

GIOVANNI BOGGERO

La via verso gli EPSAS è ormai segnata? Osservazioni critiche a partire dal caso tedesco

SOMMARIO: 1. La riforma della contabilità pubblica tedesca: dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale. – 2. I vantaggi della contabilità economico-patrimoniale secondo le Corti dei conti del Land dell'Assia e della Città-Stato di Amburgo. – 3. Dall'uniformazione interna all'armonizzazione europea. Gli EPSAS tra scetticismo federale e aperture dei Länder. – Il parere della Corte dei conti federale (*Bundesrechnungshof*). 3.1 Il primo profilo. 3.2. Il secondo profilo. 3.3 Il terzo profilo. – 4. Conclusioni

1. *La riforma della contabilità pubblica tedesca: dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale*

La Germania ha avviato un significativo processo di riforma dei propri principi contabili e di bilancio ancor prima dell'entrata in vigore della direttiva sui quadri di bilancio 2011/85/UE. A essere interessati dalle innovazioni in parola sono stati prima i *Länder* e gli enti locali e, solo più di recente, la Federazione. La Legge Fondamentale, in ossequio al principio federale (artt. 20 § 1 e 109 § 1 LF), prevede che «con una legge federale, che necessita dell'approvazione del Bundesrat», ossia sulla base di una sorta di competenza concorrente in materia di bilancio, «possono essere stabiliti per la Federazione e per i *Länder* dei comuni principi fondamentali di bilancio, principi per rendere adeguato il bilancio alla congiuntura economica e principi per un piano finanziario pluriennale» (art. 109 § 4 LF).

Fino al 1998, la legge federale sui principi di bilancio (*Haushaltsgrundsatzengesetz* – HGrG), risalente al 1969, traeva dalla Legge Fondamentale un mandato di uniformazione del tessuto complessivo dei principi contabili, declinandola secondo i criteri della contabilità finanziaria a partita semplice (*Kameralistik*), mentre, con una novella del 1998, essa ha lasciato ai *Länder* la relativa autonomia di introdurre un sistema contabile a partita doppia (*Doppik*), ma soltanto in aggiunta alla contabilità finanziaria. In altre parole, la contabilità economico-patrimoniale poteva eventualmente accompagnarsi alla contabilità finanziaria – come del resto prevede oggi in Italia l'art. 2, co.

1 e 2 d.lgs. n. 118/2011 in attuazione della legge delega n. 42/2009 – ma non sostituirla (§ 33 lett. a) HGrG), sicché la contabilità finanziaria restava l'unico sistema a fini autorizzatori e di rendicontazione e la contabilità economico-patrimoniale poteva essere adottata soltanto a fini conoscitivi.

Nel 2009, sulla scorta della legge di riforma che ha innovato il sistema dei principi contabili delle imprese private di cui al Codice di diritto commerciale (*Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz* - BilMoG), la nuova legge federale (*Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz* – HGrGMoG)¹ ha radicalmente modificato il testo della legge precedente sui principi di bilancio. Essa non ha ovviamente potuto disporre *sic et simpliciter* un processo istantaneo di armonizzazione verticale, in quanto vietato dalla Legge Fondamentale, ma ha previsto che la politica di bilancio di Federazione e *Länder* – tanto a preventivo, quanto a consuntivo – possa strutturarsi per scelta secondo un sistema contabile di tipo camerale oppure secondo i principi della partita doppia. Questi ultimi seguiranno i libri secondo e terzo del Codice di diritto commerciale (HGB) e i principi contabili generalmente accettati (GoB), ai sensi del § 7 lett. a) § 1 lett. a) co. 1 per. 1 HGrG.

In questo modo, la legislazione federale, allo scopo di favorire il progressivo abbandono della contabilità finanziaria, ha formalmente aperto a una più marcata differenziazione, la quale, del resto, trova giustificazione nella statualità propria (*Eigenstaatlichkeit*) di ciascun *Land*. Tale scelta di politica del diritto, adottata nello stesso anno in cui il Parlamento federale ha introdotto nella Legge Fondamentale il famigerato freno all'indebitamento (*Schuldenbremse*), si spiega sulla base di un'iniziativa pilota partita dal *Land* dell'Assia (1998), proseguita nella Città Stato di Amburgo (2004) e cui si sono presto unite la Città Stato di Brema e il *Land* Renania settentrionale-Vestfalia (2006), le quali hanno sperimentato con successo il passaggio a una contabilità economico-patrimoniale prima a fini conoscitivi e, in un secondo tempo, anche a fini autorizzatori e di rendiconto. A livello federale, invece, si annovera un'iniziativa del Ministero delle Finanze, risalente al 2006, volta a riformare i principi del bilancio e della contabilità (*Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens* – MHR) nel senso di rendere la compatibilità finanziaria compatibile con la contabilità economico-patrimoniale.²

L'anzidetta legge federale del 2009 non ha, tuttavia, aperto a una differenzia-

¹ Sulla novella legislativa in oggetto sono diversi i commenti della dottrina tedesca, tra i quali si ricordano: K. LÜDER, *Zum Entwurf eines Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz (HGrGMoG)*, in: *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 14 (2009), 567-574; R. LEHLEITER/A. RIEDL, *Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz – Ein deutscher Sonderweg?*, in: *Praxis der internationalen Rechnungslegung*, n. 7 (2010), 199-202.

² Il gruppo di lavoro ha nel frattempo concluso i propri studi e ha pubblicato un rap-

zione indiscriminata nella scelta dei principi contabili, ma al contrario, stante il già menzionato obiettivo di indirizzo, ha precisato essa stessa in che termini e sulla base di quali principi fondamentali debbano strutturarsi i sistemi contabili dell'uno o dell'altro tipo. In questo modo, essa ha garantito una coesistenza o meglio una combinazione tra sistemi a partita doppia o ispirati dalla cameralistica con metodi alternativi di raffigurazione delle poste di bilancio (per titoli, per conti o per prodotti), di volta in volta adattabili alle esigenze del settore pubblico (§ 1 lett. a) co. 1 per. 2 HGrG). Come notato nella dottrina tedesca,³ non è infrequente da parte di molti enti territoriali il passaggio al principio di contabilità economico-patrimoniale, pur mantenendo fermi schemi di bilancio per cassa, dal momento che per gli organi politici e il personale amministrativo degli enti pubblici territoriali esso risulta assai più facile per svolgere un controllo sui flussi di cassa.

Ciò mostrerebbe, però, non solo la maggiore rilevanza del bilancio come "bene pubblico" sui principi contabili in generale e, in particolare, su quelli in uso nella prassi commerciale, ma anche la scarsa *expertise* dei politici e funzionari pubblici in materia di contabilità⁴. Se, quindi, la legge federale ha lasciato autonomia nella scelta tra *cash* e *accrual accounting*, dall'altro, la legge federale ha, però, cercato di assicurare un quadro regolatorio uniforme, quantomeno in via tendenziale e progressiva. I principi di cui al Codice commerciale e quelli generalmente accettati nella prassi commerciale (fonti-fatto) non sono, infatti, acriticamente trapiantati nel contesto statale, ma sono oggetto di concretizzazione (*Konkretisierungen*) ovvero di eventuale disciplina derogatoria (*Abweichungen*) rispetto alle esigenze del settore pubblico, sulla base di un'intensa attività di elaborazione di *standard* comuni da parte del Comitato Federazione-Länder per la standardizzazione della contabilità pubblica, istituito dalla medesima legge federale di modernizzazione dei principi contabili del 2009 (§ 7 lett. a) co. 2 per. 1 HGrG e § 49 lett. a) HGrG MoG)⁵.

porto conclusivo (*Abschlussbericht*), reperibile al link: www.bundesfinanzministerium.de, 9 maggio 2014. In tema si veda: R. Jones/K. Lüder, *The Federal Government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting*, in: *Public Money & Management*, 31:4 (2011), 265-270.

