



10 – 11 MAGGIO 2022 – La Biodola



LA TRANSIZIONE ALLA CONTABILITA' ECONOMICO-PATRIMONIALE

Lo stato di attuazione della riforma negli
enti di ricerca

STRUTTURA DELLA PRESENTAZIONE

0. I SISTEMI CONTABILI – DEFINIZIONI E MODELLI

1. IL SISTEMA CONTABILE NEGLI EPR ANTE RIFORMA

2. IL NUOVO QUADRO NORMATIVO

3. GLI STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE

3.1 Il bilancio per missioni e programmi

3.2 I principi contabili generali e applicati

3.3 Schemi di bilancio comuni

3.4 Il Piano dei conti integrato



I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI



Per sistema contabile si intende un insieme di rilevazioni organizzate e continue di qualunque evento di rilevanza economica all'interno di una organizzazione di riferimento. I sistemi contabili possono essere classificati in diversi modi:

In base al “**momento**” in cui l’evento diventa rilevante per la registrazione contabile:

- Contabilità per impegni o competenza giuridica (contabilità finanziaria)
- Contabilità di cassa
- Contabilità economico-patrimoniale

In base al “**metodo**” utilizzato per la registrazione contabile:

- Sistema contabile in partita semplice
- Sistema contabile in partita doppia

In base all’ “**ampiezza del contenuto informativo**”:

- Contabilità Analitica: perché misura gli eventi contabili oltre che rispetto alla natura, alla responsabilità organizzativa ed alla destinazione. Ha quindi lo scopo di monitorare l’efficienza, l’efficacia ed l’economicità della gestione.
- Contabilità non analitica (Contabilità Generale)

I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)

Confronto tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale

Fasi dell'entrata

PREVISIONE	ACCERTAMENTO	RISCOSSIONE	VERSAMENTO
	Registrazione del ricavo di competenza e dell'aumento del credito		Estinzione del credito e rilevazione dell'aumento della liquidità

Fasi della spesa

STANZIAMENTO	IMPEGNO	LIQUIDAZIONE	ORDINAZIONE	PAGAMENTO
		Registrazione del costo di competenza e dell'aumento del debito		Estinzione del debito e rilevazione della riduzione della liquidità

I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)



CONTABILITÀ FINANZIARIA

CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE

Principio

Principio della competenza giuridica e finanziaria (principio di cassa)

Principio della competenza economica

Oggetto

Accertamenti di entrata ed impegni di spesa
Pagamenti ed incassi

Costi, ricavi e variazioni patrimoniali

Metodologia

Partita semplice (valori finanziari)

Partita doppia (valori patrimoniali ed economici)

Documenti di bilancio

Bilancio preventivo, consuntivo e di Assestamento

Budget, Conto economico, Stato Patrimoniale e Nota Integrativa

Finalità

Monitorare l'utilizzo di risorse pubbliche attraverso lo strumento "autorizzatorio" rappresentato dal bilancio di previsione

Fornire informazioni sul risultato economico della gestione e sulla composizione del patrimonio, attraverso il Bilancio d'esercizio

I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)



La contabilità economico-patrimoniale applicata agli Enti Pubblici può avvenire secondo **3 diversi modelli**:

Il modello “**derivato**”: Contabilità finanziaria estesa

Il modello “**puro**”: Sistema contabile economico-patrimoniale

Il modello “**integrato**” : Sistema contabile integrato fin. e econ. patrimoniale

I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)



Il modello “derivato” – CONTABILITA' FINANZIARIA ESTESA

- ❑ La costruzione di dati economici avviene attraverso rilevazioni extra-contabili, con l'utilizzo dei dati finanziari opportunamente rettificati
- ❑ In tale modello prevale la contabilità finanziaria della quale la contabilità economico - patrimoniale rappresenta solo una derivazione
- ❑ Tale modello è quello attualmente adottato dall'Istituto e presenta pro e contro:



I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)

