



CORSO DI DOTTORATO DI RICERCA IN
ANALISI AZIENDALE E GIURIDICA: MERCATI, FINANZA,
ISTITUZIONI E CONSUMATORI
Curriculum "Amministrazione, valutazione e controllo"

CICLO DEL CORSO DI DOTTORATO
XXIX

Titolo della tesi

I NUOVI METODI CONTABILI DELLE RISORSE PUBBLICHE
E
LA "SPENDING REVIEW"

Dottoranda
Dott.ssa Anita Masi


firma

Docente Guida/Tutor
Chiar.ma Prof.ssa Lidia D'Alessio


firma

Coordinatore
Chiar.ma Prof.ssa Maddalena Rabitti


firma

*I NUOVI METODI CONTABILI DELLE
RISORSE PUBBLICHE*

E

LA “SPENDING REVIEW”

Abstract

Le decisioni politiche degli ultimi anni si inseriscono in un contesto mondiale particolarmente complesso a causa della profonda recessione che ha prodotto instabilità e incertezza. Con l'intento di controllare i conti pubblici nazionali e ridurre la spesa pubblica si è avviato in Italia un processo di responsabilizzazione nella gestione delle risorse che ha favorito l'introduzione di una riforma finalizzata ad armonizzare i sistemi contabili e i bilanci pubblici, in coerenza con il progetto in atto a livello internazionale. L'ampio impianto normativo mira a potenziare la capacità informativa dei dati contabili e non contabili a disposizione degli *stakeholder* concernenti la conoscenza della gestione finanziaria, economica e patrimoniale delle amministrazioni pubbliche.

Il cuore della riforma risiede per gli enti territoriali nell'introduzione dal 1° gennaio 2015 del nuovo principio della competenza finanziaria, cosiddetta "potenziata", che ha diffuso una nuova cultura gestionale all'interno delle amministrazioni e comportato talvolta una modifica della struttura organizzativa; a tale innovazione si affianca, per fini conoscitivi, la tenuta della contabilità economico-patrimoniale collegata a quella finanziaria tramite un piano dei conti integrato.

L'adozione di nuovi metodi contabili ("*enhanced*" *cash accounting* ed *accrual accounting*) per la rilevazione delle operazioni di gestione stimola alcune riflessioni sul concetto di equilibrio e sulle modalità di allocazione delle risorse pubbliche.

Lo scopo della presente ricerca è indagare se il nuovo sistema di bilancio è in grado di migliorare l'intero circuito economico e contabile degli enti territoriali e garantire un'amministrazione più trasparente e razionale. A tal fine, è stata condotta un'indagine su un campione di enti locali e regionali mediante un'analisi empirica di tipo qualitativo. I risultati evidenziano alcuni interessanti aspetti della riforma: essa consente infatti di potenziare la programmazione finanziaria degli enti territoriali e migliorare la conoscenza delle risorse pubbliche realmente disponibili, per decisioni politiche, gestionali e organizzative più consapevoli.

Le entrate pubbliche tuttavia non sono impiegate tanto nel raggiungimento degli obiettivi sociali ma nel ripiano dei disavanzi, emersi dall'applicazione delle nuove norme contabili.

L'attuale sfida degli enti territoriali è dunque individuare gli obiettivi strategici e operativi prioritari, raggiungerli nel rispetto dei principi di efficacia, efficienza ed economicità, senza innalzare ulteriormente la pressione fiscale, garantendo al contempo alla popolazione forme di sostegno idonee ad affrontare le inevitabili problematiche sociali che emergono dopo dieci anni di crisi.

Keywords: *public management, accounting harmonization, public resources, financial statement, accrual accounting.*

Questo lavoro di ricerca è stato realizzato per le donne e gli uomini che con passione, impegno ed energia si sono dedicati e si dedicano ogni giorno al miglioramento della pubblica amministrazione

Indice

Introduzione	7
Capitolo 1. Il contesto socioeconomico, finanziario e normativo	11
1.1. La riforma contabile italiana: le spinte per il cambiamento.....	11
1.2. La situazione attuale dell'Italia nella prospettiva europea.....	13
1.3. Le entrate e le spese pubbliche: il circuito.....	18
1.4. La <i>spending review</i>	25
1.5. L'evoluzione normativa degli ultimi anni.....	32
1.6. Gli IPSAS e gli EPSAS	36
Capitolo 2. Le fondamenta teoriche	38
2.1. L'evoluzione della letteratura	38
2.2. Le teorie economiche.....	45
2.3. Prime considerazioni	49
Capitolo 3. Metodologia e finalità della ricerca.....	53
3.1. Obiettivi e metodo	53
3.2. Il <i>design</i> della ricerca.....	56
3.3. Modelli contabili e di <i>governance</i> in un'ottica di <i>spending review</i>	60
Capitolo 4. L'armonizzazione contabile degli enti territoriali	64
4.1. La contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale.....	64
4.2. La programmazione	68
4.3. La gestione.....	71
4.4. La rendicontazione.....	72
4.5. Gli equilibri di bilancio.....	73
4.6. I risultati della gestione.....	80
Capitolo 5. Gli enti locali.....	83
5.1. La fase della sperimentazione.....	83
5.2. La funzione di programmazione e di previsione.....	87
5.3. Il principio della competenza finanziaria "potenziata" e il risultato di amministrazione	93

5.4. Il principio della competenza economica e il risultato dell'esercizio	104
5.5. L'equilibrio contabile nei documenti di rendicontazione	108
5.6. Conclusioni e riflessioni	110
Capitolo 6. Gli enti regionali	114
6.1. L'armonizzazione contabile e la sperimentazione	114
6.2. I bilanci di previsione	118
6.3. I risultati della rendicontazione.....	123
6.4. La Regione Campania.....	124
6.5. Ulteriori risultati dell'indagine	137
Capitolo 7. L'armonizzazione contabile degli enti territoriali nella logica della <i>spending review</i> .	140
7.1. Politiche di <i>spending review</i> nelle pubbliche amministrazioni.....	140
7.2. Riflessioni conclusive	148
7.3. Prospettive future.....	155
7.4. I limiti della ricerca.....	156
Note dell'autore	157
Ringraziamenti.....	159
Bibliografia.....	160
Riferimenti normativi	174
Sitografia.....	181
Figure, tabelle, grafici e prospetti	183
Appendice	186

Introduzione

Nel decennio scorso è iniziata una profonda recessione sistemica mondiale.

Le finanze pubbliche di molti paesi europei hanno iniziato a vacillare anche a causa dei bassi tassi di crescita e le politiche di bilancio sono diventate fortemente restrittive.

A livello europeo sono progressivamente emersi ulteriori segnali di incertezza a causa dell'irrisolto problema dell'immigrazione, la crisi della Grecia, i numerosi attacchi terroristici e la decisione del Regno Unito di abbandonare l'Unione: l'idea di un'Europa unita si è incominciata così ad indebolire.

In Italia, le difficoltà economiche e finanziarie sono penetrate con sempre maggiore preoccupazione in un contesto sociale caratterizzato dalla crisi delle imprese e dall'innalzamento del tasso di disoccupazione, soprattutto giovanile.

Allo stesso tempo, in considerazione delle prospettive future incerte, è iniziata una lunga fase di austerità, volta al controllo dei conti pubblici nazionali, che ha rafforzato l'esigenza di rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili. La maggiore attenzione alle politiche gestionali e contabili deve peraltro attribuirsi alla necessità di tutelare la finanza pubblica nazionale e di migliorare non solo l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa, ma anche i rapporti tra politici, dipendenti pubblici e cittadini.

In dottrina, gli studi sul rinnovamento delle pubbliche amministrazioni e dei connessi sistemi informativo-contabili sono numerosi, così come i tentativi di riformarle, esperiti negli ultimi trenta anni, soprattutto con l'affermarsi del *New Public Management*.

In verità, valide riforme trovano una più facile applicazione se sono condivise e costruite sull'osservazione della realtà: decisioni gestionali e di bilancio difficilmente possono comprendersi senza conoscere i legami e le relazioni intercorrenti tra politica e pubblica amministrazione.

In Italia, la contabilità finanziaria (*cash accounting*) è adottata con fini autorizzatori, anche come modalità per limitare la discrezionalità dei decisori pubblici nella gestione delle risorse della collettività. Tuttavia, il dibattito internazionale si sviluppa sull'introduzione dell'*accrual accounting* nelle pubbliche amministrazioni in coerenza con gli IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) e gli EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*).

Il processo di riforma finalizzato ad armonizzare i sistemi contabili, interessando l'intera pubblica amministrazione italiana, è iniziato con la legge 5 maggio 2009, n. 42 (riforma federale), e la legge 31 dicembre 2009, n. 196 (riforma della contabilità pubblica).

Le nuove regole e i principi contabili sono stati, tuttavia, introdotti negli enti territoriali dal 1° gennaio 2015, con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, dopo le integrazioni e modifiche apportate dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 e un periodo triennale di sperimentazione.

La riforma introduce, per fini autorizzatori, una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, cosiddetta “potenziata” e, per fini conoscitivi, il principio della competenza economica.

Il principio della competenza finanziaria “potenziata” stabilisce che negli enti territoriali *“le obbligazioni giuridiche perfezionate sono registrate nelle scritture contabili al momento della nascita dell’obbligazione e imputate all’esercizio in cui l’obbligazione viene a scadenza, che rappresenta il momento in cui essa diventa esigibile”* (principio contabile applicato della contabilità finanziaria – allegato n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011).

Il principio della competenza economica stabilisce invece che *«l’effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all’esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)»* (principio contabile applicato della contabilità economico-patrimoniale – allegato n. 4/3 del D.Lgs. n. 118/2011).

L’adozione dei nuovi metodi per la rilevazione delle operazioni contabili negli enti territoriali stimola riflessioni e ricerche diverse rispetto al passato, soprattutto grazie alla comparabilità dei dati.

L’introduzione del principio della competenza economica consente, tra l’altro, di acquisire informazioni fondamentali per condurre la revisione della spesa pubblica, che negli ultimi anni ha rappresentato in Italia l’obiettivo principale della strategia di bilancio e ha interessato tutti i livelli di Governo.

Occorre, tuttavia, evidenziare che, in assenza di alcuni elementi generati da un idoneo sistema informativo contabile e non contabile, la *spending review* rischia di ridursi in un processo caratterizzato da tagli lineari, che possono avere anche effetti indesiderati

sull'economia. Talvolta, infatti, le misure intraprese dai governi hanno consentito di ottenere risultati di breve periodo ma inciso sulla qualità e quantità di beni e/o servizi offerti ai cittadini. In tal senso, la riforma aiuta il processo di contrazione della spesa, creando un legame stretto e diretto tra le decisioni di spesa e le relative finalità.

L'attuale sistema contabile mira a ridurre le situazioni gestionali di inefficienza sia con la conoscenza preventiva da parte dei politici dei bilanci pubblici (anche attraverso la redazione di un documento di programmazione in cui si definiscono finanziariamente gli obiettivi strategici da realizzare) sia con la trasparenza e la pubblicità dei bilanci delle amministrazioni pubbliche sui siti istituzionali (sia a preventivo che a consuntivo), che dovrebbe stimolare una maggiore consapevolezza e responsabilizzazione di tutti gli attori in gioco: politici, dipendenti pubblici, imprese e cittadini. Nel lungo periodo, tale sistema dovrebbe condurre alla convergenza dei bisogni dei cittadini con gli obiettivi raggiunti dai politici, resa possibile anche con la collaborazione di tutti gli *stakeholder* e con la condivisione delle informazioni.

Lo scopo della presente ricerca è indagare se il nuovo sistema di bilancio è in grado di migliorare l'intero circuito economico e contabile degli enti territoriali, che parte dalle imposte pagate dai cittadini e giunge alla realizzazione e distribuzione di beni e/o servizi, e garantire un'amministrazione più trasparente e razionale.

A tal fine, sono individuate le principali entrate e spese pubbliche di un campione di enti territoriali.

In una prima fase, il lavoro di ricerca si focalizza sulle principali caratteristiche della riforma per un campione di venti enti locali che hanno adottato - partecipando ad una fase di sperimentazione - il principio della competenza finanziaria "potenziata" a partire dall'anno 2012 e il principio della competenza economica a partire dall'anno 2013.

In una seconda fase, sono analizzati gli enti regionali, in particolar modo, la Regione Campania, al fine di esaminare l'applicazione dei nuovi principi contabili in una realtà regionale che non ha, tuttavia, completamente partecipato alla sperimentazione contabile nonché di comprendere le difficoltà che si possono riscontrare nella gestione delle risorse pubbliche scarse, tra norme e vincoli di bilancio.

Il metodo d'indagine adottato è di tipo qualitativo, basato su colloqui, interviste e questionari, e quantitativo, basato sull'analisi dei bilanci.

Sotto il profilo strutturale, il primo capitolo descrive il contesto socioeconomico, finanziario e normativo di riferimento; il secondo è dedicato all'analisi della letteratura sui modelli e le teorie per la pubblica amministrazione; il terzo illustra la metodologia della ricerca; il quarto capitolo descrive i principali aspetti dell'armonizzazione contabile degli enti territoriali; il quinto e il sesto capitolo presentano i risultati di un'indagine sull'applicazione dei nuovi principi e regole contabili condotta rispettivamente sugli enti locali e sugli enti regionali (in particolare, in Regione Campania). Infine, l'ultimo capitolo, dopo aver esaminato alcune caratteristiche di un'importante risorsa delle aziende pubbliche, cioè il capitale umano, soggetta negli ultimi anni a diversi provvedimenti di *spending review*, esprime alcune riflessioni conclusive.

L'analisi derivante dall'adozione dei nuovi metodi contabili negli enti territoriali italiani può rappresentare un contributo per: 1) migliorare i principi contabili europei e internazionali per il settore pubblico; 2) fornire agli amministratori pubblici nuovi elementi utili per le decisioni gestionali, contabili e organizzative, anche in termini di *spending review*.

La riforma ha, infatti, coinvolto direttamente i *manager* degli enti territoriali, ai quali si richiede di soddisfare i bisogni strategici della *governance* ma anche di rendere chiare e trasparenti le informazioni finanziarie ed economiche sulla gestione delle risorse pubbliche (Biondi e Masi, 2016, p. 289).

Infatti, se le motivazioni, le logiche e gli impatti del processo ancora in atto sono conosciute da pochi esperti, i cambiamenti prodotti dall'instabilità sono, seppur in modo differente, percepiti da tutti i cittadini.

Il presente progetto di ricerca si rivolge a tutti gli studiosi di *public management* e di *public governance* e gli operatori del settore pubblico.

Capitolo 1. Il contesto socioeconomico, finanziario e normativo

1.1. La riforma contabile italiana: le spinte per il cambiamento

Il 2007 fu l'inizio di un lungo periodo di recessione mondiale che ha coinvolto anche l'Italia. Le cause di una crisi profonda e diffusa si collegano al ruolo assunto, a partire dagli anni Settanta, dalla finanza internazionale grazie alla deregolamentazione finanziaria, la creazione di nuovi strumenti finanziari innovativi, lo sviluppo dei sistemi informatici, l'aumento di transazioni finanziarie, delle disponibilità liquide nell'economia internazionale e del costo del petrolio. In tale contesto, gli istituti finanziari iniziarono ad effettuare operazioni speculative indebitandosi a breve termine ed esponendosi in maniera più o meno inconsapevole ad un rischio insostenibile. Il periodo di recessione iniziò negli Stati Uniti d'America a seguito dello scoppio della bolla speculativa del mercato immobiliare, che generò il crollo della fiducia nella borsa con conseguenze inevitabili sull'economia mondiale. La crisi finanziaria dell'agosto del 2007 favorì anche, dopo il fallimento della Lehman Brothers, l'inizio di una grave crisi industriale che generò la contrazione della produzione.

Nel 2009 la situazione economica condusse alla riduzione del PIL di molti paesi nel mondo e in particolar modo di quelli europei (tabella 1).

Tabella 1 - Crescita del PIL reale, 2004 - 2014
(variazione % rispetto all'anno precedente; media 2004 - 2014)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Average 2004-14
EU-28	2.5	2.0	3.4	3.1	0.5	-4.4	2.1	1.7	-0.5	0.0	1.3	0.9
Euro area (EA-19)	2.2	1.7	3.3	3.1	0.5	-4.5	2.0	1.6	-0.8	-0.4	0.9	0.7
Belgium	3.4	1.9	2.6	3.0	1.0	-2.6	2.5	1.6	0.1	0.3	1.1	1.1
Bulgaria	6.6	6.0	6.5	6.9	5.8	-5.0	0.7	2.0	0.5	1.1	1.7	2.5
Czech Republic	4.9	6.4	6.9	5.5	2.7	-4.8	2.3	2.0	-0.8	-0.7	2.0	2.1
Denmark	2.6	2.4	3.8	0.8	-0.7	-5.1	1.6	1.2	-0.7	-0.5	1.1	0.4
Germany	1.2	0.7	3.7	3.3	1.1	-5.6	4.1	3.6	0.4	0.1	1.6	1.3
Estonia	6.5	9.5	10.4	7.9	-5.3	-14.7	2.5	8.3	4.7	1.6	2.1	2.4
Ireland	4.6	5.7	5.5	4.9	-2.6	-6.4	-0.3	2.8	-0.3	0.2	4.8	1.4
Greece	5.0	0.9	5.8	3.5	-0.4	-4.4	-5.4	-8.9	-6.6	-3.9	0.8	-2.0
Spain	3.2	3.7	4.2	3.8	1.1	-3.6	0.0	-0.6	-2.1	-1.2	1.4	0.6
France	2.8	1.6	2.4	2.4	0.2	-2.9	2.0	2.1	0.3	0.3	0.4	0.9
Croatia	4.1	4.2	4.8	5.2	2.1	-7.4	-1.7	-0.3	-2.2	-0.9	-0.4	0.3
Italy	1.6	0.9	2.0	1.5	-1.0	-5.5	1.7	0.6	-2.8	-1.7	-0.4	-0.5
Cyprus	4.4	3.9	4.5	4.9	3.6	-2.0	1.4	0.3	-2.4	-5.4	-2.3	0.6
Latvia	8.9	10.2	11.6	9.8	-3.2	-14.2	-2.9	5.0	4.8	4.2	2.4	2.5
Lithuania (*)	.	.	7.4	11.1	2.6	-14.8	1.6	6.1	3.8	3.3	2.9	2.4
Luxembourg (*)	4.9	4.1	4.9	6.5	0.5	-5.3	5.1	2.6	-0.2	2.0	.	2.2
Hungary	4.8	4.3	4.0	0.5	0.9	-6.6	0.8	1.8	-1.5	1.5	3.6	0.9
Malta	0.4	3.8	1.8	4.0	3.3	-2.5	3.5	2.3	2.5	2.7	3.5	2.5
Netherlands	1.9	2.3	3.8	4.2	2.1	-3.3	1.1	1.7	-1.6	-0.7	0.9	1.0
Austria	2.7	2.1	3.4	3.6	1.5	-3.8	1.9	3.1	0.9	0.2	0.3	1.3
Poland	5.1	3.5	6.2	7.2	3.9	2.6	3.7	4.8	1.8	1.7	3.4	3.9
Portugal	1.8	0.8	1.6	2.5	0.2	-3.0	1.9	-1.8	-4.0	-1.6	0.9	-0.3
Romania	8.4	4.2	8.1	6.9	8.5	-7.1	-0.8	1.1	0.6	3.4	2.6	2.7
Slovenia	4.4	4.0	5.7	6.9	3.3	-7.8	1.2	0.6	-2.6	-1.0	2.6	1.2
Slovakia	5.2	6.5	8.3	10.7	5.4	-5.3	4.8	2.7	1.6	1.4	2.4	3.8
Finland	3.9	2.8	4.1	5.2	0.7	-8.3	3.0	2.6	-1.4	-1.3	-0.1	0.7
Sweden	4.3	2.8	4.7	3.4	-0.6	-5.2	6.0	2.7	-0.3	1.3	2.1	1.7
United Kingdom	2.5	2.8	3.0	2.6	-0.3	-4.3	1.9	1.6	0.7	1.7	2.8	1.2
Iceland	8.2	6.0	4.2	9.7	1.2	-5.1	-3.1	2.4	1.3	3.6	1.9	2.1
Norway	4.0	2.6	2.4	2.9	0.4	-1.6	0.5	1.0	2.7	0.7	2.2	1.4
Switzerland (*)	2.8	3.0	4.0	4.1	2.3	-2.1	3.0	1.8	1.1	1.9	.	2.1
FYR of Macedonia	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
Albania	.	.	.	.	.	3.4	3.7	2.5	1.6	.	.	.
Serbia	9.0	5.5	4.9	5.9	5.4	-3.1	0.6	1.4	-1.0	2.6	-1.6	2.0
United States	3.8	3.3	2.7	1.8	-0.3	-2.8	2.5	1.6	2.3	2.2	2.4	1.6

(*) Average 2005-14 instead of 2004-14.

(*) Average 2004-13 instead of 2004-14.

Source: Eurostat (online data code: nama_10_gdp)

Il 2010 e il 2011 sono gli anni in cui le finanze pubbliche di molti paesi hanno incominciato a vacillare a causa degli interventi pubblici operati per sostenere il sistema bancario.

In alcuni casi il Fondo Monetario Internazionale (FMI) e l'Unione Europea (UE), con specifici piani di salvataggio, hanno provveduto ad erogare ingenti prestiti ai paesi per evitare situazioni di *default*.

La crisi finanziaria e l'impellente esigenza di risanare i conti pubblici, di coordinare le politiche e i conti dei Paesi dell'UE hanno generato:

- il monitoraggio degli equilibri complessivi del sistema pubblico;
- la centralizzazione dei processi decisionali;
- una spinta verso l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche;
- l'esigenza di disporre di una maggiore qualità e trasparenza dei dati contabili;
- l'introduzione di stringenti vincoli di bilancio (Barbera *et al.*, 2014).