³ J. Van Helden/C. Reichard, *Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in the public sector?*, in: *Accounting Finance & Governance Review*, 23(1-2), 101 (2016), 43-65.

⁴ T. Polzer, *Budgetreformen*, in: S. Veit, C. Reichard, G. Wewer (a cura di), *Handbuch zur Verwaltungsreform*, 2019, 477.

⁵ Sull'adattabilità dei principi contabili vigenti per le imprese private al settore pubblico si veda: J. MEINEN, *Vorschläge zur Anpassung der Standards staatlicher Doppik an die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung*, in: *DÖV* 10 (2012), 393-399.

Nella prassi, tale novella legislativa ha determinato un passaggio della stragrande maggioranza dei *Länder* e dei relativi enti locali a sistemi contabili a competenza economico-patrimoniale (*accrual basis*) o, comunque, a sistemi contabili fondati su una contabilità finanziaria estesa (*erweiterte Kameralistik*), in modo tale da tener conto di dati aggiuntivi sulla consistenza patrimoniale e informazioni sul consumo di risorse. Ad oggi, soltanto in Baviera, Schleswig-Holstein e Turingia, gli enti locali possono ancora scegliere tra l'uno e l'altro sistema di contabilità, mentre in altri dieci *Länder* essi sono stati obbligati dai rispettivi Stati federati ad adattarsi al sistema a partita doppia, anche se, stando ai dati di diverse Corti dei conti statali (*Landesrechnungshöfe*),⁶ molti di essi faticano ancora ad adattarvisi e ciò benché le sperimentazioni a livello locale siano incominciate non proprio in epoca recente, ma almeno a partire dal 2003, anno di un primo accordo informale raggiunto in sede di Conferenza dei Ministri dell'Interno dei *Länder*.

2. *I vantaggi della contabilità economico-patrimoniale secondo le Corti dei conti del Land dell'Assia e della Città-Stato di Amburgo*

I *Länder* che hanno introdotto in via esclusiva il sistema della contabilità economico-patrimoniale da più di un decennio stimano che i benefici abbiano sopravanzato i costi rispetto al sistema previgente. In particolare, stando ai documenti da essi sinora pubblicati, i benefici ineriscono tutti al miglioramento delle funzioni conoscitive del bilancio e, quindi, delle qualità democratiche dell'ordinamento, come messo in luce da un documento di approfondimento della Corte dei conti dell'Assia⁷ e così, del resto, anche dal rapporto annuale per il 2015 della Corte dei conti della Città-Stato di Amburgo.⁸ In generale, la contabilità economico-patrimoniale tedesca sarebbe più completa perché, come noto, non si concentra soltanto sui flussi

⁶ Cfr. LANDESRECHNUNGSHOF RHEINLAND-PFALZ, *Kommunalbericht 2011*, in: www.rechnungshof.rlp.de (Landtags-Drucksache 16/30) citato in: J. BOGUMIL, *Modernisierung lokaler Politik: Erkenntnisse aus den letzten 15 Jahren*, in: S. KUHLMANN/O. SCHWAB, *Starke Kommunen – Wirksame Verwaltung*, Wiesbaden, 2017, 128-129, ma soprattutto: Landesrechnungshof Mecklenburg-Vorpommern, *Rundschreiben N. 2/2017*, in: www.lrh-mv.de, 1-17.

⁷ K. NOWAK, D. BANSPACH, J. SCHMITZ, *Doppik als überlegener Rechenstil im öffentlichen Bereich*, in: Hessischer Rechnungshof, *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa*, 2014, 22-37.

⁸ LANDESRECHNUNGSHOF FREIE und HANSESTADT HAMBURG, *Jahresbericht 2015*, in: www.hamburg.de, § 2.2, 11-15.

di cassa (entrate/uscite) come, invece, è il caso della contabilità finanziaria tradizionale o cameralistica, ma valuta l'economicità dell'azione dell'ente a partire da un'analisi ricavi/costi e monitora le variazioni della consistenza patrimoniale dell'ente.

I dati della contabilità finanziaria tradizionale rilevano, infatti, l'utilizzo delle risorse finanziarie, ma non rilevano i fatti, e quindi i risultati della gestione. Essi esprimono soltanto i valori di acquisizione delle risorse (entrate) e i valori di destinazione di impiego delle risorse (uscite) che trovano il loro equilibrio in un momento antecedente rispetto a quello tipico delle operazioni gestionali. Tale momento appartiene al processo «decisionale», quello politico di acquisire risorse e di impiegarle nell'ottica dell'equilibrio finanziario (statico e dinamico). Essa facilita, a consuntivo, il controllo sull'azione di reperimento delle risorse e delle azioni di spesa del settore pubblico, ovvero della capacità dell'ente di far fronte ai propri fabbisogni, registrando le variazioni monetarie/finanziarie tra un periodo e l'altro. In questo senso, quindi, la contabilità finanziaria tradizionale è idonea a soddisfare le esigenze di un modello decisionale pubblico, nel quale il bilancio è finalizzato principalmente ad assumere decisioni legate all'investimento di risorse e ha, perciò, funzione eminentemente autorizzativa imponendo *ex ante* un vincolo alla spesa.⁹ Il problema di una prospettiva contabile incentrata puramente sulla contabilità finanziaria e quindi sul risultato di amministrazione è, però, che non permette di dare giudizi sulla sostanza delle operazioni, ossia di misurare e rappresentare l'andamento economico *ex post*. La rendicontazione finanziaria, da sola, non riuscirebbe a rappresentare in maniera veritiera la situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'ente e consentire al bilancio di esercitare in modo completo la propria funzione conoscitiva. Il risultato di amministrazione, infatti, non indica un risultato gestionale, ossia non fornisce informazioni sul rapporto costi/ricavi o proventi/oneri.

La funzione conoscitiva, in una prospettiva democratica, è ovviamente essenziale, visto che il bilancio serve anche a garantire un controllo del popolo attraverso i propri rappresentanti su come siano spese quali e quante risorse per quali scopi e con quali effetti. La scelta per un sistema di contabilità piuttosto che un altro può, quindi, aiutare a garantire un controllo più o meno efficace sull'impiego delle risorse da parte delle assemblee par-

⁹ L.C. HEATH/P. ROSENFELD, *Solvency: The Forgotten Half of Financial Reporting*, in: *Journal of Accountancy*, 1989, 48, citati in: F. CAPALBO/M. SMARRA, *Accrual accounting e qualità del bilancio pubblico*, in: F. CAPALBO (a cura di), *Il controllo di legittimità-regolarità della Corte dei conti*, Napoli, 2018, 174.

lamentari e rappresentare quindi “un valore aggiunto per la democrazia” (*Mehrwert der Demokratie*).

A questo proposito, la Corte dei conti dell’Assia ritiene che la contabilità economico-patrimoniale, fondata sulla partita doppia, rilevando i ricavi/costi e i proventi/oneri derivanti non solo dalle transazioni e sulla base del principio di competenza economica, consenta ai Parlamenti e così anche agli elettori di svolgere un controllo più esteso e completo (*Sicherstellung der vollständigen parlamentarischen Informations- und Kontrollrechte*). Essa, infatti, determina in maniera unitaria il risultato di un periodo amministrativo specifico, concentrandosi sulle variazioni economico/patrimoniali e non soltanto su quelle finanziarie di liquidità dell’ente, attraverso la registrazione contemporanea delle operazioni su due conti. La partita doppia consente così di rilevare, nel corso dell’esercizio, in modo contestuale e simultaneo, le variazioni finanziarie, patrimoniali, economiche che conseguono all’effettivo manifestarsi dei fatti di gestione esterna che trovano autorizzazione nel bilancio di previsione finanziario.