Il modello “puro” – SISTEMA CONTABILE ECONOMICO-PATRIMONIALE

- Si basa sulla tenuta della contabilità che rileva gli aspetti economici e patrimoniali dei fatti di gestione; la contabilità finanziaria è ridimensionata (bilancio di previsione autorizzatorio)



I SISTEMI CONTABILI –DEFINIZIONI E MODELLI (segue)

Il modello “integrato” – SISTEMA CONTABILE INTEGRATO

- ❑ Prevede la tenuta di un **unico sistema contabile** che rileva contemporaneamente gli aspetti finanziari ed economico-patrimoniali di ogni fatto gestionale. I **ricavi** sono rilevati unitamente all'accertamento delle entrate dei primi tre titoli di bilancio e dei contributi agli investimenti e dei trasferimenti in c/capitale; i **costi** sono rilevati al momento della liquidazione delle spese del primo titolo di bilancio, salvo che per i trasferimenti correnti, in c/capitale e i contributi agli investimenti, per i quali si fa riferimento all'impegno.
- ❑ Le **scritture di assestamento economico-patrimoniale di fine anno** (di rettifica, integrazione e ammortamento dei costi rilevati nel corso dell'esercizio) sono autonome rispetto alla contabilità finanziaria.



1. II SISTEMA CONTABILE NEGLI EPR ANTE RIFORMA



Il D.P.R. 97/2003 (TU contabilità Enti pubblici) prevedeva che gli Enti (tra cui gli EPR) si dotassero di un sistema di contabilità economica accanto a quello di **contabilità finanziaria**

Caratteristica fondamentale della contabilità finanziaria: si limita alla **rilevazione delle sole variazioni finanziarie** al fine di monitorare l'utilizzo di risorse pubbliche attraverso lo strumento *“autorizzatorio” rappresentato dal bilancio di previsione.*

Derivazione **Costituzionale**

Art. 81: «Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto consuntivo presentati dal Governo»

1. II SISTEMA CONTABILE NEGLI EPR ANTE RIFORMA (segue)



La contabilità degli Enti Pubblici italiana è una **CONTABILITÀ FINANZIARIA MISTA**, in quanto applica contemporaneamente i principi sia della contabilità per impegni/accertamenti sia della contabilità per cassa. Contempla formalmente quattro fasi di gestione della spesa (impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento) e tre fasi di gestione dell'entrata (accertamento, riscossione e versamento)

E' basata sulla registrazione degli **impegni di spesa** ossia degli atti con cui un ente, al sorgere di un'obbligazione giuridicamente rilevante, vincola una somma ad uno specifico scopo e sulla registrazione dell'**accertamento delle entrate** ossia degli atti con cui l'ente, al sorgere di un credito nei confronti di terzi, ne accerta l'ammontare.

Viene inoltre determinata la consistenza della **cassa** a fine esercizio data dal fondo cassa iniziale + riscossioni - pagamenti

II SISTEMA CONTABILE NEGLI EPR ANTE RIFORMA (segue)



L'armonizzazione contabile avviene attraverso l'introduzione della **contabilità economico patrimoniale** nelle PPAA accanto/al posto della contabilità finanziaria.

L'armonizzazione contabile contribuisce allo svecchiamento della PA anche attraverso l'adozione di sistemi contabili che non si limitano più ad una visione piatta e bidimensionale dei conti (entrate/spese) ma che introducono una visione tridimensionale della spesa (costi/ricavi/utile e crediti/debiti/patrimonio) con particolare attenzione agli aspetti economici e patrimoniali della gestione.

