

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli
OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

INDICE

Prefazione	pag.	9
Introduzione	»	15
1. Armonizzazione contabile e trasparenza: un legame non scontato , di <i>Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone</i>	»	21
1.1. Introduzione	»	21
1.2. Rassegna della letteratura e quadro teorico della ricerca	»	23
1.3. L'oggetto specifico di analisi: il legame tra armonizzazione e trasparenza contabile	»	27
1.4. Metodologia	»	30
1.5. Risultati e discussione	»	35
1.6. Conclusioni	»	40
Bibliografia	»	42
2. Gli effetti della riforma sulla gestione dei residui attivi , di <i>Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro</i>	»	46
2.1. Introduzione	»	46
2.2. Il framework teorico e normativo di riferimento	»	46
2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali	»	50
2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia	»	54
2.5. I risultati	»	56
2.6. Conclusioni	»	66
Bibliografia	»	69

3. L'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità e il suo impatto sulle grandezze di bilancio , di <i>Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia</i>	pag. 72
3.1. Introduzione	» 72
3.2. Il quadro teorico di riferimento	» 73
3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità	» 75
3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca	» 78
3.5. I risultati	» 80
3.5.1. Le scelte a preventivo	» 80
3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari	» 88
3.6. Conclusioni	» 93
Bibliografia	» 96
4. La produzione e l'utilizzo delle informazioni di contabilità economico-patrimoniale: alcuni elementi di criticità , di <i>Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone</i>	» 98
4.1. Introduzione	» 98
4.2. Il quadro teorico di riferimento	» 100
4.3. Il contesto normativo nazionale	» 105
4.4. La ricerca empirica: obiettivi e metodo	» 108
4.5. I risultati dell'indagine sulla produzione delle informazioni	» 112
4.6. I risultati sull'utilizzo delle informazioni	» 120
4.7. Conclusioni	» 126
Bibliografia	» 130
5. Un'analisi della qualità della programmazione attraverso il DUP , di <i>Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo</i>	» 133
5.1. Introduzione	» 133
5.2. L'efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche: un tema controverso in letteratura	» 135
5.3. Un'analisi empirica: la metodologia	» 139
5.4. I risultati	» 141
5.4.1. Contesto interno ed esterno e percezione dell'utilità delle informazioni	» 142
5.4.2. Obiettivi	» 143
5.4.3. Indicatori e target	» 147
5.4.4. Sistema degli incentivi	» 149
5.5. Le interviste dei responsabili finanziari	» 149

5.6. Conclusioni	pag.	151
Bibliografia	»	153
6. Il rendiconto per il cittadino: prime evidenze , di <i>Alberto Romolini e Federica Ricci</i>	»	156
6.1. Introduzione	»	156
6.2. Il quadro teorico di riferimento	»	159
6.3. Il metodo di analisi	»	161
6.4. L'analisi dei risultati	»	165
6.5. Conclusioni	»	168
Bibliografia	»	170
7. Le novità normative tra falso ideologico e falso in bilancio , di <i>Paolo Ricci, Paolo Esposito e Renato Civitillo</i>	»	172
7.1. Introduzione	»	172
7.2. Domande di ricerca e metodologia	»	173
7.3. Rassegna della letteratura ed evidenze internazionali	»	175
7.4. Alcune evidenze empiriche: i casi di Alessandria e di Catania	»	179
7.4.1. Il reato di falso ideologico e il Comune di Catania	»	179
7.4.2. Il Comune di Alessandria: tra dissesto finanziario e danno erariale	»	186
7.5. Discussione dei risultati	»	193
7.6. Conclusioni	»	195
Bibliografia	»	199
8. L'impatto della riforma sulla qualità della revisione contabile , di <i>Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda</i>	»	202
8.1. Introduzione	»	202
8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia	»	203
8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento	»	205
8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione	»	209
8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici	»	211
8.6. La selezione e le caratteristiche del campione	»	212
8.7. L'analisi dei risultati	»	215
8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza	»	216

8.7.2. Gli aspetti soggettivi: indipendenza e scetticismo professionale	pag.	218
8.7.3. Gli aspetti procedurali: il processo di revisione	»	220
8.7.4. Gli aspetti procedurali: la valutazione dei rischi	»	221
8.7.5. Altri elementi: significatività, controlli della società di revisione, outcome dell'attività di revisione	»	223
8.8. Conclusioni	»	223
Bibliografia	»	226

PREFAZIONE

L'armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio delle amministrazioni pubbliche (d'ora in poi, armonizzazione) è tema, ormai da tempo, posto al centro dell'attenzione sia degli studiosi sia degli operatori, tanto in Italia che a livello internazionale. Il nostro Paese si è avviato su questo percorso a seguito dell'approvazione della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 ("Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione"). L'armonizzazione – in verità, nella Costituzione si fa riferimento a "l'armonizzazione dei bilanci pubblici", concetto che di per sé potrebbe avere anche una portata assai modesta – era allora fra le materie, elencate all'articolo 117 della Carta, di legislazione concorrente fra Stato e Regioni. La successiva modifica costituzionale in materia di bilancio (legge 20 aprile 2012, n. 1), con la quale sono stati espressamente previsti i principi dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, è intervenuta anche nell'art. 117, comma 2, lett. e), assegnando la materia dell'armonizzazione all'esclusiva competenza legislativa dello Stato. Rispetto al 2001, quindi, il processo è stato centralizzato con conseguente rafforzamento del ruolo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in particolare della Ragioneria Generale dello Stato, quale motore e regista dell'intero percorso di revisione dei sistemi di contabilità e bilancio pubblici.

Muovendo dalla cornice del dettato costituzionale, l'armonizzazione ha seguito nella legislazione ordinaria un percorso riconducibile, in una prima fase, a due leggi fondamentali: la legge 5 maggio 2009, n. 42 ("Delega al Governo in materia di federalismo fiscale") e la legge 31 dicembre 2009, n. 196 ("Legge di contabilità e finanza pubblica"). L'articolo 2, comma 1, della legge 42/2009, così come modificato dalla legge 196/2009, delegava il Governo ad adottare decreti legislativi "in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, al fine di assicurare, attraverso la definizione dei principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario e la definizione della perequazione, l'autonomia finanziaria di comuni, province, città metropolitane e regioni, nonché al fine di armonizzare i sistemi

contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti”. Tali decreti dovevano essere informati ai principi e criteri direttivi elencati all’articolo 2, comma 2, lett. h), fra i quali spiccavano l’affiancamento, a fini conoscitivi, alla contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale e l’obbligatorietà del bilancio consolidato. A quanto scritto occorre aggiungere che l’articolo 2, comma 1 della legge 196/2009 delegava il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per l’armonizzazione, ad esclusione di Regioni ed enti locali, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica. I principi e i criteri direttivi ai quali informare i decreti legislativi *ex lege* 196/2009 erano sostanzialmente identici a quelli previsti per Regioni ed enti locali, sopra richiamati.

In pratica, ricomponendo in sintesi unitaria il dettato degli articoli 2 delle leggi 42/2009 e 196/2009, è agevole concludere che l’armonizzazione riguarda l’intero sistema delle amministrazioni pubbliche italiane. Con specifico riferimento a Regioni ed enti locali, il percorso normativo è poi proseguito con l’approvazione del d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, più volte modificato.

Data l’importanza del processo di cambiamento in atto, la Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA), attraverso l’attività di ricerca di un folto gruppo di studiosi che abbiamo avuto l’onore di coordinare, ha inteso “fare il punto” sullo stato dell’arte e sui primi effetti dell’applicazione delle innovazioni in oggetto. L’intento è di porre all’attenzione degli studiosi di discipline contabili, del regolatore e della migliore pratica un insieme ordinato di riflessioni approfondite su alcuni dei profili più significativi dell’armonizzazione.

L’interesse e l’entusiasmo che ha suscitato la *call* lanciata attraverso il sito istituzionale della Società per raccogliere manifestazioni di interesse a partecipare al nostro progetto hanno permesso di realizzare quattro distinti volumi, rispettivamente focalizzati su una ricognizione internazionale in materia di armonizzazione (a cura di Francesca Manes Rossi e Eugenio Caperchione), sull’introduzione della disciplina in materia di bilancio consolidato (a cura di Claudio Teodori e Marco Bisogno), sulle novità riguardanti le Regioni (a cura di Eugenio Anessi Pessina) e sul nuovo ordinamento contabile degli enti locali (a cura di Luca Bartocci e Luca Del Bene).

La nostra convinzione, più che un auspicio, è che i contributi contenuti in ognuno dei suddetti volumi offrano al lettore spunti di rilevante interesse su temi di indiscutibile attualità per la dottrina e per la pratica. Peraltro, si tratta di un’ulteriore concreta evidenza dell’interesse che i soci SIDREA nutrono per le amministrazioni pubbliche e del fatto che la nostra Società rappresenta un interlocutore naturale e attento anche per le Istituzioni del mondo pubblico.

La modifica dei sistemi di contabilità e bilancio, infatti, non è un esercizio tecnico fine a se stesso, ma un potente mezzo per rivoluzionare il modo di pensare e di comportarsi della dirigenza pubblica e degli apparati politici, oltre che di misurarne e valutarne l'operato anche da parte degli stakeholder. Pertanto, a prescindere da qualunque valutazione antecedente degli obiettivi dell'intero progetto riformatore, da un punto di vista meramente metodologico non può essere dato per scontato che, grazie all'utilizzo delle informazioni prodotte dai nuovi sistemi contabili, si realizzerà certamente un cambiamento, né che si tratterà del cambiamento promesso o auspicato da chi la riforma ha promosso e sostiene, né che tale mutamento sarà privo di "effetti collaterali" inattesi.

Sul punto occorre essere molto specifici e distinguere fra: (i) produzione del dato contabile; (ii) uso del dato contabile; (iii) effetto dell'uso del dato contabile sui risultati. Il processo di cambiamento contabile potrà dirsi completo quando tutti e tre i passaggi saranno compiuti e valutati nelle loro conseguenze.

La produzione dell'informazione, la prima fase che stiamo ancora vivendo, è certamente molto critica perché non solo richiede ingenti investimenti per l'ammodernamento dei sistemi informativi contabili ed extra-contabili e per l'addestramento professionale, ma anche perché implica l'accettazione culturale del cambiamento, processo per sua natura lento e alla cui piena realizzazione si frappongono ostacoli ardui. Bisogna sempre verificare che l'informazione sui risultati sia attendibile, tempestiva e utile a soddisfare gli obiettivi che la riforma suggerisce; d'altra parte è evidente che avere a disposizione un'informazione, pur corretta, non ne comporta automaticamente l'utilizzo.

Ne consegue che possedere i risultati particolari, generali, globali della gestione senza un loro effettivo impiego nei processi decisionali finisce per non produrre alcuna significativa modifica delle logiche e dei comportamenti manageriali e politici. L'esperienza vissuta dagli enti locali è in tal senso emblematica: essi, seppure in forme ibride, hanno già fatto uso della contabilità economico-patrimoniale e, in virtù di un preciso obbligo normativo, hanno prodotto anche consuntivi economici e patrimoniali, oltre che implementare sistemi per il controllo della gestione, con effetti generalmente molto limitati sui comportamenti degli operatori e la percezione dei fruitori potenziali di tali documenti. Tale disallineamento fra "produzione" e "uso" del dato contabile – ovvero la mancata trasformazione del dato in informazione – può accadere per diverse ragioni: un approccio non partecipativo al cambiamento, il prevalere della logica dell'adempimento formale, la mancata comprensione o la non accettazione del nuovo portato informativo del dato.

L'ultimo e più maturo stadio del processo di cui trattiamo consiste nella valutazione dell'effetto dell'uso dei dati che il sistema di contabilità e bilancio mette a disposizione del management, della classe politica e degli stakeholder

esterni. Ignorare tale stadio sarebbe molto grave perché equivarrebbe ad avvalorare in campo aziendale il principio di causazione necessaria. Si potrebbe essere indotti a ritenere che la disponibilità di un certo dato porti sempre e comunque ad assumere un determinato comportamento che, se il dato è attendibile, si tradurrà in un effetto economicamente positivo (più elevati livelli di efficienza ed efficacia). Tanto da un punto di vista teorico che da uno eminentemente pratico, simili atteggiamenti sono da respingere.

La visione meccanicistica dei comportamenti umani è estranea alle nostre discipline. Concentrarsi sulla dimensione comportamentale implica lo studio dell'effettivo impatto dei dati contabili (previsti e consuntivi) sul comportamento delle organizzazioni. Pertanto, i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche possono essere interpretati come soluzioni potenzialmente atte a generare, in un rapporto mezzo-fine, mutamenti organizzativi e sociali anche molto profondi. Una seria indagine del rinnovamento dei sistemi contabili pubblici richiede dunque il superamento dell'approccio funzionalista, ovvero dell'idea che la contabilità pubblica possa essere considerata come una tecnologia neutra rispetto al comportamento di chi ne dovrà utilizzare i risultati informativi a fini decisionali interni ed esterni. Non sempre, o poco spesso, i dati contabili sono utilizzati per soddisfare obiettivi conoscitivi definiti e definibili in precedenza, come l'approccio razionalista classico insegna a presupporre. Sovente, accade il contrario. Gli studi sui processi decisionali hanno messo ben in luce che può essere il dato disponibile a favorire la definizione degli obiettivi da conseguire e non viceversa. In sostanza, ridisegnare i confini e i contenuti dei sistemi contabili pubblici significa rimettere in discussione il corpus esperienziale e culturale accumulatosi nel corso del tempo e, quindi, modificare – a volte sovvertire – i rapporti di potere che, anche per mezzo del dato contabile, si sono instaurati all'interno delle amministrazioni, fra le amministrazioni e le altre aziende, e fra le amministrazioni e i loro stakeholder esterni. Si tratta di processi lenti, non privi di contraddizioni interne, ma gli effetti dei quali devono essere attentamente osservati e tenuti sotto controllo.

La nostra speranza è che i quattro volumi che andiamo a licenziare segnino un valido punto di partenza dal quale possano scaturire nuove riflessioni, nella prospettiva di analisi appena richiamata, per ulteriori progetti di ricerca riguardanti i temi trattati.

Prima di concludere sentiamo il dovere di esprimere il nostro più sincero ringraziamento all'attuale Consiglio Direttivo di SIDREA e particolarmente al Presidente, Prof. Luciano Marchi, per avere da subito creduto in questo progetto e averlo costantemente sostenuto con interesse ed entusiasmo.

Desideriamo poi ringraziare i sessantotto Colleghi, provenienti da numerosi atenei italiani, che hanno partecipato alla stesura dell'opera, senza dimenticare che al progetto hanno lavorato anche persone impegnate in istituzioni pubbliche non accademiche. Ci sia consentita una menzione speciale ai Proff. Eugenio Anessi Pessina, Marco Bisogno, Eugenio Caperchione, Luca Del Bene, Francesca Manes Rossi e Claudio Teodori, che, con spirito di amicizia e grande dedizione, non solo hanno accettato la sfida di curare insieme ai sottoscritti i quattro volumi, ma soprattutto hanno sopportato con pazienza le nostre continue sollecitazioni e richieste.

È stata una bella “intrapresa” per la quale siamo grati a tutti quelli che, a qualunque titolo, hanno contribuito e della quale, sinceramente, siamo un pizzico orgogliosi.

Siena e Perugia, luglio 2018

RICCARDO MUSSARI e LUCA BARTOCCI

INTRODUZIONE

I processi di cambiamento contabile in ambito pubblico comportano implicazioni e conseguenze che vanno ben oltre il ristretto perimetro dei significati tecnici, coinvolgendo aspetti di natura politica, sociale e sociologica, oltre che economica. Ponendosi su un piano “macro-istituzionale”, ripensare i principi, le logiche e gli stessi documenti a contenuto contabile delle amministrazioni pubbliche locali significa toccare i rapporti di forza e il sistema di relazioni esistenti tra le stesse e gli altri livelli istituzionali che compongono l’ordinamento pubblico (in particolare, il livello centrale). Non è un caso che il D.Lgs. 118/2001, che ha promosso e disciplinato la cosiddetta armonizzazione contabile nel nostro Paese, sia scaturito da una legge delega (L. 42/2009) nata come parte del disegno che avrebbe dovuto portare ad un nuovo modello per l’intero settore pubblico. Va anche detto che la riforma in oggetto è da collocare nel più ampio quadro evolutivo che sta interessando, in questo ambito, altri Paesi (europei e non) e che vede l’Italia inserita in un contesto sovranazionale dal quale derivano inevitabili esigenze di adattamento.

In generale, si tratta di un cambiamento che influenza anche il sistema di relazioni tra il mondo pubblico e i relativi portatori di interesse, in particolare i cittadini, andando a modificare la base su cui essi possono esercitare il loro controllo e prendere le proprie decisioni. Evidentemente, a livello “micro” tali effetti riguardano da vicino anche i criteri di azione degli operatori interni, sia di livello tecnico che politico.

La rilevanza della riforma in atto è, dunque, del tutto particolare, tanto più che mai era stata tentata nel nostro Paese un’opera di omogeneizzazione delle regole contabili vigenti nei vari comparti del settore pubblico. Peraltro, si tratta di un tentativo di normare in maniera organica tutti i principali temi dell’ordinamento amministrativo-contabile delle amministrazioni coinvolte, dalla programmazione alla reportistica di gruppo, abbracciando aspetti

tecnici tra loro molto diversi e disciplinandone alcuni per la prima volta in assoluto. Vista la portata di tali innovazioni, è stato stabilito un periodo di sperimentazione e un percorso di graduale applicazione della nuova normativa, non ancora del tutto completato.

Vale la pena ricordare che, in generale, le previsioni normative relative ad aspetti tecnici hanno carattere più strumentale che finalistico rispetto al cambiamento. In questa prospettiva, è di particolare importanza quanto emerge dall'analisi delle esperienze applicative perché da esse potranno essere tratti suggerimenti per operare ulteriori modifiche per rendere più efficace la normativa rispetto alle finalità ultime perseguite.

Nella consapevolezza che valutazioni attendibili sugli effetti prodotti dalla riforma potranno essere espresse solo in tempi più lunghi, il presente volume raccoglie una serie di contributi accomunati dall'intento di offrire prime evidenze che la sua attuazione sta producendo negli enti locali italiani. In ognuno degli otto capitoli che compongono lo scritto, gli autori analizzano uno specifico aspetto, alla luce della letteratura nazionale e internazionale di riferimento e utilizzando indagini di tipo empirico, per fornire una base utile per riflessioni e successivi sviluppi di analisi.

In particolare, l'opera si apre con un capitolo che tratta dell'impatto della nuova disciplina sulla trasparenza degli enti coinvolti. A questo proposito, l'idea di partenza degli autori è che i processi di armonizzazione contabile non è detto che di per sé producano effetti positivi in termini di maggior chiarezza ed efficacia informativa. Se è vero che il D.Lgs. 118/2001 ha allargato sensibilmente l'ampiezza dello spettro informativo coperto dal nuovo sistema contabile, non è altrettanto certo che questo si stia traducendo in una maggiore soddisfazione delle istanze informative della variegata schiera degli stakeholder degli enti locali.

Il secondo e il terzo capitolo si focalizzano su due novità centrali nel rinnovamento della contabilità basata sulla competenza finanziaria. Uno dei fattori ritenuti maggiormente pregiudizievoli del sostanziale rispetto degli equilibri di bilancio è l'alto livello di avanzo di amministrazione fatto registrare dai nostri Comuni negli ultimi anni, ottenuto spesso grazie a un cospicuo ammontare di residui attivi di particolare longevità e di dubbia attendibilità. In virtù del principio di competenza finanziaria potenziata, con una riduzione del fenomeno dei residui, particolarmente di quelli attivi, dovrebbe essere assicurata la determinazione di risultati di amministrazione di maggiore attendibilità e probabilmente più contenuti. In questo senso, nel secondo capitolo vengono presentati i risultati di un'indagine sugli effetti della riforma sulla gestione dei residui attivi, anche osservandone le conseguenze sulla capacità di riscossione degli enti.

Le problematiche in questione si intrecciano con quelle analizzate nel capitolo successivo, dedicato all'investigazione dei comportamenti contabili tenuti con riferimento all'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, che costituisce un'innovazione ad alto potenziale d'impatto sulla costruzione dei bilanci. Oltre alle analisi fondate sulle risultanze contabili, gli autori del capitolo presentano anche i risultati di un questionario inviato ai responsabili finanziari di un campione di Comuni medio-grandi per valutarne le percezioni circa gli effetti degli obblighi legati al suddetto fondo anche sulla gestione dei servizi offerti e sulle decisioni di spesa dei dirigenti e dei politici.

Con il quarto capitolo l'attenzione si sposta su un tema al quale soprattutto gli studiosi hanno prestato particolare attenzione negli ultimi anni: l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, seppure il D.Lgs. 118/2011 abbia ribadito la scelta di considerarla come uno strumento di affiancamento alla contabilità finanziaria, con una funzione di integrazione. Il capitolo è particolarmente focalizzato sull'impatto tecnico e organizzativo nella produzione delle nuove informazioni e sul loro effettivo utilizzo da parte del personale tecnico e delle figure politiche. La prospettiva assunta, pertanto, è l'investigazione dell'influenza reale del nuovo "linguaggio" contabile nei processi decisionali, anche interrogandosi circa l'esistenza o meno delle "condizioni di contesto" necessarie per l'ottenimento di effetti positivi della riforma sotto questo profilo.

Nella nuova architettura disegnata dal legislatore una posizione particolare è riconosciuta alla programmazione, a cui è stato dedicato il primo allegato al D.Lgs. 118/2011. Lo sforzo è stato duplice: da un lato l'esigenza di andare oltre la dimensione finanziaria, ponendo le basi per un modello gestionale orientato ai risultati; dall'altro, integrare la prospettiva pluriennale e annuale della programmazione. La legge è intervenuta ripensando l'intero percorso che conduce al bilancio, attribuendo centralità al Documento Unico di Programmazione (meglio noto come DUP). Il quinto capitolo è dedicato all'analisi di alcune prassi comunali in tale ambito, effettuandone una valutazione qualitativa.

Con il sesto capitolo si passa alla considerazione del momento ex-post dei processi gestionali, quello di rendicontazione (in particolare, di resa del conto nei confronti del cittadino). La consapevolezza della distanza dei cittadini nei confronti delle informazioni contabili tradizionali sta spingendo le singole amministrazioni verso la ricerca di forme di comunicazione integrative. Una delle novità volute dal legislatore a questo proposito è l'obbligo di predisporre e pubblicare una forma di rendicontazione semplificata pensata proprio per il cittadino. Gli autori del capitolo offrono uno spaccato sulle

effettive modalità di rispetto di questa nuova disposizione di legge, anche in considerazione dei gradi di flessibilità applicativa riconosciuti ai Comuni.

Con gli ultimi due capitoli il volume tocca il problema della “veridicità” e “correttezza” delle informazioni contenute nei documenti contabili pubblicati dagli enti locali affrontato in due diverse prospettive.

Nel settimo capitolo viene affrontata la questione del falso in bilancio, ben nota e dibattuta nel mondo privato, meno trattata con riferimento al settore pubblico. I profili affrontati sono vari e trattano l’oggetto e la finalità della tutela prevista per i bilanci pubblici, le condizioni che possono qualificare una situazione di falsità nello specifico ambito degli enti locali, il regime di responsabilità degli attori coinvolti nelle situazioni di dissesto della finanza pubblica locale, il contributo e le mancanze della riforma sulla materia. Gli autori, anche utilizzando l’analisi di due specifici casi di dissesto comunale, forniscono importanti elementi di analisi e di riflessione sul tema.

L’ottavo e ultimo capitolo riguarda, invece, i controlli che competono ai revisori contabili e i possibili effetti dell’armonizzazione contabile. Il D.Lgs. 118/2011 non ha previsto un intervento organico sulla materia, ma le tante innovazioni introdotte non possono non ripercuotersi anche sulla tipologia e la qualità delle attività di auditing. Peraltro, gli obblighi connessi all’armonizzazione contabile cadono in un momento di dibattito sull’opportunità di un nuovo intervento normativo per correggere alcuni aspetti ritenuti critici della disciplina sulla revisione (si pensi al sistema di nomina dei revisori). Il capitolo, basandosi su un questionario somministrato agli interessati, intende apprezzare gli effetti della riforma in termini di “qualità” delle attività di revisione.

Il volume si concentra, dunque, solo su alcune delle molteplici novità previste dal legislatore, ritenute particolarmente significative per comprendere lo spirito della riforma e le risposte in atto tra gli enti locali. In quest’ottica si deve tener conto che, come sempre avviene nella Pubblica Amministrazione, le norme costituiscono solo un punto di partenza per innescare i cambiamenti auspicati dal punto di vista economico-aziendale. Saranno poi la loro interpretazione e declinazione, secondo i principi della disciplina, a informarne l’attuazione per ottenere gli effetti sperati o auspicati.

A questo proposito, due aspetti devono essere tenuti in debita considerazione. In primo luogo, la grande eterogeneità delle condizioni di contesto e delle caratteristiche organizzative della numerosa platea di enti chiamati in causa del legislatore. In secondo luogo, va ribadito che, per una valutazione attendibile e circostanziata di questo epocale intervento normativo, è necessario attendere tempi necessariamente più lunghi. È anche vero che almeno alcune delle novità previste hanno ricadute di grande potenzialità immediata sulla gestione comunale e l’impatto può essere tale che la disponibilità di

prime percezioni ed evidenze può rappresentare un utile supporto per orientarsi in questa fase iniziale.

In ultimo, ci sia consentito di esprimere un ringraziamento a tutti gli autori che hanno contribuito al volume. Siamo certi di interpretare il pensiero di tutti loro nell'affermare che la speranza più grande è che il tempo e le fatiche necessarie alla sua realizzazione possano essere di utilità per chi, a vario titolo, è interessato alle vicende dei nostri Comuni.

Perugia e Ancona, dicembre 2018

LUCA BARTOCCI e LUCA DEL BENE

1. ARMONIZZAZIONE CONTABILE E TRASPARENZA: UN LEGAME NON SCONTATO

di *Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone**

1.1. Introduzione

Il presente contributo intende inserirsi in un filone di ricerca non particolarmente seguito in dottrina, e comunque dagli esiti non concordanti (Caperchione & Pezzani, 2000; Tommasetti, 2008; D'Alessio, 2012; Ricci, 2012), allo scopo di contribuire al dibattito se l'armonizzazione, quale processo di profonda riforma contabile, possa "effettivamente" – a prescindere cioè dagli intenti dichiarati dal legislatore – incrementare il grado di trasparenza dei bilanci pubblici (degli enti locali nello specifico).

L'obiettivo di ricerca è dunque quello di indagare l'esistenza o meno, e la forza o la debolezza di un legame tra trasparenza e armonizzazione dei bilanci pubblici, a seguito di un profondo processo di riforma contabile quale quello introdotto con il D.Lgs. 118/2011.

Tale obiettivo è stato declinato in tre domande di ricerca, attinenti rispettivamente a: la variazione del grado di trasparenza realizzato dalla suddetta riforma; gli specifici elementi di cambiamento contabile che possano aver maggiormente impattato sulla trasparenza dei bilanci; l'eventualità di una variazione "negativa" dell'armonizzazione sulla trasparenza stessa.

La molteplicità delle definizioni di trasparenza, e delle prospettive in cui tale concetto può essere inquadrato, rende indispensabile una loro attenta analisi, al fine di adottare soluzioni consapevoli ed efficaci in relazione agli obiettivi perseguiti. Un'amministrazione trasparente permette un esercizio più incisivo delle prerogative democratiche da parte degli stakeholder. La funzione di soddisfacimento di bisogni individuali e collettivi, e di

* Il Prof. Luca Del Bene è docente dell'Università Politecnica delle Marche, il Dott. Iacopo Cavallini e il Dott. Vincenzo Zarone dell'Università di Pisa, la Dott.ssa Pina Puntillo dell'Università della Calabria. Il capitolo è frutto del lavoro congiunto di tutti gli autori.

promozione del benessere sociale ed economico della comunità servita, la molteplicità di interessi che gravitano intorno alle pubbliche amministrazioni, la cui tutela implica un adeguato livello di conoscenza, rendono la trasparenza un fattore basilare (Carter, 1988). Questa esigenza di accountability e, per converso, la possibilità di svolgere efficacemente il ruolo di cittadino nell'esercizio dei propri diritti e nell'effettuazione delle scelte esige la progettazione di strumenti di comunicazione che individuino gli stakeholder ritenuti rilevanti, le informazioni giudicate significative e le modalità più opportune di trasmissione. Tali requisiti, che costituiscono presupposti del livello di trasparenza e quindi di fiducia nell'amministrazione, non possono essere soddisfatti semplicemente mediante la pubblicazione di tutte le informazioni disponibili, rendendo nei fatti impossibile la ricerca – nella grande messe di dati presentati – di quelle realmente utili.

Obiettivi e *research question* (RQ) sono stati affrontati con un approccio quantitativo, che ha permesso di raccogliere, mediante la somministrazione di un questionario, le opinioni degli *informant* ritenuti più “adeguati” e “coerenti” con gli obiettivi di ricerca, ossia i responsabili dei servizi finanziari di un campione selezionato di Comuni.

I risultati attesi sono quelli di colmare parzialmente il gap in letteratura, fornendo *findings* sui vari elementi della riforma e, specificamente, fornire a *professional* e *policy maker* un contributo per il miglioramento del framework teorico-operativo della trasparenza tenuto conto del sistema contabile introdotto dall'armonizzazione.

Il percorso di ricerca è sostanzialmente in linea con il paradigma che, partendo dall'analisi teorica, arriva attraverso fasi tipiche (Corbetta, 2003) a confermare o riformulare le teorie di partenza. In base alla tassonomia elaborata da Fattore (2005), si può dunque parlare di una ricerca esplicativa, e non meramente descrittiva né esplorativa: non si limita, infatti, a definire un fenomeno né a proporre una spiegazione parziale, ma muove da una relazione causa-effetto (riforme contabili, in particolare l'armonizzazione ex-D.Lgs. 118/2011, e trasparenza dei sistemi contabili e di bilancio pubblici) di cui cerca conferma mediante il metodo empirico.

Il lavoro, conseguentemente, è articolato come segue: nel paragrafo successivo è riportata dettagliatamente la letteratura, in prevalenza internazionale, in materia di trasparenza e di accountability; nel terzo, il *field* di ricerca è approfondito nel rapporto tra trasparenza e armonizzazione contabile; nel quarto è illustrata la metodologia di ricerca (*design*, metodo utilizzato, *sampling* e *dataset*), mentre il quinto espone e discute i *finding* della ricerca empirica; il sesto, infine, è riservato a conclusioni, *caveat*, limiti e prospettive future del lavoro stesso.

1.2. Rassegna della letteratura e quadro teorico della ricerca

Quello della trasparenza della P.A. è un tema multidisciplinare, che può essere inquadrato, anzitutto, da un punto di vista generale come l'accesso a tutte quelle informazioni pubbliche che permettono ai cittadini e agli altri soggetti esterni alla PA di analizzare, interpretare e giudicare l'azione pubblica. In tal senso può essere visto, sotto molti punti di vista, come la precondizione dell'*accountability*. In altri termini il termine trasparenza richiama le possibilità di accesso alle informazioni, quantitative e qualitative, ed è il fondamento su cui si basano tutte le successive azioni di *accountability*, partecipazione e collaborazione.

Da un punto di vista giuridico, invece, la trasparenza è intesa come strumento atto a garantire il buon andamento e l'imparzialità delle istituzioni, e in quanto tale è disciplinato per la prima volta nella L. 241/1990, come modificata nel 2005, in cui è posta come principio dell'attività amministrativa accanto ai criteri di economicità, efficienza, efficacia, imparzialità e pubblicità. Successivamente, il principio di trasparenza è stato ulteriormente disciplinato da regole, direttive e linee guida emanate nel corso degli anni: in particolare il D.Lgs. 33/2013, attuativo della L. 190/2012 (cd. legge anticorruzione), modificato dal D.Lgs. 97/2016 che ha introdotto un vero e proprio "diritto a conoscere" nei confronti delle istituzioni.

Sono invece obiettivi peculiari del processo di riforma approvato nel 2011 con il D.Lgs. 118 (modificato nel 2014 dal D.Lgs. 126), con riferimento all'oggetto del presente studio, il miglioramento della rappresentazione della situazione economico finanziaria delle P.A. con sistemi più rispondenti alle esigenze degli stakeholder e dei decisori politici.

In letteratura, l'importanza attribuita alla trasparenza delle informazioni finanziarie, alla comparabilità e conformità nel migliorare la responsabilità nell'uso delle risorse pubbliche ha sollecitato negli ultimi anni lo sviluppo di studi volti a identificare i fattori chiave che influenzano la contabilità e le scelte di divulgazione fatte dalle organizzazioni pubbliche (Bolivar et al., 2013). Nonostante i fattori esplorati in dottrina siano molteplici, attribuiti principalmente all'ambiente esterno e alla situazione politica e finanziaria dell'ente pubblico, pochi sono gli studi quantitativi che indagano l'impatto delle riforme istituzionali e di governance sulla trasparenza della comunicazione economico-finanziaria (Bolivar et al., 2013). Sono state prodotte alcune evidenze empiriche sull'effetto delle riforme istituzionali e di governance del settore pubblico sulle forme di divulgazione (Bolivar et al., 2013) e sull'uso (Saliterer & Korac, 2013) delle informazioni finanziarie per

misurare il livello di accountability, ma spesso gli stessi Autori concludono che tale effetto non sia chiaro né decisivo (Saliterer & Korac, 2013).

Un framework in materia di trasparenza non può che affondare le proprie radici nelle teorie dell'agenzia (Jensen & Meckling, 1976), della legittimità, e in quella istituzionale/neo-istituzionale. Dalla metà degli anni '70, infatti, molti studi centrati sui fattori che favoriscono una maggiore e migliore divulgazione delle informazioni finanziarie pubbliche si sono basati principalmente su tali teorie (Carpenter & Feroz, 2001).

Secondo la teoria dell'agenzia, politici e dirigenti pubblici non sempre hanno interessi convergenti con quelli dei cittadini (Muñoz et al., 2017), e pertanto sono tenuti a dimostrare che hanno agito secondo responsabilità (Jensen & Meckling, 1976). Queste differenze hanno generato il concetto di accountability (Thompson, 1998), oltre a una serie di strumenti basati sui principi del NPM che promuovono l'impiego dei rendiconti finanziari come strumenti per gli utenti esterni (cittadini) a scopi informativi sull'operato dei responsabili delle politiche e dei gestori pubblici (Mack & Ryan, 2006).

La teoria della legittimità (Suchman, 1995) sostiene, invece, che la legittimità delle azioni poste in essere dall'organizzazione sia correlata alla diffusione di informazioni alle parti interessate (Archel et al., 2009). In particolare, maggiore è la possibilità di impatti negativi di una politica pubblica, maggiore è la necessità di cercare di influenzare il processo attraverso la divulgazione di informazioni (Patten, 1992).

Secondo, infine, l'approccio della teoria istituzionale/neo-istituzionale, applicata alle scelte in materia di comunicazione economico-finanziaria nel settore pubblico (Bolivar et al., 2013), le organizzazioni pubbliche sono soggette a pressioni interne ed esterne di carattere tecnico o economico, che le spingono alla ricerca di legittimità all'interno del contesto sociale in cui operano. L'ambiente istituzionale viene inteso come l'insieme delle credenze culturali-cognitive, del quadro normativo e dei sistemi di regolazione che conferiscono significato e stabilità a un settore (Scott et al., 2000). L'adattamento a tale ambiente, che produce domande sociali, culturali e politiche, richiede da parte delle organizzazioni l'adozione di strutture che assumono carattere cerimoniale: le organizzazioni, cioè, rispondono alle pressioni esterne adottando strutture e pratiche che sono considerate legittime, omogenee e socialmente accettabili. In tal senso, sotto la spinta delle pressioni istituzionali tali strutture consentono di ottenere legittimazione da parte degli stakeholder. Come conseguenza, il successo delle organizzazioni non dipende soltanto dalle proprie abilità nell'adottare nuove strutture e processi, ma anche dalle capacità di trasmettere le missioni e le priorità organizzative ai portatori di interesse.

Il vantaggio di ricorrere congiuntamente alle teorie delineate è ravvisabile nella potenziale capacità di completarsi a vicenda e far progredire la comprensione del fenomeno oggetto d'indagine (Saliterer & Korac, 2013), supportando un approccio olistico (Hoque et al., 2013).

Il presente studio analizza gli effetti delle pressioni istituzionali determinate dall'introduzione della contabilità armonizzata sulla trasparenza delle informazioni economico-finanziarie. È evidente che sia opportuno chiarire a quale nozione di trasparenza ci si riferisca.

Nonostante il termine trasparenza sia diventato una sorta di “parola d'ordine” per un comportamento responsabile, la letteratura in materia mostra che le definizioni di trasparenza variano in misura molto ampia, sono scarsamente coerenti tra loro, e sono tipicamente imprecise (Jahansoozi, 2006). Definizioni approssimative portano a misurazioni scadenti, scarsa validità costruttiva e identificazione errata delle relazioni che supportano la teoria: perciò, è fondamentale capire esattamente quale concetto di “trasparenza” supporti un governo considerato responsabile.

Come tanti altri termini che richiamano il concetto di buon governo nella gestione pubblica, la trasparenza è più spesso invocata che definita (Hood, 2007). Al livello più generale si può dire che il termine richiami un concetto di “gestione secondo regole fisse e pubblicate, e sulla base di informazioni e procedure accessibili al pubblico e (in alcuni casi) all'interno campi di attività delimitati” (Hood, 2001). In dottrina si distinguono diverse dimensioni o approcci alla trasparenza; ad esempio, Heald (2006) contrappone la trasparenza degli eventi (informazioni disponibili su input, output e risultati) alla trasparenza dei processi (informazioni disponibili sulle trasformazioni di input in output e in outcome). L'autore distingue ancora la trasparenza in tempo reale – informazioni rilasciate non appena create – da quella retrospettiva – informazioni disponibili successivamente o con ritardi temporali – nonché quattro diverse “direzioni” di trasparenza (verso il basso, verso l'alto, verso l'interno e verso l'esterno). Seguendo la prospettiva della teoria dell'agenzia, Prat (2005) contrappone il tipo di trasparenza che aumenta il controllo del *principal* sull'*agent* da quello che produce esattamente l'effetto opposto, e osserva come vi siano alcune significative eccezioni al principio teorizzato da Bentham (2001: 277) secondo cui “più siamo osservati, meglio ci comportiamo”.

Le organizzazioni trasparenti sono aperte alla condivisione di informazioni sia all'interno, che all'esterno. La condivisione della conoscenza interna porta i dipendenti a essere più coinvolti nel loro ruolo lavorativo, e a fornire prestazioni più elevate: Tenbrunsel & Smith-Crowe (2008) osservano, inoltre, che i dipendenti sono allo stesso tempo produttori e destinatari

di trasparenza (Halter et al., 2009), e se coinvolti in tale processo sono meno propensi ad agire opportunisticamente.

Bryan (2004), a sua volta, distingue il concetto di trasparenza diretta da quella indiretta. Per trasparenza diretta s'intende il tipo di apertura riconducibile ad attività o risultati direttamente osservabili dal pubblico in generale. Per trasparenza indiretta, invece, s'intende quel tipo di informazione o procedura di segnalazione che rende l'attività o i risultati visibili o verificabile, ma solo da esperti tecnici. Il primo concetto di trasparenza può essere definito di tipo "populista", il secondo "tecnocratico" e, evidentemente, i due possono entrare in conflitto. Applicando tali concetti (trasparenza diretta/indiretta) alle organizzazioni pubbliche si profilano due modelli comportamentali: il primo tipo di trasparenza, quella diretta, dà origine a quelli che Hood (2007) definisce *forum pubblici*, che identificano una serie di strumenti attraverso cui i cittadini possono osservare e valutare l'operato della P.A. (incontri pubblici, strumenti telematici, ecc.), e che evocano un'idea di trasparenza che implica l'osservazione diretta da parte dei cittadini. Il concetto di trasparenza indiretta dà origine a un secondo modello comportamentale, che Hood (2007) definisce *trasparenza burocratica*, comprensiva di tutte quelle forme di controllo attuate da auditor, organi regolatori o di controllo esterno. La conclusione logica di tale approccio logico è quella di rendere le organizzazioni pubbliche delle vere e proprie "case di vetro". Hood (2007) conferma che i governi dei Paesi sviluppati hanno prodotto, negli ultimi quarant'anni, prevalentemente modelli di trasparenza indiretta e burocratica.

Nella pubblica amministrazione la trasparenza si riferisce, fondamentalmente, alla condivisione del processo decisionale e dei risultati (Drew et al., 2004). Le informazioni necessarie a tal fine possono variare in base agli stakeholder e al contesto di riferimento. La sfida che spetta a ciascuna organizzazione è determinare i propri stakeholder di riferimento e, quindi, le informazioni utili per ciascuno di essi.

La letteratura suggerisce anche che la percezione della trasparenza aumenta quando le informazioni sono accessibili con poco sforzo, in quanto ciò migliora le opportunità di apprendimento e riduce l'incertezza. Le informazioni condivise devono perciò essere: accurate, presentate in modo chiaro, tempestive, complete, e disponibili in luoghi di facile accesso (Piske, 2002; Halachmi & Greiling, 2013).

La ratio del decreto 118/2011 in materia di armonizzazione è proprio quello di realizzare, congiuntamente al consolidamento dei conti pubblici, la trasparenza del bilancio intesa come tempestività e completezza delle informazioni rese disponibili agli stakeholder, il che può essere considerato un "meta-obiettivo" della riforma (Cavallini, 2015). Dopo aver esplorato il

concetto di armonizzazione, e chiarito quale nozione di trasparenza – disponibilità e comprensibilità delle informazioni per gli *user* – è adottata in questa sede, la ricerca intende rispondere alle seguenti *research question*:

RQ1: quale variazione del grado di trasparenza (supponendo anche l'ipotesi $\Delta < 0$) può contribuire a realizzare la riforma contabile, tenuto conto delle modifiche che apporta agli schemi di bilancio e alle regole contabili e ai nuovi schemi e regole che introduce?

RQ2: la maggiore trasparenza è favorita dalla sola struttura per missioni e programmi (art. 12, D.Lgs 118/2011), o anche da altri elementi introdotti/modificati dalla riforma?

RQ3: se alcuni elementi dell'armonizzazione generano un Δ di trasparenza > 0 e altri < 0 , qual è il contributo complessivo della riforma?

1.3. L'oggetto specifico di analisi: il legame tra armonizzazione e trasparenza contabile

Affermando che i quattro principi contabili applicati (programmazione, contabilità finanziaria, contabilità economico-patrimoniale, bilancio consolidato), allegati al D.Lgs. 118/2011, “garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili”, il legislatore ha inteso, a parere di chi scrive, asserire due concetti di elevata importanza:

- la trasparenza dei bilanci nelle amministrazioni pubbliche locali costituisce un “meta-obiettivo” che esercita, sul raggiungimento dell'obiettivo principale di tutela della finanza pubblica, una rilevanza pari al consolidamento dei conti pubblici;
- entrambi tali “meta-obiettivi” possono essere ottenuti con gli strumenti tecnici e le modalità operative definite per l'armonizzazione contabile.

Per quanto riguarda le aziende private, l'adozione di regole contabili uniformi (all'interno di un determinato spazio politico-istituzionale, sia esso intra- o inter-nazionale) è strettamente collegato dalla dottrina – che in esito perviene però a risultati contrastanti (Adamo, 1998; Nobes, 1999; Di Pietra, 2000; Caperchione, 2012) – all'obiettivo della comparabilità dei bilanci e dunque del miglioramento della disclosure. Per le aziende pubbliche, invece, il medesimo processo – l'armonizzazione contabile – intende raggiungere il medesimo obiettivo – la comparabilità dei bilanci – declinato però come uniformità nei metodi di rilevazione dei parametri comunitari e, dunque, come

forma di controllo e di rendicontazione della spesa (D'Alessio, 2012; Mus-sari, 2012; Pozzoli & Mazzotta, 2012).

Volendo equiparare la trasparenza alla tempestività e completezza delle informazioni rese disponibili agli stakeholder (Piske, 2002), ne potremmo concludere che il “meta-obiettivo” affermato dal D.Lgs. 118/2011 trovi piena corrispondenza nella Direttiva europea al cui recepimento il decreto stesso è, di fatto, destinato¹: anche dunque la trasparenza, al pari del consolidamento dei conti pubblici, rappresenterebbe in questo senso una “imposizione” comunitaria, in quanto fondamentale per il monitoraggio dei parametri-obiettivo stabiliti in quell’ambito (Mazzotta, 2012).

Tornando all’impostazione dettata dal decreto del 2011, se rispetto a coordinamento della finanza pubblica ed equilibri di bilancio – a livello sistemico, ossia nazionale – l’impatto dell’armonizzazione non è messo in discussione (Bilardo, 2013), dubbi sembrano invece sussistere in materia di trasparenza, anche sulla scorta di una dottrina seppur non particolarmente ampia.

Secondo Anessi Pessina & Steccolini (2013), la trasparenza, al pari di motivazione, rendicontazione e responsabilizzazione, rappresenterebbe il naturale bilanciamento della maggiore autonomia riconosciuta dal livello centrale di governo a favore delle autonomie locali. Non a caso, il processo di armonizzazione contabile è frutto dell’esercizio della delega contenuta nella legge sul federalismo fiscale (Cavallini, 2014).

Secondo gli autori citati, però, al di là delle dichiarazioni “politico-istituzionali” che hanno accompagnato i provvedimenti in materia di contabilità armonizzata come altre recenti innovazioni normative, l’attuale fase istituzionale sarebbe caratterizzata piuttosto da una controtendenza rispetto al riconoscimento dell’autonomia periferica. L’esigenza di perseguire e garantire gli equilibri di bilancio, nel quadro delle stringenti regole europee, avrebbe generato un insieme di vincoli sempre più complessi e analitici, di cui farebbero parte le “soluzioni contabili sofisticate” (Anessi Pessina & Steccolini, 2013: 511) emerse con evidenza durante la sperimentazione. L’armonizzazione così disegnata, in definitiva, non accrescerebbe affatto, e anzi ridurrebbe, la trasparenza dei bilanci degli enti locali.

Di diverso avviso sono invece altri autori (Nigro & Benini, 2013), secondo cui i principi contabili armonizzati, sia pur mantenendo alcuni dei limiti che già caratterizzavano l’ordinamento precedente, garantiscono un significativo incremento della qualità della disclosure e del grado di veridicità e trasparenza dei bilanci pubblici: le difficoltà tecnico-operative, pertanto, sarebbero di gran lunga inferiori ai vantaggi in termini di trasparenza, di

¹ Direttiva 2011/85/UE relativa ai “requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri”.

consolidamento dei conti pubblici e di coordinamento della finanza pubblica (Mazzotta, 2012).

Di estrema importanza, poi, la review sistematica e trasversale della letteratura, con cui Liguori et al. (2014) evidenziano la crescente importanza attribuita al tema della trasparenza nell'evoluzione che dalla *Public Administration Theory* ha condotto, dapprima, al *New Public Management* (NPM) e, infine, alla *Public Governance*. In questa terza fase, a livello di “strutture e sistemi” il coinvolgimento dei cittadini, la trasparenza e l'accountability hanno preso il posto, rispettivamente, della valutazione formale (sistemi di regolazione) e della valutazione di efficacia ed efficienza; a livello di “strutture e sistemi contabili”, il focus è andato traslando dagli indicatori finanziari e di input, e dagli indicatori di performance e di output, a quelli di trasparenza, accountability e di outcome. In definitiva, se nella fase della *Public Administration Theory* le parole-chiave erano “burocrazia”, “conformità”, “regole”, “gerarchia” e in quella di NPM “aziendalizzazione”, “cliente/utente”, “performance” e “target”, la “trasparenza”, assieme a “governance”, “accountability”, “stakeholder”, “network” e molte altre ancora, accompagna la più recente stagione delle riforme contabili e istituzionali.

L'eterogeneità delle posizioni dottrinali si spiega, presumibilmente, con la diversa prospettiva da cui viene osservato il fenomeno dell'armonizzazione contabile, e comunque in funzione dello specifico oggetto o ambito della riforma che viene analizzato.

Si fa, infatti, notare (Nigro & Benini, 2013) che armonizzazione significa essenzialmente internazionalizzazione, vale a dire che trova la propria genesi e la propria ragion d'essere in un ambito sovranazionale (comunitario, nel caso specifico della contabilità pubblica). L'uniformità dei sistemi nazionali di rilevazione contabile e di bilancio può essere perseguita tramite due vie, che non necessariamente si escludono a vicenda: la convergenza tra pubblico e privato, che talvolta “degrada” nell'adozione acritica da parte delle amministrazioni pubbliche di strumenti contabili tipici del mondo aziendale (Gigli et al., 2016); oppure, l'imposizione di regole uniformi la cui maggiore rigidità assicuri un maggior controllo sul rispetto dei parametri-obiettivo e sulla spesa dei Paesi membri (Anselmi et al., 2012; Jones, 2003; Pavan et al., 2015), per quanto si tratti di un processo di cui sono state evidenziate le estreme difficoltà (Brusca & Condor, 2002).

Avendo affermato in precedenza che la letteratura – per quanto non pacifica – equipara armonizzazione e miglioramento della disclosure, si potrebbe supporre che l'impianto contabile definito dal D.Lgs. 118/2011 riesca a perseguire anche l'ulteriore fine della trasparenza solo nella prima delle due fattispecie sopra descritte, ossia laddove preveda – come nel caso della

contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato – un linguaggio contabile uniforme tra enti pubblici e aziende di diritto privato. Minore, di conseguenza, sarà l’efficacia del processo armonizzante in termini di trasparenza, quando introduce regole tecnico-contabili rispettose dell’impostazione e dei dettami comunitari (Fondo Pluriennale Vincolato, competenza finanziaria potenziata, ecc.). I risultati della ricerca empirica, descritti al par. 5, forniranno risposte esaurienti a tali interrogativi.

1.4. Metodologia della ricerca

Considerato l’obiettivo di ricerca, ossia approfondire l’analisi del legame tra armonizzazione e trasparenza dei bilanci pubblici e date le tre RQ in cui tale obiettivo è stato articolato, il metodo più coerente è risultato quello quantitativo.

Più precisamente, la natura fortemente complessa, sul piano tecnico, della riforma contabile ha indotto a individuare, quali *informant*, i responsabili dei servizi finanziari (o comunque denominati) degli enti locali. È pur vero, infatti, che l’armonizzazione – come il suo stesso nome lascia intendere – si sia rilevata pervasiva rispetto alle organizzazioni considerate nel loro complesso, coinvolgendo tanto la sfera politica quanto quella tecnica, e, all’interno di questa, ogni singolo settore. Al contempo, non sembrano sussistere incertezze sul fatto che il “ragioniere capo”, in virtù del ruolo che svolge, delle mansioni di cui è incaricato e delle competenze di cui generalmente dispone, abbia svolto un ruolo di “perno” attorno a cui ha ruotato l’intera struttura nell’adeguarsi alle nuove disposizioni. Si può inoltre presumere che i responsabili del servizio finanziario, proprio perché *primary user* della contabilità armonizzata, possano essere più “inclinati” di altri stakeholder a collaborare.

Nell’ambito di un arco di tempo pluriennale e, precisamente, tra il 2015 e il momento attuale, l’attività di ricerca si è svolta in più fasi:

- concettualizzazione e operazionalizzazione delle unità di analisi (od “oggetti d’indagine”) (Fattore, 2005: 151), e conseguente costruzione di un questionario in versione preliminare;
- somministrazione del questionario a scopo di collaudo;
- revisione e somministrazione definitiva al campione previamente selezionato;
- elaborazione dei dati.

La prima fase è consistita, pertanto, nell’individuare gli specifici oggetti, intesi come singoli saldi e voci e del bilancio dell’ente locale, rispetto cui andare poi a misurare l’impatto dell’armonizzazione in termini di (maggiore

o minore) trasparenza del bilancio medesimo. Come accennato, infatti, al paragrafo precedente, la riforma contabile si presenta decisamente ampia e complessa, ma non tutte le disposizioni che essa introduce sembrano avere rilevanza per gli utilizzatori del bilancio comunale.

Nell'illustrare i principali cambiamenti apportati dal processo di armonizzazione alla contabilità pubblica, Mussari (2013) sottolinea come, a fronte di "contenuti verbali" e di "concetti contabili" che rappresentano un'assoluta novità (il Fondo Pluriennale Vincolato), altri invece permangono immutati sul piano semantico ma mutino in profondità sul piano pragmatico (residui passivi; risultato di amministrazione; fase dell'impegno). Per questa ragione, ciascuno degli esempi addotti dall'Autore si presta a operationalizzare (o anche "operativizzare") (Corbetta, 2003: 15) le domande di ricerca e, dunque, a essere trasformato in variabile che misuri l'impatto della citata riforma sul grado di trasparenza:

- i residui (attivi e passivi), per la novità costituita dalla registrazione al momento del perfezionamento giuridico, eventualmente "separata" dall'imputazione contabile all'esercizio di esigibilità (competenza finanziaria potenziata). Bilancio di previsione e rendiconto devono presentare, di conseguenza, i soli valori di cui si possa già esigere, rispettivamente, la riscossione o il pagamento e, dunque, prossimi alla trasformazione nell'unico valore contabile "certo" rappresentato dalla cassa (D'Alessio, 2012; Corte dei Conti, 2014; Pavan et al., 2015)²;
- il risultato di amministrazione, perché espresso in maniera più chiara dalla sommatoria algebrica tra la cassa (valore contabile "certo"), i residui attivi e i residui passivi qualificabili esclusivamente come crediti/debiti non ancora riscossi/liquidati benché "scaduti" (risultato contabile);
- il Fondo Pluriennale Vincolato, come saldo che evidenzia l'entità di risorse già acquisite in forma di fonti di finanziamento (accertamento), ma non ancora "spendibili" in quanto correlate a obbligazioni già giuridicamente perfezionate (impegno) ma esigibili in esercizi successivi.

A questi elementi – a parere di chi scrive come pure di buona parte della letteratura già citata – ne andrebbero associati di ulteriori: a cominciare dal Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, per la sua valenza segnaletica della capacità/incapacità di riscossione dell'ente, che ne fa "la posta più rilevante nell'ambito delle misure preordinate a tradurre in aspetti gestionali il prin-

² La Corte dei Conti (2018) conferma la sensibile riduzione del divario tra accertamenti e riscossioni e, quindi, l'influenza positiva sugli equilibri di cassa; non sottace, però, alcuni effetti distorsivi come una riduzione dello stock di residui inferiore alle attese e per giunta un incremento nel caso di quelli passivi.

cipio della prudenza” (Corte dei Conti, 2018: 34). Anche in questo caso, gli obiettivi informativi da raggiungere superano per importanza non solo le difficoltà tecnico-applicative (Mazzotta, 2012), ma anche gli inevitabili impatti finanziari dovuti a situazioni patologiche latenti (Corte dei Conti, 2014).

Inoltre, le modifiche apportate a forma, contenuto e iter del bilancio (preventivo o consuntivo) sembrano a loro volta destinate a impattare positivamente sul tasso di trasparenza del bilancio stesso. Oltre al consolidamento delle risultanze contabili all’interno del Gruppo Pubblico Locale (a cui si accenna anche più sotto), è la logica di ripartizione della spesa per missioni e programmi – prima ancora della variazione terminologica che la esprime – ad assumere particolare rilievo, e proprio per la sua capacità di soddisfare entrambi gli scopi della riforma: l’aggregazione della spesa tra i diversi livelli di governo (la struttura del bilancio dello Stato già rispecchia la suddetta articolazione), e una maggiore trasparenza in relazione alla possibilità di visualizzare immediatamente l’entità delle risorse finanziarie destinate a ciascun obiettivo (rispettivamente strategico e operativo)³.

Più controverso è il giudizio sulla contabilità economico-patrimoniale e del consolidato del Gruppo Pubblico Locale, quali elementi in grado di accrescere la capacità informativa del bilancio armonizzato (Anselmi et al., 2012; Pozzoli & Mazzotta, 2012; Corte dei Conti, 2014). Peraltro, è proprio in questo maggior tasso d’informazione, che sta il significato dei “fini conoscitivi” cui si riferisce la normativa: i quali, dunque, in base a quelle che sono le ipotesi sottese al presente contributo andrebbero intesi non come un “depotenziamento” rispetto alla contabilità finanziaria, ma piuttosto come “integrazione” e “completamento” – il cd. “affiancamento”, per garantire “la rilevazione unitaria dei fatti di gestione” – di un sistema contabile che comunque mantiene la propria centralità.

Del resto, l’omogeneità dei metodi di rilevazione contabile tra i diversi livelli istituzionali sembra essere garantita non solo dalla definizione di regole uniformi: anche l’aumento del contenuto informativo del sistema contabile degli enti locali, ottenuto con l’introduzione della contabilità economico-patrimoniale e con l’obbligo di predisporre il bilancio consolidato, adempie al medesimo scopo. Se pertanto il concetto di trasparenza si può declinare anche in quello di maggiore disponibilità e più ampia varietà di tipologie informative, l’armonizzazione impatta sulla trasparenza stessa perché consente di monitorare e riportare all’esterno la dinamica economica della gestione e le variazioni di valore negli stock patrimoniali (Ranucci, 2012).

³ Al contempo, non se ne può sottacere “il problema di una non facile esportazione al mondo delle autonomie territoriali, soprattutto sul versante degli enti locali” (Corte dei Conti, 2014: 4).

La discontinuità rispetto alle rilevazioni economico-patrimoniali già richieste dal TUEL (dal prospetto di conciliazione ex-post, alla registrazione contestuale e integrata mediante partita doppia), e dunque la maggiore efficacia informativa della contabilità armonizzata sarebbero assicurate da più elementi: l'ampliamento dei soggetti interessati dalle nuove disposizioni (Gruppo Pubblico Locale); la chiarezza dei nuovi principi contabili; un sistema integrato di rilevazione mediante il piano dei conti (Pozzoli & Mazzotta, 2012).

Altri elementi presi in considerazione per rispondere alle RQ sono, in via residuale, il Documento Unico di Programmazione (DUP) e le previsioni di cassa. Il primo, come strumento che sostituisce al contempo il Piano Generale di Sviluppo (PGS, mai effettivamente decollato) e la Relazione Previsionale e Programmatica (RPP), e che, ponendosi nel solco degli studi sul New Public Management, risponde alle esigenze di controllo direzionale senza mutuare pedissequamente le logiche aziendalistiche (Ziruolo & Deidda Gagliardo, 2016). Le seconde, per “la criticità della dimensione monetaria, causata dalla rilevanza del debito pubblico” (Pavan et al., 2015: 206) e per “le crescenti necessità liquide dello Stato e la immediatezza dell’informazione rispetto a quella della gestione del bilancio” (Anselmi et al., 2012: 59; Corte dei Conti, 2014), al punto che la competenza finanziaria “potenziata” – ossia l’imputazione della spesa in base all’esigibilità – costituisce il compromesso tra il mero mantenimento della competenza giuridica e una prima versione della L. 196/2009 che collegava la funzione autorizzatoria non più all’impegno bensì alla fase del pagamento⁴.

Oltre che su voci, saldi e schemi di bilancio, il questionario si compone di ulteriori domande, selezionate sulla base della *literature review* e del framework teorico visti in precedenza: ad esempio, dal momento che la mancanza di trasparenza è considerata positivamente correlata alla corruzione⁵ (Halter et al., 2009), è stato ritenuto opportuno raccogliere l’orientamento in tal senso degli informant (domanda n. 6). Idem (domanda n. 5) per quanto concerne la presunta equivalenza tra maggiore informazione e maggiore trasparenza (Carpenter & Feroz, 2001).

Infine, quale che sia la prospettiva teorica adottata (dell’agenzia, della legittimità, istituzionale/neo-istituzionale), la trasparenza ne è al centro in quanto fattore critico dei rapporti tra organizzazioni e portatori d’interesse: interessante è, da questo punto di vista, la visione proposta da Drew et al.

⁴ Per una rigorosa analisi storica della cassa come base contabile nei bilanci pubblici si legga Liguori et al. (2014).

⁵ Oltre al fatto che il citato D.Lgs. 33/2013 è stato emanato in attuazione proprio della L. 190/2012 recante “Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella pubblica amministrazione”.

(2004), secondo cui le informazioni necessarie alla condivisione del processo decisionale e dei risultati possono variare in base agli stakeholder, e la “sfida” che spetta a ogni organizzazione è determinare i propri stakeholder di riferimento e, quindi, le informazioni utili per ciascuno di essi. Questa è la ragione per cui l’orientamento degli intervistati è stato raccolto non solo rispetto alle “informazioni” (come abbiamo visto in precedenza, le principali novità introdotte dall’armonizzazione), ma anche rispetto a quali portatori di interesse, a loro opinione, possano trarne beneficio (domanda n. 3). Da un punto di vista ermeneutico, l’insieme delle risposte di dettaglio a questa, e alla domanda sui singoli item della riforma (n. 4) dovrebbe consentire di interpretare i dati raccolti sul rapporto, in senso generale, tra riforma stessa e variazione del grado di trasparenza (domanda n. 2).

Le uniche domande non sottoposte a scala di Likert, ma finalizzate a conoscere alcune delle “caratteristiche di base” dei Comuni in cui lavorano gli intervistati (n. 7 e n. 8: classe demografica e adesione alla sperimentazione), oltre a “risultare utili per spiegare e contestualizzare le risposte ad altre domande” (Fattore, 2005: 110 e ss.), rappresentano, a loro volta, variabili operazionalizzate che si prestano a step successivi di ricerca, ad esempio facendo ricorso a strumenti statistici non solo descrittivi.

Individuati gli aspetti della riforma contabile più interessanti (o comunque ritenuti tali) sotto il profilo dell’incremento atteso di trasparenza, la seconda e la terza fase sono consistite, rispettivamente, in una somministrazione “di prova” – o, più correttamente (Corbetta, 2003: 186 e ss.) un pre-test o “test di collaudo” – e nella definizione del campione di riferimento e della metodologia di rilevazione dei dati.

Al fine di acquisire maggiore certezza sull’effettiva rilevanza degli item di bilancio preselezionati, si è optato, infatti, per individuare anzitutto un campione estremamente ristretto di responsabili finanziari (precisamente tre, riferiti a Comuni di tre differenti classi demografiche), a cui è stato richiesto di esprimere un giudizio sulla rilevanza, in termini di trasparenza, degli item suddetti. A tal fine è stato somministrato loro un elenco di domande basate sulla metodologia quantitativa nota come scala di Likert (Corbetta, 2003), articolata secondo un punteggio da 0 (“per nulla d’accordo”) a 5 (“estremamente d’accordo”): il punteggio variava dunque a seconda dell’importanza che l’intervistato andava ad attribuire all’impatto dell’armonizzazione, in termini di trasparenza, sui vari elementi proposti.

Le osservazioni raccolte nel corso della cosiddetta fase di pre-test hanno consentito di predisporre in versione definitiva il questionario. Questo, nel corso del 2015 (esercizio di entrata in vigore *erga omnes* della riforma, dopo il triennio di sperimentazione), è stato somministrato a un campione sele-

zionato in conformità a un campionamento non probabilistico, sia del tipo *ragionato* (la scelta dei responsabili del servizio finanziario, considerati – per le ragioni esposte a inizio paragrafo – “rappresentativi della popolazione”: Fattore, 2005) che *di convenienza* (la scelta dei Comuni della Toscana, per poter contare su relazioni dirette e su una potenziale maggior collaborazione) (Corbetta, 2014).

Per la *submission*, infine, è stata impiegato un questionario elettronico: tra tutte le possibili modalità (Fattore, 2005), è stato ritenuto quella dalle caratteristiche più congeniali al tipo di ricerca, in particolare vista l'estrema difficoltà di ricorrere a un numero ingente di interviste faccia-a-faccia.

1.5. Risultati e discussione

Come evidenziato nel paragrafo precedente, la somministrazione del questionario al campione di enti selezionato è avvenuta dopo una serie di fasi propedeutiche e preliminari alla definizione e all'assestamento degli item sui quali gli autori hanno focalizzato lo studio, realizzando la rilevazione che si commenterà di seguito. Si procederà riportando, per ciascun quesito, una descrizione sintetica e i risultati della somministrazione, nel tentativo di offrire spunti argomentativi in coerenza con il framework teorico delineato nei paragrafi precedenti.

Nel periodo di entrata in vigore della riforma (anno 2015) si è proceduto, dunque, con la somministrazione del questionario a 94 enti locali.

L'analisi del campione di riferimento rispetto alla fascia demografica di appartenenza evidenzia una distribuzione variegata, coerente con il contesto regionale in cui si è sviluppata l'indagine (la Toscana). Emerge una prevalenza di comuni piccoli e medio-piccoli e una distribuzione più omogenea nelle fasce demografiche superiori (proporzionalmente, meno rilevanti): nel dettaglio, gli enti con popolazione tra 5.000 e 9.999 abitanti e quelli tra i 10.000 e 19.999 abitanti rappresentano, rispettivamente circa il 25% del campione, mentre un altro 15% (circa) del campione appartiene alla fascia 20.000-59.999.

Il primo quesito ha riguardato la percezione sull'ampliamento del contenuto della nozione di “trasparenza”, facendo riferimento alla definizione introdotta dal D.Lgs. 33/2013, modificato dal D.Lgs. 97/2016.

C'è sostanziale accordo, in generale, sul fatto che la trasparenza favorisca il controllo sull'utilizzo delle risorse e sul perseguimento dei fini istituzionali dell'ente (quesito 1: valore medio 4, nella scala che esprime il *range* “accordo-disaccordo” tra i valori 1 e 6).

La definizione ampia di “trasparenza”, come accessibilità totale delle informazioni concernenti le pubbliche amministrazioni, finalizzata a favorire

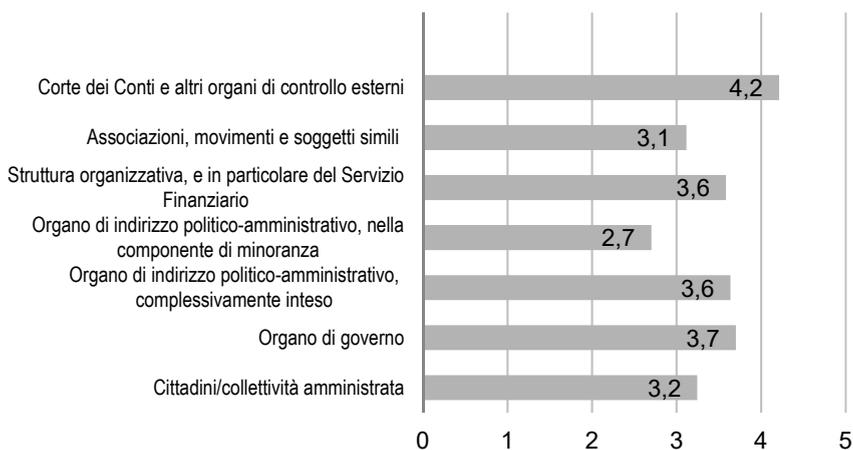
il controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche, trova ampio consenso nei soggetti intervistati, che per il 67% si dicono d'accordo o pienamente d'accordo sulla formulazione estensiva della nozione trasparenza, che viene intesa come possibilità effettiva di tutela delle risorse pubbliche e dei diritti dei cittadini, di promozione della partecipazione degli stessi.

Riscontri favorevoli si evidenziano anche sulla possibilità che l'armonizzazione contabile favorisca la trasparenza e, dunque, indirettamente il controllo sulle risorse pubbliche: l'analisi delle risposte al quesito 2, infatti, evidenzia una prevalenza di percezioni positive rispetto al nesso tra armonizzazione e trasparenza (valore medio superiore al 3, nella scala 1-6).

Agli intervistati è stato domandato di esprimersi sulla possibilità che le nuove disposizioni possano incrementare effettivamente il livello di trasparenza di sistemi contabili e bilanci degli enti locali e quindi favorire il controllo sull'utilizzo delle risorse pubbliche. Sebbene risultino prevalenti le risposte che esprimono "accordo" o "pieno accordo", si registrano numerose risposte "scettiche" (poco meno della metà), raggruppando in tale definizione le risposte riferibili al "disaccordo" o al parziale accordo (valori compresi tra 1 e 3 nella scala di rilevazione).

Nel quesito 3 è stata posta la questione dei possibili beneficiari della maggior trasparenza indotta dall'armonizzazione dei sistemi contabili.