A livello internazionale, il ruolo dei sistemi contabili è divenuto crescente e la contabilità economico-patrimoniale è diventata lo strumento principale in grado di accrescere la trasparenza e la convergenza dei sistemi contabili pubblici, anche in armonia con quelli dominanti ormai nelle aziende private.

A livello europeo, la direttiva n. 2011/85/UE dell'8 novembre 2011 richiede agli Stati membri di: 1) adottare sistemi uniformi di contabilità pubblica idonei a creare il consolidamento dei conti pubblici; 2) sviluppare informazioni complessive date dall'elaborazione dei dati tra loro coerenti in quanto rispondenti agli stessi principi.

In Italia, il processo di riforma prevede regole, principi contabili uniformi e schemi di bilancio comuni a tutte le amministrazioni pubbliche, in modo da dare origine alla cosiddetta "armonizzazione contabile" e rendere tutti i dati, prodotti da enti ed istituzioni diverse, comunque omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di¹:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali;
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo UE;
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

¹ <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNMEI/ARCONET/>.

La riforma federale (legge n. 42/2009), finalizzata a coordinare la finanza pubblica e il sistema tributario nonché ad armonizzare i sistemi contabili, si inserisce in un contesto in cui era necessario ridurre la spesa e il debito pubblico italiano, pari al 51.2% e al 116.4% del PIL nel 2009.

Il controllo dei conti pubblici nazionali si accompagna anche all'esigenza di tutelare la finanza pubblica nazionale a causa dei problemi che ha avuto il paese, a tutti i livelli di governo, nell'onorare alla scadenza i propri debiti finanziari, soprattutto nei confronti delle imprese. Il nuovo principio della competenza finanziaria potenzia la programmazione dei flussi in entrata ed uscita per garantire il pagamento entro la scadenza dei debiti finanziari assunti dalle pubbliche amministrazioni.

1.2. La situazione attuale dell'Italia nella prospettiva europea

Dopo un lungo periodo di crisi e nonostante la diffusa situazione di incertezza, derivante già da molti altri fattori, quali ad esempio il rallentamento della Cina, le complesse vicende dei paesi emergenti, i continui ed imprevedibili attacchi terroristici e l'esito del referendum del 23 giugno 2016 nel Regno Unito, l'economia italiana dalla fine del 2014 mostra, anche se con difficoltà, cenni di un cambiamento di rotta.

Per conoscere la situazione finanziaria ed economica generale di uno Stato membro dell'UE è possibile innanzitutto verificare il rispetto delle regole previste dal Patto di Stabilità e di Crescita (PSC) che ha la finalità di evitare squilibri di bilancio e contenere il debito pubblico dell'UE verso una corretta gestione delle finanze pubbliche.

Le procedure di controllo del rispetto dei vincoli di bilancio del PSC possono essere divise in due fasi: il "braccio preventivo" e il "braccio correttivo".

Le norme del "braccio preventivo" prevedono che i paesi aderenti all'Unione economica e monetaria (UEM) predispongano i "programmi di stabilità" e gli altri Stati membri i "programmi di convergenza". Entrambi i programmi sono presentati ogni anno alla Commissione europea durante il semestre europeo e contengono informazioni di finanza pubblica nonché le misure di politica economica che si intende adottare per il raggiungimento dei rispettivi obiettivi di bilancio a medio termine (OMT), oltre che le possibili evoluzioni del PIL reale, dell'inflazione, dell'occupazione e degli investimenti

pubblici. Gli obiettivi relativi ai disavanzi (o agli avanzi) di bilancio sono definiti in termini strutturali, cioè considerano sia le oscillazioni del ciclo economico che gli effetti dovuti a misure temporanee o adottate una tantum.

Le norme del “braccio correttivo” riguardano invece la procedura da avviare per contenere i disavanzi e ridurre i debiti eccessivi. Secondo il trattato sull’Unione Europea (Trattato di Maastricht) un disavanzo di bilancio è eccessivo se superiore al 3% del PIL. Il debito pubblico invece lo è, se supera il 60% del PIL senza ridursi a un tasso adeguato (definito come una diminuzione dell’eccesso di debito del 5% all’anno in media nell’arco di tre anni). I paesi che non rispettano le norme preventive o correttive del PSC sono soggette a sanzioni.

Al fine di rispettare i parametri di convergenza fissati dall’Unione Europea, ogni Paese membro ha poi implementato il Patto di Stabilità e Crescita, definendone i criteri e le regole interni.

In Italia il Patto di Stabilità interno fu introdotto nel 1999 proprio con l’intento di definire il concorso degli Enti locali alla manovra di finanza pubblica, espresso in termini di saldi finanziari per Comuni, Province e Città Metropolitane, e in termini di spesa finale per le Regioni.

La legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015) ha sostituito la disciplina del patto di stabilità interno e introdotto nuove regole di finanza pubblica per gli enti territoriali. Pertanto, a decorrere dal 2016, gli enti territoriali devono conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali.

L’Unione Europea, oltre ad assicurare la stabilità e prevenire squilibri macroeconomici, ha emanato linee guida finalizzate ad assicurare la qualità e la sostenibilità delle finanze pubbliche, in conformità con la strategia Europa 2020.

Al riguardo, la tabella 2 mostra l’andamento dei principali indicatori della finanza pubblica nell’Unione Europea e nell’area dell’euro, cioè il saldo di bilancio pubblico e il debito lordo delle amministrazioni pubbliche.

Tabella 2 - Saldo di bilancio e debito pubblico, 2012 –2015 (% del PIL)

	Public balance (net borrowing/lending of consolidated general government sector)				General government debt (general government consolidated gross debt)			
	2012	2013	2014	2015	2012	2013	2014	2015
EU-28	-4.3	-3.3	-3.0	-2.4	83.8	85.5	86.8	85.2
Euro area (EA-19)	-3.7	-3.0	-2.6	-2.1	89.3	91.1	92.0	90.7
Belgium	-4.2	-3.0	-3.1	-2.6	104.1	105.2	106.5	106.0
Bulgaria	-0.3	-0.4	-5.4	-2.1	16.8	17.1	27.0	26.7
Czech Republic	-3.9	-1.3	-1.9	-0.4	44.7	45.1	42.7	41.1
Denmark	-3.5	-1.1	1.5	-2.1	45.2	44.7	44.8	40.2
Germany	-0.1	-0.1	0.3	0.7	79.6	77.2	74.7	71.2
Estonia	-0.3	-0.2	0.8	0.4	9.5	9.9	10.4	9.7
Ireland	-8.0	-5.7	-3.8	-2.3	120.1	120.0	107.5	93.8
Greece	-8.8	-13.0	-3.6	-7.2	159.6	177.7	180.1	176.9
Spain	-10.4	-6.9	-5.9	-5.1	85.4	93.7	99.3	99.2
France	-4.8	-4.0	-4.0	-3.5	89.6	92.4	95.4	95.8
Croatia	-5.3	-5.3	-5.5	-3.2	70.7	82.2	86.5	86.7
Italy	-2.9	-2.9	-3.0	-2.6	123.3	129.0	132.5	132.7
Cyprus	-5.8	-4.9	-8.9	-1.0	79.3	102.5	108.2	108.9
Latvia	-0.8	-0.9	-1.6	-1.3	41.4	39.1	40.8	36.4
Lithuania	-3.1	-2.6	-0.7	-0.2	39.8	38.8	40.7	42.7
Luxembourg	0.3	0.8	1.7	1.2	22.0	23.3	22.9	21.4
Hungary	-2.3	-2.6	-2.3	-2.0	78.3	76.8	76.2	75.3
Malta	-3.5	-2.6	-2.0	-1.5	67.5	68.6	67.1	63.9
Netherlands	-3.9	-2.4	-2.4	-1.8	66.4	67.9	68.2	65.1
Austria	-2.2	-1.3	-2.7	-1.2	81.6	80.8	84.3	86.2
Poland	-3.7	-4.0	-3.3	-2.6	54.0	56.0	50.5	51.3
Portugal	-5.7	-4.8	-7.2	-4.4	126.2	129.0	130.2	129.0
Romania	-3.7	-2.1	-0.9	-0.7	37.4	38.0	39.8	38.4
Slovenia	-4.1	-15.0	-5.0	-2.9	53.9	71.0	81.0	83.2
Slovakia	-4.3	-2.7	-2.7	-3.0	52.4	55.0	53.9	52.9
Finland	-2.2	-2.6	-3.2	-2.7	52.9	55.5	59.3	63.1
Sweden	-0.9	-1.4	-1.6	0.0	37.2	39.8	44.8	43.4
United Kingdom	-8.3	-5.6	-5.6	-4.4	85.3	86.2	88.2	89.2
Norway	13.8	10.8	8.7	5.7	29.1	29.7	27.3	31.6

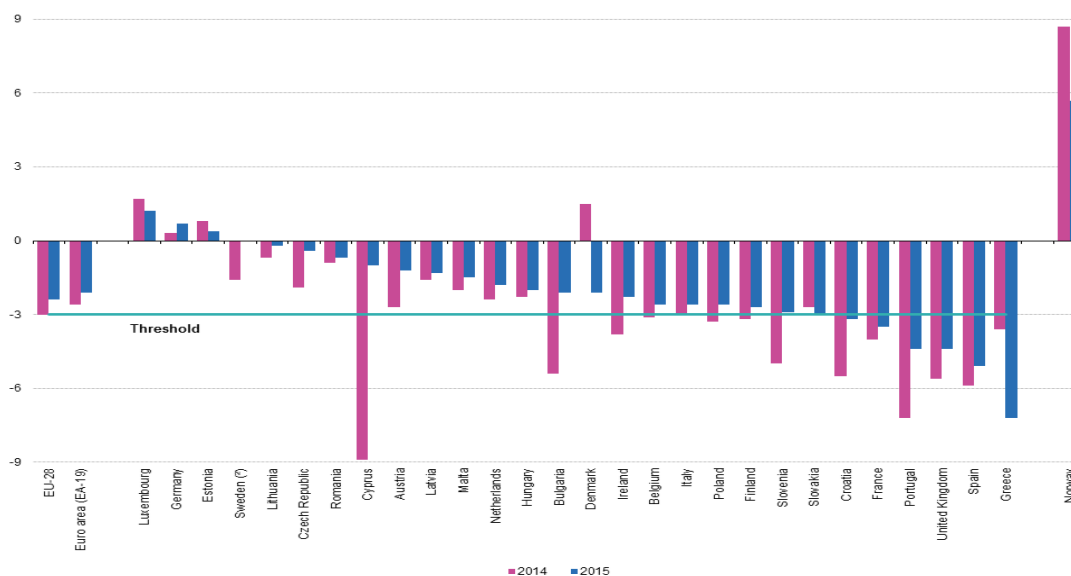
(*) Data extracted on 21.04.2016.

Source: Eurostat (online data codes: tec00127 and tsdde410)

Nel periodo 2012-2015 il disavanzo pubblico (indebitamento del settore delle amministrazioni pubbliche consolidato in rapporto al PIL) è diminuito sia nell'UE-28 sia nell'area dell'euro (AE-19). Il debito pubblico è invece diminuito solo nel 2015 rispetto all'anno precedente.

Il rapporto tra disavanzo pubblico e PIL è sceso dal -3.0% nel 2014 a -2.4% nel 2015 nell'UE-28 e da -2.6% a -2.1% nell'area dell'euro (AE-19). Sono tre gli Stati membri (Germania, Estonia e Lussemburgo) che hanno registrato un surplus nel 2015 (grafico 1). La Svezia non ha riportato né un surplus né un deficit, gli altri 17 Stati Membri dell'UE, tra i quali c'è l'Italia (-2.6%), hanno registrato nel 2015 disavanzi inferiori al 3.0% del PIL, la Slovacchia ha registrato un deficit pari al 3.0% del PIL, mentre gli altri 6 Stati Membri un valore superiore: Grecia (-7.2%), Spagna (-5.1%), Regno Unito e Portogallo (entrambi -4.4%), Francia (-3.5%) e Croazia (-3.2%). Tali paesi hanno riportato un deficit eccedente il -3.0% anche negli ultimi 3 anni.

Grafico 1 - Saldo di bilancio, 2014 e 2015
(accreditamento netto/indebitamento netto del settore delle amministrazioni pubbliche consolidato, % del PIL)



(*) Data extracted on 21.04.2016.
 (*) 2015: 0.0%
 Source: Eurostat (online data code: tec00127)

Nell'UE-28 il rapporto tra debito pubblico e PIL è diminuito dall'86.8% alla fine del 2014 all'85.2 % alla fine del 2015, mentre nell'AE-19 è passato dal 92.0% al 90.7% (tabella 2). Complessivamente sono 17 gli Stati membri dell'UE che hanno registrato un rapporto debito/PIL superiore al 60% nel 2015. I rapporti più bassi si sono registrati in Estonia (9.7%), Lussemburgo (21.4%) e Bulgaria (26.7%) (grafico 1) e quelli più alti in Grecia (176.9%), Italia (132.7%), Portogallo (129.0%), Cipro (108.9%) e Belgio (106.0%). Rispetto all'anno precedente, il rapporto debito pubblico/PIL è cresciuto per 10 Stati Membri, tra i quali si evidenziano la Finlandia (3.8 punti percentuali di PIL), la Slovenia (2.2 punti percentuali) e la Lituania (2.0 punti percentuali) ed è decresciuto per gli altri 18 Stati membri, tra i quali si evidenzia l'Irlanda (-13.7 punti percentuali), la Danimarca (-4.6 punti percentuali) e la Lettonia (-4.4 punti percentuali).

In questo contesto, la finanza pubblica italiana appare fortemente condizionata dalla necessità di dover tenere sotto controllo il rapporto debito pubblico/PIL.

La riduzione del rapporto, dopo 8 anni di crescita, è attualmente fortemente condizionata dal tasso di crescita del PIL. Tuttavia, il debito pubblico italiano pesa gravemente sul futuro delle nuove generazioni e condiziona le scelte economiche e politiche, ostacolando l'obiettivo di ridurre la pressione fiscale. La realizzazione degli

obiettivi strategici del Governo non appare semplice, soprattutto nell'attuale contesto internazionale non solo fortemente dinamico ma anche difficilmente prevedibile.

Nel Documento di Economia e Finanza 2016 sono indicati alcuni tra i principali strumenti operativi delle strategie nazionali: 1) la riforma strutturale del Paese, accompagnata dallo stimolo agli investimenti sia pubblici che privati; 2) la definizione di una politica di bilancio favorevole alla crescita e in grado di assicurare il consolidamento delle finanze pubbliche; 3) la riduzione del carico fiscale, unitamente ad una efficiente gestione della spesa e dell'attività svolta dalle pubbliche amministrazioni; 4) il miglioramento del *business environment* e del sistema competitivo del Paese.

Nella politica finanziaria di bilancio, il Governo ha inteso ridurre sia il disavanzo che il rapporto debito pubblico/PIL, sfruttando i margini di flessibilità per la politica fiscale consentiti dalla Commissione Europea per l'attuazione delle riforme strutturali e gli investimenti pubblici finalizzati a sostenere l'economia italiana. Pertanto, il Governo ha intrapreso a partire dal 2014 un programma di riforme strutturali basato su: a) l'innalzamento della produttività mediante la valorizzazione del capitale umano (*Jobs Act*, Buona Scuola, Programma Nazionale della Ricerca); b) la riduzione dei costi indiretti per le imprese connessi alla burocratizzazione della Pubblica Amministrazione (riforma della Pubblica Amministrazione, interventi anti-corrruzione, riforma fiscale); c) la diminuzione dei margini di incertezza dell'assetto giuridico di alcuni settori (nuova disciplina del licenziamento e riforma della giustizia civile).

L'obiettivo prioritario consiste nel rafforzare la crescita accompagnando le riforme per lo sviluppo economico con la riduzione della pressione fiscale e l'aumento degli investimenti pubblici. Tuttavia, nonostante alcuni dati positivi registrati sul mercato del lavoro negli ultimi mesi, il livello della disoccupazione giovanile risulta ancora preoccupante.

Nel 2016, la regola del debito è entrata a regime; essa era stata introdotta dal *Six Pack* e recepita con la legge n. 243/2012, di attuazione del principio dell'equilibrio di bilancio in Costituzione.

In passato, l'Italia non è stata soggetta all'apertura della Procedura per disavanzi eccessivi prevista in caso di sfioramento della regola del debito poiché la Commissione Europea ha ritenuto opportuno considerare l'influenza di alcune variabili ancora presenti nell'attuale scenario macroeconomico. Tuttavia, l'incremento rapporto

debito/PIL nel nostro paese, pari al 123.3% nel 2012, al 129.0% nel 2013, al 132.5% nel 2014 e al 132.7% nel 2015 (tabella 2) non sembra arrestarsi e quest'anno risentirà sicuramente delle ultime vicissitudini europee.

Secondo i dati Eurostat del mese di luglio 2016, il rapporto debito/PIL italiano è cresciuto nel primo trimestre 2016 del +2.7% rispetto all'ultimo trimestre del 2015, raggiungendo il 135.4%. Il debito italiano registra il secondo valore più alto tra i 28 paesi dell'UE. Al primo posto c'è la Grecia, con un rapporto pari al 176.3%. L'Italia è anche il terzo Paese dell'UE che registra rispetto all'ultimo trimestre del 2015 il maggiore aumento del debito dopo la Bulgaria (+3.6%) e il Belgio (+3.2%).

In Italia, l'indebitamento netto invece risulta pari al -2.9% del PIL nel 2012 e nel 2013, al -3.0% nel 2014, al -2.6% nel 2015 e al -2.3% nel 2016 (tabella 2).

1.3. Le entrate e le spese pubbliche: il circuito

Nel contesto europeo appena delineato, un'attenzione particolare è dedicata alla dinamica e alla composizione delle entrate e spese pubbliche, variabili fondamentali da monitorare per migliorare le condizioni finanziarie ed economiche di un Paese.

Nell'UE-28, nel 2016 le entrate dei governi sono pari al 44.9% (contro il 45.3% del trimestre precedente) mentre la spesa pubblica è scesa dal 47.6% al 46.8%.

Al riguardo, il grafico 2 mostra il totale delle entrate e il totale delle spese negli ultimi 10 anni (2005-2015) in termini percentuali sul PIL.

Nel periodo tra il 2009 e il 2015, le entrate sono sostanzialmente cresciute nell'UE-28, con impatti positivi sul disavanzo pubblico. La spesa pubblica complessiva in percentuale rispetto al PIL nell'UE-28 è diminuita dal 2005 al 2007 e poi aumentata fino a raggiungere nel 2009 il 50.3% del PIL. Le spese pubbliche sono successivamente diminuite tra il 2009 e il 2011, aumentate nel 2012 e per poi diminuire lentamente fino al 2015.

Grafico 2 - Spese ed entrate pubbliche totali in % del PIL (2005 - 15)



(*) Data extracted on 21.04.2016. Note that the y-axis is cut.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

Come mostra la tabella 3, nell'UE-28 il totale delle entrate pubbliche ammontava nel 2015 a circa il 45.0% del PIL e la spesa pubblica era pari al 47.4% del PIL (entrambi i valori sono in diminuzione rispetto all'anno precedente) mentre in Italia erano pari nel 2015 rispettivamente al 47.9 % e al 50.5 % del PIL (entrambi in diminuzione rispetto all'anno 2014).

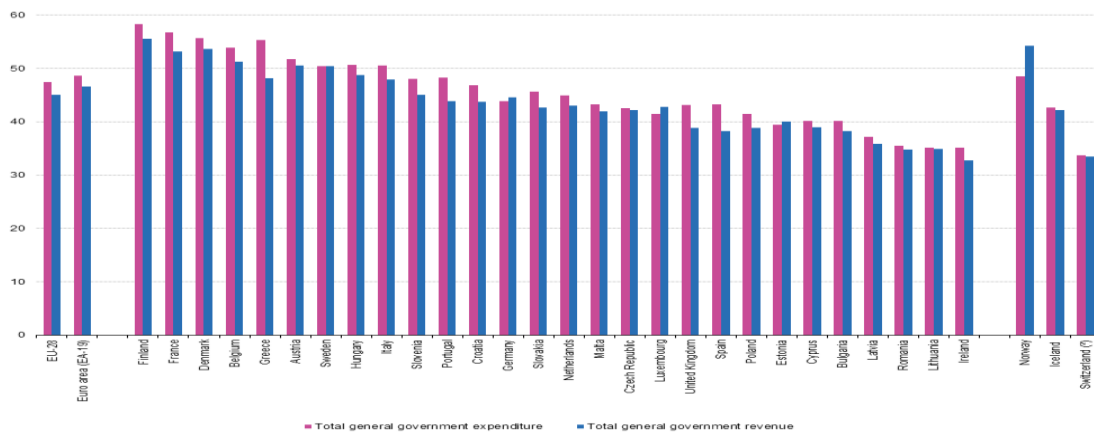
Tabella 3 - Entrate e spese pubbliche in % del PIL (2006-2015)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Totale generale delle entrate										
EU-28	43.9	44.0	44.0	43.6	43.6	44.1	44.8	45.4	45.2	45.1
Italia	44.0	45.3	45.1	45.9	45.6	45.7	47.8	48.1	48.2	47.9
Totale generale delle spese										
EU-28	45.6	44.9	46.5	50.3	50.0	48.6	49.0	48.6	48.2	47.4
Italia	47.6	46.8	47.8	51.2	49.9	49.1	50.8	51.0	51.2	50.5

Fonte: Eurostat

Il livello delle spese e delle entrate delle amministrazioni pubbliche varia tra i diversi Stati Membri (grafico 3), anche in base alla tipologia delle stesse.