2. IL NUOVO QUADRO NORMATIVO

- LA LEGGE 196/2009 HA AVVIATO UN PROCESSO DI RIFORMA DEGLI ORDINAMENTI CONTABILI PUBBLICI, DENOMINATO «ARMONIZZAZIONE CONTABILE» DIRETTO A RENDERE I BILANCI DI TUTTE LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI OMOGENEI, CONFRONTABILI E AGGREGABILI
- LA VIGENTE CONTABILITA' PUBBLICA NON SVOLGE CORRETTAMENTE LA FUNZIONE CONOSCITIVA CHE LA CARATTERIZZA IN QUANTO CONSENTE L'ADOZIONE DI:
 - - sistemi contabili diversi,
 - - schemi di bilancio differenti,
 - - principi contabili non uniformi
 - - non è in grado di misurare i debiti delle PP.AA. a discapito dell'affidabilità dei conti pubblici e degli equilibri di bilancio

L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE PP.AA. QUINDI COSTITUISCE IL CARDINE IRRINUNCIABILE DELLA RICORMA DELLA CONTABILITA' PUBBLICA



2. IL NUOVO QUADRO NORMATIVO (segue)

I PERCORSI DELL'ARMONIZZAZIONE CONTABILE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

- 1) STATO: L. n. 196 DEL 2009 Legge di contabilità e finanza pubblica;
- 2) ENTI TERRITORIALI : L. n. 42 del 2009; D. Lgs. n. 118 del 2011 e suc. mod. e int.; DPCM 28 dicembre 2011
- 3) SANITA': L. n. 42 DEL 2009; D. Lgs. N. 118 DEL 2011; DM 17 settembre 2012; DM 1° marzo 2013; DM 20 marzo 2013 Nuovi schemi di bilancio degli enti del SSN
- 4) UNIVERSITA': L. n. 240 del 2010; D.Lgs 27 gennaio 2012, n. 18
- 5) **ENTI PUBBLICI DI RICERCA: D.Lgs. n. 91/2011 e D.Lgs. n. 218/2016 art. 10, co. 1**
- 6) per tutte le PPAA inoltre altri provvedimenti comuni sono:
 - DPCM 18 settembre 2012 – Linee guida per sistema indicatori
 - DPCM 12/12/2012 Linee guida per missioni e programmi
 - DPR 4/10/2013 – piano dei conti integrato



2. IL NUOVO QUADRO NORMATIVO (segue)

Legge 196/2009

Legge di contabilità e finanza pubblica

A partire dal 2008, il Governo ha cercato di spingere ancora più avanti il processo di riforma del Bilancio, iniziato con la L. 94/1997.

La legge 196/2009, in vigore dal 1 Gennaio 2010, include:

- *alcune disposizioni immediatamente operative*, in particolare in relazione al Bilancio dello Stato,
- *una serie di principi e di regole generali* validi sia per le Amministrazioni dello Stato sia per le altre Amministrazioni Pubbliche che troveranno concreta attuazione con l'emanazione di appositi decreti delegati.

Tra le disposizioni previste dalla norma, e delle quali si deve tener conto, si possono citare:

- 
- L'adozione per tutte le Amministrazioni Pubbliche di **regole contabili uniformi e di un comune Piano dei Conti integrato** (economico-patrimoniale-finanziario);
 - L'adozione di comuni schemi di Bilancio articolati **in Missioni e Programmi**;
 - **L'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale** che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
 - L'adozione di un **Bilancio consolidato** delle Amministrazioni Pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'Economia e delle Finanze;
 - La previsione di documenti di accompagnamento al Bilancio Preventivo (**Nota Integrativa**) nel quale devono essere illustrati per ciò che riguarda la spesa i criteri di formulazione delle previsioni, gli obiettivi da raggiungere e gli indicatori per misurarli;
 - Il passaggio graduale ad un **Bilancio Finanziario di sola cassa**.