Il sistema a partita doppia accrescerebbe quindi il livello di trasparenza, elemento imprescindibile cui deve essere improntato un qualsiasi bilancio pubblico e che si può implementare soltanto mettendo a disposizione informazioni supplementari e tra loro confrontabili. Esso, però, non assolverebbe soltanto a una migliore funzione conoscitiva dei costi dei processi produttivi (anche per i controllori stessi, inclusi i revisori e le Corti dei conti) e, per questo, non andrebbe semplicemente accompagnata alla contabilità finanziaria, ma consentirebbe una complessiva strutturazione del bilancio pubblico per *output*, favorendo il miglioramento nella gestione di attività e passività.

In particolare, attraverso il processo di inventariazione verrebbe data più attenzione alla gestione degli *asset*, assicurandone un utilizzo più efficace ed efficiente, mentre le *liabilities* sarebbero esposte in maniera più completa (si pensi al ruolo degli accantonamenti). Inoltre, il bilancio avrebbe la capacità di identificare il costo di determinati servizi e non soltanto la spesa. Il bilancio pubblico diventerebbe, insomma, una mappa capace di consentire alle Amministrazioni di verificare le *performance* e i processi produttivi per migliorarli. La trasparenza è nodale anche per la salvaguardia della giustizia intergenerazionale, visto che i risultati di esercizio mettono in luce con più nettezza il differimento di certi pagamenti nel futuro (ad esempio attraverso l’indebitamento). A questo proposito, nella contabilità finanziaria tradizio-

nale la spesa per investimenti, ma anche quella per le pensioni non contribuisce al debito fintantoché non si arriva al pagamento, pertanto la rappresentazione del debito di un ente nella contabilità finanziaria è incompleta. Più in generale, un investimento a debito per potersi fare deve avere un costo analogo al beneficio recato in termini di valore patrimoniale. La giustizia intergenerazionale viene quindi salvaguardata in termini di conservazione del patrimonio (patrimonio netto positivo), ossia nella misura in cui nel corso di più esercizi risultino accresciute le fonti di finanziamento dell'ente per sostenere le proprie attività. Attraverso il sistema della partita doppia, infatti, è possibile dar conto del consumo di risorse per ogni esercizio (ad es. registrando gli ammortamenti tra le spese del conto economico e il fondo di ammortamento nello stato patrimoniale). Infine, nella contabilità finanziaria le variazioni della consistenza patrimoniale non sono chiaramente visibili, visto che un disavanzo di bilancio può facilmente essere ridotto attraverso alienazioni patrimoniali (si vede un'entrata, ma non la riduzione del patrimonio).

In realtà, il confronto svolto dalla Corte dei conti dell'Assia è un confronto piuttosto impietoso rispetto a un modello di contabilità finanziaria astratto o comunque molto antico e, quantomeno in Italia, ma anche in molti *Länder* tedeschi, non più in uso; se oggi guardiamo a quali sono i principi applicati in Italia dopo l'entrata in vigore dell'art. 232 T.U.E.L. e del d.lgs. 118/2011, così come modificato dal d.lgs. 126/2014, osserviamo un risultato di amministrazione più preciso nel definire i rapporti debito/credito, entrate *una tantum* soltanto eccezionalmente utilizzabili per ridurre il disavanzo, la previsione di accantonamenti (al fondo rischi e ai costi futuri, al fondo società partecipate, fondo crediti dubbia esigibilità, FPV) e più in generale il passaggio a un sistema di cd. contabilità finanziaria potenziata che si riconcilia con le regole di rilevazione dei fatti di gestione della contabilità analitica e non è più ancorato al criterio di imputazione della competenza giuridica, la quale si disinteressava della sostenibilità finanziaria del bilancio. In questo modo, si è già semplificata la costruzione del conto economico consolidato della pubblica amministrazione (appunto, in contabilità economica), rilevante in sede di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio dell'Italia con quella dei vari Stati membri dell'Unione europea (art. 3 direttiva 2011/85/UE). Al contrario, prima dell'anzidetta novella legislativa del 2011, modificata nel 2014, che ha introdotto il piano dei conti integrato, finalizzato a una rilevazione contemporanea di tutti i fatti di gestione, si procedeva all'associazione dei conti economico-patrimoniale al rendiconto

finanziario attraverso un prospetto di conciliazione che univa i dati finanziari con quelli economico-patrimoniali, anche se la mancanza di omogeneità tra i vari prospetti rendeva gli schemi di bilancio sostanzialmente incomparabili.

Più in generale, diversi documenti ufficiali di organi di controllo e di organi preposti allo sviluppo di norme tecniche, inclusi quelli di concretizzazione degli *standard* prodotti dal Comitato per la standardizzazione della contabilità pubblica, mettono in luce come i principi della contabilità economico-patrimoniale siano in grado di soddisfare tutte le funzioni del bilancio pubblico: da quella politica di programmazione, a quella economica di indirizzo, a quella di informazione e controllo. Nondimeno, i principi contabili applicati agli enti territoriali che, in Germania, sono passati alla partita doppia sono quasi interamente ricalcati su quelli del Codice di diritto commerciale, mentre un maggiore distacco da essi sarebbe stato auspicabile, dal momento che esso è ispirato al principio di tutela dei creditori e quindi di prudenza, ma non ha in primo piano la funzione informativa,¹⁰ esaltata, invece, dai sostenitori della partita doppia. Peraltro, lo scopo della contabilità pubblica non può essere soltanto quello di raccogliere informazioni a fini interni di processo produttivo, ma è, invece, principalmente di “dare conto” e rappresentare la relazione tra mezzi e fini attraverso il bilancio, il quale deve servire a garantire l’effettività dei fini oltre a consentire di verificare l’*accountability* in ordine alla realizzazione di programmi (funzioni e servizi) che quei fini realizzano.

Più nel dettaglio, il sistema di contabilità analitica, così come declinato nelle scienze ragionieristico-aziendali, ha una serie di problematiche dovute alla corretta valutazione delle attività e delle passività (specie rispetto ai beni indivisibili). La verifica della consistenza dei beni è certamente finalizzata alla conservazione del patrimonio pubblico, tuttavia l’attribuzione di valore monetario secondo il criterio del *fair value* anziché secondo il costo storico a beni che difficilmente hanno un valore di mercato rende problematico il processo di inventariazione, elemento determinante per la corretta definizione dello stato patrimoniale.

¹⁰ D.M. BLAB, *Die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IP-SAS) als funktionales Element einer Neuordnung der öffentlichen Verwaltung*, Siegburg, 2014, 123-124.

3. *Dall'uniformazione interna all'armonizzazione europea. Gli EPSAS tra scetticismo federale e aperture dei Länder*

Il processo di riforma del sistema contabile degli ultimi dieci anni rappresenta, quindi, un importante passo avanti che consente alla Germania di “non partire da zero” nel percorso di adozione degli EPSAS. Stando alle intenzioni di Eurostat e del *Working Group* insediatisi nel 2015, essi dovrebbero costituire un adattamento degli standard IPSAS, un insieme di una quarantina di standard elaborati per il settore pubblico in sede internazionale e ispirati prevalentemente, per quanto non esclusivamente, alla contabilità economico-patrimoniale (*accrual accounting*), vista la presenza anche di un *cash basis* IPSAS che prevede che le transazioni o gli eventi siano rilevati nel momento in cui si verificano entrate o uscite di cassa.