Grafico 3 - Entrate e spese pubbliche in % del PIL (2015)

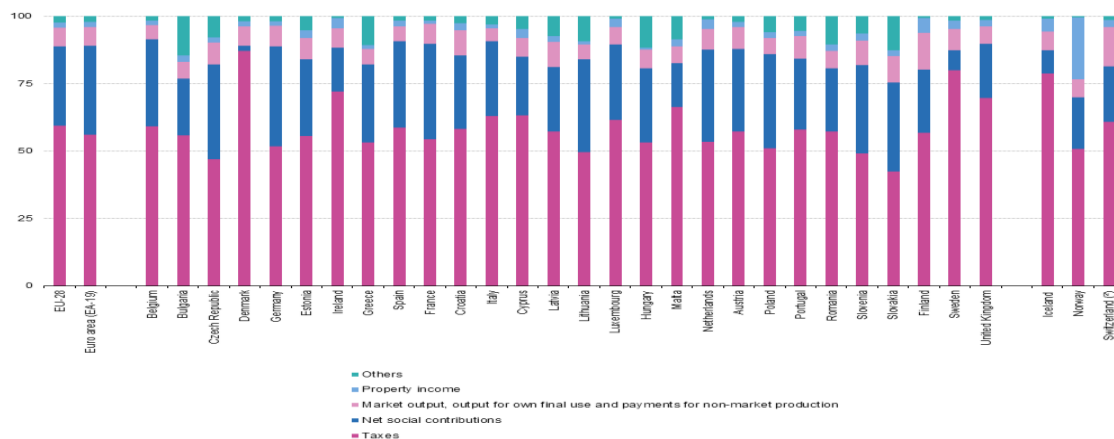


(*) Data extracted on 21.04.2016. Data ranked in descending order according to the average of total revenue and expenditure.
 (*) 2014.
 Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

Nell'UE-28 le entrate pubbliche sono costituite principalmente da imposte e contributi sociali netti, pari rispettivamente nel 2015 al 59.2% e al 29.4% sul totale delle entrate (grafico 4).

Le principali tipologie di entrate delle amministrazioni pubbliche sono le imposte correnti sul reddito, sul patrimonio, etc., le imposte sulla produzione e sulle importazioni e i contributi sociali netti. Per l'UE-28 le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono pari al 13.5% del PIL, le imposte correnti sul reddito, sul patrimonio, etc., come nel 2014, pari al 12.9% del PIL, e i contributi sociali netti pari al 13.3% del PIL.

Grafico 4 - Le principali componenti delle entrate pubbliche in % sul totale delle entrate (2015)

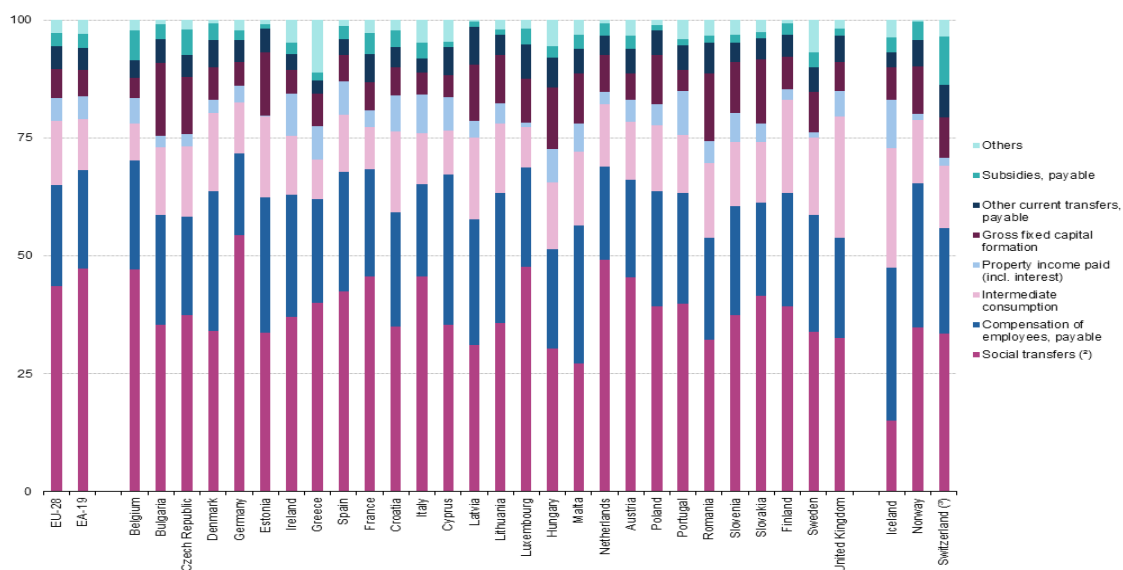


(*) Data extracted on 21.04.2016.
 (*) 2014.
 Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

Nel 2015 il rapporto più elevato tra il gettito derivante dalle principali categorie di imposte e contributi sociali ed il PIL era pari al 47.4% in Danimarca, seguita dalla Francia e dal Belgio (rispettivamente 47.2% e 46.1%) mentre era inferiore al 30% in quattro Stati membri dell'UE (Romania, Irlanda, Bulgaria, Lettonia e Lituania) e in Svizzera.

La spesa pubblica nell'UE-28 nel 2015 riguardava la redistribuzione del reddito sotto forma di trasferimenti sociali in denaro o in natura che rappresentavano il 43.6% della spesa totale (grafico 5). La retribuzione dei dipendenti rappresentava, come l'anno precedente, il 21.4% della spesa pubblica nell'UE-28. I consumi intermedi rappresentavano il 13.7% della spesa totale nell'UE-28 (rispetto al 13.4% nel 2014). I redditi da capitale versati, costituiti sostanzialmente da interessi passivi, rappresentavano il 4.8% della spesa pubblica nell'UE-28 (rispetto 5.3% nel 2014). Gli investimenti fissi lordi rappresentavano il 6.2% del totale della spesa nell'EU-28 (rispetto al 6.0% nel 2014).

Grafico 5 - Le principali componenti della spesa pubblica in % sul totale delle spese (2015)



(*) Data extracted on 22.11.2015.
 (*) Social benefits other than social transfers in kind and social transfers in kind — purchased market production.
 (*) 2014.
 Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

L'analisi della dinamica delle entrate pubbliche, con cui lo Stato finanzia le proprie attività (spese pubbliche) è particolarmente significativa perché è strettamente collegata ai beni e servizi offerti.

Probabilmente sono solo pochi i cittadini che riescono a percepire quanti sono i servizi e i beni pubblici di cui hanno usufruito in un anno e qual è il “prezzo” effettivamente pagato. La determinazione di quest'ultimo infatti non segue le stesse logiche del settore privato sia per le caratteristiche (come la *non rivalità* e la *non escludibilità*) dei beni e servizi prodotti sia per le finalità per cui i medesimi sono offerti. L'attività dello Stato d'altronde, anche se non mira generalmente all'ottenimento di un profitto ma al raggiungimento di un *interesse pubblico*, necessita di entrate.

Le entrate pubbliche non coprono solo i costi sostenuti dallo Stato per le sue attività ma hanno anche altre funzioni, tra cui quella redistributiva (meccanismo che realizza il passaggio di denaro dai ricchi ai poveri), che rendono difficile seguire e capire il percorso che inizia con il pagamento dell'imposta da parte del cittadino fino a giungere ad esso in termini di beni e servizi. Tale visione si basa sul legame stretto tra le decisioni di entrata e le decisioni di spesa del *principio del beneficio*. Secondo alcuni studiosi, questo legame può realizzarsi rendendo trasparente il processo politico delle decisioni di spesa e responsabilizzando coloro che ne fanno parte; secondo i sostenitori del decentramento fiscale, gli enti territoriali possono in tal modo individuare più facilmente i beneficiari e ripartire su di essi il costo di beni e servizi sgravandosi rispetto al governo centrale della funzione redistributiva² (Bosi, 2012).

Per tali motivazioni, negli ultimi anni si tende sempre più a prediligere imposte, come ad esempio quelle di scopo che, coerentemente con il principio del beneficio, prevedono un collegamento tra entrate e spese pubbliche e sono vincolate nel gettito³.

Il concetto di entrate pubbliche è strettamente collegato al livello della pressione fiscale, cioè il rapporto percentuale tra il prelievo fiscale (inteso come la somma di imposte dirette, imposte indirette e imposte in conto capitale) e parafiscale (cioè i contributi

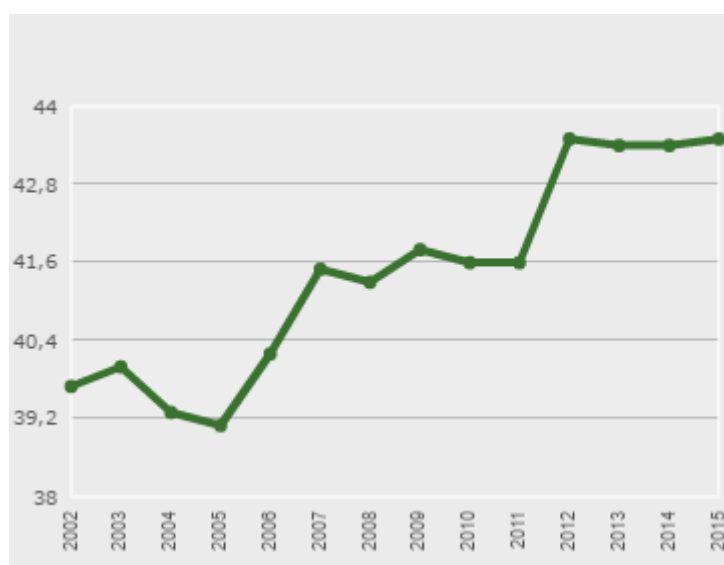
² Il collegamento fra le decisioni di spesa e di entrata si collega anche alla *Public Choice*. Per approfondimenti cfr: Bosi (2012, p. 158).

³ Negli anni più recenti, le forme di imposizione hanno avuto molte linee di sviluppo. Il baratto amministrativo, ad esempio, rappresenta una modalità alternativa di pagamento delle imposte locali, effettuata in natura, cioè con la propria attività lavorativa anziché con il denaro, ed è stata introdotta nel 2014 dal Governo Monti nel decreto sblocca-Italia al fine di consentire ai comuni di non aumentare la pressione fiscale ma di consentire alle fasce più deboli della popolazione, spesso disoccupati, di estinguere l'obbligazione tributaria. Tale modalità ha il vantaggio di favorire la riscossione spontanea e di coinvolgere il cittadino onesto al rispetto delle risorse pubbliche, sentendosi parte integrante del contesto territoriale e partecipando al miglioramento dello stesso. I regolamenti attuati da diversi Comuni (Inverigo, Oristano, Milano) si differenziano sostanzialmente per i limiti di reddito e imposte per i quali è previsto l'accesso al baratto amministrativo e la diversa valutazione della prestazione oraria, oltre che le attività espletabili (articolo 118 della Costituzione e articolo 24, decreto legge n. 133/2014).

sociali) e il prodotto interno lordo. Tale valore però non fornisce alcuna indicazione sulla qualità e quantità dei servizi pubblici forniti a fronte dei tributi pagati.

In Italia, secondo le ultime stime del governo, la pressione fiscale, pari al 43.5% nel 2015, dovrebbe ridursi al 42.8% nel 2016 e rimanere stabile negli anni successivi. I dati dal 2002, quando essa era pari al 39.7%, al 2015 sono resi disponibili dall'Istat (figura 1). La pressione fiscale in percentuale del PIL cresce in particolare dal 39.1% del PIL nel 2005 al 41.5% del PIL nel 2007 e dal 41.6% del PIL nel 2011 al 43.5% del PIL nel 2012. Nel 2015 tale valore si attesta pari a quello del 2012.

Figura 1 - Pressione fiscale in percentuale del PIL



Fonte: Istat

Nel dettaglio, in Italia, nell'anno 2015 le entrate tributarie e contributive mostrano rispetto al 2014 un aumento di 10.545 milioni di euro (+1.6%) e questa tendenza è confermata nei primi mesi del 2016. Nello specifico, la figura 2 mostra che tale aumento è da attribuirsi alle imposte contabilizzate al bilancio dello Stato (+16.891 milioni di euro, +4.0%) e al gettito dei ruoli incassati (+217 milioni di euro, +2.4%) mentre risultano in flessione le entrate degli enti territoriali (-417 milioni di euro, -0.6%).

Figura 2 - Le entrate tributarie

Gen-Dic	2014	2015	Δ	Δ%
Totale	464.475	471.386	6.911	1,5%
Bilancio Stato	419.456	436.347	16.891	4,0%
Ruoli (incassi)	8.986	9.203	217	2,4%
Enti territoriali	66.713	66.296	-417	-0,6%
Poste correttive (*)	-30.680	-40.460	-9.780	-31,9%

(*) le poste correttive nettizzano il gettito

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze

Al riguardo, nella figura 3 è riportata la composizione delle entrate del Bilancio dello Stato per competenza e per cassa nell'anno 2015. Le entrate tributarie del bilancio dello Stato incassate da gennaio a dicembre 2015 ammontano a 450.538 milioni di euro (+5.9 per cento rispetto al 2014). Le imposte dirette aumentano del +9.1% mentre quelle indirette del +2.2%. Dalla figura si evince che le imposte che assicurano il maggior gettito tributario dello Stato sono l'IRPEF (imposta sul reddito delle persone fisiche), circa il 40% del totale, l'IVA (imposta sul valore aggiunto), circa il 27% del totale, l'IRES (imposta sul reddito delle società), circa 8% del totale, e gli oli minerali, circa 6% del totale.

Figura 3 - Le entrate tributarie del Bilancio dello Stato

Bilancio dello Stato					Bilancio dello Stato				
Competenza giuridica					Incassi				
Gen-Dic	2014	2015	Δ	Δ%	Gen-Dic	2014	2015	Δ	Δ%
Totale entrate	419.456	436.347	16.891	4,0%	Totale entrate	425.492	450.538	25.046	5,9%
Totale Dirette	224.994	239.727	14.733	6,5%	Totale Dirette	228.594	249.399	20.805	9,1%
IRPEF	163.650	176.175	12.525	7,7%	IRPEF	165.118	182.442	17.324	10,5%
IRES	32.293	33.574	1.281	4,0%	IRES	34.797	36.590	1.793	5,2%
Sostitutiva	10.083	11.114	1.031	10,2%	Sostitutiva	10.094	11.112	1.018	10,1%
Altre dirette	18.968	18.864	-104	-0,5%	Altre dirette	18.585	19.255	670	3,6%
Totale Indirette	194.462	196.620	2.158	1,1%	Totale Indirette	196.898	201.139	4.241	2,2%
IVA	114.490	119.321	4.831	4,2%	IVA	116.118	123.990	7.872	6,8%
Oli minerali	25.560	25.403	-157	-0,6%	Oli minerali	26.151	25.553	-598	-2,3%
Tabacchi	10.304	10.756	452	4,4%	Tabacchi	10.294	10.679	385	3,7%
Lotto e lotterie	11.261	11.796	535	4,8%	Lotto e lotterie	12.392	11.311	-1.081	-8,7%
Altre indirette	32.847	29.344	-3.503	-10,7%	Altre indirette	31.943	29.606	-2.337	-7,3%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze

Le principali entrate degli enti territoriali sono invece rappresentate per il 2015 e il 2014 nella figura 4: esse sono l'IRAP (circa 44% del totale) e l'addizionale regionale (circa

17% del totale), di competenza regionale, e l'IMU (circa 25% del totale) e la TASI (circa 7% del totale), di competenza comunale.

La diminuzione delle entrate degli enti territoriali in particolare è da attribuirsi all'IRAP (-1.098 milioni di euro, -3.6% rispetto al 2014), imposta che finanzia la spesa del sistema sanitario nazionale.

Figura 4 - Le entrate tributarie degli enti territoriali

Gen-Dic	2014	2015	Δ	$\Delta\%$
Totale	66.713	66.296	-417	-0,6%
Add. Regionale	10.950	11.322	372	3,4%
Add. Comunale	4.159	4.298	139	3,3%
IRAP	30.468	29.370	-1.098	-3,6%
IMU comuni	16.529	16.546	17	0,1%
TASI	4.607	4.760	153	3,3%

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze

Tali analisi non è banale perché ci consente di individuare le maggiori fonti di finanziamento degli enti territoriali su cui è possibile prendere le decisioni di spesa. Si può osservare che, a fronte dell'aumento della pressione fiscale e del debito pubblico, c'è stata una riduzione complessiva delle entrate territoriali che inevitabilmente si riflette su beni e servizi offerti ai cittadini.

Un livello di pressione fiscale troppo alto compromette la crescita del Paese, per tale motivazione è opportuno controllare la spesa pubblica.

In Italia, la spesa pubblica complessiva programmata nel bilancio di previsione risulta coerente con le misure di contenimento e di razionalizzazione della *spending review* degli ultimi anni.

1.4. La spending review

La crisi economica e finanziaria del 2007 ha indotto molti governi ad adottare, sia a livello nazionale che locale, procedure stringenti di revisione della spesa finalizzate a risanare i conti pubblici⁴.

⁴ Sull'argomento *spending review*: Galli *et al.*, 2015; Hinna e Marcantoni, 2012; Buglione *et al.*, 2013; Elementi di documentazione e ricerche del Senato, 9/2014 (www.senato.it).

Nei periodi - come quelli di crisi, in cui le entrate pubbliche subiscono inevitabilmente un calo, le azioni immediate che un governo può intraprendere sono l'aumento dell'imposizione fiscale e/o la riduzione della spesa pubblica.

A titolo esemplificativo, alcuni dei principali interventi programmati (ma non sempre completamente attuati) in alcuni Paesi europei negli ultimi anni sono stati (Galli e Valotti, 2015): - tagli alla spesa sanitaria (Austria, Grecia, Slovenia, Spagna); - incremento delle imposte sui servizi sanitari (Regno Unito, Repubblica Ceca, Olanda); - aumento delle imposte sulle rendite finanziarie (Belgio, Francia, Italia); - incremento delle imposte sul tabacco (Danimarca, Belgio, Finlandia, Regno Unito, Ungheria); - incremento delle imposte sull'alcol (Estonia, Belgio, Finlandia, Ungheria); - incremento dell'imposta sul valore aggiunto (Cipro, Finlandia, Francia, Italia, Lettonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Ungheria); - misure di contrasto all'evasione fiscale (Danimarca, Regno Unito, Spagna); - riduzione delle imposte alle imprese (Finlandia, Regno Unito, Italia); - innalzamento dell'età pensionabile (Austria, Belgio, Bulgaria, Francia, Grecia, Italia, Olanda, Ungheria); - blocco delle retribuzioni dei dipendenti pubblici (Cipro, Estonia, Italia, Spagna, Polonia); - riduzione degli stipendi dei dipendenti pubblici (Slovenia, Romania, Lettonia, Irlanda, Portogallo); - riduzione e limiti alla spesa delle amministrazioni locali (Italia, Finlandia, Spagna); - tagli alla spesa dei Ministeri (Lituania e Italia); - riduzione investimenti pubblici (Lussemburgo e Grecia).

Siffatte misure se da una parte hanno consentito di ottenere risultati di breve periodo talvolta riducendo l'ammontare della spesa pubblica (al riguardo, si rinvia alle analisi sulle dinamiche della spesa illustrate nel precedente paragrafo 1.3) dall'altra parte, in alcuni casi, hanno compromesso la quantità e/o la qualità dei beni e servizi offerti ai cittadini. La maggior parte degli interventi adottati nel periodo di *austerità* hanno quindi prodotto effetti indiretti e talvolta indesiderati sull'economia nel lungo periodo.

Inizialmente, infatti, nella maggior parte dei Paesi le attività svolte sono state finalizzate all'identificazione e alla quantificazione dei tagli senza essere supportate da un'analisi dettagliata dei possibili effetti; ciò in quanto spesso le politiche adottate si sono concentrate sulla necessità immediata di rispettare gli equilibri di finanza pubblica e di bilancio, trascurando gli impatti negativi che determinate misure potevano avere sulla collettività.

La *spending review*, invece, è un'attività sistematica di valutazione e di controllo della spesa pubblica che, attraverso una migliore definizione delle priorità di intervento, ne determina la riduzione; essa costituisce uno strumento di gestione, utilizzato costantemente, che si fonda sull'ottimizzazione dei risultati in funzione dei costi.

Tale tipo di approccio è stato adottato per la prima volta negli anni Novanta nelle politiche di bilancio dei Paesi avanzati quando a causa della crisi finanziaria è emersa l'esigenza di frenare il continuo aumento della spesa pubblica e di avere un più ampio margine di manovra nel perseguire obiettivi prioritari.

Spesso, nella fase di predisposizione del bilancio, le decisioni di spesa si basano su nuovi stanziamenti (metodo del bilancio incrementale), senza operare una revisione dei programmi esistenti al fine di verificarne il grado di efficienza ed efficacia.

Le analisi di efficienza e di efficacia presentano forti correlazioni e interdipendenze che possono essere individuate con un adeguato e qualificato sistema informativo contabile e non contabile (D'Alessio, 2008).

La riallocazione della spesa necessita, quindi, di una base informativa in grado di fornire elementi utili per stabilire se mantenere o meno in bilancio programmi intrapresi da gestioni precedenti e, in caso affermativo, di stabilire quante risorse finanziarie siano da destinare ad essi; in alternativa, è possibile operare una revisione della spesa più semplice e basata su tagli lineari, come è stato fatto nella maggior parte dei casi.

Il processo di revisione della spesa può considerarsi, tuttavia, ben strutturato se il diverso impiego delle risorse pubbliche disponibili consente di produrre impatti positivi sulla collettività, in coerenza con gli obiettivi sociali perseguiti dalle politiche pubbliche.

Non esiste un'unica modalità per condurre la revisione della spesa; essa dipende dai diversi fattori politici, economici e sociali di riferimento, da analizzare per realizzare i programmi desiderati.

Dalle esperienze internazionali si evince che è possibile identificare quattro dimensioni a supporto della progettazione della *spending review*: il livello di applicazione, la periodicità, l'ambito di applicazione e l'orientamento (Galli e Valotti, 2015).