Graf. 1 – I beneficiari della trasparenza dei sistemi contabili e bilanci pubblici



Fonte: nostra elaborazione

Dalle risposte degli intervistati si evince che il migliore tenore informativo, infatti, andrebbe a beneficio *in primis* “della Corte dei Conti e altri organi di controllo esterni” (con un valore medio superiore a 4), ma si riscontrano evidenze molto positive per quanto riguarda la percezione di maggiore utilità di sistemi contabili e bilanci trasparenti “per l’interno”. Valori superiori al 3 si registrano in relazione all’utilità per l’organo di governo e per “l’organo di indirizzo politico-amministrativo complessivamente inteso”, mentre si esprime perplessità sull’utilità della maggior trasparenza per le forze di minoranza. L’elevata percezione di utilità per la “la struttura organizzativa con particolare riferimento al Servizio Finanziario” (3,6 di media) evidenzia un possibile utilizzo a fini “gestionali”, di programmazione e controllo, del dato contabile incrementato, in qualità e quantità, dal processo di armonizzazione. Tale impostazione sembra prevalere, nelle opinioni degli intervistati, sulla possibilità di fruizione dell’informativa contabile da parte della collettività amministrata (anche nella forma di associazioni o altre aggregazioni), né sembrerebbe beneficiarne particolarmente la platea di portatori di interesse riconducibile ai fornitori di beni e servizi e dei finanziatori. Gli organi di controllo esterni e, in particolare, la Corte dei Conti rappresentano un’eccezione, in quanto, pur ricadendo nella fattispecie della “trasparenza per l’esterno” sono considerati come potenziali effettivi beneficiari della migliore informativa prodotta (dato medio superiore a 4), probabilmente in considerazione dell’attitudine e delle competenze dei controllori esterni ad esercitare una effettiva analisi del dato reso dalle amministrazioni.

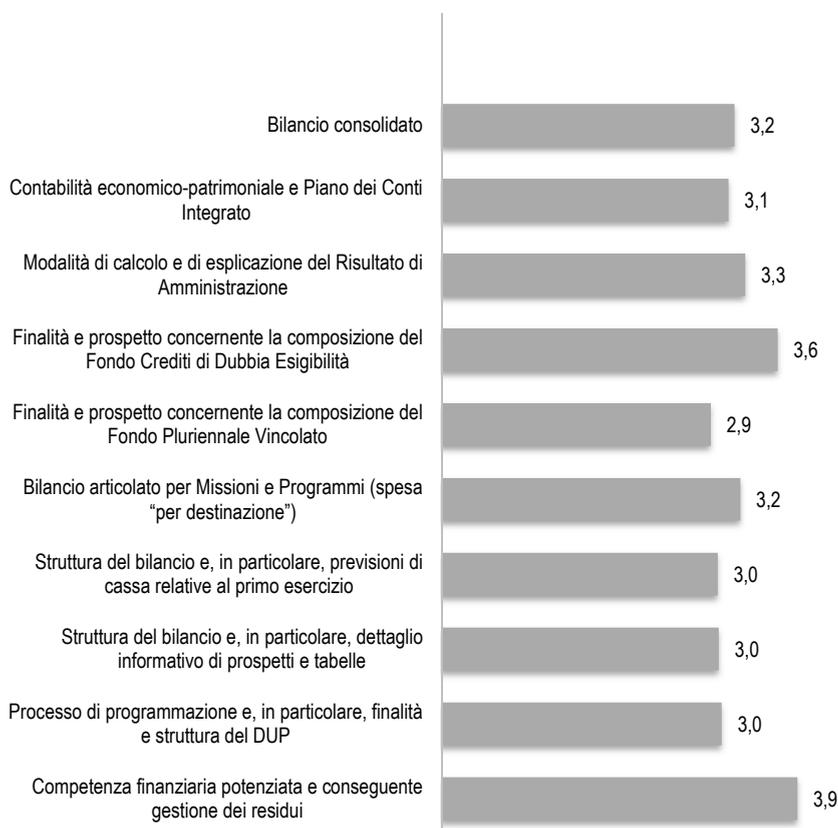
Il quesito numero 4 ha riguardato “principi e strumenti” che hanno eventualmente determinato, nella prospettiva della riforma, una maggiore trasparenza dei sistemi contabili. Nel novero dei principi e degli strumenti proposti agli intervistati sono rientrati i seguenti: competenza finanziaria potenziata e conseguente gestione dei residui; processo di programmazione e, in particolare, finalità e struttura del DUP; struttura del bilancio e, in particolare, dettaglio informativo di prospetti e tabelle; struttura del bilancio e, in particolare, previsioni di cassa relative al primo esercizio; bilancio articolato per missioni e programmi (spesa “per destinazione”); finalità e prospetto concernente la composizione del Fondo Pluriennale Vincolato; finalità e prospetto concernente la composizione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità; modalità di calcolo e di esplicazione del risultato di amministrazione; contabilità economico-patrimoniale e piano dei conti integrato; bilancio consolidato.

Tra gli item proposti, ottengono maggiore consenso la competenza finanziaria potenziata e il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità. Per gli altri strumenti e principi, la percezione di influenza sulla trasparenza dei sistemi contabili appare tendenzialmente positiva, ma non particolarmente significativa:

il valore registrato oscilla intorno alla metà della scala di valutazione (valore 3 sul massimo di 6).

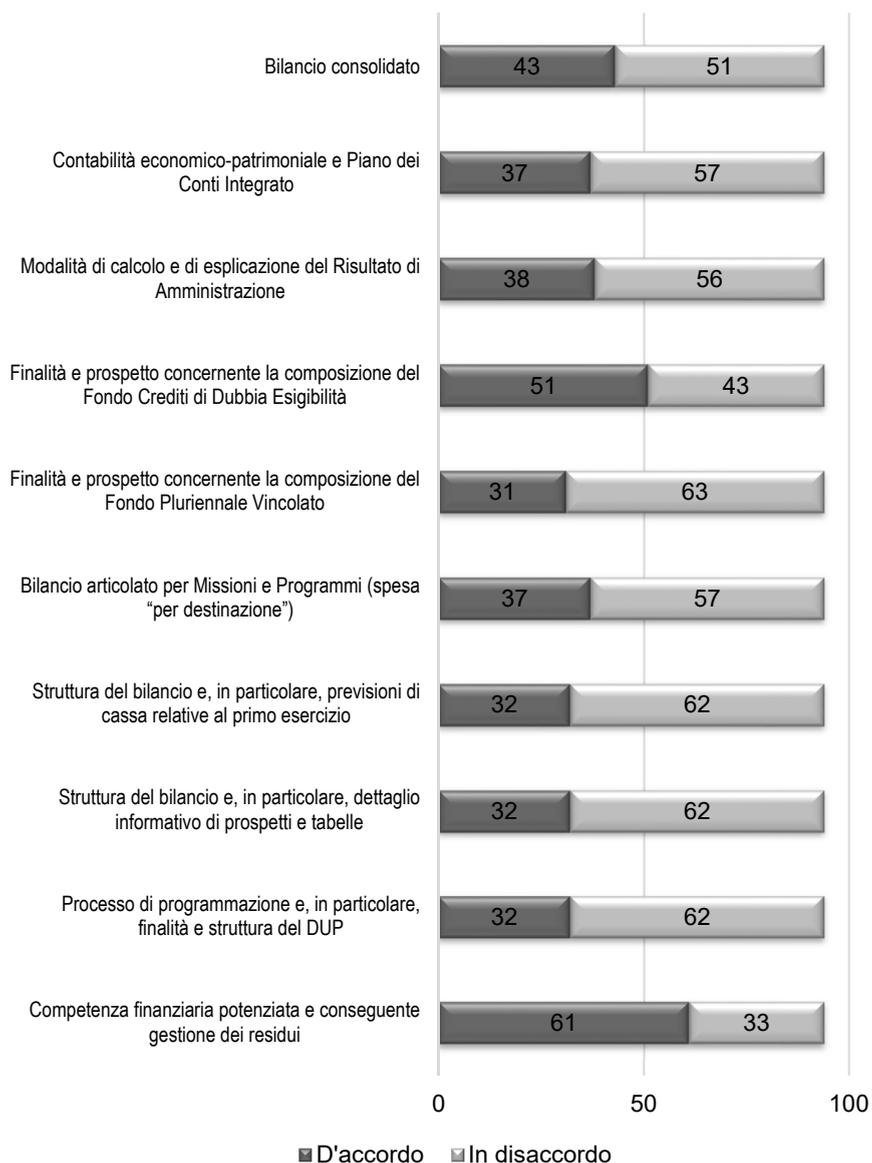
Al fine di facilitare la sintetica esposizione dei risultati, si è proceduto aggregando le risposte in cui gli intervistati dicevano di essere “d’accordo” (valori 4-5-6 della scala di valutazione) e quelle in cui veniva espresso disaccordo (valori 1-2-3), in relazione a ciascuno degli item proposti e sopra elencati. In altre parole, tentando di chiarire attraverso un’esemplificazione il significato del grafico che segue, le nuove regole per la redazione del bilancio consolidato (item 1 del Graf. 3) hanno contribuito a incrementare la trasparenza dei sistemi contabili secondo l’opinione di 43 soggetti intervistati, mentre 51 persone hanno espresso disaccordo su questo punto.

Graf. 2 – I principi e strumenti per la maggiore trasparenza dei bilanci pubblici



Fonte: nostra elaborazione

Graf. 3 – Le valutazioni degli informant su principi e strumenti per la trasparenza



Fonte: nostra elaborazione

Analizzando congiuntamente i risultati riportati nel Graf. 2 e nel Graf. 3, si evidenzia meglio la diffidenza di fondo degli operatori intervistati rispetto ai singoli strumenti o principi proposti. Fanno eccezione il principio della competenza finanziaria potenziata e lo strumento del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità, che, ad opinione della maggior parte degli intervistati, possono effettivamente rappresentare elementi sostanziali di incremento della trasparenza dei sistemi contabili.

Il quesito 5 ha indagato l'eventuale incremento di trasparenza sulle attività dell'ente in conseguenza della maggiore quantità di informazioni a disposizione delle diverse categorie di stakeholder per effetto della riforma e del processo di armonizzazione. Confrontando, come per i quesiti precedenti, il giudizio di "accordo" o "disaccordo", emerge una prevalenza delle percezioni positive (53 in accordo contro 41 in disaccordo), ma un valore medio piuttosto basso (3,7 rispetto al massimo di 6), dal quale trapela, nuovamente, diffidenza rispetto alla possibilità di considerare il solo aspetto del maggior volume di informazioni rese come elemento discriminante per incrementare la trasparenza delle attività poste in essere dall'ente.

Infine, gli effetti dell'armonizzazione contabile sul fenomeno della corruzione, infine, in termini di possibile argine alla diffusione dei processi corruttivi, nelle opinioni degli intervistati, assumono rilevanza assai modesta (valore medio 2,6; 72 intervistati su 94 esprimono disaccordo sulla possibilità che ci sia un'influenza effettiva dell'armonizzazione contabile sulla riduzione della corruzione).

1.6. Conclusioni

Chi scrive è pienamente consapevole dei limiti insiti nei risultati così raggiunti, e dunque della necessità di proseguire nel medesimo filone con ulteriori step. Per poter raggiungere il proprio obiettivo di ricerca, e in particolare per trovare risposta alle RQ, il contributo si è dovuto, infatti, basare su una serie di approssimazioni (*proxies*) funzionali a ridurre la complessità del contesto di riferimento:

- *PI (proxie n. 1)*: il processo normativo di armonizzazione interessa l'intero comparto della Pubblica Amministrazione, perseguendo intenti comuni sia pure con strumenti legislativi differenti (il D.Lgs. 118/2011 per le amministrazioni territoriali, il D.Lgs. 91/2011 per le amministrazioni centrali). In ragione dell'ampiezza disomogenea del comparto pubblico, oltre che della diversa "velocità" con cui i vari sotto-comparti stanno sperimentando o recependo la nuova

- contabilità, è stato scelto di ridurre l'ambito di osservazione – e di conseguenza il campione di riferimento – ai soli Comuni;
- *P2*: il processo normativo di armonizzazione interessa l'intero ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione dei Comuni. In ragione dell'ampiezza e della complessità che comporterebbe l'esame dei vari documenti corrispondenti a ciascuna delle fasi suddette, e tenuto conto altresì che il concetto di trasparenza non si presta a essere misurato in modo analogo nelle fasi e nei documenti medesimi, è stato ritenuto di focalizzare l'attenzione sul solo bilancio (preventivo e consuntivo);
 - *P3*: il processo normativo di armonizzazione interessa, in termini astratti, l'intero sistema degli stakeholder o comunque user del bilancio di un Comune. I benefici derivanti dall'adozione di regole contabili uniformi appaiono maggiormente evidenti per alcune categorie di portatori d'interesse (UE, Stato, Corte dei Conti, ecc.), e in misura decisamente minore per altre (cittadini/utenti, fornitori, ecc.). Per questa ragione, oltre che per la stessa difficoltà di definire la trasparenza in maniera univoca, è stato ritenuto di focalizzare l'attenzione su un concetto di trasparenza riconducibile a leggibilità, comprensibilità, chiarezza e fruibilità del bilancio di un Comune;
 - *P4*: il processo normativo di armonizzazione è una riforma i cui effetti travalicano il solo ambito contabile, per interessare anche gli aspetti culturali, organizzativi e tecnologici delle amministrazioni pubbliche. In ragione di questa complessità, è stato ritenuto di focalizzare l'attenzione, anche ai fini della selezione degli interlocutori per i successivi step metodologici, alla categoria dei responsabili finanziari in quanto direttamente coinvolti nella fase di sperimentazione, in possesso di maggiori competenze tecniche in materia, in definitiva più adatti a contribuire al buon esito della ricerca.

Un prossimo sviluppo del lavoro sarà rappresentato, certamente, dall'adozione di un approccio longitudinale, che consenta di evidenziare eventuali variazioni nelle risposte degli informant "in corso d'opera", ossia con la progressiva entrata a regime e il diffondersi della riforma contabile. Una seconda submission del questionario, senza che vi siano apportate modifiche, è già in programma, infatti, per il 2019.

Optare per uno studio longitudinale, pur nella piena consapevolezza dei problemi che esso comporta ("mortalità" del campione con il trascorrere del tempo, influenza delle rilevazioni precedenti sulle successive, ecc.) (Corbetta, 2014), consentirà di evidenziare, in particolare, eventuali scostamenti nelle opinioni espresse dagli informant in due contesti temporali di particolare importanza per l'armonizzazione. Il 2015, infatti, è l'esercizio in cui, come si è

già evidenziato, la riforma è entrata in vigore *erga omnes*. Il 2019, invece, oltre a delimitare un arco di tempo che consentirà (auspicabilmente) di “metabolizzare” appieno le difficoltà tecniche determinate dal nuovo *corpus* normativo (e, forse, di comprenderne in profondità la *ratio*), rappresenta, soprattutto, l’esercizio in cui la riforma sarà pienamente a regime in ogni suo aspetto⁶.

In linea generale è possibile affermare che l’offerta di informazioni differenti delinea certamente un quadro – elaborato secondo la particolare prospettiva della “nuova” contabilità – “diverso” e quindi, in qualche modo, offre una ulteriore prospettiva informativa. Queste maggiori/diverse informazioni, ancorché possano essere migliorate, mettono in luce aspetti che aumentano la trasparenza perché consentono la conoscenza di aspetti precedentemente non considerati, seppure questo aspetto veda posizioni diverse in dottrina.

Tale maggiore trasparenza in senso generale deve, però, essere valutata nella sua declinazione nei confronti dei vari portatori d’interesse, sia in relazione alla capacità di fruire delle informazioni prodotte sia con riferimento alla “sensibilità” relativa rispetto a esse. Non v’è dubbio, infatti, come pare emergere dalle rilevazioni, che alcuni soggetti possano beneficiare più di altri delle informazioni prodotte dalla nuova contabilità; a ciò si deve aggiungere il necessario possesso delle conoscenze tecniche necessarie per poterne fruire.

Proprio in quest’ottica, uno dei possibili sviluppi futuri della ricerca sarà quello di approfondire la percezione dei principali stakeholder circa il beneficio tratto, in termini di trasparenza, dall’armonizzazione contabile, nonché in quale misura e in quale modo questo avvenga.

Bibliografia

- Adamo S. (1998), *Prospettive e limiti del processo di armonizzazione contabile internazionale*, Rivista dei Dottori Commercialisti, 49(5): 781-804.
- Anessi Pessina E., Steccolini I. (2013), *Il pareggio di bilancio tra equilibri di sistema ed equilibri aziendali*, Azienda Pubblica, 4: 503-511.
- Anselmi A., Pavan A., Reginato E. (2012), *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 1: 53-67.
- Archel P., Husillos J., Larrinaga C., Spence C. (2009), *Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 22(8): 1284-1307.
- Bentham J. (2001), *Writings on the Poor Laws*, Vol. 1, Clarendon, Oxford.

⁶ Entro il 30 settembre di quell’anno, infatti, e a meno di ulteriori proroghe, anche i “Comuni-Holding” con popolazione inferiore a 5.000 abitanti dovranno approvare il bilancio consolidato del Gruppo Pubblico Locale.

- Bilardo S., *Il pareggio di bilancio in Costituzione per gli enti territoriali: tra riforma della contabilità e patto di stabilità*, Azienda Pubblica, 4: 527-529.
- Bolivar M.P.R., Muñoz L.A., Hernández A.M.L. (2013), *Determinants of financial transparency in government*, International Public Management Journal, 16(4): 557-602.
- Brusca I., Condor V. (2002), *Towards the Harmonization of Local Accounting Systems in the International Context*, Financial Accountability & Management, 18(2): 129-162.
- Bryan F.M. (2004), *Real Democracy: The New England Town Meeting and How It Works*, Chicago University Press, Chicago.
- Caperchione E. (2012), *L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale*, Azienda Pubblica, 2: 71-87.
- Caperchione E., Pezzani F. (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Carpenter V.L., Feroz E.H. (2001), *Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles*, Accounting, Organizations and Society, 26(7/8): 565-596.
- Carter N. (1988), *Measuring government performance*, Political Quarterly, 59(3): 369-375.
- Cavallini I. (a cura di) (2014), *Manuale di contabilità armonizzata*, IPSOA, Milano.
- Cavallini I. (2015), *La trasparenza come obiettivo dell'armonizzazione?*, Azienditalia, 1: 25-31.
- Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna.
- Corbetta P. (2014), *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Il Mulino, Bologna.
- Corte dei Conti – Sezione delle autonomie (2014), *Audizione sullo schema di decreto legislativo recante “disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi” (atto n. 92)*, Roma, 29 maggio.
- Corte dei Conti – Sezione delle autonomie (2018), *Andamenti della gestione finanziaria degli Enti locali nel primo anno di applicazione della contabilità armonizzata (Pareggio, equilibri di bilancio, risultati di amministrazione, debiti fuori bilancio, procedure di risanamento). Esercizio 2016*, Deliberazione n. 4/SE-ZAUT/2018/FRG.
- Di Pietra R. (2000), *Ragioneria internazionale e “armonia” contabile*, Cedam, Padova.
- D'Alessio L. (2012), *Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 1: 23-39.
- Drew C.H., Nyerges T.L., Leschine T.M. (2004), *Promoting transparency of long-term environmental decisions: the Hanford decision mapping system pilot project*, Risk Analysis, 24(6): 1641-1664.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Egea, Milano.
- Gigli S., Supino E., Mariani L. (2016), *Il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale negli atenei pubblici italiani: un'analisi testuale sulla comunicazione*

- delle performance*, in Marchi L., Lombardi R., Anselmi L. (a cura di), *Il governo aziendale tra tradizione e innovazione*, Franco Angeli, Milano.
- Halachmi A., Greiling D. (2013), *Transparency, e-government, and accountability*, *Public Performance and Management Review*, 36(4): 572-584.
- Halter M.V., Arruda M.C.C., Halter R.B. (2009), *Transparency to reduce corruption?*, *Journal of Business Ethics*, 84(3): 373-385.
- Heald D.A. (2006), *The Anatomy of Transparency*, in Hood C., D.A. Heald (eds), *Transparency: The Key to Better Governance?*, British Academy - Oxford University Press, Oxford.
- Hood C. (2001), *Transparency*, in Clarke P.B., Foweraker J. (eds), *Encyclopaedia of Democratic Thought*, Routledge, London.
- Hood C. (2007), *What happens when transparency meets blame avoidance?*, *Public Management Review*, 9(2): 191-210.
- Hoque Z., Covalesski M.A., Gooneratne T.N. (2013), *Theoretical triangulation and pluralism in research methods in organizational and accounting research*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7): 1170-1198.
- Jahansoozi J. (2006), *Organization-stakeholder relationships: exploring trust and transparency*, *Journal of Management Development*, 25(10): 942-955.
- Jensen M., Meckling W. (1976), *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Jones R. (2003), *Measuring and Reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting*, *Public Money & Management*, 23(1): pp. 21-27.
- Liguori M., Rota S., Steccolini I. (2014), *Un approccio gattopardiano alle riforme: il caso del governo centrale italiano*, *Azienda Pubblica*, 1: 13-38.
- Mack J., Ryan C. (2007), *Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?*, *International Journal of Public Sector Management*, 20(2): 134-146.
- Mazzotta D. (2014), *Comuni alla prova della sperimentazione della nuova contabilità nel 2014*, *Azienditalia*, 3: 185-191.
- Muñoz A.L., Rodríguez Bolívar M.P., López Hernández A.M. (2017), *Transparency in governments: a meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures*, *The American Review of Public Administration*, 47(5): 550-573.
- Mussari R. (2013), *Pareggio e bilancio pubblico: un equilibrio da ripensare*, *Azienda Pubblica*, 4: 513-525.
- Nigro M., Benini N. (2013), *I contratti derivati nel sistema di contabilità pubblico-privata. Armonizzazione e trasparenza*, *Azienditalia*, 5: 373-382.
- Nobes C. (1999), *International Accounting and Comparative Financial Reporting. Selected Essays of Christopher Nobes*, Edward Elgar, Cheltenham.
- Pavan A., Reginato E., Anselmi L. (2015), *I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione*, *Azienda Pubblica*, 2: 201-213.
- Patten D. (1992), *Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory*, *Accounting, Organizations and Society*, 17(5): 471-475.
- Piske R. (2002), *German acquisitions in Poland: an empirical study on integration management and integration success*, *Human Resource Development International*, 5(3): 295-312.

- Pozzoli S., Mazzotta R. (2012), *Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 1: 69-81.
- Pratt A. (2005), *The Wrong Kind of Transparency*, American Economic Review, 95(3): 862-877.
- Ranucci S. (2012), *Il processo di armonizzazione contabile degli enti territoriali: il D.Lgs. 118 del 23 giugno 2011 e l'avvio della sperimentazione*, Azienditalia, 1: 5-11.
- Ricci P. (2012), *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, Azienda Pubblica, 1: 41-51.
- Saliterer I., Korac S. (2013), *Performance information use by politicians and public managers for internal control and external accountability purposes*, Critical Perspectives on Accounting, 24(7/8): 502-517.
- Scott W.R., Ruef M., Mendel P., Caronna C.A. (2000) *Institutional change and organizations: Transformation of a healthcare field*, University of Chicago, Chicago.
- Suchman M.C. (1995), *Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches*, The Academy Management Review, 20(3): 571-610.
- Tenbrunsel A.E., Smith-Crowe K. (2008), *Ethical decision-making: where we've been and where we're going*, Academy of Management Journal, 2(1): 545-607.
- Thompson J.R., Sanders R.P. (eds.) (1998), *Transforming government: Lessons from the reinvention laboratories*, Jossey-Bass Incorporated Pub., San Francisco.
- Tommasetti A. (2008). *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale*, Cedam, Padova.
- Ziruolo A., Deidda Gagliardo E. (2016), *Il contenuto manageriale del piano esecutivo di gestione armonizzato, il missed link necessario*, Azienda Pubblica, 3: 291-310.

2. GLI EFFETTI DELLA RIFORMA SULLA GESTIONE DEI RESIDUI ATTIVI

di *Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro**

2.1. Introduzione

Uno degli aspetti più innovativi del D.Lgs. 118/2011 è l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziata. Quest'ultimo, insieme all'istituto del riaccertamento straordinario, dovrebbe impattare in modo significativo sulla voce residui che, come noto, risulta essere una delle voci più significative per la determinazione del risultato di amministrazione dell'ente e per il raggiungimento degli equilibri di bilancio.

In generale, come evidenziato in letteratura, le problematiche inerenti alla formazione e alla gestione dei residui determinano effetti in termini di trasparenza (Visco, 1999) e possono favorire il ricorso a politiche di bilancio che influenzano fortemente l'attendibilità delle rilevazioni consuntive della contabilità finanziaria (Anessi Pessina, 2000; Borgonovi, 2004; Guarini & Preite, 2005).

Alcune delle novità introdotte con il D.Lgs. 118/2011 vanno proprio nella direzione di correggere tali prassi e, spingendo sul principio di veridicità e attendibilità delle entrate pubbliche accertate, più volte richiamato anche dalla giurisprudenza costituzionale, intendono creare i presupposti affinché la copertura finanziaria della spesa pubblica sia sempre più credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale.

Il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata ha il duplice obiettivo di determinare un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui che, nel tempo hanno assunto valori sempre meno realistici in

* Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Antonio Costa, dell'Università del Salento, è da considerare autore del par. 3, il Dott. Giuseppe Dammacco, dell'Università di Bari, dei parr. 1 e 2, la Dott.ssa Alessandra Tafuro, dell'Università del Salento, dei parr. 4, 5 e 6.

termini di riscossioni e pagamenti, e di rendere più oggettive le previsioni di entrata e di spesa, contribuendo così a determinare un'informativa più corretta sui risultati di amministrazione nonché sull'impiego dell'eventuale avanzo per il finanziamento della spesa pubblica.

Pertanto, con il presente studio si vuole valutare se in concreto tali obiettivi possono essere conseguiti. In questo lavoro si cercherà di fornire un contributo iniziale in tale direzione e, consapevoli della complessità insita in tali processi di valutazione, si è scelto di focalizzare l'attenzione soltanto sui residui attivi rinviando ad ulteriori approfondimenti le analisi inerenti anche a quelli passivi sui quali, tuttavia, è facile replicare parte delle analisi qui svolte. Oggetto di approfondimento sono le dinamiche relative ai residui attivi che vengono controllate:

- osservando se il trend dei valori delle suddette grandezze iscritti nel conto del bilancio ha avuto un andamento decrescente così come auspicato dalla riforma;
- analizzando la composizione della voce residui attivi da riportare all'esercizio successivo, verificando cioè qual è l'incidenza dei residui di nuova formazione rispetto ai residui derivanti dagli esercizi precedenti; questi ultimi, dopo essere stati ridotti con il riaccertamento straordinario ed essere stati imputati correttamente all'esercizio in cui l'obbligazione sottostante scade, dovrebbero rappresentare una percentuale via via più bassa;
- considerando il valore del tasso di riscossione dei residui attivi che dovrebbe migliorare in seguito alla maggiore accuratezza richiesta durante le attività di accertamento dei residui;
- valutando l'impatto generato sul risultato di amministrazione: l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità – essendo indicativo del grado medio di inesigibilità dei residui attivi, tenuto conto del grado di riscossione riscontrato nel quinquennio precedente – dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui è stata svolta in maniera puntuale e oggettiva e, pertanto, dovrebbe consentire all'ente locale di avere maggiori risorse disponibili per sostenere la spesa pubblica.

Senza alcuna pretesa di esaustività e consapevoli dei limiti insiti nel presente lavoro, lo scopo conoscitivo del contributo è quello di presentare i risultati di un'analisi che, seppur sintetica, è volta a valutare l'impatto determinato sia dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che dalle prime applicazioni del principio della competenza finanziaria potenziata in termini di maggiore attendibilità e veridicità dei dati espressi nei documenti contabili dagli enti locali.

Dopo un inquadramento teorico del tema (par. 2), sono state evidenziate le principali implicazioni contabili e gestionali che derivano dall'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata per la gestione dei residui (par. 3); è stata quindi presentata una indagine esplorativa (par. 4) svolta sui dati relativi ai residui desunti dal conto del bilancio (periodo 2012-2016) e riguardanti un set di comuni (n. 23) che, fin dall'inizio, hanno partecipato al processo di sperimentazione dell'armonizzazione contabile nel settore pubblico. Nel par. 5 sono stati discussi i risultati dell'indagine svolta e nel par. 6 sono state proposte alcune riflessioni sugli effetti negativi che possono derivare dalla presenza, nel conto del bilancio, di residui attivi che, nonostante il lungo periodo di sperimentazione e di entrata a regime del principio della competenza finanziaria potenziata, non risultano ancora valutati correttamente. Sono, inoltre, presenti alcuni suggerimenti per operatori, responsabili politici e policy-maker finalizzati a rendere l'attività di accertamento dei residui più oggettiva e, pertanto, più idonea per rappresentare la reale situazione finanziaria dell'ente.

2.2. Il quadro teorico e normativo di riferimento

In Italia, sulla scia del processo di armonizzazione contabile che da tempo sta coinvolgendo tutte le PA, gli enti locali sono interessati da molteplici cambiamenti. In letteratura sono state già proposte numerose analisi di tipo descrittivo e/o quantitativo dalle quali sono emerse le diversità contabili che caratterizzano i singoli Paesi – es. Germania, Italia e Gran Bretagna (Adam et al., 2011); Norvegia (Garseth-Nesbakk & Mellemvik, 2011); Germania (Jagalla et al., 2012) – e, pertanto, la necessità di procedere ad una modifica rilevante degli istituti contabili (Anessi Pessina et. al., 2008).

Il riferimento non è soltanto ai documenti di bilancio ma anche ai criteri di classificazione e di valutazione delle voci iscritte negli stessi. A livello internazionale, già da tempo si indica l'*accrual accounting* come uno strumento fondamentale per accrescere la trasparenza (Parker, 1990; Robinson, 1998; Monsen & Näsi, 1999; Ellwood, 2001; Carlin & Guthrie, 2003; Christiansens, 2003; Jackson & Lapsley, 2003; Carlin, 2005; Lye et al., 2005, Connolly & Hyndman, 2006) e si sottolinea la necessità di favorire la convergenza dei sistemi contabili pubblici compiendo uno sforzo maggiore nella promozione e nella diffusione, tenendo conto delle singolarità di ciascun Paese, degli International Public Sector Accounting Standard (Jones, 1992; Farneti & Pozzoli, 2005; Lapsley et al., 2009; Bonetti, 2010; Rossi & Trequattrini, 2011).

Nel nostro Paese, le novità principali hanno interessato non solo i principi contabili generali o postulati con i quali individuare le regole di fondo in base alle quali effettuare le rilevazioni ma anche i principi applicati con i quali definire in maniera più precisa le operazioni inerenti alla gestione (Pozzoli, 2005; Costa, 2010).

Il presente lavoro inerente all'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata si colloca nel filone di studi relativo alla necessità di risolvere le problematiche connesse all'attendibilità e alla veridicità dei documenti contabili degli enti locali. Come evidenziato in letteratura (Skousen, 1990; Batista et. al., 2013; Anessi Pessina & Sicilia, 2015) sia in ambito nazionale che internazionale, la redazione di tali documenti è stata spesso caratterizzata da errori e distorsioni, a volte anche rilevanti. Tali atteggiamenti sono stati prevalentemente attribuiti alla mancanza di approcci teorici, metodologici, e di strumenti tecnici con cui prevedere correttamente l'evoluzione dell'economia (Couture & Imbeau, 2009) o alla errata funzione che è stata affidata alla contabilità pubblica ovvero quella di acquisire e mantenere il consenso piuttosto che di garantire la capacità di indirizzo e di controllo della situazione amministrativa (Pezzani, 2005). Tale approccio ha contribuito a diffondere comportamenti tesi a espandere la spesa pubblica, soprattutto in periodi elettorali (Cassedy et al., 1989; Skousen, 1990), ricorrendo a operazioni di copertura basate, più che sulla sottostima delle uscite, sulla sovrastima delle entrate riportate, ad esempio, nel rendiconto finanziario.

Uno specifico esempio relativo al contesto italiano di quanto affermato in generale dalla letteratura sulle "cattive" prassi volte a mascherare la reale situazione finanziaria degli enti locali è costituito dall'inserimento nel rendiconto di residui attivi inesigibili e insussistenti.

Tale consuetudine, ormai consolidata nel nostro paese, oltre ad andare contro ai principi di certezza, veridicità ed attendibilità del bilancio, ha contribuito a presentare, solo apparentemente, una situazione finanziaria dell'ente migliore rispetto a quella reale. Sovrastimando le entrate, infatti, si è favorita la formazione di bilanci di previsione formalmente in pareggio, ma sostanzialmente in disequilibrio di parte corrente (Mazzotta, 2015).

Questo risultato è stato certamente favorito dall'esistenza, all'interno dell'ordinamento contabile degli enti locali, di principi che non consentivano alle voci del rendiconto di essere chiare e trasparenti poiché:

- gli impegni ed i residui passivi comprendevano gli accantonamenti e i debiti futuri, senza possibilità di riconoscere i debiti effettivi nei confronti di terzi;
- gli accertamenti comprendevano i crediti futuri, senza poter riconoscere quelli di dubbia esazione;

- l'equilibrio finanziario non considerava la scadenza delle obbligazioni, consentendo l'equilibrio tra obbligazioni attive a lungo termine con obbligazioni passive a breve termine.

Al contrario, si può affermare che l'utilità di determinate informazioni è indiscutibile atteso che le stesse spesso si rivelano significative ai fini di una corretta attività di programmazione e rendicontazione degli enti locali.

È stato pertanto fondamentale avviare un processo teso a superare il fenomeno della *misrepresentation accounting* riscontrato nelle aziende pubbliche (Anessi Pessina & Sicilia, 2015) e finalizzato quindi a garantire una maggiore trasparenza, veridicità, correttezza e attendibilità dei dati a supporto delle nuove modalità di programmazione e rendicontazione dell'ente locale. In tal senso, importanti novità sono state introdotte con il D.Lgs. 118/2011. La riforma, infatti, introducendo il principio della competenza finanziaria potenziata ha imposto un criterio di imputazione degli accertamenti e degli impegni fondato sull'esigibilità dell'obbligazione giuridica sottostante tale per cui i crediti e i debiti sono imputati alle scritture contabili dell'esercizio in cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata viene a scadenza e non più, quindi, all'esercizio finanziario in cui le stesse sorgono. Seguendo questa nuova prassi contabile, quindi, si dovrebbe evitare di imputare entrate future e impegni inesistenti a vantaggio di una più veritiera attività di programmazione e una più puntuale attività di rendicontazione.

Da un punto di vista gestionale e organizzativo, tali novità non dovrebbero costituire un mero adempimento da assolvere, bensì dovrebbero essere interpretate come una opportunità per rideterminare la reale situazione finanziaria dell'ente. Infatti, i funzionari delle singole amministrazioni sono coinvolti in un meticoloso processo di individuazione dei propri crediti e debiti e quindi di verifica attenta e puntuale delle ragioni sottostanti all'eventuale loro mantenimento tra i residui da imputare al conto del bilancio, ovvero alla loro cancellazione e seguente re-imputazione nei bilanci degli esercizi futuri in base alla scadenza effettiva delle obbligazioni sottostanti.

2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali

L'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata determina importanti implicazioni sia di natura contabile che di natura gestionale che, di seguito, si proverà a sistematizzare.

Preliminarmente è però importante segnalare che, tecnicamente, sono stati previsti due differenti istituti contabili con cui valutare e quantificare i residui e la cui adozione avviene in momenti diversi:

- il riaccertamento straordinario, unico e irripetibile, da effettuarsi esclusivamente al termine del 2014, con il fine di conformare lo stock dei residui attivi e passivi, relativi ai precedenti esercizi, al nuovo sistema contabile (punto 5.4, allegato 4.2, D.Lgs. 118/2011). In particolare, il valore dei residui definito al 1° gennaio 2015 avrebbe dovuto quantificare i crediti/debiti effettivi ed esigibili dall'ente e rappresentare il valore da considerare per far partire la nuova programmazione. Ai fini delle analisi successive, è opportuno precisare, che agli enti che hanno aderito alla sperimentazione dell'armonizzazione contabile hanno effettuato il riaccertamento straordinario alla data del 31 dicembre 2012. Agli enti sperimentatori, tuttavia, è stata concessa la facoltà di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario al 1° gennaio 2015, seppur limitato alla cancellazione dei residui attivi e passivi che non corrispondono ad obbligazioni perfezionate (art. 2, D.L. 78/2015);
- il riaccertamento ordinario dei residui da effettuare ogni anno adottando, a partire dal 2015, il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata.

Se, quindi, l'aspetto da considerare per mantenere in bilancio un residuo è l'esigibilità ne consegue la necessità di svolgere una attenta valutazione e verifica di tale elemento al fine di qualificare correttamente ogni residuo e poter individuare così anche l'adeguato trattamento contabile da adottare.

In generale, il riaccertamento dei residui è un'attività particolarmente complessa e delicata, poiché richiede ai soggetti incaricati conoscenze e competenze specifiche sia in termini contabili (ad esempio, l'applicazione dei principi di bilancio, la corretta gestione delle entrate, ecc.) che in termini giuridici (come il riscontro della validità degli atti notificati e l'analisi dei termini di legge fissati per un compiere correttamente la sequenza procedimentale degli atti).

Come sintetizzato nella Tab. 1, se da un lato i residui possono essere classificati in svariato modo, dall'altro per ogni tipologia di essi è previsto un diverso trattamento contabile che, ovviamente, determina effetti differenti sul bilancio dell'ente locale.

Tab. 1 – Valutazione dei residui ed effetti contabili

Classificazione residui	Insussistenti e prescritti	Inesigibili	Di dubbia e difficile esecuzione	Non scaduti ma verificati come esigibili	Esigibili
Riflesso contabile	Cancellazione definitiva dal Conto del Bilancio	Cancellazione definitiva dal Conto del Bilancio	Accantonamento al FCDE	Cancellazione e re-imputazione all'esercizio finanziario di competenza + incremento del FPV per il corrispettivo importo	Iscrizione nel Conto del Bilancio

Fonte: nostra elaborazione

La fattispecie più semplice da trattare, ovviamente, risulta quella dei residui valutati come *esigibili*: per essi, infatti, si procede con la regolare iscrizione nel conto del bilancio.

Per i residui *insussistenti e prescritti*, così come per i residui *inesigibili*, è richiesta l'eliminazione definitiva dal conto del bilancio da giustificare con una descrizione puntuale delle attività svolte nel tentativo di realizzare i crediti o delle motivazioni che hanno portato alla maturazione della prescrizione.

Mentre per i residui *non scaduti ma verificati come esigibili*, si procede con la cancellazione e la successiva re-imputazione all'esercizio finanziario di competenza, per quelli *di dubbia e difficile esecuzione* per i quali cioè sussistono fondate ed obiettive ragioni circa la difficile realizzazione del credito, è previsto un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità per un valore pari alla quota corrispondente al valore del credito. Tale accantonamento non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

Il momento in cui si determinano i crediti di dubbia e difficile esecuzione è particolarmente importante: in tale fase, infatti, se da una parte si procede con la puntuale svalutazione di taluni crediti, dall'altra l'ente deve evitare di compiere scelte finalizzate ad eliminare a priori dal rendiconto le obbligazioni giuridiche che, seppur perfezionate e scadute, risultano difficili da riscuotere, estremizzando così il principio della prudenza.

Come per le entrate, l'amministrazione deve assicurare che si registrino e si imputino obbligazioni giuridiche passive perfezionate ed esigibili negli anni di rispettiva imputazione.

Ne consegue che l'operazione di re-imputazione dei residui alla competenza di esercizi successivi fa esclusivo riferimento, per ciascuno di essi, alla scadenza delle obbligazioni, non considerando eventuali collegamenti di destinazione tra le poste di entrata e quelle di uscita.

Un ulteriore aspetto di rilievo nella trattazione dei residui è relativo all'impatto che la gestione di tale voce ha sugli equilibri generali di bilancio e sulla formazione del risultato di gestione, in particolare sull'avanzo di amministrazione.

Gli accertamenti di entrate, registrati nella competenza dell'anno in cui sono sorte le obbligazioni concorrono alla determinazione degli equilibri di competenza finanziando la spesa; tuttavia, qualora non venissero incassati, si trasformano in residui attivi incidendo negativamente sulla gestione finanziaria dell'ente.

Allorché non sia possibile disimpegnare residui passivi per lo stesso importo, si crea uno "squilibrio" della gestione residui che intacca l'avanzo di amministrazione eventualmente generato dalla gestione di competenza. Questo potrebbe determinare, paradossalmente, la chiusura dell'esercizio finanziario con un risultato negativo (disavanzo di amministrazione) nonostante vi sia un saldo positivo della gestione di competenza.

Prima di presentare l'analisi empirica svolta, è opportuno fare un breve richiamo al processo di sperimentazione dell'armonizzazione contabile. Gli enti che hanno partecipato a tale iniziativa sono stati individuati dal D.P.C.M. 28 dicembre 2011 – secondo criteri di rappresentatività, in base alla loro collocazione geografica ed alla dimensione demografica – tra gli enti candidati dalla Conferenza dei Presidenti delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, dall'ANCI e dall'UPI.

A fronte dell'impegno profuso, gli enti sperimentatori hanno potuto beneficiare, nel corso del triennio relativo al processo in parola, di un sistema premiante che ha previsto, inizialmente, una riduzione dei loro obiettivi nel rispetto del patto di stabilità interno e, successivamente, un incremento per le medesime amministrazioni del limite alla spesa di personale. Tale processo, attuato secondo un approccio bottom-up (Caiffa, 2015), ha consentito di verificare le opportunità presentate dal nuovo impianto normativo e di rilevare le principali criticità riscontrate nell'applicazione dei nuovi principi contabili (Bellesia, 2015).

Di conseguenza le norme sono state adeguate in modo graduale. È evidente che le criticità emerse hanno interessato anche la valutazione della voce "residui" e la relativa attuazione degli istituti del riaccertamento straordinario prima ed ordinario poi adottando il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata.

Sia in fase di sperimentazione che in fase di ordinaria applicazione della norma sono emerse non poche difficoltà ed incertezze che hanno portato a prevedere, come già anticipato, ad una deroga al principio di irripetibilità del riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi (inserita nella Legge

di bilancio 2018), con la quale si è concessa l'opportunità di far ripetere il riaccertamento straordinario agli enti locali che durante la sperimentazione hanno avuto difficoltà nell'applicazione concreta della nuova procedura.

2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia

Il nuovo impianto contabile degli enti locali, basato sostanzialmente sulla competenza finanziaria potenziata, ha tra le principali finalità quella di:

- generare un tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui;
- rendere più oggettive le previsioni di entrata e di spesa contribuendo così a determinare un'informativa più corretta sui risultati di amministrazione nonché sull'impiego dell'eventuale avanzo per il finanziamento della spesa pubblica.

L'obiettivo del presente studio è quello di valutare se in concreto tali fini sono stati finora perseguiti e, quindi, oggetto di analisi sono le dinamiche relative ai residui attivi che vengono monitorate:

- osservando se il trend dei valori delle suddette grandezze iscritti nel conto del bilancio ha avuto un andamento decrescente così come auspicato dalla riforma;
- analizzando la composizione della voce residui attivi da riportare all'esercizio successivo, verificando cioè qual è l'incidenza dei residui di nuova formazione rispetto ai residui derivanti dagli esercizi precedenti; questi ultimi, dopo essere stati ridotti con il riaccertamento straordinario ed essere stati imputati correttamente all'esercizio in cui l'obbligazione sottostante scade, dovrebbero rappresentare una percentuale via via più bassa;
- considerando il valore del tasso di riscossione dei residui attivi che dovrebbe migliorare atteso che in seguito alla maggiore accuratezza richiesta durante le attività di accertamento dei residui quelli imputati all'anno *n* dovrebbero essere incassati nel medesimo esercizio;
- valutando l'impatto generato sul risultato di amministrazione: l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, essendo indicativo del grado medio di inesigibilità dei residui attivi tenuto conto del grado di riscossione riscontrato nel quinquennio precedente, dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui è stata svolta in maniera puntuale e oggettiva e, pertanto, dovrebbe consentire all'ente locale di avere maggiori risorse disponibili per sostenere la spesa pubblica.

Ai fini di una valutazione più equa si è ritenuto opportuno considerare gli aspetti previsionali, di gestione e di rendicontazione che interessano i residui. È stato quindi proposto un modello interpretativo che attraverso una matrice – sui cui assi è indicata la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi (ascisse) e quella dell’entità dei residui attivi iniziali (ordinate) – evidenzia, in modo immediato e schematico, se le dinamiche che hanno interessato i residui attivi sono state condizionate prevalentemente dalle corrette/errate attività di previsione oppure dalla maggiore/minore capacità dell’ente di tradurre i crediti in riscossioni. Si precisa che il presente lavoro costituisce una indagine esplorativa che basa le sue analisi su un set di dati relativi a n. 23 comuni.

Lo studio proposto richiede, necessariamente, il confronto tra dati omogenei, ovvero tra dati desunti dai medesimi schemi contabili e definiti adottando i medesimi criteri.

Pertanto, la selezione dei Comuni è avvenuta estraendo, in modo casuale e rispettando la rappresentatività di ciascuna classe demografica, nell’ambito dell’elenco delle amministrazioni che, dal principio e per l’intera durata, hanno partecipato alla sperimentazione del nuovo sistema contabile negli enti locali (n. 47).

Per rappresentare in modo equilibrato e proporzionato gli enti locali appartenenti a ciascuna fascia demografica (considerando la suddivisione ISTAT) sono state selezionate, proporzionalmente all’elenco dei comuni aderenti alla sperimentazione (fonte: programma Arconet della RGS), n. 23 amministrazioni, così come indicato nella Tab. 2.

Tab. 2 – Comuni oggetto di indagine

Densità della Popolazione	Comuni partecipanti alla sperimentazione suddivisi per fasce demografiche	Comuni oggetto di indagine
1-1.999 ab.	Morgongiori, Sant’Angelo Le Fratte	Sant’Angelo le Fratte
2.000- 4.999 ab.	Cattolica, Faggiano	Cattolica
5.000 –9.999 ab.	Andora, Barlassina, Brembate di Sopra, Guglionesi, Pizzo Calabro, S. Zenone degli Ezzellini, Sanluri, Sorbolo, Sortino, Trasacco	Andora, Sortino, S. Zenone degli Ezzellini, Sanluri, Trasacco
10.000-19.999 ab.	Bronte, Brudio, Mandello del Lario Potenza, Susegana	Bronte, Potenza
20.000-59.999 ab.	Alba, Avezzano, Biella, Bisceglie, Falconara marittima, Fermo, Frascati, Giuszano, Grottaferrata, Iglesias, Magenta	Alba, Avezzano, Frascati, Grottaferrata, Iglesias, Magenta
60.000-99.999 ab.	Lecce, Matera, Pavia, Treviso, Viterbo	Pavia, Viterbo
1000.000-49.999ab.	Brescia, Livorno, Modena, Pescara, Perugia, Reggio nell’Emilia, Vicenza	Modena, Pescara, Perugia
250.000-499.999ab.	Bologna, Cagliari, Prato, Venezia	Cagliari, Venezia
oltre 500.000 ab.	Genova, Milano	Milano

Fonte: nostra elaborazione

2.5. I risultati

Il trend dei residui attivi riferito al periodo 2012-2016 evidenzia che le variazioni intervenute non sono particolarmente significative, seppur vi siano alcune eccezioni.

È bene specificare che nel 2012 molte amministrazioni hanno iniziato, ma non concluso, l'attività di riaccertamento straordinario ai sensi dell'articolo 14 del DPCM sulla sperimentazione.

In alcune relazioni al rendiconto 2012, come ad esempio quella redatta dal comune di Milano, infatti, si precisa che *“in considerazione dell'elevato numero dei residui attivi e passivi di conto capitale e della complessità dell'operazione”*, l'amministrazione ha provveduto al riaccertamento straordinario *“solo per un primo gruppo di residui attivi e passivi di conto capitale”* e che, pertanto, tale attività verrà portata a termine nell'esercizio successivo. Analizzando i dati esposti nella Tab. 3 si osserva che relativamente ai residui attivi non vi è alcuna amministrazione che per l'intero periodo 2012-2016 abbia registrato variazioni del medesimo segno. Tutti i comuni analizzati, infatti, dopo un abbattimento dei residui attivi nel periodo 2012/2013 – ad eccezione di 4 (San Zenone degli Ezzellini, Sortino, Viterbo, e Pescara) che, invece, presentano un aumento dei valori – negli anni a seguire hanno registrato variazioni più o meno significative per quanto riguarda l'entità ma comunque di segno discontinuo.

I comuni che presentano residui in misura ridotta in modo significativo (almeno oltre il 50%) sono: Sant'Angelo le Fratte, Sanluri, Magenta, Iglesias e Pavia.

Nel 2013-2014, Sant'Angelo le Fratte e San Zenone degli Ezzellini registrano gli abbattimenti più consistenti che portano a rilevare al 01 gennaio 2014 residui attivi in meno rispettivamente del -33% e del -67%. Nel 2014/2015 vi sono state in prevalenza variazioni aumentative (16 amministrazioni) con valori a volte anche rilevanti come per Cattolica, Avezzano e Sant'Angelo le Fratte. Potenza è l'unica città che abbatte i residui attivi facendo rilevare un'importante diminuzione.

Infine, per il periodo 2015/2016, sono 18 le amministrazioni che hanno registrato una variazione aumentativa, a volte anche con valori smisurati come ad esempio nel comune di Andora dove il valore dei residui attivi è più che raddoppiato.

Nella Tab. 4 è rappresentata la composizione del valore dei residui da riportare al nuovo esercizio al fine di comprendere se la stessa sia influenzata maggiormente dai residui di nuova formazione, oppure da quelli derivanti dagli esercizi precedenti.

Nell'insieme di comuni esaminati, i residui attivi da riportare al nuovo esercizio sono mediamente composti da percentuali simili nei primi tre anni. Nell'ultimo biennio, invece, essendo rilevato un maggior volume di residui da esercizi precedenti, la percentuale dei residui di competenza tende a diminuire passando dal 47% al 43%.

Il 2014, in generale, rappresenta l'anno in cui i residui attivi derivanti da esercizi precedenti subiscono la variazione più significativa. Si abbassa notevolmente in alcuni comuni, come ad esempio Sant'Angelo le Fratte e Cattolica mentre, in altre città, tende ad aumentare progressivamente.

Nella Tab. 5 è rappresentato il trend del tasso di riscossione dei residui attivi che alla stregua dei nuovi criteri di imputazione all'esercizio in scadenza delle obbligazioni dovrebbe assumere valori via via più elevati.

In realtà, negli anni il valore medio del tasso di riscossione ha avuto un andamento discontinuo che si è attestato in media intorno al 40,50%. I valori più alti del tasso di riscossione dei residui attivi si registrano per Magenta, Sortino, Modena ed Andora.

Tale dato, letto considerando il valore medio per comune nel periodo 2013-2016, evidenzia come i comuni di dimensioni minori abbiano registrato una più alta capacità di riscossione.

Pescara e Perugia sono le uniche amministrazioni in cui si è rilevata una crescita continua del tasso di riscossione.

Nella valutazione complessiva delle dinamiche dei residui si devono considerare le eventuali inesattezze derivanti dalle valutazioni effettuate in fase di previsione, l'inadeguatezza delle operazioni di gestione e gli eventuali errori valutativi in fase di rendicontazione.

Pertanto si propone un modello interpretativo che attraverso una matrice, sui cui assi è indicata la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi (ascisse) e quella dell'entità dei residui (ordinate), definisce quattro quadranti all'interno dei quali sono riportate le singole città.

Tab. 3 – Andamento dei residui attivi iniziali 2012-2016

Comuni	Residui attivi al 01/01/2012 (RS)	Residui attivi al 01/01/2013 (RS)	Variazione 2012/2013	Residui attivi al 01/01/2013 (RS)	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Variazione 2013/2014	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Variazione 2014/2015	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Residui attivi al 01/01/2016 (RS)	Variazione 2015/2016
Sant'Angelo le Fratte	2.236.951,38	1.020.671,03	-56,14%	1.020.671,03	681.807,02	-33,20%	681.807,02	2.314.257,41	239,43%	2.314.257,41	1.842.689,37	-20,38%
Cattolica	9.055.009,13	5.469.440,02	-39,60%	5.469.440,02	5.262.772,85	-3,78%	5.262.772,85	8.250.429,42	56,77%	8.250.429,42	7.866.510,42	-4,65%
Andora	4.202.478,43	3.991.045,05	-5,03%	3.991.045,05	2.904.173,85	-27,23%	2.904.173,85	3.934.280,48	35,47%	3.934.280,48	8.643.400,54	119,68%
Soriano	4.820.545,16	5.328.523,83	20,54%	5.328.523,83	4.868.329,31	-8,64%	4.868.329,31	5.168.329,81	6,16%	5.168.329,81	6.036.428,28	16,80%
S. Zenone degli Ezzelini	709.899,96	1.600.303,90	125,43%	1.600.303,90	520.271,67	-67,48%	520.271,67	522.059,35	0,34%	522.059,35	830.100,42	59,00%
Santuri	18.093.380,72	8.092.226,89	-55,28%	8.092.226,89	7.988.211,67	-1,29%	7.988.211,67	8.092.226,89	1,30%	8.092.226,89	9.494.824,63	17,33%
Trasacco	2.182.326,80	2.116.432,17	-3,02%	2.116.432,17	2.749.421,30	29,62%	2.749.421,30	3.669.714,48	33,78%	3.669.714,48	4.410.334,78	20,18%
Bronte	NA	NA	NA	14.143.704,91	12.425.396,48	-12,15%	12.425.396,48	14.154.150,75	13,91%	14.154.150,75	14.228.134,46	0,52%
Polenza	202.827.451,81	171.399.111,52	-15,37%	171.399.111,52	173.375.983,62	1,15%	173.375.983,62	67.476.662,23	-61,08%	67.476.662,23	88.020.385,31	30,45%
Alba	13.183.931,77	9.386.162,22	-28,86%	9.386.162,22	10.287.302,21	9,60%	10.287.302,21	10.294.825,44	0,07%	10.294.825,44	11.138.447,31	8,19%
Magenta	16.555.967,30	6.392.901,21	-61,41%	6.392.901,21	9.784.645,66	53,05%	9.784.645,66	8.616.660,06	-11,94%	8.616.660,06	9.349.165,20	8,50%
Avizzano	NA	NA	NA	16.305.195,21	20.055.723,93	23,00%	20.055.723,93	33.121.969,82	65,15%	33.121.969,82	27.396.001,07	-17,29%
Frascati	62.453.248,38	58.904.061,18	-5,68%	58.904.061,18	61.732.948,68	4,80%	61.732.948,68	54.586.236,42	-11,58%	54.586.236,42	56.060.487,71	2,70%
Grottaferata	NA	NA	NA	17.241.179,51	17.159.210,87	-0,46%	17.159.210,87	15.608.005,68	-9,04%	15.608.005,68	16.278.383,76	4,30%
Iglesias	57.151.234,19	18.267.145,88	-68,04%	18.267.145,88	19.878.074,22	8,82%	19.878.074,22	23.936.694,57	20,42%	23.936.694,57	25.590.340,21	6,91%
Pavia	65.983.519,42	33.311.365,94	-49,52%	33.311.365,94	41.434.705,63	24,39%	41.434.705,63	41.730.748,75	0,71%	41.730.748,75	44.155.907,98	5,81%
Viterbo	46.351.619,51	62.212.574,13	34,22%	62.212.574,13	70.480.439,37	13,29%	70.480.439,37	76.618.634,35	8,70%	76.618.634,35	67.020.827,34	-12,52%
Modena	125.238.361,19	98.547.626,06	-21,31%	98.547.626,06	110.440.584,01	12,07%	110.440.584,01	95.004.611,94	-13,98%	95.004.611,94	98.261.762,86	3,43%
Pescara	147.220.552,66	157.240.662,57	6,81%	157.240.662,57	155.199.596,90	-1,30%	155.199.596,90	135.466.117,40	-42,71%	135.466.117,40	115.884.095,20	-14,46%
Pengola	157.892.176,79	139.644.793,00	-11,38%	139.644.793,00	147.908.450,58	5,92%	147.908.450,58	148.062.181,30	0,12%	148.062.181,30	160.841.449,85	8,62%
Cagliari	359.127.097,98	201.934.435,30	-43,77%	201.934.435,30	183.800.031,35	-8,96%	183.800.031,35	202.767.598,30	10,32%	202.767.598,30	210.169.330,90	3,65%
Venezia	521.584.559,34	460.159.442,40	-11,78%	460.159.442,40	463.194.696,98	0,66%	463.194.696,98	439.130.754,10	-5,20%	439.130.754,10	520.830.464,50	18,60%
Milano	3.381.067.840,06	3.194.943.230,55	-5,50%	3.194.943.230,55	2.797.196.765,47	-12,45%	2.797.196.765,47	2.882.554.645,24	3,05%	2.882.554.645,24	3.089.434.233,22	7,18%

Fonte: nostra elaborazione

Tab. 4 – Composizione dei residui attivi finali (competenza + esercizi precedenti)

Comuni	2012		2013		2014		2015		2016	
	C	EP								
Sant'Angelo Le Fratte	29%	71%	35%	65%	85%	15%	27%	73%	26%	74%
Cattolica	38%	62%	41%	59%	60%	40%	57%	43%	46%	54%
Andora	73%	27%	63%	37%	59%	41%	74%	26%	66%	34%
Sortino	69%	31%	57%	43%	65%	35%	67%	33%	59%	41%
S. Zenone Degli Ezzellini	86%	14%	84%	16%	93%	7%	87%	13%	76%	24%
Sanluri	38%	62%	56%	44%	55%	45%	55%	45%	34%	66%
Trasacco	53%	47%	53%	47%	60%	40%	45%	55%	44%	56%
Bronte	NA	NA	47%	53%	53%	47%	50%	50%	49%	51%
Potenza	36%	64%	21%	79%	40%	60%	59%	41%	48%	52%
Alba	60%	40%	66%	34%	53%	47%	51%	49%	43%	57%
Magenta	78%	22%	82%	18%	71%	29%	74%	26%	68%	32%
Avezzano	NA	NA	43%	57%	55%	45%	23%	77%	28%	72%
Frascati	19%	81%	27%	73%	14%	86%	17%	83%	28%	72%
Grottaferrata	NA	NA	36%	64%	27%	73%	27%	73%	24%	76%
Iglesias	71%	29%	63%	37%	48%	52%	41%	59%	36%	64%
Pavia	63%	37%	58%	42%	45%	55%	42%	58%	43%	57%
Viterbo	52%	48%	36%	64%	45%	55%	38%	62%	39%	61%
Modena	57%	43%	65%	35%	60%	40%	62%	38%	52%	48%
Pescara	34%	66%	30%	70%	29%	71%	28%	72%	36%	64%
Perugia	31%	69%	38%	62%	34%	66%	34%	66%	33%	67%
Cagliari	40%	60%	55%	45%	47%	53%	37%	63%	33%	67%
Venezia	43%	57%	41%	59%	38%	62%	49%	51%	53%	47%
Milano	52%	48%	35%	65%	28%	72%	26%	74%	24%	76%
Media	51%	49%	49%	51%	51%	49%	47%	53%	43%	57%

Fonte: nostra elaborazione

Tab. 5 – Tasso di riscossione dei residui attivi RR/(RS+R)

Comuni	2013	2014	2015	2016	Valore medio (2013-2016)
Sant'Angelo Le Fratte	56,74%	50,81%	38,39%	49,30%	48,81%
Cattolica	34,14%	36,32%	56,88%	31,28%	39,66%
Andora	70,28%	46,82%	42,79%	54,68%	53,64%
Sortino	57,61%	62,36%	59,74%	60,12%	59,96%
S. Zenone degli Ezzellini	25,00%	8,12%	76,70%	84,00%	48,46%
Sanluri	55,15%	41,23%	54,96%	38,87%	47,55%
Trasacco	38,00%	46,58%	32,08%	45,07%	40,43%
Bronte	49,25%	45,57%	42,97%	39,39%	44,29%
Potenza	16,87%	48,88%	46,54%	42,00%	38,57%
Alba	62,89%	55,94%	48,73%	45,94%	53,38%
Magenta	71,50%	73,53%	70,82%	63,25%	69,77%
Avezzano	26,53%	25,11%	28,07%	28,42%	27,03%
Frascati	21,68%	11,45%	13,22%	7,06%	13,35%
Grottaferrata	27,00%	28,00%	20,00%	22,00%	24,25%
Iglesias	58,30%	33,19%	36,54%	35,37%	40,85%
Pavia	47,08%	41,85%	34,83%	37,13%	40,22%
Viterbo	25,52%	37,23%	44,53%	38,82%	36,53%
Modena	55,74%	66,11%	58,09%	48,03%	56,99%
Pescara	15,93%	28,73%	28,95%	36,03%	27,41%
Perugia	25,89%	28,20%	28,85%	31,40%	28,59%
Cagliari	44,41%	39,10%	29,67%	26,98%	35,04%
Venezia	37,73%	39,88%	37,41%	45,30%	40,08%
Milano	31,64%	8,73%	7,61%	18,85%	16,71%
Valore medio	41,52%	39,29%	40,80%	40,40%	40,50%

Fonte: nostra elaborazione

Funzionali a tal fine sono i dati riportati nella Tab. 6 in cui sono state indicate le variazioni del saldo iniziale dei residui attivi considerando il biennio 2014-2015 e la variazione del tasso di riscossione dei residui attivi riferiti allo stesso periodo.

In tale analisi, si considera il 2015 quale anno ufficiale per l'entrata a regime del nuovo sistema contabile e quindi dell'effettiva applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata.

Tab. 6 – Dati per matrice

COMUNI	Variazione residui attivi iniziali RAI (%) 2014-2015	Variazione tasso di riscossione TR (%) 2014-2015	Segno variazione RAI	Segno variazione TR
Sant'Angelo Le Fratte	239,43%	-12,41%	+	-
Cattolica	56,77%	20,56%	+	+
Andora	35,47%	-4,03%	+	-
Sortino	6,16%	-2,63%	+	-
S. Zenone Degli Ezzellini	0,34%	68,57%	+	+
Sanluri	1,30%	13,73%+	+	+
Trasacco	33,76%	-14,50%	+	-
Bronte	13,91%	-2,60%	+	-
Potenza	-61,08%	-2,35%	-	-
Alba	0,07%	-7,21%	+	-
Magenta	-11,94%	-2,72%	-	-
Avezzano	65,15%	2,97%	+	+
Frascati	-11,58%	1,77%	-	+
Grottaferrata	-9,04%	-8,00%	-	-
Iglesias	20,42%	3,35%	+	+
Pavia	0,71%	-7,01%	+	-
Viterbo	8,70%	7,30%	+	+
Modena	-13,98%	-8,02%	-	-
Pescara	-12,71%	0,22%	-	+
Perugia	0,12%	0,65%	+	+
Cagliari	10,32%	-9,43%	+	-
Venezia	-5,20%	-2,46%	-	-
Milano	3,05%	-1,12%	+	-

Fonte: nostra elaborazione

Inoltre, si suppone che i dati 2015 possano essere maggiormente veritieri qualora le amministrazioni del campione, avendo partecipato alla sperimentazione, abbiano potuto apportare dei correttivi ai valori appostati nel conto del bilancio avvalendosi della possibilità loro concessa di effettuare nuovamente il riaccertamento straordinario nel 2015.

Graf. 1 – Matrice di posizionamento dei comuni

+ R E S I D U I A T T I V I -	(III) ANDORA SORTINO TRASACCO BRONTE ALBA PAVIA CAGLIARI SANT'ANGELO LE FRATTE MILANO	(II) CATTOLICA IGLESIAS VITERBO PERUGIA SAN ZENONE DEGLI EZZELLINI SANLURI AVEZZANO
	(IV) MAGENTA GROTTAFERRATA MODENA VENEZIA POTENZA	(I) FRASCATI PESCARA
- TASSO DI RISCOSSIONE RESIDUI ATTIVI		+

Fonte: nostra elaborazione

Rispetto ai dati indicati nel Graf. 1:

- nel quadrante (I) sono presenti le amministrazioni che in seguito al riaccertamento straordinario dei residui attivi hanno da un lato, ridotto la mole degli stessi e dall'altro lato hanno conseguito un incremento del tasso di riscossione degli stessi;
- nel quadrante (II), invece, sono riportati i comuni che da una parte hanno incrementato il volume dei residui attivi e dall'altra hanno ottenuto un incremento del tasso di riscossione;
- nel quadrante (III) sono presenti le amministrazioni che pur avendo incrementato l'entità dei residui attivi registrano un decremento del tasso di riscossione;
- nel quadrante (IV) compaiono i comuni che pur avendo ridotto la massa dei residui attivi, hanno rilevato un decremento del tasso di riscossione.

La condizione ideale, in ossequio alla finalità della norma, è quella dei comuni presenti nel quadrante I ma che, tuttavia, include un basso numero di enti locali (solo Frascati e Pescara). Al contrario la situazione più anomala è quella presente nel quadrante III dove è evidente che le previsioni relative alle entrate sono state poco attendibili e il tasso di riscossione è diminuito.

Nel quadrante II, invece, sono presenti i comuni che pur avendo sovrastimato le previsioni hanno comunque migliorato le procedure per l'incasso.

Nel IV quadrante, viceversa, vi sono gli enti che, evidentemente, pur avendo svolto previsioni attendibili, non hanno registrato i correlati incassi.

Rispetto alle amministrazioni inserite nel III quadrante è stata svolta un'analisi sul tasso di riscossione dei residui attivi riferita ai titoli di entrata più significativi per l'ente locale, ovvero i titoli 1, 2, 3, 4 i cui dati sono riportati nella Tab. 7.

In generale si evidenzia che complessivamente il tasso di riscossione dei residui attivi, dal 2014 al 2015 è diminuito passando dal 30% al 21%.

Più nel dettaglio mentre per le entrate correnti (Titolo 1, Titolo 2, Titolo 3) il tasso di riscossione è passato dal 31% al 23% sottolineando, una generale modesta capacità di riscossione, il tasso di realizzazione dei residui attivi di parte capitale (Titolo 4) in media è passato dal 40% (2014) al 33% (2015) testimoniando le difficoltà che gli Enti hanno nel programmare le tempistiche di scadenza dell'obbligazione.

I residui da trasferimenti correnti (Titolo 2) presentano in media un tasso di realizzazione più alto (40% nel 2014, 33% nel 2015). Tale dato è significativo se si considera la stretta osservanza dei criteri di accertamento che renderebbe, di norma, eccezionale l'insorgenza stessa di residui.

Anche la riscossione in conto residui delle entrate extra-tributarie (Titolo 3) risulta essere diminuita nel passaggio dal 2014 al 2015.

Tuttavia, per il 2014 si segnala una dinamica particolarmente veloce per le città di Bronte e Sant'Angelo le Fratte che è comunque diminuita nell'anno successivo.

La lentezza di tali riscossioni è da imputare sia alla tipologia stessa di alcuni crediti contabilizzati (es. vendita di beni e proventi di servizi, rimborsi e indennizzi), ma anche per la possibile inosservanza delle specifiche prescrizioni contabili che ne regolano l'accertamento in entrata.

L'ultima analisi che si presenta è finalizzata a valutare l'impatto generato sul risultato di amministrazione dall'accantonamento al FCDE e quindi a verificare l'effettiva disponibilità di risorse di cui l'ente locale dispone per la spesa pubblica. L'accantonamento in parola dovrebbe essere di anno in anno più basso se l'attività di accertamento dei residui viene svolta in maniera puntuale e oggettiva. In realtà come si evince dai dati presenti nella Tab. 8 tale trend decrescente si è verificato soltanto per le città di Grottaferrata che, tuttavia, è partita con un accantonamento elevatissimo che ha inciso sul risultato di amministrazione per il 96,59% nel 2014 fino a determinare un'incidenza pari 74,41% nel 2016. Al contrario, gli altri comuni hanno effettuato accantonamenti sempre più crescenti, fino a vincolare percentuali superiori al 50%, come ad esempio Bronte e Modena, oppure accantonamenti che hanno registrato un andamento oscillante ma comunque di entità elevate (andando anche oltre il 60%) come nei casi di Avezzano e Venezia.