Le finalità proclamate nel documento introduttivo del processo di elaborazione (2013) e specificate nel *Conceptual Framework* dell'*EPSAS Working Group* soltanto cinque anni dopo sono numerose e tra loro potenzialmente contraddittorie (dare strumenti per accrescere il valore economico dell'ente o dare strumenti per responsabilizzare gli amministratori/decisori politici) oppure vaghe (sostenere che l'armonizzazione serva per migliorare l'informazione contabile è generico, occorre piuttosto chiedersi a vantaggio di chi, visto che c'è sempre un *trade-off* tra finalità diverse). L'obiettivo della Commissione europea e in particolare di Eurostat non è stato quello di definire finalità uniformi sulla base delle quali declinare poi principi coerenti, ma, al contrario, stando all'art. 16 § 3 della direttiva 2011/85/UE, acquisire progressivamente consenso intorno agli IPSAS come unico modello *accrual* di riferimento (favorendo, peraltro, un adeguamento degli Stati membri ancora in corso d'opera) e trasporli poi, previo adattamento, nell'ordinamento europeo attraverso un regolamento.

Per quanto riguarda la partecipazione della Germania ai lavori preparatori della Commissione, gli esperti che siedono nell'*EPSAS Working Group* non sono solo funzionari del Ministero delle Finanze federale e del *Land* della Baviera (tra i pochi *Länder* che ancora autorizza i propri enti locali a scegliere tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale), ma anche funzionari delle Corti dei conti dei *Länder* che hanno adottato un sistema a partita doppia, in particolare dell'Assia e della Città-Stato di Amburgo.

Nel complesso, tuttavia, i giudici contabili tedeschi restano piuttosto

scettici¹¹. In particolare, la Corte dei conti federale (*Bundesrechnungshof*), in un suo parere del 2017, ha avanzato una serie di dubbi rispetto alla capacità degli EPSAS/IPSAS di costituire effettiva garanzia di trasparenza del bilancio pubblico. Anzi, essa ha ritenuto che tali *standard*, se improntati integralmente a una contabilità *full accrual* (in cui lo stato patrimoniale annovera non solo attività e passività correnti, ma anche crediti e debiti a lunga scadenza, i fondi rischi e oneri e dal lato delle attività anche le immobilizzazioni al netto dei fondi di ammortamento) possano sortire effetti opposti. Prima di soffermarsi sul contenuto del parere,¹² al quale ha fatto seguito una puntuta replica dell'associazione tedesca dei revisori contabili (IDW),¹³ occorre sottolineare come la Corte dei conti federale sia più che altro preoccupata di un'applicazione degli EPSAS/IPSAS alla Federazione, nei confronti del cui bilancio essa è competente per il controllo di legittimità-regolarità, oltretutto di economicità della gestione (art. 114 § 2 LF) e rispetto al quale sembra ritenere alquanto assertivamente che il quadro informativo offerto dal bilancio federale sia già sufficientemente esaustivo. Non è un caso, infatti, che tale atteggiamento di scetticismo sia condiviso dalla Camera bassa del Parlamento federale, il *Bundestag*, ma anche dal *Bundesrat*, la Camera alta.¹⁴

La decisione di mantenere il sistema federale basato sulla contabilità finanziaria per cassa e non adattarlo quantomeno in termini di competenza dipende dalla asserita maggiore facilità con cui possono essere interpretate le

¹¹ Si vedano, ad esempio, le conclusioni della Conferenza dei Presidenti delle Corti dei conti federale e statali del 15 luglio 2016, che fa seguito a un position paper della medesima Conferenza risalente al 14 maggio 2014.

¹² Bundesrechnungshof, *Sonderbericht – Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union*, in: www.bundesrechnungshof.de, 15 novembre 2017. In lingua italiana si veda un primo commento di: M. BERGO, *Democraticità e principi contabili: una lettura del progetto EPSAS per un dialogo costruttivo fra istituzioni*, in: www.federalismi.it n. 13/2019.

¹³ Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), *Sonderbericht vom 15.11.2017 – Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union*, in: www.idw.de, 1 dicembre 2017.

¹⁴ Su proposta della commissione bilancio (*Haushaltsausschuss*) del 3 marzo 2015 (Drucksache 18/4182), il 5 marzo 2015 il *Bundestag* ha adottato una risoluzione molto critica rispetto all'adozione degli EPSAS. Si veda in precedenza analoga risoluzione da parte del *Bundesrat* del 14 febbraio 2014 (Drucksache 811/13). Infine, più di recente, si veda la risposta del Governo federale del 27 marzo 2017 a un'interpellanza del *Bundesrat* (Drucksache 272/17), nella quale si richiama il documento comune adottato nel gennaio 2017 da un gruppo di lavoro comune di Federazione e *Länder* che fissa modalità e limiti della partecipazione della Germania all'elaborazione degli EPSAS.

grandezze finanziarie per cassa e, in ogni caso, dalla sostanziale coincidenza tra i due criteri nella rilevazione della parte più rilevante delle operazioni di bilancio della Federazione: circa l'80 per cento del bilancio tedesco è, infatti, costituito da trasferimenti o altre operazioni che non risentono del criterio per cassa o competenza. Ciascun capitolo di bilancio è sì stato organizzato per prodotti, con una scheda per ciascun prodotto in cui compaiono due sezioni, la prima con policy, informazioni finanziarie in termini di cassa e di competenza e la seconda, non obbligatoria, in cui illustrare le dimensioni economiche e patrimoniali.

Lo stanziamento relativo ai prodotti è dunque definito prioritariamente in termini di cassa, in base al prevedibile esborso. La cassa, inoltre, facilita il confronto fra le diverse entità che compongono la Federazione e fornisce informazioni sui pagamenti. Non è chiara, tuttavia, la ragione per la quale il sistema integrato di contabilità finanziaria, economico e patrimoniale o comunque un sistema di contabilità finanziaria modificato sarebbe di intralcio a queste esigenze. Il miglioramento del quadro patrimoniale risulta, quindi, una delle priorità per il bilancio federale. Nel sistema attuale questo documento, imperniato essenzialmente sugli elementi di attivo e passivo di tipo monetario-finanziario, risulta carente di alcune importanti informazioni quali i beni mobili, gli accantonamenti pensionistici e per malattia, gli asset infrastrutturali. Allo stato, la questione dei costi amministrativi di *compliance* e adattamento sembra assumere valore assorbente, ancorché manchino analisi costi-benefici attendibili che possano valutare l'impatto di una riforma di queste proporzioni sul bilancio federale.

Nel suo parere, la Corte dei conti federale (*Bundesrechnungshof*) pone l'accento su almeno tre profili che meriterebbero una riflessione rispetto all'attuale fase preparatoria di elaborazione degli EPSAS: I) la scelta di Eurostat di procedere con una loro diretta applicazione (priva di adattamenti o correzioni) senza sondare strade alternative a principi contabili ricalcati sugli IPSAS e la scelta di assegnare il compito di preparare *pilot EPSAS screening reports* sulla loro importabilità nell'ordinamento UE ai revisori contabili di EY e PwC, un caso di evidente conflitto di interesse; II) l'applicabilità/utilità di determinati *standard* mutuati da quelli aziendalistici rispetto alle finalità del bilancio pubblico e il problema della relativa flessibilità/derogabilità di alcuni standard (*options*) III) i notevoli costi di adattamento per la Federazione.

3.1. *Il primo profilo*

La Corte dei conti federale mette, innanzitutto, in chiaro che la direttiva 2011/85/UE non richiede una immediata conversione dei sistemi contabili al metodo *accrual*, né l'applicazione degli IPSAS. Neanche l'art. 3 § 1 della direttiva, infatti, richiede una simile riforma dei sistemi nazionali di contabilità, ma si limita a stabilire che gli Stati membri si dotino di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica (una migliore perimetrazione dei confini dell'Amministrazione non è prerogativa dei sistemi *accrual*) e «contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza» al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010. La Corte si diffonde a sindacare quale sia la base giuridica del processo di armonizzazione (o meglio di uniformazione) delle norme e delle procedure contabili di cui all'art. 12 della direttiva. Nondimeno, esso risulta alquanto debole¹⁵. Non solo, sulla base dello stesso art. 12 della direttiva, la Commissione europea ha affidato ad Eurostat il compito di elaborare i cd. EPSAS, standard mutuati dagli IPSAS, che dovranno essere oggetto di diretta applicazione per tutti i livelli di governo degli Stati membri. Inutile dire che anche a questo proposito, la direttiva è alquanto laconica e il potere della Commissione europea sembra essere stato esercitato, forzandone la lettera (art. 16). Ciò non tanto e non solo con riguardo alla elaborazione in via informale e *soft* tipica degli indicatori economico-finanziari, ma più che altro con riferimento alla loro diretta applicabilità che difficilmente può, in termini di diritto positivo, affermarsi in assenza di una base giuridica che attribuisca la competenza all'Unione.

