

Premessa
*Obiettivi e metodi di ricerca**

Il processo di armonizzazione contabile degli Enti pubblici di ricerca (d'ora in avanti EPR) rappresenta un caso emblematico delle complessità che caratterizzano l'attuazione della riforma contabile negli Enti pubblici istituzionali¹. Tali Enti, disciplinati dalla Legge delega 196/2009 e dal successivo D.Lgs. 91/2011, si sono trovati, nel corso degli anni, a operare all'interno di un quadro normativo che, lungi dall'assicurare un sistema coerente e unitario, ha prodotto la coesistenza di più modelli contabili, stratificatisi nel tempo per effetto di interventi normativi parziali e disorganici.

Prima di procedere oltre, è opportuno chiarire il significato delle nozioni contabili cui si farà riferimento nel corso della trattazione. In particolare, si intende per:

- “contabilità finanziaria” (d'ora in poi Co.Fi), un insieme ordinato di scritture contabili, tenute con il “sistema delle previsioni”, detto anche, nella

* Il presente lavoro si sviluppa a partire da riflessioni maturate in contributi precedenti sul medesimo tema, più volte richiamati nel corso del volume. Tra questi, merita una particolare menzione il manoscritto di M. PAOLONI, F.G. GRANDIS, *La dimensione aziendale delle Amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2007, che ha costituito un imprescindibile riferimento teorico, fornendo le coordinate concettuali e metodologiche fondamentali per l'impostazione della presente indagine.

¹ Nel proseguo della trattazione, per Ente pubblico istituzionale si intendono quegli Enti che svolgono una attività direttamente volta al perseguimento di una specifica finalità di interesse pubblico, indipendentemente da un dato territorio, escludendo da tale nozione, pertanto, gli Enti territoriali (P.E. CASSANDRO, *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, Torino, 1970, p. 4). Si precisa che l'attributo “pubblico” è inteso nella accezione economico-aziendale del termine, volendo includere tutti gli Enti che hanno soggetto economico pubblico; in altri termini, che abbiano una *governance* pubblica.

- pratica, “sistema finanziario”, ed internazionalmente noto come “contabilità camerale” o *legal/commitment accrual*²;
- “contabilità economico-patrimoniale” (d’ora in poi Co.Ep), un insieme ordinato di scritture contabili generali, ossia relative all’intera azienda, tenute con il “sistema patrimoniale”³ o con il “sistema del reddito”⁴ applicato al metodo della “partita doppia”; tale termine è usato in luogo delle espressioni “contabilità civilistica” e “contabilità *accrual*”, che compaiono nelle norme nazionali⁵.

Pur essendo composto da poche unità, il settore degli EPR è caratterizzato da una estrema eterogeneità, ravvisabile in termini di attività svolta, di dimensione e di assoggettamento a differenti Amministrazioni vigilanti. Difatti, l’attività di ricerca, in sé non standardizzabile, ha comportato anche l’adozione di strutture organizzative differenti, nonché una autonomia finanziaria e patrimoniale non omogenea.

Consapevole della profonda eterogeneità che contraddistingue gli EPR, il Legislatore ha inteso valorizzarne le specificità, conferendo loro una significativa autonomia statutaria e regolamentare mediante l’adozione del D.Lgs. 25 novembre 2016, n. 218. Tale disposizione ha avuto ricadute evidenti anche sul piano organizzativo, determinando una pluralità di modelli di *governance* e assetti gestionali.

A ciò si affianca, in modo altrettanto rilevante, l’attribuzione di una piena

² Come spiegato da F. DELLA PENNA: “... oggetto di questi sistemi è un fondo complesso previsto, elementi del quale sono entrate e uscite previste, o meglio, una serie di autorizzazioni per le entrate ed una serie di autorizzazioni e limitazioni per le uscite, autorizzazioni e limitazioni che il potere volitivo dell’azienda dà agli amministratori” (F. DELLA PENNA, *Le istituzioni contabili, parte prima, terza edizione*, Casa Editrice Castellani, Roma, 1957, pp. 218-219). Tali sistemi contabili sono, infatti, denominati anche “sistemi della previsione”.

³ F. BESTA, *La Ragioneria*, Vol. 1, Vallardi, Milano, 1932.

⁴ G. ZAPPA, *Il reddito d’impresa*, Giuffrè, Milano, 1950.