Tab. 7 – Velocità di riscossione dei residui attivi riferiti ai Titoli 1, 2, 3 e 4

	Comuni	Residui attivi al 01/01/2014 (RS)	Riscossione in c/risult (RR)	Ricicciamento Residui (R)	Velocità di riscossione % RR/(RS+R)	Residui attivi al 01/01/2015 (RS)	Riscossione in c/risult (RR)	Ricicciamento residui R	Velocità di riscossione % RR/(RS+R)
Titolo 1 Entrate di natura tributaria contributiva e perequativa	S'Angelo Le Fratte	248.426,22	97.574,01	5.903,53	38,33%	154.378,15	154.378,15	4.670,17	48,38%
	Andora	844.684,34	303.552,70	95.631,36	34,90%	1.103.594,11	241.672,94	-	22,44%
	Sonino	1.714.272,35	826.267,72	- 1.271,03	48,23%	2.056.592,15	830.663,38	- 163.977,70	44,18%
	Trasacco	1.486.653,36	760.254,03	- 7.937,31	53,31%	1.513.452,68	660.731,62	- 0,09	43,66%
	Biorche	4.117.254,88	5.696.354,52	1.332.165,44	23,33%	6.335.043,32	1.096.194,26	- 1.488.467,75	22,86%
Titolo 2 Trasferimenti correnti	Alba	10.990.503,19	6.821.003,32	716.454,30	69,94%	4.293.941,50	2.593.489,72	334.684,11	56,15%
	Pavia	84.132.837,70	38.791.431,84	- 6.549.802,20	50,00%	66.594.994,87	13.960.709,73	- 7.041.701,25	23,70%
	Cagliari	523.977.114,92	264.804.376,75	- 0,10	50,54%	505.991.673,43	203.052.994,24	- 5.300.662,99	40,50%
	Milano	121.453,03	64.701,73	703,47	52,97%	198.140,10	97.543,29	- 4.308,99	50,85%
	S'Angelo Le Fratte	107.069,53	94.146,99	- 32,54	87,96%	199.543,23	186.653,23	-	93,14%
Titolo 3 Entrate extra tributarie	Sonino	1.888.670,03	1.994.824,76	- 61.998,93	98,16%	1.667.546,67	1.658.623,00	- 8.927,67	100,00%
	Trasacco	57.721,46	39.721,46	-	68,82%	43.000,00	17.866,92	-	41,90%
	Biorche	2.307.689,04	1.925.153,31	- 3.680,44	83,73%	3.405.176,09	2.594.924,31	- 27.866,74	76,54%
	Alba	1.524.269,86	1.097.674,25	41.498,78	70,10%	1.140.546,35	795.345,82	16.656,58	68,73%
	Pavia	2.022.424,74	1.358.179,38	- 117.099,85	71,28%	2.189.025,18	1.806.427,75	120.627,60	78,90%
Totale Entite Correnti	Cagliari	18.537.589,91	10.551.863,28	- 166.814,98	57,44%	30.594.788,22	14.870.165,16	- 708.632,62	49,78%
	Milano	132.985.814,85	94.682.294,52	- 3.564.009,73	73,17%	99.685.991,94	26.792.743,91	- 1.108.756,85	27,08%
	S'Angelo Le Fratte	76.119,15	47.311,09	-	62,19%	98.726,51	19.493,37	86,32	19,70%
	Andora	1.512.111,45	826.534,99	13.124,99	54,19%	2.153.678,69	1.171.847,99	- 3.036,55	54,89%
	Sonino	1.076.232,80	501.679,53	- 23.362,94	47,65%	1.076.669,42	467.250,96	- 6.465,53	43,86%
Titolo 4 Entrate in conto capitale	Trasacco	515.819,22	274.900,01	- 153,96	53,31%	461.828,03	148.324,83	- 4.228,47	32,41%
	Biorche	2.744.485,53	1.691.155,28	- 14.117,89	61,95%	3.002.651,29	1.477.603,46	- 30.056,48	49,86%
	Alba	2.935.223,84	1.039.254,65	1.758,71	35,39%	3.521.098,99	1.242.391,17	- 18.471,16	35,47%
	Pavia	20.411.970,42	7.373.948,30	- 267.016,57	31,44%	23.899.746,30	5.381.743,28	- 2.387.476,63	25,04%
	Cagliari	29.985.875,33	9.120.897,88	1.115.831,12	29,38%	38.396.766,40	7.301.549,12	- 291.284,48	20,94%
Totale Entite Correnti	Milano	1.053.184.938,89	120.810.261,19	- 70.662.492,88	12,30%	1.230.895.070,36	180.015.988,12	- 15.844.341,12	14,98%
	S'Angelo Le Fratte	1.905.001.560,86	568.906.334,12	- 78.943.916,28	31,19%	2.107.453.820,65	480.308.691,82	- 34.053.193,96	23,23%
	Andora	222.087,99	131.393,22	-	59,17%	195.140,10	97.543,29	4.308,99	48,86%
	Alba	265.253,41	119.786,86	-	45,16%	202.354,39	41.982,86	- 1,00	20,75%
	Sonino	30.292,73	21.157,75	- 1.970,12	74,70%	8.197,12	4.432,72	- 1.764,59	68,91%
Totale Entite Correnti	Trasacco	503.676,66	160.256,07	- 291,91	31,84%	1.445.671,26	308.194,34	-	21,38%
	Biorche	1.296.124,20	416.634,36	- 61.689,74	33,67%	1.211.140,36	192.599,84	- 27.776,08	16,98%
	Alba	1.371.611,96	537.569,17	3.036,54	39,17%	1.294.097,19	552.610,85	17.123,38	42,95%
	Pavia	5.204.478,03	1.746.847,56	- 714.646,40	38,11%	34.141.138,22	1.234.161,09	- 284.705,86	39,99%
	Cagliari	44.436.951,19	9.735.976,23	- 714.646,40	22,27%	61.652.146,27	17.336.736,50	- 631.690,70	31,67%
Totale entrate	Milano	512.079.554,54	85.892.253,19	- 26.382.224,15	17,82%	440.812.097,13	48.310.697,07	- 3.387.871,52	11,94%
	S'Angelo Le Fratte	258.419.544,83	73.199.000,1	- 11.298.127,34	30%	316.508.657,9	63.885.278,6	-	21%

Tab. 8 – Incidenza dell'accantonamento al FCDE (A) sul risultato di amministrazione (RA)

COMUNI	2014			2015			2016		
	(A)	(RA)	(A/RA)	(A)	(RA)	(A/RA)	(A)	(RA)	(A/RA)
	Sant'Angelo Le Fratte	42.351,31	304.887,94	13,89%	39.651,15	529.623,81	7,49%	148.445,13	581.145,91
Cattolica	2.586.092,05	5.996.360,75	43,13%	4.539.537,93	8.706.266,96	52,14%	5.165.538,30	9.673.388,59	53,40%
Andora	---	13.162.155,47	0,00%	---	11.220.332,45	0,00%	1.569.657,91	11.387.606,38	13,78%
Sortino	1.090.642,32	2.430.312,93	44,88%	---	2.823.286,15	0,00%	801.473,74	3.083.508,06	25,99%
S. Zenone degli Ezzellini	44.146,88	1.155.015,65	3,82%	168.636,65	1.111.092,88	15,18%	197.235,53	1.333.237,00	14,79%
Sanluri	3.506.902,33	8.983.701,19	39,04%	3.619.367,39	8.983.701,19	40,29%	4.001.542,38	9.523.556,21	42,02%
Trasacco	253.000,00	386.008,92	65,54%	228.000,00	366.114,57	62,28%	310.000,00	492.993,91	62,88%
Bronte	4.531.781,37	6.314.641,10	71,77%	4.840.691,84	6.498.603,20	74,49%	6.588.147,60	8.450.561,20	77,96%
Potenza	6.920.000,00	-41.066.787,33	-16,85%	15.600.000,00	-19.321.683,52	-80,74%	9.800.000,00	-327.520,90	-2992,18%
Alba	5.116.424,73	15.513.429,75	32,98%	6.468.788,14	14.465.504,27	44,72%	7.033.529,69	18.518.033,88	37,98%
Magenta	351.836,48	3.420.080,48	10,29%	738.135,37	2.901.949,98	25,44%	1.057.550,95	2.985.184,58	35,43%
Avezzano	10.393.085,96	15.768.374,40	65,91%	11.013.497,23	14.216.351,75	77,47%	10.771.107,90	15.485.081,89	69,56%
Frascati	33.079.158,71	10.490.725,03	315,32%	34.846.014,75	33.711.923,10	103,36%	39.974.612,34	41.012.269,92	97,47%
Grottaferrata	9.559.596,21	9.896.593,89	96,59%	11.133.074,87	12.336.533,06	90,24%	11.038.481,85	14.835.612,58	74,41%
Iglesias	11.543.036,35	23.420.027,61	49,29%	15.523.021,29	29.618.999,91	52,41%	18.949.752,81	34.940.677,22	54,23%
Pavia	17.949.127,49	38.483.582,88	46,64%	21.648.992,20	45.349.668,00	47,74%	26.437.603,45	48.857.149,68	54,11%
Viterbo	17.988.431,75	42.723.556,15	42,10%	23.842.876,04	52.597.414,40	45,33%	26.470.006,40	56.269.062,11	47,04%
Modena	20.692.000,00	33.331.527,47	62,08%	28.473.529,23	44.791.961,60	63,57%	38.984.136,23	54.387.118,29	71,50%
Pescara	41.511.178,00	-5.538.877,25	-749,45%	40.191.178,73	49.748.641,01	80,79%	39.115.406,60	52.223.742,14	74,90%
Perugia	53.231.910,07	28.570.321,25	186,32%	71.276.327,43	54.050.741,88	131,87%	81.335.602,62	61.794.129,88	131,62%
Cagliari	97.858.973,22	172.256.359,81	56,81%	76.185.332,72	191.785.913,07	39,72%	93.517.996,50	222.821.843,53	41,97%
Venezia	105.538.761,53	144.995.558,76	72,79%	120.457.497,83	139.638.783,59	86,26%	159.935.563,47	235.658.500,21	67,87%
Milano	1.021.865.323,00	1.733.867.928,70	58,94%	1.350.846.000,00	2.260.120.943,61	59,77%	1.594.960.000,00	2.524.404.689,41	63,18%

Fonte: nostra elaborazione

Si evidenzia in particolare l'andamento degli accantonamenti al FCDE operati dai comuni di Potenza, Pescara e Perugia. Relativamente a Potenza, si rileva il persistere nel triennio di un risultato di amministrazione negativo legato alla condizione di dissesto del comune, dichiarato con la deliberazione del Consiglio Comunale n. 103 del 20/11/2014. Ne consegue che l'incidenza dell'accantonamento oltre ad avere segno negativo risulta tendenzialmente crescente. Pescara, dopo il primo esercizio (2014) in cui il risultato di amministrazione non è stato positivo e l'incidenza negativa dell'accantonamento è stata del 749,45%, nel biennio successivo, in presenza di avanzo di amministrazione ha registrato accantonamenti che hanno inciso sul risultato per l'80,79% nel 2015 e il 74,90% nel 2016. Per Perugia, nel triennio l'importo dell'accantonamento al FCDE risulta eccedente l'avanzo di amministrazione, ne è quindi derivato un disavanzo di amministrazione da applicare al bilancio di previsione secondo la dilazione prevista dalla legge (non più di 30 esercizi a quote costanti).

2.6. Conclusioni

Il presente contributo si è posto come obiettivo conoscitivo quello di verificare, seppur attraverso un'indagine parziale svolta sulle dinamiche dei residui attivi, l'impatto determinato sia dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui che dalle prime applicazioni del principio della competenza finanziaria potenziata in termini di maggiore attendibilità e veridicità dei dati espressi nei documenti contabili dagli enti locali.

I risultati ottenuti purtroppo non sono soddisfacenti, al contrario evidenziano che in bilancio sono ancora presenti valori poco attendibili e comunque frutto di valutazioni errate che contribuiscono a definire una rappresentazione ancora non veritiera della situazione finanziaria dell'ente.

In sintesi è emerso:

- un quadro ancora poco dinamico rispetto al passato soprattutto perché non vi è stato un oggettivo e tendenziale ridimensionamento delle poste in conto residui così come auspicato dalla riforma;
- che non sono cambiate le prassi pregresse con le quali si assecondava l'impiego, sistematico e prolungato nel tempo, di risorse dubbie per finanziare la spesa effettiva;
- che non si registrano variazioni degne di nota relativamente al tasso di riscossione dei residui attivi che, al contrario, con i nuovi istituti introdotti dalla riforma avrebbe dovuto subire variazioni significative. In altri termini ciò significa che da un lato, il tasso di riscossione è ancora

influenzato da inesattezze e dall'altro lato, che la capacità di riscossione degli enti è rimasta presso che invariata;

- che si rileva una progressiva crescita dell'incidenza della quota destinata al FCDE sul risultato di amministrazione che di riflesso causa l'irrigidimento della capacità di spesa dell'ente.

Questi risultati evidenziano un gap ancora ampio tra risultati auspicati e risultati ottenuti. Ciò evidenzia la necessità di una attenta riflessione sulle criticità che si possono riscontrare nella corretta implementazione dei nuovi principi introdotti nell'ordinamento contabile degli enti locali. Al di là delle novità di natura tecnica che, comunque, richiedono agli addetti ai lavori una nuova "cultura contabile" e di conseguenza le adeguate competenze, la pregressa situazione dei conti non ha consentito di evitare di iscrivere in bilancio ancora un elevato volume di residui attivi che possono essere considerati sintomo di inefficienza nell'attività dell'amministrazione finanziaria o l'esito di comportamenti volti a definire una rappresentazione distorta della realtà.

L'adozione del nuovo principio, consentendo di rilevare in modo più veritiero ed attendibile le posizioni di credito e debito delle amministrazioni, dovrebbe determinare effetti significativi specialmente con riferimento alla capacità di riscossione e alla velocità di gestione della spesa (pagamenti/impegni). Gli effetti del principio di competenza finanziaria potenziata si dovrebbero riscontrare anche in termini di "pulizia" all'interno del bilancio: attraverso il riaccertamento straordinario, infatti, si è dato all'ente locale la possibilità di eliminare dalla propria contabilità tutte quelle voci relative a residui vetusti che non hanno più alcuna concreta possibilità di essere incassate consentendo così di pervenire ad una rappresentazione della situazione finanziaria dell'amministrazione più veritiera e oggettiva.

La possibilità concessa alle amministrazioni di mantenere residui di dubbia e difficile esazione ha poi determinato l'obbligo di costituire il FCDE prevedendo uno specifico accantonamento – determinato sulla base di differenti metodologie – ma che, comunque, costituisce una quota indisponibile del risultato di amministrazione. Ne consegue che tanto maggiore è il valore dell'accantonamento al FCDE tanto minore è l'entità delle risorse che effettivamente possono essere destinate alla spesa.

Già la Corte di Conti (2016) in uno studio sul riaccertamento straordinario aveva rilevato come *"la gran massa di crediti progressi che influenzano i risultati di amministrazione"* non fosse stata interessata *"da una movimentazione congrua rispetto a quella parallela dei residui passivi"*. Ciò significa che, mentre i residui passivi sono stati notevolmente ridotti, quelli attivi non sono diminuiti in maniera proporzionata. L'operazione di riaccertamento

straordinario, al contrario, avrebbe dovuto portare un mutamento relevantissimo della situazione complessiva conosciuta fino al 2015.

Neanche gli enti locali che, volontariamente, hanno partecipato alla sperimentazione del nuovo sistema di contabilità, hanno “approfittato” dell’occasione offerta ai comuni di individuare correttamente i relativi crediti e debiti verificando le ragioni del loro mantenimento a residui. L’analisi svolta, infatti, ha confermato il persistere delle prassi pregresse che assecondavano l’impiego di risorse dubbie per il finanziamento della spesa effettiva.

Nemmeno il tasso di riscossione dei residui attivi ha registrato variazioni significative, nonostante l’adozione obbligatoria del principio della competenza finanziaria potenziata.

Ciò significa che la capacità di riscossione degli enti è rimasta pressoché invariata quando invece ci si aspettava, alla luce dell’obbligo di sterilizzare le entrate di difficile esigibilità, un suo incremento. L’implicazione più ovvia per i soggetti preposti all’operazione di accertamento dei residui, è quella di adottare un comportamento più prudente evitando, ad esempio, di continuare a conservare tra i residui attivi i crediti inesigibili, controversi o riconosciuti di dubbia o difficile esazione.

In tal modo non solo è possibile agevolare una rappresentazione più chiara e trasparente della gestione, ma è anche possibile evitare che tali voci (residui) possano incidere negativamente sugli equilibri di bilancio. L’adozione di atteggiamenti contrari, infatti, ostacola l’attuazione di una gestione finanziaria sana, poiché contribuisce a produrre un innalzamento fittizio della potenzialità di spesa con pericolo di precarietà nella tenuta degli equilibri di bilancio.

Per comprendere quanto ancora il tasso di riscossione sia influenzato da “inesattezze” con cui sono valutati e iscritti in bilancio i residui (nonostante il principio della competenza finanziaria potenziata) ovvero possa essere condizionato da inadempimenti o incapacità dell’amministrazione è stata svolta una più approfondita analisi considerando i principali titoli di entrata. Tale processo può essere utile per definire più correttamente le previsioni e per individuare le aree su cui intervenire per implementare una più corretta politica delle entrate. I residui attivi, collegati ad entrate controllabili da parte dell’ente, evidenziano ancora difficoltà degli uffici competenti a raccogliere tempestivamente le risorse dovute. Si pensi ad esempio alle voci presenti nei titoli *Entrate correnti di natura tributaria* (ad esempio, addizionale Irpef, imposta di soggiorno, fondo di solidarietà, recupero evasione ICI, TARI, TASI) o *Entrate extra-tributarie* (ad esempio, rette per asilo nido, assistenza agli anziani, ingresso agli impianti sportivi imposizione di multe inferte dalla polizia locale).

Nella analisi svolta, i residui collegati al Titolo 2 “*Trasferimenti correnti*” impattano positivamente sul generale tasso di riscossione dei residui con valori percentuali molto elevati soprattutto nel 2014.

Le implicazioni per gli operatori ed i responsabili politici dell’ente locale sono rilevanti. La valutazione dei residui non corretta, infatti, determina una quantificazione errata del risultato di amministrazione che può portare:

- a occultare (in modo totale o parziale) un disavanzo;
- ad aumentare, in modo artificioso, l’avanzo di amministrazione consentendo di finanziare una spesa maggiore attraverso delle risorse che, in realtà, non esistono;
- a far diminuire, in modo errato, l’avanzo di amministrazione non consentendo all’ente di utilizzare risorse che, in realtà, sono disponibili.

La predisposizione di circolari interpretative con le quale individuare le diverse fattispecie che in concreto possono essere rilevate in fase di riaccertamento potrebbe consentire di uniformare i criteri con cui valutare i residui in ossequio anche a quanto previsto dai principi contabili degli enti locali in materia, rendendo in tal modo la prassi contabile più oggettiva e realistica.

La nuova disciplina introdotta con il D.Lgs. 118/2011, prevedendo la separata evidenza nel prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione delle quote vincolate e accantonate, ha permesso di evidenziare l’entità delle risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere impiegate per il finanziamento della spesa. In tal modo si rispetta al meglio il principio di continuità degli esercizi finanziari evitando che la determinazione infedele del risultato di amministrazione si possa riverberare a cascata sugli esercizi successivi.

L’analisi condotta sugli accantonamenti effettuati al Fondo crediti dubbia esigibilità ha evidenziato come nel triennio 2014-2016, in generale vi sia stata una progressiva crescita dell’incidenza della quota destinata al FCDE sul risultato di amministrazione che ha assorbito una parte sempre più cospicua del risultato dell’ente, determinando, di conseguenza, un irrigidimento progressivo della capacità di spesa delle singole amministrazioni.

Bibliografia

- Adam B., Mussari R., Jones R. (2011), *The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and UK*, Financial Accountability and Management, 7(2): 107-133.
- Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano.

- Anessi Pessina E., Borgonovi E., Cantù E., Steccolini E., Sicilia M. (2008), *Alcune proposte per una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, Azienda pubblica, 2(1): 9-33.
- Anessi Pessina E., Sicilia M. (2015), *Biased Budgeting in the Public Sector: evidence from Italian Local Governments*, Local Government Studies, 41(6): 819-840.
- Bartocci L. (2000), *Gestione, programmazione e controllo nell'azienda dello Stato*, Giappichelli, Torino.
- Bastida F., Benito B., Guillamón M.D., Vicente C. (2013), *Do Local Governments Manipulate Their Revenue Forecasts?*, XIV CIGAR Conference, Birmingham, 2-3 settembre.
- Bellesia M. (2004), *I residui attivi insussistenti, inesigibili e di dubbia esigibilità*, Azienditalia, 11(6): 430-433.
- Bellesia M. (2015), *Luci e ombre della nuova contabilità armonizzata: considerazioni sulla sperimentazione*, Azienditalia, 22(1): 10-13.
- Bonetti S. (2010), *L'applicazione degli IPSAS agli enti locali nell'ambito del New Public Management Approach: alcune riflessioni*, Azienda Pubblica, 23(2): 277-310.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, IV Ed., Egea, Milano.
- Caiffa R. (2015), *L'armonizzazione contabile: dalla sperimentazione alla realtà*, Azienditalia, 22(1): 14-24.
- Caperchione E., Mussari R. (2000), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer, Boston.
- Carlin T., Guthrie J. (2003), *Accrual output based budgeting systems in Australia: The rhetoric-reality gap*, Public Management Review, 5(2): 145-62.
- Carlin T. (2005), *Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector*, Financial Accountability & Management, 21(3): 309-336.
- Cassidy G., M.S. Kamlet, D.S. Nagin (1989), *An Empirical Examination of Bias in Revenue Forecasts by State Governments*, International Journal of Forecasting, 5(3): 321-331.
- Connolly C., Hyndman, N. (2006), *The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(2): 272-290.
- Corte di Conti (2015), *Linee guida per il passaggio alla nuova contabilità*, Deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR, 24 febbraio.
- Corte dei Conti (2016), *Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni*, www.cortedeiconti.it.
- Costa A. (a cura di, 2010), *La riforma del sistema contabile pubblico. Prospettive per gli enti locali*, Bari, Cacucci.
- Christiaens J. R., (2003), *Accrual Accounting Reforms in Belgian Local Governments: a Comparative Examination*, Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 15(1): 92-109.
- Ellwood S. (2001), *Accruals accounting approaches in the UK public sector: Diversity and convergence*, in Bac A.D. (ed.), *International comparative issues in government accounting*, Kluwer, Boston.

- Farneti G., Pozzoli S. (a cura di), (2005), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano.
- Garseth-Nesbakk L., Mellemsvik F. (2011), *The construction of materiality in government accounting: a case of constraining factors and the difficulties of hybridization*, Financial Accountability and Management, 7(2): 195-216.
- Guarini E., Preite D. (2005), *Trasparenza verso i cittadini nell'informativa di bilancio dell'ente locale*, Azienda Pubblica, 18(4): 615-646.
- Jackson A., Lapsley I., (2003), *The diffusion of accounting practices in the new 'managerial' public sector*, International Journal of Public Sector Management, 16(5): 359-372.
- Jagalla T., Becker S.D., Weber J. (2011), *A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states*, Financial Accountability and Management, 7(2): 134-165.
- Jones R. (1992), *The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector*, Financial Accountability & Management, 8(4): 281-297.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), *On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform*, European Accounting Review, 18(4): 719-723.
- Lye J., Perera, H., Rahman A. (2005), *The evolution of accruals-based Crown (government) financial statements in New Zealand*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 18(6): 784-815.
- Mazzotta D., (2015), *Il Fondo Crediti Dubbia Esigibilità*, consultabile sul sito della fondazione IFEL, www.fondazioneifel.it/documenti.
- Monsen N., Näsi S. (1999), *Comparing cameral and accrual accounting in local governments*, in Bac A.D. (ed.), *International comparative issues in government accounting*, Kluwer, Boston, pp. 135-57.
- Parkes J. (1990), *A new capital accounting system for local government*, Public Money and Management, 10(2): 35-39.
- Pezzani F. (2005), *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 18(4): 561-565.
- Pollit C., Boukaert G. (2007), *Public management reform. A comparative analysis*, 2nd edition, Oxford University Press, Oxford.
- Pozzoli M. (2005), *Principi contabili ed enti locali. La prospettiva internazionale*, Franco Angeli, Milano.
- Robinson, M. (1998), *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*, Financial Accountability and Management, 14(1): 21-37.
- Rossi N., Trequattrini R. (2011), *IPSAS and accounting systems in the Italian public administrations: Expected changes and implementation scenarios*, Journal of Modern Accounting and Auditing, 7(2): 134-147.
- Skousen C.R. (1990), *Budgeting Practices*, Local Governments of England And Wales, 6(3): 191-208.
- Strocchia F. (2010), *Il riaccertamento dei residui attivi e la copertura dei rischi su crediti negli enti locali*, Nuova Rassegna di Legislazione, Dottrina e Giurisprudenza, 84(16): 1654-1664.
- Visco V. (1999), *Visco: la cancellazione dei 'residui attivi' è un atto di trasparenza e non di inerzia*, Diritto e pratica tributaria, 70(4): 1379-1381.

3. L'ISTITUZIONE DEL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ E IL SUO IMPATTO SULLE GRANDEZZE DI BILANCIO

di *Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti,
Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia**

3.1. Introduzione

È noto che una delle principali novità introdotte dal D.Lgs. 118/2011 è rappresentata dall'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (d'ora in poi FCDE), da molti (Mussari, 2012; Fanelli & Ferretti, 2015) considerata di particolare impatto, almeno a livello potenziale, sulla gestione finanziaria degli enti locali. Già la normativa precedente prevedeva la possibilità, per le singole amministrazioni, di costituire accantonamenti per la svalutazione delle proprie posizioni creditorie, in ossequio al principio di prudenza e a imitazione della prassi consolidata nel mondo delle imprese. La recente riforma è andata ben al di là, stabilendo l'obbligo di utilizzo di meccanismi rigidi di formazione di un apposito fondo, appunto denominato FCDE, che comporta un corrispondente vincolo di destinazione del risultato di amministrazione.

La *ratio* ultima del legislatore è stata identificata (Anzalone et al., 2015 e 2018) con il tentativo di evitare il perseguimento di pareggi nominali di bilancio mediante l'utilizzo di entrate di competenza di dubbia esigibilità e avanzi fittizi per lo più creati attraverso residui attivi di difficile esazione. Già l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziato, con una più puntuale definizione delle fasi di accertamento e impegno e l'imputazione delle partite all'esercizio in cui le stesse diventano esigibili, e la creazione del Fondo Vincolato Pluriennale vanno in tale direzione. La statuizione obbligatoria di un fondo che mantiene vincolata una quota significativa di risorse ancora da incassare non fa che enfatizzare ulteriormente tale spinta, in maniera da ricercare e preservare equilibri sostanziali di bilancio.

* Il Prof. Luca Bartocci è docente dell'Università di Perugia, il Dott. Simone Fanelli e il Prof. Marco Ferretti dell'Università di Parma, la Dott.ssa Elisa Mori dell'Università di Modena e Reggio Emilia, la Prof.ssa Mariafrancesca Sicilia dell'Università di Bergamo. Il capitolo è frutto del lavoro congiunto di tutti gli autori.

Gli effetti della riforma possono dunque essere particolarmente rilevanti. Gli enti, infatti, dovrebbero essere stimolati a evitare coperture fittizie delle proprie spese e a migliorare la loro capacità di trasformare le entrate potenziali in riscossioni effettive. Nel contempo il quadro, spesso drammatico, di finanza pubblica in cui operano non poche amministrazioni può ulteriormente aggravarsi, almeno nel breve periodo, per le conseguenze che simili novità possono produrre in termini di irrigidimento della gestione finanziaria. Ciò può provocare spinte verso l'attuazione di "politiche di bilancio" che possono interessare sia il lato dell'entrata che quello della spesa e anche influenzare i comportamenti organizzativi sottostanti la formazione delle grandezze contabili.

Il presente studio intende offrire elementi per valutare un primo impatto dell'applicazione delle novità normative riguardanti il FCDE. Più precisamente lo scritto vuole, da un lato, investigare le scelte effettuate dagli operatori, sia a preventivo che durante la gestione, con riferimento all'accantonamento al fondo in questione, sulla base di evidenze tratte dall'analisi dei documenti contabili riguardanti un campione significativo di Comuni; dall'altro, lo studio propone possibili interpretazioni di tali comportamenti, anche grazie alle indicazioni offerte dai responsabili finanziari che hanno risposto a un questionario loro sottoposto allo scopo di esplorare l'impatto della nuova normativa sulle logiche di gestione finanziaria degli enti interessati e sulle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio.

Alla luce di tali scopi conoscitivi, il capitolo è strutturato come segue: il prossimo paragrafo è dedicato alla ricostruzione di un background concettuale utile a comprendere e "posizionare" lo studio nella letteratura esistente; nel terzo paragrafo si richiamano in maniera sintetica le disposizioni normative relative al funzionamento del FCDE; il quarto paragrafo riporta le scelte metodologiche e il disegno della ricerca, definiti in congruità con gli obiettivi della stessa; il paragrafo seguente espone i risultati dell'indagine empirica, articolata in tutti i suoi profili di analisi; l'ultimo paragrafo conclude con una sintesi interpretativa di tali risultati.

3.2. Il quadro teorico di riferimento

Esiste ampia letteratura nazionale e internazionale sulle funzioni assegnate al bilancio preventivo in ambito pubblico (per tutti, Borgonovi, 1996). Nel processo di definizione dei valori che compongono un bilancio preventivo l'ammontare complessivo degli stanziamenti di spesa può essere considerato funzione dell'ammontare e della composizione qualitativa delle entrate stimate nel rispetto del vincolo di pareggio di bilancio (Sicilia, 2012). Di con-

seguenza, la previsione degli stanziamenti di entrata è un aspetto fondamentale e di particolare criticità; esso si fonda su un processo altamente discrezionale, fatto di stime che hanno per oggetto l'andamento futuro di variabili di diversa natura e di difficile previsione. Non a caso esistono diverse evidenze empiriche che mostrano che gli stanziamenti del bilancio preventivo sono a volte sotto o sovrastimati rispetto ai valori effettivi che emergono durante la gestione. In particolare, se da un lato un certo margine di imprecisione rispetto alla definizione degli stanziamenti di entrata è inevitabile, vista l'ineliminabile incertezza sul futuro (Rubin, 1987), dall'altro possono esistere incentivi a sotto o sovrastimare intenzionalmente gli stanziamenti di entrata (Larkey & Smith, 1989), generando quel fenomeno noto nella letteratura internazionale come *budgetary slack* (Merchant, 1985).

In prima approssimazione la sottostima degli stanziamenti di entrata, obbligando a ridimensionare il livello della spesa per garantire condizioni di pareggio di bilancio, può essere interpretata come un comportamento virtuoso contro inaspettate riduzioni delle entrate in corso d'anno o improvvise necessità di aumenti della spesa a fronte di nuovi bisogni emergenti. Tale sottostima, però, può anche rappresentare la manifestazione di logiche poco virtuose, come quella tesa a creare riserve da utilizzare per espandere la spesa per aumentare il consenso politico in vista di competizioni elettorali e quindi aumentare la possibilità di rielezione da parte di particolari figure o partiti politici. Generalmente si è comunque inclini a considerare più pericolosi i casi di sovrastima delle entrate, i quali normalmente ricorrono con la finalità di incrementare gli spazi di spesa oltre il livello consentito dalle risorse realmente a disposizione. Tale fenomeno è quindi funzionale al rinvio di decisioni politicamente sensibili, quali tagli alla spesa o incrementi del prelievo fiscale o dei prezzi/tariffe per i servizi a domanda individuale. Si tratta di una pratica considerata dannosa in quanto implica l'emersione di disavanzi di bilancio e può intaccare la salute finanziaria degli enti.

La letteratura si è anche focalizzata sull'analisi delle variabili di contesto di tipo politico e tecnico in grado di spiegare la tipologia e la dimensione della non accuratezza delle previsioni di entrata. Con specifico riguardo alle variabili di tipo politico, contrariamente alle aspettative, Larkey & Smith (1989) e Rose & Smith (2012) hanno verificato come fenomeni di *misrepresentation* delle entrate, almeno a livello locale, possano essere solo parzialmente spiegate da esigenze elettorali. L'idea diffusa è che all'avvicinarsi delle tornate elettorali i governi siano spinti a sovrastimare le loro entrate al fine di espandere la loro capacità di spesa senza immediatamente ricorrere a innalzamenti del gettito fiscale o ad altri meccanismi di compartecipazione dei cittadini. I succitati studi non sembrano però avallare tale ipotesi e, nello

stesso senso, Bischoff & Gohout (2010) hanno dimostrato come governi che sono in condizioni di incertezza circa la loro possibilità di rielezione hanno sistematicamente sovrastimato le proprie previsioni di entrata per tutto il mandato e non solo nel periodo pre-elettorale.

Ancora con attenzione alla dimensione politica, esiste un filone di studi che cerca di correlare le scelte previsionali di bilancio con il tipo di orientamento politico della maggioranza di governo. In questa prospettiva l'approccio più tipico conduce a considerare gli schieramenti di sinistra come più propensi agli incrementi di spesa e alla sovrastima delle entrate, ma anche in questo caso esistono analisi che paiono smentire tale assunto. Ad esempio, Benito & Bastida (2004), Lago-Peñas & Lago-Peñas (2009) e Bastida et al. (2013) forniscono significative evidenze che i governi locali spagnoli di sinistra non si sono dimostrati più inclini di quelli di altri schieramenti a politiche espansive della spesa pubblica. A medesimi risultati conduce la ricerca di Galli & Rossi (2002) sui *lander* tedeschi, quella di Hagen & Vabo (2005) sulle municipalità norvegesi e quella curata da Anessi Pessina & Sicilia (2015) sui comuni italiani.

Un altro approccio collega il livello di accuratezza delle previsioni di entrata agli aspetti tecnici del processo di redazione del bilancio preventivo. In particolare, alcuni lavori (Bretschneider et al., 1989; Mocan & Azad 1995; Reddick, 2004; Voorhees, 2004) si sono focalizzati sull'influenza degli "esperti" sulla qualità e precisione delle previsioni inserite nel bilancio preventivo, altri (ad esempio, Beckett-Camarata, 2006) sull'uso di specifici metodi tecnici per l'affinamento delle previsioni.

Scarsa attenzione è stata invece data finora all'analisi dell'impatto dell'introduzione di meccanismi contabili introdotti per via normativa con lo scopo di mitigare l'impatto negativo sulla salute finanziaria degli enti di eventuali sovrastime degli stanziamenti di entrata. Un esempio di questo tipo di meccanismi è rappresentato dall'istituzione del FCDE. L'idea di fondo, analizzata nel dettaglio nel prossimo paragrafo, è di creare un meccanismo di vincolo delle entrate di dubbia esigibilità al fine di evitare che la spesa sia finanziata da entrate a cui potrebbe non corrispondere un'effettiva monetizzazione. Evidentemente tale disposizione finisce per sottrarre risorse disponibili per la spesa e potrebbe spingere gli enti alla ricerca di "contromisure".

3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità

Secondo il nuovo principio della contabilità finanziaria potenziato, posto alla base del processo di armonizzazione contabile in atto, le pubbliche ammi-

nistrazioni italiane sono tenute ad accertare le entrate per l'intero importo del corrispondente credito, anche qualora non ne sia certa la riscossione integrale (si pensi, ad esempio, a crediti di dubbia e difficile esazione, come quelli derivanti dall'applicazione di sanzioni amministrative del Codice della strada o dalla lotta all'evasione). L'obbligo nasce da esigenze di trasparenza e di far emergere nel bilancio la reale dimensione delle transazioni contabili dell'ente, oltre che di una corretta rappresentazione della sua capacità di riscossione. Allo stesso tempo, al fine di ottemperare il principio della prudenza e limitare l'utilizzo di entrate che, pur in possesso dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità, sono caratterizzate da gravi difficoltà di esazione, le amministrazioni sono tenute a operare, all'interno del bilancio di previsione, un accantonamento a un fondo di nuova istituzione (il FCDE), rendendo così pregnante l'utilizzo di una pratica contabile, quella di costituire accantonamenti per la svalutazione delle proprie posizioni creditorie, che fino all'avvio della contabilità armonizzata aveva trovato scarsa applicazione.

Nello specifico, il FCDE rappresenta una posta contabile che, non potendo direttamente essere oggetto di assunzione di impegni di spesa in corso di gestione, genera a fine esercizio un'economia di bilancio che confluisce, come quota accantonata, nell'avanzo di amministrazione. Il fondo è utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo la quota di accantonamento nel risultato di amministrazione. L'accantonamento annuale al FCDE deve, dunque, essere quantificato in sede di previsione e successivamente monitorato in sede di assestamento, mentre l'ammontare effettivo del FCDE è quantificato in sede di rendiconto.

Più precisamente, l'importo dell'accantonamento in sede di previsione viene determinato in funzione dell'ammontare delle previsioni delle entrate considerate di dubbia e difficile esazione, della natura delle previsioni e dell'andamento di incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata nell'ultimo quinquennio. Pertanto, per determinare tale ammontare si procede dapprima a individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. Si consideri che, allo scopo, non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione, le entrate tributarie accertate per cassa e le entrate riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale. Per ciascuna entrata oggetto di accantonamento si procede poi a calcolare la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi. Il FCDE dell'esercizio è dunque determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui sopra una percentuale pari al complemento a 100 della capacità di riscossione media.

Differenti modalità di calcolo sono concesse agli enti che hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione negli ultimi tre esercizi; tali enti possono infatti calcolare il FCDE facendo riferimento ai risultati riguardanti tale periodo temporale¹.

Per favorire un avvicinamento graduale al funzionamento a regime del FCDE il legislatore ha anche previsto la possibilità, a oggi prolungata dalla legge di bilancio 2018, di stanziare nel bilancio di previsione una quota parziale dell'accantonamento, precisamente pari almeno al 36% nel 2015, al 55% nel 2016, al 70% nel 2017, al 75% nel 2018, al 85% nel 2019 e al 95% nel 2020 per arrivare al 100% dal 2021.

In sede di rendicontazione, invece, l'intero importo del FCDE deve essere accantonato nel risultato di amministrazione sin dal primo anno di applicazione del principio². In questa fase esso viene calcolato sulla base della media del rapporto tra gli incassi in conto residui e l'importo dei residui attivi iniziali di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. All'importo complessivo dei residui finali si applica una percentuale pari al completamento a 100 della media precedentemente calcolata. Qualora il risultato di amministrazione libero da vincoli, destinazioni o accantonamenti non risulti sufficiente a comprendere il FCDE, l'ente registra un disavanzo di amministrazione (cosiddetto disavanzo tecnico) pari alla quota di incapienza, il quale deve essere applicato al bilancio di previsione in corso di gestione. Inoltre, fino a quando il FCDE non risulta adeguato rispetto all'importo considerato congruo non è possibile utilizzare la componente disponibile dell'avanzo di amministrazione.

Da quanto esposto finora è evidente che gli effetti dell'introduzione del FCDE sul bilancio possono essere duplici: da un lato, l'accantonamento al fondo in sede di preventivo impatta sugli equilibri di bilancio e, dall'altro, il fondo determinato a consuntivo incide sul risultato di amministrazione. Per quanto riguarda gli effetti sul bilancio, la possibilità prevista in sede previsionale di un'applicazione percentualmente progressiva della quota di accantonamento al FCDE comporta, per gli enti che optano in tal senso, un impatto crescente sugli equilibri finanziari. L'agevolazione concessa dal legislatore,

¹ Si veda in proposito il par. 3.3, allegato 4/2, D.Lgs. 118/2011 ("Principio contabile applicato della contabilità finanziaria").

² Il D.M. 20 maggio 2015, intervenuto in modifica al principio contabile 4/2, ha però previsto la possibilità, fino al 2018, di calcolare la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE determinandola per un importo non inferiore al fondo risultante al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, dedotti gli utilizzi effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti, sommato l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Con riferimento a quest'ultima facoltà, non mancano i rischi di rinviare oneri all'esercizio 2019 qualora il risultato di amministrazione non dovesse risultare sufficiente per effettuare l'intero accantonamento.

infatti, è senza dubbio conveniente per gli enti che hanno un avanzo di amministrazione (presunto in fase di preventivo, effettivo in fase di rendiconto) in grado di assorbire l'eventuale incremento dell'accantonamento a consuntivo non finanziato dalle economie di competenza, mentre rischia di ripercuotersi sugli esercizi successivi in caso di incapienza del risultato di amministrazione. Con riferimento all'accantonamento del FCDE nel risultato di amministrazione, esso tenderà a essere stabile nel tempo se l'ammontare dei residui attivi e la capacità di riscossione per le tipologie di entrata oggetto di accantonamento non subiranno significative variazioni. Per contro, un miglioramento nella capacità di riscossione dei residui attivi contribuirà a ridurre l'ammontare da dedicare al FCDE nel risultato di amministrazione.

3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca

La disamina condotta nel precedente paragrafo ha messo in luce il fatto che, se da una parte il FCDE rappresenta una misura cautelativa a protezione degli equilibri sostanziali di bilancio, dall'altra esso può generare importanti conseguenze in termini di gestione dell'entrata, di rigidità della spesa, di contrazione delle risorse disponibili per i servizi ai cittadini e di influenza nei rapporti interni agli enti (specificamente, tra i soggetti artefici delle scelte politiche e gestionali e quelli chiamati a sovrintendere al rispetto degli equilibri di bilancio). Ne consegue, che pur nel rispetto formale della normativa, gli enti locali possono aver percepito l'introduzione del FCDE e reagito al relativo obbligo di quantificazione in modo differente.

In tal senso, il presente studio si pone tre distinti obiettivi: (i) analizzare le scelte contabili operate in sede previsionale con riferimento agli accantonamenti al FCDE; (ii) mettere in luce gli esiti a consuntivo di tale scelte, evidenziandone gli effetti sul risultato di amministrazione; (iii) effettuare una ricognizione delle spiegazioni e interpretazioni di tali comportamenti offerte dai responsabili finanziari interessati, facendo anche emergere la percezione dei relativi impatti sulle logiche di gestione finanziaria e sulle relazioni interne con i soggetti politici e tecnici coinvolti nei processi decisionali.

Per ognuno di tali profili di analisi è stata fatta un'apposita scelta metodologica, di seguito presentata.

a) L'analisi dei bilanci preventivi

Per esaminare le scelte allocative operate in sede di costruzione del bilancio preventivo si è deciso di concentrare l'analisi sugli accantonamenti al FCDE in rapporto agli accertamenti previsti. Più precisamente, le analisi

sono state condotte sui dati di bilancio dell'anno 2016 (primo anno di piena applicazione in sede preventiva del principio di competenza finanziaria potenziato e di valenza autorizzativa dei nuovi schemi di bilancio) relativi ai Comuni italiani con una popolazione superiore o uguale a 40.000 abitanti, ritenuti di maggiore significatività in considerazione della mole delle risorse gestite e della loro complessità organizzativa e gestionale.

La popolazione totale si compone di 205 Comuni e le relative informazioni contabili sono state attinte dalla banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni. Al fine di integrare i dati di bilancio mancati per alcuni Comuni, si è effettuata una ricerca più analitica direttamente nella sezione Amministrazione Trasparente dei siti ufficiali degli enti interessati. Ove non è stato possibile integrare i dati di bilancio si è proceduto con un'attività di data cleaning e l'eliminazione di tali Comuni dalla popolazione di riferimento. Alla luce di tale operazione si è ottenuto un totale di 201 enti (pari al 98% di quelli oggetto dell'indagine), tale da assommare 23.458.626 abitanti³.

Allo scopo di aumentare la significatività dei dati, sono state anche operate analisi in base alla posizione geografica dei Comuni (distinti in tre classi: Nord, Centro, Sud e isole) e in base alle loro dimensioni, utilizzando come criterio la classificazione ISTAT che tiene conto del numero di abitanti residenti (quattro classi: 40-60.000, 60-100.000, 100-250.000, oltre 250.000).

b) *L'analisi dei rendiconti*

L'analisi del FCDE a consuntivo è stata svolta sugli anni 2015 e 2016, trattandosi dei primi anni in cui gli schemi di rendicontazione di cui al D.Lgs. 118/2011 sono diventati a tutti gli effetti obbligatori. Si riportano in questa sezione le analisi condotte sulle principali voci che hanno influenzato la determinazione del fondo (in particolare, i residui attivi) o che dalla creazione del fondo ne sono influenzati (come l'ammontare del risultato di amministrazione).

Le analisi dei residui attivi e del risultato di amministrazione sono state condotte su un arco temporale più ampio (2012-2016) al fine di dare evidenza dell'andamento di queste poste di bilancio pre- e post-introduzione del FCDE.

Le informazioni contabili sono state tratte dal database AIDA PA. Le elaborazioni sono state svolte su un campione di 196 Comuni, che rappresentano il 95,6% della popolazione complessiva e un numero di abitanti complessivi pari a 22.965.174.

³ Le schede non disponibili sono relative ai Comuni di Bagheria, Imperia, Lamezia Terme, Mantova.

Anche in questo caso, la disamina è stata affinata riportando i risultati distinti per ripartizione geografica e classe dimensionale.

c) *Le interviste ai responsabili finanziari*

Per interpretare più approfonditamente le modalità di implementazione delle regole in oggetto e i relativi effetti generati sugli enti, è stato somministrato un questionario ai responsabili del servizio economico-finanziario dei 205 Comuni italiani con popolazione superiore ai 40.000 abitanti. L'indagine è stata condotta tra ottobre 2017 e febbraio 2018. L'indirizzo email dei destinatari è stato rintracciato dai siti ufficiali dei Comuni interessati.

I questionari compilati sono stati 74, con un tasso di risposta complessivo del 36,1%. La percentuale di risposte varia al variare del posizionamento geografico dell'ente: i Comuni del Centro, in particolare, hanno avuto un tasso di risposta del 41%, quelli del Nord del 25% e quelli del Sud del 10%.

Il questionario è stato suddiviso in tre sezioni, oltre a una breve parte iniziale di raccolta di informazioni anagrafiche. Esse riguardano: (i) le scelte applicative, sia in sede preventiva che di rendicontazione, della normativa in materia di FCDE; (ii) il relativo impatto sugli equilibri di bilancio e sul livello quali-quantitativo dei servizi erogati ai cittadini; (iii) la possibile influenza del fondo sulle relazioni tra i soggetti coinvolti nella predisposizione e gestione del bilancio.

3.5. I risultati

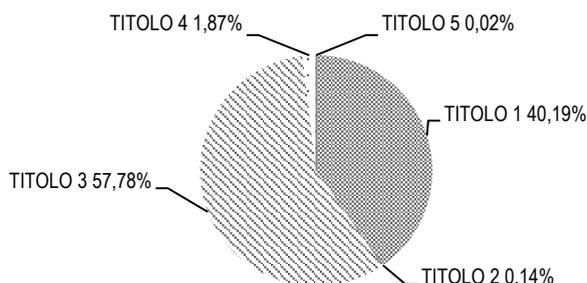
L'esposizione dei risultati è organizzata in tre sezioni corrispondenti ai diversi profili di analisi condotti e presentati nel precedente paragrafo.

3.5.1. Le scelte a preventivo

Le analisi relative all'accantonamento al FCDE in sede di bilancio preventivo mostrano un'incidenza media di tale posta contabile sul totale delle entrate previste pari al 4,21%. Tale incidenza non sembra evidenziare differenze di rilievo se osservata in relazione alla dimensione demografica degli enti. La scomposizione geografica mostra invece una netta differenza per gli enti del Centro Italia, dove tale accantonamento sottrae il 5,96% delle risorse destinate alla copertura degli stanziamenti impegnabili di spesa, rispetto a quelli del Sud (3,88%) e del Nord (3,37%).

La composizione dell'accantonamento complessivo in sede di preventivo varia in relazione alla natura dell'entrata ed è da ricercare per la quasi totalità tra le entrate dei Titoli 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e Titolo 3 – Entrate extratributarie: il 98,11% degli accantonamenti complessivi al FCDE pesa infatti sulla parte corrente, a fronte di un 1,87% di accantonamenti FCDE in conto capitale (Graf. 1).

Graf. 1 – Composizione dell'accantonamento al FCDE per titolo di bilancio (anno 2016)



Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Se osservata in relazione alla dimensione comunale, la composizione dell'accantonamento FCDE mette in evidenza una crescente incidenza del peso percentuale dell'accantonamento sullo stanziamento di bilancio al Titolo 1 al decrescere della dimensione degli enti: per i Comuni con più 250.000 abitanti esso rappresenta solo il 23,53%, mentre per i Comuni compresi tra 40 e 60.000 abitanti il dato è pari al 67,38%. Senso inverso si registra invece guardando all'incidenza percentuale dell'accantonamento FCDE sul Titolo 3, dove sono i Comuni di grandi dimensioni a effettuare accantonamenti percentuali più elevati: per i Comuni con più 250.000 abitanti il 74,05% dell'accantonamento complessivo di bilancio è maturato su entrate appartenenti a questo titolo. Tale andamento può essere in parte spiegato dal diverso peso assunto dalla diversa natura delle fonti di finanziamento in relazione alla dimensione degli enti, con una maggiore incidenza delle entrate da servizi pubblici e da sanzioni derivanti da attività di controllo per i Comuni più grandi.

Passando all'esame del peso relativo dell'accantonamento al FCDE nell'ambito dei due titoli di entrata in questione, si registra che mediamente il 3,87% delle entrate stanziato al Titolo 1 è accantonato al FCDE nel bilancio di previsione mentre per quanto riguarda le entrate previste al Titolo 3 la percentuale sale al 13,29%.

I dati presenti nella scheda relativa la composizione del FCDE allegata agli schemi del bilancio di previsione permettono anche la disaggregazione dell'accantonamento per tipologia di entrata in base alla classe dimensionale dei Comuni (Tab. 1) e della loro collocazione geografica (Tab. 2).

Tab. 1 – Peso % dello stanziamento accantonato al FCDE per tipologia dei Titoli 1 e 3 delle entrate suddiviso per fasce di popolazione (anno 2016)

Tipologie	Comuni più di 250 mila ab.	Comuni 100-250 mila ab.	Comuni 60-100 mila ab.	Comuni 40-60 mila ab.	Totale
101 - Imposte, tasse e proventi assimilati	2,35%	5,71%	6,87%	7,08%	4,35%
TOTALE TITOLO 1	2,35%	4,51%	5,73%	6,23%	3,87%
100 - Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	6,21%	7,21%	8,07%	6,75%	6,72%
200 - Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	32,58%	24,99%	27,33%	20,68%	30,13%
300 - Interessi attivi	1,69%	5,08%	3,95%	1,76%	1,96%
400 - Altre entrate da redditi da capitale	0,00%	0,36%	4,71%	7,36%	0,78%
500 - Rimborsi e altre entrate correnti	8,70%	4,20%	9,60%	8,99%	8,32%
TOTALE TITOLO 3	14,73%	10,09%	12,95%	10,13%	13,29%

Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Tab. 2 – Peso % dello stanziamento accantonato al FCDE per tipologia dei Titoli 1 e 3 delle entrate suddiviso per area geografica (anno 2016)

Tipologie	Nord	Centro	Sud	Totale
101 - Imposte, tasse e proventi assimilati	3,24%	3,85%	6,38%	4,35%
TOTALE TITOLO 1	2,93%	3,61%	5,21%	3,87%
100 - Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	4,09%	9,48%	10,15%	6,72%
200 - Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	24,10%	45,56%	20,41%	30,13%
300 - Interessi attivi	2,89%	0,36%	1,82%	1,96%
400 - Altre entrate da redditi da capitale	0,03%	1,23%	11,46%	0,78%
500 - Rimborsi e altre entrate correnti	5,85%	11,41%	11,11%	8,32%
TOTALE TITOLO 3	9,08%	21,38%	13,29%	13,29%

Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Per quanto riguarda il Titolo 1, la totalità degli accantonamenti FCDE deriva dalla tipologia *101 – Imposte, tasse e proventi assimilati*, dove complessivamente sono accantonate a fondo il 4,35% degli stanziamenti. Dalla Tabella 1 si evidenzia che tale incidenza è crescente al diminuire della popolazione. In questa tipologia sono collocate entrate derivanti, per esempio, dalla tassa sui rifiuti e gli accertamenti derivanti dalla lotta all'evasione. Le altre tipologie comprese nel Titolo 1 per i Comuni non prevedono accantonamenti al FCDE in relazione alla natura delle loro entrate.

Gli stanziamenti relativi ai proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti (tra cui le sanzioni in applicazione del Codice della strada) sono invece la tipologia che registra la maggior incidenza percentuale dell'accantonamento al FCDE al Titolo 3, pari al 30,13%, con una sensibile differenza tra enti di più grandi dimensioni (32,58%) e di minori dimensioni (20,68%). Su tale dato incide inevitabilmente la natura incerta di questa tipologia di entrata. Seguono le entrate derivanti da rimborsi e le altre entrate correnti (con un accantonamento pari all'8,32% dello stanziamento) e le entrate derivanti dalla vendita di beni e servizi e dalla gestione dei beni (con il 6,72% degli stanziamenti accantonati a fondo).

La scomposizione dei dati su base geografica (Tabella 2) mette invece in evidenza la maggiore incidenza dell'accantonamento FCDE sugli stanziamenti di bilancio per i Comuni del Centro e Sud Italia.

3.5.2. Gli effetti a consuntivo

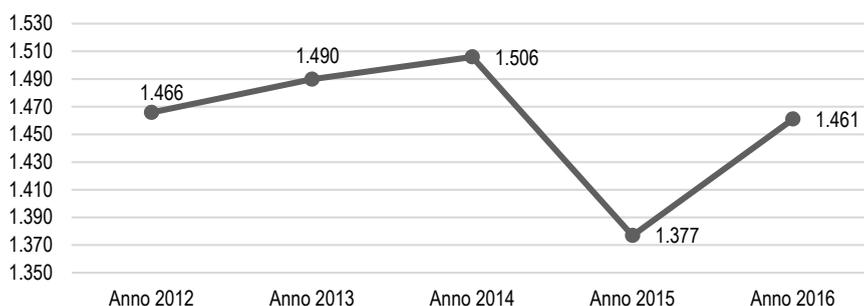
Le analisi a consuntivo mettono in relazione il FCDE con il risultato di amministrazione⁴ per verificarne l'impatto e la sua evoluzione nel tempo. Vista la rilevanza dei residui attivi nel processo di calcolo del fondo, si è

⁴ Si ricorda che il risultato di amministrazione è distinto in diverse componenti a seconda della motivazione della sua formazione e della rispettiva destinazione. Esso comprende quote accantonate, quote di avanzo vincolato, quote destinate a investimenti e quote disponibili. La parte accantonata deriva da una pluralità di fattori, in genere connessi alla possibile insorgenza di rischi (crediti di dubbia esigibilità, contenzioso, altri rischi). Tra gli accantonamenti che meritano una particolare attenzione si rilevano proprio quelli connessi al FCDE. La parte vincolata è costituita da risorse la cui destinazione non può essere distolta dalle finalità prefissate (ad esempio, il mancato utilizzo di trasferimenti a destinazione vincolata). La parte destinata a finanziare gli investimenti può essere utilizzata per tale scopo esclusivamente dopo l'approvazione del rendiconto. La parte disponibile è calcolata come differenza tra il risultato di amministrazione complessivo e i vincoli (di destinazione e accantonamento) che gravano sul risultato stesso. In caso di segno negativo, la parte disponibile evidenzia una situazione in cui gli obblighi di accantonamento eccedono il risultato di amministrazione conseguito, gravando pertanto anche sui risultati degli esercizi successivi.

ritenuto opportuno partire da un breve focus sulla loro dinamica in sede di rendicontazione.

A questo proposito, i dati mostrano come i Comuni del campione, complessivamente, registrino un decremento dell'1,9% dei propri residui attivi pro-capite nel periodo 2012-2016, ma con un andamento altalenante negli anni. Il decremento più importante si registra nel 2015⁵ rispetto al 2014 (-8,6%), mentre l'incremento più significativo si ha nell'anno successivo con un +6,1% rispetto allo stesso 2015 (Graf. 2).

Graf. 2 – Valori dei residui attivi medi pro capite nel periodo 2012-2016



Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Nel 2016 contribuiscono a determinare l'ammontare complessivo dei residui attivi soprattutto i residui generati dal Titolo 1 (42,5%), seguiti dal Titolo 3 (26,3%), dal Titolo 4 (13,8%) e dal Titolo 2 (12,5%).

L'analisi dei residui attivi per area geografica mostra una situazione molto differente tra Comuni del Nord e quelli del Centro e del Sud. Gli enti del Nord, infatti, mostrano storicamente dei livelli di residui attivi pro capite di molto inferiori rispetto ai Comuni del Centro e del Sud (circa il 70% in meno per tutto il quinquennio). Durante il periodo 2012-2016 i Comuni del Nord hanno ridotto ulteriormente il proprio ammontare di residui attivi (-4,4%) mentre i Comuni del Centro lo hanno incrementato del 14,2%. I Comuni del Sud, infine, mostrano la riduzione più significativa (-11,7%) seppur mantenendo un livello di residui attivi pro capite più alto rispetto ai Comuni del Nord (+65%).

Anche l'analisi dei residui attivi per dimensione comunale evidenzia delle differenze. Al crescere delle dimensioni aumenta l'ammontare di residui at-

⁵ Si ricorda come, seguendo le indicazioni del D.Lgs. 118/2011, i Comuni, dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno 2014, abbiano proceduto con il riaccertamento straordinario dei residui (attivi e passivi) con effetto sul rendiconto dell'anno 2015.

tivi pro capite nel 2016 rispetto al 2012. Gli enti con una popolazione compresa tra 40-60.000 abitanti riducono i residui attivi pro capite del 21,2%, quelli con una popolazione compresa tra 60-100.000 del 12,3%, quelli con un numero di abitanti compresi tra 100-250.000 dell'8,3%, mentre per i Comuni oltre i 250.000 abitanti si registra un incremento del 9,5%.

Per quanto concerne l'impatto dell'ammontare del FCDE sui residui attivi complessivi si evidenzia un'incidenza del 35,81% nel 2015 e del 36,80% nel 2016. L'analisi per collocazione geografica mostra come tale incidenza percentuale sia più significativa nei Comuni del Sud, anche se in diminuzione (37,50% nel 2016, contro il 40,10% nel 2015) e al Nord, dove mediamente si rileva un peso del 38,7% nel 2016 e del 34% nel 2015.

La stessa osservazione effettuata in base alle fasce di popolazione mette chiaramente in evidenza un'incidenza percentuale maggiore in relazione all'ammontare dei residui attivi nei Comuni di maggiori dimensioni (Tab. 3).

Tab. 3 – Peso % del FCDE sui residui attivi (per fascia di popolazione)

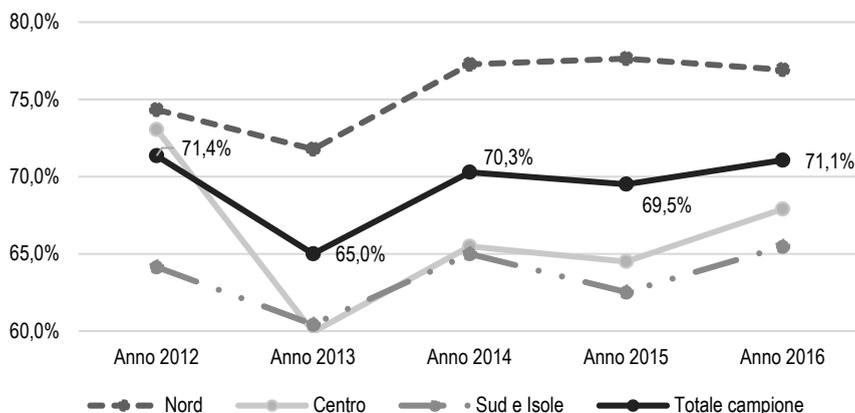
Fascia di popolazione	Anno 2015	Anno 2016
40-60 mila	27,7%	32,1%
60-100 mila	30,0%	34,3%
100-250 mila	32,0%	35,1%
più di 250 mila	40,3%	39,0%

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Anche per quanto concerne la capacità di riscossione delle entrate⁶, le analisi effettuate mostrano un trend abbastanza stabile nel tempo, seppur con performance differenti in base all'area geografica di collocazione del Comune (Graf. 3).

⁶ Ai fini del presente studio la capacità di riscossione è calcolata in relazione alle entrate correnti oggetto di svalutazione: (riscossioni in conto competenza Tit. 1 + riscossioni in conto competenza Tit. 3) / (accertamenti in conto competenza Tit. 1 + accertamenti in conto competenza Tit. 3).

Graf. 3 – Indice di riscossione per area geografica



Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

I Comuni del Nord hanno avuto, e continuano ad avere, migliori capacità di riscossione; quelli del Centro-Sud, al contrario, proseguono ad avere difficoltà nel riscuotere quanto accertato, seppur con segnali di miglioramento nell'ultimo triennio.

Si propone ora un'analisi sull'entità del risultato di amministrazione e l'impatto del FCDE sulla sua formazione.

Nella Tab. 4 si riporta il trend del valore medio pro capite del risultato di amministrazione nei Comuni del campione nel periodo 2012-2016.

Tab. 4 – Risultato di amministrazione pro capite negli anni 2012-2016

	Anno 2012	Anno 2013	Anno 2014	Anno 2015	Anno 2016
Risultato di amministrazione	174	194	313	704	742

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

È possibile notare come la quota pro capite sia in aumento nel periodo 2012-2016 (+326%)⁷. L'incremento maggiore si evidenzia nel 2015 rispetto al 2014 (+125%), anno in cui si è verificato il riaccertamento straordinario dei residui. Accanto alla possibilità che in tale occasione si sia verificato un

⁷ Si precisa, inoltre, che nel 2012 i Comuni del campione in disavanzo erano 18 (equamente distribuiti in base alla fascia geografica e agli abitanti) e che il trend è stato decrescente, sino ad arrivare a 2 Comuni in disavanzo nel 2016, entrambi situati nel Sud e con meno di 60.000 abitanti.

processo di eliminazione maggiore dei residui passivi rispetto a quelli attivi, è facile intuire anche un effetto espansivo causato dall'obbligo di istituzione del FCDE.

La Tab. 5, invece, mostra l'andamento del risultato di amministrazione pro capite in base alla distribuzione geografica dei Comuni.

Tab. 5 – Risultato di amministrazione pro capite per area geografica

	Anno 2012	Anno 2013	Anno 2014	Anno 2015	Anno 2016
Nord	324	293	372	559	628
Centro	157	207	370	928	948
Sud	19	72	196	678	697

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Da questa tabella si evince come l'introduzione della nuova contabilità finanziaria potenziata abbia, sempre dal 2015, invertito la tendenza secondo cui erano soprattutto i Comuni del Nord ad avere risultati di amministrazione maggiori. Anche in questo caso, i dati non paiono essere estranei all'impatto dell'obbligo di accantonare quote di entrate al FCDE e del diverso effetto su tale accantonamento della capacità di riscossione degli enti.

Ulteriori analisi confermano come la parte più rilevante del risultato di amministrazione sia costituita dalle quote accantonate. Nello specifico, il solo FCDE impatta sul risultato di amministrazione per il 70,2% nel 2015 e per il 72,7% nel 2016. L'analisi geografica evidenzia come il FCDE sul risultato di amministrazione sia più significativo nei Comuni del Sud (94,6% nel 2015 e 90,3% nel 2016) a differenza del Centro e del Nord dove mediamente si rileva un peso del 58,6% nel 2015 e del 64,5% nel 2016. Non si rilevano particolari scostamenti in merito all'analisi per fasce di abitanti.

I meccanismi obbligatori di accantonamento al FCDE hanno anche contribuito significativamente alla creazione di disavanzi tecnici. Molti enti presentano infatti un ammontare del FCDE superiore al risultato di amministrazione generato nell'esercizio. Questo ha fatto sì che la parte disponibile del risultato di amministrazione diventasse negativa, generando di fatto un disavanzo da recuperare negli esercizi successivi. Più precisamente, nel 2015 il 18,6% dei Comuni ha presentato la parte disponibile del proprio risultato di amministrazione con segno negativo e la percentuale più che raddoppia nel 2016, raggiungendo il 42,6% (Tab. 6).

Tab. 6 – Risultato di amministrazione: parte disponibile (% dei Comuni)

Parte disponibile	Anno 2015	Anno 2016
Minore di zero	18,6%	42,6%
Pari a zero	23,7%	6,6%
Maggiore di zero	57,7%	50,7%
Parte disponibile negativa	Anno 2015	Anno 2016
Nord	5,6%	10,3%
Centro	27,8%	31,0%
Sud e isole	66,7%	58,6%
Parte disponibile negativa	Anno 2015	Anno 2016
40-60 mila abitanti	47,2%	44,8%
60-100 mila abitanti	30,6%	27,6%
100-250 mila abitanti	16,7%	19,0%
Oltre 250 mila abitanti	5,6%	8,6%

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Sono soprattutto i Comuni del Sud e con meno di 60.000 abitanti ad avere la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa. Tornando ad un livello di analisi nazionale, va segnalato che anche il valore pro capite di parte disponibile negativa si è aggravato nel periodo considerato, passando da -552 € nel 2015 a -660 € nel 2016.

3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari

In questa parte dello scritto si riportano i risultati del questionario sottoposto ai responsabili finanziari dei Comuni del campione.

Nella prima sezione del questionario si è chiesto agli enti di indicare le modalità di calcolo impiegate per la quantificazione del FCDE e in che misura l'ente si è avvalso della possibilità riconosciuta dalla normativa di stanziare nel bilancio di previsione solo una quota dell'importo dell'accantonamento, così come determinato dall'applicazione delle indicazioni di calcolo contenute nel principio contabile applicato⁸.

⁸ Si ricorda che, con riferimento alla determinazione dell'ammontare dell'accantonamento da iscriverne tra le spese della Missione 20 del bilancio preventivo, la normativa concede agli enti di applicare alternativamente tre diverse modalità di calcolo, ovvero:

– la media semplice;

I dati rilevati mostrano che 64 enti, ovvero l'86% dei 74 rispondenti, hanno optato per la media semplice e che la motivazione più frequentemente addotta a supporto di questa scelta (precisamente nel 75% dei casi) è la sua maggiore semplicità di applicazione. Un altro 22% degli enti dichiara di avere fatto ricorso alla media semplice, in quanto è il metodo che ha consentito di minimizzare l'impatto sul bilancio della nuova posta contabile. È anche da osservare che i 10 enti che hanno optato per uno dei due metodi alternativi (5 Comuni hanno scelto la media ponderata annuale e 5 Comuni la media ponderata del quinquennio) quasi sempre identificano come motivazione a supporto della loro scelta la possibilità di ridurre l'impatto sul bilancio della nuova posta di bilancio. In sintesi, pare che, almeno in questa fase iniziale, la semplicità di applicazione delle nuove regole sia stata più significativa della ricerca di minimizzare il loro impatto sulle grandezze di bilancio.

In merito alla problematica del rispetto degli equilibri di bilancio, 56 enti su 74 hanno scelto, in sede previsionale, di effettuare gli accantonamenti secondo i minimi richiesti dalla normativa, indicando come principale motivazione la necessità di garantire gli equilibri di parte corrente. Pertanto gli enti hanno cercato di contemperare la necessità di alimentare il FCDE con quella di quadrare il loro bilancio in una fase storica in cui le risorse complessive a loro disposizione sono in riduzione. Solo 18 enti, prevalentemente localizzati nel Nord del Paese, hanno dichiarato di aver effettuato gli accantonamenti in misura superiore ai valori minimi concessi dalla normativa al fine di assicurare una maggiore congruità del fondo rispetto alle reali capacità di riscossione dell'ente e quindi formulare un bilancio preventivo maggiormente informato al principio di prudenza. In un numero ancora più limitato di casi (esattamente 5) si è dichiarato di aver effettuato accantonamenti superiori al valore minimo indicato dalla normativa solo per alcune voci di entrata, ovvero per quelle che da analisi accurate risultano essere più critiche da incassare.