Ancora una volta si conferma che l'elaborazione di indicatori (non solo economico-finanziari) da parte di organi giuspubblicistici a vocazione tecnico-politica, appartenenti a organizzazioni internazionali, rappresenta una

¹⁵ Non sufficientemente chiara è invece la base giuridica nei Trattati e, in particolare, negli artt. 114, 121, 126 e 338 TFUE. Per ora gli unici due pareri resi rispetto alla compatibilità con essi sono entrambi negativi: C. GRÖPL, *Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten*, in: Hessischer Rechnungshof, *Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa*, Wiesbaden, 2014, 255-316; C. OHLER, *Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS*, parere reso alla Bertelsmann Stiftung, in: www.bertelsmann-stiftung.de, 3 febbraio 2014. Cfr. anche: P. BIANCHI, E. BRACCI, G. DABBICCO, I. STACCOLINI, *Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. il caso degli EPSAS*, in: F. MANES ROSSI e E. CAPERCHIONE (a cura di), *L'armonizzazione contabile nelle pubbliche amministrazioni in una prospettiva internazionale*, Milano, 2018, 36-57.

forma penetrante di *international public authority*.¹⁶ La produzione di indicatori è infatti perlopiù *unconstrained*, ossia non soggetta a vincoli e questo è vero nell'ordinamento internazionale generale, ma apparentemente anche in ordinamenti regionali, come quello europeo, in cui la produzione del diritto dovrebbe in realtà essere formalizzata in procedure ossia soggetta al principio di legalità, anche costituzionale (artt. 5 § 1, per. 1 e 5 § 2 TUE).

Forte delle risoluzioni adottate dai due rami del Parlamento federale, la Corte dei conti ha, quindi, rilevato un atteggiamento troppo morbido da parte del Governo federale e, in particolar modo, del Ministero delle Finanze federale, che non avrebbe stigmatizzato a sufficienza le posizioni espresse dalla Città-Stato di Amburgo e dal *Land* dell'Assia. Il parere, non a caso, è stato reso ai sensi del § 99 del regolamento sul bilancio federale (*Bundeshaushaltsordnung*), che prevede esplicitamente che la Corte, in ogni momento, possa informare il Parlamento e il Governo federali su questioni di particolare rilevanza.

In primo luogo, la Corte passa in rassegna gli asseriti benefici dell'introduzione degli EPSAS da parte della Commissione, dal rafforzamento della fiducia nella stabilità dell'UEM al miglioramento della sorveglianza ai fini di evitare nuove crisi del debito all'ottenimento di dati completi e affidabili su base *accrual*, in modo da migliorare la qualità complessiva dei dati statistici di finanza pubblica, all'armonizzazione i sistemi contabili nazionali, rafforzando l'*accountability*, la trasparenza e la confrontabilità e in questo modo evitare il ricorso a manipolazioni, assicurare basi informative migliori per le decisioni pubbliche, infine, garantire un'efficacia ed efficienza maggiore dell'amministrazione, mostrano i dati sul consumo di risorse e facilitando così il rispetto dell'equità intergenerazionale.

Il percorso della Commissione verso l'introduzione degli EPSAS è concepito in termini progressivi: in un primo tempo, l'obiettivo è quello di facilitare un passaggio *soft* verso sistemi *accrual based* e, dopodiché, ipoteticamente tra il 2020 e il 2025, fare in modo che gli EPSAS siano implementati in ogni Stato membro per ogni livello di governo indistintamente. Nel ricordare che per l'adozione degli EPSAS in forma obbligatoria, la Commissione adotterà una proposta di regolamento che dovrà essere votata a maggioranza qualificata dal Consiglio europeo, la Corte sottolinea come

¹⁶ Si veda in specie il ruolo assunto dagli indicatori: A. VON BOGDANDY/M. GOLDMAN-N/I. VENZKE, *From Public International to International Public Law: Translating World Public Opinion into International Public Authority*, in: *The European Journal of International Law*, Vol. 28 no. 1 (2017), 144.

allo stato la Germania da sola non sia in grado di bloccare l'entrata in vigore di un regolamento EPSAS, sicché il parere suona anche come una implicita raccomandazione al Governo federale di ricercare alleanze in sede europea con gli altri Stati membri, le cui amministrazioni centrali si basino ancora su sistemi di contabilità finanziaria (in particolar modo, Irlanda e Paesi Bassi).

Il primo elemento di scarsa chiarezza è se il futuro regolamento consentirà agli Stati membri di continuare a esercitare una scelta tra un sistema e l'altro o in ogni caso di una combinazione dei diversi sistemi sulla base del principio di sussidiarietà, oltreché in conformità al principio del rispetto della identità nazionale di ciascuno Stato membro (art. 4 § 2 TUE). Rispetto alle richieste avanzate dal *Bundestag*, tuttavia, Eurostat ha sin d'ora manifestato scarsa disponibilità, senza chiarire se il regolamento conterrà disposizioni ispirate al principio di proporzionalità e che assicurino, in particolare, il perseguimento dei medesimi scopi, ma con l'utilizzo di mezzi meno dispendiosi o penetranti e più lievi (ossia anche mantenendo i sistemi contabili diversificati). Inoltre, lo stesso procedimento di elaborazione degli EPSAS sarebbe, secondo la Corte dei conti federale, improntato a scarsa trasparenza. L'*EPSAS Working Group* e così anche i tre sottogruppi tematici sarebbero, infatti, influenzati dalle posizioni dell'*IPSASB* e dalle federazioni nazionali e internazionali dei revisori contabili oltreché dalle principali società di consulenza contabile, soggetti che avrebbero formalmente soltanto lo status di osservatori all'interno dell'anzidetto *Working Group*, ma che in realtà eserciterebbero in via di fatto notevole autorità, non da ultimo per via dell'attribuzione a EY e PwC del compito di redigere i *pilot screening reports* e *issue papers* sulla compatibilità degli IPSAS con gli obiettivi UE.

La critica della Corte dei conti federale è però più profonda e di carattere sistematico rispetto all'intera operazione di armonizzazione. Infatti, essa nega alla radice che tale operazione possa servire a migliorare la situazione delle finanze pubbliche nell'Unione europea ed evitare nuove crisi debitorie. Secondo la Corte, tuttavia, il problema che attanaglia l'UE non è una carenza di fonti di informazione o di metodologie di stima delle grandezze macroeconomico-statistiche, ma una questione di corretta applicazione e rispetto delle regole del PSC, affermazione piuttosto contestabile e, pare, assai connotabile politicamente.¹⁷

¹⁷ Cfr. G. DABBICCO, *The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on*

3.2. *Il secondo profilo*

La Corte dei conti federale contesta, poi, la scelta della Commissione di fondare l'elaborazione degli EPSAS sugli IPSAS, a loro volta fondati sugli IAS/IFRS, elaborati da comitati tecnici privi di legittimazione democratica. Il problema strutturale di questi standard starebbe nel fatto che essi non sarebbero di per sé adatti al settore pubblico, anche se in realtà ideati proprio per essere adattati al settore pubblico a partire da quello privato. Secondo la Corte dei conti federale, la contabilità pubblica in Germania non può che basarsi sul principio di cui all'art. 110 § 1 e § 2 LF ossia del controllo parlamentare e, quindi, dei cittadini elettori sul bilancio predisposto dal Governo, principi del resto non dissimili a quelli ricavabili da una lettura combinata dell'art. 1, co. 2 e 81, co. 1 Cost. nell'ordinamento italiano.