3. GLI STRUMENTI DELL'ARMONIZZAZIONE

Gli strumenti dell'armonizzazione dei sistemi contabili previsti sono:

- 3.1 Il bilancio per missioni e programmi
- 3.2 I principi contabili generali e applicati
- 3.3 Schemi di bilancio comuni
- 3.4 Il Piano dei conti integrato

3.1 Il Bilancio per Missioni e Programmi

DPCM 12 dicembre 2012 - Le spese sono articolate in:

- ❑ **MISSIONI:** individuano le funzioni e gli obiettivi strategici della spesa e consentono il collegamento tra flussi finanziari e le politiche pubbliche settoriali
- ❑ **PROGRAMMI:** individuano aggregati omogenei di attività diretti al conseguimento degli obiettivi strategici. Il programma è raccordato alla codifica COFOG di secondo livello
- ❑ **MACROAGGREGATI:** secondo la natura economica della spesa. Sono rappresentati in appositi allegati e costituiscono il primo raccordo tra la classificazione funzionale del bilancio decisionale ed il piano dei conti integrato (in allegato solo nel rendiconto). Ai fini della gestione i macroaggregati sono ripartiti in capitoli, che possono essere articolati in articoli. I capitoli e gli articoli si raccordano al quarto livello del piano dei conti integrato



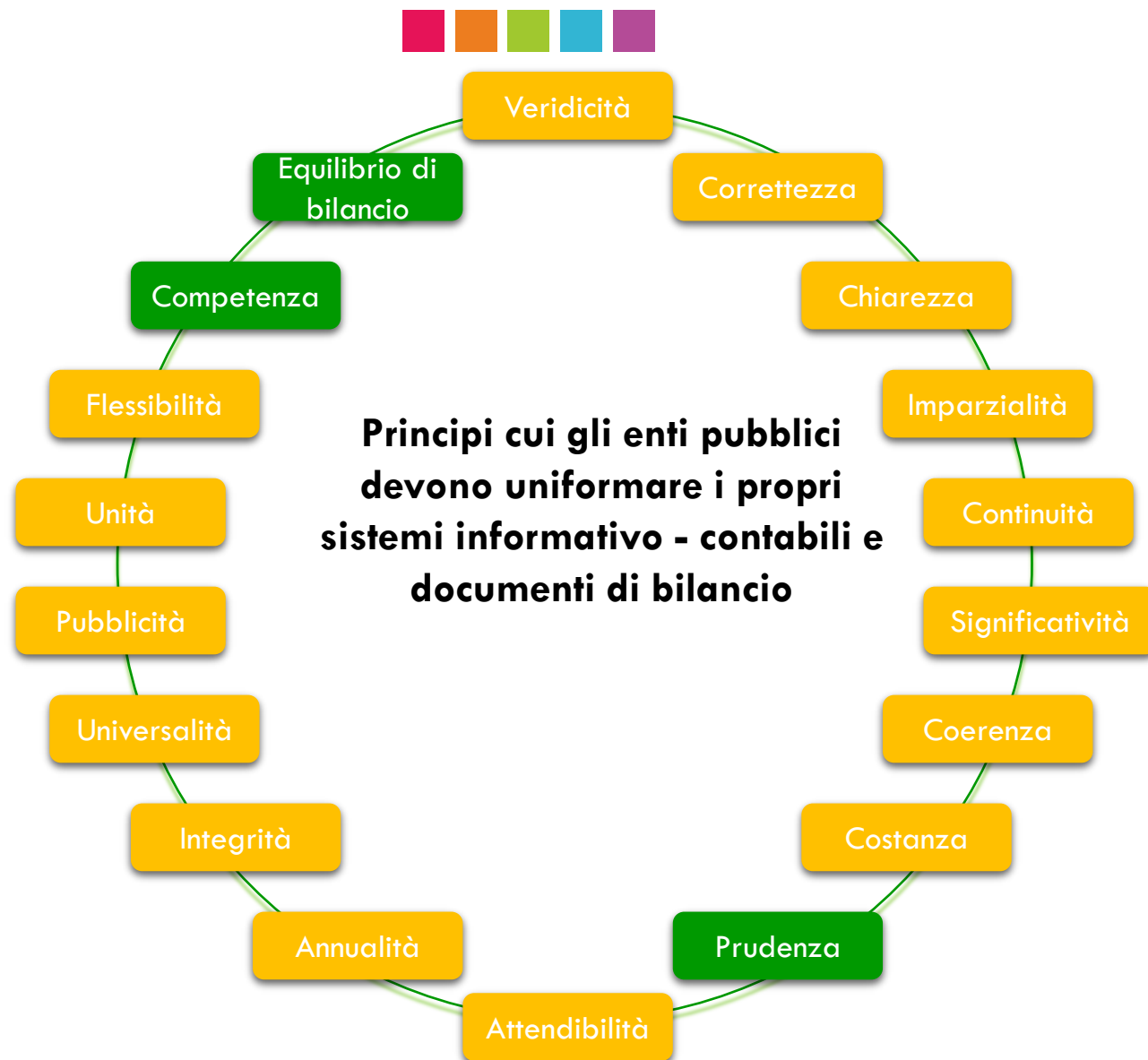
3.2 I principi contabili generali e applicati