Sono solo 9 dei 74 enti, i rispondenti che hanno affermato di essersi avvalsi della facoltà di calcolare il valore dell'accantonamento del FCDE sulla base dei risultati degli ultimi tre esercizi. Si ricorda che la condizione necessaria per poter ricorrere a questa procedura è di aver avviato processi di accelerazione dei processi di riscossione delle entrate. Ciò potrebbe far pensare

- il rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno (ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni del biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio) e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno (ponderati con medesimi pesi indicati per gli incassi);
- media ponderata del rapporto tra gli incassi e gli accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni del biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

ad una difficoltà degli enti di velocizzare la riscossione delle proprie entrate. Tale fenomeno può essere imputato a una molteplicità di fenomeni, alcuni dei quali sotto la diretta responsabilità degli enti locali (quale, ad esempio, la necessità di potenziare gli uffici competenti della riscossione delle entrate) altri non direttamente imputabili agli enti (ad esempio, una generale condizione di recessione economica).

Passando alla fase di rendicontazione, l'indagine evidenzia che la maggior parte dei rispondenti (64 su 74) hanno segnalato che a rendiconto il risultato di amministrazione risulta sufficiente per garantire il valore congruo del FCDE, il quale fin dal primo esercizio deve essere quantificato nella sua interezza non essendo prevista una introduzione graduale come a preventivo. In realtà, tale risultato non sembra rispecchiare la situazione emersa dall'analisi svolta nella sezione precedente in cui molti enti, al fine di alimentare in modo congruo il FCDE, hanno registrato la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa, rilevando un disavanzo tecnico. È pur vero che i rispondenti al questionario sono prevalentemente enti situati al Nord e al Centro, aree in cui, sempre stando all'analisi svolta, il problema del disavanzo tecnico è meno accentuato.

La seconda sezione del questionario è stata dedicata alla raccolta di elementi per valutare il possibile impatto del FCDE sulle logiche di gestione finanziaria in una prospettiva di tutela degli equilibri di bilancio e dei livelli quali-quantitativi dei servizi erogati. A tal fine, ai rispondenti è stato chiesto di esprimere il loro grado di accordo o disaccordo potendo scegliere tra 5 affermazioni opportunamente graduate (molto d'accordo, abbastanza d'accordo, né d'accordo né in disaccordo, piuttosto in disaccordo, molto in disaccordo).

I risultati, innanzitutto, confermano che il FCDE non è percepito, né quindi utilizzato, come strumento per attuare politiche di "autofinanziamento" degli enti. Solo 11 dei 74 rispondenti (circa il 14%) si sono dichiarati molto o abbastanza d'accordo con l'affermazione che il fondo possa essere usato per cercare di generare avanzi strutturali di amministrazione da impiegare per la contrazione di mutui o, comunque, per incrementare la capacità di spesa dell'ente. Più realisticamente, il FCDE è visto come veicolo di un atteggiamento volto a proteggere gli equilibri di bilancio: 38 rispondenti si dichiarano molto d'accordo e 29 abbastanza d'accordo (complessivamente quasi il 91%) con l'affermazione che il fondo è un utile mezzo di tutela della salute finanziaria e di stimolo al corretto utilizzo del risultato di amministrazione degli enti. Si noti anche che nessuno ha indicato l'opzione "molto in disaccordo".

Più frammentato è il quadro delle risposte con riferimento agli effetti del FCDE in termini di politiche di bilancio volte a sovradimensionare gli stanziamenti di entrata al fine di incrementare gli spazi di spesa. Si sarebbe potuto

pensare che, visto il vincolo che il fondo rappresenta sulla possibilità di utilizzo delle entrate, esso avesse potuto stimolare l'espansione delle previsioni di entrata. Tuttavia, le risposte all'esplicita domanda sulla possibile funzione del fondo per un sovradimensionamento delle entrate, solo 32 rispondenti (il 43% del totale) ha espresso una qualche misura di accordo. L'idea che emerge è che gli enti si sentano spinti a lavorare sulla riscossione delle entrate più che a sovrastimarne l'importo.

Tale idea è supportata dalle risposte alla domanda riguardante lo stimolo del FCDE alla ricerca di maggiore capacità di riscossione degli enti: 55 rispondenti (pari al 74% del totale) si riconosce in questo tipo di lettura. In verità l'analisi condotta sui rendiconti del campione, di cui alcuni risultati sono stati in parte riportati nella precedente sezione di questo paragrafo, non sembra mostrare ancora significativi progressi nei tempi di riscossione.

Spostando l'attenzione sul possibile impatto del fondo sui livelli di spesa, una significativa percentuale dei rispondenti (43 su 74, pari al 58%) riconosce la necessità di ripensare le proprie priorità di spesa. È pur vero che gli effetti concreti della riforma sulla spesa per i servizi sono ancora in divenire e da interpretare. Dai risultati della ricerca emerge che:

- non sempre è stato avviato un effettivo ripensamento della modalità di gestione dei servizi ai cittadini (ciò è avvenuto solo in 28 casi, pari al 38% del totale);
- solo in un numero minoritario, seppur significativo, di casi (32, pari al 43%) si ritiene che l'istituzione del fondo, con le sue conseguenze sulla capacità di spesa degli enti, abbia penalizzato la quantità dei servizi erogati;
- ancora meno sono i casi (23, pari al 31%) in cui si dichiara che sia stata in qualche modo pregiudicata la qualità dei servizi medesimi.

Va notato, a questo proposito, che anche dall'analisi dei bilanci risulta un andamento sostanzialmente stabile degli impegni di spesa.

Questa sezione del questionario ha anche previsto una domanda sulla possibile spinta degli obblighi connessi al FCDE verso un incremento delle imposte e tariffe connesse ai servizi gestiti. Le risposte, riportate nella Tab. 7, paiono minimizzare questo effetto potenziale.

Tab. 7 – Il FCDE come spinta ad aumentare imposte e tariffe per finanziare i servizi

Item	N.	%
Molto d'accordo	2	2,70
Abbastanza d'accordo	10	13,51
Né d'accordo né in disaccordo	20	27,07
Piuttosto in disaccordo	14	18,92
Molto in disaccordo	28	37,84
Totale	74	100

Fonte: nostra elaborazione su dati raccolti tramite questionario

In estrema sintesi, dall'analisi dei risultati di questa sezione si può concludere che l'introduzione del FCDE è concepito dai responsabili finanziari come uno strumento prudenziale di supporto alla gestione, nel senso che aiuta il perseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio, senza provocare la ricerca di spazi di manovra supplementari con il ricorso a politiche di bilancio. Dal lato dell'entrata, l'effetto positivo che se ne ravvisa è una sollecitazione a migliorare i meccanismi di riscossione (percezione che, peraltro, deve essere ancora confermata dai fatti), mentre dal lato della spesa la novità normativa pare non avere ripercussione sul livello delle risorse destinate all'erogazione dei servizi e, quindi, sui livelli quali-quantitativi degli stessi.

La terza sezione, utilizzando la stessa gradazione di risposte, ha indagato sul possibile ruolo del FCDE nelle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio. Il dato emergente conferma il FCDE come strumento particolare di tutela degli equilibri di bilancio. In questa prospettiva esso rappresenta anche un "argomento tecnico" utilizzabile dai responsabili finanziari contro le richieste dei politici e dei responsabili di altri servizi.

Con più precisione, dall'indagine risulta che 42 dirigenti su 74 (cioè il 57%) considera sfidante contemperare la prudenza imposta dall'applicazione del FCDE con la propensione a spendere dei politici. Il dato sostanzialmente non muta quando l'attenzione si sposta sulle richieste di spesa dei colleghi dirigenti di altri servizi (in 37, cioè nel 50%, dei casi si è d'accordo, ma solo in 15, cioè il 20%, sono in disaccordo). In questo quadro, un particolare significato è riconosciuto al vincolo che grava sul risultato di amministrazione per la parte corrispondente al FCDE: esso è interpretato come un utile strumento per tutelare il risultato di amministrazione dalle richieste di applicazione da parte dei politici (per 40 rispondenti contro i 20 che sono in

disaccordo) e degli altri responsabili di servizio (per 43 rispondenti, contro i 14 dichiaratisi molto in disaccordo).

Nel medesimo senso, la Tab. 8 mostra che è molto diffusa la percezione degli accantonamenti annuali al fondo come strumento di “difesa” del bilancio dalle richieste di aumento della spesa da parte dei politici.

Tab. 8 – Il FCDE come tutela del bilancio dalle richieste dei politici

Item	N.	%
Molto d'accordo	13	17,57
Abbastanza d'accordo	31	41,89
Né d'accordo né in disaccordo	18	24,32
Piuttosto in disaccordo	6	8,11
Molto in disaccordo	6	8,11
Totale	74	100

Fonte: nostra elaborazione su dati raccolti tramite questionario

Allo stesso modo, 39 rispondenti (il 53% del totale) concordano con il fatto che tali accantonamenti abbiano anche la funzione di salvaguardia del bilancio dalle richieste di aumento della spesa da parte degli altri responsabili di servizio (sono 15, cioè il 20%, quelli in disaccordo). Ciò non fa altro che confermare l'idea del FCDE come forma di tutela degli equilibri di bilancio e il suo possibile utilizzo da parte dei responsabili finanziari come “argine” all'espansione della spesa e come strumento di “persuasione” nei confronti di politici e tecnici.

3.6. Conclusioni

Il presente studio ha inteso analizzare una delle principali novità introdotte dal D.Lgs. 118/2011, ossia il FCDE, con la finalità di valutarne l'impatto sul bilancio degli enti locali, sia a preventivo che a consuntivo, e le conseguenze sulle logiche di gestione finanziaria degli enti interessati e sulle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio. A tal fine sono stati analizzati i bilanci preventivi e consuntivi dei Comuni con popolazione superiore ai 40.000 abitanti ed è stato somministrato un questionario ai responsabili del servizio economico-finanziario dei medesimi Comuni.

Una prima evidenza che la ricerca permette di cogliere è il significativo impatto del fondo sugli equilibri in sede di costruzione del bilancio preventivo, soprattutto con riferimento alla parte corrente. Mediamente il 4,21% degli stanziamenti di bilancio sono accantonati al FCDE, il 98% del quale grava sugli equilibri di parte corrente. Per i Comuni di maggiori dimensioni (oltre 250.000 abitanti) l'accantonamento più rilevante riguarda le entrate extra-tributarie (74,05% dell'accantonamento complessivo), mentre per i Comuni compresi tra 40 e 60.000 abitanti il 67,38% dell'accantonamento viene effettuato sulle entrate del Titolo 1. Vi è, dunque, da rilevare una diversa genesi e pertinenza del FCDE in relazione alle dimensioni dei Comuni e alla diversa composizione delle loro entrate.

Peraltro, tali percentuali sembrano destinate a crescere sia per effetto dell'aumento delle percentuali di accantonamento previste dalla normativa sia per il fatto che lo slittamento del quinquennio da considerare per determinare la media delle riscossioni per il calcolo del FCDE comporterà il raffronto dei soli incassi in conto competenza con gli accertamenti di competenza e non anche quelli in conto residui, come invece è stato possibile per le annualità ante D.Lgs. 118/2011.

Un secondo livello di analisi ha riguardato l'andamento delle riscossioni, in quanto agisce direttamente sul FCDE e, di conseguenza, sugli equilibri di bilancio degli enti. A questo proposito, i dati a consuntivo evidenziano il persistere di una difficoltà dei Comuni italiani di migliorare la propria capacità di monetizzazione dell'entrata. Il problema, diffuso trasversalmente al di là della dimensione degli enti, è sentito soprattutto nei Comuni del Centro-Sud. Ciò è attribuibile, almeno in parte, alla debolezza degli apparati gestionali locali. Dal questionario, infatti, emerge che in pochi enti il FCDE sembra aver incentivato la creazione di unità organizzative dedicate alla riscossione o alla modifica delle procedure di riscossione stessa, per renderle più efficaci. D'altra parte il prolungato blocco per l'assunzione di nuovo personale hanno "impoverito" e "invecchiato" le risorse umane disponibili, a volte anche "demotivato" le stesse, non creando le condizioni richieste da un "cambiamento culturale" così forte come quello implicato dalla riforma in questione.

Passando all'analisi dell'impatto del FCDE sul risultato di amministrazione, emerge chiaramente come una quota importante di tale risultato è formata dagli accantonamenti operati, di cui il FCDE è una parte significativa. Il trend dei risultati di amministrazione appare inoltre crescente nel tempo, soprattutto se osservato dall'anno di istituzione del FCDE. Il principale rischio, evidenziato dall'analisi dei bilanci consuntivi, è quello che l'accantonamento di somme al FCDE, a fronte di risultati di amministrazione non sufficienti a

comprendere l'intero fondo, porti gli enti locali ad ottenere una parte disponibile di risultato di amministrazione negativa (cosiddetto disavanzo tecnico).

Alla luce di questi elementi è possibile affermare che il FCDE ha contratto le risorse disponibili e irrigidito i bilanci, sia in fase di formazione (quindi, di decisione) che di gestione. Dai dati a disposizione, pare tuttavia che la riforma non avere avuto ripercussione sul livello delle risorse destinate all'erogazione dei servizi e, quindi, sui livelli quali-quantitativi degli stessi. I responsabili dei servizi, infatti, non percepiscono alcuna minaccia circa la possibilità di pregiudicare la capacità di spesa di erogazione dei servizi. Gli enti hanno cercato di contemperare la necessità di alimentare il FCDE con quella di quadrare il proprio bilancio in una fase storica in cui le risorse a loro disposizione e i trasferimenti da livelli di governo superiori registrano un trend decrescente. Il FCDE non è percepito, né tanto meno utilizzato, come strumento per attuare politiche di autofinanziamento dagli enti, ma, una buona percentuale di tecnici, lo considera come strumento per "calmierare" richieste espansive della spesa avanzate da figure politiche o da altri dirigenti.

Tuttavia, l'impressione che emerge dalle risposte fornite al questionario è che la riforma non sia ancora stata completamente interiorizzata per produrre i cambiamenti attesi o per rendere possibile la messa in pratica di politiche di bilancio in risposta alle numerose novità introdotte da una riforma ancora oggi di non semplice applicazione. Sarà pertanto utile procedere ad una nuova valutazione nell'arco dei prossimi anni.

Per quanto riguarda gli scenari futuri, effetti importanti potranno essere prodotti dal realizzarsi degli orientamenti che sembrano emergere in materia di pubblico impiego, con un ampliamento delle capacità assunzionali degli enti che potrebbero facilitare la creazione e/o il rafforzamento di unità organizzative dedicate alla riscossione delle entrate. Accanto a questo sarà fondamentale avviare interventi orientati a:

- semplificare e migliorare il sistema di riscossione al fine di accrescere la capacità degli enti di attuare interventi per agevolare/favorire la riscossione ordinaria e rendere più efficiente la gestione complessiva delle entrate (strumenti di pagamento, strumenti di comunicazione e sollecito, strumenti di autoliquidazione e ravvedimento);
- assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione e nell'uso degli strumenti di riscossione coattiva;
- implementare sistemi di lotta all'evasione più efficaci, anche grazie all'utilizzo di banche dati di altri enti pubblici e l'istituzionalizzazione di rapporti e collaborazioni tra enti e con le società partecipate e l'agenzia delle entrate.

Dalla concreta realizzazione degli interventi di cui sopra dipende la possibilità di liberare risorse dagli accantonamenti al FCDE in favore del finanziamento delle spese per la produzione e l'erogazione di beni e servizi per la comunità.

Bibliografia

- Anessi Pessina E., Sicilia M. (2015), *Biased Budgeting in the Public Sector: Evidence from Italian Local Governments*, *Local Government Studies*, 41(6): 819-840.
- Anzalone M., Macri I., Siragusa S. (2015), *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche: principi e strumenti dell'armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Wolters Kluwer, Assago.
- Anzalone M., Anessi Pessina E., Carini C., Giacomini D., Mori E., Sicilia M., Steccolini I., Teodori C. (2018), *La contabilità economico-patrimoniale ed il bilancio consolidato delle regioni e degli enti locali*, Maggioli, Rimini.
- Bastida F., Beyaert A., Benito B. (2013), *Electoral Cycles and Local Government Debt Management*, *Local Government Studies*, 39(1): 107-132.
- Beckett-Camarata J. (2006), Revenue forecasting accuracy in Ohio Local Governments, *International Tax and Public Finance*, 18(1): 77-99.
- Benito B., Bastida F. (2004), *The determinants of the municipal debt policy in Spain*. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 16(4): 525-558.
- Bischoff I., Gohout W. (2010), *The political economy of tax projections*, *International Tax and Public Finance*, 17(2): 133-150.
- Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Bretschneider S.I., Gorr W.L., Grizzle G., Klay E. (1989), *Political and organizational influences on the accuracy of forecasting state government revenues*, *International Journal of Forecasting*, 5(3): 307-319.
- Fanelli S., Ferretti M. (2014), *L'armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale*, *Azienda Pubblica*, 27(2): 167-182.
- Galli E., Rossi S.P.S. (2002), *Political budget cycles: the case of the Western German Länder*, *Public Choice*, 110(3/4): 283-303.
- Hagen T.P., Vabo S.I. (2005), *Political characteristics, institutional procedures and fiscal performance: Panel data analyses of Norwegian local governments, 1991-1998*, *European Journal of Political Research*, 44(1): 43-64.
- Lago-Peñas I., Lago-Peñas S. (2009), *Does the nationalization of party systems affect the composition of public spending?*, *Economics of Governance*, 10(1): 85-98.
- Larkey P.D., Smith R.A. (1989), *Bias in the formulation of local government budget problems*, *Policy Sciences*, 22(2): 123-166.

- Merchant K.A. (1985), *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, *Accounting, Organizations and Society*, 10(2): 201-210.
- Mocan H.N., Azad S. (1995), *Accuracy and rationality of state general fund revenue forecast: evidence from panel data*, *International Journal of Forecasting*, 11(3): 417-427.
- Mussari R. (2012), *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, *Azienda Pubblica*, 25(1): 23-40.
- Reddick C.G. (2004), *Assessing local government revenue forecasting techniques*, *International Journal of Public Administration*, 27(8/9): 597-613.
- Rose S.L., Smith D.L. (2012), *Budget Slack, Institutions, and Transparency*, *Public Administration Review*, 72(2): 187-195.
- Rubin S.I. (1987), *Estimated and actual urban revenues: exploring the gap*, *Public Budgeting & Finance*, 7(1): 83-94.
- Sicilia M. (2012), *Il bilancio preventivo nelle amministrazioni pubbliche. Funzioni, processi decisionali, aspetti contabili e di performance*, Egea, Milano.
- Voorhees W.R. (2004), *More is better: consensual forecasting and state revenue forecast error*, *International Journal of Public Administration*, 27(8/9): 651-671.

4. IL NUOVO SISTEMA DI PRODUZIONE DELLE INFORMAZIONI DI CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE E IL LORO UTILIZZO

di *Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone**

4.1. Introduzione

I processi di riforma dei sistemi contabili hanno da sempre destato attenzione particolare da parte degli studiosi del settore pubblico, oltre che degli addetti ai lavori (Broadbent & Guthrie, 1992). È oramai assodato, infatti, che le modifiche operate sulle regole e le pratiche contabili vanno ben oltre la loro sfera strettamente tecnica e sono da interpretare alla luce del quadro politico, culturale e sociale in cui tali cambiamenti maturano (Morgan & Willmott, 1993). Da questo punto di vista, un aspetto di particolare importanza su cui ci si è interrogati negli ultimi anni è l'utilizzo effettivo delle informazioni che i sistemi contabili consentono di ottenere (van Helden, 2016). L'impressione è che, almeno a volte, si progettino e promuovano riforme contabili senza tener conto delle effettive esigenze degli utilizzatori (potenziali ed effettivi) delle informazioni prodotte e che non sempre ci sia la giusta attenzione alle condizioni di contesto necessarie per una efficace applicazione efficace di determinate innovazioni (Borgonovi, 2004). Non è un caso che nel nostro Paese ma non solo, non pochi tentativi di ammodernamento della Pubblica Amministrazione siano risultati evanescenti e non poche volte siano stati percepiti dagli operatori come un fardello da aggiungere ai già notevoli adempimenti da espletare per legge (Ricci, 2012).

Da questo tipo di rischi non è certo esente un tema di cui si è molto dibattuto negli ultimi decenni, che è quello dell'introduzione di un sistema contabile orientato alla rappresentazione e misurazione delle grandezze economiche e patrimoniali della gestione, accanto o in sostituzione della più tradizionale

* Il Prof. Luca Bartocci è docente presso l'Università di Perugia, il Prof. Luca Del Bene presso l'Università Politecnica delle Marche, il Dott. Iacopo Cavallini e il Dott. Vincenzo Zarone presso l'Università di Pisa, il Dott. Fabio Nappo presso l'Università di Cassino e del Lazio Meridionale. Il capitolo è frutto del lavoro congiunto di tutti gli autori.

contabilità a base finanziaria. Come è ben noto, si parla in proposito di contabilità economico-patrimoniale (d'ora in poi, COEP) o, nel linguaggio internazionale di *accrual based accounting*, a segnalare un sistema contabile fondato sull'applicazione del principio di competenza economica.

La letteratura nazionale e internazionale sul tema è praticamente sterminata e lo ha ampiamente analizzato sotto una molteplicità di angolazioni, che vanno dall'esame delle potenzialità e criticità della COEP come supporto ai processi conoscitivi e decisionali all'investigazione di aspetti più strettamente tecnici e contabili, come quelli attinenti ai criteri di valutazione o alle modalità di rilevazione dei fatti di gestione. Il presupposto da non perdere mai di vista, se si vuole realmente perseguire un qualsiasi tentativo di rinnovamento gestionale, è che cambiamenti del linguaggio contabili debbano essere promossi come cambiamenti del "modo di ragionare" delle organizzazioni (Lapsley et al., 2009).

La recente armonizzazione contabile promossa con il D.Lgs 118/2011 ha rappresentato per il legislatore nazionale l'occasione per tornare sulla materia, introducendo importanti novità. Il presente capitolo, oltre che a richiamare sinteticamente gli elementi principali di tali nuove regole, si pone l'obiettivo di fornire elementi per valutarne un primo impatto sia in termini di organizzazione e funzionamento dei processi di "produzione" delle informazioni di COEP sia in termini di utilizzo delle stesse nell'ambito dei processi decisionali, prevalentemente di carattere politico.

Lo studio tratta queste due aree d'interesse nella consapevolezza delle interazioni possibili tra le stesse. In particolare, il primo profilo d'indagine è rappresentato dalle implicazioni tecniche comportate dall'adozione della nuova normativa in materia in termini di possibili effetti sulle routine organizzative necessarie per la elaborazione delle informazioni. Il secondo, invece, riguarda il livello di interiorizzazione del messaggio di cui è portatrice la nuova contabilità, verificando se il cambiamento dei documenti e delle procedure stia influenzando anche il modo di interpretare le condizioni relative alla gestione da parte dei soggetti interni (politici e tecnici).

Da un punto di vista metodologico, il lavoro è sviluppato mediante lo studio di casi scelti in funzione degli obiettivi di ricerca. Il campione è stato selezionato mediante un *sampling* non probabilistico, sia di tipo *purposive* che *convenience*. In una logica *purposive*, sono state condotte due tipologie di interviste: una con i responsabili del servizio finanziario, l'altra con attori politici in una posizione di governo, seppure con diverso tipo di delega (assessori al bilancio, assessori ai lavori pubblici o figure analoghe, assessori scelti tra quelli le cui deleghe comportano generalmente l'assegnazione di un budget più "leggero"). In una prospettiva *convenience*, si è optato per sele-

zionare tre comuni per ognuna delle tre regioni identificate (Toscana, Umbria, Marche) in considerazione del fatto che si tratta di aree territoriali limitrofe, piuttosto omogenee e in cui la maggior parte dei componenti del team di ricerca vive e lavora.

Il capitolo è strutturato come segue: nel paragrafo successivo viene sintetizzata la principale letteratura sul tema e presentato il framework teorico assunto alla base dello studio; nel terzo paragrafo si richiamano le principali novità in materia di COEP previste dalla recente riforma normativa; nel paragrafo quarto viene descritta la metodologia di ricerca adottata; successivamente sono presentati e analizzati i risultati dell'indagine, con specifico riferimento alla produzione delle informazioni di COEP (quinto paragrafo) e alla loro utilizzazione interna (sesto paragrafo); il settimo paragrafo conclude proponendo alcune riflessioni finali.

4.2. Il quadro teorico di riferimento

Come è noto, uno dei temi più enfatizzati dalla “stagione managerialista”, che a partire dagli anni ‘80 del secolo scorso ha influenzato i processi di riforma del settore pubblico in ampie parti del globo, è quello dell’introduzione di sistemi contabili basati sul principio di competenza economica. In effetti in molti Paesi, soprattutto di matrice o di influenza anglosassone, sono avvenuti passaggi a forme di contabilità riconducibili alla logica economico-patrimoniale, con effetti discutibili e non sempre univocamente riconosciuti (per esempio, Hyndman, 2016). Anche in Europa il dibattito è da tempo in corso e alcuni Stati hanno anche adottato gli International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) come punto di riferimento per la preparazione e pubblicazione dei conti annuali delle proprie amministrazioni pubbliche, con una chiara enfasi delle informazioni di tipo economico-patrimoniali. Nella stessa prospettiva la Commissione UE ha recentemente avviato un processo che dovrebbe portare all’emanazione di appositi principi contabili, i cosiddetti European Public Sector Accounting Standard (EPSAS), adottando gli IPSAS come di punto di partenza (Brusca et al., 2016).

In maniera estremamente sintetica, riprendendo Carlin (2006), si può supporre che i vantaggi dei sistemi contabili di tipo economico-patrimoniale, rispetto a quelli più di tipo finanziario (siano essi di pura cassa o di competenza finanziaria) tradizionalmente più diffusi nell’Europa continentale, risieda su tre argomentazioni: in primo luogo, la COEP migliorerebbe contemporaneamente sia la trasparenza sia la qualità delle informazioni; in secondo luogo, permetterebbe una più puntuale allocazione delle risorse disponibili,

non solo di tipo finanziario; in terzo luogo, opererebbe sulle performance del singolo e del gruppo, stimolando l'efficienza organizzativa. In effetti, le logiche finanziarie, per loro natura, non appaiono in grado di evidenziare il legame esistente tra consumo di risorse e risultati conseguiti, limitandosi al rispetto dell'equilibrio finanziario di bilancio e non riuscendo, in tal modo, a catturare eventuali erosioni della ricchezza (Mussari, 2011).

In verità, la capacità informativa e l'efficacia di un sistema contabile è da contestualizzare alla luce delle specifiche funzioni assegnate allo stesso: un conto è parlare di contabilità riferendosi alla funzione di allocazione delle risorse e di autorizzazione giuridica alla spesa tipica dei bilanci preventivi, altro è riferirsi alla produzione di informazioni allo scopo di valutare un risultato o di comparare diverse alternative di azione, altro ancora è quando la funzione è di "resa del conto" della gestione svolta ai propri stakeholder.

Non è un caso che ormai molta dottrina sia più prudente circa i benefici della COEP e il successo delle sue concrete applicazioni. A volte (Guthrie, 1998) se ne è denunciato il ruolo retorico o di puro cerimoniale, con l'esito di non incidere sui comportamenti reali degli operatori. In altri casi (Carlin, 2005) i benefici, sia in termini di valenze gestionali che di trasparenza e accountability, non sono risultati così chiari e identificabili, mentre più evidenti si sono mostrate le difficoltà tecniche di implementazione e le negatività ingenerate, soprattutto in termini di promozione di una mentalità *business-like* che ha contribuito ad erodere ethos pubblico e frammentare le specificità del sistema di valori alla base del sistema organizzativo pubblico.

Insistendo ed entrando maggiormente nel dettaglio di alcuni profili critici, va segnalato che vi è diffuso convincimento sul fatto che la COEP non sia adatta ad assicurare la funzione autorizzativa tipicamente assegnata al bilancio preventivo (Anselmi et al., 2012). Essa sarebbe poi meno efficace nel monitoraggio controllo dei flussi monetari di spesa. Inoltre, è indubbio che essa comporta un aumento degli spazi di soggettività (soprattutto rispetto alla contabilità di cassa), visto che la misurazione di molte operazioni è frutto di processi discrezionali di valutazione. Proseguendo, si osserva che le informazioni prodotte hanno un valore particolare in presenza di attività di trasformazione tecnico-produttive che non riflettono la funzione istituzionale tipica delle amministrazioni pubbliche. Infine, la COEP implica particolare complessità di tenuta, è maggiormente onerosa e, soprattutto, è meno fruibile per i non esperti.

L'orientamento generale che sembra prevalere, almeno nel nostro Paese (Cavallini, 2015), è di riconoscere una maggiore efficacia alla contabilità a base finanziaria per la preparazione dei documenti a funzione autorizzativa,

mentre la COEP è considerata di grande utilità come supporto ai processi decisionali, di valutazione, di controllo e di rendicontazione.

A questo proposito esistono analisi empiriche specificamente rivolte al nostro Paese (ad esempio, Liguori et al., 2012) che confermano come l'attenzione degli *user* interni sia sostanzialmente rivolta alle informazioni riguardanti il bilancio preventivo. L'utilità delle informazioni di tipo economico-patrimoniale sarebbe invece limitata al supporto occasionale dei processi di decision-making, mentre ai fini della "resa del conto" e, in genere, della comunicazione con gli stakeholder sono privilegiate le informazioni *non-financial*. D'altra parte, in una prospettiva esterna, i cittadini paiono essere scarsamente interessati alle informazioni contabili, anche a quelle contenute nei report annuali costruiti proprio in una logica di accountability nei loro confronti (Steccolini, 2004). Ciò sarebbe da imputare sia alla tipologia delle informazioni pubblicate, che escludono importanti profili informativi, sia all'elevata complessità e alla scarsa accessibilità di questo tipo di documenti. L'idea sintetica è che l'informativa contabile sia percepita come rilevante soprattutto da parte dei manager e degli auditor (interni ed esterni).

Ancora più critico, invece, sembra l'uso delle informazioni contabili da parte degli attori politici, tema che la letteratura internazionale sta cominciando a considerare con più attenzione rispetto al passato (Pollit, 2006; van Helden, 2016). Moynhian (2016) ritiene che vi sia un generalizzato disinteresse dei politici verso il tema della disponibilità e dell'uso di informazioni di performance e che esso sia da ricondurre soprattutto al fatto che il consenso politico è per lo più non correlato all'esistenza e diffusione di tali misure, anche quando positive; al contrario, quando negative, esse possono invece ingenerare conseguenze nefaste per il consenso e ciò spingerebbe i politici a una diffidenza verso i sistemi di misurazione. Secondo altri (ter Bogt, 2004; Askim 2007) il livello politico preferisce informazioni meno strutturate e a contenuto meno tecnico di quelle contabili, percependo più "vicine" e utili ai propri scopi l'informativa di tipo non-financial. Per Reichard (2016) vi è un problema di conoscenze e competenze che mancherebbero ai politici per interpretare e adeguatamente utilizzare le informazioni di tipo *financial*. Altre indagini, focalizzate sull'Italia, forniscono evidenze di un uso delle informazioni contabili limitato a scopi "strumentali". Giacomini et al. (2016) legano tale utilizzo al livello di conflittualità esistente tra maggioranza e opposizione: in presenza di bassa conflittualità le informazioni vengono utilizzate con una funzione di "rassicurazione", mentre in condizione di alta conflittualità lo scopo è la legittimazione o delegittimazione di particolari posizioni e decisioni politiche. Guarini (2016), invece, ha analizzato l'uso delle informazioni contabili durante e immediatamente dopo la campagna

elettorale in alcuni enti locali italiani, mettendone in luce l'utilizzo puramente propagandistico anche dovuto alla scarsa qualità dei sistemi di produzione di tali informazioni.

In verità, il problema di comprendere le condizioni che favoriscono o meno l'utilizzo di informazioni contabili da parte degli user interni di un'organizzazione, soprattutto in relazione a processi di *accounting change*, non riguarda solo il settore pubblico. Una prospettiva di analisi di particolare interesse è quella che si pone il problema di comprendere le dinamiche che portano a modificare i comportamenti organizzativi, quindi a una interiorizzazione del cambiamento da parte degli operatori, altrimenti destinato a rimanere al livello formale delle regole.

Un contributo molto significativo in questo senso è rappresentato dal modello di Burns e Scapens (2000), basato sull'approccio tipico dell'istituzionalismo economico. Il modello è stato inizialmente applicato per l'analisi di esperienze di innovazione di management accounting nel settore privato, ma può essere traslato anche in campo pubblico. Esso è fondato sulla distinzione tra tre distinti ambiti concettuali: *institution*, *regole* e *routine*.

Le prime comprendono le assunzioni concettuali e valoriali implicite che informano le azioni individuali e si riferiscono alle proprietà strutturali che definiscono le relazioni tra i membri e le azioni di particolari gruppi sociali. Azioni (individuali e collettive) e institution sono legate da un rapporto vicendevole: ogni azione fa riferimento a qualcosa di sottostante inespresso; d'altro canto, le institution evolvono tramite le azioni. Le regole rappresentano il modo in cui le cose dovrebbero essere fatte e sono necessarie per dare coerenza alle azioni di individui e gruppi. Infine, le routine rappresentano come le cose vengono al momento fatte. Nel processo che porta alla routinizzazione, le regole precedentemente formulate trovano declinazione operativa in modalità condivise ritenute accettabili da un gruppo, dando luogo a comportamenti basati su conoscenze tacite.

Partendo da questa prospettiva, Burns e Scapens (2000) individuano alcuni processi mediante i quali le institution vengono codificate in regole e routine, che nella loro attuazione possono subire cambiamenti capaci, a loro volta, di modificare le institution. In particolare, di fronte a tentativi di modificare dall'esterno comportamenti routinari mediante l'introduzione di nuove regole (ad esempio, in seguito ad un intervento normativo), tali regole possono essere diversamente accettate e istituzionalizzate in relazione al loro grado di coerenza con i valori prevalenti nell'organizzazione interessata. In quest'ottica possono svolgere un ruolo importante anche specifiche figure interne all'organizzazione che hanno il potere di facilitare od ostacolare l'interiorizzazione di nuove regole. Ovviamente, se le innovazioni introdotte

sono coerenti con le routine già esistenti, il loro accoglimento sarà più facile e produttivo (Burns, 2000; Burns & Scapens, 2000; Johansson & Siverbo, 2009; Ma & Tayles, 2009).

Lo schema di analisi appena richiamato è di particolare utilità nel caso di una riforma contabile imposta per legge. L'introduzione delle nuove regole, infatti, è interpretata dagli attori coinvolti nel contesto delle routine già esistenti che tendono inevitabilmente a ripetersi e la cui riproduzione influenzerà l'implementazione delle nuove regole e l'emergere di nuove routine. Tutto il processo va poi inquadrato nelle istituzioni prevalenti già esistenti prima dei cambiamenti, che a loro volta influenzano il processo di cambiamento. Le nuove regole sono introdotte e implementate generando nuove routine, in un rapporto di interazione con le altre già in essere e le istituzioni preesistenti. È dunque possibile che l'introduzione di un nuovo sistema contabile, in quanto portatore di un particolare modo di pensare e quindi di "lettura" delle situazioni relative alla gestione, possa trovarsi in contrasto con la cultura e i valori prevalenti all'interno di un'organizzazione a causa della presenza di interessi in competizione o, anche, della resistenza a modificare certi assunti incorporati nelle istituzioni presenti.

Quanto detto apre il campo a un ulteriore aspetto a cui specialmente la letteratura di ispirazione neo-istituzionalista (Greenwood e Hinings, 1996; Scapens, 2006; Tamenyi et al., 2006; Ma & Tyles, 2009; Modell, 2009) dà rilievo: il ruolo del contesto ambientale e, soprattutto, dei fattori culturali e sociali nei processi di istituzionalizzazione di prassi e comportamenti all'interno delle organizzazioni.

Si noti, ai fini del presente capitolo, che le amministrazioni pubbliche sono organizzazioni caratterizzate dalla presenza di una cultura prevalentemente guidata da valori di tipo tecnico e politico, che non sempre tengono in adeguato conto delle implicazioni relative all'allocazione e utilizzo delle risorse (Fossetøl et al., 2015). In particolare, la diversa prospettiva che può essere assunta dai politici e dai manager rispetto al personale con cultura e funzioni "contabili" può creare situazioni di conflitto a detrimento della portata delle innovazioni introdotte (Shields, 1995; Burns & Vaivio, 2001; Granlund, 2001). L'introduzione di innovazioni contabili, con la conseguente codifica di assunzioni relative alle modalità di assegnazione e impiego delle risorse, sfida i criteri di scelta e azione nel tempo costituitisi (Burns, 2000; Perera et al., 2003). Più precisamente, i responsabili degli uffici contabili tendono ad attribuire maggiore rilevanza alle informazioni contabili nella definizione dei propri criteri di azione, auspicando un loro uso anche da parte del resto del personale tecnico e dei politici; questi ultimi, invece, sono più inclini a relativizzare il peso e l'utilità delle informazioni e della "razionalità" di tipo contabile, percepite

come un limite alla propria discrezionalità decisionale. È pur vero che, ancorché proprio le caratteristiche istituzionali non permettono un orientamento totalizzante ai risultati (di espressione puramente numerica) che vengono rappresentati dai sistemi contabili, essi dovrebbero essere interpretati come strumentali rispetto al perseguimento delle finalità politiche di un'organizzazione. L'interiorizzazione delle finalità e dell'utilità delle prassi contabili dovrebbe cioè avvenire veicolando una loro percezione di tipo strumentale e di supporto piuttosto che come mera fonte di limiti (Adams & Simnett, 2011; García-Sánchez et al., 2013).

Alla luce del quadro teorico che si è delineato ciò che rende possibile il successo di una riforma *ex lege* risiede soprattutto nella capacità delle nuove regole di innescare un processo capace di portare ad una condizione di coerenza tra routine e institution, cioè tra “azioni” e “modo di pensare” di un'organizzazione, stimolando un'adeguata riflessione su quello che i documenti e i valori in essi inseriti rappresentano e recuperando il legame tra decisioni, operazioni e loro rappresentazione (Del Bene & Ceccarelli, 2010).

4.3. Il contesto normativo nazionale

Il dibattito sulla scelta della base contabile più appropriata per le amministrazioni pubbliche è, almeno in una certa misura, rifluito anche nella legislazione italiana. L'adozione di un modello gestionale per risultati, ispirato ai principi di economicità, efficienza ed efficacia, gradualmente disegnato dal legislatore a partire dal 1990, ha posto il problema di dotare le amministrazioni di un sistema contabile più adeguato, allargando lo spettro informativo anche alla dimensione economico-patrimoniale.

In generale, la scelta che si è venuta a configurare nel tempo è stata quella di valorizzare la centralità della tradizionale contabilità di competenza finanziaria, concependo la COEP come uno strumento di informazione integrativa sia a supporto alle decisioni che della “resa del conto” ai vari stakeholder. In verità, non è mancata nei vari riferimenti normativi una certa ambiguità anche terminologica, laddove si è più volte fatto riferimento all'obbligo di tenuta di una non meglio precisata “contabilità economica”, creando confusione tra ciò che nel mondo privato vengono spesso denominate contabilità generale e contabilità analitica. Si tenga anche presente che in alcuni ambiti del nostro settore pubblico, come la Sanità e l'Università, il legislatore è stato più chiaro e “coraggioso” stabilendo l'obbligo di utilizzo della COEP come base contabile fondamentale per tutte le fasi della gestione.

Tornando agli enti locali, oggetto specifico di questo lavoro, la scelta del D.Lgs. 77/95 fu di prevedere in sede di rendicontazione la costruzione di uno stato patrimoniale e di un conto economico senza la necessità di un sistema concomitante di scritture contabili. Di fatto, la predisposizione di tali documenti poteva avvenire, oltre che con sistemi “paralleli” o “integrati” al sistema di contabilità finanziaria, anche per “derivazione”, grazie all’utilizzo del prospetto di conciliazione, documento comunque da allegare al rendiconto generale di gestione. Come è ben noto, tale possibilità ha favorito la produzione “meccanica” e poco consapevole di informazioni di tipo economico-patrimoniale e la pubblicazione di documenti di dubbia attendibilità e scarsa significatività informativa.

Le scelte più recentemente operate dal legislatore con il D.Lgs. 118/2011 su questo tema sono dunque da considerare alla luce di una prassi caratterizzata da molti e profondi elementi di criticità e come esito di un lungo dibattito tra gli addetti ai lavori e gli studiosi in cui, soprattutto gli ultimi (Anessi Pesina, 2012), non hanno mancato di esprimere aspettative di profondo miglioramento. Non a caso, accanto alle norme espressamente riservate dal decreto, alla disciplina del tema è stato anche dedicato un apposito principio contabile contenuto nell’allegato 4/3 del provvedimento in questione (denominato “principio contabile applicato della contabilità economico-patrimoniale”).

In tale documento gli scopi della COEP sono così individuati:

- predisporre il conto economico per rappresentare le “utilità economiche” acquisite e impiegate nel corso dell’esercizio e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello stato patrimoniale e, in particolare, rilevare le variazioni del patrimonio dell’ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione;
- permettere l’elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione;
- costituire la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell’esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell’ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- conseguire le altre finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori d’interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni.

Sostanzialmente, la ratio del legislatore è stata di ribadire e rendere più esplicita l’impostazione che si era venuta prefigurando, con la centralità a fini decisionali e gestionali della contabilità finanziaria, seppure in una ver-

sione rinnovata e “potenziata”, e l’affiancamento ai soli fini conoscitivi della COEP, confermando l’obbligo di pubblicazione nel rendiconto dello stato patrimoniale e del conto economico.

In questo quadro di continuità con il passato, le principali novità sono rappresentate:

- dalla previsione di un sistema di rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale, fondato sul concetto di transazione elementare e l’implementazione di un piano dei conti integrato;
- la rinnovata struttura dello stato patrimoniale e del conto economico, con l’abolizione del prospetto di conciliazione;
- la proposizione di un corpo iniziale di criteri di valutazione per le principali voci di bilancio.

Si aggiunga che al D. Lgs. 118/2011 è stato allegato anche un set di principi generali di bilancio che dovrebbe rappresentare un riferimento utile anche in sede di predisposizione dei documenti di rendicontazione di tipo economico-patrimoniale.

Tralasciando in questa sede l’analisi delle novità riguardanti gli aspetti di composizione qualitativa e di valutazione quantitativo-monetaria di tali documenti, è opportuna una notazione sulla logica di funzionamento del nuovo sistema di rilevazione contabile, anche per le implicazioni organizzative che esso può comportare. Il pilastro della nuova architettura è rappresentato dal concetto di transazione elementare, che si identifica con ogni accadimento gestionale capace di produrre una variazione nella ricchezza dell’ente a cui deve essere associata una codifica che ne permette la registrazione nel piano dei conti integrato (art. 5, D.Lgs. 118/2011). Ai fini operativi, dunque, il piano dei conti integrato è lo strumento unitario che dovrebbe consentire “di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l’operatore” (allegato n. 4/3, par. 3). In altri termini, si tratta di creare un sistema che, codificando in maniera uniforme per tutte le amministrazioni i fatti di gestione, dovrebbe consentire la produzione meccanica di registrazioni contestuali nel sistema di contabilità finanziaria e in quello di COEP, limitando il più possibile la discrezionalità degli operatori. Sembrerebbe che, in definitiva, che attraverso il nuovo piano dei conti si venga a realizzare quella componente orizzontale dell’integrazione contabile che, a una prima lettura della riforma, pareva limitata alla sola dimensione verticale (Anzalone, 2013).

Si noti, infine, come tale sistema partiduplistico “indotto” dalla rilevazione contestuale delle scritture a base finanziaria ed economico-patrimoniale, unitamente a una più puntuale definizione dello stesso principio di

competenza economica, spingono a inevitabili confronti e parallelismi con la contabilità generale di stampo privatistico. Del resto, è lo stesso allegato n. 4/3 a considerare la competenza economica come “riconducibile” all’analogo principio n. 11 dell’OIC, oltre che a richiamare espressamente altri principi civilistici nel descrivere le modalità di iscrizione, esposizione e valutazione in bilancio dei vari elementi di conto economico e stato patrimoniale (Bruno, 2013). Considerando anche che, seppure in maniera temporalmente scaglionata, i nuovi obblighi sono stati estesi a tutti gli enti locali, si intuisce che, per quanto le scelte del legislatore non siano state di netta rottura con il passato, l’impatto potenziale della nuova normativa sui comportamenti degli e negli enti locali è tutt’altro che trascurabile.

4.4. La ricerca empirica: obiettivi e metodo

I paragrafi che seguono intendono offrire elementi utili per una prima valutazione degli effetti sui Comuni italiani degli ultimi interventi legislativi riguardanti il sistema di COEP, considerando che la piena applicazione delle nuove norme è ancora in atto¹. In particolare, lo studio intende investigare – in coerenza con il modello teorico descritto nel par. 2 – se e come le azioni poste in essere dalle singole amministrazioni hanno modificato le loro routine contabili e organizzative e, tramite queste, le istituzioni stesse. Sono, dunque, oggetto di indagine le modalità di adozione e di utilizzo di quanto prescritto dal D.Lgs. 118/2011 in tema di rilevazioni integrate economico-patrimoniali.

Per soddisfare tali obiettivi conoscitivi, si è scelto di condurre uno studio di casi, in quanto esso permette (Gibbert et al., 2008) di:

- indagare i fenomeni in modo approfondito, cogliendone diverse prospettive, così da acquisirne una visione sistemica e non più solo lineare;
- soffermarsi su un’unica organizzazione economica, un solo fenomeno, una specifica banca dati o anche un solo individuo, oppure prendere in considerazione una pluralità di uno stesso oggetto di osservazione;
- comprendere, utilizzando fonti diverse e analisi longitudinali, le modalità mediante le quali certi accadimenti hanno avuto luogo in relazione a temi che manifestano possibilità di sviluppo e che riguardano problematiche di interesse attuale;

¹ Stando agli ultimi rinvii, i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti hanno potuto posticiparne l’adozione al 1° gennaio 2018, con conseguente obbligo di pubblicazione del primo rendiconto economico-patrimoniale nel 2019.

- rilevare le relazioni che si sviluppano nel contesto organizzativo, in base alle quali è possibile fornire spiegazioni di specifiche osservazioni;
- colmare un *relevance gap* quando si intende confrontarsi anche con *professional* e *policy maker*, ossia elaborare e fornire una teoria direttamente applicabile a problemi pratici.

Si tratta, dunque, di un approccio che consente di effettuare l'elaborazione di estensioni teoriche o analitiche, generalizzando le osservazioni con riferimento a proposizioni specifiche.

In particolare, in questo lavoro si è optato per adottare la cosiddetta prospettiva *emic* (Jönsson & Lukka, 2005), caratteristica di una ricerca di “taglio” interpretativo che assume il punto di vista dell'intervistato (*informant*). In questo senso, l'idea è di comprendere i motivi delle scelte operate dagli attori intervistati nell'ottica della loro cultura professionale e, pertanto, l'indagine si è focalizzata sulla lettura delle azioni e dei loro significati, nel tentativo di ricondurli a principi e modelli che informano l'analisi del funzionamento degli enti locali e che ne consentono sviluppo e legittimazione.

La ricerca è stata condotta attraverso interviste semi-strutturate iterative, ossia approfondite a seguito degli stimoli conseguenti a un primo incontro con gli informant individuati all'interno dei casi di studio. Funzionali allo sviluppo del lavoro sono state anche riunioni formali e informali: le prime tra gli intervistati e il gruppo di lavoro, nei momenti di esplicitazione e condivisione delle problematiche da approfondire; le seconde in una configurazione ristretta del team di ricerca, volte invece ad analisi di aspetti specifici.

Il campione è stato scelto con un *sampling* non probabilistico, sia del tipo ragionato o *purposive* (Palys, 2008) che di convenienza (Etikan et al., 2016).

Per quanto riguarda il metodo *purposive*, le interviste sono state condotte sia con rappresentanti con ruoli di responsabilità del livello tecnico dell'organizzazione (i responsabili del servizio finanziario), sia con figure politiche con diversa delega di governo (assessori al bilancio; assessori ai lavori pubblici o figure analoghe; assessori scelti tra quelli con deleghe a cui corrispondono bilanci tipicamente più contenuti, come quelli allo sport, all'istruzione, alle politiche sociali, ecc.). I responsabili finanziari sono i soggetti chiamati in prima persona a recepire e implementare le novità tecniche previste dalla riforma ex-D.Lgs. 118/2011, sovrintendendo il processo di produzione dei dati e delle informazioni contabili e, nel contempo, rappresentando un *primary user* di tali informazioni e ricoprendo una posizione che permette di disporre di elementi circa l'uso delle medesime informazioni da parte di altri soggetti. Tra gli assessori sono state scelte figure con diverso “grado di vicinanza” alla materia amministrativo-contabile: gli assessori al bilancio sono i responsabili politici diretti del sistema di programmazione, gestione e rendicontazione dell'ente,

mentre gli assessori ai lavori pubblici (o affini) gestiscono un ambito tecnico di particolare significato politico ed economico che spesso assorbe una fetta considerevole del bilancio disponibile, anche con scelte di medio-lungo periodo; il terzo intervistato è stato scelto tra quelle figure che, pur impegnate in ambiti di azione di particolare valenza politica e sociale, spesso si vedono assegnate “fette” residuali di bilancio e che hanno, perciò, minore interazione con gli uffici finanziari.

Per quanto riguarda invece il metodo *convenience* (Corbetta, 2014), la scelta è caduta anzitutto, in termini di localizzazione geografica, sulle Regioni di appartenenza dei singoli componenti il team di ricerca (Toscana, Umbria, Marche). All’interno di ciascuna delle tre regioni, sono stati individuati, poi, i tre Comuni nei quali era possibile affidarsi a relazioni dirette e a una potenziale maggior collaborazione. La Tab. 1 riepiloga i dati principali degli enti intervistati, ponendo in luce, in particolare, la linea adottata rispetto all’adozione della contabilità economico-patrimoniale.

Tab. 1 – La composizione del campione

Comune intervistato	N° abitanti	Rispetto alla COEP
Marche		
Falconara Marittima	26.331	Adozione spontanea pre-armonizzazione
Macerata	42.209	Ente in sperimentazione (introduzione con la sperimentazione)
Ancona	100.696	Adeguamento normativo
Toscana		
Lucca	88.397	Adozione spontanea (I fase) / Ente in sperimentazione (II fase)
Vicchio	8.110	Ente in sperimentazione (introduzione con la sperimentazione)
Camaione	32.368	Adeguamento normativo
Umbria		
Città di Castello	39.740	Adozione spontanea (I fase) / Ente in sperimentazione (II fase)
Bastia Umbra	21.784	Ente in sperimentazione (introduzione con la sperimentazione)
Assisi	28.379	Adeguamento normativo

Fonte: nostra elaborazione

Il numero di casi esaminati è stato giudicato adeguato, adottando una logica di trade-off tra la maggiore affidabilità dei dati all’aumentare del campione e i costi più elevati, i tempi più lunghi e il lavoro più complesso per assicurare la qualità delle rilevazioni che l’ampiezza campionaria comporta (Fattore, 2005).

Prima di procedere specificamente all'analisi dei risultati, si presenta una sintetica descrizione dei contenuti delle interviste (Tab. 2). Per ragioni di spazio, non vengono riportati in maniera analitica i questionari (uno rivolto ai responsabili finanziari e uno destinato agli assessori) ma, piuttosto, una presentazione delle diverse sezioni in cui gli stessi sono stati articolati.

Tab. 2 – I principali contenuti dei questionari

Informazione raccolta	Questionario Responsabili Finanziari	Questionario Politici
Caratteristiche sociografiche dell' <i>informant</i> e dell'organizzazione	Profilo personale dell'intervistato	Informazioni di base sulla persona e sul suo profilo politico
	Informazioni di contesto e l'impatto della riforma rispetto al passato	----
Atteggiamenti dell' <i>informant</i>	Valutazioni del nuovo sistema di COEP	Il rendiconto economico-patrimoniale come strumento di informazione sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente
	L'utilizzo delle informazioni economico-patrimoniali ai fini decisionali da parte dei politici e dei dirigenti	Il rendiconto economico-patrimoniale come strumento per le decisioni degli attori politici
	Informazioni sull'utilizzo della COEP in una prospettiva di trasparenza e <i>accountability</i>	Il rendiconto economico-patrimoniale come strumento di <i>accountability</i> politica nei confronti dei cittadini
	----	L'impatto dell'ultima riforma rispetto al passato
Comportamenti dell' <i>informant</i> e dell'organizzazione	Informazioni di contesto e l'impatto della riforma rispetto al passato	Il rendiconto economico-patrimoniale come strumento di informazione sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente
	Il funzionamento del nuovo sistema di COEP	Il rendiconto economico-patrimoniale come strumento per le decisioni degli attori politici
	L'utilizzo delle informazioni economico-patrimoniali ai fini decisionali da parte dei politici e dei dirigenti	L'impatto dell'ultima riforma rispetto al passato

Fonte: nostra elaborazione

Nei due prossimi paragrafi viene riportata una rielaborazione dei principali risultati dell'indagine. Si tenga presente che, al fine di mantenere l'anonimato degli intervistati e degli enti di appartenenza, in luogo dei loro nomi i Comuni sono contrassegnati da una lettera alfabetica.

4.5. I risultati dell'indagine sulla produzione delle informazioni

In questa sezione si riporta una rielaborazione sintetica delle risposte fornite dai responsabili finanziari riguardanti l'impatto della riforma sul sistema di produzione delle informazioni di tipo economico-patrimoniale. In tal senso va rilevato che il campione di enti indagato si caratterizza per la presenza di un ventaglio di situazioni organizzative ante-riforma diversificato.

In tre casi erano già state avviate esperienze autonome di introduzione della COEP. In particolare, come riferito dal rispettivo responsabile del servizio economico finanziario, nel comune C era già presente un sistema i cui report erano però riferiti solo ai *"principali servizi"*. Nel Comune F il sistema volontario di COEP era stato introdotto *"per scopi conoscitivi"* e era *"poco utilizzato"* (secondo quanto affermato dal dirigente dei Servizi di Gestione Finanziaria e Contabili). Nello stesso Comune dal 1998 è stato introdotto anche un sistema di contabilità analitica. Il Comune E, pur già dotato di un sistema di COEP volontario, è entrato in sperimentazione dal 2014, per i vantaggi che il progetto di sperimentazione sembrava offrire, come riferisce il responsabile del Servizio Finanziario. Come conseguenza della sperimentazione, il Responsabile evidenzia che ci sono stati cambiamenti nella dotazione informatica (*"il personale si è dovuto adeguare a lavorare con un altro software"*) e si è provveduto alla costituzione di una unità organizzativa specifica, coincidente, in realtà, con quella che *"in passato gestiva l'elaborazione del conto economico e dello stato patrimoniale con la precedente normativa"*.

In altri casi la prima adozione della COEP è avvenuta con l'adesione al periodo di sperimentazione previsto dalla legge.

Il Comune F è entrato nella sperimentazione dal 2012, producendo il primo conto economico e stato patrimoniale nel 2013. L'aspettativa rispetto alla sperimentazione era la possibilità di *"essere interlocutori del Ministero"*. Per l'adesione alla sperimentazione, è stato incaricato il funzionario che già si occupava della contabilità economico finanziaria, supportato da *"borsisti e tirocinanti"*. La software house che già collaborava con l'ente ha lavorato per *"allinearsi ai nuovi principi"*, mentre per quanto riguarda il patrimonio è stato necessario il ricorso ad una società esterna, che ha curato il processo di aggiornamento degli inventari. L'adesione alla sperimentazione non ha comportato la creazione di una nuova unità organizzativa, ma solo *"un adattamento delle routine"*. Al termine del periodo, con l'inizio di *"ordinaria applicazione"* del D.Lgs 118/2011, l'ente ha *"rivisitato varie poste di bilancio, coinvolgendo largamente i vari uffici ed effettuando interventi sostanziali su capitoli e centri di costo"*. Nonostante l'atteggiamento proattivo e la diffusione delle nuove prassi contabili a tutta l'organizzazione, il dirigente

riferisce di uno scarso *“utilizzo dei dati per le decisioni”* e di una produzione *“corposa di informazioni sul controllo di gestione”*, rese pubbliche ma *“consultate da poche persone”*.

Il Comune C ha aderito alla sperimentazione il secondo anno dopo il suo avvio, *“sulla spinta dell’apertura sul patto di stabilità”*. Dal punto di vista organizzativo, in questo ente non sono stati apportati cambiamenti di rilievo. Il dirigente del servizio finanziario riferisce che, al termine della sperimentazione, non è stato necessario effettuare adattamenti ulteriori, per la *“messa a regime”*, poiché il sistema era stato già adeguato alle nuove esigenze.

Il Comune H si è invece unito all’esperienza di sperimentazione dal 2014. Riguardo alle aspettative connesse all’adesione alla sperimentazione, il responsabile dei servizi finanziari riferisce di una *“esigenza legata alla premialità, soprattutto in termini di patto di stabilità”*. Il responsabile evidenzia che, come conseguenza, si è resa necessaria un’attività di formazione, che è stata svolta *“da personale interno”*.

La seconda sezione tematica dell’intervista ha riguardato il funzionamento nuovo sistema COEP, con particolare riferimento all’esistenza, al funzionamento e all’utilità del piano dei conti integrato e della contabilità economica di tipo analitico.

In alcuni enti, come nel comune A, il piano dei conti integrato è già stato inserito nel sistema dei documenti dell’ente, ma sconta, a detta del dirigente dei servizi finanziari, *“alcune limitazioni legate alla regolamentazione imprecisa da parte del ministero”*. In questo ente, non è stato ancora implementato un sistema di contabilità analitica, *“sebbene sia stato più volte proposto e discusso, nell’ottica del supporto al controllo di gestione”*. Il dirigente riferisce inoltre che la Direzione Finanze è molto motivata a introdurre cambiamenti, anche in conseguenza dell’armonizzazione contabile e che riterrebbe utile la *“reingegnerizzazione dei processi”*, con specifico riferimento alla gestione del patrimonio e delle opere pubbliche, ma si riscontrano *“resistenze al cambiamento”* da parte della direzione generale e delle altre direzioni.

Nel Comune F il piano dei conti integrato è stato inserito nel sistema dei documenti dell’ente ed è stato implementato un *“sistema di contabilità analitica integrale”*. Le novità introdotte dalla riforma, ad opinione del dirigente intervistato, *“non hanno sortito particolari effetti, poiché c’era stato un adattamento precedente nella prospettiva della COEP”*.

Per quanto riguarda il Comune B, in precedenza l’ente effettuava solo *“una rilevazione in contabilità finanziaria; attualmente, nell’ottica della COEP, la rilevazione è sia finanziaria che economico patrimoniale”*. Prima della riforma, i prospetti di conto economico e patrimonio esistevano ma erano prodotti *“per derivazione”*, attraverso il prospetto di conciliazione. Il

piano dei conti integrato è presente e funzionante; il dirigente giudica la sua utilità *“nella norma, poiché non aggiunge molto alla gestione del bilancio”*. Non sono previste ulteriori forme di integrazione tra sistema di COEP e sistema di contabilità finanziaria per *“impossibilità organizzativa e perché significherebbe chiedere di più alla software house, con un aggravio di costi per l’ente”*. Più in generale, il dirigente evidenzia come le nuove regole dell’armonizzazione contabile, abbiano comportato modifiche profonde, ma non hanno modificato *“tanto la tenuta delle scritture contabili”*, quanto le *“modalità gestionali”*, con l’introduzione di principi quali quello della competenza finanziaria potenziato, che hanno notevole incidenza sulla gestione delle entrate e delle spese e, di conseguenza, hanno impatto su *“magazzino, personale e patrimonio”*. Secondo il dirigente l’impatto principale della riforma riguarda la contabilità finanziaria (in particolare, la presunta *“scomparsa dei residui attivi e passivi”*). L’idea, però è che *“i meccanismi di fondo non sono cambiati, poiché regole ferree regolano la redazione del bilancio di previsione (pareggio di bilancio)”* e dunque il consuntivo *“rileva i fatti accaduti di un bilancio gestito in base a regole molto ferree”*.

A differenza dei precedenti enti, il Comune C, secondo quanto afferma il dirigente dei servizi finanziari, non adotta il piano dei conti integrato e *“i fatti della gestione dell’ente e le scritture economico patrimoniali dell’ente vengono fatte tutte a fine anno”*. In questo ente, non sono previste ulteriori modalità di integrazione tra contabilità finanziaria e COEP e non sono presenti sistemi di contabilità analitica, ma *“si focalizza l’attenzione sulla redditività di alcuni specifici settori/servizi”*. Il patrimonio è stato riclassificato ma i valori sono invariati rispetto alla situazione ante-riforma. Il dirigente rileva che la novità *“più utile e importante è legata al Fondo crediti di dubbia esigibilità”*, ma esprime perplessità sul metodo di calcolo proposto, poiché impone *“l’accantonamento di risorse eccessive rispetto ai rischi da fronteggiare”*.

Nel Comune E, riguardo alla rilevazione dei fatti amministrativi nell’ottica della COEP, alla rilevazione delle operazioni dal punto di vista finanziario si accompagna *“l’attivazione dei conti economici e patrimoniali”*. Il dirigente evidenzia che l’ente ha proceduto con *“verifiche trimestrali o quadrimestrali per il controllo delle scritture”*. Non è previsto un sistema di contabilità analitica, ma è presente e funzionante il piano dei conti integrato. A detta del dirigente, non sono previste altre modalità di interazione/integrazione tra il sistema di COEP e quello di contabilità finanziaria perché *“non se ne avverte il bisogno”*.

Come evidenziato dal dirigente dei servizi finanziari, per il Comune G le nuove regole introdotte dall’armonizzazione contabile hanno comportato modifiche anche nella tenuta delle contabilità del personale e del patrimonio

(*“alcune voci sono state modificate” e “l’inventario è stato completamente riclassificato”*). L’applicazione delle nuove disposizioni normative, ai fini della costruzione del rendiconto economico-patrimoniale, ha avuto un impatto elevato sulla valutazione delle partecipazioni, dal momento che in relazione al bilancio consolidato il Comune ha deciso di effettuare tutte le valutazioni con il metodo del patrimonio netto.

Situazione analoga per il Comune H, con piano dei conti integrato operativo e ritenuto utile dal responsabile dei servizi finanziari, ma nessun sistema di contabilità analitico in uso.

Nel Comune D, il dirigente dei servizi finanziari riferisce che è in uso, per la rilevazione dei fatti amministrativi secondo l’aspetto economico patrimoniale, la matrice di correlazione: i movimenti di COEP sono *“rilevati attraverso una rielaborazione del programma di contabilità effettuata a fine anno”*. Il dirigente evidenzia che *“il principale impatto della riforma si registra sull’aspetto economico patrimoniale”*: la contabilità economica è percepita come *“adempimento di legge, da eseguire nel minor tempo possibile e, per quanto possibile, in maniera automatizzata”*.

La terza sezione tematica dell’intervista ha riguardato la percezione di utilità e le prime valutazioni sugli effetti del nuovo sistema di COEP. A questo proposito, si registrano risposte differenziate ma un sostanziale scetticismo di fondo. Tra le percezioni più negative, si evidenzia quella che emerge dall’intervista con il dirigente dei servizi finanziari del Comune A, secondo il quale la normativa sull’armonizzazione contabile crea opportunità in termini di *“maggiore consapevolezza rispetto alla gestione della cassa”*, ma, d’altro canto, pone in evidenza altri aspetti problematici che non vengono affrontati. Tra le criticità, infatti, il dirigente evidenzia, tra le altre, *“la mancanza di regole precise per la ricostruzione dei valori patrimoniali”*. Si evidenzia inoltre come la contabilità finanziaria risulti preponderante, nella prassi e anche nell’approccio ai problemi contabili: riguardo alla matrice di correlazione, si stanno diffondendo *“soluzioni extra-contabili che minano la certezza del dato”*, lasciando spazio, a detta del dirigente, a *“soluzioni caratterizzate da eccessiva leggerezza”*. Il soggetto intervistato dimostra scetticismo rispetto alla reale portata dell’attività di pianificazione e programmazione negli enti, per cui gli impatti su questa attività delle nuove regole della contabilità economico patrimoniale sono modesti o nulli. L’unico impatto rilevato attiene all’appesantimento per le nuove *“attività burocratiche da realizzare”*. Peraltro, tale appesantimento non determina neppure un aumento della significatività nella rendicontazione verso l’esterno, poiché sussiste un problema diffuso di intellegibilità del dato, anche da parte di soggetti esterni qualificati: *“nessun soggetto, allo stato attuale, è in grado di comprendere pienamente la rendicontazione*

dell'ente". L'impatto delle novità della riforma, in sostanza, è giudicato "negativo su tutti i fronti". L'impatto, inoltre, è circoscritto, in termini di nuovi adempimenti solo alla direzione finanze, con aggravio di lavoro e con forte incidenza sulle già scarse risorse a disposizione.

Dall'intervista somministrata al dirigente del Comune F emergono opportunità in termini di "leva" per la piena introduzione del controllo di gestione, ma anche perché "l'armonizzazione avvicina la contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale". Le criticità riferite, invece, attingono al "personale e a questioni organizzative", perché è difficile assicurare la trasmissione delle competenze e ci sono soggetti che non hanno familiarità con la COEP.

Il dirigente del Comune C si concentra maggiormente sulle criticità indotte dalla normativa sull'armonizzazione contabile, affermando che "il processo di armonizzazione andrebbe scisso dalla COEP". La COEP avrebbe, a detta dell'intervistato, "rilievo secondario rispetto a quella finanziaria" e le nuove informazioni economico patrimoniali non sono "prioritarie né significative" per l'ente. Le considerazioni sulla redditività, ad opinione del dirigente, dovrebbero essere riferite a specifici settori/servizi (ad esempio, le farmacie). In generale, secondo il soggetto intervistato, le nuove regole di COEP non contribuiscono a cambiare il "modo di ragionare" dell'ente.

Il dirigente del Comune B espone un punto di vista in cui emerge un bilanciamento tra le opportunità connesse all'applicazione della normativa sull'armonizzazione contabile in termini di "omogeneità dei dati", rispetto ad alcune "criticità gestionali": l'applicazione delle nuove regole è resa difficile dalla diversità delle competenze che operano nell'ente e anche per questioni connesse alla rigidità delle regole stesse. Secondo il dirigente, le nuove regole di COEP "cambiano il modo di ragionare dell'ente", ma l'imposizione di regole stringenti è vissuta come una imposizione: "cambi perché te lo impongono e il personale è esasperato".

La visione dell'opportunità del cambiamento connesso alle nuove disposizioni normative in termini di "sforzo per l'omogeneità dei dati" trova riscontro anche nel Comune H. Il responsabile dei servizi finanziari evidenzia, d'altro canto, l'eccessivo ricorso ai "correttivi", che comportano per gli operatori complicazioni in termini di interpretazione e attuazione delle disposizioni. Anche la prospettiva del dirigente del Comune E appare più moderata, evidenziando opportunità della riforma in termini di maggiore trasparenza dei dati e di necessaria cooperazione tra gli uffici ("trasferimento della responsabilità del bilancio anche agli altri uffici, non più solamente alla ragioneria"), ma anche criticità soprattutto per l'adeguamento dei software, lo "stravolgimento dell'approccio alla spesa" e, più in generale, in termini di

adeguamento alla normativa da parte degli “*uffici diversi dalla ragioneria*”. A differenza di altri soggetti intervistati, il dirigente del comune E esprime la convinzione che le nuove regole sulla COEP “*possano contribuire a cambiare il modo di ragionare*” dell’ente sia in relazione all’attività di pianificazione e programmazione che nell’analisi degli andamenti gestionali e nell’attività di rendicontazione nei confronti di soggetti esterni.

Per il Comune G, il dirigente evidenzia la sussistenza di opportunità tecnico-contabili, poiché la normativa sull’armonizzazione contabile incentiverebbe il ricorso ad uno “*strumento di contabilità dettagliata che consente di confrontare le singole voci*”. Le criticità, invece, attengono a un “*eccessivo aggravio di lavoro per gli uffici, non solo finanziari ma anche tecnici*”. Si rileva, inoltre, perplessità in merito ai dati di bilancio, che, a seguito della riforma avrebbero perso il carattere valore in termini di “*omogeneità e confrontabilità*”.

Un particolare punto di vista sulle opportunità connesse alla riforma è espresso dal dirigente del Comune D, che si concentra sull’aspetto del bilancio consolidato. Sebbene la riforma sia ancora considerata “*poco più che un adempimento obbligatorio*”, si rileva un impatto positivo in relazione alla redazione del bilancio consolidato, determinando una “*presa di coscienza per la parte politica delle partecipate*”.