Attraverso la contabilità si deve cioè assicurare la democraticità della decisione pubblica, in particolar modo secondo le forme del governo parlamentare che attribuisce al Governo la competenza a predisporre il documento contabile, ma alle assemblee rappresentative il potere/dovere di verificare la rispondenza di tale documento contabile agli interessi della comunità di riferimento. Alla fine dell'anno finanziario, il Governo deve rendere conto al Parlamento di tutte le entrate e le uscite, nonché delle attività e passività, in modo che quest'ultimo lo esoneri da responsabilità e la assuma così nei confronti dei cittadini elettori (art. 114 § 1 LF). Questi poteri di controllo del Parlamento si sono in realtà affermati in un periodo piuttosto tardo della storia costituzionale tedesca con il superamento della teoria labandiana, che ha avuto in Italia un'eco persino più lunga.

La prima finalità della contabilità pubblica è, pertanto, quella di rappresentare la relazione tra mezzi e fini allo scopo di garantire l'*accountability* (*Rechenschaft*) e quindi un controllo retrospettivo sull'uso delle risorse pubbliche. Allo stesso tempo, un sistema contabile deve garantire stabilità finanziaria (il proverbiale valore della *Stabilität* tedesca, di cui la *Finanzverfassung* è ricca di richiami), equità intergenerazionale e confrontabilità dei dati. Per raggiungere tutti questi obiettivi, la contabilità pubblica deve rispettare i principi di affidabilità, obiettività e prudenza. Per questa ragione, il sistema di contabilità pubblica deve ridurre al massimo lo spazio per scelte discrezionali e/o il ricorso a norme eccezionali, atteso che ciò riduce sensibilmente

il valore dell'informazione contabile. Un sistema a prevalente contabilità finanziaria fondato sulla cassa sarebbe in grado di soddisfare maggiormente questi principi, benché essi, come sostiene lo stesso IPSASB (2010), sarebbero assai simili a quelli della contabilità economico-patrimoniale.

Al contrario, per quanto i principi cui è informata la contabilità analitica siano simili, secondo la Corte dei conti federale, gli EPSAS/IPSAS sarebbero orientati ad altre finalità. In particolare, essi sono pensati per le società di capitali e sono finalizzati a rappresentarne la situazione finanziaria, economico-patrimoniale al fine di offrire le informazioni utili agli investitori per le loro decisioni di mercato. Per questa ragione, questi standard contabili sono orientati più allo sviluppo futuro, mentre non assume alcuna rilevanza la questione del controllo democratico. Anzi, vi sarebbe una insanabile contraddizione tra la finalità di *accountability* e quella di *decision usefulness* (ossia la capacità del manager di creare utilità-valore economico/patrimoniale per l'ente sulla cui base esclusiva si potrebbe valutarne l'operato), tale da rendere obiettività e precauzione principi recessivi, come del resto mostrato dall'ampio numero di eccezioni e spazi discrezionali che gli IPSAS, in via generale, garantiscono (e non solo in via transitoria sulla base dell'IPSAS 33, rubricato *First Time Adoption of Accrual Basis IPSAS*).

A questo proposito, il Ministero delle Finanze federale avrebbe invano insistito per creare una gerarchia tra principi (anche se, come noto, i principi si bilanciano, non si gerarchizzano...), ma senza successo. Sulla dicotomia tra questi due principi la Corte dei conti federale non si diffonde oltre, visto che questa contraddizione è nota alla dottrina commercialistica/societaria giacché nasce nel contesto di impresa. In proposito, occorre ricordare che il valore creato dal manager/imprenditore è oggetto di valutazione anche nella prospettiva dell'*accountability*, ma i criteri di valutazione potrebbero differire (ad es.: valutazioni attività/passività in base al costo storico o al *fair value*). L'informazione contabile secondo l'una o l'altra prospettiva differisce con riguardo alla tempestività (fondamentale in un modello fondato sulla *decision usefulness*) e verificabilità (essenziale, invece, in un modello improntato all'*accountability*).

Il trattamento contabile nell'una o nell'altra prospettiva è quindi diverso¹⁸: si pensi all'IFRS 3 in tema di *business combination* (aggregazioni aziendali), per il quale i costi sostenuti, se l'operazione non va a buon ter-

¹⁸ Questi esempi si ritrovano nel volume di: G. SANNINO/P. TARTAGLIA POLCINI, *I fini del bilancio nel modello IASB: evoluzione o regresso?*, Torino, 2014, 60-64.

mine, non devono essere capitalizzati, in quanto incapaci di generare flussi di ricchezza (prospettiva di *decision usefulness*), mentre se sono letti come impieghi di risorse da parte del management in prospettiva di un ritorno economico futuro di cui il management è chiamato a rendere conto allora, invece, andrebbero capitalizzati (prospettiva di *accountability*). Al proposito, occorre sottolineare che lo standard corrispondente è l'IPSAS 40 riguardante le *public sector combinations* e non sembra prediligere l'approccio più favorevole all'*accountability*.

Parimenti, si pensi all'iscrizione nello stato patrimoniale di cespiti immateriali che sono stati oggetto di acquisizione: l'esistenza di un ritorno economico potrebbe portare a prevederne la capitalizzazione (prospettiva di *decision usefulness*), mentre l'assenza di parametri certi per valutare questa prospettiva di ritorno economico nel futuro dovrebbe indurre a vietarne la capitalizzazione (prospettiva di *accountability*). Lo standard IPSAS corrispondente è l'IPSAS 31, in base al qual un cespite immateriale può essere riconosciuto come un'attività ed essere ammortizzata in presenza di alcuni requisiti (identificabilità; separabilità; l'ente pubblico ne ha il controllo attuale; è probabile che il ritorno economico fluirà all'ente pubblico; il valore del bene può essere misurato in maniera affidabile), ma il criterio della *usefulness* pare prevalente. Infatti, basti ricordare che «*the probability of expected future economic benefits or service potential should be based on management's best estimate, using reasonable and supportable assumptions that will exist over the useful life of the asset. The ability to sell the asset can, among other things, be demonstrated by the existence of a market for the output of the intangible asset, while the ability to use it internally can be demonstrated by its usefulness for the entity*»¹⁹.

Al proposito, il 30 ottobre 2017 l'*EPSAS Working Group* ha pubblicato un nuovo documento,²⁰ realizzato sempre da PwC, in base al quale «*based on the analyses carried out and summarised in the present issue paper, we do not see valid reasons for departing from IPSAS 31 'Intangible assets' which is the main reference point for the accounting of intangible assets by public sector entities*». Ciò significa voler improntare alla *usefulness* e non all'*accountability*.

¹⁹ EPSAS Working Group to be held in Luxembourg on 7-8 May 2018, starting at 09:30 Item 5 of the Agenda *EPSAS issue paper on accounting treatment of intangible assets*, in: www.circabc.europa.eu (EPSAS WG 17/13rev).

²⁰ EPSAS Working Group to be held in Luxembourg on 21-22 November 2017, starting at 09:30 Item 6 of the Agenda *EPSAS issue paper on accounting treatment of intangible assets* in: www.circabc.europa.eu (EPSAS WG 17/13).

ty il sistema di contabilità pubblica, peraltro introducendo una serie di scelte discrezionali di non poco conto rispetto alle metodologie di valutazione dei cespiti immateriali (modello del costo v. modello della rideterminazione del valore).