⁵ I termini “contabilità civilistica” e “contabilità economico-patrimoniale” possono certamente essere utilizzati come sinonimi, anche se la “contabilità civilistica” non impone né uno specifico “sistema” né un dettagliato “metodo” contabile. Sul punto vedasi, più diffusamente, quanto affermato in F.G. GRANDIS, *Le ambiguità nelle riforme dei sistemi contabili pubblici*, in *Quaderni monografici Rirea*, n. 47, 2006, allegato alla *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, fascicolo 9-10, 2006, pp. 1-47. Si consiglia inoltre L. ANSELMi, A. PAVAN, E. REGINATO, *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, in *Azienda Pubblica*, n. 1, 2012.

autonomia contabile⁶, che consente a ciascun Ente di definire, nel rispetto dei principi generali fissati dal D.Lgs. 91/2011, il proprio modello contabile, individuandone i principali aspetti, in coerenza con la propria struttura e con i propri fini istituzionali. Tale autonomia, di fatto, ripropone, anche all'interno della stessa categoria degli EPR, la bipartizione sui sistemi contabili già delineata nel D.Lgs. 91/2011, per cui è possibile rinvenire:

- EPR esclusivamente in Co.Ep, che disciplinano i documenti di previsione nel rispetto del D.M.E.F. 27 marzo 2013, mediante l'obbligatoria redazione di un *budget* economico e l'analitica definizione della c.d. "tassonomia";
- EPR in Co.Fi che, per espressa disposizione della delega di cui all'art. 2 della Legge 196/2009, sono tenuti ad affiancare un sistema di Co.Ep e, pertanto, presentano modelli di contabilità integrata.

Se, sul piano teorico, la disciplina individua una bipartizione tra Enti esclusivamente in Co.Ep ed Enti in contabilità integrata, il primo obiettivo della presente indagine è comprendere quali modelli contabili siano effettivamente adottati dagli EPR, verificando quale sia il livello di omogeneità nella scelta operata, viste anche le dimensioni ridotte del comparto.

Muovendo da tale premessa, si intende dar risposta al seguente quesito di ricerca:

RQ1: Qual è il livello di omogeneità riscontrabile nei modelli contabili effettivamente adottati dagli Enti pubblici di ricerca?

Il contesto degli EPR risulta interessante anche per valutare l'impatto della riforma 1.15 del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)⁷, intitolata "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*", sui modelli contabili effettivamente adottati. Tale riforma, infatti, si configura come un tentativo – forse il primo realmente

⁶ Art. 10 del D.Lgs. 218/2016.

⁷ Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) è il programma strategico con cui l'Italia intende rilanciare la propria economia dopo la pandemia di COVID-19, promuovendo una crescita sostenibile, digitale e inclusiva. È parte integrante del più ampio programma europeo *Next Generation EU*, un fondo da 750 miliardi di euro approvato nel luglio 2020 per sostenere gli Stati membri colpiti dalla crisi sanitaria ed economica. La riforma 1.15, intitolata "Dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*", è specificatamente discussa nel par. 1.4 della presente monografia.

sistemico – di ricomporre la disorganicità della normativa vigente, assegnando al processo di armonizzazione contabile un obiettivo univoco e ineludibile: l'adozione generalizzata, da parte di tutte le Amministrazioni pubbliche, di un modello di contabilità *accrual*, orientato a soddisfare i “bisogni informativi della generalità degli utilizzatori”⁸; ciò a prescindere dal mantenimento o meno della Co.Fi.

Tuttavia, il dettato riformatore – pur ambizioso nei suoi obiettivi – non offre indicazioni puntuali circa le modalità di raccordo tra il modello contabile adottato e il più ampio impianto della pianificazione strategica e della programmazione degli EPR. Difatti, la riforma ha come scopo la disciplina degli aspetti relativi alla rendicontazione, mentre nulla viene detto in merito alla fase della previsione, materia esclusa dal perimetro dell'intervento normativo.

Di qui la necessità di interrogarsi su quale impatto effettivo tale riforma abbia sulle scelte contabili operate dagli EPR, nella prospettiva di supportare – o eventualmente ripensare – i processi decisionali e allocativi interni. Ne discende il secondo quesito di ricerca:

RQ2: In che modo la riforma 1.15 del PNRR ha influenzato le scelte degli Enti pubblici di ricerca in merito ai modelli contabili da adottare per supportare i processi di pianificazione strategica e programmazione?