In conclusione, i soggetti intervistati evidenziano spesso perplessità sul reale impatto della riforma e annoverano di frequente tra le criticità questioni organizzative, legate ad insufficienza o inadeguatezza del personale. È stata riferita più volte la visione “*adempimentale*” che caratterizza la percezione della riforma negli enti, che si associa al riferimento alla persistente idea di centralità della contabilità finanziaria. Tra gli aspetti potenzialmente positivi, va segnalata l’attenzione al consolidamento dei bilanci della società partecipate e anche un possibile “*effetto leva*” verso la diffusione di un più efficace controllo di gestione (sebbene tale opinione sia stata espressa da un solo soggetto).

In relazione al framework teorico rappresentato e discusso nei paragrafi precedenti è possibile proporre qualche spunto di riflessione.

In alcuni casi (come per il Comune A) si registra una forte motivazione a introdurre cambiamenti, “*anche in conseguenza dell’armonizzazione contabile*” e si riterrebbe utile lo sviluppo di attività quali la reingegnerizzazione dei processi. Tuttavia si riscontrano “*resistenze al cambiamento*” sia da parte della direzione generale che da parte di altre direzioni. Tali affermazioni ampliano la portata degli effetti dei cambiamenti postulati nel modello di analisi alle routine affini, non direttamente collegate all’attività di rilevazione ed elaborazione dei dati contabili e a una serie di riflessi organizzativi collaterali. La spinta “*istituzionale*” verso il cambiamento, riconducibile all’entrata in vigore della riforma e alla conseguente necessità di adeguamento, è avver-

tita dalle unità organizzative più impattate dal processo di riforma (quelle che si occupano di contabilità e bilancio) ma appare impossibile, per alcuni degli intervistati, passare alla effettiva routinizzazione di nuovi modi di agire. Tale impossibilità è determinata da limitazioni strutturali (ad esempio, per l'inadeguatezza dell'interfaccia tra contabilità finanziaria e inventari) ma anche per questioni di taglio più marcatamente organizzativo. Se la direzione generale non percepisce benefici dalla prospettiva di cambiamento/reingegnerizzazione e rende più difficoltosa (o, forse, impossibile) la transizione ad una nuova routine, non è ipotizzabile uno sviluppo organizzativo coerente con il cambiamento delineato dalla riforma e con le esigenze interne dell'unità organizzativa che gestisce le risorse finanziarie.

Se lo "stress" del percorso di cambiamento si focalizza sul mero adempimento e in più risulta circoscritto solo alla struttura responsabile dei servizi finanziari (che ne subisce gli effetti negativi in termini di accrescimento della mole e della complessità del lavoro da svolgere), non solo non si svilupperanno nuove routine ma si creeranno condizioni di resistenza al cambiamento "di rimbalzo", anche in relazione ad eventuali ulteriori processi/attività.

La diffusione dell'idea della difficoltà del cambiamento, unita all'aggravio del carico di lavoro, sembra "annebbiare" la percezione degli effetti positivi del cambiamento, anche in soggetti tendenzialmente proattivi rispetto alle nuove routine. I dirigenti intervistati e, in misura ancora maggiore, gli assessori degli enti oggetto di studio fanno notare spesso che "*c'è bisogno di tempo per entrare nella nuova routine*", indotta dalle disposizioni della riforma, che talvolta vengono percepite addirittura come "*fatto impeditivo*" rispetto alla volontà dell'ente.

Il dirigente del Comune C, ad esempio, definisce la COEP un "*compitino fine a sé stesso*" e ribadisce la propria opinione di secondarietà di questa rispetto alla contabilità finanziaria. In situazioni come questa, non soltanto non si potrà parlare di transizione consapevole verso nuove routine, ma è opportuno mettere in dubbio che sia avvenuto un vero e proprio cambiamento rispetto ai comportamenti ante-riforma.

La diffusione di una percezione negativa, ovviamente, impatta negativamente sui tempi dell'assimilazione dei cambiamenti e sulla possibilità stessa di successo dell'introduzione di nuove routine: in sintesi, l'adattamento forzato a nuove prassi non significa nuove routine organizzative. In questo senso, è significativa la posizione del dirigente del Comune B, che segnala l'esistenza, già prima della riforma, di "*regole ferree*" che caratterizzano la gestione del bilancio. Pur in presenza di una percezione di significatività dei cambiamenti indotti, si manifesta una situazione di insostenibilità organizzativa ("*di più non si può fare*") e di potenziali nuovi costi per modificare in

maniera sostanziale il sistema informativo contabile. In generale, l'imposizione di ulteriori regole stringenti nella gestione del bilancio è vissuta come una imposizione, che distorce la percezione del senso del percorso di cambiamento, quando il presupposto di partenza è che si cambia "*perché te lo impongono*", in un clima di "*esasperazione del personale*". Ciò confligge con ipotesi di transizione graduale e consapevole, in un contesto, peraltro, nel quale il livello politico ha una conoscenza lacunosa o elementare delle nuove regole di COEP. Ne deriva uno scarso *commitment* a realizzare il cambiamento nelle prassi, aggravato da "*disfunzioni e conflitti tra settori*" e dalla complessità tecnica che connota alcuni aspetti della riforma, considerata insormontabile in relazione ad alcuni profili di competenze del personale.

In alcuni casi si è riscontrata una percezione meno drastica della prospettiva di cambiamento. Laddove già prima della riforma erano stati introdotte innovazioni contabili nella prospettiva economico-patrimoniale e della contabilità analitica (ad esempio, nel Comune C) si è rilevata una interpretazione "moderata" della routine emergente. Il contesto favorevole (competenze già esistenti, conoscenza abbastanza diffusa dei nuovi sistemi di rilevazione contabile) ha determinato una transizione senza scossoni verso le nuove prassi, anche quando dalla sperimentazione si è passati al regime ordinario. È questo il caso dello sperimentatore "entusiasta" (Comune F), dove non emergono particolari conflitti organizzativi ma si registra una limitazione della prospettiva del cambiamento indotto dalla riforma al solo orizzonte tecnico-contabile: l'introduzione della routine, anche in questo caso, potrebbe dirsi ben avviata ma non pienamente realizzata, perché il soggetto intervistato riferisce il "*limitato utilizzo – o addirittura nullo – per supporto alle decisioni politiche*" delle informazioni contabili prodotte con i nuovi sistemi che interessano solo l'assessore "di riferimento".

Tra i punti di forza, nel processo di istituzionalizzazione delle routine post-riforma, va annoverato il positivo rapporto di collaborazione con i provider esterni di supporti informatici (software house, in particolare per la gestione degli inventari). Il punto chiave, ad ogni modo, è da ricercarsi nell'anticipazione delle nuove routine: nei casi in cui questo è avvenuto, più che alla nascita di routine del tutto nuove, si è assistito a un processo di adattamento che comporta il consolidamento delle competenze già sviluppate, evitando la difficoltosa acquisizione, in tempi rapidi e con scarse risorse a disposizione, di quelle del tutto nuove. Ciò conferma la necessità di tempi lunghi di interiorizzazione di una riforma di simile portata.

4.6. I risultati sull'utilizzo delle informazioni

In questo paragrafo l'attenzione si sposta sul tema dell'utilizzo interno delle informazioni prodotte dal nuovo sistema di COEP e si riporta una sintesi dei risultati ottenuti dai questionari rivolti sia ai dirigenti finanziari che agli assessori, sulla base dei profili tematici già esposti nella Tab. 2. Ai fini di una loro ordinata esposizione, tali risultati saranno divisi in sezioni corrispondenti alla diversa tipologia dell'informant.

Le valutazioni dei dirigenti finanziari

Nell'andare a delineare il punto di vista dei responsabili degli uffici finanziari, si tenga presente che il loro ruolo è interpretabile in relazione a tre principali categorie di stakeholder del cambiamento in atto: il personale tecnico amministrativo, la classe politica e i cittadini.

In linea del tutto generale, le interviste hanno lasciato rilevare una situazione abbastanza complessa ma con elementi diffusi di criticità; ciò che emerge, infatti, è un unanime scetticismo verso un effettivo utilizzo dei dati che il nuovo sistema consente di elaborare, soprattutto per l'esistenza di un forte deficit formativo da parte di tutti gli interessati a qualsiasi livello. Peraltro, il ricorso a tali informazioni non è certo facilitato dalle difficoltà di applicazione delle nuove norme e di gestione del sistema, come già evidenziato nel precedente paragrafo. Secondo il dirigente finanziario del Comune C, *“la riforma risulterebbe troppo aggravante per una realtà pubblica, soprattutto per i molteplici adempimenti richiesti, generando così facendo spreco di risorse”*. Secondo l'omologo del Comune A, *“le informazioni dedotte dal legislatore, non sono in grado di giungere ad una conciliazione fra aspetto predittivo e autorizzatorio e la necessità di rilevazione economico-patrimoniale e di liquidità sta causando distorsioni e confusione tra gli operatori, infatti, l'attuale contabilità rappresenterebbe per gli enti un mix di concetti finanziari, economico-patrimoniali e di cassa a cui si aggiungono le complesse regole del pareggio di bilancio generando quale risultato incoerenza e difficoltà di gestione senza precedenti”*.

Per i dirigenti intervistati in pochi, anche nell'area amministrativa, sono propensi a lavorare utilizzando le logiche economico-patrimoniali. A questo proposito è emblematico quanto affermato dal responsabile finanziario del Comune E: *“La maggiore difficoltà è stata l'adeguamento dei software, la comprensione delle nuove regole e l'impatto sull'intero sistema organizzativo”*.

Allo stesso tempo, la classe politica risulterebbe poco, o in alcuni casi per nulla interessata alle elaborazioni generate dalle logiche economico patrimoniali, finendo anche per ignorare completamente le basi del cambiamento e le eventuali potenzialità che quest'ultimo potrebbe garantire proprio ai fini decisionali. Secondo alcuni dirigenti intervistati, i politici si limiterebbero a *“richiedere informazioni sugli edifici strategici, sulle disponibilità dell'ente, informazioni più direttamente riconducibili alle tariffe, ma solo raramente legate ad aspetti patrimoniali”* (Comune B). In alcuni casi verrebbero *“richiesti dei report da parte dei politici strutturati con una parte descrittiva e informazioni di natura finanziaria”* (Comune C).

Molto emblematica è anche l'affermazione del responsabile finanziario del Comune F, il quale, con riferimento all'utilizzo delle informazioni economico-patrimoniali in sede decisionale, rileva che *“se la decisione è politica rispetto ad una specifica attività, la prima cosa che si vede è la copertura finanziaria”*; inoltre, sottolinea che *“l'analisi per centri di costo non fornisce delle soluzioni a breve termine, come richiederebbe invece il mandato politico del Sindaco”*. Dunque, così come rilevato nel Comune A, *“seppure siano ancora vigenti logiche di natura finanziaria, in casi sporadici gli amministratori richiedono approfondimenti di natura economico patrimoniale. È pur vero però che è tutto legato al profilo formativo degli amministratori”*.

Nonostante la COEP possa essere di grande supporto nella fase di programmazione, come ammesso nel Comune A, *“solo occasionalmente vengono inseriti nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG) dati sui costi, soprattutto sui servizi a domanda per ricavare il tasso di copertura”*. Al contempo, si ritiene che la maggior parte della cittadinanza, non sia mai stata interessata ai dati contabili né di natura economico-patrimoniale, né di natura finanziaria, *“il cittadino medio non riesce a recuperare nessuna informazione per l'elevato tecnicismo esistente”* (Comune C).

In definitiva, i soggetti intervistati ritengono che seppure il passaggio alla COEP abbia *“condizionato i Comuni a cambiare il modello di gestione, stimolandoli a produrre informazioni che in precedenza non venivano elaborate”* (Comune E), purtroppo però *“l'utilità delle informazioni prodotte risulta essere scarsa e in taluni casi si tratta di informazioni che anche se presenti in maniera diversa, erano comunque già disponibili”* (Comune G).

Le valutazioni degli assessori con delega al bilancio

La prima tipologia di figure intervistate di cui si riportano i risultati è rappresentata dagli assessori al bilancio. Anche in questo caso le interviste hanno coperto le aree tematiche prima indicate nella Tab. 2.

Un primo profilo d'indagine attiene alla capacità e all'utilizzo delle informazioni di natura economico-patrimoniale per la valutazione dello stato di salute dell'ente di appartenenza.

A questo proposito la diffusa convinzione è che gli uffici tecnici con competenze contabili abbiano assunto un ruolo centrale per la corretta interpretazione delle informazioni derivanti dal nuovo sistema di rilevazione contabile. L'assessore del Comune E ha infatti espressamente ed emblematicamente dichiarato *“se il politico non ha competenze tecniche in materia, analizza le informazioni sottoposte dal dirigente competente e sulla base di queste prende le relative decisioni”*. In genere, è il dirigente responsabile dei servizi finanziari a proporre le informazioni e le valutazioni circa la situazione economico, finanziaria e patrimoniale dell'ente, anche illustrando *“in Consiglio Comunale il rendiconto economico-patrimoniale fornendo al contempo delucidazioni in merito allo stesso”* (Comune E).

Per tali valutazioni si ricorre a volte a *“prospetti extracontabili e indicatori predisposti dagli uffici tecnici o da benchmarking con altri enti”* (Comune A), anche se per lo più *“restano tutte informazioni non strumentali ad una scelta politica”* (Comune B).

Si conferma l'impressione che non sia molto diffusa la percezione delle potenzialità delle informazioni di COEP e di tipo contabile in genere anche per l'assessore al bilancio A questo si aggiunge all'idea di una loro dubbia attendibilità, soprattutto con riferimento a certe voci. Il caso ritenuto più critico è la ricostruzione degli inventari e la valutazione del patrimonio immobiliare. Secondo alcuni intervistati, addirittura, lo stesso processo di valorizzazione del patrimonio sarebbe *“superfluo”* e dal punto di vista politico addirittura *“inutile”* (Comune C).

Ancora più critica è la percezione dell'utilità del rendiconto economico-patrimoniale in chiave di accountability nei confronti dei cittadini. Praticamente tutti gli assessori al bilancio intervistati considerano questo documento di difficile comprensione e incapace a rispondere alle (in verità, non pressanti) istanze conoscitive della comunità di riferimento. Di fatto, il rendiconto serve a poco ai cittadini mentre *“sono gli organi di controllo i veri beneficiari delle informazioni di natura economico patrimoniale”* (Comune B). Al massimo, il cittadino *“tiene conto di quelle informazioni riguardanti investimenti visibili a lui, impianti sportivi, infrastrutture, ecc.”* (Comune H), ovvero, valuta il mandato politico dal *“vissuto quotidiano”* (Comune H).

Maggiormente articolate sono state le risposte sul valore di supporto ai processi di decision-making di livello politico. In particolare, dalla rilettura dei questionari emerge una situazione per alcuni aspetti contrastante: se in taluni casi l'assessore al bilancio dichiara di *“non fare minimamente uso di*

informazioni di tipo economico-patrimoniale” (Comune B) – ritenendo anche che il Documento Unico di Programmazione (DUP) contenga “*tante chiacchiere nella sostanza inutili. Nelle mie decisioni le informazioni economico-patrimoniali sono nulle; ragiono in modo finanziario, dando importanza all’equilibrio finanziario*” (Comune C) –, in altri casi si afferma che nell’assunzione delle decisioni politiche e in fase di programmazione “*non si potrebbe fare senza avere contezza dell’entità delle risorse economico patrimoniali*” (Comune B).

Praticamente unanime è il giudizio sull’elevato “*tecnicismo*” che la COEP comporta. A riguardo l’assessore al bilancio del Comune B sentenza: “*tutto è diventato più complicato, perché la contabilità è più complessa e meno leggibile, le informazioni che interessano restano: il livello delle spese, le entrate, l’indebitamento e il livello dei servizi, quindi di natura finanziaria*” (Comune B). La COEP ha fatto spostare l’utilità “*troppo su un livello tecnico rischiando di non dialogare abbastanza a livello politico*”. La riforma avrebbe “*aumentato il tecnicismo inserendo una serie di vincoli che hanno finito per mettere il decisore politico in grande difficoltà*” (Comune C). Di particolare interesse è il giudizio dell’assessore del Comune il quale ritiene che “*la COEP rappresenti sicuramente uno stimolo importante per la programmazione, ma diventa più difficile quando si devono responsabilizzare gli uffici e canalizzare le loro attività verso un concreto sostegno all’ente*”.

In definitiva, anche per gli assessori con delega al bilancio, la riforma, pur avendo “*intenti positivi*” e rappresentando una “*vera rivoluzione nel modello di gestione degli enti locali sia dal punto di vista politico sia tecnico*”, è “*estremamente complessa ed eccessiva*” (Comune E).

Le valutazioni degli assessori con delega ai lavori pubblici

Dall’analisi delle interviste condotte con gli assessori ai lavori pubblici emergono molti elementi di conferma di quanto finora emerso, ma anche alcuni aspetti di specificità.

Come era facile supporre, per questo tipo di figure, che sovente non hanno un background culturale e professionale di tipo contabile, il ricorso alle competenze e al supporto degli uffici finanziari è sentito di particolare importanza.

È da notare un maggiore focus su certi dati, in particolare quelli relativi all’indebitamento. Come affermato dall’assessore del Comune C: “*quando si discute di opere pubbliche la cosa a cui si presta maggiore attenzione è la capacità di spesa che in qualche modo va a limitare l’operatività; si ragiona in ottica prettamente finanziaria di risorse disponibili*”. Una certa attenzione, pure in questo caso prevedibile, è dedicata al patrimonio immobiliare; in verità, come già emerso nel caso degli assessori al bilancio vi sono perplessità

sulla completezza e accuratezza delle relative risultanze contabili, vista la difficoltà a rappresentare beni storico-artistici e a ricostruire inventari accurati. Non a caso vi è chi espressamente ammette che *“non rappresenta pienamente la situazione patrimoniale del Comune”* (Comune B).

Si conferma che il sistema di COEP avrebbe grandi potenzialità informative, ma il suo funzionamento è eccessivamente complesso e oneroso. Per l'assessore ai lavori pubblici del Comune B il maggiore grado di dettaglio informativo rispetto al passato costituisce *“sia il principale punto di forza sia il principale punto di debolezza dell'intero sistema Comune”*. Inoltre, se da un lato i nuovi strumenti informativi consentono l'elaborazione di maggiori informazioni, al tempo stesso, *“la lettura per i cittadini è diventata estremamente complessa e quindi anche poco utile, a fronte però di un lavoro preparatorio arduo e complesso per l'organizzazione comunale”* (Comune E). L'idea è che *“il cittadino medio non abbia le competenze in tema di contabilità tali da comprenderne le dinamiche intrinseche..., ciò che lo interessa veramente è la grandezza del patrimonio dell'ente e le eventuali alienazioni dello stesso”* (Comune G).

Le valutazioni riguardanti i benefici di questo tipo di informazioni contabili ai processi di decisione politica sono particolarmente deludenti: *“il grado di utilizzo di informazioni economico-patrimoniali è molto basso”* (Comune E), *“sporadico e poco rilevante”* (Comune G). Eppure la base informativa offerta sarebbe di particolare utilità per le decisioni di investimento. Come rilevato dall'assessore del Comune E, in sede di programmazione dovrebbe essere *“significativo, anzi determinante considerare l'impatto potenziale di una decisione sulla situazione economico patrimoniale”*.

A questo proposito un'interessante punto di vista è offerto da alcuni intervistati. Secondo l'assessore del Comune F: *“a livello tecnico si ha un bilancio più pertinente alla realtà, ma a livello politico la COEP ha penalizzato la capacità di agire, minor flessibilità e una lettura più complessa del dato”*. A fronte di tale maggiore complessità, il personale tecnico non avrebbe ancora la *“familiarità”* con la materia per supportare i politici: *“ad oggi non c'è abbastanza confidenza della COEP da parte proprio dei tecnici con l'effetto di sterilizzarne l'efficace utilizzo anche da parte dei politici”* (Comune B).

Anche nella percezione di questo profilo di politici la COEP è una materia per esperti e i veri fruitori della riforma sono, nell'ordine, *“gli organi di controllo, i finanziatori, le altre amministrazioni pubbliche, il pubblico impiego e solo per finire i cittadini”* (Comune C).

In conclusione, l'impressione sulla capacità informativa nel nuovo sistema contabile *“è senz'altro positiva, ma l'impatto è ancora molto basso”* (Comune B). Il fatto di vivere ancora *“in una fase transitoria crea molta*

confusione e certamente la coesistenza di due logiche parallele finanziaria e economico-patrimoniale non favorisce il risultato” (Comune D).

Le valutazioni degli assessori con altre deleghe

Le risposte di questa sezione provengono da interviste condotte con assessori con deleghe di diversa natura (sport, giovani, istruzione, politiche sociali, ecc.) accomunati da una certa “lontananza” dai contenuti tipici dei compiti amministrativi-contabili dell’assessore al bilancio e da budget generalmente meno “importanti” di quelli attribuiti agli assessorati competenti in materia di opere e lavori pubblici.

Evidentemente, per queste figure l’ausilio di tecnici con competenze contabili è avvertito di particolare utilità. Alcuni, come ad esempio l’informant del Comune C, credono che *“il lavoro richiesto per implementare la COEP è particolarmente lungo e complesso soprattutto per il personale che ha già una grande mole di lavoro; lo sforzo è troppo rispetto all’effettivo utilizzo che se ne fa di queste informazioni”*. Si conferma, dunque l’idea di uno strumento potenzialmente utile, ma di una certa complessità e onerosità.

I profili conoscitivi ritenuti di maggiore interesse riguardano ancora una volta il patrimonio immobiliare, ma si segnala anche l’importanza delle informazioni di costo per la valutazione *“dei servizi resi alla cittadinanza allo scopo di individuare valori congrui per le tariffe applicate”* (Comune E). A questo proposito, è di particolare significato quanto dichiarato dall’assessore del Comune C: *“se devo decidere la tariffa di un servizio e renderla minima o ridurla devo prevedere un abbattimento dei costi in tutti i settori. Quindi conoscere i costi è importante per poi assumere determinate decisioni. Oppure se voglio offrire agevolazioni sulla tariffa di un servizio devo effettuare un’analisi della sua copertura con attenzione a informazioni anche di carattere economico”*.

Forse in maniera inattesa, da alcune delle interviste a questa terza categoria di figure politiche emerge una percezione particolarmente positiva delle novità normative in materia di COEP. È emblematica l’affermazione dell’assessore del Comune C: *“sebbene ci si trovi ancora in una fase sperimentale e nonostante le indicazioni siano ancora poco chiare, le informazioni economico-patrimoniali risultano certamente utili per supportare la sfera politica nella definizione degli indirizzi generali che successivamente il tecnico metterà in pratica”*.

Il punto di vista più diffuso è che si tratti di un sistema più utile alle necessità informative interne che esterne. Particolarmente distanti sarebbero le necessità dei cittadini. Il loro interesse concreto, per alcuni, sarebbe legato *“all’ammontare delle tasse da pagare e alla qualità del servizio erogato*

dall'ente" (Comune C). Per altri *"il cittadino cerca e osserva tutte quelle informazioni economiche dallo stesso facilmente consultabili che attengono ad investimenti 'visibili' e dei quali lo stesso potrà usufruire e godere (es.: manutenzione strade, bonus bimbi domani)"* (Comune C). Anche in questo caso gli utilizzatori privilegiati vengono ritenuti gli organi di controllo.

In conclusione, l'impatto reale nei criteri di azione e nei conseguenti comportamenti operativi è ancora allo stadio iniziale ed è necessario un percorso di crescita di conoscenza e consapevolezza da parte di tutti i soggetti implicati. Il commento dell'assessore del Comune C rappresenta in tal senso una significativa sintesi finale: *"la mia visione è molto parziale ma, per quello che ho potuto notare, le modifiche stanno portando un miglioramento. A fronte di ciò servirebbe una maggiore semplificazione soprattutto perché vi sono soggetti interni all'Ente che prendono decisioni e che non comprendono con facilità la maggior parte delle informazioni. Al di là dei cittadini, a non comprendere questo tipo di informazioni sono proprio i decisori, quindi servirebbe maggiore snellimento e facilità altrimenti si rischia di non avere alcuna utilità in quanto non si comprendono i dati e la miriade di fogli che si hanno davanti finiscono per creare solo confusione e difficoltà"*. Ci pare che si tratti anche di una richiesta al legislatore di intervenire per consentire una semplificazione e una maggiore flessibilità di certe procedure, facilitando il necessario e auspicato processo di interiorizzazione delle novità che si intendeva veicolare attraverso la riforma.

4.7. Conclusioni

Il tema dell'opportunità o meno di rendere obbligatoria la COEP nelle amministrazioni pubbliche, la riflessione sui relativi benefici e criticità, lo studio delle relative modalità di implementazione sono questioni che da tempo appassionano studiosi e addetti ai lavori della contabilità pubblica. Il legislatore italiano ha colto l'occasione dell'esercizio della delega, concessa dalla L. 49/2009, in materia di armonizzazione contabile per introdurre un sistema integrato di rilevazione delle informazioni economico-patrimoniali e di costruzione di un conto economico e stato patrimoniale con funzione di resa del conto. Questo studio, più che analizzare i contenuti tecnici delle nuove norme (a cui il D.Lgs 118/2011 ha anche dedicato l'allegato 4/3), ha voluto focalizzarsi sull'analisi di un primo impatto della riforma sulle scelte organizzative e i processi decisionali dei Comuni italiani.

Allo scopo si è scelto di analizzare, secondo un approccio qualitativo, un campione di 9 casi selezionati in 3 regioni del Centro Italia caratterizzate da

un certo grado di omogeneità delle variabili di contesto, oltre che da vicinanza geografica. I casi sono stati scelti in maniera da includere esperienze con una “storia” diversa nei confronti della COEP.

In particolare, sono stati individuati ed esaminati 3 Comuni che avevano già avviato percorsi d’introduzione volontaria della COEP precedenti alla riforma. Si è trattato di tentativi che gli stessi intervistati hanno definito di tipo esplorativo, incompleti e con output informativi scarsamente usati nelle amministrazioni interessate. In 2 di questi casi è stato poi deciso di aderire al programma di sperimentazione disposto dal legislatore.

A questi sono da aggiungere altri 3 casi di “sperimentatori” per cui l’adesione al programma ha comportato un lavoro di prima implementazione della COEP. A volte la motivazione sottostante è da ricondurre ai benefici attribuiti alla partecipazione ad un’esperienza che avrebbe consentito una forte interazione con la Ragioneria Generale dello Stato e gli altri Comuni sperimentatori. In altri casi, la ragione prioritaria, espressamente dichiarata, è legata ai vantaggi riconosciuti in termini di maggiori “spazi di bilancio” concessi nell’applicazione dei vincoli del Patto di Stabilità.

Negli ultimi 3 casi del campione la prima adozione della COEP è avvenuta con la piena applicazione del D.Lgs. 118/2011. L’impressione è che in queste esperienze l’impatto della riforma sia stato più drastico, con tutti i rischi e le problematiche che ne sono conseguiti.

In linea generale, è molto diffusa tra gli intervistati la percezione che il legislatore abbia previsto una serie di novità particolarmente complesse e onerose in termini organizzativi. Le amministrazioni hanno fatto la scelta di focalizzarsi sull’implementazione degli aspetti ritenuti più importanti, soprattutto connessi al sistema di autorizzazione e gestione del bilancio basato sul nuovo principio competenza finanziario potenziato. Il carico di lavoro per gli uffici tecnici direttamente interessati da tali è risultato piuttosto gravoso, anche in relazione alla scarsa possibilità per gli enti di investire sul personale e di potenziare l’organizzazione. Di particolare ausilio è stata avvertita la presenza di esperti, particolarmente delle software house, a cui a volte si è demandato il ridisegno della nuova architettura contabile e l’effettiva tenuta della COEP.

La conseguenza più significativa di tutto ciò è che il “linguaggio contabile” utilizzato è sostanzialmente ancora quello finanziario. Da un punto di vista tecnico la COEP è vista come un’occasione potenziale per acquisire certe informazioni (ad esempio: per la ricognizione del patrimonio, con la costruzione più attendibile degli inventari; per creare i presupposti della valorizzazione delle partecipazioni; per permettere successive rielaborazioni volte alla misurazione del costo di certi servizi e alla valutazione della congruità delle relative tariffe) ma le difficoltà di funzionamento sono cospicue. Non è un caso che

non tutte le amministrazioni esaminate non abbiano ancora implementato il piano dei conti integrato e alcuni denuncino problemi di integrazione con la contabilità finanziaria. In più, le risultanze della COEP sono spesso considerate di scarsa attendibilità (per esempio, il valore del patrimonio immobiliare).

A queste difficoltà di tipo tecnico se ne assommano altre di natura culturale. Il personale, e ancor più le figure politiche, hanno scarsa conoscenza dei significati e delle logiche di funzionamento delle rilevazioni di tipo economico-patrimoniale e si stanno riscontrando diffuse resistenze al cambiamento, soprattutto nei settori e nelle unità organizzative non finanziarie. Non poche volte si fatica ad essere consapevoli e a riconoscere le potenzialità del nuovo sistema.

Secondo molti responsabili finanziari intervistati, soprattutto i politici si dimostrano poco interessati all'uso di questo tipo di informazioni, confermando quanto già evidenziato dalla letteratura internazionale (Pollit, 2006; van Helden, 2016). Essi tendono ad essere più focalizzati su elementi che possono supportare una logica di breve periodo e spesso la loro attenzione si esaurisce nella verifica della capacità di copertura finanziaria delle proprie alternative di spesa. La contabilità in genere, e soprattutto quelle di tipo accrual, è percepita come uno strumento per i tecnici addetti, non utile per i non esperti. Vi è anche chi ammette i processi di decision-making difficilmente si fondano sull'analisi di dati e misurazioni, anche in questo caso confermando le evidenze di precedenti studi (Moynihan, 2016).

Nel funzionamento del nuovo sistema le figure di riferimento sono evidentemente l'assessore al bilancio e il dirigente dei servizi finanziari. Gli altri assessori sovente si "rimettono" a questi soggetti per la comprensione e la verifica dei dati contabili e in un caso si è anche dichiarato che la mancanza di adeguata "confidenza" con la COEP da parte del personale tecnico non permette un adeguato supporto del livello politico.

In estrema sintesi, la COEP è spesso concepita come un "argomento di nicchia" che riguarda gli esperti e che rimane estranea al "modo di ragionare" prevalente degli attori pubblici. I veri fruitori sono rappresentati dagli organi di controllo (revisori, Corte dei Conti, Ragioneria Generale dello Stato) e, al limite, gli investitori (Liguori et al., 2012).

Tutti gli intervistati sono scettici sui possibili effetti in materia di trasparenza e accountability nei confronti dei cittadini. L'idea diffusa è che essi non possano capire e che siano interessati solo a informazioni "semplici" riguardanti gli aspetti da cui sono direttamente toccati. Si conferma così quanto già messo in luce da precedenti ricerche sul nostro Paese in merito ai limiti del rendiconto a rappresentare un efficace mezzo di accountability esterna (Steccolini, 2004).

In conclusione, l'applicazione della riforma sta certamente impattando sui comportamenti attinenti alle procedure di formazione dei dati contabili (ciò che abbiamo definito la "produzione" delle informazioni), ma molto poco sui criteri di scelta sia a livello tecnico che politico. Il rischio che si sta palesando è di un adattamento passivo, percepito come imposto "dall'alto", con molti dubbi sulla sua utilità e con il tentativo di minimizzare gli sforzi di adeguamento. L'impressione è che il "costo" organizzativo sia notevole e che questo "allontani" gli operatori dai possibili benefici (talvolta riconosciuti a livello teorico) del nuovo sistema contabile. Sostanzialmente la contabilità è ancora sentita, soprattutto dai politici, più come un limite alla propria possibilità di azione che come uno strumento di supporto alla razionalità delle proprie decisioni (Adams & Simnett, 2011; García-Sánchez et al., 2013).

In altri termini, anche alla luce del modello di analisi di Burns e Scapens (2000) presentato nel framework teorico (par. 2), è innegabile un certo cambiamento di routine, ma esso non è ancora il frutto di un mutato sistema valoriale (o, per usare la terminologia usata dai due studiosi, di nuove "institution"). In realtà, una simile profondità di rinnovamento non è da escludere ma che sono necessari tempi più lunghi. Non a caso nelle esperienze in cui, seppur con molte limitazioni, un sistema di COEP era preesistente l'assimilazione delle nuove regole pare essere meno problematica e il consolidamento delle proprie routine e conoscenze è più rapido.

Forse la scelta di prevedere in maniera obbligatoria per tutte le amministrazioni lo stesso modello contabile e di disciplinarne in maniera molto analitica e "meccanica" il funzionamento rischia di mortificare le potenzialità della COEP. In tal senso, un nuovo intervento del legislatore teso a snellire e rendere più flessibili talune procedure potrebbe incontrare il bisogno di taluni enti, soprattutto quelli di più modeste dimensioni, e dare nuovo slancio al processo di cambiamento. Nella medesima direzione, un utilizzo degli output informativi su base economico-patrimoniale anche da parte dell'amministrazione centrale e degli organi di controllo potrebbe esercitare un ulteriore "effetto spinta", senza tralasciare l'importanza del ruolo svolto dai tanti soggetti che, in una posizione di consulenza, sono chiamati a collaborare per una crescita culturale, oltre che di tipo tecnico, delle nostre amministrazioni.

Il cambiamento contabile dovrebbe essere gestito come un processo continuo, piuttosto che come una sequenza di eventi. In tal senso, il contesto istituzionale e operativo costituisce un fattore basilare per favorire la propensione a orientarsi verso la logica insita nel nuovo sistema contabile, trasformando l'attuale cambiamento, che ha prevalentemente interessato aspetti procedurali, in un cambiamento di valori, tenendo sempre ben presente il

ruolo strumentale dell'aspetto economico nella tensione verso la missione istituzionale dei singoli enti.

Sarà così possibile superare la visione della contabilità come semplice strumento da cui derivano vincoli, per interpretarla, invece, come fattore che delinea le condizioni di operatività dell'ente all'interno delle quali l'azione deve necessariamente compiersi. Di conseguenza il "modo di ragionare" della nuova contabilità potrà divenire patrimonio culturale comune a tutta l'organizzazione, rendendo possibile il superamento delle inevitabili resistenze ed ottenere gli effetti auspicati.

Bibliografia

- Adams S., Simnett R. (2011), *Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector*, *Australian Accounting Review*, 21(3): 292-301.
- Anessi Pessina E. (2012), *Editoriale*, *Azienda Pubblica*, 1: 7-10.
- Anselmi L., Pavan A., Reginato E. (2012), *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica, la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, *Azienda Pubblica*, 1: 53-67.
- Anzalone M. (2013), *Il processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche: il piano dei conti integrato*, *La Finanza Locale*, 3: 53-58.
- Askim J. (2007), *How do politicians use performance information?*, *International Review of Administrative Sciences*, 73(3): 453-472.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Broadbent J., Guthrie J. (1992), *Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2): 3-31.
- Bruno A. (2013), *Armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio: lo stato dell'arte della sperimentazione in Regione Campania*, *La Finanza Locale*, 5-6: 43-48.
- Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Manes Rossi F. (2016), *Public sector accounting and auditing in Europe: The challenge of harmonization*, Palgrave Macmillan, Basingstoke (UK).
- Burns J. (2000), *The dynamics of accounting change: interplay between new practices, routines, institutions, power and politics*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5): 566-596.
- Burns J., Scapens R.W. (2000), *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*, *Management Accounting Research*, 1(1): 3-25.
- Burns J., Vaivio J. (2001), *Management accounting change*, *Management Accounting Research*, 12(4): 389-402.
- Carlin T.M. (2005), *Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector*, *Financial Accountability & Management*, 21(3): 309-336.

- Carlin T.M. (2006), *Victoria's Accrual Output Based Budgeting System—Delivering as Promised? Some Empirical Evidence*, *Financial Accountability & Management*, 22(1): 1-19.
- Cavallini I. (a cura di, 2015), *Manuale di contabilità armonizzata*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago (MI).
- Corbetta P. (2014), *Metodologia e tecniche della ricerca sociale*, Il Mulino, Bologna.
- Del Bene L., Ceccarelli S. (2010), *La valorizzazione dei servizi intermedi. Il caso delle prestazioni diagnostiche nella Asl di Viterbo*, *Mecosan*, 73(19): 55-72.
- Etikan I., Musa S.A., Alkassim R.S. (2016), *Comparison of Convenience Sampling and Purposive Sampling*, *American Journal of Theoretical and Applied Statistics*, 5(1): 1-4.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Egea, Milano.
- Fossestøl K., Breit E., Andreassen T.A., Klemsdal L. (2015), *Managing institutional complexity in public sector reform: hybridization in front line service organizations*, *Public Administration*, 93(2): 290-306.
- García-Sánchez I.M., Rodríguez-Ariza L., Frías-Aceituno J.V. (2013), *The cultural system and integrated reporting*, *International Business Review*, 22(5): 828-838.
- Giacomini D., Sicilia M., Steccolini I. (2016), *Contextualizing politicians' uses of accounting information: reassurance and ammunition*, *Public Money & Management*, 36(7): 483-490.
- Gibbert M., Ruigrok W., Wicki B. (2008), *What passes as a rigorous case study?*, *Strategic Management Journal*, 29(13): 1465-1474.
- Granlund M. (2001), *Towards explaining stability in and around management accounting systems*, *Management Accounting Research*, 12(2): 141-166.
- Greenwood R., Hinings C.R. (1996), *Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism*, *Academy of Management Review*, 21(4): 1022-1054.
- Guarini E. (2016), *The day after: newly-elected politicians and the use of accounting information*, *Public Money & Management*, 36(7): 499-506.
- Guthrie J. (1998), *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: Rhetoric or Reality?*, *Financial Accountability & Management*, 14(1): 1-19.
- Hyndman N. (2016), *Accrual accounting, politicians and the UK—With the benefit of hindsight*, *Public Money & Management*, 36(7): 477-479.
- Johansson T., Siverbo S. (2009), *Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change*, *Management Accounting Research*, 20(2): 146-162.
- Jönsson S., Lukka K. (2006), *There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting*, in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (eds), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Oxford.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), *On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform*, *European Accounting Review*, 18(4): 719-723.
- Liguori M., Sicilia M., Steccolini, I. (2012), *Some like it non-financial... Politicians' and managers' views on the importance of performance information*, *Public Management Review*, 14(7): 903-922.

- Ma Y., Tayles M. (2009), *On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective*, Accounting and Business Research, 39(5): 473-495.
- Modell S. (2009), *Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment*, Financial Accountability & Management, 25(3): 277-303.
- Morgan G., Willmott H. (1993), *The "New" Accounting Research: On Making Accounting More Visible*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(4): 3-36.
- Moynihan D.P. (2016), *Political use of performance data*, Public Money & Management, 36(7): 479-481.
- Mussari R. (2011), *Economia delle amministrazioni pubbliche*, McGraw-Hill, Milano.
- Palys T. (2008), *Purposive sampling*, in Given L.M. (ed.), *The Sage Encyclopedia of Qualitative Research Methods*, Vol. 2, Sage, Los Angeles.
- Perera S., McKinnon J.L., Harrison G.L. (2003), *Diffusion of transfer pricing innovation in the context of commercialization—A longitudinal case study of a government trading enterprise*, Management Accounting Research, 14(2): 140-164.
- Pollit C. (2006), *Performance Information for Democracy—The Missing Link?*, Evaluation, 12(1): 38-55.
- Reichard C. (2016), *Can training help to make politicians more active users of performance information?*, Public Money & Management, 36(7): 481-482.
- Ricci P. (2012), *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, Azienda Pubblica, 1: 41-51.
- Scapens R.W. (2006), *Understanding management accounting practices: A personal journey*, The British Accounting Review, 31(1): 1-30.
- Shields, M.D. (1995), *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing*, Journal of Management Accounting Research, Fall: 148-166.
- Steccolini I. (2004), *Is the Annual Report an Accountability Medium? An Empirical Investigation into Italian Local Governments*, Financial Accountability & Management, 20(3): 327-350.
- Tameny M., Cullen J., Gonzalez J. (2006), *Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis*, Management Accounting Research, 17(4): 409-432.
- ter Bogt H. J. (2004), *Politicians in search of performance information?*, Financial Accountability & Management, 20(3): 221-252.
- van Helden J. (2016), *Literature review and challenging research agenda on politicians' use of accounting information*, Public Money & Management, 36(7): 531-538.

5. UN'ANALISI DELLA QUALITÀ DELLA PROGRAMMAZIONE ATTRAVERSO IL DUP

di *Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo**

5.1. Introduzione

L'introduzione del Documento Unico di Programmazione (d'ora in poi DUP) testimonia in modo chiaro l'intenzione del legislatore di indirizzare in modo più deciso il governo degli enti locali verso il raggiungimento dei risultati. L'auspicio di una corretta attività di programmazione, finora nei fatti minimale nella Pubblica Amministrazione locale (Ziruolo, 2016), si inserisce all'interno della più ampia riforma dell'armonizzazione contabile cui gli enti locali sono stati sottoposti con il D.Lgs. 118/2011.

Come è noto, il DUP si compone di due sezioni: una sezione strategica, che ha un orizzonte temporale pari al mandato amministrativo (cinque anni), e una sezione operativa, che ha un orizzonte temporale che coincide con quello del bilancio di previsione (tre anni). Nella sezione strategica il soggetto responsabile del governo dell'ente locale deve tradurre il progetto politico con il quale ha vinto le elezioni in un concreto progetto di miglioramento per l'amministrazione. Nella sezione operativa vanno, invece, descritte con precisione le azioni, gli obiettivi operativi, le risorse e i tempi da impiegare per raggiungere i risultati previsti nella sezione strategica.

La programmazione è un processo che condiziona il raggiungimento dei risultati alla corretta esecuzione di una serie di attività impegnative quali l'analisi rigorosa dell'ambiente interno ed esterno, la definizione e quantificazione degli obiettivi in indicatori e target, la formulazione e la valutazione di politiche alternative e la predisposizione di piani implementativi delle politiche prescelte. La fiducia che il legislatore riserva a tale approccio è così

* Gli autori sono docenti dell'Università G. d'Annunzio, Chieti-Pescara. Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Armando Della Porta è da considerare autore dei parr. 1 e 2, il Dott. Marco Berardi dei parr. 3 e 4, il Prof. Andrea Ziruolo dei parr. 5 e 6.

elevata che lo stesso considera il DUP come il principale strumento per la guida operativa e strategica dell'ente locale e il presupposto necessario di tutti gli altri strumenti di programmazione.

Da un punto di vista teorico la relazione tra programmazione e risultati/performance nella Pubblica Amministrazione è controversa (Poister e Streib, 1999; Del Vecchio, 2001; Boyne & Gould Williams, 2003; Bryson et al. 2018). Il valore della programmazione è infatti, un tema ancora molto dibattuto sia nella teoria che nella pratica (Boyne, 2010; Poister et al., 2013; Johnsen, 2016; George, 2017). L'introduzione di un processo obbligatorio di programmazione, formalizzato in un documento, il DUP, non richiama, infatti, solo la responsabilità dell'ente locale di conseguire risultati ma impone un particolare metodo per assicurarne il conseguimento che mette al centro, tra gli altri, la chiara formulazione degli obiettivi e la loro misurazione attraverso indicatori e target.

L'obiettivo del presente lavoro è quello di provare a comprendere come gli enti locali hanno reagito alla sfida posta dall'introduzione obbligatoria di logiche di programmazione e di come queste ultime sono state formalizzate nel DUP. In sintesi, l'obiettivo è quello di capire se gli enti locali hanno colto l'occasione rappresentata dall'introduzione del DUP per ripensare più in profondità i loro processi gestionali restituendo alle logiche di programmazione quella centralità ritenuta necessaria a favorire i processi di miglioramento o se le hanno considerate, al contrario, come dei meri rituali, cui aderire formalmente, solo perché obbligatoriamente previsti dalla legge.

A tal fine è stata analizzata, in particolare, la qualità del processo di costruzione del DUP. In questa fase di prima applicazione non è possibile apprezzare pienamente l'impatto della programmazione sui risultati degli enti locali. Non è possibile, cioè verificare se l'introduzione della programmazione abbia migliorato o meno i risultati degli enti locali. Ciò nonostante è possibile considerare la qualità del processo di programmazione come potenziale antecedente del miglioramento della performance degli enti locali. In letteratura (Boyne, 2003) abbiamo evidenza di come il rispetto formale di principi e procedure sia, per una serie di ragioni, usato come *proxy* del miglioramento.

Come rilevato in precedenza è la stessa legge istitutiva del DUP a dare rilevanza alla procedura da seguire per effettuare una corretta programmazione. Pertanto, verificare in quali stadi il processo di programmazione mostra di essere più fragile è di fondamentale importanza per comprendere l'efficacia del governo dell'ente. Da un punto di vista generale, lo studio ha permesso di riscontrare una certa resistenza al cambiamento e una inadeguata implementazione della programmazione.

L'impressione generale che ricaviamo dalla nostra analisi è che negli enti locali l'introduzione obbligatoria del DUP non sia ancora riuscita a ridurre il divario tra usi cosiddetti "rituali" ed usi "autentici" delle logiche di programmazione (Meyer & Rowan, 1977). Nei prossimi paragrafi, dopo aver discusso i principali aspetti che, da un punto di vista teorico, caratterizzano il dibattito sull'efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche verranno presentati i risultati di un'indagine empirica svolta sui DUP di un campione di enti locali. La parte finale del lavoro sarà dedicata alla discussione delle criticità riscontrate.

5.2. L'efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche: un tema controverso in letteratura

In letteratura gli studiosi sono divisi e schierati su versanti opposti: da un lato i fautori e dall'altro i detrattori della programmazione come strumento decisivo per conseguire risultati (Ziruolo, 2000; Del Vecchio, 2001; Boyne, 2010; Deidda Gagliardo, 2015; Borgonovi et al., 2018). Tale divisione non favorisce una lettura univoca della relazione "programmazione-risultati" poiché gli autori, nell'ambito dei rispettivi contributi, tendono a rafforzare le proprie posizioni. Conseguentemente il tema si presenta complesso e, pertanto, al fine di essere contributivo sul ruolo svolto dalla programmazione nel conseguimento degli obiettivi si è ritenuto di affrontarlo mettendo in discussione gli assunti che sono alla base delle polarizzazioni sopra richiamate.

Il primo assunto è quello che vede, da un lato, nell'opacità delle informazioni, nell'eccesso di soggettività e di autoreferenzialità della pubblica amministrazione, il "problema", e dall'altro, nell'introduzione di logiche più oggettive e trasparenti di misurazione della performance, la "soluzione". La programmazione, obbligando i manager pubblici a ragionare per obiettivi e a tradurli in indicatori e target, rappresenterebbe la condizione fondamentale per innescare i tanto attesi processi di miglioramento. Non è possibile migliorare se non si introducono logiche misurative rigorose che consentono di verificare il raggiungimento degli obiettivi. Con l'introduzione di obiettivi chiari e misurabili diventa possibile verificare per i manager pubblici, non solo dall'interno ma anche dall'esterno, il conseguimento dei risultati (Farneti, 1994; Norman, 2003) e non solo il rispetto delle procedure e delle regole. L'assunto della misurazione rigorosa e trasparente della performance come condizione chiave del processo di miglioramento rischia, però, di generare delle aspettative esagerate in merito alla sua efficacia. La programmazione incentrata sulla misurazione non è la panacea di tutti i problemi gestio-

nali delle amministrazioni pubbliche. Il fatto, come ampiamente commentato in letteratura, che le amministrazioni pubbliche non funzionino come vorremmo o che non producono i risultati attesi è innegabile. Ma ciò non significa che l'introduzione di obiettivi, indicatori e target resi pubblici in un documento (il DUP) e collegati ad un sistema di incentivi produrrà automaticamente un miglioramento dei loro risultati (Hood, 2007). Il fatto che la situazione delle amministrazioni pubbliche sia problematica non significa che la soluzione del *performance management* (che è una combinazione di misurazione, incentivazione e pubblicizzazione in nome dell'*accountability*) renda le cose migliori. Anzi potrebbe peggiorarle (Bevan & Hood, 2006; Lewis & Triantafillou, 2012). In questo senso non si negano i problemi ma si è scettici sulla reale efficacia della soluzione proposta.

Di qui il secondo assunto che è l'opposto del primo: in questo caso il problema è che la programmazione, come sopra definita, da strumento virtuoso potrebbe rivelarsi addirittura controproducente oltre che eccessivamente costoso da implementare (Grizzle, 2002; Bouckaert & Peters, 2002; Radin 2006; Hood, 2007; Van Dooren & Hoffmann, 2018). L'eccesso di fiducia nella misurazione oggettiva e trasparente delle performance abbinata ad un sistema di incentivazione potrebbe generare conseguenze negative. Solo perché nelle imprese la pratica del *pay for performance* è così diffusa, anche se non esente da problemi, non è detto che funzioni anche nelle amministrazioni pubbliche. Non è che sia sempre possibile e conveniente per una pubblica amministrazione imitare le imprese e fissare obiettivi chiari, tradurli in indicatori e target, abbinare ad essi un sistema di incentivi e, nello specifico, rendere il tutto pubblico e trasparente all'esterno in nome dell'*accountability*. Il rischio di *gaming*, ovvero di rispondere agli incentivi, manipolando gli indicatori e i target, piuttosto che agli obiettivi reali delle amministrazioni pubbliche è alto e ampiamente sottolineato in letteratura (Grizzle, 2002; Bevan & Hood, 2006; Hood, 2007). Le amministrazioni pubbliche hanno molti più obiettivi delle imprese e focalizzarsi solo su una parte di questi, perché misurabili, aumenta il rischio che gli altri obiettivi non vengano affatto perseguiti. Non tutto ciò che conta può essere, infatti, misurato con precisione e tradotto in obiettivi e target e non tutto ciò che è misurabile conta.

La programmazione a causa dell'eccessiva centralità attribuita ai numeri e alla misurazione finisce con il ridurre il ruolo del giudizio soggettivo e della riflessione critica soffocando l'apprendimento e l'innovazione piuttosto che incoraggiarli (Radin, 2006; Lewis & Triantafillou 2012; Van Dooren & Hoffmann, 2018). Secondo alcuni studiosi le migliori strategie sono quelle emergenti (Quinn, 1980) e non quelle pianificate. La programmazione al contrario

può essere una costosa distrazione da quello che è l'evento più rilevante che è la formazione delle strategie (Mintzberg, 1994).

Tale secondo assunto, dunque, rischia di generare opposizioni e resistenze, anche qui, del tutto ingiustificate in merito alla sua presunta pericolosità. Non è affatto vero che la programmazione è fonte esclusiva di problemi. Non è vero che quello che non si riesce a misurare sia sempre più importante di ciò che, invece, si può misurare. Tale ragionamento appare piuttosto come un alibi per rinunciare alla misurazione e alla verificabilità delle condotte e per continuare a mantenere un regime di autoreferenzialità. Il noto adagio che recita che non tutto ciò che conta si può misurare e non tutto ciò che si può misurare conta non stabilisce una gerarchia di importanza, mettendo al primo posto il non misurabile, ma invita, piuttosto, ad usare il giudizio critico senza automatismi di sorta. In questo senso non invita a svalutare il misurabile e ritenerlo meno importante del non misurabile ma, al contrario, a valutarlo in modo critico. La misurazione per quanto imperfetta e parziale aiuta a focalizzare l'attenzione su aspetti che sono comunque importanti. La programmazione se eseguita in modo critico, nel senso che se è preceduta da un'attenta riflessione su ciò che vale la pena perseguire e misurare con indicatori e target, evitando di perseguire e misurare ciò che appare più facile anche se non importante e sul peso relativo da assegnare a ciò che si misura rispetto a ciò che è più difficile o impossibile misurare, aiuta a migliorare il complesso governo delle amministrazioni pubbliche (Borgonovi et al., 2018; Rajala et al., 2018).

Da ciò segue che i giudizi non possono essere netti. La programmazione non è né totalmente funzionale né totalmente disfunzionale alle esigenze di buon governo delle amministrazioni pubbliche (Boyne, 2010; Poister et al., 2013; George, 2017). Il giudizio non potrà mai essere totalmente positivo o totalmente negativo perché molto dipenderà dalla qualità della sua progettazione e della sua implementazione (Boyne, 2010). Si è passati da un eccesso ad un altro (dall'eccesso di discrezionalità all'eccesso di oggettività, dalla sottovalutazione del giudizio soggettivo e dell'esperienza alla sopravvalutazione della misurazione oggettiva, incarnata nelle logiche di performance management) alimentando in tal modo l'emergere di quelle posizioni polarizzate succintamente descritte. In realtà le condizioni che permettono alla programmazione di esprimere la sua funzione di guida della gestione sono da rinvenire non nella contrapposizione ma nella convergenza tra aspetti soggettivi ed aspetti oggettivi, tra giudizi soggettivi e indicatori "oggettivi" di performance.

Da un punto di vista operativo la sfida che una corretta programmazione pone è duplice. Da un lato c'è l'"ascolto" degli stakeholder interni ed esterni allo scopo di comprendere le reali esigenze da soddisfare e, dall'altro, la loro

attenta traduzione in obiettivi, indicatori e target. Il tutto con la previsione di un adeguato sistema di incentivi (Van Dooren, 2008; Boyne, 2010, Deidda Gagliardo, 2015; Ziruolo, 2016). Più precisamente la dottrina ha chiarito (Boyne, 2010; Borgonovi et al., 2018; Rajala et al., 2018) che il giudizio critico è importante per decidere, in primo luogo, quali sono gli obiettivi da raggiungere e da tradurre con indicatori e target. Gli indicatori contribuiscono, infatti, a migliorare i risultati se sono riferiti ad obiettivi di outcome (impatti) piuttosto che di input (per una più approfondita analisi della distinzione tra input, output e outcome si rinvia, tra gli altri, a Boyne, 2010 e Rajala et al. 2018). Gli obiettivi di outcome sono quelli più importanti anche se non sempre facilmente misurabili. In altri termini il giudizio critico è necessario per evitare le semplificazioni imposte dalle difficoltà misurative. Pochi indicatori, inoltre, non catturano in modo esaustivo l'andamento delle variabili-chiave. Gli obiettivi da soli non sono sufficienti, vanno qualificati con dei target, che rappresentano i valori attesi negli indicatori prescelti, da raggiungere in un determinato tempo. Non è possibile migliorare la performance senza la previsione di target espliciti. I target eliminano ogni ambiguità focalizzando con chiarezza l'attenzione di coloro che devono raggiungerli. La fissazione dei target è centrale ai fini dell'efficacia della programmazione, ne rappresenta uno dei nodi principali (Boyne, 2010). Se da un lato senza target è difficile migliorare la performance, dall'altro non possiamo fare a meno di rilevare che l'esplicitazione dei target inevitabilmente finisce con l'attrarre l'attenzione interna ed esterna degli stakeholder aumentando la visibilità dell'azione gestionale, esponendo più facilmente i manager pubblici alle critiche. In tal senso questi ultimi potrebbero limitarsi a segnalare pubblicamente solo gli obiettivi generali senza qualificarli con precisione con dei target (Boyne, 2010).

Anche in questo caso vale quanto detto sopra a proposito degli indicatori: un eccesso di target rischia di disperdere l'attenzione, un numero limitato rischia di non riflettere adeguatamente il complesso finalismo delle amministrazioni pubbliche. La soluzione è il frutto di un'attenta analisi critica volta a trovare un equilibrio tra opposte esigenze.

Infine, l'effetto positivo dei target può essere ulteriormente rafforzato dalla presenza di un sistema di incentivazione progettato tenendo conto dei complessi effetti comportamentali indotti che potrebbero, come ampiamente segnalato dalla letteratura (Bevan & Hood, 2006), provocare effetti negativi al punto da vanificare gli sforzi di definizione degli obiettivi e di loro traduzione in indicatori e target.

Sono questi in definitiva gli elementi principali di una buona programmazione (Boyne, 2010; Elbanna et al., 2016; George, 2017). Se è la qualità della programmazione, nel senso sopra indicato, una condizione fondamentale per

favorire il raggiungimento degli obiettivi, la domanda generale di ricerca che ci poniamo è la seguente: la predisposizione del DUP da parte degli enti locali, che comprende l'analisi interna/esterna, la definizione degli obiettivi, la loro traduzione in indicatori e target e la presenza di un sistema di incentivi, segnala una tale consapevolezza, ovvero la volontà di far leva sulle logiche di programmazione per avviare autentici processi di miglioramento o, al contrario, una mera compiacenza formale ad un obbligo di legge? L'analisi che segue mira a dare una prima risposta a tale quesito tramite l'analisi dei DUP ed una serie di interviste a dirigenti pubblici di un campione pilota di enti locali che ha aderito alla terza fase della sperimentazione contabile.

5.3. Un'analisi empirica: la metodologia

Al fine di monitorare e rendicontare lo stato dell'arte in merito alla qualità della programmazione negli enti locali, il nostro campione oggetto di indagine è stato selezionato tra quei Comuni pilota che hanno aderito alla terza fase della sperimentazione contabile nel 2014 e che non hanno rinunciato o non sono stati esclusi dalla sperimentazione. La successiva rinuncia di 51 enti alla prosecuzione della sperimentazione ha portato il campione potenziale di analisi a 372 enti, suddivisi in tre categorie: grandi (con popolazione superiore ai 50.000 abitanti); medi (con popolazione compresa tra i 15.000 e 50.000 abitanti); piccoli e piccolissimi (con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti). Il campione di analisi è stato individuato nel cluster comuni grandi (33 di 372) in ragione della presenza di una tecnostruttura tale da garantire la predisposizione del DUP in raccordo con i dettami normativi predisposti dal legislatore e della disponibilità di risorse economiche, finanziarie e organizzative tali da garantire le condizioni ideali per l'adozione delle nuove disposizioni normative.

La distribuzione regionale del campione potenziale è costituita da:

- 14 grandi comuni dislocati nel nord Italia pari al 43% del campione;
- 12 grandi comuni dislocati nel centro Italia pari al 36% del campione;
- 7 grandi comuni dislocati nel sud Italia pari al 21% del campione.

Nell'ambito del campione potenziale di 33 grandi comuni sperimentatori, l'analisi si è focalizzata su di un campione effettivo di 27 grandi comuni escludendo quelli dove non è stato possibile reperire l'aggiornamento 2017/2019 al DUP nel periodo compreso tra giugno e ottobre 2017¹.

¹ Per i 6 comuni esclusi dal campione potenziale si è proceduto, senza successo, alla ricerca del DUP all'interno della sezione "Amministrazione Trasparente". Non rinvenendo la

Fig. 1 – Distribuzione geografia del campione di ricerca indagato



Fonte: nostra elaborazione

Definito il campione di ricerca, si è proceduto all’analisi della qualità della programmazione all’interno del data set creato. Il legislatore nel processo di cambiamento volto a potenziare il sistema della programmazione degli enti locali, ha indicato, attraverso le numerose riforme che hanno poi condotto all’introduzione del DUP con il D.Lgs 118/2011, le attività necessarie per una buona programmazione (Ziruolo, 2016) ovvero:

- l’analisi del contesto organizzativo interno e l’analisi del contesto ambientale e socio-culturale esterno alle amministrazioni;
- la formalizzazione dei bisogni rilevati in obiettivi, target e indicatori;
- la definizione di programmi e azioni al fine di conseguire gli obiettivi prefissati nei tempi previsti.

Si è pertanto provveduto ad una analisi documentale dei DUP relativamente al dataset volta a verificare la qualità della programmazione verificando le eventuali distorsioni tra quanto previsto dal Legislatore e quanto attuato dalle amministrazioni in particolare per quanto riguarda i primi due punti.

presenza del DUP in altra sottosezione dell’“Amministrazione Trasparente” si è proceduto alla formale richiesta di pubblicazione e trasmissione del documento. Alla decorrenza dei 30 giorni dalla richiesta, non si è ottenuta alcuna formale risposta dalle amministrazioni. Si è altresì provveduto a contattare telefonicamente le amministrazioni ottenendo solo formali rassicurazioni sulla pubblicazione e contestuale trasmissione dell’aggiornamento al DUP. Tali rassicurazioni, alla data del 30/10/2017 non hanno avuto concreto riscontro.

Contestualmente, alle figure apicali (Segretario Generale, Dirigente del Settore Finanziario e Assessore al Bilancio) degli enti locali costituenti il campione effettivo, è stato trasmesso nel mese di luglio 2017 un questionario di ricerca e sono state effettuate delle interviste semi-strutturate. Tale metodologia di ricerca, di supporto a quella meramente documentale, ha permesso di mostrare, come si vedrà in seguito, in che modo, le figure apicali coinvolte nei processi di programmazione, e più in generale l'intera tecno-struttura, abbiano percepito le profonde novità introdotte dalla riforma.

Alla data del 31/10/2017, risultano essere pervenute 8 risposte (pari al 25% del campione potenziale dei 33 comuni che hanno aderito alla sperimentazione contabile)².

Il questionario di ricerca è stato strutturato in 4 sezioni: 1) analisi del contesto interno; 2) analisi del contesto esterno; 3) percezione dell'utilità delle informazioni interne/esterne nel miglioramento del processo di programmazione; 4) obiettivi, indicatori e target. Le sezioni 1 e 2 fanno riferimento all'analisi del contesto esterno/interno nel processo di redazione del DUP così come richiesto dal legislatore. La sezione 3 analizza la percezione di fattibilità ed utilità delle analisi interne ed esterne degli attori chiave del processo di programmazione. La sezione 4 è stata predisposta al fine di verificare la qualità degli obiettivi e la loro declinazione in indicatori e target in coerenza con gli indirizzi comunitari, nazionali e regionali e il loro collegamento con un sistema di incentivi.

Nel paragrafo successivo verrà presentata, un'analisi congiunta dei risultati emersi dal questionario di ricerca e dalla nostra analisi dei DUP. Tale scelta metodologica è finalizzata a comprendere la qualità delle azioni poste in essere dalle amministrazioni per applicare la riforma. Laddove ritenuto opportuno, saranno riportati degli estratti dei DUP per dare maggiore supporto alle indicazioni provenienti dall'analisi dei questionari.

5.4. I risultati

In questo paragrafo verranno mostrati i risultati emersi dall'analisi documentale condotta sui DUP corredati dai risultati emersi dal questionario di

² Le amministrazioni sono state contattate telefonicamente nei giorni di martedì e giovedì nelle fasce orarie 10:00-12:00 e 15:00-17:00 per quattro settimane consecutive (a partire dal 12/9/2017) utilizzando i riferimenti reperiti nei siti istituzionali all'interno della sezione "Amministrazione Trasparente – Personale". Alla data del 31/10/2017 le amministrazioni rappresentative del campione potenziale sono state contattate rispettivamente quattro volte. Nel 57% del campione, si sono resi necessari sei tentativi di contatto per reperire i soggetti destinatari dei questionari.

ricerca. Nella prima sezione, denominata “*Analisi del contesto interno ed esterno e percezione dell’utilità delle informazioni*” si analizzeranno i risultati del questionario di ricerca mostrando l’importanza attribuita all’analisi del contesto interno ed esterno per la redazione del DUP. Nella seconda sezione denominata “*Analisi degli obiettivi*”, si verificherà se gli obiettivi siano stati correttamente individuati. Nella terza sezione denominata “*Analisi degli indicatori e target*” si analizzerà se gli obiettivi siano stati o meno tradotti in indicatori e target. Nella quarta sezione, “*Performance e incentivi*” si verificherà se il raggiungimento degli obiettivi sia stato agevolato o meno dalla presenza di un sistema di incentivazione.

5.4.1. *Contesto interno ed esterno e percezione dell’utilità delle informazioni*

L’allegato 4/1 al D.Lgs. 118/2011 precisa come l’analisi strategica del contesto interno ed esterno all’amministrazione rappresenti “*elemento imprescindibile della programmazione*”. Si è quindi provveduto a verificare se il campione di ricerca abbia predisposto tale analisi all’interno della Sezione Strategica dei propri DUP. Il questionario di ricerca ha evidenziato come l’83% delle amministrazioni ritenga che nel processo di formulazione degli obiettivi, l’analisi del contesto esterno sia “sufficientemente importante” (50%) o non “molto importante” (33%) mentre la percentuale residuale (17%) è rappresentativa del campione che non la considera importante. Appare abbastanza evidente come l’analisi non venga percepita nella sua reale importanza. Per quanto concerne il grado di coinvolgimento degli stakeholder in merito alla formulazione degli obiettivi, il dato emerso è ben più netto. Si noti difatti che 4 amministrazioni (il 50% del campione) hanno ritenuto “sufficientemente adeguato” l’insieme delle azioni messe in atto dall’amministrazione volte al coinvolgimento degli stakeholder nel processo di formulazione degli obiettivi mentre il rimanente 50% lo ritiene “*minimo*”³.

Altro elemento di indagine è riconducibile al richiamo della programmazione economico sociale e della pianificazione territoriale fissati dalla regio-

³ Tali risultati risultano sembrerebbero essere in controtendenza con l’evoluzione normativa in tema di performance dell’ente locale. Come noto, difatti, le modifiche apportate con il D.Lgs. 74/2017 al previgente D.Lgs. 150/09 si muovono in una dimensione diametralmente opposta rispetto ad i dati emersi dall’analisi. Il legislatore difatti prevede che le amministrazioni adottino “comportamenti tali da coinvolgere al massimo il livello di partecipazione degli stakeholders nel processo di formulazione degli obiettivi” fintanto da coinvolgerli, in alcuni casi, nel processo di assegnazione delle indennità di risultato previste dal ciclo di valutazione della performance.

ne di riferimento come base di partenza per la definizione degli obiettivi. Il dato emerso dall'indagine evidenzia come solo una amministrazione (pari al 17%) “*non tenga conto*” degli obiettivi fissati dalle Regioni di riferimento, tre amministrazioni (pari al 33%) ne “*tengono conto in parte*”, mentre 4 amministrazioni (pari al 50%) “*tendono a tenerne conto*”.

Ben più netta risulta la posizione di quegli enti locali che fanno leva sul confronto con altre realtà pubblico/private al fine di identificazione quelle che sono le *best practice* da adattare o adottare al loro interno. Dall'analisi emerge come 4 amministrazioni (il 50%), nella formulazione degli obiettivi, “*non effettua alcun tipo di confronto*” con altre amministrazioni pubbliche o private mentre una amministrazione (pari al 17%) si “*confronti solo in parte*”. Solo 3 amministrazioni (pari al 33%), dichiarano di procedere al confronto con altre realtà. L'elaborazione dei dati prodotti dal questionario in merito all'analisi del contesto interno, fornisce ulteriori indicazioni in merito alla qualità del processo di programmazione formalizzato nel DUP. In particolare, una sola amministrazione (pari al 17%) attribuisce “*poca importanza*” alla consultazione dello staff interno nel processo di formulazione degli obiettivi mentre 9 amministrazioni (pari all'83%) la “*reputa importante*” pur non praticandola. Emerge altresì come la *componente politica* sia coinvolta nel suddetto processo solo in 4 amministrazioni (pari al 50%).

Si è indagato in ultimo la percezione dell'utilità delle analisi interne ed esterne ai fini di una corretta programmazione. Dai questionari emerge che le informazioni interne ed esterne sono ritenute facili da ottenere nel 67% dei casi, utili per la formulazione degli obiettivi per l'83% degli intervistati, anche se meno utili per i programmi di implementazione (48%).

5.4.2. Obiettivi

Il D.Lgs. 118/2011 puntualizza come le amministrazioni debbano declinare le linee di mandato in obiettivi strategici (all'interno della sezione strategica del DUP) ed in obiettivi operativi (all'interno della sezione operativa del DUP) misurabili e verificabili attraverso la loro traduzione in appositi indicatori e target. L'analisi dei dati del questionario di ricerca, mostra come 6 amministrazioni (72% del campione) affermano di distinguere correttamente (all'interno della Ses e della Seo dei propri DUP) gli obiettivi in strategici ed operativi mentre 2 amministrazioni (28% del campione) ammettono di non effettuare alcun tipo di distinzione.

La percentuale migliora nel momento in cui si è proceduto a verificare tale distinzione all'interno dei 27 DUP oggetto di indagine: in questo caso abbiamo rilevato come in 23 amministrazioni su 27 (l'85% del campione) la distinzione è presente.

Per quanto riguarda l'analisi della natura degli obiettivi, si può rilevare che nei 27 DUP esaminati sono presenti 4.040 obiettivi, di cui il 24% allocati nella sezione strategica ed il 76% allocati nella sezione operativa dei DUP. Ad una attenta lettura tale allocazione si rileva però non corretta. Difatti, a fronte di 4.040 obiettivi, abbiamo rilevato che, in realtà, il 60% ha natura strategica mentre solo il 40% ha natura operativa.