Proprio con riferimento alla discrezionalità insita nel modello IPSAS, un altro paper dell'*EPSAS Working Group*²¹ si è incaricato di individuare i casi in cui fosse possibile ridurre lo spazio. Il paper mette in luce le difficoltà rispetto a una serie di standard da applicare secondo criteri alternativi. Si pensi, ad esempio, ai criteri di valutazione delle partecipazioni, rispetto ai quali però il paper suggerisce di mantenere l'alternatività tra metodo del costo e metodo del patrimonio netto (IPSAS 34 o IPSAS 29). Siccome IPSAS 37 vieta il consolidamento di enti pubblici con metodo proporzionale, le *joint ventures* (IPSAS 8.35) andrebbero consolidate con il metodo del patrimonio netto come le società collegate. Rispetto alla valutazione delle immobilizzazioni materiali (immobili, impianti, macchinari) si è deciso di rinviare una decisione a un esame della situazione nei singoli Stati membri (IPSAS 17.42).

Rispetto alle attività del patrimonio culturale la loro inclusione tra gli *asset* dello stato patrimoniale è, allo stato, opzionale (IPSAS 17.2). Al proposito, un recente *pilot report* dell'*EPSAS Working Group* (2019) ha stabilito che: «*All assets that meet the definition of PPE are recognised, except for heritage assets whose recognition is optional under IPSAS 17. Completeness of the financial statements is affected by this exception and the IPSASB project on heritage assets will address this issue. Pending final IPSASB literature on the topic, Eurostat tentatively concluded that heritage assets under the control of the reporting entity should be recognised in the financial statements*».

In conclusione, il rapporto dell'*EPSAS Working Group* che si prefiggeva lo scopo di ridurre l'alternatività dei criteri IPSAS non pare averlo raggiunto, avendo esso rinviato a nuove e future trattative la questione e giustificando tale stato di cose sulla base del fatto che negli Stati membri presi come base di riferimento (Francia, Lituania e Regno Unito) permane l'alternatività e quindi un quadro disomogeneo. L'*EPSAS Working Group* ha quindi discusso quali siano le conseguenze di eliminare l'alternatività (confrontabilità, trasparenza, minore complessità v. rigidità) oppure di mantenerla per un

²¹ EPSAS Working Group to be held in Paris on 7-8 July 2016, starting at 09:30, Item 7 of the Agenda EPSAS *issue paper on narrowing down the options within IPSAS*, in: www.circabc.europa.eu (EPSAS WG 16/06).

periodo transitorio (adattamento e accettazione vs. confrontabilità e sforzi aggiuntivi).

Tornando alla Corte dei conti federale, occorre osservare che gli esempi addotti dalla Corte sono alquanto scarni, ma comunque pur sempre presenti ai paragrafi 7 e 8 del parere. In esso, la Corte esemplifica una serie di conseguenze derivanti dall'adozione degli EPSAS/IPSAS rispetto al tema dei metodi di accertamento delle entrate e per gli oneri derivanti da prestazioni pensionistiche.

Con riguardo alle imposte, la Corte fa riferimento a un *issue paper* dell'*EPSAS Working Group* (2016) riguardante la contabilizzazione delle entrate.²² Allo stato attuale, il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (SEC2010) autorizza gli Stati membri a scegliere tra due diversi metodi di contabilizzazione delle entrate. La prima metodologia è quella in base alla quale le entrate tributarie sono iscritte sulla base dell'accertamento (*tax assessment approach*), mentre la seconda è quella in base alla quale le entrate tributarie sono iscritte quando sono riscosse, *rectius* incassate (*time-adjusted cash method*). Gli incassi sono rettificati per tenere conto del fattore temporale, in modo tale che gli importi in questione siano attribuiti al periodo in cui si è svolta l'attività che ha determinato l'insorgenza del debito di imposta. Lo standard IPSAS 23 ne introduce un terzo, quello del fatto generatore di imposta o fatto imponibile, ossia una fase antecedente l'accertamento e che consiste nell'atto per il quale il tributo è dovuto (*taxable event approach*), ossia, ad es., nella produzione del reddito imponibile da parte del contribuente (nel caso delle imposte sul reddito). Tale metodologia introduce un elemento di ulteriore alternatività, oltretutto di incertezza, ispirato al principio di competenza, dal momento che consente l'iscrizione a bilancio e quindi la copertura di spese sulla base di entrate aleatorie, la cui riscossione è cioè ritenuta probabile e ragionevolmente misurabile, ossia sulla base di un modello statistico fondato sulle evidenze storiche.

A questo proposito, va detto, però, che è lo stesso rapporto dell'*EPSAS Working Group* a evidenziare le difficoltà legate all'applicazione di un siffatto standard e a sottolineare come il regolamento SEC2010 (20.174) che pure prevede come regola generale un metodo di registrazione fondato sulla competenza, consideri il metodo per cassa con rettifica del fattore temporale una

²² EPSAS Working Group to be held in Rome on 22-23 November 2016, starting at 09:30, Item 7 of the Agenda *EPSAS issue paper on the accounting treatment of taxes*, in: www.circabc.europa.eu (EPSAS WG 16/07rev).

proxy accettabile della contabilità *accrual*, a seconda delle caratteristiche delle imposte e cioè in particolare «quando non sono disponibili accertamenti affidabili o non è possibile stimare con certezza gli importi la cui riscossione è improbabile, il metodo della cassa rettificata tenendo conto del fattore temporale è ritenuto un'alternativa accettabile al principio della competenza». È quindi lo stesso *EPSAS Working Group* a riconoscere la necessità di una *supplementary guidance* rispetto allo standard IPSAS 23 e ad ammettere che «*from a conceptual perspective it needs to be considered whether next to the taxable event approach Member States should have the possibility to apply the tax assessment/tax declaration approach instead*».

Con riguardo invece, agli oneri delle prestazioni pensionistiche, la Corte dei conti federale fa riferimento a un altro paper dell'*EPSAS Working Group* (2016) *on the accounting treatment of employee benefits (pensions)*,²³ il quale prende in considerazione l'IPSAS 39 che, dal 2018, ha sostituito l'IPSAS 25. Attualmente, in Germania, le spese pensionistiche vengono iscritte a bilancio sulla base di quando saranno effettivamente pagate, sicché non compaiono gli oneri derivanti da spese future. In ossequio al principio della competenza economica, per poterlo rappresentare, occorre attualizzare il valore di tali oneri utilizzando un certo tasso di sconto (del resto anche il SEC2010 (17.163) utilizza il valore attuale come regola generale). Il tasso di sconto per calcolare il valore attuale, tuttavia, viene definito dall'IPSAS 39 sulla base del tasso di interesse medio di mercato su un orizzonte temporale tra i 7 e i 10 anni (*time value of money*). Più alto è il tasso di sconto più basso è il valore attuale degli oneri pensionistici e viceversa. La scelta di un tasso di sconto a valore di mercato comporterebbe decisioni di politica economica di carattere pro-ciclico. Infatti, se il tasso di interesse di mercato crolla in una fase di recessione economica, il valore attuale delle passività previdenziali aumenterebbe costringendo a una manovra di bilancio restrittiva (più imposte o meno spese) che avrebbe l'effetto di acuire la recessione.