Accanto alla ricostruzione dello stato dell'arte del comparto, il lavoro intende poi approfondire – in chiave critica – i principali limiti strutturali riscontrabili nei modelli contabili in uso presso gli EPR, valutandone la capacità di rispondere alle istanze sistemiche sottese all'introduzione della contabilità *accrual*, prospettando, al contempo, possibili soluzioni operative fondate sull'autonomia regolamentare riconosciuta a tali Enti.

In tale prospettiva, emergono due inevitabili criticità. Da un lato, la Co.Ep – concepita per finalità conoscitive e di analisi gestionale – non risulta strutturalmente predisposta, almeno sul piano teorico, ad assolvere una funzione autorizzativa in senso proprio, sollevando dubbi circa la sua idoneità a legittimare l'allocazione delle risorse pubbliche. Dall'altro lato, la contabilità integrata – pur risolvendo il problema della funzione autorizzativa mediante il mantenimento

⁸ Il virgolettato è tratto dal MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *Quadro concettuale*, 2022, p. 4, disponibile al link:

https://accrual.rgs.mef.gov.it/.content/accrual_document/accrual_document_00005.html#anchor-6.

della Co.Fi – tende a configurarsi, nella prassi operativa, come un impianto faraginoso, in cui la duplice rilevazione economico-patrimoniale e finanziaria corre il rischio di tradursi in un'operazione meramente formale, allontanandosi da una effettiva integrazione logico-informativa dei due sistemi.

Alla luce di tali considerazioni, si rendono necessarie alcune riflessioni specifiche.

Con riguardo agli EPR che adottano la sola Co.Ep, appare opportuno interrogarsi su come l'attuale impianto normativo sia stato integrato con i regolamenti di amministrazione, contabilità e finanza che disciplinano la funzione autorizzativa.

Da qui discende la seguente domanda di ricerca:

RQ3: In che modo gli Enti pubblici di ricerca che adottano la sola contabilità economico-patrimoniale disciplinano e sostanziano la funzione autorizzativa, in assenza di una chiara disposizione normativa?

Quanto, invece, agli Enti che adottano un sistema contabile integrato, si rende necessario approfondire la coesistenza dei due modelli contabili, e verificarne l'effettiva integrazione informativa. Nella prassi, infatti, la Co.Ep risulta spesso derivata *ex post* mediante elaborazioni extracontabili, con evidenti riflessi sulla qualità e coerenza del dato gestionale.

Da tale contesto discendono le ultime due domande di ricerca, volte a verificare la capacità degli strumenti contabili attualmente in uso di rappresentare, in modo coerente e integrato, i fatti gestionali dell'Ente, ossia:

RQ4: In che misura gli Enti pubblici di ricerca che adottano la contabilità integrata riescono a garantire una rilevazione unitaria e coerente dei fatti gestionali?

RQ5: Il piano dei conti in uso negli Enti pubblici di ricerca che adottano la contabilità integrata è effettivamente strutturato in modo da assicurare una rappresentazione coerente e coordinata dei fatti gestionali nei due modelli contabili?

La metodologia adottata si fonda su un approccio induttivo⁹, orientato a

⁹ In tal senso, il presente contributo si configura come uno scritto di ragioneria applicata. Il valore di tali scritti nasce dalla capacità di cogliere nella prassi operativa spunti di riflessione

trarre evidenze dalla prassi operativa, ricostruita mediante l'analisi della normativa vigente, dei regolamenti di amministrazione e contabilità degli EPR e degli strumenti effettivamente utilizzati dagli operatori contabili. Come riconosciuto in letteratura nell'ambito della *accounting theory*¹⁰, il metodo induttivo si articola a partire dall'esame di casi concreti e rappresentativi di una più ampia categoria fenomenica, allo scopo di individuare regolarità empiriche e tratti ricorrenti generalizzabili.