Per quanto riguarda il livello di applicazione, i risparmi di spesa si dividono in due categorie: essi possono essere strategici (*strategic savings*) o funzionali (*efficiency savings*). I primi derivano dall'identificazione delle spese prioritarie per le politiche

pubbliche sulla base del loro grado di efficacia: essi possono richiedere una revisione degli obiettivi e dei programmi e una riorganizzazione dei processi e del personale (esempi in Australia, Francia e Regno Unito). I secondi si basano, invece, su valutazioni di efficienza operativa e mirano ad implementare i programmi con un minor impiego di risorse: essi possono richiedere una revisione dei processi e delle risorse umane (esempi in Finlandia, Grecia e Italia).

Un'altra dimensione per la progettazione della *spending review* riguarda la sua periodicità: essa può essere di carattere sistematico, se collegata e strumentale alla predisposizione del bilancio (esempi in Canada e nei Paesi Bassi) o di natura sporadica, se risponde a specifiche esigenze (esempi in Nuova Zelanda e Svezia).

L'ambito di applicazione può riguardare l'intero comparto pubblico (esempi in Italia, Olanda e Svezia) oppure focalizzarsi su un'area specifica di intervento o un livello di governo (amministrazione centrale o ente territoriale) (esempi in Australia, Canada e Danimarca).

Infine, l'indirizzo politico identifica l'orientamento orizzontale o verticale della revisione della spesa: il primo richiede l'analisi delle politiche pubbliche o dei programmi in modo trasversale (esempi in Francia, Italia e Regno Unito) mentre il secondo l'analisi di ogni amministrazione o del singolo centro di responsabilità (esempi in Australia, Danimarca e Finlandia)⁵.

Il tema della *spending review* risulta di rilevante importanza sia a livello nazionale che internazionale.

In particolare, dalle esperienze internazionali emerge la necessità di intraprendere percorsi non finalizzati soltanto alla riduzione della spesa pubblica ma anche ad una revisione organizzativa delle amministrazioni pubbliche con l'adozione di sistemi di valutazione delle *performance*, per non incorrere nel rischio già evidenziato di ridurre anche la qualità e/o la quantità di beni e servizi offerti ai cittadini.

Ulteriori aspetti problematici connessi alle attività di *spending review* risiedono nella resistenza al cambiamento degli attori interessati al processo. I tagli alla spesa nella maggior parte dei Paesi hanno inciso soprattutto sui dipendenti pubblici (con la riduzione dei diritti e della dotazione dei beni strumentali materiali e immateriali nonché con le misure di riorganizzazione del lavoro): ad essi sono stati anche richiesti più

⁵ Sulle dimensioni di progettazione di una *spending review*: Galli e Valotti, 2015; Hinna e Marcantoni, 2012.

flessibilità, maggiori conoscenze, competenze, responsabilità e attenzione verso obiettivi sempre più sfidanti.

Per tali motivazioni, la riuscita di tale operazione sembra richiedere quasi sempre la definizione di opportune strategie di comunicazione e di gestione del personale, finalizzate a stimolarne la partecipazione, soprattutto in considerazione del ruolo centrale e fondamentale svolto da quest'ultimo all'interno delle pubbliche amministrazioni.

Il processo dovrebbe inoltre prevedere il coinvolgimento e la collaborazione di soggetti politici e di *manager*/dipendenti pubblici in quanto i primi definiscono le priorità degli interventi da attuare mentre i secondi dispongono di dati, informazioni e competenze per la valutazione che una diversa distribuzione delle risorse sui programmi di spesa può determinare in termini di impatti sulla collettività.

In virtù delle problematiche riscontrate sembrano quindi profilarsi alcuni aspetti significativi della *spending review* (Galli *et al.*, 2015; Hinna e Marcantoni, 2012; Buglione *et al.*, 2013):

- programmazione strategica e operativa con eventuale revisione delle politiche pubbliche adottate;
- predisposizione di interventi finalizzati da un lato a risanare i bilanci e dall'altro a introdurre riforme inerenti la pubblica amministrazione;
- comunicazione interna, volta a chiarire gli obiettivi della progettazione, i vantaggi e le eventuali criticità del processo;
- coinvolgimento del personale della pubblica amministrazione, con opportune operazioni di valorizzazione delle competenze;
- trasparenza sulle modalità di attuazione delle riforme;
- comunicazione esterna al fine di rappresentare i vantaggi della riorganizzazione della pubblica amministrazione e garantire la diffusione dei risultati ottenuti;
- stabilizzazione delle riforme introdotte.

In futuro è auspicabile una valutazione dei benefici prodotti per la collettività dalle politiche intraprese nel lungo periodo. In definitiva, alcuni passaggi appaiono importanti in un progetto di revisione della spesa pubblica: l'analisi del contesto, la definizione degli obiettivi prioritari, la gestione dei rapporti tra la politica e la pubblica amministrazione, l'individuazione delle risorse, dei soggetti e delle strutture interessati,

l'adozione di adeguate attività di comunicazione (interna ed esterna) e di formazione del personale, l'utilizzo di sistemi contabili e procedure informatiche per la raccolta e l'analisi dei dati.

In Italia, l'aumento della spesa pubblica (e conseguentemente del debito pubblico) ha conosciuto nel tempo poche battute d'arresto.

La *spending review* è stata introdotta, durante il Governo Prodi, in via sperimentale con la legge n. 296/2006, con l'elaborazione di un piano straordinario di analisi e valutazione della spesa pubblica delle Amministrazioni centrali. Da tali attività, è emersa in particolare la necessità di: a) razionalizzare l'organizzazione delle amministrazioni territoriali; b) rivedere le procedure amministrative e di gestione del personale; c) revisionare i trasferimenti dalle amministrazioni centrali a quelle periferiche o a soggetti terzi (Galli e Valotti, 2015, p. 10).

Il processo di revisione della spesa è stato successivamente potenziato, durante il Governo Berlusconi, con la legge n. 196/2009 stabilendo la costituzione presso ciascun Ministero di Nuclei di analisi e valutazione della spesa e coinvolgendo nelle attività di revisione anche altre amministrazioni pubbliche.

Il Governo tecnico del Sen. Monti ha poi ripreso i lavori riguardanti la *spending review*. Con il successivo decreto legislativo n. 123/2011, il legislatore ha riconosciuto la necessità di servirsi di analisi economiche e statistiche nella funzione di programmazione, gestione e controllo della spesa pubblica per potenziare l'azione amministrativa nel conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

Ulteriori interventi in materia riguardano il decreto-legge n. 98/2011 e il decreto legge n. 138/2011. Di una certa rilevanza risulta il c.d. "Rapporto Giarda" nel quale viene analizzata, con metodi statistici, la spesa dei servizi pubblici offerti al cittadino, evidenziando sia gli elementi critici che i possibili risparmi. Il decreto-legge n. 52/2012 ha invece istituito un Comitato interministeriale e un Commissario straordinario per la riduzione della spesa pubblica. Il decreto legge n. 95/2012 ha ancora disposto misure per la razionalizzazione della spesa riguardanti il pubblico impiego, il patrimonio pubblico e la soppressione di enti. L'attività di *spending review* del Ministro Giarda, basata su una programmazione di medio periodo, è stata poi interrotta nel dicembre del 2012 a causa della fine del Governo Monti e il successivo insediamento del Governo Letta. Il successivo decreto legge n. 69/2013 ha poi modificato funzioni e poteri del

Commissario per la revisione della spesa nei confronti delle amministrazioni centrali e periferiche. Nel novembre del 2013 è stato nominato Carlo Cottarelli, proveniente dal Fondo Monetario Internazionale, che ha proseguito il suo lavoro fino alla fine del 2014 quando ha smesso anche in considerazione delle difficoltà di conciliare i risultati dati dalle analisi tecniche con le scelte prettamente politiche (Galli e Valotti, 2015, p. 12).

Negli ultimi anni, la revisione della spesa ha rappresentato l'obiettivo principale della strategia di bilancio e ha riguardato tutti i livelli di governo. Con il superamento del criterio della spesa storica, introdotto con la legge n. 42/2009, numerose sono infatti le attività finalizzate ad una più efficiente ed efficace allocazione delle risorse pubbliche.

Le misure di contenimento della spesa delle pubbliche amministrazioni hanno interessato in particolar modo il personale, incidendo sia sulla numerosità dei dipendenti pubblici che sulla retribuzione, e i consumi intermedi attraverso diverse modalità di gestione dei beni e servizi. Con alcuni interventi legislativi è stato previsto, ad esempio, il blocco del *turn-over* e la riduzione del trattamento economico accessorio del personale; con altri è stata invece rafforzata la programmazione degli acquisti pubblici anche con l'individuazione di parametri di prezzo e qualità.

Tuttavia, per operare un'attenta *spending review* è innanzitutto fondamentale stabilire gli obiettivi strategici. Nel rispetto della legislazione italiana, per definire le priorità di spesa è possibile riferirsi ad un'articolazione del Bilancio dello Stato, stabilita dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196, in missioni e programmi. Le missioni esprimono le funzioni e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa pubblica in coerenza con gli indirizzi politici mentre i programmi sono aggregati omogenei delle attività svolte da ogni amministrazione. Tale articolazione mira a rendere chiara e trasparente la comunicazione relativa alle modalità di allocazione della spesa delle pubbliche amministrazioni.

Il metodo di classificazione risulta coerente con il sistema di articolazione della spesa COFOG, adottato dalle principali istituzioni internazionali, quali l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), l'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU), l'Ufficio Statistico dell'Unione Europea (Eurostat) e il FMI, ed è stato creato al fine di consentire analisi comparative sui dati di contabilità nazionale oltre che garantire un evidente collegamento tra risorse impiegate e le finalità dell'azione pubblica (Galli e Valotti, 2015, p. 16).

La medesima articolazione in missioni e programmi è stata adottata anche per gli enti territoriali con il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Per un maggior livello di dettaglio, i programmi sono successivamente articolati negli obiettivi che ogni amministrazione pubblica intende raggiungere con l'impiego delle risorse disponibili. Si osserva che questa struttura consente anche il collegamento tra il ciclo di programmazione economico-finanziaria e quello della *performance* (Galli e Valotti, 2015, p. 16).

L'indubbio vantaggio di tale classificazione per missioni, programmi e obiettivi è quello di innescare un legame stretto e diretto tra le decisioni di spesa e le sue finalità, oltre che consentire un confronto tra i risultati raggiunti da ogni pubblica amministrazione, perché basato su dati contabili omogenei.

Il nuovo sistema di bilancio consente anche, attraverso l'introduzione del principio della competenza economica, di raccogliere nuovi elementi per un'attenta valutazione e analisi dei costi e una verifica del raggiungimento degli obiettivi.

In definitiva, si evidenzia che la relazione esistente tra risorse, risultati e impatti alla base delle decisioni politiche si può esprimere in scelte di bilancio nel rispetto di un processo nuovo, integrato, omogeneo e coerente.

1.5. L'evoluzione normativa degli ultimi anni

La gestione della finanza pubblica, basandosi sul processo di acquisizione e impiego delle risorse, si collega anche all'adozione dei sistemi contabili. Il tema è stato presente per molti anni nell'ambito delle riforme, delle norme e dei comportamenti amministrativi.

Già per gli enti locali, il decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77 "*Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*", confluito successivamente nel decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 "*Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali*", aveva razionalizzato il processo di programmazione, di *budgeting* e di rendicontazione economico-patrimoniali. Successivamente, per le amministrazioni centrali fu emanata la legge delega 3 aprile 1997, n. 94, e il decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279, che avevano ad oggetto appunto una modificazione radicale della struttura

contabile dell'amministrazione dello Stato oltre che della programmazione finanziaria e di bilancio delle regioni (decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76).

Infine, è del 2009 l'ulteriore riforma del sistema contabile e di programmazione dello Stato: la legge 31 dicembre 2009, n. 196 "*Legge di contabilità e finanza pubblica*"⁶ e successive modificazioni. In attuazione della citata legge n. 196/2009, sono stati approvati il 12 maggio 2016 due decreti legislativi, n. 90 e n. 93⁷, che hanno riformato il bilancio dello Stato, potenziato la funzione di programmazione (con l'inserimento nel processo della *spending review*) e del bilancio di cassa, i cui contenuti sono confluiti nella legge 4 agosto 2016, n. 163, che unifica le leggi di stabilità e di bilancio.

Nello stesso periodo, è stata emanata la legge 5 maggio 2009, n. 42 (riforma federale), in attuazione della modifica nel 2001 del Titolo V della Costituzione. A differenza della precedente riforma degli anni '70 che aveva limitato al minimo la capacità impositiva agli enti locali creando un sistema di finanza derivata, le nuove disposizioni normative hanno previsto, insieme all'eliminazione del criterio della spesa storica, la sostituzione dei trasferimenti con i tributi propri e le compartecipazioni a tributi statali e regionali, riconducibili al territorio.

In seguito alle deleghe della legge n. 42/2009 e della legge n. 196/2009, riguardanti l'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche, il governo ha emanato il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 "*Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*" e il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 "*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*".

Le decisioni europee per la stabilizzazione dei conti dei paesi aderenti al patto di stabilità e crescita hanno promosso la costituzionalizzazione del principio di pareggio di bilancio (legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 "*Introduzione del principio del*

⁶ Al riguardo, si consulti anche la Circolare del 7 maggio 2015, n. 19.

⁷ In particolare, il primo decreto legislativo del 12 maggio 2016, n. 90 "*Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*" è stato emanato al fine di migliorare la trasparenza e la leggibilità del bilancio dello Stato e prevede la razionalizzazione delle "missioni" e dei "programmi" del bilancio dello Stato e l'introduzione delle "azioni". La funzione di programmazione è potenziata, inserendo nel processo del bilancio anche la *spending review*. Gli obiettivi triennali di spesa sono stabiliti per ciascun Ministero in coerenza con quelli di finanza pubblica. Con il secondo decreto legislativo del 12 maggio 2016, n. 93 "*Riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196*" si rafforza la funzione del bilancio di cassa. Con tale provvedimento si avvicina la fase dell'impegno di spesa a quella del pagamento e la fase dell'accertamento di entrata a quella della riscossione, con l'intento di ridurre l'ammontare dei residui attivi e passivi.

pareggio di bilancio nella Carta costituzionale”) e la successiva legge di attuazione 24 dicembre 2012, n. 243 “*Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione*”.

La legge 6 agosto 2013, n. 96 ha delegato invece l’esecutivo a recepire nel nostro ordinamento le novità della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri dell’Unione Europea.

Ad oggi, il ciclo della programmazione del bilancio nazionale, modificato con la legge di bilancio 4 agosto 2016, n. 163 “*Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell’articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243*”⁸, è definito in coerenza con le regole europee di *governance* economica, finalizzate a coordinare preventivamente le politiche economiche e di bilancio degli Stati membri e controllare quelle fiscali e con impatti macro-economici. A tal fine, oltre al PIL, sono individuati alcuni indicatori di benessere equo e sostenibile (BES) forniti dall’Istat, per determinare, tra l’altro, lo stato di salute della popolazione, il livello di istruzione, di percezione della sicurezza e della tutela del patrimonio culturale e dell’ambiente, la presenza di asili nido, la funzionalità dei trasporti.

Anche il tema dei controlli, che ovviamente è connesso a quello dei sistemi contabili, era stato già affrontato nel 1999 con il decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286 (con il quale sono stati definiti i principi fondamentali del controllo di regolarità amministrativa e contabile, del controllo di gestione e del controllo strategico delle pubbliche amministrazioni), e nel 2009 con la riforma Brunetta (legge 4 marzo 2009, n. 15) e il successivo decreto legislativo di attuazione 27 ottobre 2009, n. 150. In materia di controlli per gli enti locali, è intervenuta invece la legge 7 dicembre 2012, n. 213, conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali. Quelle appena esposte sono solo alcuni dei cambiamenti normativi che hanno interessato negli ultimi anni gli enti territoriali con vincoli più o meno ampi.

⁸ L’introduzione del pareggio di bilancio in Costituzione ha richiesto la modifica delle principali regole e procedure di contabilità, che sono confluite nella legge del 4 agosto 2016, n. 163, con lo scopo di creare un bilancio dello Stato snello, semplice e moderno. La legge n. 163/2016 stabilisce tra l’altro: 1) eliminazione delle “clausole di salvaguardia”, comunemente utilizzate nelle ultime leggi di Stabilità per garantire il raggiungimento degli obiettivi di bilancio nei confronti dell’Unione Europea: esse prevedevano per la copertura di alcune misure, aumenti automatici di imposte, quali l’IVA e le accise; 2) il divieto di utilizzare le risorse del 5 e dell’8 per mille e di rispettare quindi le scelte dei contribuenti; 3) l’avvio dell’adozione, in via sperimentale, di un bilancio di genere per valutare l’impatto delle politiche di bilancio sulle donne e sugli uomini; 4) la trasparenza sulla spesa per i derivati.

In Italia, l'attuale processo di riforma contabile degli enti territoriali (decreto legislativo n. 118/2011 e decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126)⁹ interessa ad ampio raggio la pubblica amministrazione ed è iniziato, come detto, con la legge sul federalismo fiscale che all'articolo 2 prevede, in particolare, l'autonomia di entrata e di spesa di tutti i livelli di governo, maggiore responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile (lettera a), trasparenza del prelievo (lettera c), adozione di regole contabili uniformi (lettera h), superamento graduale del criterio della spesa storica (lettera m), tendenziale correlazione tra il prelievo fiscale e il beneficio connesso alle funzioni esercitate sul territorio (lettera p).

L'intento è responsabilizzare gli amministratori degli enti territoriali consentendo agli *stakeholder* di verificare, attraverso la trasparenza e la comparabilità delle informazioni, se le risorse acquisite dalla collettività risultano ben spese.

Le nuove norme contabili, introdotte dal 1° gennaio 2015, prevedono l'affiancamento per fini conoscitivi della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, che si conferma il sistema contabile principale e fondamentale ai fini autorizzatori (Simeone, 2015).

Il nuovo sistema informativo-contabile è in grado quindi di rappresentare i diversi aspetti delle operazioni della gestione e fornire un'adeguata conoscenza dei flussi finanziari, patrimoniali ed economici delle aziende pubbliche e, conseguentemente di monitorare: 1) l'equilibrio economico, generato dal confronto tra i costi e i ricavi; 2) l'equilibrio patrimoniale, generato dal confronto tra il patrimonio iniziale e finale e le sue variazioni; 3) l'equilibrio finanziario, generato dal confronto tra le entrate e le uscite.

Come nel settore privato infatti, anche nel settore pubblico, si ravvisava la necessità di ispirarsi nella gestione delle risorse pubbliche ai principi di efficienza e di economicità. La gestione finanziaria, basata sul movimento delle entrate e delle uscite, fornisce informazioni parziali sull'efficacia dell'azione amministrativa, se non accompagnata da un'attenta valutazione dei costi e dei ricavi (Anselmi *et al.*, 2012, p. 56).

⁹ Ulteriori interventi sono stati disposti con decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113 "Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio".

1.6. *Gli IPSAS e gli EPSAS*

In ambito internazionale, il sistema di contabilità pubblica principalmente seguito dalle amministrazioni poggia le sue radici sulla contabilità economico-patrimoniale (*accrual – based standards*) che dal 1986 si avvale di uno specifico organismo, il *Public Sector Committee* (PSC) denominato dal 2004 *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB)¹⁰, che elabora ed aggiorna i principi contabili internazionali per il settore pubblico.

Il principale obiettivo dell'IPSASB è favorire la convergenza dei principi contabili nazionali ed internazionali al fine di migliorare la qualità e la trasparenza dei dati finanziari dei governi nel mondo. Gli IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) rappresentano un adattamento degli IAS (*International Accounting Standards*)/IFRS (*International Financial Reporting Standards*) al settore pubblico e si basano sul principio della competenza economica. Attualmente, alcuni paesi hanno già adottato un sistema contabile in linea con gli IPSAS (Regno Unito, Stati Uniti, Australia, Canada, Nuova Zelanda, etc.) mentre altri intendono modificare in tal senso i propri sistemi contabili.

Anche in Europa, la Commissione Europea ha avviato un percorso di armonizzazione dei bilanci pubblici attraverso la redazione di principi contabili EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*)¹¹; essi rappresentano un adattamento degli IPSAS alle peculiarità delle aziende pubbliche europee.

Nel 2013, la Commissione Europea classifica gli IPSAS nei seguenti tre gruppi: 1) *standards* che potrebbero essere implementati con poche o senza modifiche; 2) *standards che necessitano un adattamento* o per i quali un approccio selettivo è indispensabile; 3) *standards che hanno bisogno di una rivisitazione prima di essere implementati* (IPSAS 6, 28, 29 e 30).

Nella tabella 4, è riportato in percentuale il livello di convergenza con gli IPSAS dei principi contabili adottati da ogni paese, distinguendo il governo centrale e gli enti territoriali (Makaronidis, 2016).

La mancanza di un principio della competenza economica armonizzato ha attualmente delle conseguenze sia a livello europeo, poiché incide sullo sviluppo della *governance*

¹⁰ www.ifac.org/public-sector.

¹¹ www.epsas.eu/en/.

economica, sui mercati interni e sulla comparabilità dei dati statistici, sia a livello nazionale e locale, rappresentando un ostacolo all'efficienza e l'efficacia, un limite alle responsabilità politiche e al cambiamento dei revisori contabili pubblici.