Per quanto riguarda la distribuzione degli obiettivi la letteratura (Boyne, 2010) ammonisce che un eccesso di indicatori rischia di vanificare il focus segnalando un'assenza di priorità. Una carenza al contrario rischia di fornire un quadro incompleto e suggerisce, pertanto, di contemperare criticamente le opposte esigenze.

Le Tabelle 1 e 2 riportano rispettivamente la numerosità degli obiettivi strategici ed operativi declinati per missioni. I dati sembrano mostrare come le amministrazioni abbiano posto particolare attenzione all'attività di programmazione relativamente alla Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione.

Tale informazione è fortemente indicativa di una necessità di concentrare gli sforzi della programmazione verso la riorganizzazione ed il potenziamento delle fasi di gestione interne all'amministrazione.

Nel dettaglio, si evidenzia una preponderanza di obiettivi che mirano a potenziare i sistemi di riorganizzazione della tecnostuttura (*potenziamento del sistema informatizzato, potenziamento dell'archivio del settore amministrativo, potenziamento dell'ufficio anagrafe*). Ciò appare sintomatico di deficitarietà dal punto di vista tecnologico-organizzativo.

In particolare, si evidenzia come in 3 Dup analizzati, è emerso come la Missione 1 racchiuda in se il 64% degli obiettivi strategici ed il 73% degli obiettivi operativi.

I dati riportati nella Tab. 2, riferiti alla distribuzione degli obiettivi operativi, confermano quanto sopra.

Tab. 1 – Distribuzione degli obiettivi strategici formalizzati nei DUP

Missioni	N	Min	Max	Mean	SD
Missione 1	223	1	32	9,36	7,6
Missione 2	9	0	1	0,69	1,76
Missione 3	41	1	4	1,64	0,81
Missione 4	50	1	5	2,00	1,08
Missione 5	60	0	7	2,40	1,91
Missione 6	51	1	4	2,04	1,098
Missione 7	53	0	8	2,12	2,088
Missione 8	65	0	6	2,6	1,58
Missione 9	106	1	12	4,24	3,17
Missione 10	63	0	8	2,52	1,93
Missione 11	19	0	2	0,76	0,66
Missione 12	123	1	13	4,92	3,3
Missione 13	10	0	1	0,4	0,5
Missione 14	72	0	9	2,88	2,204

Fonte: nostra elaborazione

Tab. 2 – Distribuzione degli obiettivi operativi formalizzati nei DUP

Missioni	N	Min	Max	Mean	SD
Missione 1	967	4	209	38,68	43,87
Missione 2	32	0	23	1,28	4,56
Missione 3	172	0	25	6,88	5,91
Missione 4	189	2	27	7,56	6,18
Missione 5	203	0	41	8,12	8,57
Missione 6	158	1	27	6,32	5,95
Missione 7	103	0	21	4,12	4,62
Missione 8	225	0	68	9	13,21
Missione 9	298	2	40	11,92	8,75
Missione 10	175	0	29	7	7,07
Missione 11	51	0	14	2,04	3,48
Missione 12	320	1	64	12,8	11,84
Missione 13	39	0	13	1,56	3,16
Missione 14	163	1	24	6,52	5,56

Fonte: nostra elaborazione

Nella Tab. 3, invece, si presentano esempi di obiettivi, estrapolati dai DUP analizzati, che le amministrazioni hanno erroneamente definito come “operativi” ma che nei contenuti sono di natura “strategica”.

Tab. 3 – Esempi di obiettivi strategici qualificati come operativi nei DUP analizzati

Missioni	Obiettivi
Missione 1	Migliorare la trasparenza amministrativa dell'amministrazione;
Missione 5	Migliorare la qualità dell'offerta culturale
Missione 8	Urbanistica ed assetto del territorio
Missione 9	Interventi di contrasto alle problematiche relative all'inquinamento
Missione 13	Miglioramento delle Partnership con la Protezione Civile

Fonte: nostra elaborazione

Il processo di riforma ha sancito in modo inequivocabile l'importanza di un'azione gestionale orientata a produrre impatti, ovvero a migliorare la soddisfazione dei bisogni della collettività, più che a rispettare le procedure. Si è pertanto voluto verificare se gli obiettivi strategici presenti nei DUP si riferissero agli outcome (impatti), agli output (risultati) o ai processi. Dalle dichiarazioni emergenti dai questionari emerge come il 75% degli obiettivi strategici è declinato in termini di output mentre il 25% in termini di procedure (processi). Nessuna amministrazione ha dichiarato di declinare gli obiettivi anche in termini di impatti finali (outcome). Al fine di validare i risultati prodotti dal questionario, si è proceduto a valutare l'effettiva natura degli indicatori riclassificandoli, uno per uno in base a quanto previsto dal dettame normativo vigente. La nostra riclassificazione mostra come a fronte di 945 obiettivi strategici, il 42% esprime output mentre il 58% esprime processi. Stando a quanto precisato dal legislatore all'allegato 4/1 al D.lgs 118/2011 emerge la preponderanza di obiettivi procedurali e non di impatto in netta divergenza rispetto a quanto auspicato.

L'analisi dei singoli DUP conferma tale difficoltà mostrando come, di fatto, nessuna amministrazione declini gli obiettivi in ottemperanza a quanto previsto dalla normativa vigente. La Tab. 4 rappresenta questo spaccato evidenziando come a prevalere siano gli obiettivi procedurali e/o di output. Dall'analisi effettuata non è stato possibile far emergere gli outcome e di conseguenza non è stato possibile mostrare le *best practices*.

Tab. 4 – Processi, output od outcomes?

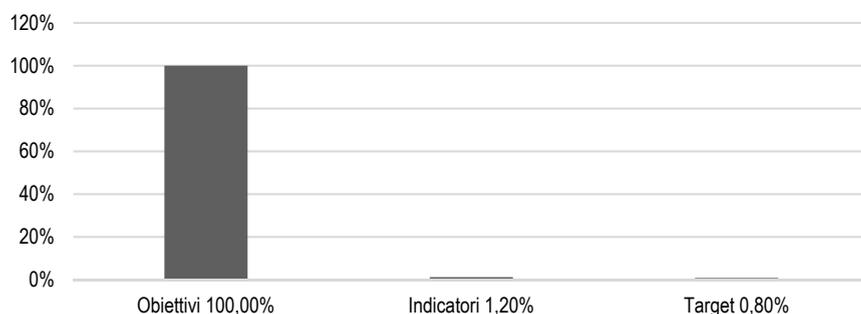
Missioni	Processo	Output	Outcome
Missione 1	Attuazione piano anticorruzione e trasparenza da parte di tutti i dirigenti ed uffici del settore amministrativo	Attuazione livelli minimi obbligatori di trasparenza	Non declinato
Missione 8	Potenziamento dell'ufficio P.A/ P.E.	Semplificare i processi gestionali ed amministrativi dell'area urbanistica del comune	Non declinato
Missione 13	Miglioramenti dei processi interni al servizio sanitario Comunale	Confermarsi quale città garante dei diritti degli animali	Non declinato

Fonte: nostra elaborazione

5.4.3. Indicatori e target

La prassi prevista dal Legislatore con l'introduzione della Riforma, prevede la traduzione degli obiettivi della programmazione in indicatori e target. L'analisi dei dati prodotti dal questionario mostra come il 66% delle amministrazioni dichiarò di non quantificare gli obiettivi in indicatori e target mentre 2 amministrazioni (pari al 33% del campione) dichiarò di farlo. Analizzando i 27 DUP oggetto della ricerca (Graf. 1), emerge in realtà che la traduzione degli obiettivi in indicatori e target si traduce in espressioni generiche rendendo di fatto incompiuta l'opera di accoglimento della riforma da parte delle amministrazioni oggetto di analisi. A fronte di 4040 obiettivi appena l'1,20% viene tradotto in indicatori e di questi solo lo 0,80% è dotato di target.

Graf. 1 – Traduzione degli obiettivi in indicatori e target



Fonte: nostra elaborazione

Nella Tab. 5 vengono riportati alcuni esempi tratti dai rarissimi casi in cui gli obiettivi vengono tradotti in indicatori e target nei rispettivi DUP. Appare evidente come la traduzione sia approssimativa.

Tab. 5 – Esempi di declinazione di obiettivi in indicatori e target

Missioni	Obiettivi	Indicatori	Target
Missione 3	Informazioni utili all'utenza sull'operato della Polizia Municipale	Predisposizione e cura di pubblicazioni e note informative	Almeno una pubblicazione mensile
Missione 5	Percorso espositivo della Casa Cultura	Collegamento con URBAN Center	Incremento (rispetto al triennio precedente) del numero di attività culturali.
Missione 6	Conciliazione dei tempi delle donne e degli uomini contro le discriminazioni sessuali	Incontri periodici con il tavolo della Rete Antiviolenza;	Minimo un incontro al mese.
Missione 7	Ottenimento della Bandiera BLU	Attivazione degli interventi richiesti dal protocollo regionale	Conseguimento della Bandiera Blu entro il 31.12.2017
Missione 8	Confronto tra Amministrazione e Professionisti del settore	Valorizzare il tavolo tecnico come strumento di partecipazione degli ordini professionali alla stesura dei regolamenti e alla verifica del lavoro del settore	Svolgimento di almeno una riunione mensile tra amministrazione e professioni del settore (ad esclusione del mese di agosto)

Fonte: nostra elaborazione

Nella Tab. 6 riportiamo invece esempi di obiettivi rimasti tali, privi cioè di traduzione in indicatori e target.

Tab. 6 – Esempi obiettivi non declinati in indicatori e target

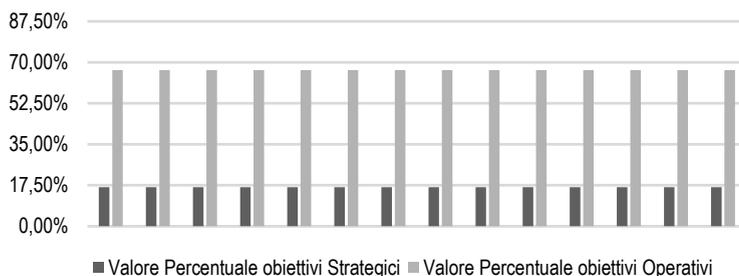
Missioni	Obiettivi	Indicatori	Target
Missione 1	Miglioramento del livello di trasparenza amministrativa	Assente	Assente
Missione 5	Gestione delle iniziative culturali e degli istituti civici	Assente	Assente
Missione 10	Potenziamento e realizzazione di nuove infrastrutture di trasporto	Assente	Assente
Missione 12	Miglioramento dei servizi di sostegno alle persone con disabilità e con problematiche relative alla salute mentale	Assente	Assente
Missione 13	Miglioramento delle condizioni abitative nel territorio comunale	Assente	Assente

Fonte: nostra elaborazione

5.4.4. Sistema degli incentivi

Dall'elaborazione dei dati prodotti dal questionario, emerge un'ulteriore fragilità del sistema di programmazione. Gli obiettivi oltre a non esprimere *outcome*, oltre a non essere tradotti in indicatori e target mostrano di non essere collegati ad un sistema di incentivi.

Graf. 2 – Erogazione degli incentivi monetari



Fonte: nostra elaborazione

Dai questionari emerge che (Graf. 2) gli incentivi monetari sono erogati al raggiungimento di obiettivi strategici con una percentuale pari al 17% (1 amministrazione) ed al raggiungimento degli obiettivi operativi con una percentuale pari al 67% (8 amministrazioni). Il valore percentuale residuale pari al 17% (1 amministrazione) del campione è rappresentativo di quelle amministrazioni che non hanno fornito alcuna indicazione in merito. In generale emerge uno sbilanciamento degli incentivi su obiettivi operativi rispetto a quelli strategici. Emerge altresì come 3 amministrazioni (il 46% del campione) ritenga equa la distribuzione degli incentivi a fronte di un 17% (1 amministrazione) che si colloca in una posizione diametralmente opposta non ritenendo equa la distribuzione. La percentuale residuale, pari al 37% (6 amministrazioni) è rappresentativa del campione che non ha fornito alcun dato in merito.

5.5. Le interviste dei responsabili finanziari

L'analisi condotta mostra in modo evidente le fragilità del processo di programmazione in tutti gli stadi che vanno dall'"ascolto" degli stakeholder interni ed esterni, alla corretta formulazione degli obiettivi fino alla loro

traduzione in indicatori e target e al loro collegamento con un sistema di incentivi. Salvo situazioni eccezionali legate alla storia dell'ente o del territorio dello stesso, la programmazione non viene ancora considerata come una leva di creazione di valore pubblico (Ziruolo, 2016). Il dato diventa però sconcertante quando viene fotografata la scarsa partecipazione della politica dalla programmazione (vedi par. 4.1). In generale l'implementazione dei principi di programmazione appare ancora piuttosto confusa e problematica (Deidda Gagliardo, 2015; Ziruolo, 2016).

Tale dato è stato ampiamente confermato dalle interviste semi-strutturate⁴ Il riscontrato con gli operatori del sistema PA, sembra confermare quanto già evidenziato in letteratura (Deidda Gagliardo, 2015) mostrando una PA consapevole del processo di riforma in atto, ma che sembra non disporre degli strumenti (Ziruolo, 2016) che consenta loro di accogliere a pieno quanto richiesto dal Legislatore.

Pur ritenendo *“molto importante l'analisi del contesto interno ed esterno al fine di una corretta applicazione del dettame normativo previsto dal legislatore”*, alcuni intervistati sottolineano come *“non avendo a disposizione tutti i dati necessari per svolgere correttamente l'analisi del contesto esterno all'amministrazione attraverso dei tavoli di lavoro congiunti, cerchiamo di delineare quelli che sono gli interventi di programmazione che porterebbero al miglioramento dei servizi offerti ai cittadini ed all'intero territorio”*. Ciò conferma la prevalenza delle analisi soggettive e autoreferenziali su quelle oggettive basate sui dati richieste dalla nuova normativa.

Per ciò che concerne la fase di formulazione degli obiettivi strategici ed operativi, che negli intenti del legislatore dovrebbe tradurre le Linee Programmatiche di Mandato in atti concreti, emerge come *“la partecipazione alla stesura degli obiettivi da parte dei membri della giunta Comunale non è particolarmente attiva né fattiva”*.

Addirittura, in alcuni casi *“la rappresentanza politica non ha le capacità tecniche per prendere parte ai tavoli di lavoro e la cittadinanza, anche qualora invitata a partecipare ad incontri aventi ad oggetto la programmazione dell'attività amministrativa cittadina, non risponde attivamente, fatta eccezione per alcuni incontri il cui oggetto è stato la messa in sicurezza degli edifici pubblici”*.

Da quanto emerso dalle interviste, solo laddove sono presenti figure apicali dotati di *expertise* si concretizzano i presupposti per una buona programmazione: *“si sono creati i presupposti per la programmazione all'interno*

⁴ Le interviste hanno coinvolto i responsabili della programmazione delle amministrazioni analizzate nel periodo di tempo compreso tra agosto e novembre 2017. Le parti in corsivo rappresentano stralci delle interviste effettuate.

della nostra amministrazione, solo dal momento in cui sono subentrati come Assessori due esperti in programmazione e controllo nelle AAPP. Per la prima volta abbiamo difatti distinto formalmente [nel DUP] obiettivi strategici ed obiettivi operativi sebbene non abbiamo specificato per quest'ultimi target ed indicatori". Dalle interviste emerge altresì la necessità da parte delle amministrazioni di migliorare le *skill* dei soggetti coinvolti nelle fasi della programmazione attraverso la formazione: "l'attivazione di corsi di formazione aventi ad oggetto i contenuti del DUP ci hanno permesso di percepire l'importanza dell'analisi del contesto esterno all'amministrazione avviando una serie di iniziative (tavole rotonde, seminari a tema, incontri con i cittadini) tali da poter coinvolgere gli stakeholder nel processo di programmazione e pianificazione" specificando altresì come, nel momento in cui la programmazione ha trovato corretta applicazione nella tecnostruttura "l'introduzione del DUP ha prodotto effetti positivi sulla nostra amministrazione... Ciò nonostante si rileva ancora la necessità di affidarsi a soggetti esterni: "ciò è stato reso possibile grazie alle consulenze tecniche esterne, pervenute da esperti di programmazione ed analisi dei costi".

Ulteriore conferma di un atteggiamento di resistenza se non di sfiducia nei confronti della programmazione è riscontrabile laddove gli intervistati evidenziano come "il DUP non ha, ad oggi, prodotto un miglioramento sensibile né rispetto alla qualità dei servizi da noi offerti né tantomeno, in termini di riduzione della spesa pubblica. È anzi un ulteriore adempimento meramente burocratico che grava sulla nostra amministrazione e che appesantisce ulteriormente il nostro sottodimensionato organico. Ad oggi, non disponiamo di strumenti tali da poter misurare il grado di soddisfazione degli utenti relativamente ai servizi loro offerti non potendo così misurarne la qualità e l'equità. Va considerato altresì che l'amministrazione si è dovuta far carico dei costi relativamente a dei corsi di formazione sul DUP indirizzati al personale tecnico amministrativo ed ai dirigenti, ed affidati a professionisti esterni".

Particolarmente significativo risulta essere il dato emerso in merito al tema degli incentivi. I risultati prodotti dalla ricerca hanno mostrato come gli incentivi non sono collegati agli obiettivi cosiddetti rilevanti, ossia di impatto per la collettività, ma ad obiettivi di processo e procedurali. Ciò mostra come la cultura delle procedure è ancora forte rispetto a quella dei risultati che si vorrebbe imporre con la programmazione obbligatoria.

5.6. Conclusioni

L'analisi condotta mostra chiaramente come l'azione programmatoria degli enti sia ancora lontana da quanto richiesto dal dettato normativo vigente. Eppure, il legislatore, attraverso l'all. 4/1 al D.Lgs. 118/2011, ha fornito le istruzioni su come deve essere condotta una corretta attività di pianificazione che deve almeno fondarsi sull'analisi del contesto esterno ed interno all'ente. Di tale fase di ascolto, sembra non esserne percepita l'utilità, altrimenti si sarebbero superate le ragioni addotte a giustificazione, quali la carenza di risorse finanziarie e/o umane. L'analisi condotta ha riguardato solo enti di dimensioni medio-grandi in quanto, almeno per ipotesi e a differenza dei piccoli enti in cui è assente la dirigenza, per essi è possibile considerare un livello di managerialità adeguato e coerente con le considerazioni che seguono. Diversamente, la carenza di adeguate figure nel processo decisionale sarebbe stato il primo elemento di criticità delle riflessioni successive. In linea con questa considerazione è lo stesso legislatore (art. 1, c. 887, L. 205/2017) che ha previsto un DUP in forma semplificata per gli enti locali con popolazione al disotto dei 5.000 abitanti

Dalle risposte al questionario di ricerca presentato e dagli stralci di interviste riportate si delinea chiaramente come il management pubblico locale non riesca ancora a governare la programmazione, limitandosi a declinare in "obiettivi strategici" quelle che sono invece "linee programmatiche" del mandato omettendo di fornire gli strumenti atti al monitoraggio degli stessi.

Ne consegue che gli obiettivi di carattere strategico non vengono quasi mai tradotti in indicatori, né tantomeno rafforzati con target precludendo lo svolgimento della successiva fase della misurazione necessaria per il monitoraggio e controllo degli stessi.

Dagli esiti dell'analisi e dalle interviste risulta altrettanto chiaramente come il processo di programmazione confluisca spesso nell'autoreferenzialità. Addirittura, in alcuni casi gli intervistati non davano l'impressione di percepire il valore sostanziale di tale processo ma solo quello formale nel momento in cui si limitavano a richiamare i documenti di programmazione delle amministrazioni sovraordinate che li vedeva destinatari, senza però integrarli con quanto di propria competenza, lasciando che la programmazione si traducesse in un "copia e incolla" a completamento formale/adempimentale delle richieste del Legislatore. A conferma di ciò per alcune amministrazioni, paradossalmente si è rilevato come l'elevata importanza attribuita all'analisi del contesto esterno non abbia poi trovato concreto riscontro nei contenuti del DUP.

Dalle interviste effettuate appare, inoltre, confermata la scarsa presenza della componente politica nel processo di programmazione. Emerge, altresì, come la programmazione venga spesso delegata alla tecnostruttura dell'ente soprattutto in quelle realtà dove è riscontrabile la presenza di figure apicali con ben precise *skill* in materia di programmazione. Tale circostanza ne riduce, però, i contenuti alla sola dimensione tecnica, impedendo così l'accoglienza di quei desiderata che solo la componente politica può rappresentare e richiedere all'organizzazione.

In conclusione, seppur con le dovute eccezioni, si può affermare che la programmazione nelle amministrazioni locali è ancora percepita come un adempimento formale e non come lo strumento in grado di governare il processo di creazione di valore (Deidda Gagliardo, 2015; Ziruolo, 2016; Borgonovi et al., 2018) per la propria comunità.

Le principali ragioni di ciò sono da imputare principalmente all'assenza nelle amministrazioni di apposite *skill* sia nella componente tecnica, sia in quella politica.

Gli enti locali nei fatti hanno sicuramente subito la riforma contabile e, di fronte al cambio di paradigma, non hanno ancora saputo metabolizzarne il nuovo ruolo e, governare il cambiamento richiesto. Tutto ciò però non deve farci avere dubbi sulla bontà del percorso intrapreso dal legislatore. Se è vero che, normalmente, l'introduzione di sistemi di performance management nelle pubbliche amministrazioni è spesso problematica e aspramente criticata, tuttavia non mancano esempi di successo. È il caso del *Comprehensive Performance Assessment System* inglese (Boyne et al., 2010) che nel periodo in cui è stato applicato si è rivelato paradossalmente un successo perché negli enti locali valutati come "scarsi", a seguito del rilevante danno reputazionale per politici e dirigenti si è stimolata la loro reazione a ben operare. Si tratta ovviamente di contesti diversi rispetto a quello italiano ma il messaggio è chiaro: il sistema ha funzionato perché, grazie ad un adeguato sistema di incentivi, i destini dei politici e dei dirigenti erano legati ai risultati raggiunti, erano legati alla buona amministrazione.

Bibliografia

- Bevan G., Hood C. (2006), *What's measured is what matters: Targets and gaming in the English public health care system*, Public Administration, 84(3): 517-538.
- Bouckaert G., Peters, B.G. (2002), *Performance measurement and management: The Achilles' heel in administrative modernization*, Public Performance & Management Review, 25(4): 359-362.

- Borgonovi E., Anessi Pessina E., Bianchi C. (2018), *Outcome-Based Performance Management in the Public Sector*, Springer, Cham, Switzerland.
- Boyne G.A. (2003), *What is Public Service Improvement?*, *Public Administration*, 81(2): 211-228.
- Boyne G.A., Gould-Williams J. (2003), *Planning and performance in public organizations An empirical analysis*, *Public Management Review*, 5(1):115-132.
- Boyne G.A. (2010), *Performance management: does it work?*, in Walker R.M., Boyne G.A., Brewer G.A. (eds), *Public Management and Performance. Research Directions*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Boyne G. A., Gould-Williams J., Walker R.M. (2004), *Problems of Rational Planning in Public Organizations*, *Administration and Society*, 36(3): 328-350.
- Boyne G.A., James O., John P., Petrovski N. (2010), *What if Public Management Reform Actually Works? The Paradoxical Success of Performance Management in English Local Government*, in Margetts H., Perri 6, Hood C. (eds), *Paradoxes of Modernization Unintended Consequences of Public Policy Reform*, Oxford University Press, Oxford.
- Bryson J.M., Hamilton Edwards L., Van Slyke D.M. (2018), *Getting strategic about strategic planning research*, *Public Management Review*, 20(3): 317-339.
- Deidda Gagliardo A. (2015), *La nuova frontiera delle performance*, Rirea Aziende, Milano.
- Del Vecchio M. (2001), *Dirigere e governare le amministrazioni pubbliche: economicità, controllo e valutazione dei risultati*, Giappichelli, Torino.
- Elbanna S., Andrews R., Pollanen R. (2016), *Strategic Planning and Implementation Success in Public Service Organizations*, *Public Management Review*, 18(7): 1017-1042.
- George B. (2017), *Does strategic planning 'work' in public organizations? Insights from Flemish municipalities*, *Public Money & Management*, 37(7): 527-530.
- Grizzle G.A. (2002), *Performance measurement and dysfunction: The dark side of quantifying work*, *Public Performance & Management Review*, 25(4): 363-369.
- Hood C. (2007), *Public service management by numbers: Why does it vary? Where has it come from? What are the gaps and the puzzles?*, *Public Money and Management*, 27(2): 95-102.
- Johnsen Å. (2016), *Strategic planning and management in local government in Norway: status after three decades*, *Scandinavian Political Studies*, 39(4): 333-365.
- Lewis J.M., Triantafillou P. (2012), *From performance measurement to learning: A new source of government overload?*, *International Review of Administrative Sciences*, 78(4): 597-614.
- Lindblom C.E. (1959), *The Science of "Muddling Through"*, *Public Administration Review*, 19(2): 79-88.
- Meyer J.W., Rowan B. (1977), *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, *American Journal of Sociology*, 83(2): 340-363.
- Mintzberg H. (1994), *The Fall and Rise of Strategic Planning*, *Harvard Business Review*, 72(1): 3-10.
- Norman R. (2003), *Obedient Servants? Management Freedoms & Accountabilities in the New Zealand Public Sector*, Victoria University Press, Wellington, New Zealand.

- Poister T.H., Streib G. (1999), *Performance measurement in municipal government: assessing the state of practice*, Public Administration Review, 59(4): 325-335.
- Poister T.H., Pasha O.Q., Edwards L.H. (2013), *Does performance management lead to better outcomes? Evidence from the U.S. public transit industry*, Public Administration Review, 73(4): 625-636.
- Quinn J.B. (1980), *Strategies for Change: Logical Incrementalism*. Homewood, Richard D. Irwin, Homewood, IL.
- Radin B.A. (2006), *Challenging the Performance Movement: Accountability, Complexity and Democratic Values*, Georgetown University Press, Washington.
- Rajala T., Laihonon H., Vakkuri J. (2018), *Shifting from Output to Outcome Measurement in Public Administration-Arguments Revisited*, in Borgonovi E., Anessi Pessina E., Bianchi C., *Outcome-Based Performance Management in the Public Sector*, Springer, Cham, Switzerland.
- Van Dooren W., Hoffmann C. (2018), *Performance Management in Europe: An Idea Whose Time Has Come and Gone?*, in Ongaro E., van Thiel S., *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, UK
- Van Dooren W., Van de Walle S. (2008), *Performance information in the public sector. How it is used*. Basingstoke, Palgrave MacMillan, Basingstoke, UK.
- Ziruolo A. (2000), *Il supporto informativo contabile nel processo di programmazione e controllo degli enti locali*, Giappichelli, Torino.
- Ziruolo A. (2016), *Valore pubblico e società partecipate. Tendenze evolutive della performance*, Franco Angeli, Milano.

6. IL RENDICONTO PER IL CITTADINO: PRIME EVIDENZE

di *Alberto Romolini e Federica Ricci**

6.1. Introduzione

Gli studiosi da più parti hanno tentato di sistematizzare ed interpretare il complesso, e talvolta tortuoso, percorso di riforma che ha interessato la pubblica amministrazione italiana da oltre un ventennio, ricorrendo a paradigmi teorici già applicati in contesti internazionali. Tra questi, quello dell'*accountability*, nei suoi diversi profili e nell'ambito della teoria dell'agenzia, ha senz'altro rivestito uno dei più impiegati (Grey & Jenkins, 1993). Il tema è stato studiato ed analizzato da diversi punti di vista ma per quanto rileva ai fini del presente lavoro, l'ambito della *political accountability* appare quello più coerente poiché si riferisce alla responsabilità dei soggetti chiamati a gestire risorse pubbliche nell'operare nell'interesse della collettività e nell'essere responsabili per le proprie azioni.

In questa prospettiva una delle esigenze più attuali è quella di instaurare un rapporto di comunicazione tra amministratori e cittadini che si inserisce nella logica della "resa del conto", tipica delle esperienze di rendicontazione innovativa come il rendiconto semplificato per il cittadino. L'obiettivo complessivo di queste esperienze è quello di innalzare il livello di trasparenza della gestione degli enti locali (Caperchione & Pezzani, 2000) trasformando la gestione dell'amministrazione in una "casa di vetro" all'interno della quale

* Alberto Romolini è Professore Associato presso l'Università Telematica Internazionale Uninettuno di Roma e Federica Ricci è Ricercatrice presso Sapienza, Università di Roma. Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Alberto Romolini è da considerare autore dei parr. 1 e 5, la Dott.ssa Federica Ricci dei parr. 3 e 4. Il par. 2 è da attribuire a entrambi gli autori.

ogni stakeholder possa agevolmente individuare le informazioni di proprio interesse¹.

Negli ultimi anni si è assistito ad un vivace dibattito in merito alla capacità dei report delle pubbliche amministrazioni di dare soddisfazione alle esigenze conoscitive dei diversi stakeholder (Lapsey & Arnaboldi, 2009). Gli studi in materia si sono concentrati sulla capacità dell'informativa finanziaria di interpretare le esigenze conoscitive dei destinatari con alcune evidenze legate più alla transizione da una base contabile di tipo financial ad una accrual (Hernandez & Perez, 2004; Mack & Ryan, 2007; Bergmann, 2012) che allo sviluppo di rendicontazioni innovative in ottica non finanziaria. Inoltre, è stata messa in dubbio (Cohen & Karatzimas, 2015) la circostanza che l'utilizzo di approcci di rendicontazione di matrice privatistica siano in grado di migliorare la conoscenza dei risultati delle politiche pubbliche da parte dei cittadini che, in definitiva, rappresentano uno dei principali utilizzatori delle informazioni prodotte dalla pubblica amministrazione.

È proprio in questo contesto che negli ultimi anni hanno ricevuto una crescente attenzione alcune forme innovative di reportistica, tra cui trova spazio il popular reporting. Esso è inteso come un documento in grado di rendicontare in maniera sintetica, comprensibile e facile alla lettura i risultati proposti dalla tradizionale rendicontazione prevista dall'ordinamento finanziario e contabile. Si tratta in realtà di un'esperienza già avviata a partire dagli anni '90 negli enti locali statunitensi (GASB, 1992) ma che può essere proposta anche nel contesto europeo. In tal senso, il popular reporting permette di interpretare anche la recente innovazione introdotta dall'armonizzazione contabile con il rendiconto semplificato del cittadino.

In Italia, il percorso di sviluppo degli strumenti di rendicontazione negli enti locali non prettamente finanziaria è stato per il momento diverso. All'aprirsi del XXI secolo, si è assistito ad una rapida e crescente attenzione verso la realizzazione di varie forme di reportistica che andassero oltre gli obblighi di informazione finanziaria, economica e patrimoniale previsti dalla normativa. Le esperienze di rendicontazione si sono quindi sviluppate non soltanto nell'area più tradizionale economica, finanziaria e patrimoniale ma anche in quella sociale e ambientale, traducendosi in report di vario nome e tipologia, talvolta denominati bilancio sociale, bilancio di mandato, bilancio ambientale, ecc. Si tratta, a tutta evidenza, di esperienze differenti il cui fattore comune può essere individuato nell'esigenza delle amministrazioni locali (e del vertice politico) di individuare nuovi strumenti con cui rendi-

¹ In tal senso si ricordi anche la recente introduzione nel nostro ordinamento del cosiddetto "Freedom of Information Act", avvenuta con il D.Lgs. 97/2016, che si propone di incrementare la trasparenza delle amministrazioni pubbliche.

contare direttamente le attività realizzate ai cittadini, mostrando quanto effettivamente fatto in coerenza con il proprio programma di mandato.

La spinta innovatrice soprattutto per quanto riguarda lo sviluppo di reportistica *praeter legem*, ha subito alterne vicende con un più recente affievolimento dovuto al dispiegarsi degli effetti della crisi economica che, a partire dal 2008, ha sempre più coinvolto i debiti sovrani degli stati nazionali mostrando progressivamente i propri effetti negativi in Europa e in Italia.

In questo contesto, di recente, si è assistito ad alcuni interventi normativi che hanno modificato il quadro complessivo degli strumenti di rendicontazione a disposizione degli enti locali.

In tema di reportistica afferente all'area della rendicontazione non strettamente contabile, l'art. 4 del D.Lgs. 149/2011 ha introdotto l'obbligo per i Comuni e per le province di redigere una relazione di fine mandato sottoscritta dal presidente della provincia o dal sindaco. La relazione, così come emendato dall'art. 11 del D.L. 16/2014, deve essere redatta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale non oltre il sessantesimo giorno antecedente la data di scadenza del mandato e certificata dall'organo di revisione.

A ben vedere, l'ordinamento introduce un documento che trae la propria ispirazione da esperienze come quelle del bilancio di mandato in cui il vertice politico rendiconta la propria azione amministrativa durante il mandato elettorale, instaurando un rapporto di agenzia tra l'ente locale e la comunità amministrata.

Ancor più di recente, si è assistito ad una interessante disposizione introdotta dal D.Lgs. 118/2011 in cui, in appena un comma (il c. 2 dell'art. 11), trattando il tema degli schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali nonché consolidati si legge "*le amministrazioni pubbliche... redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini?*".

In particolare, il presente contributo si pone l'obiettivo di comprendere se il rendiconto semplificato per il cittadino possa essere considerato, di fatto, una recente innovazione posizionabile nell'esperienza internazionale del popular reporting, o, invece, se si tratti di una mera sintesi tecnica del rendiconto dell'ente locale che non necessariamente è in grado di rendere più snelle e semplici le informazioni in esso contenute.

Il lavoro sarà sviluppato nel modo che segue: nel secondo paragrafo sarà effettuata una rassegna sistematica della letteratura allo scopo di posizionare

il rendiconto semplificato per il cittadino nel framework teorico di riferimento; nel terzo paragrafo sarà specificata la metodologia della ricerca; nel quarto paragrafo saranno presentati i risultati e l'ultimo paragrafo sarà dedicato alle conclusioni.

6.2. Il framework teorico di riferimento

Nella pubblica amministrazione il problema dell'accountability riguarda le modalità e gli strumenti con cui i soggetti deputati all'amministrazione delle risorse pubbliche (politici e dirigenti) gestiscono le diverse esigenze d'informazione che si generano all'interno e all'esterno dell'organizzazione (Romzek & Dubnick, 1987; Gray & Jenkins, 1993). L'informazione, infatti, è utile sia ai responsabili della gestione, in quanto produce conoscenza necessaria al processo decisionale, sia ai cittadini che ne rappresentano il principale utilizzatore.

Già in precedenza gli studi sul tema avevano collocato i diversi profili dell'accountability nel settore pubblico all'interno della teoria dell'agenzia, evidenziandone almeno quattro profili differenti: gerarchico, legale, professionale e politico (Sinclair 1995; Romzek, 2000).

Ciò che rileva ai fini del presente lavoro è, in particolare, il profilo esterno dove un agente, delegato nell'esercizio di poteri o di autorità da un soggetto principale esterno all'azienda pubblica, ha un obbligo di rendicontazione (Sinclair, 1995; Dubnick, 1998; Parker & Gould, 1999). Tali soggetti possono essere facilmente individuabili negli amministratori pubblici, di natura politica e tecnica, e nei cittadini, intesi quale ampia categoria di stakeholder esterna alla pubblica amministrazione.

In questa prospettiva, l'accountability esterna è, allora, da intendersi come risposta alla necessità di informazione e di coinvolgimento del cittadino sulla gestione delle risorse collettive. Ogni servizio pubblico, infatti, coinvolge una vasta gamma di relazioni tra i responsabili delle scelte pubbliche e le varie parti interessate (cittadini, istituzioni pubbliche e private, organi di controllo, aziende partecipate, ecc.) e potenzialmente fornisce uno strumento per ottimizzare le esigenze del territorio e le risorse disponibili. La legittimità delle politiche pubbliche dipende quindi da un processo di scambio continuo tra governo e società.

Nell'interpretazione fornita l'accountability non è solo una scelta per la Pubblica Amministrazione ma si configura come un vero e proprio dovere etico e politico (Romolini, 2007) che gli amministratori assumono scegliendo di aderire al principio della trasparenza, così da fornire ai cittadini

strumenti di controllo rispetto alla coerenza tra i bisogni collettivi, l'impiego delle risorse ed i servizi offerti.

Le amministrazioni pubbliche nel loro operare si confrontano con una molteplicità di stakeholder con necessità e caratteristiche diverse in grado di influenzarne il processo decisionale (Biancone & Secinaro, 2015). In ambito pubblico, parlare di stakeholder significa includere qualsiasi organizzazione o persona che abbia interesse all'azione pubblica, ovvero che possa essere influenzata – positivamente e negativamente – dalle politiche poste in atto. Gli stakeholder, a ben vedere, sono i destinatari ultimi dell'informativa dell'ente pubblico; in siffatta categoria rientrano, in generale, i politici, i cittadini, gli amministratori, i fornitori, i creditori, le eventuali aziende partecipate dall'ente locale, le aziende del territorio, le istituzioni, le organizzazioni di categoria, ecc.

È quindi evidente come gli stakeholder della pubblica amministrazione siano numerosi e portatori di istanze variegata e talvolta contrastanti e, per tale motivo, per l'azienda pubblica è complesso fornire un'informativa completa ed adeguata alle molteplici esigenze conoscitive. Al contempo, però, gli stakeholder hanno una viva esigenza di adeguata rendicontazione: come è stato osservato, più aumentano le relazioni tra l'amministrazione e gli stakeholder, più si intensifica l'esigenza di nuove forme di rendicontazione, auspicabilmente più snelle ed efficienti (Cohen & Karatzinas, 2015). Per adottare un sistema di comunicazione efficace con gli stakeholder è inoltre necessario dotarsi di una struttura organizzativa *stakeholder-oriented*, ovvero assimilare all'interno dell'amministrazione pubblica la cultura della rendicontazione snella e funzionale (Biancone & Secinaro, 2015).

In questa direzione, negli ultimi anni si è ampiamente dibattuto sull'utilità di forme di rendicontazione innovativa rispetto a quella "tradizionale", la quale – da sola – non sempre è in grado di colmare l'esigenza informativa dei cittadini (Burritt & Welch, 1997; Lapsley & Arnaboldi, 2009; Walker, 2009; Monfardini, 2010).

Tra le varie forme di rendicontazione alternative a quella proposta dall'ordinamento finanziario e contabile spicca, tra le più recenti, il *popular reporting* che sintetizza in maniera chiara i risultati di performance nell'obiettivo di favorirne la comprensibilità tra gli stakeholder (Cohen & Karatzinas, 2015). La filosofia su cui poggia il *popular reporting* è, in particolare, la visione semplificata delle informazioni rendicontate, evitando analisi tecniche e terminologia complicata (Sharp et al., 1998). In tale direzione, l'obiettivo ultimo del *popular reporting* è quello di fornire rappresentazione dei dati finanziari in una forma che non generi confusione o scoraggiamento per i non addetti ai lavori (Groff & Pitman, 2004). Si tratta, a ben vedere, di una modalità di rendicontazione innovativa che prevalentemente avvantaggia coloro i quali, pur essendo inte-

ressati all'azione della pubblica amministrazione, non dispongono necessariamente di un background in ambito di contabilità pubblica.

Nei contesti internazionali, tale forma di rendicontazione innovativa ha già preso piede da alcuni anni: a tal proposito basti pensare, per esempio, come negli Stati Uniti questa forma di rendicontazione sia diffusa dagli anni Novanta (GASB, 1992; Biancone & Secinaro, 2015). Da tali esperienze emerge come il popular reporting riesca a far perseguire molteplici obiettivi, tra cui la facilitazione dei percorsi di comunicazione tra governo e cittadini, la soddisfazione di esigenze di trasparenza e responsabilità, nonché la visibilità degli effetti sul territorio delle politiche pubbliche. In Italia, per il momento, si registrano solamente alcune esperienze pionieristiche come quella del Comune di Torino o di Ferrara.

Il legislatore dell'armonizzazione ha poi recentemente introdotto il rendiconto semplificato per il cittadino che deriva dal rendiconto dell'ente locale e ne sintetizza i risultati per un pubblico di utenti non necessariamente "addetti ai lavori". A ben vedere, si individuano elementi di similitudine tra il popular reporting ed il rendiconto semplificato rinvenibili nella ricerca di una struttura snella che li caratterizza entrambi, nella semplicità delle informazioni rappresentate nonché nel collegamento con la rendicontazione finanziaria.

In relazione al contesto teorico di riferimento le domande di ricerca sono, quindi, le seguenti:

- quanti enti locali hanno finora redatto il rendiconto semplificato del cittadino introdotto dal decreto "armonizzazione"?
- nei casi in cui il documento è redatto, esso è strutturato in modo da favorire la comprensione agli stakeholder secondo l'approccio del popular reporting o, invece, è una mera sintesi del rendiconto dell'ente locale?

Il lavoro, per tentare di fornire adeguata risposta ai quesiti in parola analizza un campione di rendiconti semplificati redatti da enti locali italiani per comprendere la struttura del documento, la natura delle informazioni in esso contenute nonché i destinatari di riferimento. Nel paragrafo successivo sarà enucleata, nel dettaglio, la metodologia della ricerca.

6.3. Il metodo di analisi

Il contributo impiega un approccio basato su case study multipli, allo scopo di investigare come gli enti locali italiani, nell'attuale momento sto-

rico, si stiano approcciando al rendiconto semplificato per il cittadino e nell'interesse di quali categorie di stakeholder.

I casi analizzati sono stati selezionati da un campione costruito in maniera casuale rappresentativo del territorio italiano con riferimento alla distribuzione per Regioni e per fasce demografiche. Per migliorare la stima, tuttavia, si è deciso di operare una stratificazione del campione in base alle classi di residenti, escludendo, però, i Comuni al di sotto dei 5.000 abitanti². In questo modo il campione ad estrazione casuale è composto da 567 unità.

Oltre ad individuare l'attuale diffusione del fenomeno, l'analisi è stata condotta per mettere in evidenza il grado di comprensibilità delle informazioni contenute, nell'ottica di destinatari non dotati di un consolidato background di contabilità e finanza pubblica.

Per comprendere quali stakeholder sono stati privilegiati nella stesura del documento è stata effettuata una *content analysis*, metodo notoriamente accettato nell'analisi dei documenti (Cole, 1988), utile a sistematizzare i contenuti in categorie. L'analisi dei documenti è stata effettuata seguendo un criterio preciso: selezionare, cioè, gli stakeholder di riferimento che venivano considerati con maggiore frequenza nei rendiconti semplificati a disposizione.

In sostanza, nel redigere il rendiconto semplificato per il cittadino l'azienda pubblica deve mappare gruppi di destinatari, includendo verosimilmente cittadini, istituzioni, risorse interne, rappresentanti di categorie.

Più precisamente, sono stati sistematizzati tutti gli stakeholder che superavano la mediana.

Tale criterio ha consentito di sistematizzare i seguenti stakeholder principali:

- la comunità amministrata, intesa come il perimetro in cui l'ente pubblico esercita la propria azione, ovvero, da un'altra prospettiva, l'insieme dei cittadini residenti nel territorio. Tale stakeholder è di particolare rilievo in quanto rappresenta il primo gruppo di destinatari dei servizi e delle attività di un ente pubblico;
- le famiglie, intese come nucleo sociale composto da almeno due persone che condividono l'abitazione;
- i giovani, con riferimento a persone di sesso maschile e femminile con un'età anagrafica inferiore ai 40 anni;
- l'ambiente inteso come eco sistema, per valutare le esternalità dell'azione amministrativa sul contesto ambientale in cui l'ente locale opera. Del resto, la capacità di coniugare nella gestione dell'ente

² Le classi demografiche ottenute sono state le seguenti: da 5.001 a 20.000 abitanti; da 20.001 a 50.000 abitanti; da 50.001 a 100.000 abitanti; da 100.001 a 150.000 abitanti; da 150.001 a 250.000 abitanti; da 250.001 a 500.000 abitanti; da 500.001 a 1.000.000 di abitanti; oltre 1.000.000 abitanti.

locale sia gli aspetti economici che quelli ambientali e sociali rientra nell'ottica della pubblica amministrazione di rivalutare la gestione per obiettivi e il controllo dei risultati;

- le risorse umane interne all'ente locale, intese come la forza lavoro che, prestando la propria attività all'interno dell'ente, ha sensibile interesse rispetto alla sua attività;
- le altre istituzioni pubbliche con riferimento ai rapporti intrattenuti dall'ente locale con altre istituzioni pubbliche (per esempio, lo Stato, la Regione, gli altri enti locali).

In ordine alla siffatta mappatura di stakeholder si è passati ad individuare gli indicatori chiave per la rendicontazione della performance, nel prosieguo indicati con l'acronimo KPI (*Key Performance Indicator*), nella prospettiva di ciascun gruppo di stakeholder. La considerazione è che tali indicatori rappresentino le informazioni capaci di soddisfare le esigenze conoscitive delle diverse categorie di stakeholder, rendendo di fatto comprensibile il rendiconto semplificato per il cittadino e non scoraggiando la lettura da parte di un interlocutore non dotato di conoscenze specifiche nell'ambito della contabilità pubblica. In altre parole, i KPI sintetizzano gli elementi fondamentali individuati dagli enti per la rendicontazione delle attività attraverso il rendiconto semplificato per il cittadino.

Una volta definiti sia gli stakeholder, sia i KPI collegati, si è proceduto alla lettura e all'analisi dei rendiconti semplificati del cittadino, al fine di ricavare le informazioni utili per la ricerca.

Nella fase successiva si è passati a sistematizzare le informazioni reperite dai rendiconti semplificati del cittadino in funzione dei KPI in due gruppi:

- informazioni di tipo qualitativo, se l'informazione era caratterizzata da un contenuto descrittivo, senza riferimenti a dati contabili, numeri, percentuali;
- informazioni di tipo quantitativo, quando, invece, era presente il dettaglio relativo ai dati numerici, contabili, ovvero percentuali. In altri termini, quando emergeva la determinazione quantitativa di un fenomeno.

Infine, si è attribuito un ulteriore giudizio in merito alla completezza e all'adeguatezza delle informazioni rispetto a destinatari non dotati obbligatoriamente di conoscenze di finanza pubblica che sono state classificate in:

- generiche, allorquando il livello di approfondimento e completezza del fenomeno descritto e/o misurato era parziale, non perfettamente esaustivo né dettagliato;
- particolareggiate, se caratterizzate da un elevato livello di approfondimento e completezza rispetto al fenomeno descritto e/o misurato ma, al contempo, se le informazioni non erano codificate da un linguaggio

strettamente tecnico, per gli “addetti ai lavori”;

- inesistenti, se l’informazione era completamente assente.

Quindi, si è assegnato un punteggio a seconda della classificazione ottenuta. In particolare, la sola presenza di ogni informazione quantitativa ha comportato l’attribuzione di un punteggio pari a 1, mentre ogni informazione qualitativa ha ottenuto un punteggio di 0,5. Inoltre, se il grado di completezza dell’informazione è stato valutato soddisfacente e l’informazione considerata specifica si è assegnato un ulteriore un punteggio pari a 1. In caso di informazione parziale (informazione generica) si è assegnava un punteggio pari a 0,5. Chiaramente, dall’assenza di informazione è conseguita l’assegnazione di un punteggio pari a 0.

La Tab. 1 schematizza i punteggi di sopra enucleati:

Tab. 1 – I punteggi assegnati alle informazioni rilevate

Informazioni qualitativa	Informazione quantitativa
Se presente 0,5	Se presente 1
Se specifica +1	Se specifica +1
Se generica +0,5	Se generica +0,5
Se assente 0	Se assente 0

Fonte: nostra elaborazione

Si può dunque desumere che il punteggio massimo ottenibile per informazioni di tipo qualitativo è pari a 1,5, mentre per le informazioni di tipo quantitativo il punteggio massimo ottenibile è pari a 2.

Nello schema di analisi utilizzato, quindi, sono stati utilizzati un totale di n. 40 KPI suddivisi per ciascuna categoria di stakeholder come indicato nella Tab. 2.

Tab. 2 – La percentuale di incidenza dei KPI sul totale

Stakeholder	Numero di KPI	Percentuale di incidenza sul totale dei KPI
Comunità	11	27,5%
Famiglie	8	20%
Giovani	3	7,5%
Ambiente	5	12,5%
Risorse Umane	10	25%
Istituzioni	3	7,5%
Totale	40	100

Fonte: nostra elaborazione

Per ogni stakeholder si è stabilito un livello di compliance soddisfacente nell'ipotesi in cui gli enti raggiungano un punteggio pari al 50% del valore massimo ottenibile. Nella Tab. 3 sono riportati, per ciascuna tipologia di stakeholder sistematizzata, il punteggio massimo e medio attribuibile.

Tab. 3 – Punteggio minimo, medio e massimo ottenibile dall'informativa per i diversi stakeholder

Stakeholder	Numero KPI	Valore Max	Valore Medio
Comunità	11	22	Val \geq 11
Famiglie	8	16	Val \geq 8
Giovani	3	6	Val \geq 3
Ambiente	5	10	Val \geq 5
Risorse Umane	10	20	Val \geq 10
Istituzioni	3	6	Val \geq 3

Fonte: nostra elaborazione

Nel paragrafo successivo saranno enucleati più in dettaglio i risultati ottenuti dall'analisi.

6.4. L'analisi dei risultati

La prima domanda di ricerca, come si è detto, riguarda la numerosità degli enti locali che, a novembre 2017, hanno già pubblicato sul portale istituzionale il rendiconto semplificato per il cittadino riferito all'esercizio finanziario 2016, dando completo adempimento alla previsione del legislatore dell'armonizzazione contabile. I risultati mostrano una situazione in cui solamente pochissimi enti locali hanno proceduto alla redazione del documento. In particolare, dallo studio effettuato sono stati raccolti solamente 3 Comuni (Alba, Bussolengo e Prato), su un campione di 567 enti, che hanno pubblicato il rendiconto semplificato per il cittadino.

Al fine di ampliare la platea di analisi e verificare l'orientamento complessivo delle amministrazioni territoriali, si è quindi scelto di effettuare un'indagine analoga considerando anche tutte le Regioni. L'obiettivo è comprendere se la mancata redazione del rendiconto semplificato per il cittadino si concentrasse nel comparto enti locali o se, altresì, si trattasse di una prassi in uso anche in altri enti, soggetti comunque alle regole dell'armonizzazione contabile.

Anche in questo caso, i risultati sono analoghi: a novembre 2017 risultano solamente 3 Regioni (Piemonte, Veneto e Sardegna) che hanno pubblicato il rendiconto semplificato per il cittadino sul portale istituzionale.

In definitiva, a novembre 2017, su un campione di 567 enti locali rappresentativo della realtà nazionale solamente 3 Comuni hanno redatto il rendiconto semplificato del cittadino e, allo stesso tempo, solamente 3 Regioni, su tutte quelle che rappresentano il territorio nazionale, hanno realizzato lo stesso documento.

Al fine di rispondere alla seconda domanda di ricerca, l'analisi è stata indirizzata allo studio della comprensibilità di tutti i rendiconti semplificati raccolti nella ricerca. In altre parole, l'analisi è stata svolta su 6 case study, come nel prosieguo sarà opportunamente approfondito.

Come si è detto, lo stakeholder comunità prevede n. 11 KPI. Il valore massimo della qualità dell'informazione è 22, mentre il livello di compliance considerato soddisfacente è fatto pari a 11. Inoltre, si rileva che, a livello di singolo ente locale, nessuno tra quelli analizzati fornisce informazioni dettagliate poiché nessuna osservazione raggiunge un livello di compliance soddisfacente. A livello, invece, di singola Regione si segnalano positivamente la Sardegna e il Piemonte che raggiungono un livello di compliance soddisfacente.

Lo stakeholder famiglie si compone di n. 8 KPI; ne deriva, a ben vedere, che il valore massimo della qualità dell'informazione ottenibile è pari a 16, mentre il livello di compliance considerato soddisfacente è pari a 8. Nessuno dei Comuni appartenenti al campione esaminato, in realtà, presenta un livello di compliance soddisfacente nella direzione dello stakeholder famiglie. A livello di singola Regione, invece, il Piemonte e la Sardegna raggiungono un livello di compliance soddisfacente.

Ancora, lo stakeholder giovani si struttura poi su n. 3 KPI. In base alla metodologia utilizzata il valore massimo ottenibile è quindi pari a 6, mentre il livello considerato soddisfacente risulta pari a 3. Nessuno degli enti esaminati – né tra i Comuni, né tra le Regioni – raggiunge ancora un livello di compliance considerato soddisfacente.

Rispetto allo stakeholder ambiente, invece, si rilevano n. 5 KPI, con un punteggio massimo ottenibile fatto pari a 10, mentre il livello considerato soddisfacente è pari a 5. Nessuno tra gli enti locali raggiunge un livello considerato soddisfacente di informazione resa per il tramite del rendiconto semplificato del cittadino. Lo stesso fenomeno è osservabile per le Regioni considerate.

Lo stakeholder risorse umane, invece, è strutturato su n. 10 KPI. Sulla base della metodologia impiegata nel presente contributo, quindi, il punteggio mas-

simo ottenibile è pari a 20, mentre un livello di informazione considerata soddisfacente è pari a 10. Anche in questo caso nessuno dei Comuni analizzati restituisce un livello soddisfacente di informazione per l'esercizio considerato. Tale scenario è replicato nelle Regioni, laddove nessuna restituisce un livello di compliance soddisfacente.

Infine, lo stakeholder istituzioni si compone di n. 3 KPI. In ordine alla metodologia impiegata nel presente contributo, il punteggio massimo ottenibile per lo stakeholder in analisi è pari a 6, mentre un livello di informazione ritenuta soddisfacente si attesta su un punteggio pari a 3. A differenza degli altri stakeholder, dove nessuno dei Comuni appartenenti al campione ha registrato un livello di informazione ritenuta soddisfacente, due Comuni su tre – per l'esercizio 2016 – hanno prodotto un'informativa tale da raggiungere, almeno, il livello soddisfacente di compliance. Analogamente, due Regioni su tre raggiungono un livello di compliance soddisfacente nel secondo campione analizzato.

La Tab. 4 sintetizza i dati relativi al livello di compliance dei Comuni e delle Regioni rispetto agli stakeholder sistematizzati:

Tab. 4 – Sintesi dei risultati

	Comunità	Famiglie	Giovani	Ambiente	Risorse Umane	Istituzioni
Comuni	Insoddisfacente per tutti i casi	Soddisfacente per 2 casi				
Regioni	Soddisfacente per 2 casi	Soddisfacente per 2 casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Soddisfacente per 2 casi

Fonte: nostra elaborazione

Complessivamente risultano evidenti i limitati risultati in merito all'approccio informativo utilizzato nella redazione del rendiconto semplificato per il cittadino che produce un'informativa di sintesi non in grado di determinare effetti positivi in termini di comprensibilità dell'informazione per gli stakeholder. L'approccio alla rendicontazione appare quindi orientato ad una mera sintesi del rendiconto dell'ente, senza tenere conto della necessità di rendere più chiara e comprensibile l'informativa in una prospettiva tipica dell'approccio del popular reporting.

6.5. Conclusioni

Il problema di offrire una rendicontazione sui risultati, nelle diverse prospettive finanziarie e non, è di forte attualità a livello internazionale per le pubbliche amministrazioni con esperienze innovative come il popular reporting. Tuttavia, nella fase che sta attualmente attraversando la pubblica amministrazione italiana, il processo di innovazione in questo campo ha subito un certo “affievolimento” anche imputabile alla crisi finanziaria che non ha risparmiato il settore pubblico.

Con il D.Lgs 118/2011, però, il legislatore torna – quantomeno in via potenziale – sul tema in analisi introducendo, tra le altre novità, un documento afferente all’ambito della rendicontazione non esclusivamente contabile: il rendiconto semplificato per il cittadino, oggetto dell’indagine proposta da questa ricerca. Più specificatamente, in ragione dell’estrazione non esclusivamente contabile del documento e della sua funzione di offrire una lettura comprensibile a tutti gli stakeholder del rendiconto dell’ente locale, esso afferisce alle esperienze tipiche del popular reporting già avviate negli Stati Uniti ormai dagli anni Novanta.

La ricerca si è quindi posta due diverse domande, ovvero, in prima istanza, cercare di comprendere quanti enti locali avessero effettivamente redatto il rendiconto semplificato del cittadino e, successivamente, se l’approccio alla rendicontazione fosse finalizzato a favorire la comprensibilità del documento a tutti gli stakeholder o se invece rappresentasse una semplice sintesi del rendiconto.

In merito alla prima domanda di ricerca, i risultati dell’analisi empirica, in primis, fanno riflettere sulla modesta risposta – in termini di numerosità – dei Comuni e delle Regioni appartenenti al campione alla novità legislativa; è emerso, infatti, che appena 3 Comuni e 3 Regioni a novembre 2017 avevano pubblicato sul portale istituzionale il rendiconto semplificato per il cittadino.

Risulta evidente, allora, che il documento sia passato quasi “inosservato” agli occhi degli operatori a fronte delle più grandi e rilevanti novità (a partire dalla nuova contabilità finanziaria potenziata, per passare a quella economico-patrimoniale, fino al bilancio consolidato) introdotte dall’armonizzazione contabile. Questa prassi impone certamente di sottolineare la necessità per gli enti locali di adempiere in maniera più compiuta a questo tassello del processo di accountability al momento ancora mancante ma pone anche l’opportunità di riflettere, fin da subito, su come utilizzare al meglio questo documento.

In altri termini, i risultati evidenziano come, per il momento, non solo non sia stata proposta una riflessione sulla natura di questo nuovo documento introdotto dalla riforma dell’armonizzazione contabile ma come la disposizione non sia neppure oggetto di applicazione da parte degli enti locali.

Appare quindi urgente ripartire fin da subito da questo ultimo punto, offrendo per prima una concreta attuazione al rendiconto semplificato per il cittadino e ragionando, fin dalle prime esperienze, sulla sua natura.

Da considerare, inoltre, che la maggior parte delle amministrazioni coinvolte avevano già realizzato in passato esperienze di rendicontazione innovativa più o meno robuste. Il Piemonte infatti ha realizzato il bilancio sociale con cadenza annuale a partire dal 2017 mentre Veneto, Sardegna ed il Comune di Prato (il più grande tra quelli attivi) hanno redatto lo stesso documento con periodicità variabile. Questa circostanza potrebbe suggerire che il rendiconto semplificato per il cittadino possa essere interpretato da queste amministrazioni come un'evoluzione del percorso di rendicontazione sociale e che sia lecito attendersi nel prossimo futuro una sua diffusione più rapida in amministrazioni con esperienze pregresse in quest'ambito o quantomeno più sensibili a tematiche legate all'innovazione nei processi di rendicontazione anche di natura non strettamente finanziaria.

In merito poi alla seconda domanda di ricerca, l'analisi dei rendiconti finora redatti dagli enti che si sono cimentati per primi in questa esperienza descrive, come era lecito aspettarsi, un documento indirizzato ad una mera sintesi del rendiconto generale dell'ente senza particolari attenzioni alle esigenze conoscitive e di comprensibilità degli stakeholder (i cittadini, in primis, come suggerisce il nome del rendiconto stesso). La ricerca rivela quanto, almeno nell'attuale fase, si sia del tutto lontani da una logica di popular reporting poiché i rendiconti fin qui redatti non propongono logiche di rendicontazione capaci di aprire il ragionamento ad elementi quali la comprensibilità e la facilità di lettura senza considerare elementi quali la qualità dei servizi o sull'impatto sociale ed ambientale dell'azione amministrativa dell'ente locale.

A parere di chi scrive il legislatore aveva in mente ben altro ovvero un rendiconto semplificato che consentisse al cittadino almeno di leggere i risultati delle azioni dell'ente locale con un linguaggio chiaro e comprensibile. Un documento che contribuisse alla chiusura del cerchio della logica di trasparenza nella gestione delle risorse pubbliche e che facesse tesoro delle esperienze del passato come quelle della rendicontazione sociale. Gli enti locali, trovandosi ancora in una fase iniziale, hanno però la possibilità di cogliere questo spirito e di utilizzare il rendiconto semplificato in ottica di miglioramento dell'accountability e della trasparenza, rivitalizzando un percorso fondamentale per l'instaurazione di un rapporto virtuoso tra amministrazione e collettività.

In altre parole, il rendiconto semplificato per il cittadino potrebbe rappresentare una concreta occasione per avviare un nuovo percorso di rendi-

contazione degli enti locali e della pubblica amministrazione improntato ad una logica di confronto e di dialogo con i cittadini, attingendo alle esperienze internazionali del popular reporting. Questo passaggio consente anche non disperdere le energie che negli anni sono state investite nella redazione di altri documenti comunque finalizzati a tali percorsi di trasparenza quali il bilancio sociale o di mandato incanalando queste esperienze in un unico strumento di rendicontazione. Peraltro, il rendiconto semplificato per il cittadino assume in questo contesto una dignità di strumento previsto dall'ordinamento contabile, caratteristica che potrebbe consentire un'ampia diffusione di tali esperienze finora classificate, con alterne fortune, nella categoria delle buone prassi dell'ente locale.

Questa ricerca presenta certamente alcuni limiti. L'analisi è condotta su un campione limitato di enti che, in ottica di miglioramento futuro, potrà essere ampliato per disporre di un numero di osservazioni più ampio. Nello stesso modo, l'analisi di contenuto potrebbe essere estesa considerando aspetti diversi per valutare ancor più approfonditamente la rendicontazione finora prodotta. Inoltre, la ricerca dovrà essere ripetuta per valutare la concreta evoluzione del fenomeno che nel corso del tempo potrà evidenziare una crescita nella numerosità delle esperienze realizzate.

Si ritiene tuttavia che questo studio possa contribuire ad accendere la luce su uno strumento fino ad ora poco considerato nella complessa riforma dell'armonizzazione contabile ma che possiede senza dubbio numerose potenzialità ancora inesplorate.

Bibliografia

- Bergmann A. (2012), *The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland*, Public Money & Management, 32(1): 15-20.
- Biancone P., Secinaro S. (2015), *Popular financial reporting. Un nuovo strumento di rendicontazione per le municipalità*, Giappichelli, Torino.
- Burritt R., Welch S. (1997), *Accountability for the environmental performance of the Australian Commonwealth public sector*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10(4): 532-561.
- Caperchione E., Pezzani F. (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Cohen S., Karatzimas S. (2015), *Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting*, International Journal of Public Sector Management, 28(6): 449-460.
- Cole F. (1988), *Content Analysis: Process and Application*, Clinical Nurse Specialist, 2(1): 53-57.

- Dubnick M.J. (1998), *Clarifying accountability. An ethical theory framework*, in Sampford C., Preston N. (eds), *Public Sector Ethics: finding and implementing values*, Routledge, London.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1992), *Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry*, Governmental Accounting Standard Board, Norwalk (CT), USA.
- Grey A, Jenkins B. (1993), *Codes of Accountability in the New Public Sector*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(3): 52-67.
- Groff J.E., Pitman M.K. (2004), *Municipal financial reporting on the world wide web: a survey of financial data displayed on the official websites of the 100 largest US municipalities*, Journal of Government Financial Management, 53(2): 20-30.
- Hernandez A.M., Perez C.C. (2004), *The relevance of Spanish local financial reporting to credit institution decisions: An empirical study*, International Journal of Public Sector Management, 17(2): 118-135.
- Lapsley I., Arnaboldi M. (2009), *On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity*, European Accounting Review, 18(4): 809-836.
- Mack J., Ryan C. (2007), *Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?*, International Journal of Public Sector Management, 20(2): 134-146.
- Monfardini P. (2010), *Accountability in the new public sector: a comparative case study*, International Journal of Public Sector Management, 23(7): 632-646.
- Parker L., Gould G. (1999), *Changing public sector accountability: critiquing new directions*, Accounting Forum, 23(2): 109-135.
- Romolini A. (2007), *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Romzek B.S. (2000), *Dynamics of public sector accountability in an era of reform*, International Review of Administrative Sciences, 66(1): 21-44.
- Romzek B.S., Dubnick M.J. (1987), *Accountability in the public sector: lessons from the challenger tragedy*, Public Administration Review, 47(3): 228.
- Sharp F.C., Carpenter F.H., Sharp R.F. (1998), *Popular financial reports for citizens*, The CPA Journal, 68(3): 34-38.
- Sinclair A. (1995), *The chameleon of accountability: forms and discourses*, Accounting, Organizations and Society, 20(2-3): 219-237.
- Walker R.G. (2009), *Public sector consolidates statements—An assessment*, Abacus, 45(2): 171-220.

7. LE NOVITÀ NORMATIVE TRA FALSO IDEOLOGICO E FALSO IN BILANCIO

di *Paolo Ricci, Paolo Esposito e Renato Civitillo**

7.1. Introduzione

Dopo diversi decenni di continue spinte riformatrici, il legislatore italiano sembra aver trovato un più corretto equilibrio tra la condizione di una pubblica amministrazione organizzata secondo modelli e paradigmi che ancora stentano ad affermarsi nel contesto di riferimento (Ricci & Civitillo, 2017) e un accresciuto bisogno di rappresentazione contabile veritiera dei fenomeni aziendali, partorendo un decreto, il D.Lgs. 118/2011, che contempla un set di risposte che lo stesso dibattito scientifico aveva negli anni e più di recente stimolato e sollecitato (Mussari, 2011; Ricci, 2012; Fanelli & Ferretti, 2014). Anche la prassi, seppure con prevedibili resistenze e oggettive difficoltà, aveva in qualche misura apprezzato soprattutto il potenziale cambiamento, l'occasione da non perdere. La sperimentazione, prevista dalla stessa riforma, per quanto sofferta e con alti e bassi di attenzione, ha saputo garantire quell'affinamento normativo e applicativo senza il quale oggi staremmo a parlare di un'ulteriore riforma incompiuta. È secondo tale prospettiva che, solo per fare un esempio, va analizzata la condotta del Comune di Firenze che, prima aderisce alla sperimentazione della armonizzazione dei sistemi contabili di cui all'art. 36 del D.Lgs. 118/2011 (con Delibera n. 5/859 del 10 gennaio 2012) e poi procede alla revoca della stessa (con Delibera n. 2013/G/00071 del 19 marzo 2013). La causa: le conseguenze derivanti dall'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, oltre alla necessità di "un consistente impegno di personale aggiuntivo (difficilmente reperibile con gli attuali limiti stringenti in materia di assunzioni) e

* Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Paolo Ricci, dell'Università di Napoli Federico II, è da considerare autore dei par. 1 e 2, il Dott. Paolo Esposito, dell'Università del Sannio, del par. 3, il Dott. Renato Civitillo, dell'Università del Sannio, del par. 4. Il par. 5 è da attribuire congiuntamente al Prof. Paolo Ricci e al Dott. Renato Civitillo.

l'acquisto di nuovi programmi gestionali in informatici" (Delibera n. 2013/G/00071 del 19 marzo 2013). Nonostante il processo di cambiamento e la costante attenzione al tema da parte del legislatore nazionale, i bilanci pubblici, come quelli privati (Jones, 2011), sono stati e sono tuttora oggetto di falsificazione e danno scandalo. Numerose sono le notizie di reato e rilevanti i casi trattati dalla magistratura penale e contabile (si veda, per tutte, la Delibera n. 23/2013, Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per la Campania). Per varie ragioni, infatti, i soggetti decisori politici, sostenuti da una classe manageriale pubblica particolarmente complessa (Angiola & Marino, 2010; Liguori et al., 2014), continuano ad assumere un atteggiamento di scarsa cura nei confronti dei principali documenti di contabilità pubblica, disconoscendone ruolo e rilevanza, e praticando una accountability pubblica (Ricci, 2016) ancora molto distante da quella dichiarata.

7.2. Domande di ricerca e metodologia

Il presente capitolo analizza il tema del falso in bilancio pubblico alla luce delle riforme introdotte dal D.Lgs. 118/2011, elaborando piste di riflessione sulle seguenti domande:

- 1) qual è il bene giuridicamente protetto dalle norme riguardanti il falso in bilancio? In ambito pubblico, le norme sul falso ideologico riescono a svolgere un'efficace azione di presidio?
- 2) quali comportamenti contabili e quali politiche di bilancio sono in grado di ledere le finalità dei bilanci pubblici? Tali comportamenti e tali politiche sono chiaramente individuati e fronteggiati dalle norme contabili di riforma?
- 3) da alcuni casi esaminati (Comuni di Alessandria e Catania) si possono trarre generalizzabili elementi di giudizio per alimentare un possibile dibattito su possibili correzioni da introdurre nell'ordinamento giuridico italiano per eliminare gli abusi di bilancio o per limitare quella che in maniera un po' troppo bonaria viene a volte definita contabilità creativa?