Nel quadro dell'indagine condotta, si è proceduto, in prima istanza, a un esame dei regolamenti di amministrazione, contabilità e finanza adottati dai venti EPR, elencati nell'art. 1 del D.Lgs. 218/2016¹¹, con l'obiettivo di restituire una mappatura dello stato dell'arte della disciplina contabile nel settore. Tale fase preliminare ha consentito di cogliere, in chiave comparativa, le principali linee di tendenza e le aree di disomogeneità nella regolamentazione degli aspetti contabili del comparto. Nel delineare la struttura dell'analisi, si è proceduto all'individuazione di un insieme di variabili, ritenute rilevanti per la comprensione della concreta applicazione dei modelli contabili negli EPR. Le variabili individuate sono state sottoposte a verifica mediante un'analisi documentale¹².

teorica, elaborando sistematizzazioni concettuali che traggono origine da esperienze concrete. Come già spiegato da F.G. Grandis, difatti: “Nella “ragioneria applicata” l'osservazione della realtà fattuale è sempre stata foriera di riflessioni dottrinali nate, frequentemente, da lavori professionali svolti su temi assolutamente degni di una loro sistematizzazione scientifica e di una conseguente ed adeguata collocazione editoriale.” (F.G. GRANDIS (a cura di), *Scritti di ragioneria ed economia delle aziende pubbliche*, Roma TrE-Press, Roma, 2024, p. 9).

¹⁰ HENDRIKSEN E.S., VAN BRED A M.F., *Accounting Theory* (5^a ed.), Irwin, Pennsylvania State University, 1992.

¹¹ Come si illustra nel par. 1.5 del presente lavoro, tale elenco rappresenta la definizione domestica di EPR, che si discosta dalla definizione europea.

¹² L'analisi documentale è ispirata al *framework* qualitativo proposto in G.A. BOWEN, *Document analysis as a qualitative research method*, in *Qualitative Research Journal*, n. 9(2), 2009, pp. 27-40.

Di seguito, si descrive nel dettaglio l'analisi documentale svolta.

Innanzitutto, si è analizzata la tipologia di sistema contabile adottato da ciascun Ente, con particolare attenzione alle scelte operate in relazione all'utilizzo esclusivo della Co.Ep o alla compresenza, in forma integrata, della Co.Fi e della Co.Ep.

Con riferimento agli Enti dotati di sistemi contabili integrati, l'analisi si è concentrata sugli elementi che assicurano un'effettiva interoperabilità tra la Co.Ep e la Co.Fi, con particolare attenzione alle discipline di impegno e accertamento, i due momenti su cui si basano le rilevazioni e imputazioni nella competenza finanziaria.

Successivamente, il lavoro si è concentrata sull'approfondimento di due casi studio¹³, selezionati in ragione del differente modello contabile adottato: il Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR)¹⁴, che adotta un sistema fondato esclusivamente sulla Co.Ep, e l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA)¹⁵, che opera, invece, secondo un modello di Co.Fi, opportunamente integrato con la Co.Ep.

La selezione dei due casi studio trova fondamento nella rilevanza dimensionale degli Enti considerati, che si configurano come realtà complesse, sia per struttura organizzativa, sia per volume di risorse umane e finanziarie

Viceversa, per gli Enti che adottano un sistema basato sulla sola Co.Ep, l'indagine ha approfondito i documenti previsionali, soprattutto per quanto attiene alla funzione autorizzativa, individuata come elemento particolarmente critico in assenza della Co.Fi. In tal senso, si è verificata la presenza di un *budget* economico annuale, la sua eventuale natura vincolante e la coesistenza di un *budget* degli investimenti, valutando anche per quest'ultimo la funzione autorizzatoria, limitata o estesa, esercitata in relazione alla sua articolazione temporale. Si sono poi tratte informazioni sugli schemi di riferimento utilizzati per la rendicontazione.

¹³ La metodologia del caso studio è stata adottata al fine di approfondire in maniera qualitativa e dettagliata un fenomeno specifico all'interno del suo contesto reale. Questo approccio consente di analizzare dinamiche complesse, raccogliendo dati mediante la consultazione di diverse fonti (documenti, interviste, osservazioni, dati secondari), per ottenere una comprensione integrata e approfondita del caso oggetto di studio. La scelta di questo metodo risponde all'esigenza di esplorare il tema in modo olistico, tenendo conto delle sue specificità e del contesto in cui si manifesta. Sul punto, si veda: R.K. YIN, *Case Study Research: Design and Methods*, 4^a ed., Thousand Oaks, CA, 2009.