Tabella 4 – Livello di vicinanza dei principi contabili agli IPSAS

	Central Government		Local Government
UK	96%	UK	95%
Estonia	92%	Malta	94%
France	89%	Estonia	92%
Lithuania	88%	Finland	90%
Sweden	81%	Lithuania	88%
Czech Republic	75%	France	84%
Slovakia	75%	Sweden	81%
Austria	73%	Portugal	80%
Latvia	73%	Cyprus	75%
Denmark	72%	Czech Republic	75%
Finland	72%	Slovakia	75%
Spain	70%	Belgium	73%
Belgium	67%	Latvia	73%
Hungary	66%	Ireland	71%
Poland	66%	Spain	68%
Romania	63%	Hungary	66%
Slovenia	62%	Poland	66%
Bulgaria	56%	Denmark	65%
Portugal	55%	Romania	63%
Ireland	54%	Slovenia	62%
Croatia	34%	Germany	58%
Italy	31%	Netherlands	58%
Netherlands	31%	Bulgaria	56%
Germany	22%	Croatia	34%
Malta	22%	Luxembourg	31%
Luxembourg	19%	Italy	30%
Cyprus	14%	Austria	12%
Greece	12%	Greece	12%

Fonte: PwC Study on behalf of Eurostat, 2013/2014 (cit. Makaronidis, 2016)

L'adozione di principi contabili uniformi da parte degli Stati membri è auspicabile e richiede un elevato investimento anche a livello tecnologico ma garantirebbe un miglior coordinamento della finanza pubblica¹².

¹² Per ulteriori approfondimenti: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-financestatistics/government-accounting>.

Capitolo 2. Le fondamenta teoriche

2.1. L'evoluzione della letteratura

Diversi sono i modelli di riferimento per le amministrazioni pubbliche che si sono succeduti nel tempo, che si basano su logiche e teorie differenti. Tuttavia, Pollitt e Bouckaert (2011), dopo aver effettuato studi comparativi che coinvolgono diversi Paesi, ne individuano tre principali: il *New Public Management* (NPM), il *Neo-Weberian State* (NWS) e la *New Public Governance* (NPG).

Le criticità del modello tradizionale di *Public Administration* (PA), condivise e avvertite non solo in Italia ma a livello internazionale, hanno consentito la nascita di un filone di pensiero sulle modalità di gestione delle amministrazioni pubbliche noto come *New Public Management* (NPM) e orientato in particolar modo al soddisfacimento dei bisogni dei cittadini attraverso l'applicazione dei principi propri del settore privato (efficienza, efficacia ed economicità).

Il *New Public Management*, nato negli anni '80 e '90 in coerenza con lo sviluppo delle teorie e i cambiamenti sociali, ha promosso una rivisitazione del modello di amministrazione pubblica (Hood, 1991, 1995; Boston *et al.*, 1996).

Nel 1991 Hood ha individuato le caratteristiche del nuovo modello di gestione del settore pubblico: gestione delle pratiche di tipo professionale, misurazione delle *performance*, controllo dei risultati, maggiore attenzione all'uso delle risorse e competizione del settore pubblico. L'intento era quello di superare le debolezze dell'eccessiva burocrazia ed avvicinarsi ad un modello in grado di garantire una maggiore flessibilità all'organizzazione; una separazione tra le attività di indirizzo e controllo, proprie dell'organo politico, e di gestione, da attribuirsi invece al *management*; una semplificazione delle procedure; un'attitudine alla qualità e all'innovazione tecnologica (Mele, 2013).

Il *New Public Management* tenta di innovare il vecchio concetto di *Public Administration* per ridurre la spesa e al contempo migliorare l'azione pubblica, introducendo strumenti di *performance management* e indirizzando la gestione verso i risultati: esso si traduce in un processo che tende a introdurre nei diversi Paesi riforme per gestire le pubbliche amministrazioni con logiche di mercato e principi manageriali.

Tali riforme hanno interessato in particolar modo i sistemi contabili adottati ed evidenziato i vantaggi della contabilità economico-patrimoniale. Alcuni studi sul tema si riconducono a livello internazionale ad autori quali Hood (1991), Boston *et al.* (1996), Gruening (2001), Pollitt e Bouckaert (2011) e a livello nazionale ad autori quali Mussari (1994), Meneguzzo (1997) e Marcon (2011).

L'emergere del nuovo paradigma si associa alle riforme manageriali introdotte negli ultimi anni specialmente negli Stati Uniti, in Australia, Nuova Zelanda e Gran Bretagna¹³ (tabella 5).

Tabella 5 - Adozione del *New Public Management*

Intensità di adozione del NPM	Paese
Alta	Australia, Canada, Nuova Zelanda, Svezia, UK
Media	Austria, Danimarca, Francia, Finlandia, Irlanda, Italia, Portogallo, USA, Olanda, Norvegia
Bassa	Grecia, Germania, Spagna, Giappone, Svizzera, Turchia

Fonte: Hyndman (2016)

Diverse sono le teorie che hanno favorito una rivisitazione delle logiche di gestione del settore pubblico, come la *teoria economica neoclassica*, la *public choice theory*, la *principal-agent theory* e la *new institutional economics and transaction cost theory* (Mele, 2013, p. 71).

Alcuni autori hanno criticato sia le teorie economiche su cui si basa il modello del *New Public Management* (Hughes, 2003) sia l'applicazione delle stesse al settore pubblico senza tener conto delle sue peculiarità (Pollitt, 1993). Hughes ritiene che l'ipotesi alla base del NPM, cioè la razionalità dell'individuo, sia irrealistica e che se la teoria neoclassica propone di ridurre l'intervento dello Stato, altre teorie lo incoraggiano; Pollitt invece sostiene che alcune teorie economiche sono perfettamente applicabili al settore privato ma perdono il loro significato nel pubblico, perché diversa è la relazione tra la pubblica amministrazione e il cittadino; altre critiche sono da ricondursi al rapporto tra i politici e i *manager* pubblici che avrebbe condotto ad un ritorno dello *spoils system*¹⁴ (Mele, 2013, pp. 74-75).

¹³ Nel Regno Unito, fino all'anno finanziario 1998/99, la spesa di governo era contabilizzata su "*cash basis*". Dopo un periodo di transizione, dal 2001/2002 la spesa di governo è contabilizzata solo sul *resource accounting & budgeting* (RAB). Dall'adozione del RAB, i costi sono contabilizzati quando essi sono sostenuti e non quando il pagamento è effettuato (*the principle of accruals*). Il governo pianifica, controlla e contabilizza la spesa pubblica su "*resource basis*" anziché su "*cash basis*", in linea con le pratiche adottate a livello internazionale (cfr.: Evans, 1995; Perrin, 1998; Hyndman, 2016).

¹⁴ Con il termine *spoils system* si identifica la pratica politica secondo cui gli incarichi dei dirigenti della pubblica amministrazione sono attribuiti dal governo, con l'intento di raggiungere con più facilità gli obiettivi politici. A tale pratica si associa in generale una

Ulteriori osservazioni devono leggersi anche alla luce della crisi del sistema politico, economico e sociale derivante dalla deregolamentazione e privatizzazione.

Nel *Neo-Weberian State* si riconosce la necessità di rinnovare l'apparato statale ma allo stesso tempo di conservare alcune virtù del tradizionale modello burocratico, come l'*accountability*, l'onestà, la continuità e l'attenzione per la legge dei dipendenti pubblici; il punto chiave è individuare le modalità per combinare questi aspetti con le più efficienti procedure e un atteggiamento più flessibile e reattivo verso i bisogni sempre più vari della cittadinanza (Pollitt e Bouckaert, 2011; p. 23).

Tale modello si sviluppa in Europa con la riaffermazione del ruolo dello Stato, della democrazia rappresentativa e del diritto amministrativo e la conservazione dell'idea di servizio pubblico; ulteriori elementi distintivi del *Neo-Weberian State* sono rappresentati da: ▪ un orientamento verso l'esterno finalizzato all'incontro dei bisogni e desideri dei cittadini; ▪ la previsione di strumenti per la partecipazione diretta di questi ultimi; ▪ un'attitudine al raggiungimento dei risultati piuttosto che sulla corretta applicazione delle procedure; ▪ la modifica del ruolo del burocrate, che rappresenta non solo un esperto delle leggi nella materia di sua competenza ma un *manager* che si preoccupa di soddisfare le necessità dei cittadini e/o dei fruitori di servizi pubblici (Pollitt e Bouckaert, 2011; pp. 118-119).

In questo contesto, i *networks* rappresentano essenzialmente una risposta alla globalizzazione e complessità del mondo: essi costituiscono un'alternativa al NPM e sono formati da interdipendenti *stakeholders* dotati di una propria organizzazione che non si basa su gerarchie e/o meccanismi di mercato ed è finalizzata a rendere i governi più informati e flessibili (Pollitt e Bouckaert, 2011, p. 22).

L'emergere di alcune problematiche del *New Public Management* ha favorito lo sviluppo di un sistema alternativo di gestione, un *modello di governance* (Kooiman, 1993; Rhodes, 1996) che prevede la compartecipazione dei cittadini e delle associazioni nella definizione degli obiettivi sociali: la funzione di programmazione è definita con il sostegno di diversi soggetti, al fine di attuare politiche pubbliche più mirate ed efficienti. Tale modello di *governance* si contrappone quindi a quello di *government*, che rappresenta il sistema con il quale una comunità è controllata, poiché stabilisce sia

connotazione negativa, collegata a forme di clientelismo. Lo *spoils system* si contrappone al *merit system* secondo cui l'assegnazione di un ufficio pubblico avviene in base ad una valutazione oggettiva delle conoscenze, competenze e capacità del dipendente, escludendo ogni forma di ingerenza politica (tramite, ad esempio, un concorso pubblico).

le politiche pubbliche da adottare che le sue modalità di esercizio, nel rispetto del sistema istituzionale formale (Mele, 2013, pp. 75-76).

Il termine “*governance*” è divenuto un termine molto diffuso sia nel settore pubblico (*public governance*) che in quello privato (*corporate governance*): ad esso si attribuiscono molti significati e definizioni; secondo Pollitt e Bouckaert (2011; p. 21), «*good governance is said to entail the steering of society through networks and partnership between governments, business corporations, and civil society associations*».

La *Public Governance* si sviluppa sulle modalità di interazione delle pubbliche amministrazioni con l’ambiente esterno ed con i diversi *stakeholder*. A livello operativo, si intende definire politiche di governo basate sulla collaborazione tra soggetti pubblici e privati. Alcuni studi sul tema sono stati condotti da autori quali Kooiman (1993), Meneguzzo (1995), Rodhes (1996) e Bovaird (2007).

La *New Public Governance* rappresenta una versione del modello di *governance* per le amministrazioni pubbliche: esso cerca di superare i dibattiti sulle differenze tra lo Stato e le aziende private per soffermarsi sul fatto che le complesse società moderne potrebbero essere gestite con la creazione di *networks* a cui partecipano diversi attori; tali *networks* si basano su forme volontarie di cooperazione e non sulla competizione (come nel *New Public Management*) o sulle professionali gerarchie (come nel *Neo-Weberian State*) (Pollitt e Bouckaert, 2011; p. 23): tali osservazioni inducono a collegare la *New Public Governance* alla *network theory* (Osborne, 2010).

Alcune forme di cooperazione tra il governo e i soggetti esterni possono ricondursi alla negoziazione diretta tra le amministrazioni pubbliche e le imprese private, alle *partnership* tra settore pubblico e privato, all’autoregolamentazione delle imprese (Flynn, 2012); negli ultimi anni, tali forme di compartecipazione nella definizione delle politiche pubbliche (es. bilancio partecipato dei comuni) hanno incominciato a svilupparsi in quanto la tecnologia consente di raccogliere quasi con certezza e a costi ridotti le preferenze dei cittadini (Mele, 2013, pp. 77-78).

In tal senso, la ricerca della legittimazione e del consenso hanno favorito la costruzione di un sistema di relazioni più partecipativo e trasparente e posto la comunicazione pubblica al centro dell’*accountability*, intesa come esigenza di giustificare l’operato svolto in relazione alle responsabilità assunte (Anselmi *et al.*, 2012, p. 56).

Tuttavia, se da un lato il modello descritto sembra offrire una soluzione teorica alle problematiche in essere, dall'altro concretamente presenta notevoli rischi e una gestione politica molto più complessa, che si collega anche alle teorie sui costi della regolamentazione e di transazione.

Il modello di *governance* in esame è diffuso e discusso a livello internazionale e genera le preoccupazioni collegate ad una “*governance without government*”, cioè ad un sistema in cui i *networks* diventano autonomi e resistono alle indicazioni dei governi centrali (Rhodes, 1996, p. 667).

Tuttavia, attualmente l'operare delle amministrazioni pubbliche è influenzato dal sistema politico istituzionale. Infatti, a partire dal lungo periodo di recessione mondiale, la società ha subito numerose trasformazioni, che hanno condotto ad una ridefinizione del ruolo dello Stato nell'economia e ad un'evoluzione dei sistemi di *governance* a cui si associano importanti cambiamenti sulle modalità di gestione ed interazione con l'esterno delle istituzioni pubbliche (Flynn, 2012).

Al riguardo, proprio nel 2007, O'Flynn descriveva il superamento del *New Public Management*¹⁵ e le caratteristiche del *Public Value Management* (tabella 6).

Tabella 6 – I modelli di *Public Management*

	<i>New Public Management</i>	<i>Public Value Management</i>
<i>Descrizione</i>	post-burocratico, governo competitivo	post-competitivo
<i>Focus dominante</i>	risultati	relazioni
<i>Obiettivi manageriali</i>	realizzare gli obiettivi di <i>performance</i> concordati	pluralità di obiettivi, compreso rispondere alle preferenze di cittadini/utilizzatori, rinnovare il mandato e la fiducia attraverso la qualità dei servizi, guida dei <i>networks</i>
<i>Definizione degli interessi pubblici</i>	le preferenze individuali sono aggregate	le preferenze collettive sono espresse
<i>Obiettivi di performance</i>	gestione di <i>inputs</i> e <i>outputs</i> per garantire economicità e capacità di risposta agli utenti	molti obiettivi sono perseguiti, compresi prodotti e servizi erogati, soddisfazione del cittadino, risultati, fiducia e legalità
<i>Modello dominante di responsabilità</i>	all'interno, crescente responsabilità per mezzo di contratti di <i>performance</i> ; all'esterno, nei confronti dei clienti attraverso meccanismi del mercato	sistemi di responsabilità multipla (i cittadini sono considerati i supervisori di governo, i clienti gli utilizzatori e i contribuenti i finanziatori)
<i>Sistemi preferiti di consegna</i>	settore privato	menu di alternative selezionate concretamente

Fonte: traduzione e adattamento da O'Flynn (2007)

¹⁵ Nel tempo si è assistito al passaggio da uno Stato dei diritti, al *Welfare State*, allo Stato dei servizi, al *New Public Management* e infine ad un modello di *governance* (Mele, 2013, p. 70).

Il *New Public Management* mostra, in particolare, una grande attenzione al raggiungimento dei risultati mentre il *Public Value Management* una predisposizione alla cura delle relazioni; quest'ultimo modello si basa su un sistema molto più complesso di responsabilità multipla. Per tali motivazioni, in fase di programmazione, è necessario utilizzare adeguate tecniche di rilevazione dei bisogni dei cittadini e, in fase di controllo, verificare non solo se i bisogni dei medesimi sono stati soddisfatti in termini di qualità e quantità, ma anche informare coloro che hanno contribuito alla realizzazione dei fini sociali; in questo processo, il "tempo" intercorrente tra la definizione degli obiettivi e il raggiungimento degli stessi rappresenta un fattore critico in termini di responsabilità della pubblica amministrazione in quanto il contesto sociale in cui essa opera è in continua evoluzione (Mussari, 1996).

In quest'ambito, l'adozione di un adeguato sistema contabile appare fondamentale. Il lungo periodo di crisi economico-finanziaria ha accentuato la necessità dei governi di adottare sistemi contabili in grado di contenere il livello di spesa pubblica¹⁶ e, allo stesso tempo, controllare il raggiungimento degli obiettivi assegnati agli organi direttivi. Il *Public Value*, secondo Moore (1995, p. 10), è invece «*The definition that remains equates managerial success in the public sector with initiating and reshaping public sector enterprises in ways that increase their value to the public in both the short and the long run*». In altre parole, il valore che un'organizzazione contribuisce a creare per la società, non rappresenta altro che l'equivalente del valore per gli azionisti nella gestione pubblica. Il valore pubblico dovrebbe fornire ai *manager* delle indicazioni su come un'attività imprenditoriale deve essere gestita. La qualità e la quantità del lavoro svolto dalle pubbliche amministrazioni e dei servizi erogati rappresentano un fattore critico per la competitività delle imprese e il benessere delle famiglie e dei cittadini. La gestione della Pubblica Amministrazione richiede quindi la conoscenza delle logiche che regolano le realtà aziendali, tenendo conto delle peculiarità che la caratterizzano. La riduzione delle risorse e l'impoverimento prospettico dei figli rispetto ai padri ha posto l'accento su un principio di equità intergenerazionale che richiede che ogni decisione corrente vada valutata in una prospettiva di lungo periodo (Anselmi *et al.*, 2012, p. 54).

¹⁶ Cfr. Borgonovi (1995).

Infatti, alcune delle attività intraprese hanno ridotto il benessere dei cittadini e inibito lo sviluppo dei diritti umani, sociali e politici; tuttavia, devono considerarsi inaccettabili teorie e politiche basate su un *trade off* tra crescita economica e tutela dei diritti: la finalità del perseguimento dell'interesse pubblico è quello di concorrere al progresso economico e sociale delle comunità locali, nazionali e sopranazionali (Fattore e Borgonovi, 2013, p. 17; Borgonovi *et al.*, 2013, p. XV).

In definitiva, i modelli gestionali delle pubbliche amministrazioni che si sono succeduti nel tempo sembrano avere modificato confini, ruoli e responsabilità dei diversi attori che contribuiscono, seppur in modo differente, a creare e diffondere benessere in una comunità, ossia politici, dipendenti pubblici, imprese e cittadini.

In particolare, la relazione tra tali soggetti ha sempre rappresentato un tema di grande rilievo a motivo delle numerose criticità alla stessa connesse, stanti gli interessi contrapposti in gioco. Negli ultimi anni si è tentato di migliorarne la comunicazione e la collaborazione e di misurare gli impatti sociali delle azioni da questi poste in essere, estrapolando i modelli gestionali e contabili vincenti del settore privato per adattarli al settore pubblico, avvalendosi anche delle più recenti innovazioni tecnologiche.

Nell'era Post-NPM, il 9 maggio 2016, in un discorso pubblico presso l'Università Bocconi di Milano, Borgonovi osserva che nelle pubbliche amministrazioni bisognerebbe a tutti i livelli migliorare la capacità di ascolto e il confronto. Egli esprime il suo pensiero riguardo a come è possibile innovare l'amministrazione pubblica, evidenziando che il cambiamento è un processo che coinvolge ogni individuo che, nel rispetto delle attività e delle funzioni svolte nella società, mette in discussione pensieri e azioni per relazionarsi in maniera più proficua con gli altri soggetti appartenenti alle aziende e alle istituzioni (Borgonovi, 2016, p. 21).

Una tale cultura probabilmente consentirebbe al lavoro pubblico ma anche a quello privato di recuperare dignità, attraverso un approccio orientato al rispetto delle attitudini personali e professionali, all'impegno profuso, al benessere sociale e basato sugli innegabili e benefici risultati che in un mondo complesso, dinamico e tecnologico solo l'unione e lo scambio di idee e di competenze possono realizzare.

2.2. *Le teorie economiche*

Le teorie che hanno favorito una prima definizione delle modifiche principali delle logiche di gestione del settore pubblico ed il passaggio al *New Public Management* sono, come detto in precedenza, in particolare: la teoria economica neoclassica, la *public choice theory*, la *principal-agent theory* e la *new institutional economics and transaction cost theory* (Mele, 2013, p. 71).

Il pensiero economico neoclassico nasce tra il 1871 e il 1874, grazie a Carl Menger in Austria, Léon Walras in Svizzera, a William Stanley Jevons in Inghilterra e si sviluppa con i contributi di Marshall e Edgeworth in Inghilterra, Clark e Fisher in America, Wicksell in Svezia, Pareto in Svizzera. In circa dieci anni, la nuova teoria si sostituisce a quella classica. Gli economisti neoclassici, al pari dei classici, sostengono la superiorità del mercato nel meccanismo di allocazione delle risorse e la sua capacità di risolvere i problemi economici. Entrambe le scuole rifiutano ogni forma di intervento pubblico nell'economia, ad esclusione di alcune limitate funzioni sociali. Tuttavia, gli economisti neoclassici non prendono in considerazione pensieri politici ma utilizzano prevalentemente modelli matematici per spiegare la realtà economica e formule per spiegare le loro affermazioni teoriche. La *teoria economica neoclassica* ha dominato fino agli anni della Grande Depressione quando Keynes la mise in discussione. Essa tuttavia alimenta ancora il pensiero delle scuole economiche contemporanee e si focalizza sostanzialmente sul rapporto tra le scarse risorse e i bisogni umani illimitati, al fine di individuare le scelte che gli operatori economici devono compiere affinché la collettività possa raggiungere il massimo livello di efficienza e benessere.

La *Public Choice* è una teoria economica elaborata negli anni Sessanta negli Stati Uniti e sviluppata successivamente da James M. Buchanan. Tale teoria non esamina come la politica dovrebbe funzionare ma come effettivamente funziona¹⁷; essa considera i politici come soggetti razionali che sono invero guidati da interessi personali (come prestigio, ricchezza, potere e vantaggi fiscali) piuttosto che dal benessere collettivo. Secondo la teoria della *public choice*, quindi i politici ed i dipendenti pubblici operano perseguendo il proprio interesse (i primi cercheranno di essere eletti e/o rieletti ed i

¹⁷ Nelle scienze sociali si opera una distinzione tra la teoria positiva e la teoria normativa. La finalità della teoria positiva è puramente conoscitiva. La teoria normativa ricerca gli strumenti che consentono di raggiungere una situazione desiderabile (ad esempio, un buon servizio sanitario, una buona riforma fiscale, il pieno impiego, etc.) (Bosi, 2012, pp. 18-23).

secondi di sostenere la propria carriera) e non quello sociale e non ci sono meccanismi che possono evitare questi comportamenti; di conseguenza, questa teoria propone di massimizzare il ricorso ai privati che operano secondo le logiche dei mercati, che assicurano la trasparenza e la responsabilizzazione delle azioni e conducono a risultati più efficaci (Mele, 2013, pp. 71-72).