Sotto un profilo metodologico, il lavoro si sviluppa attraverso una analisi della letteratura scientifica di riferimento, sia contabile sia manageriale, per poi approfondire due casi di presunte o reali falsificazioni di bilanci pubblici poste sotto l'attenzione della autorità giudiziaria. La ricerca si conclude discutendo la necessità di integrazioni normative atte a fronteggiare sistematicamente il fenomeno del falso in bilancio pubblico. L'esame della letteratura consente di comprendere se e in quale direzione si è studiato finora il

fenomeno in ambito di contabilità pubblica e di public management, soprattutto in relazione:

- al rischio di inefficacia delle gestioni che i soggetti politici perseguono quando i bilanci dai quali assumono informazioni sono falsi;
- al rischio di mistificazione delle strategie pubbliche finalizzata alla mera ricerca del consenso elettorale.

Lo studio dei casi di due Comuni, significativi per collocazione geografica e per dimensione, offre il pretesto per comprendere cosa viene osservato dagli inquirenti e cosa risulta davvero decisivo nel contestare il reato di falso ideologico, valutazione che nel presente lavoro viene svolta a prescindere dal risultato finale delle indagini giudiziarie o dalle sentenze di ogni ordine e grado a cui sono giunti o potrebbero giungere i giudicanti. Nello specifico, l'analisi risulta articolata nei seguenti momenti logici:

- a) individuazione dei comportamenti contabili contestati dalle autorità inquirenti che costituirebbero violazioni normative;
- b) esame delle contestazioni, attraverso le motivazioni tecnico-giuridiche adottate dagli organi inquirenti o da loro ausiliari, evidenziando se esista o meno una relazione diretta o indiretta, esplicita o implicita, con specifiche disposizioni contabili;
- c) esposizione degli assunti difensivi e delle controdeduzioni svolte a ragione dalle parti sottoposte ad indagine a cui i reati vengono contestati proprio con riferimento alle singole violazioni;
- d) valutazione del gap tra comportamento contabile contestato e norme che sono a presidio delle finalità del bilancio pubblico, ovvero la capacità delle norme vigenti di fronteggiare comportamenti patologici, penalmente e patrimonialmente rilevanti.

Occorre innanzitutto precisare che le norme di riforma del D.Lgs. 118/2011 non contengono specifiche disposizioni aventi ad oggetto le false comunicazioni finanziarie o il falso in bilancio. Nell'ordinamento giuridico italiano tali disposizioni sono presenti per le imprese commerciali e contenute negli artt. 2621 e ss. del Codice Civile. Per quasi unanime riconoscimento della dottrina giuridica ed economico-aziendale tali norme sono poste a tutela della fiducia tra gli operatori, senza fiducia i mercati non esisterebbero. I bilanci delle imprese commerciali e quindi tutte le comunicazioni sociali, finanziarie, e più di recente, anche non finanziarie, sono alla base del sistema economico: attraverso i bilanci le imprese assumono le proprie decisioni di comportamento e, sempre attraverso i bilanci, gli operatori scambiano informazioni fondamentali per il funzionamento dei mercati. Falsificare un bilancio di una impresa costituisce lesione del sistema delle relazioni economiche e quindi pregiudica il presupposto degli scambi economici: la

fiducia. I bilanci pubblici, ovvero i bilanci delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, presentano la stessa finalità ma la fiducia, che è alla base delle relazioni pubbliche, tra amministratori e amministrati, ha natura molto diversa. Non alimenta il corretto e sano funzionamento dei mercati, fatta eccezione per le ovvie considerazioni intorno alla emissione del debito pubblico o alla partecipazione e al sostegno al bilancio della Unione Europea: le relazioni, che le informazioni di natura finanziaria alimentano, hanno natura politica, sono cioè fondate sulla costruzione della legittimazione dell'azione pubblica e sul controllo di cui quella stessa legittimazione necessita. In questa direzione risulta significativo comprendere chi è il soggetto economico nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche e come si struttura il processo attraverso il quale decisione e consenso si determinano. Il cittadino, che è allo stesso tempo contribuente, attraverso le tasse, elettore ed eletto, partecipando all'amministrazione per mezzo dell'elettorato attivo e passivo, ed utente, in quanto beneficiario dei servizi pubblici, rappresenta il primo destinatario dell'informazione finanziaria pubblica ed è in questa triplice veste che gli dovrebbe essere garantito un set accurato e completo di disposizioni normative teso a dare certezza a tali relazioni e ad assumere il controllo delle decisioni esclusivamente fondate sulla rappresentazione veritiera e corretta dei fenomeni economici della pubblica amministrazione.

7.3. Rassegna della letteratura ed evidenze internazionali

Il falso in bilancio è stato, negli anni, un tema non del tutto presidiato dalla letteratura economico-aziendale, più focalizzata ad analizzare i principi ed i sistemi di governance nelle loro fisiologie che nelle loro patologie. Gli studi di ragioneria si sono concentrati nel comprendere gli effetti piuttosto che le cause di quelle politiche di bilancio considerate a volte in letteratura come *creative accounting* o *window dressing*. Politiche di bilancio distorsive della rappresentazione veritiera e corretta dell'informativa di bilancio, al punto da corrodere la sostanza giuridica ed economica, distruggendo e deteriorando fiducia e valori, privati e pubblici (D'Alessio, 2003; Ricci & Esposito, 2015). Il crescente interesse sulla falsità e sui controlli dei bilanci pubblici, da parte degli azionisti pubblici, è stato spesso generato da emergenze e spinte mediatiche dell'agenda politica (effetto annuncio), nazionale e internazionale. Tuttavia, negli anni successivi alle schizofreniche riforme normative della contabilità pubblica non sono seguite analisi e valutazioni in grado di influenzare culturalmente fino in fondo i comportamenti e le politiche aziendali (Ricci, 2012). Alcuni studiosi (D'Alessio, 2003) hanno sottolineato poi come "il bilancio

pubblico di rendicontazione è stato per anni, forse si può dire per troppi decenni, non molto considerato, anzi per certi versi anche abbandonato quale strumento di analisi dei comportamenti amministrativi e quale strumento informativo per le scelte di governo e di direzione pubblica” (p. 66). Anche la magistratura contabile, con le sue censure tardive, “si è poco preoccupata di dare valore a questo documento di bilancio... ed è stata poco vigile sulla qualificazione delle informazioni desumibili dai bilanci di rendicontazione e ciò, insieme alle particolari urgenze di misurare e di autorizzare i comportamenti amministrativi attraverso i bilanci di previsione... [concorrendo] ad accrescere un generalizzato disinteresse verso i valori contabili di gestione e quindi di rendicontazione” (D’Alessio, 2003: 66). Gli studiosi hanno anche sottolineato la centralità del falso di bilancio, così come la sua pericolosità, legata al fatto che un bilancio pubblico falso pregiudicherebbe il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. La letteratura individua, tra l’altro, nel recupero della centralità del concetto di autorizzazione dell’organo di indirizzo politico (*vote accounting*), un vero e proprio comandamento (Ricci, 2012) per regolare la complessità delle responsabilità politiche nelle decisioni e nei comportamenti delle aziende pubbliche, massimizzando il controllo del denaro pubblico (Ricci, 2012); curando così le diverse fasi in cui si articola la catena del comando e della spesa, specie nel momento in cui un bilancio di previsione o un rendiconto rischiano di presentarsi poco trasparenti o poco comprensibili (Ricci, 2012). Così come la rappresentazione ai terzi e agli stakeholder di un’informazione corretta, è in grado di supportare adeguatamente il governo delle aziende pubbliche consentendo un’effettiva programmazione e accrescendo legittimazione, consenso e controllo sociale.

L’informazione veridica nella pubblica amministrazione, pertanto, “costituisce un bene da tutelare in misura maggiore rispetto a quanto avviene nei confronti del settore privato” (Farneti, 2005: 6). La letteratura internazionale negli ultimi decenni si è occupata del falso di bilancio e delle false comunicazioni sociali sotto una duplice prospettiva di osservazione. Da un lato, studiando il fenomeno in relazione alla qualità delle informazioni contabili e delle politiche di bilancio, meglio note come *creative accounting*, dall’altro, analizzando le tecniche di manipolazione contabile. Nel contesto del settore pubblico e del no profit, le evidenze della letteratura internazionale sul falso in bilancio esprimono un interesse limitato da parte degli studiosi, mettendo in luce peraltro una debolezza nella comprensione delle cause e delle ragioni che hanno concorso alle alterazioni e alle manipolazioni contabili delle politiche di bilancio, analizzando le strategie, gli incentivi, le opportunità e le tecniche di *creative accounting*. La predominanza nel contesto europeo degli studi sulla *creative accounting* e i processi di armonizzazione contabile nel settore pubblico,

secondo alcuni studiosi, è dovuta a motivazioni diverse. I vantaggi realizzati sono di diversa natura, fiscale, finanziaria, elettorale, politico-strategica, per supportare e attenuare le pressioni di gruppi di interesse e gruppi particolareggiati di stakeholder (media, cittadini, elettori, investitori ufficiali, autorità pubbliche) in merito alla corretta gestione della spesa pubblica. Da un'attenta analisi della letteratura, si evidenzia come nei Paesi di matrice anglosassone, le politiche di bilancio non abbiano sempre concorso nella produzione di *manipulation* (alterazioni o distorsioni) quando supportate da una radicata cultura contabile fondata sull'*accrual basis*, secondo una prospettiva funzionalista (Benito et al., 2008).

Nei Paesi latini, invece, gli studi hanno evidenziato un rischio maggiore da parte delle politiche di bilancio di generare alterazioni e degenerazioni patologiche delle informative di bilancio o di falso (Melo et al., 2014), specie in quei Paesi ancora strettamente legati al *cash accounting*, e ad una mentalità finanziaria; nonostante i realizzati processi di convergenza e di armonizzazione contabile (Ricci, 2012; Ricci & Civitillo, 2018). In Spagna, in particolare, gli studi di Benito, Montesinos & Bastida (2008) mostrano, nel caso del settore pubblico e dei partenariati pubblico privato, come le politiche di bilancio di *creative accounting* hanno accompagnato con informazione non veritiere, distorte ed errate, il governo spagnolo nelle scelte di programmazione, governo e controllo di alcune politiche pubbliche. Diversi e non sempre convergenti sono i contributi degli studiosi sul tema. Infatti, in letteratura, alcuni studiosi sostengono che il passaggio dalla *cash basis* all'*accrual basis accounting* sia responsabile nella diminuzione dei pagamenti e delle transazioni finanziarie peggiorando le politiche di bilancio in favore dei destinatari finali. Altri contributi, dimostrano come l'adozione dell'*accrual basis accounting* possa o sia in grado preliminarmente di accompagnare le politiche di bilancio attraverso l'adozione e l'uso di *creative accounting* nel settore pubblico, e della *creative accrual accounting*, nel rispetto normativo e interpretativo di leggi nazionali e principi contabili, seguendo una prospettiva "funzionalista". Dall'analisi di sistematizzazione della letteratura economico aziendale emerge in tutta evidenza (Tab. 1) come la letteratura nazionale si sia spesso focalizzata sugli effetti piuttosto che sulle ragioni, sulle determinanti e sulle cause che hanno concorso a determinare il falso in bilancio e le false comunicazioni sociali nei bilanci pubblici.

Tab. 1 – Il falso in bilancio e le riforme della contabilità pubblica

AZIENDALISTI PUBBLICI (Public accounting, Public management)		IL FALSO IN BILANCIO E LE RIFORME DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA				
	Area di indagine (cosa)	Momento di indagine (quando)	Metodi di indagine (come)	Oggetto di indagine (chi)	Focus/ ragioni dell'indagine (perché)	
Letteratura Nazionale	sugli "effetti" del falso	"ex post"	Analisi "quali-quantitative"	"E.E.L.L." (mancato rispetto di principi, norme, riforme)	"frodi, corruzione; mancato rispetto di vincoli normativi"	
Letteratura Internazionale	sulle "cause" del falso	"ex ante"; "ex post"	Analisi "quantitative"	"Governi, NHS, PPP" (comportamenti, tecniche e strumenti di fraud auditing e forensic accounting)	"vincoli, opportunità sui saldi di finanza pubblica; rispetto del Patto di Stabilità; reazione a regole fiscali; vantaggi fiscali, finanziari, politici, elettorali"	

Fonte: nostra elaborazione

Il legislatore nazionale infatti, non supportato o adeguatamente supportato dall'analisi degli studiosi, è spesso intervenuto in maniera schizofrenica con "quell'ansia nevrotica dell'immediatezza delle riforme" (Ricci, 2012), intervenendo ex post sui reati di falso e corruzione (Ricci & Esposito, 2015) o sull'oggetto dei reati di falso, piuttosto che intervenire sui soggetti economici con responsabilità politica, decisionale e manageriale, correggendone o influenzandone cultura e comportamenti. Ma poiché la contabilità pubblica è "la migliore immagine riflessa dello stato della democrazia di un Paese ... , una contabilità inadeguata, incerta" e/o falsa, rende "poco trasparente il sistema politico e l'assetto delle istituzioni" (Ricci, 2012: 50). La letteratura internazionale, invece, specie quella americana e nord-centro europea, ha indagato non gli effetti del falso nei bilanci pubblici, quanto piuttosto le cause che hanno concorso a determinarlo, con approcci metodologici quasi sempre quantitativi, intervenendo così ex ante ed in maniera predittiva sui soggetti aventi diretta responsabilità decisionale, manageriale e/o politica, analizzando specifiche tecniche e strumenti (quali il *forensic accounting* e le attività di *fraud auditing*). Tra le cause osservate dalla letteratura economico aziendale internazionale, specie quella europea, gli studiosi hanno poi evidenziato le ragioni distorsive delle politiche di bilancio (*creative accounting*), e delle manipolazioni contabili (*accounting manipulation*), spesso legate al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica imposti dal Trattato di Maastricht, aggirando i vincoli finanziari imposti dal rispetto del Patto di Stabilità UE, realizzando interessi, opportunità e vantaggi di diversa natura (finanziaria, fiscale, occupazionale, politica ed elettorale), inducendo in inganno con

artifici contabili l'attività di monitoraggio delle diverse autorità preposte al controllo; gli investitori e gli elettori.

7.4. Alcune evidenze empiriche: i casi di Alessandria e di Catania

7.4.1. Il reato di falso ideologico e il Comune di Catania¹

Individuazione dei comportamenti contabili contestati

Nel settembre 2014 la Procura distrettuale della Repubblica presso il Tribunale di Catania avviava un procedimento giudiziario a carico di diversi componenti dell'amministrazione comunale di Catania, tra cui il Sindaco, gli assessori, il Direttore della ragioneria generale oltre ai diversi dirigenti comunali. I fatti ritenuti rilevanti riguardavano, in sostanza, il procedimento di formazione e approvazione dei Rendiconti di bilancio dal 2009 al 2011.

Il reato contestato era di “falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in atti pubblici” (art. 479 del Codice Penale), declinato dal Tribunale etneo in diversi capi di imputazione, a loro volta riconducibili alle seguenti macro-tematiche contabili:

- 1) omessa comunicazione dell'effettiva dimensione dei residui attivi;
- 2) appostazione di valori contabili “disallineati” (cioè non corrispondenti) rispetto alle risultanze contabili riportate nei bilanci di alcune delle partecipate;
- 3) non corretto utilizzo della voce “partite di giro” con riferimento ad alcune operazioni contabili;
- 4) omessa appostazione di valori contabili quali “debiti fuori bilancio e “passività ancora da riconoscere”.

Le contestazioni addotte dagli organi inquirenti

In merito ai residui di gestione, le contestazioni mosse dalla magistratura trovavano il loro fulcro nella presunta omissione della comunicazione della reale dimensione dei residui attivi esistenti relativamente agli esercizi 2009 e 2010. Conseguentemente, tale scorretta quantificazione avrebbe determinato ripercussioni contabili sulla redazione del corrispettivo Conto di

¹ Le osservazioni esposte nel presente paragrafo trovano riferimento, tra l'altro, nella seguente documentazione: Avviso all'indagato della conclusione delle indagini preliminari di cui al procedimento n. 15951/13 R.G.N.R.; Relazione sulla verifica amministrativo contabile effettuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale di Finanza, nel luglio 2007, al Comune di Catania.

Bilancio per l'esercizio 2011. Più in particolare, secondo gli organi inquirenti, il Comune di Catania avrebbe proceduto allo svolgimento delle operazioni di riaccertamento dei residui in violazione dei relativi precetti preordinati dal TUEL oltre che dai principi contabili nazionali. La risultante complessiva della presunta e scorretta condotta avrebbe così determinato evidenti conseguenze sulla determinazione del risultato di amministrazione, il quale sarebbe stato erratamente calcolato non solamente nel suo ammontare, quanto addirittura nel segno contabile: "che i disavanzi sofferti negli anni precedenti sarebbero stati ancor maggiori e gli avanzi si sarebbero ridotti o verosimilmente trasformati in disavanzi".

In parallelo alla questione dei residui contabili di gestione è possibile rilevare un secondo aspetto che, per i magistrati siciliani, avrebbe contribuito alla dissimulazione della reale situazione economico-finanziaria dell'ente etneo: si tratterebbe dell'appostazione contabile, nei documenti di rendiconto relativi agli anni 2009, 2010 e 2011, di "valori contabili 'disallineati' (cioè non corrispondenti) rispetto alle risultanze contabili riportate nei bilanci di alcune delle partecipate". In sostanza, le accuse verterebbero sulla non corretta contabilizzazione, da parte del Comune, di partite creditorie ovvero debitorie senza la corrispondente rappresentazione di bilancio da parte delle stesse società partecipate comunali.

La terza argomentazione logica di supporto al procedimento giudiziario in discussione, poi, consisterebbe nell'appostazione "nei rendiconti annuali 2009-2010-2011 sotto la voce 'partite di giro' (ovverosia entrate ed uscite effettuate nell'esercizio finanziario dell'Ente, dotate della caratteristica della neutralità e pertanto non incidenti sul risultato di amministrazione) e segnatamente sotto la voce 'Servizi per Conto Terzi', entrate ed uscite che dovevano invece trovare corretta allocazione in altri Capitoli del bilancio nelle loro voci contabili specifici, in quanto partite non neutrali".

Da ultimo, l'alterazione dei risultati contabili e di bilancio del Comune di Catania si sarebbe completata con una quarta fattispecie accusatoria, rappresentata dalla omessa contabilizzazione di diverse voci inquadrabili nella categoria logica dei debiti fuori bilancio ovvero delle passività da riconoscere. Tali omissioni, dunque, avrebbero di fatto determinato "risultati d'esercizio differenti da quelli rappresentati".

Tali irregolarità sarebbero state finalizzate ad "evitare che, pur ricorrendone i presupposti, dovesse procedersi, ex art. 141 del TUEL, allo scioglimento del Consiglio Comunale per la mancata adozione dei provvedimenti di salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 del TUEL e che venisse altresì formalmente dichiarato lo stato di dissesto finanziario del Comune di Catania". Ciò premesso, è bene soffermarsi sin da subito su quella

che si potrebbe definire indeterminazione o quantomeno contraddittorietà della presunta illecita finalità: la mancata adozione delle misure di salvaguardia degli equilibri di bilancio esita nello scioglimento del Consiglio Comunale. La dichiarazione di dissesto non esita nello scioglimento del predetto organo. In altri termini, si tratta di due fattispecie distinte: l'adozione di misure di riequilibrio manchevoli o insufficienti potrebbe essere valutata anche come una mancata adozione delle misure necessarie e quindi procurare lo scioglimento del Consiglio Comunale, mentre la dichiarazione di dissesto, una volta adottata, non determina lo scioglimento del Consiglio Comunale, ed è irrevocabile. In buona sostanza, l'omissione delle misure, ovvero la loro insufficienza, determina il rischio di scioglimento, mentre la dichiarazione di dissesto, quasi paradossalmente, si traduce nel venir meno dell'ipotesi di scioglimento del Consiglio Comunale.

D'altra parte, la situazione finanziaria precedente ai fatti contestati, in realtà, era stata già oggetto di alcune puntuali analisi da parte di differenti organi di controllo ed ispettivi, che avevano ben fotografato lo stato organizzativo, contabile e finanziario, nonché le difficoltà e le anomalie preesistenti.

Inoltre, il Comune di Catania risultava assegnatario di un contributo straordinario di € 140 milioni da parte del CIPE, materialmente erogato nel corso del 2009.

Analisi degli assunti difensivi e delle relative controdeduzioni

Seguendo il percorso logico di analisi e di studio all'inizio delineato, l'esposizione delle tesi accusatorie addotte dagli organi inquirenti, e sin qui brevemente richiamate, può acquistare pieno rilievo se confrontata con i ragionamenti difensivi contrapposti dalle parti cui sono state imputate le diverse violazioni².

Sul tema dei residui, è necessario osservare che tale gestione, nelle pubbliche amministrazioni italiane, è da sempre particolarmente complessa e foriera di anomalie (Borgonovi et al., 2015; Sicilia & Steccolini, 2015; Sorci, 2016),

Risultano particolarmente rilevanti le norme preposte dall'ordinamento giuridico italiano in merito alla natura delle operazioni di riaccertamento dei residui negli enti locali. In tal senso, si porga particolare attenzione al TUEL, con speciale riguardo – ai fini del presente lavoro – agli artt. 188, 189 e 228. Il c. 3 dell'art. 228 del TUEL disciplina l'operazione di riaccertamento dei residui attivi e passivi. Orbene, è utile evidenziare che il testo della norma,

² In relazione presente caso, e in riferimento ai capi di imputazione descritti, con Sentenza n. 401/17 del 27 marzo 2017, il Tribunale di Catania ha assolto il Direttore della ragioneria generale.

anche (e maggiormente) alla luce delle recenti modifiche legislative (D.Lgs. 118/2011 e ss. mm. ii.), si sostanzia nella sola disciplina del trattamento contabile dei residui alla luce del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata. Nulla, o molto poco, al contrario, il Testo Unico riserva al processo di revisione “delle ragioni di mantenimento” di tali poste che, di fatto, viene soltanto enunciato. In verità, tali aspetti rivestirebbero una importanza cruciale in merito al tema in discussione, particolarmente per i suoi indiscutibili effetti sui risultati della gestione (Bertocchi et al., 2006).

Eppure, e d'altra parte, è necessario ricordare che soprattutto i principi contabili elaborati dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali hanno disciplinato approfonditamente alcuni specifici aspetti concernenti la questione de quo: la ripartizione dei ruoli e, soprattutto, delle responsabilità delle vicende connesse al processo di riaccertamento periodico dei residui (direttamente e inequivocabilmente imputabili, in via esclusiva, ai dirigenti dei singoli servizi comunali) ma – soprattutto – la scarsa attenzione che nel passato gli operatori pubblici hanno avuto nei confronti del sistema di bilancio, senza che ciò costituisse elemento di falsificazione dei documenti e degli atti contabili. Nel principio contabile n. 1 (Programmazione e previsione nel sistema di bilancio) si legge: “6. Il sistema di bilancio degli enti locali è stato a lungo visto come mero adempimento di legge, con la conseguenza che l'aspetto contabile ha oscurato gli aspetti programmatici e gestionali del sistema e che si è radicato un diffuso disinteresse da parte degli operatori appartenenti a settori diversi da quello contabile alla concreta predisposizione ed attuazione del bilancio di previsione”.

La prospettiva appena tracciata consente di evidenziare chiaramente come la dinamica dei residui di gestione, attivi e passivi, venga lasciata sotto l'egida autoritaria (e quasi assolutista, potremmo dire) dei responsabili delle direzioni comunali, senza che nessun altro soggetto possa interferire con essi. La dottrina sul punto è assolutamente concorde: “Il riaccertamento dei residui attivi e passivi viene eseguito dai responsabili dei servizi interessati e formalizzato dal Consiglio dell'ente locale” (Cossiga, 2007: 1026).

Nel quadro appena tratteggiato, il D.Lgs. 118/2011 ha introdotto, tra le altre innovazioni, il principio della competenza finanziaria potenziata (Ricci, 2012) che, come è ben noto, comporta l'imputazione delle obbligazioni giuridiche all'esercizio in cui esse trovano scadenza. Si tratta, evidentemente, di un tentativo normativo finalizzato ad avvicinare, quanto più è possibile, il momento della rilevazione contabile:

- alla fase della liquidazione, dal punto di vista concettuale;
- alle rispettive fasi di cassa dell'entrata e della spesa, dal punto di vista temporale (Pavan et al., 2015).

La *ratio* della novella legislativa è ispirata al contenimento delle accennate dinamiche patologiche relative alla gestione dei residui, specie di quelli passivi (Pavan *et al.*, 2015). Il legislatore del D.Lgs. 118/2011, dunque, ha optato per una rivisitazione dell'attività di riaccertamento dei residui al solo scopo di conformare la stessa al necessario requisito di esigibilità previsto dal nuovo principio di competenza finanziaria potenziata. D'altra parte, nulla è cambiato riguardo al tema delle responsabilità connesse al processo di riaccertamento che, quindi, rimane intimamente attribuito alle singole Direzioni comunali e, maggiormente, continua a essere permeato di una "fisiologica" e conseguenziale fragilità, derivante dall'assenza nella norma di un coordinamento dell'intero processo che conduce alla loro formazione e, soprattutto, gestione.

Quanto, invece, al tema del disallineamento contabile tra l'amministrazione comunale "capogruppo" e il suo sistema di aziende partecipate (Ricci *et al.*, 2015), è necessario anzitutto premettere che, sebbene possa risultare particolarmente suggestivo, la sua corretta comprensione risiede – da un punto di vista logico – solo nella chiara individuazione delle grandezze contabili che possano risultare vere o quantomeno attendibili nel necessario confronto tra dati e appostazioni non coincidenti. In altri termini, l'effettiva cognizione e interpretazione di un fenomeno così delicato per le dinamiche contabili, a prescindere dallo specifico livello organizzativo, può conseguire solo dal valido accertamento di quale tra le due classi di valori discordanti possa ritenersi veritiera. L'assenza di tale prospettiva pregiudica ogni considerazione successiva, confondendo il disallineamento contabile con una falsità certa, quando – invece – potrebbe consistere in una semplice conseguenza dovuta, in molti casi, alla complessità di relazioni tra soggetti giuridici tipicamente distinti perché caratterizzati da poteri gestionali autonomi, complesse interpretazioni di sistemi contabili diversi e politiche di bilancio differenti.

Tali notazioni preliminari rappresentano un presupposto fondamentale per il cosiddetto "disallineamento contabile", sia considerato in astratto, ovvero con specifico riferimento al caso del Comune di Catania. Si tratta, in effetti, di classi di valori espresse da due entità pienamente autonome sotto ogni profilo: giuridico, organizzativo, economico, finanziario. Peraltro, tale approccio esclude totalmente la corretta contestualizzazione della complessità del quadro delle relazioni tra un ente comunale e le sue partecipate, caratterizzate – come appena accennato – da sistemi contabili assolutamente differenti (almeno all'epoca dei fatti contestati), e rispondenti a finalità totalmente diverse. Anche se questa non è la sede deputata, basti ricordare, semplificando, che il sistema di contabilità proprio dei Comuni italiani, specie nel contesto storico relativo al caso in esame, è stato fundamentalmente imperniato su una contabilità di tipo finanziario, essenzialmente finalizzata alla misurazione preventiva delle

quantità di risorse finanziarie da autorizzare alla spesa. Al contrario, la contabilità economico-patrimoniale, che normalmente contraddistingue le realtà organizzative aventi scopi imprenditoriali, risulta ispirata dalla finalità primaria di misurare il reddito d'esercizio nonché il connesso patrimonio di funzionamento (Pavan et al., 2015), comportando, conseguentemente, sistemi di rilevazione e determinazione quantitativa completamente differenti. In tal senso, si noti che è solo con il D.Lgs. 118/2011 che si è giunti all'effettivo affiancamento, seppur per soli fini conoscitivi, degli schemi tipici della contabilità economico-patrimoniale a quelli da sempre propri delle regole di contabilità finanziaria (Anselmi et al., 2012; Mussari, 2012; Pavan et al., 2015).

Si aggiunga, poi, che l'art. 147 quater, c. 1, del TUEL dispone che: "L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili". In tale ottica, la problematica deve essere necessariamente analizzata alla luce di un quadro normativo che, dunque, prevede la esclusiva e diretta responsabilità di un eventuale "Direzione delle partecipate comunali", su cui incomberebbe l'obbligo del controllo dei dati comunicati dalle partecipate e che, pertanto, escluderebbe, anche in questo caso fisiologicamente, una fondamentale visione sistemica delle responsabilità di bilancio.

Ancora una volta, dunque, appare evidente che il legislatore sembra attribuire scarsa rilevanza alle singolarità derivanti dalla duplicità (e differenziabilità) degli oggetti prima accennata. Nessun cenno normativo è difatti riservato a eventuali giudizi ovvero analisi della veridicità o anche semplice attendibilità dei dati da cui discenderebbero, teoricamente, i presunti disallineamenti. Tale atteggiamento normativo, del resto, sembrerebbe essere confermato anche a seguito delle più volte citate ultime riforme legislative.

I residui di gestione e il disallineamento contabile, tuttavia, non costituiscono – come prima descritto – le uniche tematiche rilevanti nello svolgimento del procedimento giudiziario in discussione. In tal senso, un'ulteriore materia, particolarmente stimolante per i rilievi argomentativi esprimibili, è rappresentata dai "servizi per conto terzi" cui, generalmente, si usa ancora riferirsi anche mediante la denominazione "partite di giro". Occorre sul punto operare una premessa: tali appostazioni derivano e derivavano da prassi contabili in molti casi consolidate presso le pubbliche amministrazioni italiane, tanto da comportare numerosi interventi interpretativi della Corte dei Conti (si vedano, per tutte, la Deliberazione n. 83/2013/PAR, Sezione di Controllo per la Regione Basilicata; la Deliberazione n. 12/2014/PAR, Sezione di Controllo per la Regione Lazio; la Deliberazione n. 58/2014/PAR, Sezione di Controllo per la Regione Liguria), nonostante le disposizioni

previste dal TUEL (in particolare, l'art. 168) e dai principi contabili. Proprio questi ultimi, d'altra parte, sono stati oggetto di precipuo e continuo aggiornamento a seguito proprio del processo di armonizzazione contabile (si veda, inoltre, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, sottoparr. 4.1 e 6.3, nonché l'intero par. 7 specificamente dedicato a tali poste contabili).

Tali prassi, poi, per quanto fonti di irregolarità formale, potrebbero essere anche note agli organi di controllo interni ed esterni e, tuttavia, giungersi comunque alla loro tollerabilità: in effetti, si tratterebbe di pratiche che, in assenza di altre misure organizzativo-contabili, renderebbero più rapida la gestione degli incassi di alcune tipologie di introito senza sostanziali impatti sugli equilibri di bilancio, proprio come nel caso relativo al Comune di Catania. Nella prospettiva appena delineata, dunque, la gestione dei servizi per conto di terzi costituirebbe la soluzione tecnica a fronte dell'esigenza di rilevare in contabilità fenomeni gestionali che sono in grado di generare, per loro natura, movimenti finanziari in entrata e in uscita di pari importo. Attraverso tali voci contabili, il sistema di bilancio tiene memoria di operazioni che in un dato periodo si neutralizzano, ovvero non producono effetti in termini di risultati di gestione (Mulazzani, 2005; Puddu, 2006).

Infine, avendo riguardo alla presunta e contestata dissimulazione della reale situazione economico-finanziaria conseguente all'appostazione di debiti fuori bilancio "per svariati milioni di euro", occorre premettere che dottrina economico-aziendale (Cossiga, 2007; Ricci & Civitillo, 2015) e giurisprudenza contabile (si vedano, per tutte, la Deliberazione n.177/2015/PAR, Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per la Regione Siciliana; la Sentenza n. 22/2016, Corte dei Conti – Sezione Prima Giurisdizionale Centrale; la Delibera 20/2015/SRCPIE/PAR, Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per Piemonte) si sono occupate molto del tema riconoscendone la sensibile complessità, sia in relazione al perimetro del fenomeno sia riguardo alle relative responsabilità.

Relativamente al caso di specie, poi, il fondamentale nucleo argomentativo risulterebbe incentrato sulle eventuali refluenze scaturenti da tali omissioni e consistenti, essenzialmente, nell'ipotetica alterazione dei risultati d'esercizio rispetto a quelli ufficialmente dichiarati.

Del resto, è assai utile e importante precisare come, sul tema dei debiti fuori bilancio, il principio contabile n. 3, al punto 62, statuisca anzitutto che "in analogia alla competenza ad impegnare le spese affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole spese, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti. È compito dei responsabili dei servizi evidenziare in sede di rendiconto

l'eventuale esistenza di debiti fuori bilancio per l'attivazione del procedimento di riconoscimento di legittimità di cui all'art. 194 del TUEL”.

D'altro canto, quest'ultimo, come noto, si riferisce alla fattispecie contabile in parola limitandosi a disciplinare la tassonomia delle fattispecie ricomprendibili nella procedura di riconoscimento prevista dall'art. 194 dello stesso Testo Unico. La competenza che la citata norma riconosce sul tema al Consiglio Comunale ha diverse spiegazioni tra cui: “L'attribuzione al consiglio dell'ente di riconoscerne la legittimità, risponde alla duplice esigenza di dotare tale organo della piena conoscenza, conferendogli l'assoluta responsabilità della decisione, ma anche di permetter al medesimo la valutazione sul fine pubblico conseguito (*utilitas*) e sulla condotta dell'amministratore che quel debito ha originato con un atto, un provvedimento, un fatto, un comportamento, anche omissivo” (Cossiga, 2007).

Evidentemente, e ancora una volta, l'apparato normativo predisposto dal legislatore, e confermato dal D.Lgs. 118/2011, non contempla in modo né analitico, né sistemico, l'attribuzione soggettiva delle responsabilità conseguenti a una eventuale condotta patologica (sia colposa che dolosa) nell'omissione di valori così cruciali per la salubrità finanziaria delle organizzazioni pubbliche quale i debiti fuori bilancio.

7.4.2. Il Comune di Alessandria: tra dissesto finanziario e danno erariale³

Individuazione dei comportamenti contabili contestati

Differentemente dal caso precedente, il Comune di Alessandria veniva fatto destinatario di una procedura di accertamento avviata dalla Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per il Piemonte – quale processo di controllo previsto dall'art. 1, cc. 166 e ss. della L. 266/2005 – successivamente esitato secondo quanto previsto dall'art. 6, c. 2, del D.Lgs. 149/2011.

La magistratura contabile, con la Delibera n. 279 del 28 novembre 2011 e, successivamente, con la Delibera n. 12 del 19 febbraio 2012, accertava l'inadempimento del Comune nell'adozione delle necessarie misure correttive previste a fronte dei rilievi precedentemente formulati. Da ultimo, con

³ Le osservazioni esposte nel presente paragrafo trovano riferimento, tra l'altro, nella seguente documentazione: Relazione dei revisori dei conti del Comune di Alessandria al rendiconto di gestione dell'esercizio 2010; Delibera n. 12/2012/SRCPIE/PRSE, Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per il Piemonte; Sentenza n. 6/2013, Corte dei Conti – Sezione regionale di controllo per il Piemonte.

la Delibera n. 260 del 27 giugno 2012, epoca successiva al D.Lgs. 118/2011 anche se contemporanea alla fase di sperimentazione, la stessa Corte provvedeva ad accertare “il perdurante inadempimento del Comune di Alessandria nell’adozione di misure correttive idonee a effettivamente risanare la propria situazione finanziaria gravemente deficitaria ed in tal modo invertire la tendenza al suo progressivo deterioramento”, nonché “la sussistenza delle condizioni previste dall’art. 244 del TUEL per la dichiarazione dello stato di dissesto finanziario”. La procedura di cui al D.Lgs. 149/2011 si risolveva nella necessaria dichiarazione di dissesto finanziario, di fatto proclamato il 12 luglio 2012 con la delibera di un neo-eletto consiglio comunale, insediatosi a seguito delle elezioni amministrative svoltesi poco prima.

Le contestazioni adottate dagli organi inquirenti

A ragione delle peculiarità appena accennate, appare quanto mai opportuno analizzare il caso sotto almeno tre profili giudiziari:

- 1) quello relativo alle valutazioni della Corte dei Conti riguardanti la violazione delle norme di contabilità pubblica;
- 2) quello riguardante il danno erariale cagionato dalle irregolarità conseguenti alle infrazioni dei precetti giuscontabili;
- 3) quello, infine, inerente al potenziale nesso di causalità tra le condotte censurabili e la dichiarazione di dissesto finanziario (ex art. 244 del TUEL) dell’ente locale.

Per quanto concerne il primo aspetto, la Delibera n. 279/2011 consentiva ai magistrati contabili di sottolineare svariate violazioni contabili capaci di appalesare evidenti criticità gestionali. Più nello specifico, le notazioni riguardavano, anzitutto, il documento del bilancio di previsione 2011, per il quale è stato sottolineato:

- l’anomalo incremento delle previsioni di spesa corrente relativa agli equilibri di bilancio. A riguardo, la Corte dei Conti evidenziava che l’apparente contrazione delle spese relative agli esercizi 2008, 2009 e 2010 fosse derivante, in realtà, dalla mancata assunzione dei relativi impegnativi contabili (con particolare riguardo alle società partecipate), potenzialmente in grado di provocare ingenti debiti fuori bilancio estremamente pericolosi per gli equilibri di bilancio;
- lo squilibrio negativo fra entrate e uscite di parte corrente, senza alcuna ipotesi concreta di ripristino dell’equilibrio corrente (es. alienazione di beni del patrimonio e ripristino dell’evasione tributaria);

- le evidenti perplessità riguardanti il prospettato raggiungimento degli obiettivi relativi al Patto di stabilità interno dell'anno 2010, causato da previsioni di entrata alquanto improbabili e inattendibili.

Per quanto riguardava, invece, il rendiconto di gestione 2010, si segnalava, anzitutto, il mancato riporto di numerosi residui passivi relativi a impegni di spesa regolarmente assunti nell'esercizio 2010 (i quali, in svariati casi, erano anche oggetto di liquidazione) che, di conseguenza, avrebbero inevitabilmente determinato ovvie refluenze concernenti:

- il corretto calcolo dei parametri di deficitarietà strutturale (e, dunque, il loro rispetto);
- il risultato di gestione così non correttamente determinato;
- il risultato di amministrazione che, secondo i giudici contabili, sarebbe stato determinato in - € 3.019.115,26 (e non + € 3.871.775,49).

Altro rilievo importante era rappresentato dalla constatazione dell'utilizzo, cronico e sistematico, del regime di anticipazione di tesoreria che, chiaramente, aveva posto molti dubbi sull'autonomia di cassa del Comune. È in questo senso, difatti, che sarebbe interpretabile l'anomalo utilizzo dei proventi derivanti da permessi a costruire, in misura eccedente le previsioni di legge.

Alcune irregolarità contabili, del resto, erano rilevate anche con riguardo all'appostazione delle voci relative ai residui attivi. In tal senso, veniva anzitutto sottolineato l'anomalo mantenimento di componenti ritenuti sostanzialmente inesigibili (relative ai Titoli I e III e, maggiormente, agli anni 2006 e precedenti). Le difformità o patologie relative ai residui attivi, poi, erano contestate anche con riferimento alle partite contabili riferibili ad alcune società partecipate comunali sostanzialmente in stato di deficitarietà.

I servizi per conto terzi rappresentavano l'altro importante nucleo argomentativo accusatorio del lavoro posto in essere dai magistrati contabili. In questo caso, il Comune di Alessandria avrebbe provveduto ad appostare attività per € 8.107.823,08 (alla voce "Altre per servizi conto terzi") violando la relativa corretta allocazione di tali importi.

In aggiunta a quanto appena riportato, la Corte rilevava altresì la mancata contabilizzazione di entrate derivanti dalla stipulazione di tre contratti di mutuo con CA.RI.GE., per un importo complessivo di € 23.500.000.

Tutto ciò, dunque, comportava la necessità di ricalcolo del risultato del Patto di stabilità interno dell'anno 2010.

Gli elementi appena segnalati avrebbero il duplice scopo di evidenziare le principali criticità gestionali dell'ente locale piemontese e, dall'altra parte, di individuare gli aspetti su cui poter intervenire per garantirne il risanamento.

Si può sin da subito evidenziare, dunque, che gli elementi violativi rilevati dalla magistratura contabile insisterebbero su tematiche sostanzialmente coincidenti con quelle già viste per il Comune di Catania. Conseguentemente, anche in questo caso, è utile sottolineare che l’impatto delle recenti innovazioni legislative previste dal D.Lgs. 118/2011 risulta particolarmente limitato.

Un secondo aspetto particolarmente delicato in relazione al caso del Comune di Alessandria, è connesso al giudizio di responsabilità contro l’amministrazione comunale per il presunto danno erariale subito dal Comune a seguito della violazione delle norme contabili.

La ricostruzione dei fatti di cui alla sentenza n. 6/2013 metteva in luce un quadro assai complesso, nel quale risultavano evidenti diversi comportamenti anomali tra i quali, addirittura, l’assunzione “ad hoc” di un dirigente a termine “preordinata a coprire una redazione inventiera del bilancio già decisa dai vertici politici del Comune”: più in particolare, una ‘clausola risolutiva espressa’ prevedeva la “risoluzione di diritto in caso di attestazione di mancato rispetto del patto di stabilità interno 2010 o in caso di superamento dei parametri limitativi delle assunzioni riferentesi alle ‘Spese di personale’ per l’anno 2010 altrimenti vincolanti per l’Ente”.

L’ipotesi accusatoria risultava imperniata su un presunto danno erariale individuabile “nel maggior esborso sostenuto dall’ente locale nel corso del 2011 rispetto a quanto la normativa in allora vigente avrebbe permesso e quantificato, *ratione temporis*, con riferimento ai divieti previsti dalle norme vigenti per gli esercizi finanziari 2010 (quando è stato violato il Patto) e 2011 (quando sono state sostenute le maggiori spese altrimenti precluse dalla legge), e dunque del D.L. 112/2008 e del D.L. 78/2010”.

Le condotte contestate, dunque, sarebbero consistite in intenzionali (e non semplicemente “scorrette”) soppressioni di poste passive oltre all’implementazione di valori attivi capaci di alterare la rappresentazione veritiera della reale situazione finanziaria del Comune di Alessandria: dunque, vere e proprie alterazioni dei dati di bilancio.

L’aspetto complessivamente più rilevante messo in chiaro dai giudici, tuttavia, sarebbe consistito nel fatto che “il danno provocato al Comune con l’approvazione di un rendiconto inventiero incide direttamente sull’interesse, collettivo e di rilevanza costituzionale, della salvaguardia della finanza pubblica ‘allargata’ che, nella valutazione comparativa degli interessi richiesta per l’individuazione di possibili vantaggi ai sensi dell’art. 1, c. 1-bis, L. 20/94, prevale rispetto all’effettuazione di spese – seppure per servizi resi ai cittadini – vietate dalla legge”, precisando al contempo che l’“accrescimento patrimoniale della comunità locale, nel complesso degli elementi costitutivi della Repubblica di

cui all'art. 114 della Costituzione, deve essere valutato nel costante confronto con quanto è richiesto alla comunità nazionale, in termini di minori spese, in conseguenza dell'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea”.

Quanto all'elemento soggettivo, da ultimo, i magistrati sarebbero concordi nell'individuare il dolo nella condotta del Sindaco, dell'Assessore alle Finanze e del Dirigente del Settore Staff Economico Finanziario, consistente nella coscienza e nella volontà di venir meno ai propri obblighi e doveri di ufficio e nel proposito sciente di un'omissione obbligatoria “*contra legem*”. Parimenti, la colpa grave per gli Assessori comunali sarebbe appalesabile in maniera inequivocabile da un comportamento di concreto dispregio delle elementari, o comunque più comuni, regole di prudenza: in altri termini, non si tratterebbe della mera inosservanza della diligenza del “*bonus pater familias*”, bensì di quella particolare diligenza e del grado di perizia occorrenti riguardo alla natura ed alle caratteristiche di una specifica attività esercitata, con riferimento alla nozione di colpa professionale (art. 1176, c. 2, Codice Civile). La proposta di rendiconto, insomma, risultava caratterizzata da anomalie talmente rilevanti da rendere assolutamente improbabile la mancata attenzione e sensibilità degli Assessori, intesi quali amministratori comunali (art. 48, TUEL).

La Corte dei Conti, nello specifico, riteneva chiaramente delineabile un nesso di causalità intercorrente tra la condotta dei soggetti coinvolti e la produzione del danno erariale loro contestato. L'esistenza di tale rapporto causale consentiva di tracciare altresì l'elemento oggettivo della fattispecie giuridica attribuita e, dunque, l'addebito di un danno erariale complessivamente quantificato in € 7.624.210,41 (oltre rivalutazione monetaria, interessi legali e spese di giudizio), da ripartire secondo diversificate gradazioni di responsabilità:

- a) il 60% (pari a € 4.574.526,25), in solido tra loro, a carico dei tre responsabili a titolo di dolo (Sindaco, Assessore alle Finanze e Dirigente del Settore Staff Economico Finanziario).
- b) il 30% (pari a € 2.287.263,12, in quote individuali di pari importo) a carico degli Assessori della Giunta comunale responsabili a titolo di colpa grave;
- c) il restante 10% (pari a € 762.421,04, in quote paritetiche sul totale della quota complessiva) a carico dei ventitré membri del Consiglio comunale che espressero voto favorevole, responsabili a titolo di colpa grave.

Il flusso giudiziario relativo al caso esposto terminava con la richiesta di applicazione delle “sanzioni politiche” conseguenti allo stato di dissesto finanziario del Comune di Alessandria: si tratta, dunque, delle conseguenze legislative previste dall'art. 248, c. 5 del TUEL, nel caso si ravvisi la responsabilità degli amministratori locali nel verificarsi del dissesto finanziario. A tal

proposito, la Procura Regionale chiedeva, a carico dei soggetti prima individuati, la dichiarazione di incapacità a ricoprire, per un periodo di dieci anni:

- gli incarichi di Assessore, di Revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati,
- la carica di Sindaco, di Presidente della Provincia, di Presidente della Giunta Regionale, nonché tutti gli altri incarichi analiticamente specificati dalla stessa disposizione normativa.

Analisi degli assunti difensivi e delle relative controdeduzioni

Dopo aver illustrato il complesso e intricato agglomerato accusatorio esibito dagli organi giurisdizionali contabili e penali possiamo procedere – con processo logico analogo a quanto illustrato per il caso del Comune di Catania – all’esposizione delle contestazioni difensive che, evidentemente, si appuntano, rispettivamente, su ciascuno dei tre profili giudiziari prima isolati.

Relativamente alla questione delle presunte violazioni delle norme contabili previste per la corretta e veritiera formazione dei documenti di bilancio periodici, la produzione documentale controdeduttiva dell’amministrazione comunale trovava sintesi nella nota, datata 18 gennaio 2012 a firma del Direttore del Servizio Finanziario, “integrazione su osservazioni contenute nella Pronuncia della Sezione n. 279/2011/SRCPIE/ del 28/11/2011” e nella successiva missiva “Addendum a nota prot. 3738/2012 del 18/01/2012”, rispettivamente trasmesse dal Responsabile del Settore finanziario tra il 18 e 19 gennaio 2012. Le note, tuttavia, rappresenterebbero meri documenti espositivi di dati contabili e gestionali, senza alcuna ulteriore valenza in quanto predisposte da soggetto organizzativo non idoneo e non legittimato a esprimere la volontà dell’ente amministrativo.

Tale visione, in effetti, sembrerebbe essere perfettamente coerente con una nota del 30 dicembre 2011 che, a firma del Sindaco p.t., appaleserebbe una tesi difensiva improntata esclusivamente sulla riapprovazione dei documenti contabili contestati dagli organi inquirenti.

Per tali ragioni, il 19 febbraio 2012, con la Delibera n. 12, la Sezione della Corte dei Conti procedeva all’esame dei provvedimenti effettivamente realizzati, riscontrando, conseguentemente, un’attuazione soltanto parziale delle indicazioni formulate, rendendo così improbabile il risanamento delle condizioni finanziarie del Comune. In sostanza, la strategia difensiva dell’amministrazione comunale di Alessandria, relativamente al punto in discussione, consisteva in una mera attività di chiarimento di “alcuni aspetti della gestione, senza evidenziare l’adozione di ulteriori provvedimenti”. In

tale prospettiva, dunque, poiché i giudici della Corte dei Conti riscontravano che gli unici atti posti in essere dall'amministrazione comunale consistevano nella modifica delle risultanze e nella nuova approvazione del rendiconto relativo all'esercizio 2009, del rendiconto relativo all'esercizio 2010, del bilancio di previsione 2011 e nella verifica di aspetti inerenti alcune poste del bilancio di previsione 2011, si giungeva all'inesorabile accertamento della sussistenza dei requisiti del dissesto finanziario del Comune di Alessandria, secondo quanto disposto dall'art. 244 del TUEL.

In merito, in secondo luogo, alle valutazioni circa il presunto danno erariale derivante dalle risultanze prima sintetizzate, le contestazioni difensive appaiono vertere sull'approccio valutativo, e sulla connessa efficacia probatoria degli elementi posti alla base dell'asserita trama accusativa. Le parti coinvolte nel processo giudiziario incentravano essenzialmente la difesa delle rispettive posizioni sulla Legge di stabilità per l'anno 2012, che disciplinava la formazione del bilancio dello Stato. In particolare, l'art. 31, c. 28, della L. 183/2011, a giudizio della difesa, non avrebbe configurato alcun danno erariale per l'anno 2011, in quanto la citata disposizione non avrebbe disposto nessun divieto di spesa. Tutto ciò si completerebbe con la sostenuta errata quantificazione dell'ipotetico danno erariale che, nell'interpretazione difensiva, non avrebbe tenuto opportunamente conto della distinzione tra spese discrezionali e vincolate compiute nel periodo indagato oltre alla corretta valutazione di alcune voci di spesa, quali quelle sostenute per il personale.

Il terzo e ultimo profilo giuridicamente rilevante si innesta in corrispondenza del potenziale rapporto causale intercorrente tra la condotta amministrativa sin qui complessivamente delineata e il concludersi della situazione di dissesto finanziario ex art. 244 del TUEL: si tratta, come prima accennato, delle cosiddette conseguenze derivanti dalla deliberazione dello stato di dissesto finanziario. Sul punto, le deduzioni difensive delle parti sono anzitutto incentrate nel sottolineare che la condizione di grave squilibrio finanziario avrebbe di fatto riguardato l'amministrazione comunale di Alessandria già molti anni prima del 2011, anno cui si riferiscono le violazioni addotte ai soggetti imputati.

In aggiunta, è utile ricordare che nel maggio 2012 si sono svolte le elezioni amministrative con l'insediamento di una nuova amministrazione locale. Tale vicenda non è affatto irrilevante: al di là di quanto appena delineato in merito alla preesistenza delle criticità finanziarie, la difesa ha evidenziato che, al momento del rinnovo dei vertici politici del Comune di Alessandria, il risanamento sarebbe risultato ancora perseguibile nella sua concretezza, potendosi addirittura evitare la dichiarazione di dissesto finanziario laddove le misure correttive precedentemente individuate dalla Corte dei Conti

fossero state efficacemente attuate. In altri termini, l'argomento difensivo consisterebbe, in primo luogo, nella dimostrazione dell'antioriorità della crisi finanziaria e, in secondo luogo, nella reversibilità potenziale della stessa.

A fronte di tali pretese, la Corte dei Conti – da un lato – ha precisato, con la sentenza n. 67/2015, che le argomentazioni prodotte dalle difese in merito all'iter procedurale sfociato nella dichiarazione di dissesto finanziario risultano “del tutto irrilevanti ed inconferenti ai fini della decisione della causa”. D'altra parte, e maggiormente, la medesima magistratura contabile ha ritenuto che l'applicazione delle incapacità di cui all'art. 248 TUEL avrebbe richiesto un fondamentale nesso di inferenza, ovvero di derivazione causale capace di evidenziare, con assoluta certezza, che le azioni od omissioni degli amministratori dovrebbero “costituire, in concreto, la causa unica o di gran lunga prevalente dello stesso... tenendo in adeguata considerazione, evidentemente, oltre alle circostanze sintomatiche e contingenti connesse al dichiarato dissesto, anche i rapporti di valore tra danno erariale cagionato dagli amministratori ed ammontare complessivo del debito e del disavanzo gravante sull'Ente locale”. Pertanto, sarebbe stata proprio l'assenza di tale prevalenza causale, ulteriormente suffragata dal rapporto valoriale appena citato, a consentire di escludere, con ragionevole certezza, la sussistenza di un nesso di inferenza causale immediato e diretto con il pregiudizio cagionato dai soggetti prima elencati, mettendo al contrario in evidenza che il dissesto finanziario deriverebbe da un processo inesorabile di peggioramento delle condizioni finanziarie del governo locale. Nello specifico, come prima illustrato, il nocumento generato dalla condotta degli amministratori sarebbe consistito in maggiori spese per € 10.891.729,16, poi ridotto a € 7.624.210,41 che, rapportato alle spese finali dell'esercizio 2011, pari a € 119.677.973,40, rappresenterebbe una quota del 9% circa; analoghe considerazioni si attagliano al rapporto esistente tra il danno erariale e gli importi del disavanzo e del debito complessivo che si sono accumulati sino al 2011 durante i precedenti esercizi, a partire almeno dagli inizi del 2000.

7.5. Discussione dei risultati

L'analisi dei casi esaminati risulta essere particolarmente interessante. In particolare, si evidenzia un potenziale gap tra i comportamenti contabili emersi e la logica che sottintende il complesso normativo relativo al sistema del bilancio pubblico.

Il caso del Comune di Catania mette chiaramente in evidenza che la presunta finalità illecita individuata dalla Magistratura etnea (la mancata dichia-

razione dello stato di dissesto finanziario) risulti evidentemente priva di una relazione logico-deduttiva con le ipotesi accusatorie.

Anche le questioni relative al Comune di Alessandria, a ben vedere, risultano concettualmente imperniate su questioni molto simili a quelle esaminate per il caso siciliano, seppure in relazione diversa tra loro.

Ciò, dunque, permette di comprendere che i due casi-studio, benché caratterizzati da rispettive proprie peculiarità, risultano adeguatamente compatibili e, quindi, utili per le considerazioni critiche sin qui svolte.

Più nello specifico, le evidenze empiriche consentono di valutare la portata innovatrice del D.Lgs. 118/2011 – come prima illustrato – complessivamente limitata.

Il tema dei residui, ad esempio, risulta fortemente ancorato alla differenziazione delle responsabilità connesse ai ruoli organizzativi e dirigenziali in una amministrazione pubblica. In questo senso, invece, la citata norma del 2011 ha introdotto il noto principio della competenza finanziaria potenziata che, seppur finalizzata al necessario ridimensionamento delle conseguenze patologiche della quantificazione dei residui di gestione, risulta ancora enormemente carente sotto il profilo dell'implementazione di un quadro giuridico di riferimento che possa definirsi sistemico ovvero coordinato proprio alla luce delle responsabilità implicite nella loro genesi e gestione.

Il tema dei disallineamenti contabili, poi, consente di poter cogliere la complessità delle relazioni tra il sistema di contabilità finanziaria e quello di tipo economico-patrimoniale, normativamente affiancati proprio per effetto del D.Lgs. 118/2011. Sul punto è sufficiente ricordare nuovamente che:

- 1) si tratta di un affiancamento a solo scopo conoscitivo;
- 2) i due sistemi contabili differiscono, oltre che per le rispettive specificità tecniche, soprattutto per le finalità informative (autorizzatoria e di stima preventiva delle risorse disponibili alle amministrazioni pubbliche, per la contabilità finanziaria; misurativa del reddito aziendale e del patrimonio di funzionamento, per il sistema economico-patrimoniale).

Il tema dei “servizi per conto terzi”, invece, potrebbe essere analizzato soprattutto alla luce della menzionata tollerabilità da parte degli stessi organi di controllo interni ed esterni alle organizzazioni pubbliche: come illustrato in precedenza, si tratta di soluzioni tecniche, per certi aspetti, addirittura necessarie a garantire una gestione più efficace degli introiti dei flussi in entrata per le amministrazioni pubbliche senza che da ciò conseguano necessariamente impatti negativi sugli equilibri di bilancio e comunque falsificazioni dei risultati. Anche in questo caso, appare evidente come le innovazioni legislative del 2011 non abbiano affatto individuato soluzioni alternative utili

a permettere il superamento delle citate prassi che, nonostante risultino caratterizzate da evidenti e potenziali degenerazioni, potrebbero paradossalmente risultare finanche utili per la efficiente gestione di alcune particolari tipologie di risorse finanziarie pertinenti ai bilanci pubblici.

Infine, le criticità emerse in relazione ai debiti fuori bilancio, sia in relazione al Comune di Catania, sia a quello di Alessandria, evidenziano ancora una volta l'assenza, allo stato attuale, di novelle legislative in grado di assicurare una chiara attribuzione delle responsabilità legate alle possibili disfunzioni connesse a valori contabili generalmente aventi un ruolo particolarmente decisivo per la garanzia della stabilità finanziaria delle amministrazioni pubbliche e, in particolare delle amministrazioni comunali. Difatti, il legislatore del 2011, ancora una volta, non sembra aver introdotto alcuna previsione normativa che consenta di superare l'impostazione tradizionale propria del TUEL e dei principi contabili, e che risulta incentrata sul relativo procedimento di riconoscimento di legittimità, i cui due attori principali sono rappresentati dai dirigenti, per quanto concerne la loro rilevazione, e dal Consiglio Comunale, per ciò che riguarda l'eventuale riconoscimento della loro legittimità.

Con riferimento alle osservazioni svolte, in entrambi i casi, come visto, le magistrature sono addivenute a delle negazioni di responsabilità per i soggetti inquisiti: integrali, per il Direttore della ragioneria generale del Comune di Catania (nessun capo di imputazione ha trovato sostanziale riscontro per il giudice); parziali, per i vertici del Comune di Alessandria (mediante l'esclusione del nesso di inferenza tra le azioni degli amministratori e la situazione di dissesto, pur comunque riconoscendo l'addebito del danno erariale).

Tale ultimo aspetto risulta particolarmente importante proprio alla luce delle mancate risposte fornite dal legislatore della riforma che, dunque, appare ancora oggi contraddistinta da "aree grigie" critiche per garantire la veridicità dell'informativa contabile della amministrazione pubblica italiana.

7.6. Conclusioni

Da quanto in precedenza emerso, sembra evidente come la discrasia tra norma e comportamenti risieda sostanzialmente e principalmente in una non chiarita finalità dei precetti. Le norme non chiariscono, non esplicitano, il valore e la rilevanza della rappresentazione economica dei fenomeni aziendali. Risulterà sempre complesso, e in parte affidato al caso, allineare i comportamenti alle norme.

Anche il critico limite dei sistemi tipicamente autorizzativi comporta una naturale propensione verso un riscontro tendenzialmente formale, con scarso

riguardo alla corretta valutazione delle convenienze economiche proprie delle organizzazioni maggiormente orientate all'efficacia, efficienza ed economicità. In altri termini, il rispetto delle norme contabili rischia di diventare, nel tratteggiato scenario, un mero obbligo in grado di prevalere sempre e comunque sulle finalità generali, senza tuttavia rappresentare un baluardo della reale correttezza dell'informativa che dovrebbe promanare dai documenti contabili. In effetti, la dottrina prevalente se, da un lato, ha messo chiaramente in evidenza la crucialità del principio di veridicità quale necessaria premessa per assecondare il principio del buon andamento dell'amministrazione pubblica, d'altra parte, non ha mancato di considerare che "il processo riformatore si sia prodotto nelle norme e non nei comportamenti; in altre parole la vecchia cultura burocratica fondata sull'adempimento stenta ad essere sostituita dalla nuova cultura manageriale fondata sul risultato. Perché? Oltre alla vischiosità che sempre presentano i processi di rinnovamento culturale, a noi sembra che un argomento di grande rilievo sia quello relativo al sistema dei controlli che, come è noto, ha visto la sostituzione di quelli essenzialmente preventivi e di legittimità, con quelli essenzialmente consuntivi e di tipo manageriale. È così avvenuto che la vecchia cultura ha realizzato i nuovi controlli secondo i vecchi schemi e il sistema lo ha consentito" (Farneti, 2002: IV). Ciò conferma che le riforme non sono del tutto riuscite a mettere in equilibrio le esigenze di legittimità dell'azione amministrativa con i bisogni di economicità di una gestione innovativa.

A tal proposito occorre però dire che la previsione del bilancio pubblico come sistema, introdotta dall'art. 9 del D.Lgs. 118/2011, costituisce la più importante novità di tutto l'impianto riformatore. In esso si affermano principi che indirettamente aiuterebbero a definire il bene giuridico da proteggere. Il bilancio è:

- a) strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Senza bilancio l'azione politico-amministrativa non avrebbe luogo, ovvero sarebbe condannata al disordine. Viene consacrata l'indispensabilità del bilancio nella relazione tra i momenti gestionali. Il bilancio non è più visto come un mero documento ma come un sistema. Si va ben oltre la presunta ricerca della coerenza tra i singoli documenti contabili;
- b) finalizzato a fornire informazioni su programmi e andamento aziendale. Senza il sistema di bilancio non si avrebbero informazioni su ciò che si intende fare e sugli effetti dell'azione politico-amministrativa. Si esplicita la funzione del bilancio come erogatore di informazioni;
- c) destinato ai soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria. Senza bilancio i soggetti interessati

alla e dalla formazione dell'azione politico-amministrativa resterebbero privi di informazioni e non potrebbero decidere.

Si comprende lo sforzo del legislatore nel voler approfondire la funzione del bilancio, nel voler andare oltre una semplice indicazione di ciò che esso rappresenta. Ma lo sforzo, per quanto apprezzabile, non raggiunge lo scopo principale: quello di chiarire la finalità ultima del bilancio. Si spiegano alcune funzioni, la centralità, l'indispensabilità. Non abbastanza per comprendere fino in fondo i suoi finalismi. Questo si sarebbe potuto fare: approfondendo la visione sistemica, spiegando il senso delle relazioni tra i diversi momenti della gestione; esplicitando i caratteri dell'informazione; soprattutto chiarendo quali sono i principali destinatari della stessa e come essi possano assumere decisioni razionali sulla base delle evidenze del bilancio pubblico.

Di conseguenza, anche i numerosi tentativi di innovazione dei sistemi informativo-contabili delle amministrazioni pubbliche si è scontrata con la sensazione di un loro impiego sostanzialmente generalista e formalistico, con impatti ancora limitati sul piano gestionale. L'utilità informativa dei documenti di bilancio, anche successivi alla riforma normativa, rimane ancora parzialmente in ombra.

Va anche ricordato che i limiti connessi alle cosiddette politiche di bilancio fanno riferimento alla necessaria considerazione del valore relativo e mai assoluto di qualsiasi espressione contabile. In altri termini, è indiscutibile (in quanto fisiologico) dover ammettere che qualsiasi norma, regolamento ovvero principio debba necessariamente lasciare uno spazio più o meno ampio a margini di discrezionalità, che rendano le determinazioni quantitativo-contabili delle rappresentazioni alternative di valori.

Le limitazioni esposte permettono, anzitutto, di poter contestualizzare più puntualmente la portata degli scopi armonizzatori della recente riforma contabile. Si tratta del primo, concreto, tentativo di giungere ad una efficace ricomposizione e coordinamento di linguaggi contabili fin troppo frammentati. In tale ottica, è utile ricordare che uno dei pilastri concettuali fondanti la più volte citata riforma operata dal D.Lgs. 118/2011 è rappresentato proprio dal principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011): l'attuale obbligo di redazione del bilancio consolidato quale "documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del 'gruppo amministrazione pubblica', attraverso un'opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso" (Allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011) dovrebbe consentire il superamento delle anomale rappresentazioni contabili dei

“gruppi pubblici locali” (Pozzoli et al., 2015). Rappresentazioni anomale e contraddittorie, sbrigativamente spesso definiti disallineamenti contabili.

Considerando, dunque, il punto di partenza dell'intero movimento legislativo di armonizzazione contabile, è alquanto naturale che il relativo livello di efficacia sia conseguente a una connaturale gradualità di attuazione che, evidentemente, è tutt'altro dall'essere definitivamente compiuta (Senato della Repubblica, 2017). In tal senso, è la stessa Corte dei Conti (2016) a sottolineare:

“In conclusione, sembra che il processo di armonizzazione, nella prima fase di applicazione generalizzata, abbia fatto registrare un forte attrito nell'operare lo ‘scorrimento’ tra due sistemi di contabilità marcatamente diversi. Un attrito che, al di là della complessità tecnica, è stato determinato dalla situazione dei conti pregressi sui quali in non pochi casi l'impatto dell'operazione ‘verità’ è risultato insostenibile” (p. 78).

Quanto appena illustrato permette, da ultimo, di poter esprimere considerazioni maggiormente coerenti ed efficaci ai fini del presente contributo.

In tale ottica, ad esempio, si potrebbe dar lettura al caso di Alessandria: l'approccio metodologico impostato dai giudici della Corte dei Conti, e basato sul rapporto tra le maggiori spese sostenute dall'amministrazione comunale rispetto all'ammontare delle spese finali del medesimo esercizio, rievocherebbe concettualmente, forse in maniera involontaria, le soglie quantitative di punibilità previste dalla precedente normativa in tema di falso in bilancio per le società commerciali (ex D.Lgs. 61/2002). Sebbene sia da ricordare il superamento normativo di tale metodologia (ad opera della L. 69/2015), il suo raffronto concettuale con le illicite relative al sistema di bilancio degli enti locali appare particolarmente suggestivo. In tal senso, è sufficiente evidenziare che una qualsiasi limitazione del sistema sanzionatorio potrebbe rappresentare un evidente ridimensionamento di minacce preventive, potendone conseguire effetti indiscutibilmente negativi sulla correttezza di qualsiasi sistema informativo aziendale e, in particolare, di quello delle amministrazioni pubbliche: le soglie, infatti, agirebbero quale presunzione di assoluta o relativa ricorrenza della falsità o alterazione contabile, e creerebbero una cultura della tolleranza, particolarmente rischiosa quando si tratta di denaro pubblico.

È bene ricordare, invece, che le norme che disciplinano il contenuto del bilancio non sono poste a tutela di un interesse singolare e speciale di un particolare destinatario ovvero di una particolare categoria di essi, ma di un oggettivo interesse all'informazione sulla chiara, veritiera e corretta situazione, patrimoniale, finanziaria ed economica dell'organizzazione. Tale interesse, per di più, risulta apprezzato dall'ordinamento quale interesse gene-

rale ovvero pubblico al corretto funzionamento di un sistema economico. Di qui la natura di norme imperative delle regole che disciplinano l'informazione contabile di bilancio che, evidentemente, sottende l'interesse all'informazione quale interesse a garanzia della verità del sistema di bilancio o, meglio, quale premessa indispensabile per il corretto equilibrio dei poteri. In tal senso, non si può trascurare come l'attuale formulazione del falso ideologico presenti elementi di genericità non idonei a contrastare efficacemente comportamenti e fenomeni contabili molto complessi.

In conclusione, è possibile affermare che sarebbe più che opportuno valutare un intervento normativo del D.Lgs. 118/2011 sui seguenti aspetti:

- 1) finalità del sistema bilancio e con esso dei risultati preventivi e consuntivi, finanziari ed economici;
- 2) individuazione delle diverse condotte omissive e commissive ritenute lesive della veridicità delle informazioni finanziarie e non finanziarie;
- 3) individuazione dei soggetti su cui ricadono le diverse responsabilità relative alle predette condotte.