¹⁴ Il CNR è ente pubblico nazionale di ricerca con competenza scientifica generale, vigilato dal Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, dotato di personalità giuridica di diritto pubblico e di autonomia scientifica, finanziaria, organizzativa, patrimoniale e contabile in attuazione degli artt. 9 e 33 Cost. Il CNR, quale ente pubblico nazionale di ricerca con un ruolo centrale di riferimento e valorizzazione delle comunità tematiche e disciplinari in ambito nazionale, in un quadro di cooperazione e integrazione europea, ha il compito di svolgere, promuovere, e valorizzare ricerche nei principali settori della conoscenza, perseguendo l'integrazione di discipline e tecnologie; di trasferirne e di applicarne i risultati per lo sviluppo scientifico, culturale, tecnologico, economico e sociale del Paese e di fornire supporto tecnico-scientifico agli organi costituzionali e alle amministrazioni pubbliche.

¹⁵ L'ENEA è un ente di diritto pubblico nazionale di ricerca, vigilato dal Ministero della transizione ecologica. L'ENEA ha personalità giuridica di diritto pubblico e gode di autonomia scientifica, statutaria, regolamentare, finanziaria, organizzativa, patrimoniale e contabile. ENEA opera nei settori dell'energia, dell'ambiente e dello sviluppo economico sostenibile, e mette a disposizione del sistema Paese competenze multidisciplinari e esperienza consolidata nella gestione di progetti complessi. È un ente finalizzato alla ricerca, all'innovazione tecnologica e alla prestazione di servizi avanzati verso le imprese, la pubblica amministrazione e i cittadini. Assolve alle specifiche funzioni di Agenzia per l'efficienza energetica previste dal D.Lgs. 30 maggio 2008, n. 115 e successive modificazioni.

gestite¹⁶. A rafforzare tale scelta interviene anche un elemento di attualità: entrambi gli Enti hanno recentemente proceduto alla revisione dei propri regolamenti di amministrazione, contabilità e finanza. Questo consente di analizzare soluzioni operative tra le più recenti, adottate in risposta alle sfide poste dalla transizione verso un sistema contabile *accrual*, delineato dalla riforma 1.15 del PNRR, nonché di individuare in modo puntuale le modalità concrete con cui gli Enti hanno interpretato e stanno attuando l'autonomia regolamentare riconosciuta loro dal Legislatore.

Anche l'esame dei casi è stato condotto mediante un'analisi documentale, basata sull'esame dei regolamenti interni, dei manuali contabili e dei documenti previsionali e di rendicontazione, tratti dalla sezione *Amministrazione trasparente* pubblicamente accessibile¹⁷. L'approccio adottato ha privilegiato una lettura orientata all'identificazione delle prassi virtuose, delle soluzioni operative maggiormente strutturate e delle criticità ricorrenti, così da restituire un quadro articolato e utile a fini di una riflessione comparativa, che tende ad assumere anche valore complessivo¹⁸.

La struttura del lavoro riflette, dunque, una progressione logica che muove dalla definizione del quadro normativo di riferimento, per poi approfondire,

¹⁶ I due Enti oggetto di analisi si collocano, rispettivamente, al primo e al secondo posto tra gli EPR per numero di dipendenti: il CNR conta oltre 8.000 unità di personale, mentre ENEA supera le 2.200. Entrambi presentano una struttura organizzativa articolata, con numerose sedi distribuite su tutto il territorio nazionale. Sul piano finanziario, i dati di bilancio per l'anno 2024, espressi in Co.Fi e quindi confrontabili, restituiscono le seguenti risultanze: il CNR rileva spese pari a 1.062.209.200 euro, già al netto delle partite di giro, mentre ENEA prevede spese per 455.397.000 euro, sempre al netto delle contabilità speciali e delle partite di giro.

¹⁷ La sezione "Amministrazione Trasparente" rappresenta un elemento imprescindibile per tutte le pubbliche Amministrazioni italiane, introdotto dal D.Lgs. 33/2013 e successivamente aggiornato dal D.Lgs. 97/2016. Tale area del sito istituzionale ha lo scopo di rendere accessibili, in modo chiaro e sistematico, le informazioni relative all'organizzazione e all'attività amministrativa, nel rispetto dei principi di trasparenza, legalità e prevenzione della corruzione. Strutturata secondo un modello uniforme, la sezione raccoglie dati aggiornati su vari aspetti dell'Ente, quali: struttura organizzativa, nominativi e compensi dei dirigenti, dotazione organica e stato del personale, bandi di concorso, documenti di programmazione, rendicontazione e valutazione della *performance*, informazioni su enti e società partecipate, bilanci, incarichi di collaborazione e consulenza.