La *teoria del principal/agent*, nata nel 1976 per il settore privato, propone di applicare meccanismi di controllo idonei ad allineare gli interessi del *manager (agent)* con quelli dell'azionista (*principal*); tale teoria applicata al settore pubblico identifica i *manager* come coloro che governano e gestiscono la pubblica amministrazione e gli azionisti come i cittadini, spesso portatori di interessi diversi e contrastanti (Mele, 2013, p. 72). La teoria, basandosi sulla massimizzazione del profitto degli azionisti ed il rischio di fallimento dell'azienda, presenta evidenti punti deboli per la sua diretta ed immediata adozione nel settore pubblico. Tuttavia essa risulta interessante perché propone, oltre alla riduzione del ruolo dello Stato, anche un accrescimento dei meccanismi di controllo e di incentivazione sui cosiddetti *manager* pubblici, che devono preoccuparsi di raggiungere i migliori risultati per i cittadini/azionisti.

La *new institutional economics theory* invece si sviluppa dagli anni Settanta e si collega, in particolar modo, all'economia dei costi di transazione. Williamson, partendo dalla teoria dell'impresa di Ronald Coase, sostiene che ogni impresa nasce dal fallimento del mercato per ridurre i costi di transazione in un contesto caratterizzato da contratti incompleti, carenza di informazioni, razionalità limitata e opportunismo. Egli osserva che ogni organizzazione economica in virtù dei costi di transazione dovrebbe investire sul rapporto con un singolo fornitore evitando di rivolgersi continuamente a soggetti diversi per ottenere la soluzione più vantaggiosa. La teoria di Williamson trascura però alcuni aspetti dell'ambiente istituzionale, come l'influenza dei fattori politici e delle reti sociali e la persistenza di organizzazioni poco efficienti.

La *neo-institutional theory* invece osserva che le pressioni e le caratteristiche dell'ambiente istituzionale incidono sulle organizzazioni e quindi risultano fondamentali per comprendere i processi e i risultati delle innovazioni promosse dal *New Public Management*.

In dottrina, l'istituzionalismo considera sia i comportamenti assunti all'interno e all'esterno delle organizzazioni, che possono essere determinanti nell'introduzione delle

riforme contabili, sia le influenze operate da fattori sociali, economici, politici, storici e culturali. Questa teoria abbraccia diversi approcci, come ad esempio il vecchio istituzionalismo economico e il neo istituzionalismo sociologico (*Old Institutionalism* e *New institutionalism*) sviluppatosi nell'ambito della teoria organizzativa.

In particolare, le cause delle divergenze tra norme e prassi possono essere spiegate con un approccio razionale o di tipo istituzionale. Secondo l'approccio razionale, basato ad esempio sulla teoria dell'agenzia e degli *stakeholder*, le innovazioni contabili sono introdotte per superare i limiti dei sistemi tradizionali e soddisfare specifici bisogni informativi; tuttavia, le citate teorie non spiegano come gli strumenti contabili sono utilizzati e implementati nella pratica né considerano l'influenza degli aspetti sociali (Pavan, 2010). Secondo il neo istituzionalismo sociologico, invece, le organizzazioni sono inserite in contesti altamente istituzionalizzati, caratterizzati da forti pressioni sociali.

L'iniziale interesse del neo-istituzionalismo sociologico era quello di analizzare l'isomorfismo che nelle organizzazioni non poteva essere spiegato dalle pressioni competitive o da motivazioni di efficienza (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977; Tolbert e Zucker, 1983).

Al riguardo, Meyer e Rowan (1977) sostengono che le organizzazioni non dovrebbero essere analizzate a prescindere dal loro contesto di riferimento; infatti, è stato osservato che organizzazioni diverse che operano nello stesso ambiente tendono ad adottare le stesse strutture e pratiche: tale processo è detto "isomorfismo". La letteratura identifica due tipi di isomorfismo: concorrenziale e istituzionale (Meyer, 1979; Fennell, 1980). Il primo riguarda le situazioni che si creano in un mercato competitivo mentre il secondo è considerato come una fonte di legittimità organizzativa. L'isomorfismo istituzionale può risultare da tre differenti processi: coercitivo, mimetico e normativo (DiMaggio e Powell, 1983). L'*isomorfismo coercitivo* si verifica quando un'organizzazione è sottoposta alle pressioni esercitate da altre organizzazioni dalla quale dipende (in virtù, ad esempio, di leggi o vincoli contrattuali); l'*isomorfismo mimetico* rappresenta una modalità per gestire l'incertezza dell'ambiente nel quale si opera, che conduce a imitare modelli e comportamenti di organizzazioni di successo; l'*isomorfismo normativo* è proprio dei centri di alta formazione, che tendono a definire idee e norme

comportamentali tra i *manager* ed i professionisti, determinando la somiglianza delle organizzazioni gestite da tali soggetti (DiMaggio e Powell, 1983).

Scott (1995) ha messo in evidenza che, per sopravvivere, le organizzazioni devono conformarsi alle norme e alle credenze prevalenti nell'ambiente istituzionale, diventando così omogenee rispetto ad esso.

La *neo-institutional theory* è una delle principali prospettive teoriche usate per capire i comportamenti organizzativi influenzati dalle forze sociali, dall'ampia normativa e dalle convinzioni culturali che ne definiscono i confini di riferimento.

Al riguardo, con una ricerca condotta nel 2012, Jacobs ha evidenziato che un terzo delle ricerche condotte nel *public sector accounting* nei 16 anni precedenti non ha seguito uno specifico *framework* teorico e che, in generale, i maggiori approcci teorici a cui si sono riferite sono quelli della *neo-institutional theory* e dell'*economic theory*.

Jacobs (2012) ha osservato inoltre che le intuizioni teoriche si rifanno all'*organisational* e alla *political theory* mentre gli approcci sociologici si riconducono alle teorie di autori quali Habermas, Foucault, Latour, Giddens e Bourdieu; nello specifico, su 758 *papers* esaminati, il 37% non ha un preciso riferimento a teorie, il 16% ha preso in considerazione solo alcuni concetti e il 47% invece ha seguito precise teorie.

Secondo Jacobs (2012), la *neo-institutional theory* è un approccio teorico utilizzato da molti ricercatori, il cui uso si è intensificato durante gli anni 1990 ed ora è stabile; l'uso di teorie economiche è stato invece più alto all'inizio degli anni '90, mentre adesso è seguito solo da pochi ricercatori; la teoria organizzativa ha raggiunto il suo picco durante gli anni '90 ma ora è meno presente rispetto al passato; la *Foucauldian theory* è cresciuta dall'inizio degli anni '90 ma già alla fine di quel decennio perdeva interesse da parte dei ricercatori per tornare in auge a partire dalla metà degli anni 2000. L'utilizzo contemporaneo di più approcci teorici appare in ogni caso una risposta alla complessità delle ricerche condotte nel settore pubblico (Jacobs, 2012).

Negli ultimi anni, la *neo-institutional theory* ha consentito di esplorare e analizzare cause, processi e dinamiche connessi all'introduzione delle riforme contabili manageriali del settore pubblico e, in particolar modo, negli enti territoriali (Lapsley e Pallott, 2000; Bovaird e Downe, 2006; Pina *et al.*, 2009; Pilcher, 2011; Hyndman e Connolly, 2011).

In questa teoria, si inserisce anche il concetto di *institutional work* che descrive «*the purposive action of individuals and organizations aimed at creating, maintaining and disrupting institutions*» (Lawrence e Suddaby, 2006, p. 215). L'*institutional work* si focalizza sull'importanza del ruolo svolto dagli individui in un'organizzazione: essa fornisce nuove linee di pensiero nel dibattito internazionale sulle pubbliche amministrazioni.

La pubblica amministrazione è fatta di persone e dalle relazioni che tra loro intercorrono (Steane e Guthrie, 2004; Dumay e Guthrie, 2007; Dumay, 2015; Dumay e Rooney, 2016; Rooney e Dumay, 2016), capaci di creare e distruggere valore pubblico. Senza esplorare questi aspetti delle istituzioni pubbliche, non è possibile comprendere le logiche e risolvere i problemi alla base di questo mondo tanto sconosciuto quanto affascinante.

Alcune riforme promosse dal *New Public Management* (Guthrie, 1993; Pina e Torres, 2003; Pollitt e Bouckaert, 2004; Ter Bogt, 2008) hanno condotto a cambiamenti più formali che sostanziali: il neoistituzionalismo sociologico attribuisce alle pressioni dell'isomorfismo coercitivo la non corretta adozione dei modelli contabili (Pavan, 2010). Per queste motivazioni, la *neo-institutional theory* può essere utilizzata per capire i processi che hanno determinato l'introduzione della riforma contabile italiana.

2.3. Prime considerazioni

Nel dibattito internazionale sulle modalità più idonee di gestione delle pubbliche amministrazioni, si inserisce recentemente quello nazionale riguardante l'introduzione della riforma della contabilità pubblica; essa è stata concepita per superare in particolare le criticità derivanti da differenti:

- strutture di bilancio e principi adottati dai diversi livelli di governo (Stato, Regioni ed Enti locali);
- sistemi di rilevazione (contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale) (Pozzoli e Mazzotta, 2012).

In particolare, il primo aspetto si collega al processo di armonizzazione contabile in atto a livello internazionale mentre il secondo aspetto riguarda i metodi di rilevazione delle operazioni contabili.

Il percorso di armonizzazione può distinguersi, a seconda del sistema informativo-contabile adottato dalle aziende pubbliche, in verticale, orizzontale ed esterna (o internazionale) e realizzarsi rispettivamente tra i diversi livelli di governo, le diverse tipologie di aziende (pubbliche, private e non profit) e i diversi Paesi (Caperchione, 2012, p. 72).

Le differenze tra i sistemi contabili adottati dai Paesi dipendono dai fattori storici, culturali, sociali, politici e geografici che li caratterizzano: l'imminente esigenza di un coordinamento può attribuirsi alla volontà di ridurre i rischi sistemici propri di un mercato globalizzato in cui ogni causa genera effetti economici e finanziari a catena.

Al riguardo Caperchione (2012), dopo aver esaminato il livello di armonizzazione contabile in alcuni Paesi europei (Francia, Spagna, Germania e Svizzera), osserva che gli interventi adottati non sempre determinano la convergenza dei sistemi, né tra i diversi Paesi né all'interno di essi e neanche tra le aziende pubbliche e private. I primi tentativi si concentrano sostanzialmente su politiche di armonizzazione verticale e orizzontale perché tali azioni rientrano nelle possibilità dei singoli Paesi. Il percorso di armonizzazione internazionale risulta quindi ancora molto lungo e richiede in ogni caso uno sforzo congiunto (Caperchione, 2012). In maniera del tutto simile, in Italia, la strada intrapresa sembra mirare a realizzare soprattutto un'armonizzazione verticale, cioè tra i diversi livelli di governo.

L'importanza di avere dati contabili armonizzati deriva dalla necessità di assumere decisioni di finanza pubblica, controllando al contempo il complesso sistema delle pubbliche amministrazioni (Mussari, 2012, p. 13). Da questo punto di vista, la contabilità pubblica serve ad indirizzare le scelte di politica economica (Pozzoli e Mazzotta, 2012).

Per queste motivazioni, secondo Mussari (2012, p. 11), le disposizioni normative introdotte sembrano rispondere più ad un'esigenza «*di tipo classificatorio e statistico che aziendale e manageriale*» ed «*orientare tutte le AP non verso l'armonizzazione né verso la standardizzazione, quanto piuttosto verso l'unificazione contabile*». Questa distinzione è importante perché lì dove l'*armonizzazione* rappresenta una modalità condivisa per riconoscere ed attenuare le diversità contabili, la *standardizzazione* riconosce il valore di tali diversità ma tende ad annullarle; l'*unificazione* infine è invece un processo di omologazione completa (Mussari, 2012).

In ogni caso, il significato di tutte le riforme di contabilità pubblica deve ravvisarsi nella volontà di: 1) migliorare il controllo della spesa pubblica e ridurre il deficit delle amministrazioni pubbliche; 2) rendere più consapevole la gestione delle risorse da parte del *management* pubblico; 3) fornire informazioni più utili e trasparenti per il cittadino (Ricci, 2012).

Per raggiungere tali obiettivi, l'Italia ha introdotto una riforma contabile basata sul principio della competenza finanziaria cosiddetta "potenziata" (per approfondimenti si rinvia al paragrafo 4.1). In questo sistema, la contabilità economico-patrimoniale è adottata per fini conoscitivi, utilizzando un piano dei conti integrato.

L'introduzione dell'*accrual accounting* nelle amministrazioni pubbliche è un tema ancora discusso da molti studiosi non solo italiani (Anessi Pessina e Steccolini, 2001, 2007a, 2007b; Mulazzani, 2002; Salvatore e Del Gesso, 2013) ma anche stranieri (Guthrie, 1998; Canergie e West, 2003; Christiaens, 2003; Carlin e Guthrie, 2003; Carlin, 2005; Van der Hoek, 2005; Paulsson, 2006; Ellwood e Newberry, 2007, Lapsley *et al.*, 2009) (Biondi e Masi, 2016, p. 281).

A tal fine, qual è l'utilità di avere due sistemi contabili? Secondo Pozzoli e Mazzotta (2012, p. 79), la contabilità finanziaria continuerà ad incidere sui comportamenti, mentre quella economico-patrimoniale rappresenterà un adempimento.

In verità gli enti locali italiani, a differenza delle Regioni, per esigenze gestionali avevano già introdotto un sistema contabile di tipo economico. Gli enti regionali invece, in virtù della maggiore autonomia riconosciuta loro costituzionalmente, adottavano differenti schemi di bilancio, criteri di valutazione e principi. Questa disorganica disciplina sicuramente generava delle problematiche connesse soprattutto al fatto che le Regioni rappresentano il perno della finanza pubblica, collegando Stato ed enti locali.

Tuttavia, non si può negare che l'introduzione di una riforma è possibile solo se interpreta in qualche modo la volontà degli attori del sistema e se da questi ultimi è accettata e condivisa. Quando tale presupposto non si verifica, pochi saranno gli impatti sui comportamenti; pertanto, leggi e regolamenti potrebbero rappresentare solo un modo per limitare il raggio di azione degli amministratori pubblici. Questo atteggiamento crea spesso un divario tra ciò che è previsto normativamente e ciò che accade sul piano operativo.

Al riguardo, D'Alessio (2012, p. 24) osserva che in alcuni casi valide leggi non sono applicate «*per l'inadeguato ruolo strategico della governance e/o per la resistenza al cambiamento degli operatori interessati*». In verità, la resistenza e la lentezza al cambiamento attribuita in parte all'età media dei dirigenti pubblici (ma in generale di tutti i dipendenti) e alla loro formazione prevalentemente giuridica (Ricci, 2012) può anche dipendere dalla predisposizione di norme che mal si adattano alla reale vita e cultura delle amministrazioni pubbliche.

Il tentativo di gestire le amministrazioni pubbliche con logiche aziendalistiche, basate su decisioni economicamente razionali e con attenzione verso i risultati, così come previsto dal *New Public Management*, sembra quindi ancora lontano. È ovvio che, se da un lato un orientamento verso i risultati non può concretizzarsi senza una riforma ben scritta e condivisa, dall'altro neanche può esserlo senza una coerente ponderazione dei livelli di autonomia e responsabilità dei soggetti coinvolti e dei connessi sistemi incentivanti o disincentivanti. Attualmente, essere dipendente pubblico corrisponde per alcuni ad uno status sociale, per altri ad una difficile scelta di vita, data l'appartenenza ad un sistema caratterizzato ancora dall'assenza di meritocrazia.

Al riguardo, il neoistituzionalismo è la prospettiva teorica più interessante poiché considera le istituzioni come entità influenzate nei comportamenti e nelle decisioni da pressioni esterne: tali variabili non si possono ignorare in uno studio condotto sulle pubbliche amministrazioni. Per la *neo-institutional theory*, l'ambiente in cui si opera è caratterizzato da un insieme di regole, ruoli e credenze in grado di influenzare le scelte e i comportamenti delle strutture organizzative indipendentemente dai flussi di risorse disponibili e delle esigenze di natura tecnica. L'evolversi delle istituzioni pubbliche dipenderebbe non solo dai fatti reali e concreti ma soprattutto dall'interpretazione di questi ultimi sulla base delle norme e regole.

Ciò premesso, come osservato da Ricci (2012, p. 44), un sistema contabile adeguato non può da solo risolvere i problemi della pubblica amministrazione ma può contribuire a fronteggiarli, poiché aumenta «*il grado di consapevolezza dell'uso delle risorse umane e finanziarie*» e agevola i rapporti con l'ambiente esterno. Pertanto, l'analisi degli aspetti economici in un'amministrazione pubblica dovrebbe aiutare a comprendere meglio i fenomeni aziendali.

Capitolo 3. Metodologia e finalità della ricerca

3.1. Obiettivi e metodo

Le riforme contabili e la riorganizzazione dei processi nelle pubbliche amministrazioni possono essere un valido percorso da intraprendere per risanare i conti pubblici di un Paese con effetti positivi anche nel lungo periodo. Pur in assenza di una stretta connessione tra i periodi di austerità e l'introduzione delle riforme nel settore pubblico (Pollitt e Bouckaert, 2011; p. 26), non può trascurarsi che gli aspetti economici, politici e sociali di un dato momento storico caratterizzano il contesto nel quale una riforma si inserisce e possono quindi facilitarne o meno la concreta realizzazione.

In generale, possono individuarsi quattro importanti gruppi che partecipano al processo che culmina con l'introduzione di una riforma (dalla stesura della prima bozza alla sua effettiva applicazione): i politici, gli accademici, i consulenti e i dipendenti pubblici (Pollitt, 2010). In Italia tali soggetti hanno tutti contribuito a vario titolo alla definizione del cambiamento ancora in atto.

L'introduzione della riforma contabile italiana che ha coinvolto gli enti territoriali negli ultimi anni si inserisce nel contesto di crisi economico-finanziaria brevemente illustrato nel primo capitolo: essa risulta particolarmente interessante perché fornisce nuove riflessioni su due principali tematiche che alimentano da diversi anni il dibattito internazionale sulle pubbliche amministrazioni e che riguardano sia l'armonizzazione dei sistemi contabili sia l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale.

Al riguardo, molti studi di autori italiani hanno evidenziato negli anni, anche in una prospettiva internazionale, i limiti e le opportunità dei sistemi informativo-contabili delle pubbliche amministrazioni (D'Alessio, 1992; Caperchione, 2001; Borgonovi, 2002; Manes Rossi, 2002; Anessi Pessina, 2005; Farneti e Pozzoli, 2006; Bracci *et al.*, 2015; Anessi Pessina *et al.*, 2016) e, in particolar modo, degli enti territoriali (Caperchione e Mussari, 2000; Steccolini, 2004a, 2004b; Buccoliero *et al.*, 2005; Caccia e Steccolini, 2006; Bracci, 2007; Nasi e Steccolini, 2008; Lazzini, 2008; Mazzotta, 2012; Pavan *et al.*, 2014; Anessi Pessina e Sicilia, 2015; Barbera *et al.*, 2016; Cepiku *et al.*, 2016). Alcuni di questi riguardano proprio l'armonizzazione contabile (Soverchia, 2008; Anselmi *et al.*, 2012; Jannelli e Tesone, 2013; Civetta, 2014; Anzalone *et al.*, 2015).

Tuttavia, ad oggi sono ancora poche le ricerche empiriche sull'introduzione della riforma contabile negli enti territoriali italiani (Pozzoli e Ranucci, 2013; Bruno, 2013; Fanelli e Ferretti, 2014; D'Alessio *et al.*, 2015; Biondi e Masi, 2016).

Ciò premesso, lo scopo della presente ricerca è esaminare se il nuovo sistema di bilancio è in grado di migliorare l'intero circuito economico e contabile degli enti territoriali e garantire un'amministrazione più trasparente e razionale.

Le domande che costituiranno le linee guida del progetto sono:

- in che modo il nuovo sistema contabile consente di supportare la gestione delle risorse degli enti territoriali e migliorare l'informazione sull'attività svolta dalle pubbliche amministrazioni?
- come sono allocate nei bilanci le risorse pubbliche in un'ottica di razionalizzazione della spesa?

La questione verte in sostanza sul tema dell'armonizzazione contabile che ha come principale obiettivo quello di migliorare la capacità informativa dei dati contabili e non contabili a disposizione degli *stakeholder* concernenti la conoscenza della gestione finanziaria, economica e patrimoniale delle amministrazioni pubbliche.

Per rispondere alle suddette domande, in questo lavoro sono analizzate le modalità di adozione delle nuove tecniche di contabilizzazione delle risorse pubbliche alla luce dei postulati e dei principi contabili nazionali e internazionali.

A livello metodologico, il lavoro è strutturato in diverse fasi:

- a) analisi delle disposizioni normative sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali;
- b) analisi condotta su un campione di enti locali sull'applicazione dei nuovi principi contabili nazionali per il settore pubblico introdotti in via sperimentale dal 2012 e in via definitiva dal 1° gennaio 2015;
- c) analisi condotta sugli enti regionali e, in particolar modo, sulla Regione Campania;
- d) interpretazione e significatività dei risultati raggiunti.

L'introduzione della riforma pubblica italiana ha previsto inizialmente una fase di sperimentazione della durata di tre anni (2012-2014). In via preliminare è stata effettuata un'analisi della disciplina e delle modalità di attuazione della sperimentazione del nuovo sistema contabile (e in particolare del decreto legislativo n. 118/2011 e del

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011). Terminata la fase di sperimentazione è stato emanato il decreto legislativo n. 126/2014, contenente disposizioni integrative e correttive del citato decreto n. 118/2011, applicabile a tutti gli enti territoriali a partire dal 1° gennaio 2015.