Dall'esame dei tassi di sconto applicati nei diversi *Länder* che hanno adottato la contabilità economico-patrimoniale (tra cui la Città-Stato di Amburgo), emerge che essi non si conformano al modello IPSAS 39, giacché il tasso di sconto non è quello che si ottiene applicando gli standard IPSAS. In particolare, l'*EPSAS Working Group* ha rilevato che «*to calculate the pres-*

²³ EPSAS Working Group to be held in Rome on 22-23 November 2016, starting at 09:30, Item 7 of the Agenda *EPSAS issue paper on the accounting treatment of social benefits*, in: www.circabc.europa.eu (EPSAS WG 16/14).

ent value of the pension obligation, the so called "current value method" is applied. This method is taken from German tax law and is neither acceptable under German Commercial Code (HGB) / German Standards for Accrual Accounting (SsD) nor under IPSAS 39. Pension obligations must be discounted at an interest rate which is determined by listed Federal Government securities issued by the German Bundesbank with a remaining term to maturity of 15-30 years to better reflect the specific government budget refinance conditions. In contrast to this requirement, Hamburg applies a discount rate of 6%, which is the fixed discount rate that must be applied in German tax books».

Nel suo *issue paper*, l'EPSAS Working Group insiste, tuttavia, per una «*fair value-based recognition and measurement of pension obligations*». Non è, però, chiaro, se e in che misura possano essere sviluppati dei criteri uniformi per l'elaborazione dei tassi di sconto negli Stati membri UE. Del resto, queste stime di impatto sono già oggi oggetto di valutazione in sede di controllo sulla finanza pubblica (Tavola 29 introdotta dal SEC 2010, strutturata come un conto patrimoniale dei diritti pensionistici), benché non contribuiscano alla formazione dei saldi. Il concetto di diritti pensionistici (o obblighi, dal punto di vista della controparte che è il gestore delle pensioni) maturati a oggi limita l'orizzonte temporale della stima al presente, in coerenza con la prospettiva dei conti nazionali, e non tiene conto dei flussi attesi di contributi pensionistici, ma una prospettiva orientata all'equità intergenerazionale non può prescindere da una valutazione della sostenibilità finanziaria del sistema pensionistico, ancorché far variare il tasso di sconto abbia un impatto significativo sui saldi.

3.3. *Il terzo profilo*

Rispetto alla questione dell'adattabilità del sistema tedesco ai nuovi parametri IPSAS/EPSAS, invece, la Corte dei conti federale premette che i sistemi contabili in uso nella Repubblica federale sono diversi a seconda del livello di governo considerato. In particolare, la Corte sottolinea che Eurostat sarebbe disponibile ad accettare che a livello federale, accanto a un'implementazione progressiva degli anzidetti standard, il bilancio continuasse a essere redatto per cassa e non per competenza, il che alleggerirebbe di molto il peso dell'innovazione per la Repubblica federale. A questo punto, due scenari sono allora possibili: il primo nel quale vi sarebbe un'applicazione parallela della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale, la quale avrebbe perlopiù finalità informativa, ma non autorizzatoria.

Tale applicazione parallela richiederebbe però di rendere difficilmente compatibili i dati dell'una e quelli dell'altra.

Nello scenario opposto, ossia di un passaggio integrale alla contabilità economico-patrimoniale da parte della Federazione, rimarrebbe difficile combinare un bilancio di cassa con una contabilità economico-patrimoniale in assenza di soluzioni informatiche *ad hoc*. Si ritiene quindi più probabile una dispendiosa operazione del primo tipo, anche sulla scorta dell'esempio dell'Assia, che ha mantenuto una programmazione di bilancio per cassa; essa tende ad assumere prevalenza rispetto alla contabilizzazione economico-patrimoniale che non fornisce nessun effetto di indirizzo (*Steuerungseffekt*).

Peraltro, il completo passaggio alla contabilità economico-patrimoniale avrebbe probabilmente costi molto elevati e difficilmente quantificabili (2,4 miliardi per PwC, 3,1 miliardi per la Commissione europea) in termini di adattamento della macchina amministrativa e formazione del personale. I costi non sono, del resto, negati dalla stessa Corte dei conti dell'Assia, la quale, però, contrariamente a quanto sostiene la Corte dei conti federale, ritiene che i benefici in termini di trasparenza, verificabilità, confrontabilità sarebbero in grado di eccederli di gran lunga. D'altro canto, però, anche i *Länder* che hanno di recente adottato una contabilità finanziaria estesa, come il Baden-Württemberg,²⁴ manifestano un certo scetticismo rispetto a nuove modifiche armonizzanti. Eurostat ha fin qui, comunque, insistito promettendo l'erogazione di fondi strutturali appositi per attuire i costi di *compliance*.

4. Conclusioni

L'armonizzazione o, quantomeno, la conciliazione tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale è un obiettivo sul quale la Germania, più ancora di altri Stati membri UE, si interroga ancor prima che la Commissione europea, nel 2013, incaricasse Eurostat di elaborare i nuovi standard. Come è stato osservato dalla Corte dei conti federale (*Bundesrechnungshof*), tale obiettivo non può prescindere dalla garanzia dell'*accountability* di chi predispose e attua il bilancio nei confronti di chi lo autorizza, oltretutto nei confronti dei cittadini elettori.

²⁴ Bericht der Landesregierung zu einem Beschluss des Landtags, *Harmonisierte Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedsstaaten*, Drucksache 16/5927, in: www.landtag-bw.de, 18 marzo 2019.

Restano, quindi, ancora senza risposta gli interrogativi su come conciliare i due sistemi e sulla base di quali standard, eventualmente mutuati dal sistema IPSAS. Quello portato avanti da Eurostat è un tentativo regolatorio ispirato da una certa teoria, tendenzialmente facente capo al *New Public Management* (NPM).²⁵ A dispetto degli studi che, sulla scorta delle teorie di *public choice*, mettono in luce come l'adozione degli IPSAS sia essenziale affinché chi ricopre un mandato elettorale, al pari dei manager delle imprese private, sia motivato ad agire nell'interesse dei cittadini,²⁶ in realtà, sembra potersi affermare che gli IPSAS/EPSAS siano piuttosto idonei a far sì che il denaro dei contribuenti divenga "capitale di rischio" nelle mani dei decisori pubblici. Come si è visto, uno dei problemi relativi all'adozione incondizionata degli IPSAS nell'ordinamento europeo è, infatti, quello di privilegiare la *decision usefulness* a scapito dell'*accountability*, mettendo così a rischio il prudente utilizzo delle risorse pubbliche da parte di chi è titolare di un mandato elettorale.

Rispetto, invece, all'altra annotazione critica della Corte dei conti federale, secondo cui l'armonizzazione dei principi contabili a livello europeo servirebbe a poco in un contesto in cui il Patto di stabilità e crescita (PSC) viene sistematicamente eluso, non sembra in realtà trattarsi di obiezione convincente. Il Patto è stato ed è oggetto di elusione, anche perché le grandezze economiche oggetto del controllo a livello europeo sono difficilmente comparabili e i principi contabili in uso negli Stati membri in buona misura ancora diversi. Del resto, però, l'operazione di armonizzazione si svolge soltanto sul piano contabile e non di bilancio, così che sussiste il rischio di non riuscire a produrre dati utili ad avere grandezze confrontabili a livello di sistema europeo dei conti. Allo stato, il passaggio a un sistema di contabilità pubblica quale quello finora prospettato dai lavori dell'*EPSAS Working Group*, ossia a un sistema che incrementa le alternative e gli spazi di discrezionalità, pare non dover rendere un buon servizio al principio democratico e alla Costituzione.

²⁵ Cfr. K. LÜDER, *Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems*, in: V. Montesinos/J. M. Vela (a cura di), *Innovations in Governmental Accounting*, New York, 2002.

²⁶ Cfr. V. PINA, L. TORRES, A. YETANO, *Accrual accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches*, in: *European Accounting Review*, 18(4), 2009, 765–807, i quali, del resto, mettono in luce come il passaggio all'*accrual accounting* si possa spiegare non solo e non tanto su presupposti teorici di *public choice*, ma anche su basi istituzionaliste, giacché un simile sistema di contabilità sarebbe funzionale all'ostensione di informazioni utili anche a soggetti altri rispetto ai cittadini elettori e genericamente noti come *stakeholder*.