¹⁸ Ulteriori riferimenti bibliografici utilizzati per la realizzazione di questo lavoro di ricerca sono: R.W. SCAPENS, *Doing case study research*, in C. HUMPHREY, B. LEE (a cura di), *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Elsevier, Amsterdam, 2004, pp. 257-279; P. CORBETTA, *La ricerca sociale: metodologia e tecniche*, Il Mulino, Bologna, 2003.

in chiave applicativa, i modelli di contabilità adottati dagli EPR, fino ad approdare all'esame delle esperienze concretamente attuate.

Il Capitolo 1 delinea l'evoluzione normativa del sistema contabile pubblico italiano, con particolare attenzione al ruolo svolto dalla Legge 196/2009 e dal D.Lgs. 91/2011, veri e propri pilastri del percorso di armonizzazione contabile. Particolare enfasi è attribuita alla riforma 1.15 del PNRR, che, introducendo l'obiettivo di dotare le Amministrazioni pubbliche di un sistema *accrual*, ha impresso una forte accelerazione ai processi di convergenza tra modelli contabili diversi. In questa prospettiva, il capitolo si chiude con un primo inquadramento delle due principali configurazioni contabili oggi presenti negli EPR: da un lato, gli Enti che adottano esclusivamente la Co.Ep; dall'altro, quelli che si avvalgono del modello di contabilità integrata.

Il Capitolo 2 affronta il tema del processo di pianificazione strategica, di programmazione e di controllo. Dopo aver ripercorso gli approcci teorici che hanno guidato l'evoluzione della logica programmatica nelle pubbliche Amministrazioni, in generale, e negli EPR, in dettaglio, viene analizzato il ruolo del sistema contabile nell'ambito di tale processo. In tal senso, emerge con chiarezza la rilevanza strategica sottesa alla scelta del modello contabile da adottare, quale elemento determinante per l'efficacia dei processi di pianificazione, programmazione e controllo.

Il Capitolo 3 rappresenta il cuore dell'analisi dedicata agli EPR in Co.Ep. Dopo aver descritto le fonti normative di riferimento – in particolare il D.M.E.F. 27 marzo 2013 – il testo si sofferma sulle principali criticità operative, legate alla fase previsionale, alla mancanza di uno schema contabile unificato e alla difficoltà di raccordo tra documenti previsionali e consuntivi. In questo contesto, trova spazio un'analisi di dettaglio della disciplina adottata dal CNR, selezionato quale caso studio per la sua recente revisione regolamentare e per l'elevato livello di formalizzazione raggiunto. La disamina del regolamento e del manuale contabile consente di evidenziare sia i punti di forza, sia le aree che necessitano di ulteriori interventi.

Nel Capitolo 4, l'attenzione si sposta sugli EPR che adottano il modello contabile integrato, la cui disciplina si fonda sul D.P.R. 97/2003. Il caso studio dell'ENEA consente di osservare da vicino i meccanismi di funzionamento del modello integrato, evidenziando gli sforzi di adeguamento alla normativa vigente e le soluzioni operative adottate per garantire la massima coerenza tra le rilevazioni in Co.Fi e quelle in Co.Ep.

Il Capitolo 5 si concentra sull'analisi del piano dei conti, individuato quale elemento cardine della contabilità integrata. In particolare, viene approfondita

la sua funzione di raccordo tra le diverse dimensioni della rilevazione – finanziaria ed economico-patrimoniale – evidenziandone, tuttavia, le criticità ancora presenti in termini di effettiva capacità rappresentativa e di tenuta sistemica. L'ultima sezione del capitolo è dedicata all'esame dell'esperienza operativa maturata all'interno di ENEA, che, pur non esente da limiti, testimonia un progressivo avvicinamento a una logica d'uso del piano dei conti più coerente con un modello di contabilità integrata effettiva.

Le conclusioni si propongono di ricondurre a sintesi i principali risultati emersi dall'analisi condotta, restituendo una risposta articolata ai quesiti di ricerca formulati nella presente premessa. A partire da tali evidenze, si delineano, infine, alcune possibili direttrici di evoluzione e miglioramento dei modelli contabili attualmente adottati nel settore.