L'esame della norma e della sua applicazione si è accompagnata in una prima fase alla partecipazione ad un progetto di ricerca realizzato dal Dipartimento di Studi Aziendali (DISA) dell'Università di "Roma Tre" in collaborazione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (MEF-RGS) e con la società di consulenza EY sull'analisi del processo di sperimentazione delle norme concernenti l'armonizzazione contabile; successivamente, è proseguita con colloqui con i responsabili e/o i dipendenti del servizio finanziario degli enti territoriali e la partecipazione a seminari, convegni, conferenze ed eventi formativi sul tema. Tali attività hanno consentito di creare momenti di confronto e approfondimento sia con i soggetti precedentemente indicati che con gli esperti in materia e, quindi, di individuare gli aspetti più interessanti della riforma.

In una seconda fase, è stato identificato un campione di enti territoriali da analizzare; alla sperimentazione delle nuove norme contabili ha inizialmente aderito un numero ristretto di enti territoriali individuati con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 25 maggio 2012: pertanto, il campione finale esaminato, di cui si riportano i risultati, è stato individuato fra tali enti territoriali, secondo le modalità illustrate nel paragrafo 3.2. Il metodo d'indagine adottato è prevalentemente basato sull'analisi dei bilanci¹⁸. I documenti analizzati sono indicati con maggior dettaglio nella tabella 10 nel successivo paragrafo 4.6.

Si evidenzia che nel corso dell'indagine, la disciplina di riferimento è stata più volte modificata soprattutto sulla base delle osservazioni e delle risultanze contabili degli enti territoriali sperimentatori. Pertanto, colloqui ed interviste risultano non strutturati con l'intento di adattarsi meglio al contesto di riferimento e alla normativa vigente al momento dell'indagine. I questionari si compongono di domande a risposta chiusa e aperta: le prime hanno facilitato la raccolta e la lettura dei dati mentre le seconde hanno conferito ai partecipanti libertà di espressione e talvolta consentito di cogliere alcune importanti osservazioni sul campo oggetto di studio.

¹⁸ Sui metodi e le tecniche per la ricerca sociale cfr.: Parker, 2015; Corbetta, 2003a, 2003b, pp. 143-149.

I questionari e le interviste, predisposti con l'aiuto di esperti in materia, sono stati preventivamente testati, per valutarne la chiarezza e la rispondenza allo scopo della ricerca. I soggetti destinatari di colloqui, interviste e questionari sono dipendenti e/o responsabili appartenenti all'area bilancio degli enti territoriali: ad essi è stato garantito l'anonimato, anche con l'intento di assicurarsi l'autenticità delle affermazioni e delle osservazioni dei partecipanti all'indagine e di attribuire maggiore affidabilità alle informazioni raccolte. Ciò ha consentito di esplorare anche alcuni aspetti ed effetti indiretti e imprevedibili collegati all'applicazione della norma.

I documenti contabili analizzati sono stati invece reperiti dai siti istituzionali degli enti territoriali nella sezione "Amministrazione trasparente".

L'interpretazione dei risultati scaturisce dall'analisi congiunta di tutte le informazioni raccolte con le suddette modalità di indagine. I dati sono presentati in forma anonima e talvolta aggregata, anche in virtù dei limiti indicati nel paragrafo 7.4; essi si focalizzano sulle seguenti principali aree di interesse ossia la programmazione dell'ente, la contabilità finanziaria e il principio della competenza finanziaria "potenziata", l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, il ruolo e gli aspetti organizzativi del personale.

3.2. Il design della ricerca

Nella prima fase della ricerca, le informazioni derivanti dall'applicazione delle norme contabili introdotte negli enti locali dal D.Lgs. n. 118/2011 sono state raccolte ed analizzate con un metodo d'indagine basato prevalentemente sull'analisi dei dati di bilancio al fine di:

- comprendere i punti di forza, i punti di debolezza e le proposte di miglioramento della fase di sperimentazione del nuovo sistema contabile (paragrafo 5.1);
- valutare la diversa portata informativa della contabilità finanziaria e della contabilità economico-patrimoniale (paragrafi 5.2, 5.3 e 5.4).

In via preliminare, è stato identificato il campione utilizzato ai fini dello studio.

Premesso che il numero dei comuni italiani nell'anno 2011 era pari a 8.092 con una popolazione di 59.433.744 e una popolazione media per comune di 7.345 abitanti¹⁹, si evidenzia che l'universo degli enti italiani che ha partecipato alla sperimentazione nell'anno 2012, 2013 e 2014, sulla base del D.P.C.M. 25 maggio 2012, del D.P.C.M. 29 marzo 2013 e del D.M. 15 novembre 2013²⁰, risulta così composto:

- 2012: n. 5 regioni (di cui una ha sospeso la sperimentazione nello stesso anno 2012), n. 12 province, n. 68 comuni (di cui n. 5 sono stati esclusi dalla sperimentazione nello stesso anno 2012 e n. 14 hanno rinunciato a proseguire la sperimentazione nell'anno 2013);
- 2013: n. 4 regioni, n. 12 province, n. 49 comuni;
- 2014: n. 4 regioni, n. 23 province, n. 373 comuni, n. 5 unioni di comuni.

Il totale degli enti locali in sperimentazione nel periodo 2012-2014 si è modificato negli anni anche a causa di esclusioni e rinunce. Il campione originario di 68 enti locali, individuato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, si è pertanto ridotto a 49 nell'anno 2013.

In secondo luogo, sono stati selezionati i comuni con una popolazione superiore ai 20.000 abitanti: la scelta di esaminare tali enti locali risiede nella capacità di questi ultimi di rispecchiare contemporaneamente in maniera completa gli aspetti positivi e negativi della sperimentazione contabile, in quanto dotati di una struttura organizzativa più complessa (D'Alessio *et al.*, 2015).

In terzo luogo, si osserva che solo gli enti locali in sperimentazione dall'anno 2012 hanno introdotto la contabilità economico-patrimoniale dall'anno 2013.

Per tali motivazioni, il campione utilizzato per l'analisi è composto dagli enti locali che possiedono le seguenti caratteristiche: 1) hanno partecipato alla sperimentazione contabile per l'intero triennio (2012-2014); 2) hanno una popolazione superiore a 20.000 abitanti; 3) sono disponibili i bilanci redatti nel rispetto dei nuovi principi contabili (Biondi e Masi, 2016, p. 282).

¹⁹ Nel 2016 il numero dei comuni italiani è diminuito ed è attualmente pari a 7.998 con una popolazione di 60.665.551 e con una popolazione media per comune di 7.585 (Fonte: elaborazione Ancitel su dati Istat del 01/01/2016).

²⁰ Si rinvia al sito www.rgs.mef.it, sezione Arconet – Sperimentazione – Elenco degli enti che hanno partecipato alla sperimentazione nel 2012, 2013 e 2014.

Il campione finale è quindi costituito da 20 enti locali (circa il 40% dei 49 enti locali summenzionati) prevalentemente del Centro e del Nord d'Italia (tabella 7)²¹; ulteriori principali caratteristiche dei comuni esaminati, indicati d'ora in avanti come Ente Locale (EL), sono rappresentate nella tabella 8.

Tabella 7 - N° Comuni del campione per Regione

Regione	Numero di Comuni
Piemonte	2
Lombardia	4
Emilia-Romagna	3
Marche	2
Lazio	1
Abruzzo	2
Toscana	1
Puglia	1
Veneto	3
Liguria	1

Per tali enti si è proceduto in particolare alla raccolta, all'elaborazione e all'analisi dei dati di bilancio (2012-2015).

Tabella 8 - Caratteristiche del campione

Comune	Superficie (kmq)	Pop. residente (Istat 2014)	Densità (ab/kmq)
EL1	22.67	21,761	960
EL2	10.28	25,199	2,451
EL3	25.46	27,014	1,061
EL4	54.01	31,352	580
EL5	124.17	37,783	304
EL6	104.04	42,206	406
EL7	46.70	45,325	971
EL8	68.48	55,424	809
EL9	62.86	71,297	1,134
EL10	55.50	83,145	1,498
EL11	80.57	113,655	1,411
EL12	33.47	121,325	3,625
EL13	104.30	160,512	1,539
EL14	231.56	172,525	745
EL15	183.23	184,525	1,007
EL16	90.68	193,599	2,135
EL17	415.94	264,534	636
EL18	140.73	384,202	2,73
EL19	243.60	596,958	2,451
EL20	182.07	1,324,169	7,273

Fonte: Comuniverso - Tutti i Comuni d'Italia (elaborazione Ancitel 2014)

²¹ Con riferimento alla collocazione geografica, si evidenzia che è risultata bassa la partecipazione alla sperimentazione degli enti locali del Sud d'Italia e delle Isole ed i pochi presenti erano di piccole dimensioni.

Pur essendo il campione di riferimento esiguo rispetto al numero totale di enti territoriali italiani si precisa che: ▪ 49 enti locali hanno partecipato alla fase di sperimentazione delle nuove norme contabili fin dall'anno 2012; ▪ le disposizioni relative all'adozione della contabilità economico-patrimoniale sono state applicate dagli enti in sperimentazione dall'anno 2013.

I risultati ottenuti con riferimento alle analisi effettuate non hanno la pretesa di fornire evidenze generalizzabili all'intera platea degli enti locali, per i quali le nuove disposizioni contabili sono applicate dal 1° gennaio del 2015, ma possono rappresentare un'importante base di partenza per successive elaborazioni e approfondimenti futuri allorquando il nuovo sistema sarà divenuto pienamente operativo (Biondi e Masi, 2016, p. 282).

* * *

Nella seconda fase della ricerca, sono stati analizzati gli enti regionali che hanno aderito alla sperimentazione contabile ed, in particolare, un ente regionale, con un metodo di indagine di tipo quali-quantitativo, basato su colloqui, interviste, questionari e documenti contabili.

A tal fine, è stata scelta la Regione Campania per le seguenti motivazioni:

- è stata esclusa dalla sperimentazione con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 6 novembre 2014;
- è una realtà regionale complessa;
- è stata disponibile a fornire dati e informazioni.

Gli obiettivi del *case study* sono i seguenti:

- approfondire come funziona l'attuale modello contabile e di *governance*;
- evidenziare in che misura i dipendenti possono contribuire ad accrescere il valore dell'amministrazione pubblica esaminata.

In conclusione, al fine di rispondere alle domande di ricerca, i capitoli 5 e 6 mirano ad esaminare concretamente i principali aspetti del nuovo sistema contabile. In particolare:

- nel capitolo 5 sono analizzati i punti di forza e di debolezza della riforma contabile per 20 enti locali che hanno partecipato alla fase di sperimentazione dal 2012, e quindi adottato la contabilità economico-patrimoniale dal 2013, anche al fine di valutare le relazioni tra i due sistemi contabili;

- nel capitolo 6 è presentato il caso “Regione Campania”, una realtà territoriale che non ha completamente partecipato alla sperimentazione contabile. Il principale obiettivo è comprendere le difficoltà che si riscontrano nella gestione delle risorse pubbliche scarse, soprattutto tra norme e vincoli di bilancio. A tal fine, sono in particolare investigati i punti critici emersi dall’analisi dei 20 enti locali che hanno partecipato alla sperimentazione.

Infine, il capitolo 7 illustra i risultati di un’indagine condotta sul personale delle pubbliche amministrazioni, soggetto negli ultimi anni a numerosi provvedimenti di *spending review*.

3.3. Modelli contabili e di governance in un’ottica di *spending review*

“*Conoscere per deliberare*” è la famosa frase di Luigi Einaudi del 1955: il sistema informativo contabile consente di raccogliere informazioni qualificate e attendibili che consentono ai politici ed ai *manager* pubblici di individuare i mezzi e le risorse per porre in essere le strategie, raggiungere gli obiettivi e valutare i risultati ottenuti.

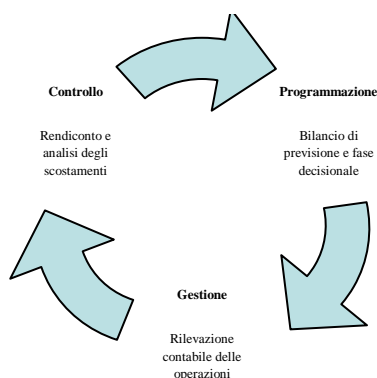
Durante la fase di programmazione, in coerenza con il programma di mandato, sono definiti gli obiettivi da conseguire sulla base delle risorse immateriali, materiali e finanziarie disponibili.

Le nuove tecnologie consentono la raccolta e l’analisi di informazioni accurate per determinare il peso e stabilire le priorità degli obiettivi: *manager* e i dipendenti pubblici potrebbero supportare questa attività.

È anche il modello contabile che fornisce le informazioni necessarie per il raggiungimento degli obiettivi strategici e operativi nell’arco di tempo prefissato; esso supporta il processo decisionale anche nel corso della gestione.

Successivamente, esso ci fornisce i dati definitivi concernenti i risultati conseguiti, utili per effettuare un’analisi degli scostamenti ed eventualmente rivedere la programmazione (figura 5).

Figura 5 - Fasi del processo aziendale



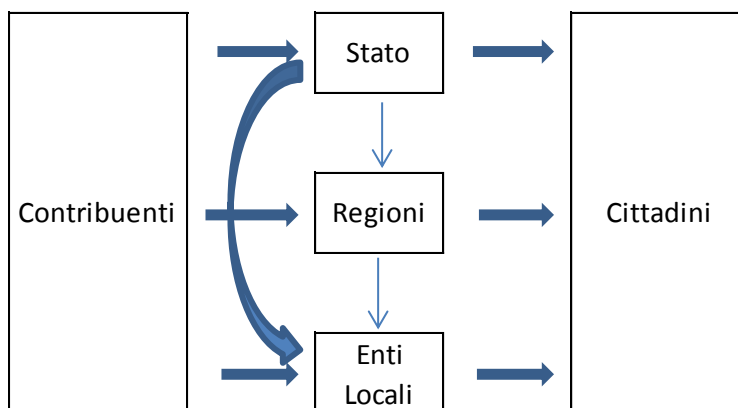
Fonte: adattamento da Puddu (2016)

Come si evince dalla letteratura, il tema dell'armonizzazione contabile è strettamente connesso a quello della *governance*. Il percorso di riforme disegnato dal legislatore, che parte dalle leggi statali n. 196/2009 e n. 42/2009, dovrebbe quindi condurre ad un più ampio cambiamento della *governance* e di *public management* (D'Alessio, 2012).

Il nuovo sistema contabile che prevede, tra l'altro, due metodi contabili per la rilevazione delle operazioni di gestione potrebbe comportare la necessità di definire un modello decisionale che, rispondendo in modo più incisivo a criteri di autonomia, economicità e trasparenza (Zangrandi, 1994; Valotti e Zangrandi, 1996; Mussari, 1996), si basa maggiormente sulla cooperazione tra gli enti e meno sulle relazioni gerarchiche (Giovanelli, 2013; p. 303).

In realtà, con l'introduzione di schemi armonizzati basati sul principio della competenza finanziaria potenziata per fini autorizzatori, lo Stato detiene rispetto al passato un controllo finanziario maggiore sugli enti territoriali. La maggiore autonomia prevista costituzionalmente sembra ancora non realizzarsi. In base all'attuale modello di *governance*, gli enti territoriali possono aumentare la pressione fiscale entro determinati limiti imposti dal Governo (figura 6); la decisione governativa di abbassare il livello della pressione fiscale riduce le risorse disponibili per gli enti territoriali e richiede l'adozione di meccanismi compensativi.

Figura 6 - Entrate e spese pubbliche dei diversi livelli di Governo



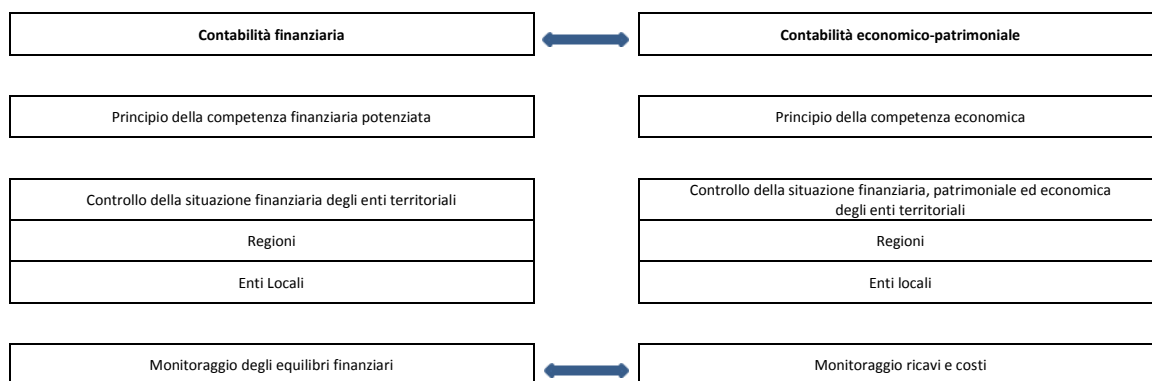
Tuttavia, nonostante i limiti degli enti territoriali, derivanti anche dai numerosi vincoli imposti normativamente, le responsabilità di questi ultimi nella gestione delle entrate e spese pubbliche sono aumentate.

Come evidenziato in precedenza, l'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata consente al Governo di realizzare innanzitutto il controllo della situazione finanziaria degli enti territoriali necessaria al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica (figura 7).

L'affiancamento per fini conoscitivi della contabilità economico-patrimoniale è da considerarsi invece un'opportunità per gli enti, poiché consente di esaminare nuovi aspetti della gestione.

In una fase di scarsità delle risorse, la disponibilità di tali dati consente di effettuare una revisione dei costi delle attività e dei processi in essere anche sulla base dei ricavi conseguiti.

Figura 7 - Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale



Fonte: elaborazione propria

Le risorse pubbliche liberate, recuperate o valorizzate grazie a questa valutazione, potrebbero essere impiegate sia per ridurre i debiti finanziari sia per offrire al cittadino beni e/o servizi in maggiore quantità e/o di migliore qualità. Ciò evidenzia il continuo collegamento tra i due metodi contabili.

Pertanto, nonostante i vincoli derivanti dalla contabilità finanziaria, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, oltre a fornire uno strumento per eliminare le inefficienze, può sicuramente rappresentare un supporto per gli enti nell'allocazione delle risorse disponibili. Infatti, la *spending review*, che dovrebbe basarsi su una revisione dei programmi esistenti al fine di verificarne il grado di efficienza ed efficacia, necessita di un qualificato sistema informativo contabile e non contabile per la sua effettiva realizzazione.

Ciò premesso, in virtù dei legami esistenti tra l'attuale modello di *governance* e l'introduzione dei nuovi metodi contabili per la gestione delle risorse pubbliche, saranno analizzati alcuni elementi che caratterizzano il sistema armonizzato sia per le Regioni che per gli enti locali.

Gli aspetti innovativi del nuovo sistema contabile italiano possono al momento così sintetizzarsi:

- potenziamento della funzione di programmazione e introduzione del fondo pluriennale vincolato;
- riaccertamento ordinario e straordinario dei residui;
- determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- sistema contabile integrato;
- collaborazione all'interno e all'esterno dell'ente;
- redazione del bilancio consolidato.

Anche se la riforma ha numerosi pregi, tra cui quello di introdurre il bilancio consolidato nelle pubbliche amministrazioni (Pozzoli e Mazzotta, 2012; D'Alessio, 2012), date le finalità della ricerca, ma soprattutto a causa dei limiti derivanti in questa fase dalla disponibilità dei dati, l'indagine si focalizzerà solo sui primi tre punti elencati.

Capitolo 4. L'armonizzazione contabile degli enti territoriali

4.1. La contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale

L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici rappresenta un'esigenza, nata da oltre trent'anni, per il coordinamento della finanza pubblica, indispensabile sia a livello nazionale che a livello comunitario (D'Alessio, 2015).

A livello europeo, in coerenza con gli EPSAS, l'armonizzazione è intesa come il passaggio alla contabilità economico-patrimoniale, già adottata dall'UE e da molti paesi europei.

In questo contesto, l'Italia ha provveduto ad introdurre una riforma contabile finalizzata ad armonizzare i sistemi contabili ma basata sempre sulla contabilità finanziaria, con affiancamento della contabilità economico-patrimoniale per fini conoscitivi.

L'introduzione di nuovi e condivisi principi contabili nel settore pubblico è fondamentale sia per migliorare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa che i rapporti tra politici, burocrati e cittadini, attraverso la trasparenza dei flussi informativi.

L'armonizzazione contabile degli enti territoriali si inserisce nel più ampio progetto di riforma della contabilità pubblica, prevista dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196, e della riforma federale, prevista dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, con le quali il Governo è stato delegato a predisporre i decreti legislativi idonei a rendere attuabili le finalità delle leggi. Pertanto, con riferimento agli enti territoriali, è stato emanato il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, concernente *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*.

La citata legge n. 42/2009 si pone l'obiettivo di favorire la responsabilizzazione amministrativa, finanziaria e contabile delle amministrazioni pubbliche attraverso la trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa.

In considerazione dell'impatto della riforma contabile e dei suoi effetti non prevedibili sulla finanza pubblica, ed al fine di realizzare una più efficace disciplina della materia, l'articolo 36 del citato decreto legislativo n. 118/2011 ha previsto una fase di sperimentazione che potesse: a) testare le capacità del nuovo sistema contabile di

soddisfare le esigenze conoscitive della finanza pubblica; b) facilitare il cambiamento con l'introduzione graduale dei nuovi principi; c) consentire di individuare le eventuali criticità del processo normativo; d) attuare i necessari interventi correttivi ancor prima di rendere pienamente operative le nuove disposizioni contabili.

