978)*. Studi storici, 60(2), 417-456.
- Giovanelli, L. (2006). *Contabilità dello stato e sistema europeo dei conti (SEC95) nella prospettiva comunitaria*. Giuffrè, Milano.

- Guthrie, J., Olson, O., Humprey, C. (1999). *Debating Development in the New Public Financial Management: the limits of the Theorising and Some new Ways Forward*. *Financial Accountability and Management*, 15(3), 209-228.
- Heald, D., Georgiou, G. (2011). *The Macro-Fiscal Role of the UK Whole of Government Account*. *Abacus*, 47(4), 446-476.
- Mussari, R., D'Alessio, L., Sostero, U. (2015). *Il nuovo sistema contabile delle università*. *Azienda Pubblica*, 3, 227-246.
- Nardini, M. (2014). *Il d. lgs. 126/2014: l'armonizzazione dei bilanci regionali nel quadro del nuovo principio di «equilibrio» ed i riflessi sull'autonomia del Consiglio*. *Le Regioni*, 42(5-6), 1031-1064.
- Newberry, S. (2011). *Whole of government accounting in New Zealand: A review of WGA financial reports from 1993 to 2010*. *Abacus*, 47(4), 501-524.
- Persiani, N., Romolini, A., Galanti, C. (2015). *Il nuovo sistema di controlli di regolarità amministrativa e contabile nel Servizio Sanitario Italiano: i Percorsi Attuativi della Certificabilità*. Mecosan.
- Piccoli A. (1988). *Principi contabili internazionali*. Il Sole 24 Ore, Milano.
- Pozzoli, S., Mazzotta, R. (2012). *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*. *Azienda Pubblica*, 1, 69-82.
- Preite, D. (2003). *Riprogettare l'azienda pubblica*. I Liberrimi, Lecce.
- Puddu, L., Di Russo, D., Falduto, L., Secinaro, S. (2013), *Il Bilancio consolidato degli enti locali*, Torino, MAP.
- Van Der Tas, L. (1992), *Harmonisation of financial reporting*, Datawyse, Maastricht.