Le amministrazioni pubbliche devono adeguarsi a regole contabili uniformi definite attraverso principi contabili:

- **principi contabili generali:** sono enunciati (competenza, annualità, di universalità, integrità, specificazione, ecc.) che lasciano agli operatori il compito di individuarne le modalità di applicazione attraverso i
- **principi applicati:** sono norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle norme contabili e dei principi generali, che svolgano una funzione di completamento del sistema generale e favoriscono comportamenti uniformi e corretti



3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Veridicità

La contabilità degli enti pubblici deve **rispecchiare le reali condizioni** delle operazioni di gestione oggetto delle loro analisi. Il concetto di veridicità è strettamente correlato ai successivi principi di Correttezza e Chiarezza.

Correttezza

Consiste nel rispetto formale e sostanziale delle regole e dei principi che sovrintendono la redazione dei documenti contabili.

Chiarezza

Si riferisce alla necessità che le poste finanziarie, economiche patrimoniali siano espone secondo una semplice e chiara classificazione una struttura di bilancio che ne faciliti la consultazione e renda evidenti le informazioni in esso contenute.

Imparzialità

L'imparzialità contabile va intesa come l'applicazione competente ed onesta del processo di formazione dei documenti contabili che richiede discernimento, oculatezza e giudizio per quanto concerne gli elementi soggettivi.

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Continuità

La valutazione delle voci deve essere fatta nella prospettiva della **continuazione dell'attività istituzionale**.

Significatività

Il bilancio deve esporre soprattutto quelle informazioni che hanno un **effetto significativo e rilevante** sui dati di bilancio e sul processo decisionale dei destinatari.

Coerenza

Implica un **nesso logico tra tutti gli atti contabili**, preventivi e consuntivi, di breve e lungo periodo.

Costanza

Questo principio prevede **la costanza di applicazione dei principi generali e dei criteri particolari di valutazione nel tempo**. Questa è una condizione essenziale della comparabilità tra documenti di previsione e di rendicontazione del medesimo anno e di anni differenti.

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Prudenza

Tale principio si applica sia ai *bilanci previsionali* sia a quelli *consuntivi*.

Il principio della prudenza si applica contabilizzando tutte le **perdite anche se non definitivamente realizzate e non contabilizzando le entrate incerte**.

Il principio della prudenza non deve rappresentare l'arbitraria riduzione di entrate, proventi e patrimonio, bensì esprimere quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione dei bilanci, cioè, soprattutto, **nella ponderazione delle incertezze e dei rischi connessi con l'andamento operativo** dell'Ente.

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Attendibilità

Le previsioni, e in generale tutte le valutazioni, devono essere sostenute da **accurate analisi degli andamenti storici** o, in mancanza da altri idonei ed **obiettivi parametri** di riferimento, nonché da **fondate aspettative** di acquisizione ed utilizzo delle risorse.

Annualità

I bilanci devono essere predisposti **periodicamente** tenendo conto che l'unità temporale di riferimento è **l'anno solare**. L'attività amministrativa di tutti gli Enti Pubblici, è unitaria nel tempo e non può essere frazionata se non idealmente, in diversi periodi poiché è sostanzialmente continua..