Bibliografia

- Angiola N., Marino R. (2010), *La valutazione dei dirigenti nelle amministrazioni pubbliche. La progettazione del modello bottom-up*, Azienda Pubblica, 2: 253-276.
- Anselmi L., Donato F., Giovanelli L., Pavan A., Zuccardi Merli M. (2009), *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Giuffrè, Milano.
- Anselmi L., Pavan A., Reginato E. (2012), *Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 1: 53-67.
- Benito B., Montesinos V., Bastida F. (2008), *An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain*, Critical Perspectives on Accounting, 19(7): 963-986.
- Bertocchi M., Bisio L., Latella G. (2006), *Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Borgonovi E. (2009), *Il diritto dovere di valutare e premiare il merito nelle amministrazioni pubbliche*, Azienda Pubblica, 2: 199-204.
- Borgonovi E., Fattore G., Longo F. (2015), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Corte dei Conti (2016), *Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni – Deliberazione n. 31/SEZAUT/2016/FRG*, Corte dei Conti, Roma.
- Cossiga C. (2007), *La gestione finanziaria e contabile dell'ente locale*, in Caringella F., Giuncato A., Romano F. (a cura di), *L'ordinamento degli enti locali*, Ipsos, Milano.

- D'Alessio L. (2003), *Intervento della prof.ssa Lidia D'Alessio, Ordinario di Economia Aziendale presso l'Università degli Studi Roma Tre*, in Ricci P., Donativi V. (a cura di), *Il falso in bilancio e il decreto legislativo 11 aprile 2002 n° 61*, Franco Angeli, Milano.
- Fanelli S., Ferretti M. (2014), *L'armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale*, Azienda Pubblica, 2: 167-182.
- Farneti G. (2005), *Il reato di falso alla luce dei principi contabili*, Azienditalia, 12(1): 5-13.
- Farneti G. (2002), *I principi contabili degli enti locali: un evento storico. I postulati*, Insetto di Azienditalia, in Farneti G., Pozzoli S. (2002), *Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali. Testo ed analisi dell'innovativo documento elaborato dall'Osservatorio*, Azienditalia, 9(12): 3-27.
- Jones M. (ed., 2011), *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Wiley & Sons, Chichester, UK.
- Liguori M., Rota S., Steccolini I. (2014), *Un approccio gattopardiano alle riforme: il caso del governo centrale italiano*, Azienda Pubblica, 1: 13-38.
- Lüder K. (2000), *National accounting, Governmental accounting and Cross-country comparisons of government financial condition*, Financial Accountability & Management, 16(2): 117-128.
- Melo M. A., Pereira C., Souza S. (2014), *Why do some governments resort to 'creative accounting' but not others? Fiscal governance in the Brazilian federation*, International Political Science Review, 35(5): 595-612.
- Mulazzani M. (2006), *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Volume II, Cedam, Padova.
- Mussari R. (2012), *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 1: 11-39.
- Mussari R. (2011), *Economia delle amministrazioni pubbliche*, McGraw-Hill, Milano.
- Paolini A. (2007), *False comunicazioni sociali*, Giuffrè, Milano.
- Pavan A., Reginato E., Anselmi L. (2015), *I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione*, Azienda Pubblica, 2: 201-213.
- Pollitt C., Bouckaert G. (2004), *Public management reform: A comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Pozzoli S., Gori E., Fissi S. (2015), *Bilancio consolidato degli enti locali*, Ipsoa, Milano.
- Puddu L. (2005), *Lezioni di ragioneria pubblica*, Giuffrè, Milano.
- Ricci P. (2016), *Accountability*, in Farazmand A. (ed.), *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance*, Springer International Publishing, on-line edition.
- Ricci P. (2012), *Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico*, in Azienda Pubblica, 1: 41-67.
- Ricci P., Civitillo R. (2017), *Italian Public Administration Reform: what are the limits of financial performance measures?*, in Bianchi C., Borgonovi E., Anessi Pessina E. (eds), *Outcome-Based Performance Management*, Springer International Publishing, Cham, Switzerland.

- Ricci P., Civitillo R. (2015), *Dissesto finanziario degli enti locali: conseguenze della gestione e effetti della chiusura*, La Finanza Locale, 2: 46-54.
- Ricci P., Civitillo R., Fusco F. (2015), *Piano operativo di razionalizzazione delle società e delle partecipazioni: il caso del comune di Benevento*, La Finanza Locale, 5/6: 65-72.
- Ricci P., Esposito P. (2015), *How to turn public (dis)value into new public value? Evidence from Italy*, in *Public Money & Management*, 35(3): 227-231.
- Senato della Repubblica (2017), *L'impatto dell'armonizzazione dei bilanci pubblici sui bilanci dei comuni – Documento di analisi n. 10*, Senato della Repubblica, Roma.
- Sicilia M., Steccolini I. (2015), *Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: pro e contro, criteri di scelta, prospettive evolutive*, in Rota S., Sicilia M., Steccolini I., *Bilancio e misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini.
- Sorci A. (2016), *Ipotesi di un sistema di indicatori per il monitoraggio delle condizioni finanziarie degli enti locali italiani basato sulla solvibilità*, Azienda Pubblica, 3: 265-290.

8. L'IMPATTO DELLA RIFORMA SULLA QUALITÀ DELLA REVISIONE CONTABILE

di *Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda**

8.1. Introduzione

L'attività di revisione è un processo complesso, svolto tendenzialmente a posteriori, e volto a verificare la corretta applicazione di pratiche o norme di comportamento in aziende e organizzazioni dotate a loro volta di una spiccata complessità. Nelle amministrazioni pubbliche tale complessità è aggravata dalla burocratizzazione dei processi e dal carico di adempimenti posto sui funzionari, la cui regolarità e correttezza è oggetto (tra gli altri) dei controlli dei revisori pubblici.

Lo scopo del lavoro esposto in questo capitolo è di indagare sugli effetti dell'armonizzazione dei sistemi contabili introdotta dal D.Lgs. 118/2011 sulla qualità della revisione negli enti locali. L'analisi si focalizza principalmente sulle caratteristiche soggettive e oggettive del processo di revisione, così come individuate da Knechel & Shefchik (2014).

Considerato il delicato ruolo che assume la revisione nelle amministrazioni pubbliche, anche per via della rilevanza delle risorse gestite e per la specifica funzione di tutela e redistribuzione della ricchezza, l'indagine svolta nel presente capitolo presenta alcuni degli effetti avuti dalla riforma. Potenzialmente, infatti, tale armonizzazione permette di avere una base dati e documentale uniforme a livello nazionale da cui i revisori possono attingere per impostare il processo di revisione, la valutazione dei rischi e la determinazione della soglia di significatività.

Dal punto di vista dei requisiti per una attività di revisione di qualità, secondo il quadro teorico individuato, il lavoro dei revisori degli enti locali

* Gli autori sono docenti dell'Università di Torino. Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Luigi Puddu è da considerare autore del par. 1, il Prof. Massimo Pollifroni del par. 2, il Prof. Christian Rainero del par. 3, il Dott. Riccardo Coda del par. 4, il Dott. Alessandro Migliavacca dei parr. 5 e 6; i paragrafi 7 e 8 sono da attribuire a tutti gli autori.

presenta alcune caratteristiche (professionalità, esperienza, indipendenza) che sono già insite nel processo di nomina degli stessi. Dal punto di vista delle procedure di revisione, invece, la riforma ha avuto rilevanti effetti, prevalentemente per via dell'aumento del numero degli adempimenti richiesti e del maggior numero di dati messi a disposizione dei revisori.

I principali effetti della riforma possono essere ricondotti ad un aumento delle ore lavorate entro e fuori dell'ente, alle conseguenti modifiche dei processi di revisione e alla modifica della percezione che i revisori hanno del loro stessa attività, avvertendo essi un maggior carico di lavoro non direttamente collegato ad un aumento della percezione della qualità del lavoro svolto. Inoltre, l'attuazione dell'armonizzazione contabile è un cambiamento istituzionale di rilevante portata, che non può prescindere dalla variabilità dei comportamenti e delle risposte strategiche poste in essere dal personale dipendente e dirigente delle singole amministrazioni pubbliche.

Come verrà mostrato più avanti si giunge a queste conclusioni attraverso una indagine statistica delle risposte fornite dai revisori ad un questionario loro somministrato, interpretate alla luce del quadro teorico di riferimento individuato.

Il capitolo è strutturato come segue: il secondo paragrafo descrive l'attuale panorama della revisione contabile negli enti locali in Italia; il terzo paragrafo analizza il concetto di qualità della revisione in un contesto teorico e individua le variabili ritenute influenti sulla qualità del lavoro di revisione dopo aver individuato il quadro teorico interpretativo per il tema trattato; il quarto paragrafo analizza i potenziali impatti della riforma sulle caratteristiche dell'attività di revisione individuate nel quadro teorico di riferimento; il quinto paragrafo descrive la metodologia di indagine prescelta e il sesto paragrafo la costruzione del campione di riferimento partendo dalla popolazione complessiva, costituita dai revisori degli enti locali; il settimo paragrafo analizza i dati pervenuti tramite il questionario anonimo di tipo qualitativo e percettivo somministrato al campione di revisori selezionato; l'ottavo paragrafo conclude.

8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia

Le amministrazioni pubbliche per via dell'ampiezza, ma soprattutto della natura, delle risorse gestite, sono aziende di elevata complessità e di assoluto rilievo nel panorama economico ed il loro ruolo ricoperto verso tutta la società determina la necessità di garantire risultati efficienti e attendibili, in particolare riguardo all'utilizzo corretto e appropriato del denaro prelevato coattivamente dai cittadini per l'erogazione dei servizi.

Esse, come tutte le aziende in genere, devono fornire una rendicontazione della propria attività, in un contesto di amministrazione razionale fondata su tre momenti:

- programmazione, in cui vengono prese le decisioni che vincolano e autorizzano l'azione amministrativa dell'esercizio;
- esecuzione, in cui le attività programmate vengono eseguite e, talvolta, riprogrammate in funzione delle maggiori informazioni pervenute per il processo decisionale;
- controllo, in cui viene data informativa al cittadino e agli organi istituzionali preposti al controllo della corretta e appropriata gestione del denaro e della cosa pubblica, e su cui si basano le future decisioni e programmazioni.

Le amministrazioni pubbliche sono sottoposte a diversi livelli di controlli, interni o esterni, preventivi, concomitanti o susseguenti e, in particolare, devono garantire e rendere conto della propria regolarità finanziaria, dell'efficienza economica, degli aspetti sociali derivanti dalla propria azione e della corretta organizzazione delle politiche pubbliche (Harrison, 1984).

In questa logica di controlli, l'attività di revisione è uno dei fulcri di una efficace, veritiera e rappresentativa informazione agli stakeholder sullo stato di salute delle aziende e, nel contesto delle pubbliche amministrazioni, l'attività di revisione consente di garantire al cittadino il corretto, appropriato e legittimo utilizzo dei fondi prelevati coattivamente per mezzo del sistema tributario, al fine di garantire i servizi universali costituzionalmente garantiti con economicità e nel rispetto dei principi di uguaglianza e sussidiarietà.

L'attività di revisione dei bilanci e dell'attività aziendale, inoltre, ricopre i seguenti molteplici ruoli: informativo, di monitoraggio per conto degli stakeholder, assicurativo (in caso di fallimento dell'azienda, ove applicabile, sul revisore può ricadere parte della responsabilità), di controllo organizzativo, di conferma dei bilanci e di valutazione dei rischi (Hay et al., 2014).

Nell'ordinamento italiano il sistema di revisione delle amministrazioni pubbliche, e in particolare degli enti locali, nell'ultimo ventennio è divenuto oggetto di una pluralità di interventi normativi con la riforma dell'armonizzazione contabile, attraverso l'emanazione del D.Lgs. 286/1999, e successivamente con la riforma di cui al D.Lgs. 118/2011 che introduce alcune novità per i revisori, aggiungendo, tra gli altri, i seguenti adempimenti:

- parere sul documento unico di programmazione e suo aggiornamento;
- emendamenti bilancio di previsione;
- relazione al rendiconto consolidato;
- relazione al bilancio consolidato;
- parere su riaccertamento ordinario dei residui;

- parere su delibera di riaccertamento straordinario dei residui;
- parere su utilizzo avanzo vincolato nel corso dell'esercizio provvisorio;
- verifica congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Oltre all'aumento del numero degli adempimenti bisogna tenere in considerazione che il provvedimento dell'armonizzazione si colloca in un contesto di riforma ben più ampio, in cui altri provvedimenti successivi sono collegati indirettamente.

Come conseguenze dirette nella riforma dell'armonizzazione si possono ravvisare i seguenti effetti, almeno potenziali. In primis un maggior numero di adempimenti, il quale potrebbe avere una sua utilità nei limiti in cui consente ai revisori di acquisire maggiore consapevolezza sullo stato di salute dell'ente sottoposto a revisione. Inoltre vi è maggiore quantità di dati a disposizione dei revisori, offrendo la possibilità di maggiori adeguati controlli incrociati e di potenziare quindi la propria attività ed efficacia, che genera una maggiore possibilità di reperire dati significativi, qualora i dati stessi siano coerenti e concordanti. Tutto ciò dovrebbe ridurre il rischio di commettere errori nella revisione, per via delle maggiori possibilità di controllo e delle differenti impostazioni metodologiche (ad esempio, la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale; il potenziamento dei documenti a consuntivo e delle verifiche periodiche, ecc.) e di perdere dati e informazioni rilevanti nella revisione, per via della maggiore possibilità di calcolare una adeguata soglia di significatività.

In definitiva a seguito della riforma i revisori dovrebbero poter ottenere, attraverso i propri controlli e indagini, una maggiore consapevolezza dello stato di salute dell'ente locale e quindi di conseguenza dovrebbero poter aumentare la qualità del loro operato.

Considerato quanto sia rilevante e delicato il compito demandato al sistema di controllo per mezzo dei revisori appare dunque opportuno e di assoluto rilievo una analisi quanto più dettagliata dell'impatto che la riforma dell'armonizzazione abbia avuto sullo stesso e in quale misura.

8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento

La revisione, in quanto attività complessa con tipologia di controllo campionaria e non assoluta, può avere differenti livelli di qualità e attendibilità.

La definizione della qualità nella revisione non è univoca nella letteratura scientifica. DeAngelo (1981) suggerisce che una revisione di qualità è quella che consente al revisore di avere una buona probabilità di scoprire delle

“falle” e di essere in grado di segnalarla appropriatamente. Altre visioni, contrapposte, asseriscono che una revisione sia di qualità quando ha rispettato le linee guida fornite e accettate a livello professionale (*general accepted auditing standard*) (Krishnan & Schauer, 2001). Altri autori ancora considerano una revisione di qualità quando l’informativa del bilancio è corretta, e quindi ogni errore nel bilancio stesso rappresenta un fallimento del processo di revisione (Behn et al., 2008; Chang et al., 2009).

Il modello teorico di riferimento per il contributo seguente è la sistematizzazione fatta da Knechel e Schefchik (2014), in cui la qualità della revisione è formalizzata sulla base di un processo, in cui se coesistono determinate condizioni antecedenti l’attività di revisione può fornire un insieme generalizzato di conseguenze, che assumono l’aspetto di indicatori di qualità.

In particolare, gli antecedenti di una attività di revisione di qualità sono suddivisi in due categorie. Da un lato sono presenti input di carattere soggettivo di colui che l’attività di revisione pone in essere; dall’altro lato sono presenti requisiti formali di processo che il revisore deve rispettare.

Gli input soggettivi individuati sono:

- professionalità ed esperienza del revisore;
- indipendenza sostanziale;
- scetticismo professionale.

La professionalità del revisore è necessaria per un processo di qualità, che consenta di ottenere la “ragionevole sicurezza” dell’attendibilità del bilancio. In particolare, molti contributi nella letteratura scientifica hanno correlato positivamente la presenza di una buona conoscenza delle tecniche di revisione e delle tecniche contabili con i risultati ottenuti dal revisore nella sua attività (Choo, 1986; Bonner, 1990). Tale professionalità è ottenuta attraverso l’esperienza (Bedard, 1989), e al crescere dell’esperienza aumenta la capacità di individuare errori, anche di tipo concettuale (Ramsay, 1994).

L’indipendenza del revisore è uno degli strumenti fondamentali per garantire un processo di revisione affidabile e imparziale (Mautz & Sharaf, 1961), in quanto permette al revisore di tenere un punto di vista distaccato, senza cadere in quelle distorsioni di giudizio dovute ai conflitti di interesse o a legami economici (Antle, 1982; Moore et al., 2006). Aspetto fondamentale è inoltre costituito dal livello di compenso offerto al revisore, che può generare a sua volta conflitti di interessi (Zeff, 2003).

Lo scetticismo professionale è la capacità del revisore di distaccarsi dalle informazioni e dai dati forniti per analizzarli criticamente e per formare un proprio giudizio sugli stessi. Tale input assume rilevanza nella qualità della revisione, in quanto in numerosi casi di fallimenti del processo di revisione si è ravvisata l’assenza di scetticismo nei revisori, ovvero la presenza di

eccessiva fiducia nei confronti dei dati presentati dalle aziende (PCAOB, 2008; Messier Jr et al., 2010). Tale aspetto è difficile da misurare (Knechel & Shefchik, 2014; Nelson, 2009) ed è determinato generalmente nella capacità dei revisori di effettuare procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti (Shaub & Lawrence, 1996), nonché nella probabilità di riuscire a scoprire una frode (Bernardi, 1994), e nella quantità di verifiche di conferma effettuate sui risultati della revisione stessa (Hurt et al., 2008). Inoltre, lo scetticismo professionale è influenzato da diversi fattori derivanti dall'ambiente e dal contesto di riferimento dell'azienda, nonché da aspetti personalistici del revisore stesso. Un livello inferiore di scetticismo è stato individuato, in particolare, in revisori con incentivi confliggenti, come ad esempio i compensi per l'attività di revisione (Houston, 1999), in situazioni di livello di rischio aziendale o di revisione diminuito (Hackenbrack & Nelson, 1996; Blay, 2005).

I requisiti di processo individuati, invece, sono:

- la pianificazione e la struttura del processo di revisione;
- la determinazione della soglia di significatività, o materialità, degli errori;
- la valutazione dei rischi di controllo e intrinseci;
- la presenza di controlli di qualità da parte della società di revisione (qualora presenti).

Nel prosieguo del paragrafo sono illustrate le caratteristiche dei requisiti di processo.

In particolare, la pianificazione del processo di revisione deve essere sistematica e fondata sul rischio. L'approfondimento e la durata dei controlli devono essere quindi collegati alla complessità e al rischio dell'azienda.

Da questo punto di vista, per incrementare l'efficacia di una revisione, i revisori tendono ad aumentare lo sforzo di revisione (*audit effort*) (O'Keefe et al., 1994; Calderon et al., 2012) oppure a modificare i processi di revisione (Hackenbrack & Knechel, 1997) o la loro cadenza; oppure, assegnano il processo di revisione a professionisti più esperti (Johnstone & Bedard, 2003). Allo stesso modo, ma con segno inverso, tempi limitati a disposizione dei revisori rendono il processo meno efficace (McDaniel, 1990; Asare et al., 2000).

Dal punto di vista della significatività, stabilire una soglia di materialità minima è un processo altamente soggettivo, che richiede valutazioni qualitative e quantitative, influenzando infine sia il processo di produzione della relazione di revisione, sia le conclusioni ivi riportate. Dato un determinato livello di incertezza, inoltre, la determinazione della soglia di materialità è influenzata dall'effetto che un errore sotto tale soglia può avere sul raggiungimento di risultati di utile (Libby & Kinney Jr, 2000; Ng, 2007).

La valutazione dei rischi è una componente vitale e fondamentale per il processo di revisione che ne modifica completamente la natura, la durata, l'estensione e la tipologia di controlli effettuati. In particolare, è necessaria una spiccata esperienza del revisore sul settore dell'azienda revisionata, nonché avere dei riferimenti di aree critiche su cui focalizzare la determinazione del livello di rischio e tenere separato il rischio di frodi o distorsioni dei dati dal rischio di errori in bilancio dovuti a errate classificazioni o valutazioni (Allen et al., 2006). L'utilizzo di strumenti analitici di valutazione del rischio, inoltre, possono essere di particolare aiuto nella determinazione del livello che esso assume (Koonce et al., 1993; Messier Jr et al., 2013).

Per ultimo, l'aspetto relativo ai controlli di qualità delle società di revisione è considerato elemento di completamento degli antecedenti di un processo di revisione di qualità, e include i controlli e la gestione dei rischi internamente alla società di revisione stessa (Knechel & Shefchik, 2014). Tale aspetto non può essere applicato agli enti locali, per via della natura professionale dell'incarico di revisione e delle modalità di nomina dei revisori.

Al pari degli aspetti di "input", assumono rilevanza per la qualità della revisione anche le conseguenze, o "outcome", del processo. Tali conseguenze possono essere individuate in alcuni indicatori, o segnali, che determinano se il processo di revisione sia stato condotto sulla base degli "input" sopra descritti. Tali "outcome" sono individuati nell'assenza di correzioni formali o redazioni correttive del bilancio, nell'assenza di cause legali contro i revisori, nell'accuratezza delle relazioni di revisione, nell'attendibilità dei bilanci revisionati e negli esiti positivi delle verifiche sulle persone o società di revisione. Infatti, qualora fosse presente una delle fattispecie sopra indicate, significherebbe che il processo di revisione non ha avuto utilità nel rilevare gli errori significativi e nel determinare l'attendibilità della rappresentazione fornita in bilancio.

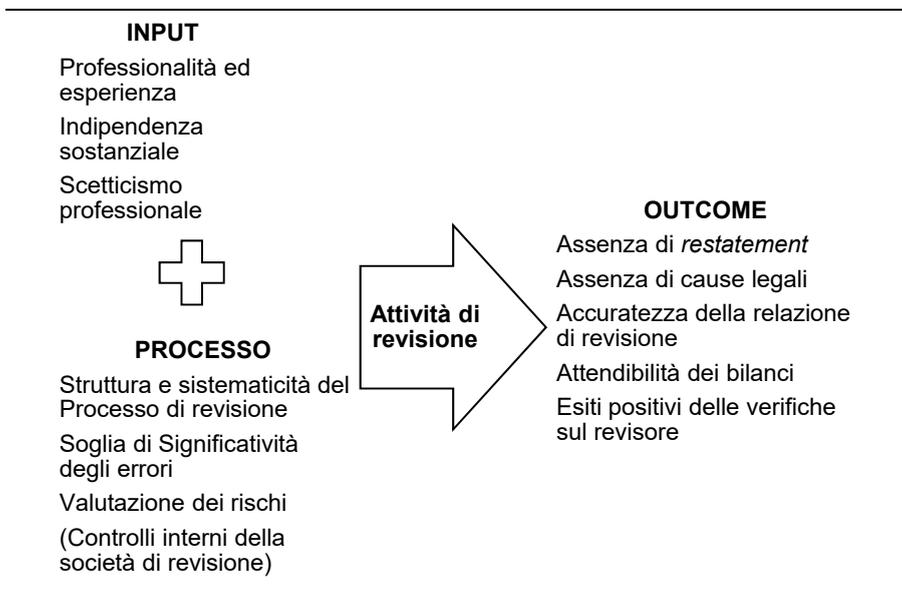
Ciò è palese quando la relazione di revisione non fornisce le informazioni utili a comprendere se il bilancio sia attendibile o meno. È altresì palese quando il bilancio risulta inattendibile ex post e nei casi di *restatement*, ossia quando il bilancio viene corretto successivamente alla sua approvazione.

La scarsa qualità di un processo di revisione, allo stesso modo, può essere desunta nei casi in cui vi siano cause legali nei confronti dei revisori da parte dei soci o della società oppure provvedimenti disciplinari e indagini interne da parte della società di revisione nei confronti del professionista che ha condotto il processo stesso.

Tali aspetti non sono considerati nell'analisi di cui al presente capitolo.

La Fig. 1 riporta un riadattamento dello schema di sintesi fornito dagli autori.

Fig. 1 – Condizioni di qualità della revisione



Fonte: tradotto e integrato da Knechel & Shefchik (2014: 131)

8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione

Come si può rilevare dalla lettera del D.Lgs. 118/2011, l'impatto della riforma della contabilità degli enti locali è stata favorevole per i revisori di tali enti, in quanto aggiunge materiale e dati per la migliore comprensione dello stato di salute degli enti, migliora la consapevolezza degli amministratori sui risultati dell'amministrazione anche dal punto di vista economico-patrimoniale, modificando il contesto di riferimento dei rischi dell'attività e migliorando, potenzialmente, la qualità dell'attività di revisione nel suo complesso.

Sulla base del quadro teorico di riferimento individuato, quindi, è possibile indagare se la qualità della revisione possa essere stata migliorata, almeno sotto il profilo potenziale, dalla riforma.

Infatti, come indicato sopra, sono individuati i requisiti antecedenti fondamentali che possono garantire un processo di revisione di qualità e quindi consentire ai revisori di rilevare più facilmente situazioni di errore o particolarità nella gestione dell'ente, verificare la continuità dell'attività, migliorare gli spazi di confronto per evitare contestazioni e cause legali e, in definitiva, fornire una informativa più precisa e puntuale sullo stato di salute dell'ente.

A tale scopo, in questo paragrafo spostiamo l'attenzione dall'impatto legislativo e di adempimenti che la riforma ha avuto sui revisori alla verifica della presenza, o del miglioramento, o del peggioramento dei requisiti antecedenti alla revisione di qualità sopra indicati.

In particolare, a questo scopo è necessario individuare il contesto di riferimento.

Innanzitutto, partendo dai requisiti di carattere soggettivo, individuati come “input” della revisione di qualità, è possibile asserire che sotto il profilo dell'indipendenza sostanziale, è possibile verificare la presenza di questo requisito dal criterio di nomina dei revisori, che avviene per sorteggio su base regionale secondo un algoritmo definito a livello ministeriale¹;

Sotto il profilo della professionalità ed esperienza, invece, dovrebbero essere garantite dai requisiti formali dei soggetti sorteggiati, essendo essi sono iscritti ad albi professionali (Ordine dei Dottori Commercialisti, Registro dei Revisori Legali) per i quali è richiesto un periodo di praticantato obbligatorio e un esame di stato per l'abilitazione. Inoltre, entrambi gli albi richiedono la formazione professionale continua degli iscritti e i revisori degli enti locali devono conseguire di ulteriori specifici per la materia di riferimento. In ogni caso, la professionalità ed esperienza è garantita a livello minimo ma varia successivamente da soggetto a soggetto e può essere verificata indirettamente.

Sotto il profilo dello scetticismo professionale, esso è di più complicata verifica, come già indicato, e può essere validato sulla base delle modalità con cui il processo di revisione è posto in essere e delle verifiche e controlli incrociati svolti;

Dal punto di vista del “processo” per una revisione di qualità, invece, è necessario verificare:

- le modalità con cui il processo di revisione è svolto e lo sforzo impresso per la revisione, purché questo sia teso al conseguimento di maggiori risultati e non solamente all'adempimento di richieste normative;
- la valutazione di una soglia di significatività, che è correlata al requisito dello scetticismo professionale e sulla cui base si svolge il processo di revisione;
- la valutazione dei rischi effettuata dai revisori per lo svolgimento della propria attività, che può essere valutata anche indirettamente sulla base della percezione del lavoro svolto; inoltre, la determinazione dei rischi nei singoli enti locali è svolta con riguardo al contesto politico

¹ Si veda nel sito web http://finanzalocale.interno.it/ser/revisori/rev_algoritmo.html.

di riferimento, ed è influenzata dalle possibili ripercussioni che eventuali errori di revisione potrebbero avere sul singolo professionista.

Circa il rischio di revisione, inoltre, è possibile valutare due diversi ordini di problematiche: da un lato, il rischio di revisione correlato alla struttura e natura dell'ente revisionato; dall'altro lato, il rischio di controllo del materiale prodotto dai funzionari dell'ente e verificato dai dirigenti o da altre funzioni interne attraverso i protocolli amministrativi.

Come già indicato in precedenza, ai fini dell'analisi di cui al presente capitolo, non è applicabile il requisito di processo della valutazione di qualità del lavoro da parte della società di revisione a cui fa riferimento il professionista, in quanto le caratteristiche professionali soggettive richieste dalla normativa per la nomina dei revisori degli enti locali fanno sì che l'attività sia svolta principalmente in modo solitario e non associato.

La riforma del D.Lgs. 118/2011 introduce nuovi dati per la verifica dello stato di salute dell'ente locale revisionato; per mezzo di questa indagine si cerca di individuare in che modo, e con che portata, la riforma abbia influito sull'effettivo svolgimento dell'attività dei revisori e se siano stati influenzati i requisiti di input o di processo della revisione di qualità.

8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici

La metodologia di indagine prescelta per l'analisi degli effetti della riforma è di tipo qualitativo e percettivo, e lo strumento prescelto per l'indagine è il questionario di tipo anonimo, con analisi statistico-descrittiva per l'interpretazione delle risposte ricevute.

La costruzione del questionario è stata effettuata sulla base dei seguenti criteri:

- indagine anagrafica sui revisori, per verificare la coerenza del campione di indagine effettivo con la popolazione di riferimento e per verificare il grado presunto di esperienza del professionista stesso;
- indagine sulla struttura professionale su cui il revisore può contare, includendovi aspetti riguardanti la struttura dello studio professionale e la presenza di strumenti o competenze specifiche;
- indagine sulla modifica dell'attività di revisione in seguito all'entrata in vigore della riforma portata dal D.Lgs. 118/2011;
- indagine sulla percezione del rischio di revisione da parte dei professionisti.

Il questionario è composto da un totale di 29 domande, a risposta singola tra più scelte o a risposta multipla. Al termine del questionario è stato inserito

uno spazio facoltativo per ulteriori commenti. Il questionario inviato a mezzo posta elettronica è stato preparato per mezzo della piattaforma *Moduli di Google*.

Per l'analisi statistica delle risposte pervenute sono stati utilizzati, compatibilmente con la tipologia dei dati ricevuti e dove applicabile o comunque necessario, le modalità indicate nella Tab 1.

Tab. 1 – Indicatori statistici utilizzati per l'analisi

Modalità	Utilizzo
Indice ρ di Correlazione di Spearman	Misura del grado di correlazione tra le variabili
Retta di Regressione Lineare semplice e multipla	Individuazione di relazioni funzionali tra le variabili
Coefficiente α di Cronbach	Misura dell'attendibilità degli indicatori statistici utilizzati
Indice χ^2	Misura della connessione tra variabili.

Fonte: nostra elaborazione

8.6. La selezione e le caratteristiche del campione

La costruzione del campione a cui è stato somministrato il questionario è coerente con i dati di suddivisione territoriale riportati in precedenza. In particolare, sono stati rispettati i seguenti criteri.

Volendo ottenere, per la tipologia di studio, una precisione assoluta pari allo 0,05, e considerata la prevalenza attesa di genere maschile P della popolazione pari a circa il 71%, la significatività statistica del campione è stata stimata con la formula sottostante:

$$n = \frac{t^2 P(1-P)}{D^2} = 316$$

dove n è la dimensione del campione significativo e $D = 16.991$ il numero complessivo degli iscritti agli elenchi, cioè la popolazione completa. Assunto che non tutti i questionari sarebbero stati compilati, tale numero n è stato dapprima arbitrariamente raddoppiato, e poi per ragioni di arrotondamenti interni per mantenere l'equilibrio esatto tra le varie regioni è stato incrementato fino a $n = 695$.

Successivamente, i revisori sono stati suddivisi secondo questi criteri:

- 1) il numero complessivo di revisori selezionati per ciascuna regione è pari alla percentuale relativa della regione sul totale dei revisori iscritti a livello nazionale;
- 2) il numero di revisori selezionati all'interno di ciascuna regione è ulteriormente suddiviso in base al peso che la fascia ha sul totale dei revisori iscritti nella relativa regione;
- 3) al fine di evitare duplicazioni, ciascuna fascia è stata depurata dei revisori iscritti in due o più fasce, secondo il seguente criterio:
 - la fascia 1 è composta da tutti i revisori iscritti alla sola e unica prima fascia;
 - la fascia 2 è composta da tutti i revisori iscritti alla prima e/o alla seconda fascia, ma non alla terza fascia;
 - la fascia 3 è composta da tutti i revisori iscritti alla terza fascia e a una o più delle fasce inferiori;
- 4) i revisori sono stati scelti in modo totalmente casuale attraverso le formule *casuale()* e *cerca.vert()* di Microsoft Excel, rispettando le numerosità dei sotto-campioni per regione e per fascia;
- 5) sono stati reperiti gli indirizzi e-mail dei professionisti selezionati; qualora non fosse possibile reperire l'indirizzo in modo efficace, il revisore selezionato è stato sostituito con quello immediatamente successivo nella sotto-popolazione di riferimento.

Dal campione selezionato, sono pervenuti un totale di 161 questionari correttamente compilati. Sono stati considerati un totale di 157 questionari, in quanto 4 rispondenti non avevano ancora svolta alcuna attività di revisione negli enti locali e pertanto le loro risposte sono considerate non significative ai fini dello studio e incompatibili con l'indagine.

Il campione residuo è dunque formato da un totale di 157 questionari correttamente compilati e compatibili con l'indagine, il che rende una precisione assoluta dello 0,07 (cioè un livello di confidenza pari a circa il 93%).

Il campione considerato è composto al 45% da revisori appartenenti alla prima fascia, al 14% da revisori appartenenti alla seconda fascia ed al 41% da revisori appartenenti alla terza fascia. Da un punto di vista geografico, troviamo la seguente composizione: il 24% dei rispondenti appartiene alla zona Nord-Ovest (Liguria, Lombardia, Piemonte) il 10% alla zona Nord-Est (Veneto), il 20% al Centro-Nord (Emilia Romagna, Marche, Toscana, Umbria), il 31% al Centro-Sud (Abruzzo, Campania, Lazio, Molise) e infine il

15% al Sud e alle Isole (Basilicata, Calabria, Puglia)². La composizione dei rispondenti al questionario risulta sovrapponibile per fascia di appartenenza e per distribuzione geografica alla popolazione del campione selezionato.

Il campione presenta un discostamento rispetto alle proporzioni tra i generi maschile e femminile della popolazione a causa di una possibile sotto-rappresentazione del campione stesso (livello di confidenza del 93%).

Non è stato possibile incrociare i dati del campione con quelli della popolazione in quanto i dati vengono forniti dal Ministero in modalità aggregata e non in forma di matrice dati.

Da un punto di vista anagrafico il campione mostra una elevata anzianità professionale, con il 72% del campione che con anzianità compresa tra i 15 ed i 30 anni di attività e con una conseguente anzianità anagrafica, circa l'80%, che ricade nella fascia di età compresa tra i 45 ed i 64 anni.

Si riscontra un dato analogo per quanto riguarda l'anzianità dell'attività di revisione negli enti locali, con il 58% dei rispondenti con più di 10 anni di esperienza specifica attività di revisione ed il 19% con esperienza compresa tra i 5 ed i 9 anni.

Dal punto di vista del numero di incarichi di revisione svolti sino alla data odierna si ritrova che circa il 75% dei revisori abbia svolto da 1 a 5 incarichi, che il 15% abbia già svolto dai 6 ai 10 incarichi mentre il 15% del campione dei rispondenti abbia svolto più di 11 incarichi di revisione.

Per quanto riguarda la valutazione delle caratteristiche dimensionali delle strutture professionali dei revisori è stato calcolato un punteggio qualitativo ordinale, basato su alcuni aspetti quali-quantitativi che influiscono direttamente o indirettamente sulla dimensione e complessità dello studio professionale. In particolare, tale punteggio è stato determinato in base a quanto indicato nella Tab. 2.

² Si noti che, nel campione di riferimento, non sono presenti le Regioni a Statuto Speciale, non incluse nell'indagine di questo capitolo.

Tab. 2 – Variabili e criteri per la valutazione delle caratteristiche dimensionali delle strutture professionali

Variabile	Punteggio	Criterio
Numero di clienti	Da 0 a 10 punti	Segmentazione del range dei clienti in cinque classi, da un minimo di "meno di 24 clienti" ad "oltre 200 clienti"
Numero di collaboratori assunti come dipendenti dello studio	Da 0 a 3 punti	Segmentazione del range dei dipendenti in quattro classi, da un minimo di 0 dipendenti ad un massimo di oltre 5
Numero di collaboratori professionali dello studio, non ancora abilitati alla professione o praticanti	Da 0 a 2 punti	Associato alla presenza o meno da un minimo di 5 collaboratori "junior" (non iscritti/non abilitati)
Numero di collaboratori professionali dello studio, abilitati alla professione e non associati,	Da 0 a 4 punti	Associato alla presenza o meno da un minimo di 5 collaboratori "senior" (iscritti/abilitati)
Presenza di associati	2 punti se appartenente a studio associato), più Da 0 a 9 punti	Associati alla presenza di un maggior numero di soci dello studio
Presenza di sistemi informativi	2 punti	Per i sistemi gestionali integrati della tipologia Enterprise Resource Planning o similari
	1 punto	Per ogni tipologia di sistemi gestionali come individuati dal questionario

Fonte: nostra elaborazione

È opportuno sottolineare che circa un terzo del campione dei revisori che hanno risposto al questionario faccia parte di uno studio associato mentre il 66% sia un professionista indipendente. Il punteggio massimo assegnato con le modalità sopra descritte è pari a 25.

8.7. L'analisi dei risultati

In questo paragrafo, composto da cinque sotto-paragrafi, varrà esposta l'analisi dei risultati, distinguendo tra gli aspetti che possono essere dedotti dall'analisi delle risposte al questionario e tra quelli che invece devono essere dedotti dai principi e dalle regole base impostate dalla riforma ed individuate dall'inquadramento teorico.

Nel primo e secondo sotto-paragrafo viene considerata la presenza dei requisiti di professionalità ed esperienza dei revisori e delle caratteristiche di indipendenza e di scetticismo professionale, sulla base del quadro teorico di riferimento e dei dati evinti dal campione dei revisori analizzato.

Nel terzo e quarto vengono analizzati gli aspetti relativi al processo di revisione e alla valutazione dei rischi, attraverso l'esposizione dei dati ricavati in sede dell'analisi statistica delle risposte al questionario.

Nel quinto sotto-paragrafo vengono considerati gli aspetti della significatività, dei controlli eseguiti dalla società di revisione sui revisori.

8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza

Ai fini dell'indagine di cui al presente capitolo, gli aspetti legati alla professionalità non possono essere desunti direttamente dal questionario, ma vanno invece ricercati all'interno dei principi di selezione dei revisori degli enti locali revisori di tali enti. Infatti, i revisori degli enti locali vengono estratti da un elenco di professionisti (Dottori Commercialisti, Esperti Contabili, Revisori Legali) che presentino una anzianità professionale differenziata per le tre diverse fasce di enti locali.

Da ciò è possibile desumere che il requisito della professionalità di cui al quadro teorico di riferimento è rispettato, nei termini in cui la presenza di una buona conoscenza delle tecniche di revisione e delle tecniche contabili, che la letteratura correla con i (buoni) risultati ottenuti dal revisore nella sua attività dovrebbe essere garantita, almeno sotto il profilo potenziale e teorico, dalle modalità di nomina dei revisori degli enti locali, e in particolare:

- l'iscrizione ad un albo professionale seguente ad un esame di abilitazione e a un percorso formativo specifico nella materia;
- la presenza degli obblighi formativi a carico di ambedue le categorie di professionisti abilitati all'iscrizione negli elenchi dei Dottori Commercialisti e dei Revisori Legali.

Ai fini di questa indagine, quindi, la presenza del requisito della professionalità viene assunta sulla base dell'inquadramento teorico³.

Dal punto di vista del requisito dell'esperienza, invece, il campione selezionato e rispondente al questionario, rappresenta un buon numero di professionisti con un elevato numero di incarichi analoghi già svolti in passato, con esperienza anche di tipo indiretto, considerata l'anzianità professionale e la dimensione della struttura professionale del revisore incaricato (esperienza diffusa). Infatti, si è riscontrata nel campione rispondente una media di circa due incarichi e mezzo specifici, per revisione negli enti locali già svolti

³ Risulterà necessario approfondire se questa sia realmente presente e garantita, al fine di validarne la sussistenza e l'effettivo impatto sulla qualità della revisione negli enti locali.

precedentemente, con una punta massima, rappresentata dal 10% del campione, che ha già svolto precedentemente più di undici incarichi specifici⁴.

Per quanto concerne l'anzianità professionale dei rispondenti, invece, ritroviamo nel campione una media di circa otto anni di anzianità di revisione degli enti locali per singolo professionista, con il 58% circa dei professionisti con oltre dieci anni di esperienza specifica, e con una elevata anzianità professionale generica (iscrizione all'Ordine dei Dottori Commercialisti o all'Elenco dei Revisori Legali), con il 72% del campione che con anzianità compresa tra i quindici e i trenta anni di attività.

Infine, l'esperienza può essere desunta indirettamente anche dalla dimensione dello studio, in quanto rappresenta da un lato la complessità della realtà in cui il professionista si trova ad operare, mentre dall'altro lato rappresenta un fattore di esperienza diffusa dato anche dal supporto di altri professionisti e collaboratori. Nell'indagine svolta, la dimensione dello studio presenta la distribuzione di frequenze riportata nella Tab. 3.

Tab. 3 – Analisi dell'esperienza (dimensione dello studio e anzianità)

	Anzianità	0-5	5-14	15-30	30+	Totale
Dimensione Studio	0 – 4	0	16	40	4	60
	5 – 9	0	0	33	16	49
	10 – 19	4	0	32	0	36
	22	0	0	8	4	12
	Totale	4	16	113	24	157

Fonte: nostra elaborazione

Ai questionari hanno risposto, in prevalenza, revisori collocati in un contesto professionale poco o molto poco complesso, presumibilmente con pochi clienti e pochi collaboratori. Questo dato però va anche collegato con l'elevata anzianità media dei professionisti rispondenti, come si può vedere nella precedente tabella.

Rimangono pertanto confermate le caratteristiche attese relative all'esperienza professionale per via della larga presenza di specifica esperienza e di anzianità di servizio, in modo allineato alle aspettative generate dai principi

⁴ Si ricorda che sono stati eliminati dal campione coloro i quali non avessero già svolto incarichi precedenti.

di selezione dei revisori degli enti locali, validando pertanto questo aspetto di riferimento del framework teorico.

8.7.2. *Gli aspetti soggettivi: indipendenza e scetticismo professionale*

L'indipendenza, da un punto di vista formale, è giuridicamente garantita dal meccanismo di verifica della fattispecie di incompatibilità, in cui il professionista prima di assumere l'incarico deve valutare e dichiarare la propria incompatibilità anche sostanziale. Inoltre, il meccanismo di estrazione a sorte dovrebbe garantire una maggiore sicurezza in ordine alla indipendenza dei revisori estratti e nominati nei singoli enti, in cui la probabilità che venga estratto un professionista in situazione di conflitto di interessi è molto bassa ed esso dovrebbe, comunque, valutare la propria compatibilità all'incarico.

Per ultimo, difficilmente il professionista può assumere incarichi di consulenza non inerenti alla revisione per l'ente medesimo (*non-audit service*), che sono tra i maggiori fattori influenzanti l'indipendenza sostanziale dei revisori.

A questo scopo non si ritiene necessario valutare in questa sede la presenza o meno di questo requisito, dandolo per assunto sulla base dei requisiti normativi e procedurali per la nomina dei professionisti incaricati della revisione negli enti locali.

La determinazione della presenza dello scetticismo professionale, invece, è stata ottenuta indirettamente sulla base delle risposte fornite tramite il questionario somministrato. Infatti, è stato assunto che lo scetticismo possa essere individuato nella capacità del revisore di distaccarsi dalle informazioni e dai dati forniti per analizzarli criticamente e per formare un proprio giudizio sugli stessi. Sulla base del quadro teorico di riferimento e della letteratura, lo scetticismo professionale è generalmente determinato nella capacità dei revisori di effettuare procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti, nonché nella probabilità di riuscire a scoprire una frode e nella quantità di verifiche di conferma effettuate sui risultati della revisione stessa. Inoltre, indirettamente, lo scetticismo professionale è influenzato da diversi fattori derivanti dall'ambiente e dal contesto di riferimento, nonché da aspetti personalistici del revisore stesso, oppure in presenza di incentivi confliggenti, come ad esempio i compensi per l'attività di revisione⁵, o in situazioni di livello di rischio aziendale o di revisione diminuito.

⁵ Stabilito, nel caso in esame, su criteri di legge.

A seguito dell'entrata in vigore dell'armonizzazione contabile, i rispondenti al questionario avvertono di poter verificare meglio (nell'80% delle risposte) la regolarità dell'ente accertato e dichiarano di percepire (nuovamente l'80% delle risposte) una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'Ente controllato ed una migliore qualità del lavoro svolto (71% dei casi). Solo 5% del campione però dichiara di percepire, a seguito dell'armonizzazione contabile, un maggiore rischio di frode o di distorsione dei dati da parte dei funzionari dell'ente, il 67% dichiara invece che tale propria percezione sia rimasta invariata mentre il 28% dichiara che la propria percezione di rischio di frodi sia addirittura diminuita.

La percezione di migliore consapevolezza risulta impattare positivamente sulla percezione della qualità del lavoro svolto⁶ mentre entrambe queste percezioni dei revisori, compatibilmente con i dati sopra esposti, non vengono corrisposte da una altrettanto positiva percezione di scoprire frodi o di distorsioni⁷.

Volendo approfondire questo aspetto si può osservare che la percezione di migliore verifica delle attività degli enti risulti collegata alla attività di modifica delle proprie procedure⁸. Dall'altra parte però si osserva che anche se il maggiore afflusso dei dati permette di organizzare controlli incrociati degli stessi (circa 85% delle risposte), tali controlli incrociati non sono corrisposti positivamente né da una migliore consapevolezza dello stato di salute degli enti, né dalla percezione di migliore qualità del proprio lavoro svolto⁹. Ciò potrebbe indurre a pensare che se anche il revisore modifichi le proprie procedure per gestire al meglio il maggiore apporto informativo, e proprio il 90% dei casi dichiara che tali modifiche sono state fatte in funzione di ottenere migliori controlli incrociati, tale maggiore apporto informativo finisca per impattare negativamente sulla qualità dell'attività di revisione e sulla possibilità di scoprire frodi o distorsioni dei dati, ovvero che l'aumento dei dati da analizzare generino l'impressioni nei revisori del campione di influire negativamente sulla possibilità di scoprire frodi.

⁶ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione positiva pari a 0,62 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività pari a 0,0001.

⁷ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua due correlazioni negative, pari rispettivamente a -0,22 e -0,15 in una scala che va da -1 a +1 e con rispettive significatività pari a 0,01 e 0,06. Questa relazione è caratterizzata da una bassa significatività, probabilmente a causa di distorsioni imputabili al sotto-campionamento.

⁸ Dalla regressione lineare tra le variabili è determinato un coefficiente angolare che è pari a 0,36 con significatività pari a 0,001.

⁹ Dalla regressione lineare tra le variabili è determinato un coefficiente angolare che è pari a -0,26 e con significatività pari a 0,001.

Mentre se da un lato si riscontra nei revisori un certo livello di sensibilità volta a percepire la necessità di mettere in atto procedure addizionali e controlli incrociati per verificare i dati forniti, dall'altro lato si nota, in una misura superiore ad un quarto del campione, una diminuzione della percezione dei revisori della loro capacità di individuare irregolarità anche a fronte di un maggior afflusso di dati e della relativa possibilità di incrociare gli stessi.

Pertanto, come visto precedentemente, se da un lato il maggiore afflusso di dati permette generalmente nei revisori di aumentare il grado di consapevolezza dello stato di salute dell'ente, una migliore percezione di qualità rispetto al proprio lavoro e più controlli incrociati, nonostante la modifica delle procedure (attesa da framework teorico come conferma dello scetticismo professionale) dall'altro impatti negativamente sulla possibilità di scoprire distorsioni o frodi.

8.7.3. Gli aspetti procedurali: il processo di revisione

Come si è visto nel paragrafo precedente, i revisori avvertono la necessità di modificare i loro processi di revisione sia in termini di aumento di ore lavorative che di procedure.

Infatti, dalle risposte del questionario si evince che il 97% dei revisori del campione dichiara di aver aumentato le ore dedicate alla revisione dell'ente locale e quasi il 95% del campione dichiara di aver aumentato le ore di lavoro "fuori dall'ente" propriamente per le attività di revisione relativamente ad attività di pianificazione, approfondimenti e controlli a distanza. Queste due dichiarazioni si relazionano tra loro in modo che l'aumento delle ore lavorate all'interno dell'Ente produce un incremento delle ore di lavoro di pianificazione fuori dall'Ente¹⁰.

In contrapposizione a questo fatto si nota invece che la sensazione della necessità di aumentare la frequenza dei controlli non sia tradotta in un effettivo aumento delle ore di lavoro "fuori dall'ente"¹¹. Questo, considerato quanto detto in precedenza, potrebbe difficilmente essere spiegato se non pensando ad una necessità di "compressione dei tempi" dell'attività di revisione. Ma questa argomentazione, di carattere fortemente deduttivo, avrebbe bisogno al suo supporto di maggiori argomenti e, esulando dalla attuale domanda di ricerca, potrebbe essere suscettibile di future analisi.

¹⁰ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione positiva pari a 0,55 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività pari a 0,0001.

¹¹ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,24 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,002.

Volendo considerare le percezioni di una migliore consapevolezza dello stato dell'ente e della qualità del lavoro svolto dai revisori dal punto di vista della modifica e dell'aumento dello sforzo di processo, si nota come per entrambe ci sia una corresponsione di carattere negativo rispetto al maggiore afflusso di dati sia per quanto riguarda la modifica delle procedure di indagine¹² sia per quanto riguarda la possibilità di organizzare controlli incrociati sugli stessi¹³.

Venendo a considerare, per ultimo, la modifica delle procedure di indagini in relazione al maggiore afflusso dei dati, all'aumento delle ore dedicate nell'ente e fuori dall'ente¹⁴ ed alla necessità di aumentare i controlli¹⁵, da quanto dichiarato emerge che a generare una spinta sulla modifica delle procedure non siano direttamente le ore di lavoro dedicate all'Ente, ma piuttosto l'aumento dei dati da analizzare oltre all'incremento stesso delle ore fuori dall'Ente e che, inoltre, chi tende ad aumentare la frequenza dei controlli tende anche a modificare le proprie procedure.

Da quanto sopra esposto appare evidente lo sforzo dei revisori di aumentare le ore lavorate, nel tentativo di aumentare la qualità e l'efficacia del processo di revisione dovendo far fronte a maggiori adempimenti e ad un numero maggiori di dati da analizzare. Si deve però aggiungere che tale maggior sforzo non debba necessariamente coincidere con un miglioramento della qualità dell'attività di revisione, tanto più se si considera che l'aumento dello sforzo della revisione e le modifiche delle stesse procedure sono principalmente imputabili al maggior numero di adempimenti ed al maggior numero di dati.

In altre parole si potrebbe affermare che il maggiore afflusso di dati, nonostante il dichiarato sforzo di modifica delle procedure da parte dei revisori (oltre l'85% delle risposte), ed il maggiore numero di adempimenti non migliori ma di fatto peggiori la comprensione dello stato di salute dell'ente.

¹² Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,28 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,0004.

¹³ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,20 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,01.

¹⁴ Dalla regressione lineare tra le variabili, si individua un coefficiente angolare pari a 0,34 con significatività della variabile di verifica pari a 0,0001.

¹⁵ Dalla regressione lineare tra le variabili, si individua un coefficiente angolare pari a 0,37 con significatività della variabile di verifica pari a 0,0001.

8.7.4. Gli aspetti procedurali: la valutazione dei rischi

Dal punto di vista dei processi di valutazione dei rischi, che è componente fondamentale della revisione, occorre per prima cosa osservare che i revisori appartenenti al campione possiedono una notevole esperienza nella revisione degli enti locali, sia per la natura stessa della composizione dei registri di appartenenza e l'obbligatorietà per il revisore di continua formazione specifica, che per la loro stessa anzianità, con una media di 7,8 anni di anzianità nelle attività di revisione degli enti locali.

La valutazione dei rischi che i revisori intervistati mettono in atto può essere anche stimata in modo indiretto considerando le modifiche che i revisori hanno apportato ai loro processi di revisione ed al livello generale di scetticismo professionale come evidenziato nei due paragrafi precedenti. Da quanto sopra detto si può quindi desumere che i revisori intervistati siano attenti alla valutazione dei rischi, durante l'attuazione del processo di revisione, e che la stessa valutazione ne vada a modificare la natura del processo mediante l'attuazione nella pratica di strategie volte alla mitigazione degli stessi.

Va però ricordato che all'aumentare della percezione del migliore stato di salute dell'ente locale e del proprio lavoro svolto diminuisce la percezione di rilevazione di frodi o di distorsione dei dati, così come si può osservare che la stessa percezione diminuisca all'aumentare delle ore di lavoro dedicate alle attività fuori Ente¹⁶. Dal punto della percezione infatti solo il 5% dei rispondenti ha dichiarato di percepire un maggiore rischio di distorsioni dei dati o di frodi, mentre per il 67% circa è rimasto invariato e per il 28% si è addirittura ridotto.

Poiché la "pressione" esercitata direttamente od indirettamente sul revisore è ritenuta dalla letteratura essere una componente del rischio professionale riportiamo come i revisori del campione dichiarino un aumento della "pressione" e del rischio professionale (circa il 90%). A questo proposito si può ancora conseguentemente osservare che il 77% del campione percepisce una maggiore pressione da parte degli organi di controllo esterno (in particolare, la Corte dei Conti e il Ministero dell'Economia e delle Finanze), confermato dal fatto che la maggior parte dei revisori avverte un aumentato peso dei controlli esterni sull'attività amministrativa dell'Ente.

¹⁶ Attraverso il test di Spearman tra le variabili si individua una correlazione negativa pari a -0,19 in una scala che va da -1 a +1, con una significatività di 0,02. Questa relazione è caratterizzata da una bassa significatività, probabilmente a causa di distorsioni imputabili al sottocampionamento.

8.7.5. *Altri elementi: significatività, controlli della società di revisione, outcome dell'attività di revisione*

Nel presente contributo non sono stati analizzati i seguenti aspetti antecedenti del framework teorico di inquadramento dell'attività di revisione di qualità:

- 1) significatività, per via della estrema soggettività della determinazione della soglia; la mancanza dell'analisi di questo aspetto costituisce una limitazione al presente studio, in quanto variazioni nel metodo di determinazione della soglia di significatività o nella sua effettiva applicazione, possono consistere in rilevanti variazioni nel numero di controlli eseguiti e nell'approfondimento degli stessi; in ogni caso, sulla base del questionario, solo il 5% dei rispondenti ha notato un impatto della riforma sulla valutazione della soglia di significatività; questo aspetto dovrà essere approfondito in successive ricerche, in modo tale da valutare:
 - l'utilizzo di una soglia di significatività;
 - l'adeguatezza del metodo di determinazione di tale soglia;
 - l'effettivo rispetto della soglia e verifica dell'appropriatezza della stessa;
 - variazioni e controlli successivi della soglia;
- 2) controlli eseguiti dalla società di revisione sui revisori, in quanto gran parte dei revisori lavora come libero professionista e non presso società di revisione; ciò è anche coerente con la tipologia di professionisti (dottori commercialisti iscritti all'albo ordinario) e all'anzianità media di servizio a livello di popolazione.

Infine, non sono stati analizzati gli outcome dell'attività di revisione negli enti, in parte per la relativa novità dell'introduzione della riforma (armonizzazione contabile a regime dal 2015, bilancio consolidato a regime dal 2016-2017) e delle tempistiche del diritto amministrativo per la produzione degli atti relativi alle eventuali contestazioni o cause. Questo aspetto sarà approfondito in successive richieste, per completare la valutazione circa la qualità della revisione dopo la riforma ai sensi del D.Lgs. 118/2011.

8.8. Conclusioni

Nel presente contributo sono stati analizzati gli effetti della riforma di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali in Italia, introdotta dal D.Lgs. 118/2011, in particolare sull'impatto che il maggior afflussi di dati e

l'aumento del numero degli adempimenti generi sulla qualità delle attività svolte dai revisori degli enti locali, dando peso alla percezione ed alle valutazioni degli stessi.

La riforma ha avuto rilevanti effetti dal punto di vista della qualità di revisione, cosa che è stata percepita anche dai revisori stessi (la maggior parte di essi percepisce una qualità migliore della revisione svolta e una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'ente). Futuri sviluppi di questa ricerca dovranno condurre all'ampliamento della base di rispondenti al questionario e ad una integrazione delle risposte con verifiche documentali, di modo da rendere verificabile se sia percepita una compressione dei tempi di lavoro necessari ad affrontare il maggior afflusso di dati e con che effetto sul lavoro svolto.

In particolare, dal questionario somministrato e dallo studio svolto, è stato possibile determinare che:

- 1) dal punto di vista del fattore “professionalità” dei revisori nominati, essa può essere assunta sulla base del processo e dei requisiti di iscrizione dei professionisti nel registro revisori enti locali del Ministero dell'Interno, che si sostanziano:
 - nell'iscrizione a un albo professionale da almeno due anni; l'iscrizione agli albi richiesti (dottori commercialisti, revisori legali) è subordinata all'esecuzione di un periodo di praticantato professionale, al conseguimento di una laurea magistrale in classi di laurea ben identificate e al superamento di un esame di abilitazione all'esercizio della professione;
 - dalla suddivisione in fasce di anzianità di servizio per enti di maggiore complessità;
 - dalla formazione professionale continua a cui sono sottoposti per legge i professionisti iscritti all'Elenco;
- 2) dal punto di vista del fattore “esperienza”, essa può essere assunta sulla base della professionalità dei revisori, dell'anzianità di servizio e dalla suddivisione in fasce dell'Elenco; essa si verifica, inoltre, dalle tipologie di “reazioni” e comportamenti posti in essere dai professionisti nell'ambito della riforma, i quali hanno per buona parte modificato i propri controlli per tenere conto dei maggiori dati a loro disposizione e per mitigare i rischi derivanti dall'attività di revisione;
- 3) dal punto di vista del fattore “indipendenza”, essa si verifica sotto un profilo formale e sostanziale dal meccanismo di estrazione a sorte operato dagli organi istituzionali; il profilo formale è inoltre rafforzato dalla presenza della dichiarazione di assenza di conflitti di interessi da parte dei revisori, dotati di requisiti di professionalità; il profilo

sostanziale, invece, è rafforzato dalla rilevante difficoltà nell'ottenere, e/o dall'assenza di, servizi di consulenza da parte del revisore all'ente locale (*non-audit service*);

- 4) per quanto concerne il fattore “scetticismo professionale”, i revisori rispondenti al questionario hanno dichiarato di aver modificato i propri processi di revisione e incrementato la frequenza dei controlli o variato la qualità e l'incrocio delle verifiche per far fronte al maggior numero di dati e per acquisire una migliore consapevolezza dello stato di salute dell'ente locale; ciò denota la presenza, tra i revisori rispondenti al questionario, di un certo livello di scetticismo professionale, il quale potrà essere misurato e validato con successive e specifiche ricerche;
- 5) sotto l'aspetto del processo di revisione, i revisori rispondenti al questionario hanno dichiarato di aver incrementato il numero di ore lavorate;
- 6) per quanto riguarda, infine, la valutazione dei rischi, non è stata verificata l'idoneità o la presenza di processi di valutazione dei rischi adeguati per la revisione, ma essa può essere desunta:
 - dalla professionalità e dell'esperienza dei revisori;
 - dalla rilevante percezione di maggiori rischi sia nella propria, sia nella altrui attività all'interno dell'ente locale in seguito all'introduzione della riforma; inoltre, l'incremento dei controlli e delle ore lavorate può essere assunto come indicatore indiretto di una modifica nella percezione del rischio all'interno dell'ente locale;
 - dalla tipologia ed entità delle sanzioni previste in capo ai revisori degli enti locali, che non può essere in alcun modo mitigata dall'incremento del compenso (stabilito per legge).

Sulla base dei dati rilevati da questa ricerca è possibile affermare, da un primo punto di vista, che l'introduzione dell'armonizzazione, a sua volta collocata in un contesto di riforma più ampio, permette di avere una base di dati e documentale uniforme a livello nazionale e (almeno parzialmente) confrontabile con altri paesi europei.

Inoltre, a livello nazionale, è stato rinforzato il ruolo dei revisori e la professionalità ed esperienza che, almeno potenzialmente, dovrebbero avere, insieme con l'indipendenza, garantita dal processo di estrazione a sorte unificato, che garantisce quella separazione tra organi decisionali e organi di controllo tipica del *New Public Management*. Per di più, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale e di strumenti di amministrazione razionale più precisi e uniformi, consente di incrementare la base di dati da cui i

revisori possono attingere per impostare il processo di revisione, la valutazione dei rischi e la determinazione della soglia di significatività.

Nonostante tutti questi benefici potenziali, però, l'effetto manifesto della riforma sulla percezione dei revisori è stato di aver aggiunto poco alla qualità del lavoro di revisione. Va infatti sottolineato che il maggior afflusso di dati a disposizione dei revisori, l'aumento della "pressione" diretta o indiretta percepita e il maggiore numero di adempimenti, non aumentino ma di fatto peggiorino la percezione diffusa tra i revisori del campione dello stato di salute dell'ente locale e della possibilità di individuare frodi e distorsioni, nonostante lo sforzo dei revisori di modificare le proprie procedure e la possibilità di effettuare maggiori controlli incrociati.

Bibliografia

- Allen R.D., Hermanson D.R., Kozloski T.M., Ramsay R.J. (2006), *Auditor risk assessment: Insights from the academic literature*, Accounting Horizons, 20(2): 157-177.
- Antle R. (1982), *The auditor as an economic agent*, Journal of Accounting Research, 20(2): 503-527.
- Asare S.K., Trompeter G.M., Wright A.M. (2000), *The effect of accountability and time budgets on auditors' testing strategies*, Contemporary Accounting Research, 17(4): 539-560.
- Bedard J. (1989), *Expertise in auditing: Myth or reality?*, Accounting, Organizations and Society, 14(1-2): 113-131.
- Behn B.K., Choi J.H., Kang T. (2008), *Audit quality and properties of analyst earnings forecasts*, Accounting Review, 83(2): 327-349.
- Bernardi R.A., (1994), *Fraud detection: The effect of client integrity and competence and auditor cognitive style*, Auditing, 13(Suppl.): 68-84.
- Blay A.D. (2005), *Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process*, Contemporary Accounting Research, 22(4): 759-789.
- Bonner S.E. (1990), *Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge*, Accounting Review, 65(1): 72-92.
- Calderon T.G., Wang L., Klenotic T. (2012), *Past control risk and current audit fees*, Management and Auditing Journal, 27(7): 693-708.
- Chang X., Dasgupta S., Hilary G. (2009), *The effect of auditor quality on financing decisions*, Accounting Review, 84(4): 1085-1117.
- Choo F. (1986), *Job stress, job-performance, and auditor personality-characteristics*, Auditing—Journal of Practice and Theory, 5(2): 17-34.
- Chow C., Kramer L., Wallace W. (1988), *The environment of auditing*, in Abdelkhalik A.R., Solomon I. (eds), *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade*, American Accounting Association, Sarasota, F.
- DeAngelo L.E. (1981). *Auditor size and audit quality*, Journal of Accounting and Economics, 3(3): 183-199.

- Ferrero G. (1968). *Istituzioni di economia d'azienda*. Giuffrè, Torino.
- Hackenbrack K., Knechel W.R. (1997), *Resource allocation decisions in audit engagements*, *Contemporary Accounting Research*, 14(3): 481-499.
- Hackenbrack K., Nelson M.W. (1996), *Auditors' incentives and their application of financial accounting standards*, *Accounting Review*, 71(1): 43-59.
- Harrison A. (1984), *Auditing the public sector*, *Public Money & Management*, 4(1):31-35.
- Houston R.W. (1999), *The effects of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions*, *Auditing–Journal of Practice and Theory*, 18(2): 70-86.
- Hurt K., Eining M.M., Plumlee D. (2008), *An experimental examination of professional skepticism*, SSRN, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1140267.
- Johnstone K.M., Bedard J.C. (2003), *Risk management in client acceptance decisions*, *Accounting Review*, 78(4): 1003-1025.
- Knechel W.R., Shefchick, L. (2014), *Audit Quality*, in Hay D., Knechel W.R., Willeken M., *The Routledge Companion to Auditing*, Routledge, London.
- Koonce L., Walker N.R., Wright W.F. (1993), *A cognitive characterization of audit analytical review*, *Auditing*, 12 (Suppl.): 57-76.
- Krishnan J., Schauer P.C. (2001), *Differences in quality among audit firms*, *Journal of Accountancy*, 192(1): 85.
- Libby R., Kinney Jr. W.R. (2000), *Does mandated audit communication reduce opportunistic corrections to manage earnings to forecasts?*, *Accounting Review*, 75(4): 383-404.
- Mautz R.K., Sharaf H.A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Monograph No. 6, American Accounting Association, Sarasota, FL, USA.
- McDaniel L.S. (1990), *The effects of time pressure and audit program structure on audit performance*, *Journal of Accounting Research*, 28(2): 267-285.
- Messier Jr. W.F., Kozloski T.M., Kochetova-Kozloski N. (2010), *An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers*, *Auditing–Journal of Practice and Theory*, 29(2): 233-252.
- Messier Jr. W.F., Simon C.A., Smith J.L. (2013), *Two decades of behavioral research on analytical procedures: What have we learned*, *Auditing–Journal of Practice and Theory*, 32(1): 139-181.
- Moore D.A., Tetlock P.E., Tanlu L., Bazerman M.H. (2006), *Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling*, *Academy of Management Review*, 31(1): 10-29.
- Nelson M.W. (2009), *A model and literature review of professional skepticism in auditing*, *Auditing–Journal of Practice and Theory*, 28(2): 1-34.
- Ng T.B.P. (2007), *Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds*, *Auditing–Journal of Practice and Theory*, 26(1): 71-89.
- O'Keefe, T.B., King, R.D., Gaver, K.M. (1994). *Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards*, *Auditing*, 13(2): 41-55.
- PCAOB (2008), *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms*, PCAOB Release No. 2008-008, December, 5.

- Ramsay R.J. (1994), *Senior/manager differences in audit workpaper review performance*, *Journal of Accounting Research*, 32(1): 127-135.
- Shaub M.K., Lawrence J.E. (1996), *Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis*, *Behavioral Research in Accounting*, 8(Suppl.): 124-157.
- Zeff S.A. (2003), *How the US accounting profession got where it is today: Part II*, *Accounting Horizons*, 17(3): 267-286.

I processi di cambiamento contabile comportano implicazioni e conseguenze che vanno ben oltre il ristretto perimetro dei significati tecnici, coinvolgendo aspetti di natura politica, sociale e sociologica, oltre che economica. Ciò è particolarmente vero per una riforma che, come quella promossa dal D.Lgs. 118/2011, intende realizzare un'opera di omogeneizzazione delle regole contabili vigenti nei vari comparti del settore pubblico. Le novità normative introdotte sono da concepire in senso strumentale rispetto al più profondo cambiamento delle logiche organizzative e gestionali. In questa prospettiva e alla luce delle esperienze maturate, il quadro normativo potrà subire ulteriori modifiche per renderlo più efficace rispetto alle finalità ultime perseguite dal legislatore.

Nella consapevolezza che valutazioni attendibili sugli effetti prodotti dalla riforma in oggetto potranno essere espresse solo in tempi più lunghi, il presente volume raccoglie una serie di contributi accomunati dall'intento di offrire prime evidenze che la sua attuazione sta specificamente producendo negli enti locali italiani. In ognuno degli otto capitoli che compongono lo scritto, gli autori analizzano un particolare aspetto della nuova disciplina, alla luce della letteratura nazionale e internazionale di riferimento e utilizzando indagini di tipo empirico, per fornire una base utile per riflessioni e successivi sviluppi di analisi.

Il volume è frutto del lavoro svolto nell'ambito del gruppo di ricerca SIDREA "L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche", coordinato da Riccardo Mussari e Luca Bartocci.

Luca Bartocci è professore associato (con abilitazione da professore ordinario) di Economia Aziendale presso l'Università di Perugia, dove è titolare degli insegnamenti di Economia Aziendale e di Public Sector Management and Accounting. Il suo ambito principale di ricerca è rappresentato dalla contabilità pubblica, con particolare attenzione ai fenomeni di innovazione contabile e alle pratiche di inclusione dei cittadini nella formazione dei bilanci.

Luca Del Bene è professore ordinario di Economia Aziendale presso l'Università Politecnica delle Marche, dove è presidente del corso di laurea in Management Pubblico e dei Sistemi Socio-Sanitari e titolare dell'insegnamento di Management delle Aziende Sanitarie. I suoi ambiti principali di ricerca riguardano i sistemi di pianificazione e controllo nelle aziende sanitarie e nelle amministrazioni pubbliche.