Universalità

Si intende la necessità di considerare nei documenti contabili **tutte le grandezze** finanziarie, patrimoniali ed economiche afferenti la gestione del singolo ente, al fine di fornire un quadro fedele ed esauriente del complesso dell'attività amministrativa, vietando nella sostanza **le gestioni fuori bilancio**

Integrità

Questo principio vieta che nel bilancio di previsione e nel rendiconto finanziario vengano iscritte delle **entrate al netto delle relative spese** sostenute per la riscossione e, viceversa, che siano iscritte delle **spese ridotte delle entrate direttamente correlate a queste**.

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Publicità

Affinché i bilanci assumano a pieno la loro valenza politica e giuridica devono essere resi pubblici secondo le norme vigenti.

Unità

Il singolo ente pubblico è una entità giuridica unica ed unitaria, pertanto deve essere **unico il suo bilancio di previsione** e **unico il suo rendiconto**. Tali documenti contabili non possono essere frazionati in maniera tale da destinare determinate fonti alla copertura di specifiche spese.

Flessibilità

Questo principio è volto a trovare, all'interno dei documenti previsionali, la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti da **circostanze straordinarie o imprevedibili** che possono modificare i valori a suo tempo approvati dall'organo politico.

Le norme di contabilità pubblica prevedono:

- La predisposizione di appositi fondi
- Particolari modalità di intervento solo qualora si verificassero fatti eccezionali per i quali non è stato previsto alcun "fondo"

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Competenza

Il principio della competenza consiste nella identificazione del periodo di pertinenza di un determinato valore

Competenza finanziaria

È il criterio con il quale, in base alla **data** dell'accertamento o dell'impegno (rilevanza giuridica), vengono *imputate le entrate e le uscite* ad un esercizio piuttosto che ad un altro.

Competenza economica

Imputa gli effetti delle operazioni e degli altri eventi all'esercizio nel quale è rinvenibile "*l'utilità economica*" ceduta o acquisita anche se diverso dal momento in cui si è realizzato l'esborso monetario.

3.2 I principi contabili generali e applicati (segue)



Equilibrio di bilancio

I principi contabili per gli enti pubblici traducono il **principio costituzionale (Art. 81) di copertura** delle spese, prescrivendo l'uguaglianza fra l'ammontare complessivo delle **entrate** e quello delle **uscite** nella predisposizione dei bilanci finanziari di previsione.

Oltre all'equilibrio finanziario gli enti pubblici dovrebbero perseguire l'equilibrio economico, senza il quale non è possibile garantire, nel tempo, la capacità di realizzare le finalità istituzionali, tanto più in un contesto sociale e di mercato dinamico, complesso e competitivo.

Un equilibrio economico duraturo comporta necessariamente anche una stabilità finanziaria, mentre non è sempre vero il contrario.

3.3 Comuni Schemi di Bilancio



L'armonizzazione passa anche attraverso l'adozione di schemi contabili comuni che consentono:

- la lettura unitaria dei conti pubblici
- il monitoraggio della finanza pubblica
- l'attuazione delle politiche economiche

3.4 Il Piano dei Conti Integrato

- ✓ previsto solo per le amministrazioni in contabilità finanziaria (derivata e integrata)
- ✓ costituito dall'elenco delle voci del bilancio gestionale finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali
- ✓ unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche, con i necessari adattamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti
- ✓ elaborato anche in funzione delle esigenze del monitoraggio della finanza pubblica

Riflessioni



L'art. 10, primo comma, del D.Lgs. 25 novembre 2016, n.218 prevede **che gli Enti di ricerca adottino, con proprio regolamento, sistemi di contabilità economico-patrimoniale anche per il controllo analitico della spesa per centri di costo**, ai sensi della normativa generale vigente in materia di contabilità pubblica di cui al D.Lgs. 31 maggio 2011, n.91.

Questione interpretativa: quale modello di contabilità intende introdurre il legislatore negli enti di ricerca?

- modello “**derivato**”: Contabilità finanziaria estesa
- modello “**puro**”: Sistema contabile economico-patrimoniale (contabilità civilistica)
- modello “**integrato**”: Sistema contabile integrato finanziario e economico-patrimoniale

Riflessioni (segue)



Mentre la riforma contabile degli enti territoriali è stata definita in dettaglio da più decreti governativi (d.lgs n. 118/2011 e d.lgs 126/2014) che hanno definito i principi generali ed hanno rinviato l'individuazione dei contenuti specifici della riforma ad un successivo decreto legislativo integrativo da emanare a valle e in considerazione dei risultati di una sperimentazione

Analogo percorso è stato fatto per le università per le quali sono state emanate regole e principi omogenei da utilizzare quale riferimento operativo per l'adozione del sistema contabile economico-patrimoniale autorizzatorio (si vedano i principi fissati nel D.lgs. n. 18/2012 e nei decreti ministeriali collegati), e un Manuale tecnico-operativo elaborato dalla Commissione per la contabilità economico-patrimoniale delle Università, prevista dall'art. 9 del medesimo Decreto legislativo 18/2012.

Per gli enti di ricerca, invece, non si è avuto un percorso analogo e si è in attesa di avere indicazioni da parte del Ministero vigilante sulle modalità di attuazione del disposto dell'art. 10 del D.L.vo 218/2016.

Riflessioni (segue)



Le maggiori criticità emerse dal confronto tra gli enti del comparto:

- individuazione di principi contabili comuni, assicurando così l'uniforme applicazione della normativa e la piena armonizzazione dei bilanci degli EPR con quelli degli altri Enti pubblici, anche tenuto conto della funzione autorizzativa della contabilità pubblica;
- definizione condivisa di modelli gestionali, regolamenti e manuali di contabilità economico patrimoniali, che guidino gli enti nel trattamento delle specifiche fattispecie concrete;
- gestione delle procedure di transizione tra i sistemi contabili, che si concretizzerà con operazioni di carattere straordinario, legate alla modifica dei criteri di valutazione e classificazione. La corretta attuazione di questa fase pone le basi per l'efficace implementazione della contabilità economico-patrimoniale;
- adozione di pacchetti informativi comuni che consentano anche economie di scala;
- opportunità di automatizzare alcuni adempimenti periodici in tema contabile richiesti dal MEF e dalla Corte dei Conti (ad esempio RGS bilancio Enti)
- necessità di formazione specifica che accompagni il personale ad una rivoluzione culturale.

Riflessioni (segue)



E' necessaria da parte dei ministeri vigilanti l'elaborazione di regole e principi, come fatto per le Università e gli enti territoriali, in grado di disciplinare compiutamente tutti gli aspetti operativi del sistema contabile e delle sue connessioni con il sistema giuridico di autorizzazione della spesa.

Il ricorso a tale complesso normativo costituirebbe un importante quadro di riferimento comune, contribuendo allo sviluppo del sistema contabile in un disegno coerente di armonizzazione dell'intero settore della ricerca.

Riflessioni (segue)



In tale ottica si pone la richiesta del CODIGER del settembre 2020 al MEF, MUR e PCM di avere un autorevole coordinamento delle attività di attuazione del disposto dell'art. 10 del D. Lgs. 218/2016 auspicando la costituzione di un gruppo di lavoro presso il MEF, con la partecipazione congiunta dei rappresentanti degli EPR e delle Amministrazioni vigilanti, volto ad esaminare le problematiche comuni derivanti dalla specificità - anche normativa degli EPR, finalizzata a definire linee guida omogenee per un'attuazione unitaria delle norme, tenuto conto del complessivo quadro dell'armonizzazione contabile nazionale e, in prospettiva, europea.

La complessità del cambiamento definito dalla normativa richiede valutazioni di carattere metodologico e organizzativo e può essere superata attraverso la condivisione non solo di principi contabili in senso stretto, ma anche di linee direttrici comuni, destinati in particolare a veicolare l'introduzione della contabilità economica negli EPR, non più rinviabile nel più ampio processo di riforma della contabilità pubblica



GRAZIE