La fase di sperimentazione, della durata di tre esercizi finanziari, disciplinata dal D.P.C.M. del 28 dicembre 2011, è stata avviata nel 2012 ed ha coinvolto inizialmente 68 comuni, individuati in base alla collocazione geografica e alla dimensione demografica (D.P.C.M. 25 maggio 2012)²².

In questo periodo, anche sulla base delle osservazioni e criticità riscontrate dagli enti in sperimentazione, è stato:

- rinviato di un anno (1° gennaio 2015), ai sensi dell'articolo 9 del decreto legge n. 102/2013²³, l'inizio della riforma contabile;
- modificato, ai sensi del decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ed i principi applicativi allegati.

Durante la fase di sperimentazione, gli enti territoriali sono stati coinvolti soprattutto nella corretta applicazione di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, cd. "potenziata", secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili della gestione di esercizio nel momento in cui l'obbligazione sorge, ma con l'imputazione di competenza solo all'esercizio nel quale tali obbligazioni vengono a scadenza²⁴ (allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 28 dicembre 2011).

Il principio opera una distinzione tra «*il momento della registrazione dell'accertamento che sorge quando l'obbligazione giuridica è perfezionata*» e «*il momento dell'imputazione contabile all'esercizio in cui l'obbligazione diventa esigibile in relazione alla sua scadenza*» (Civetta, 2016, p. 25).

²² Con il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 29 marzo 2013 e il Decreto del Ministero dell'economia e finanze del 15 novembre 2013 sono stati individuati gli enti che hanno partecipato rispettivamente al secondo anno e al terzo anno di sperimentazione. Si segnala tuttavia la rinuncia da parte di alcuni enti a proseguire la sperimentazione a causa di difficoltà di diversa natura.

²³ L'articolo 9 del decreto legge n. 102/2013, oltre a rinviare di un anno l'applicazione delle disposizioni del titolo primo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ha anche prolungato di un esercizio la durata della fase di sperimentazione, prevista inizialmente per un biennio.

²⁴ L'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata è stabilito, ai sensi del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, anche per le altre amministrazioni pubbliche. Tuttavia, per realizzare l'armonizzazione contabile dell'intero comparto pubblico, è auspicabile un sistema contabile dello Stato coerente con quello degli enti territoriali; a tal fine, il superamento del principio della competenza giuridica, applicato al bilancio dello Stato, a favore del principio della competenza finanziaria potenziata, può basarsi su quanto disposto dall'articolo 42 della legge n. 196/2009.

Nel sistema previgente, «i due momenti coincidevano, ossia le obbligazioni giuridiche perfezionate erano registrate e imputate contabilmente nello stesso esercizio in cui sorgeva l'obbligazione» (Civetta, 2016, p. 25). Il principio della competenza finanziaria non considerava il fattore temporale, cioè la scadenza dell'obbligazione; ciò conferiva alla contabilità pubblica alcuni limiti di tipo conoscitivo, come ad esempio l'impossibilità di determinare l'ammontare delle effettive posizioni debitorie e creditorie degli enti territoriali.

Ad esempio, un ente locale che riceveva dalla Regione € 500.000,00 con vincolo di specifica destinazione, accertava l'entrata ed impegnava tale somma senza considerare la scadenza dell'obbligazione. Nell'attuale sistema di bilancio (programmazione, previsione, gestione, controllo e rendicontazione), invece, non è possibile registrare obbligazioni perfezionate né attive né passive se non hanno manifestazione monetaria entro l'anno in quanto la scadenza dell'obbligazione, cioè il momento in cui essa diventa esigibile, rappresenta uno degli elementi fondamentali per accertare l'entrata e/o impegnare la spesa (principio contabile applicato della contabilità finanziaria – allegato n. 4/2, D. Lgs. n. 118/2011). Un credito (o un debito) si considera da rilevare in contabilità entro l'anno se non vi sono ostacoli alla sua riscossione (o al suo pagamento).

Pertanto, l'ente potrà registrare un'obbligazione passiva giuridicamente perfezionata nel 2016 di € 110.000,00 ed imputarla in considerazione dell'esigibilità per € 30.000,00 all'esercizio 2016 e € 80.000,00 all'esercizio 2017 (per ulteriori esempi ed approfondimenti si rinvia al principio contabile applicato della contabilità finanziaria - allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011).

Con l'introduzione delle nuove norme contabili, quindi, la contabilità finanziaria si avvicina alla contabilità di cassa; se ne distanzia tuttavia poiché si basa pur sempre sul principio della competenza: l'entrata, infatti, non è accertata nel momento dell'incasso.

Rispetto a quanto avveniva in passato non è possibile far coincidere il momento dell'accertamento dell'entrata con quello della cassa: tale prassi, adoperata da molti enti territoriali per fini prudenziali per registrare i crediti in attesa di riscossione ma considerati di difficile esazione, comprometteva la veridicità dei rendiconti che non riportavano i suddetti crediti come residui attivi.

È inoltre escluso l'accertamento di entrate future, cioè di entrate che si manifestano in esercizi futuri: ciò potrebbe creare le condizioni per futuri disavanzi in quanto l'ente potrebbe impiegare tali risorse per finanziare le spese.

Sempre al fine di migliorare la programmazione, la riforma introduce poi il fondo pluriennale vincolato, che consente l'applicazione del principio della competenza finanziaria "potenziata" ed è uno strumento tipicamente utilizzato per garantire la copertura delle spese di investimento (ma anche per le spese correnti, qualora l'impiego delle risorse coinvolga più annualità).

Così formulato, il principio della competenza finanziaria "potenziata" consente il mantenimento degli equilibri di bilancio sia in termini di competenza sia in termini di cassa ma anche di conoscere l'eventuale non rispetto dei termini di pagamento dei debiti degli enti territoriali; esso determina negli enti territoriali anche impatti dal punto di vista organizzativo in quanto i dirigenti dei vari settori sono responsabili della gestione delle risorse di bilancio.

In sintesi, l'applicazione del principio della competenza finanziaria "potenziata" vuole perseguire lo scopo di:

- conoscere gli effettivi debiti delle amministrazioni pubbliche²⁵;
- evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti;
- rafforzare la programmazione di bilancio;
- favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni;
- avvicinare la competenza finanziaria a quella economica.

A tal fine, gli enti territoriali rispettano 18 principi contabili generali²⁶ e i 4 principi contabili applicati della contabilità finanziaria²⁷, della contabilità economico - patrimoniale²⁸, della programmazione²⁹ e del bilancio consolidato³⁰, che favoriscono comportamenti uniformi e corretti.

La riforma ha introdotto, oltre al principio della competenza finanziaria "potenziata", un piano dei conti integrato che assicura la coerenza tra le movimentazioni finanziarie, che

²⁵ Al riguardo, si osserva che, come emerge dalla Relazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze sui risultati del primo semestre 2013 di sperimentazione, ai fini dell'attuazione decreto legge 8 aprile 2013, n. 35, gli enti sperimentatori sono riusciti a determinare con facilità l'ammontare dei debiti liquidi ed esigibili al 31 dicembre 2012.

²⁶ Allegato 1 - decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

²⁷ Allegato n. 4/2 - decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

²⁸ Allegato n. 4/3 - decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

²⁹ Allegato n. 4/1 - decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

³⁰ Allegato n. 4/4 - decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

alimentano la contabilità finanziaria, e quelle economico-patrimoniali, che alimentano la contabilità economico-patrimoniale.

Dal 1° gennaio 2015, tutti gli enti territoriali applicano le nuove norme contabili, con esclusione dei principi applicati concernenti la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio consolidato, la cui adozione poteva essere rinviata all'anno 2016.

Nell'analisi effettuate sugli enti territoriali sono individuati sia gli elementi caratterizzanti della riforma sia le relazioni tra i due sistemi contabili (tabella 9).

Tabella 9 - Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale

	Contabilità finanziaria	Contabilità economico-patrimoniale
Principio	Principio della competenza finanziaria	Principio della competenza economica
Applicabilità	Dal 1° gennaio 2015	Dal 1° gennaio 2015 o dal 1° gennaio 2016
Definizione	Rileva le movimentazioni finanziarie	Rileva le "utilità economiche" cedute e/o acquisite
Finalità	Fini autorizzatori	Fini conoscitivi
Caratteristiche	Sistema principale con fini autorizzatori	Sistema derivato (prevalenza del principio della competenza finanziaria su quello di competenza economica)
Strumenti	Piano dei conti integrato (alimenta contemporaneamente due sistemi di contabilità)	
Vantaggi	Tracciabilità delle operazioni anche nella contabilità economico-patrimoniale	Base per la predisposizione della contabilità analitica
Svantaggi	Rilevazione esclusiva dell'aspetto finanziario	Sistema inquinato dalle scritture finanziarie (sono necessari aggiustamenti)

Fonte: elaborazione propria

4.2. La programmazione

Il nuovo sistema di bilancio potenzia la funzione di programmazione e si conclude con i documenti di rendicontazione; tale modello si fonda su un principio di coerenza (principio generale n. 10, allegato 1, D.Lgs. n. 118/2011), che rende il ciclo di programmazione unico e integrato, curando contemporaneamente sia gli aspetti finanziari che quelli economici. In quest'ambito, il bilancio di previsione descrive gli effetti contabili finanziari delle scelte strategiche assunte nel rispetto del programma di mandato, in virtù della situazione economica e finanziaria generale e dei vincoli di finanza pubblica.

Diversi sono gli strumenti della programmazione per le Regioni e gli enti locali.

Così come definito nel principio applicato, la programmazione nelle Regioni inizia con il Documento di Economia e Finanza Regionale (DEFER) che rappresenta il quadro di riferimento per la definizione dei programmi da realizzare all'interno delle singole missioni e per la definizione delle risorse disponibili per il finanziamento degli stessi; tale documento orienta le deliberazioni del Consiglio e della Giunta e permette di attuare il controllo strategico.

Il Documento unico di programmazione (DUP), invece, è lo strumento che consente di indirizzare le decisioni strategiche ed operative degli enti locali.

Il DUP si articola in due sezioni: la Sezione Strategica (SeS), in cui sono definite le linee programmatiche di mandato e quelle strategiche, e la Sezione Operativa (SeO), redatta in coerenza con la SeS, che supporta il processo di previsione e contiene gli obiettivi operativi dell'ente: il periodo di riferimento è quello del bilancio di previsione (annuale e pluriennale).

La programmazione dell'ente è un processo di analisi dell'ambiente interno ed esterno che coinvolge diversi soggetti e consente, attraverso una coordinata organizzazione delle risorse disponibili in un determinato arco temporale, di predisporre un piano per conseguire gli obiettivi sociali finalizzati a soddisfare i bisogni della collettività amministrata.

Le amministrazioni pubbliche predispongono i documenti di programmazione in coerenza con il programma di governo e partecipano al raggiungimento degli obiettivi nazionali di finanza pubblica stabiliti in ambito comunitario, condividendone le responsabilità.

I citati documenti hanno valenza politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa; per tali ragioni devono essere redatti con chiarezza e consentire ai diversi *stakeholder* sia di conoscere gli obiettivi sia valutare, attraverso la rendicontazione, i risultati conseguiti. Se attendibili, essi esprimono l'affidabilità e la credibilità dell'ente all'interno e all'esterno dell'organizzazione.

Gli elementi qualificanti della programmazione delle amministrazioni pubbliche sono definiti dal principio, il quale specifica che: ▪ il processo ha durata pluriennale; ▪ i documenti predisposti non sono solo di natura contabile: essi esprimono la concreta attuazione delle decisioni politiche e gestionali; ▪ gli strumenti adottati sono dotati di coerenza ed interdipendenza.

Le disposizioni normative stabiliscono l'esigenza di definire chiaramente in fase di programmazione le finalità e gli impatti attesi delle politiche pubbliche sia in relazione ai bisogni della collettività sia in base alla sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale. La programmazione deve in qualche modo rappresentare le linee guida di mandato e prosegue nella fase della gestione e rendicontazione poiché gli obiettivi devono essere misurati e monitorati, con un'analisi degli scostamenti fra risultati attesi ed effettivi. I risultati sono espressi anche nel breve periodo e, eventualmente, in termini di efficacia ed efficienza. Negli enti locali l'efficacia si collega a profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione degli utenti.

La programmazione è effettuata su un orizzonte temporale almeno triennale; tale previsione legislativa non è collegata tanto al carattere "autorizzatorio" del bilancio di previsione ma alla necessità che le amministrazioni pubbliche pongano una certa attenzione alla definizione delle scelte politiche e alle relative attività gestionali.

In quest'ambito, il bilancio di previsione rappresenta il principale documento contabile per l'allocazione, la gestione e il monitoraggio delle risorse finanziarie: con la sua approvazione, le amministrazioni stabiliscono le fonti e i limiti nell'erogazione delle spese e nel prelievo delle entrate.

Gli schemi di bilancio hanno una struttura per finalità, in Missioni e Programmi, individuata nel rispetto delle competenze attribuite agli enti territoriali dagli articoli 117 e 118 della Costituzione e in coerenza con quella per missioni del bilancio dello Stato. Tale classificazione rappresenta un punto di forza della riforma in quanto consente il confronto della spesa pubblica sostenuta dai diversi paesi a livello internazionale.

Nel bilancio di previsione finanziario sono rappresentate coerentemente e contabilmente le previsioni finanziarie relative a ciascun esercizio compreso nel DEFR per le Regioni e nel DUP per gli enti locali; esso persegue finalità: ▪ politico-amministrative; ▪ di programmazione finanziaria; ▪ di destinazione delle risorse; ▪ di verifica degli equilibri finanziari; ▪ informative. Ogni anno il bilancio di previsione è aggiornato, con metodo scorrevole, al fine di: ▪ considerare le previsioni relative al nuovo esercizio; ▪ adeguare le previsioni al documento di programmazione aggiornato, ai risultati della gestione e all'evoluzione normativa; ▪ includere gli "impegni già assunti".

Da tali disposizioni si evince l'importanza che, rispetto al passato, assume attualmente la funzione di programmazione: essa non si esaurisce in un singolo momento ma

prosegue nel tempo, supportando e guidando tutte le attività delle pubbliche amministrazioni.

4.3. La gestione

Durante la fase della gestione di un'amministrazione è fondamentale porre in essere le opportune azioni per realizzare gli obiettivi definiti dagli organi politici nella precedente fase della pianificazione.

La gestione è sicuramente una delle fasi più delicate della vita aziendale perché rappresentata da una serie di azioni singole o concatenate che convergono in un processo continuo che non si esaurisce mai, anche se formalmente attribuito ad un periodo di tempo stabilito. Durante questa fase possono sorgere anche ostacoli e opportunità che richiedono una revisione dei programmi.

In questa sede, con riferimento a questa fase, si evidenzia solo il nuovo ruolo attribuito dalla riforma contabile al responsabile finanziario e ai rapporti intrattenuti da quest'ultimo con i dirigenti degli altri servizi. Infatti, le nuove disposizioni ampliano le responsabilità di chi ricopre tale incarico negli enti, che lo costringe in qualche modo a creare un dialogo continuo con i colleghi.

Queste maggiori responsabilità derivano dall'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata e della contabilità economico-patrimoniale, che implicano che anche i dirigenti degli altri servizi abbiano una conoscenza minima dei criteri da seguire per la giusta rilevazione delle operazioni di gestione. Infatti, ad esempio, affinché un'operazione possa essere registrata in contabilità secondo il principio della competenza finanziaria potenziata, l'obbligazione deve essere giuridicamente perfezionata, e quindi bisogna acquisire una serie di elementi informativi sin dall'origine; allo stesso modo, è necessario riporre maggiore attenzione nella gestione sia del fondo pluriennale vincolato sia dei residui.

In questo contesto, il ruolo del responsabile finanziario cambia: egli può decidere di accentrare tutte le attività presso la sua struttura organizzativa o delegarne alcune agli altri collaboratori. In quest'ultimo caso, sarà necessario condividere dati, informazioni e conoscenze con gli altri uffici.

Questi cambiamenti prodotti dalla riforma hanno indotto molte amministrazioni pubbliche a modificare la struttura organizzativa interna e a creare momenti di confronto e coinvolgimento del personale addetto alla gestione delle risorse pubbliche. Un'altra figura che assume un ruolo differente rispetto al passato durante la fase della gestione è senza dubbio quella dell'organo di revisione: sono infatti circa 100 le attività e gli adempimenti in cui è richiesta la sua partecipazione diretta o indiretta. L'attività consulenza e di controllo svolta da quest'organo durante la gestione può dirsi sicuramente rilevante e continua.

4.4. La rendicontazione

Il rendiconto della gestione è il documento contabile in cui l'amministrazione territoriale (regionale o comunale) dimostra i risultati ottenuti per effetto della gestione. Nello specifico, il rendiconto generale annuale della regione, ai sensi dell'articolo 63 del D.Lgs. n. 118/2011, è composto dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla nota integrativa.

Il rendiconto della gestione degli enti locali, ai sensi del Testo Unico n. 267/2000, comprende: il conto del bilancio (articolo 228), il conto economico (articolo 229) e lo stato patrimoniale (articolo 230).

Il conto del bilancio rappresenta i risultati della gestione finanziaria dell'ente sulla base delle autorizzazioni espresse nel bilancio di previsione e dimostra il risultato della gestione di competenza e di cassa e il *risultato di amministrazione*, che è il saldo costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del fondo pluriennale vincolato; se l'importo così determinato risulta positivo, si parla di "avanzo di amministrazione", se negativo, di "disavanzo di amministrazione".

A tal fine, l'ente territoriale provvede all'operazione di riaccertamento ordinario dei residui attivi e dei residui passivi, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Il conto economico e lo stato patrimoniale invece sono predisposti nel rispetto del principio della competenza economica; il primo esprime i componenti positivi e

negativi della gestione, così come rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, e determina il *risultato economico dell'esercizio*, mentre il secondo evidenzia i risultati della gestione e la consistenza patrimoniale alla fine dell'esercizio. Il patrimonio degli enti territoriali è formato dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi. A tal fine, esso include i crediti stralciati dal conto del bilancio per inesigibilità, in attesa della fine dei termini di prescrizione; l'elenco di tali crediti è un allegato al rendiconto della gestione e si distingue da quello dei residui attivi.

Al rendiconto sono allegati, oltre ai documenti previsti dai relativi ordinamenti contabili e dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio e la relazione sulla gestione, che illustra e contiene utili informazioni per una migliore comprensione dei dati contabili e dei fatti di gestione.

Un altro documento particolarmente importante introdotto dalla riforma contabile è il bilancio consolidato. Ai fini della sua predisposizione, è necessaria l'adozione della contabilità economico-patrimoniale e la definizione della situazione patrimoniale iniziale dell'ente.

4.5. Gli equilibri di bilancio

Un altro aspetto importante da considerare ai fini dell'armonizzazione è il monitoraggio degli equilibri di bilancio degli enti territoriali.

La verifica degli equilibri contabili induce gli enti a valutare le relazioni esistenti tra le diverse grandezze del bilancio per garantire una sana gestione nell'espletamento delle proprie funzioni.

L'allegato 1 del decreto legislativo n. 118/2011 (principio n. 15) stabilisce che ogni amministrazione pubblica, per realizzare l'equilibrio di bilancio, deve conseguire il «*pareggio economico, finanziario e patrimoniale nel suo continuo operare nella comunità amministrata*».

Si evidenzia che non basta quindi solo rispettare il vincolo del pareggio complessivo di competenza e di cassa posto per la redazione del bilancio di previsione perché questo non garantisce l'equilibrio complessivo del sistema del bilancio. Infatti, l'equilibrio finanziario non determina necessariamente la solidità economica e patrimoniale dell'ente (principio n. 15) in quanto si basa esclusivamente sull'analisi dei flussi di

entrata e di spesa. È il conseguimento dell'equilibrio economico che mostra la capacità dell'amministrazione pubblica di raggiungere i suoi obiettivi istituzionali nell'attuale mercato dinamico.

Ciò premesso, di seguito è brevemente illustrata in maniera non esaustiva la principale disciplina di riferimento in termini di equilibri di bilancio³¹.

L'articolo 119, comma 1, della Costituzione stabilisce che enti territoriali hanno un'autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.

Il principio dell'equilibrio di bilancio è sancito dall'articolo 3 della legge 24 dicembre 2012, n. 243, che stabilisce che amministrazioni pubbliche concorrono ad assicurarlo, come obiettivo di medio termine, in coerenza con l'ordinamento europeo, e insieme alla sostenibilità del debito pubblico (articolo 97, comma 1, della Costituzione).

La legge 12 agosto 2016³², n. 164 ha recentemente modificato gli articoli 9, 10 e 11 della citata legge n. 243/2012, al fine di incentivare gli investimenti e quindi stimolare una politica espansiva; in particolare, l'articolo 9 prevede al comma 1 che i bilanci si considerano in equilibrio quando *sia nella fase di previsione che in quella di rendicontazione* conseguono un saldo non negativo in termini di competenza tra le entrate finali e le spese finali³³. Il saldo si basa sul principio della competenza finanziaria potenziata e risulta più coerente con quello rilevato dall'Istat ai fini dell'indebitamento netto nazionale.

In ogni caso, gli enti devono in particolare monitorare: l'equilibrio generale di bilancio, gli equilibri parziali (cioè l'equilibrio monetario, l'equilibrio economico-finanziario, l'equilibrio della gestione nel movimento fondi, l'equilibrio della gestione conto terzi, l'equilibrio delle entrate e delle spese a specifica destinazione) e, come stabilito dal citato articolo 9, il pareggio tra entrate e spese finali³⁴.

Di seguito, in termini di equilibri di bilancio sono rappresentate alcune disposizioni normative vigenti specifiche per gli enti locali.

³¹ La legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 ha modificato gli articoli 81, 97 e 119 della Costituzione, introducendo il pareggio di bilancio e correlandolo alla sostenibilità del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche, nel rispetto delle regole dell'ordinamento europeo.

³² Le modifiche apportate da tale legge sono finalizzate a migliorare la programmazione delle spese degli enti territoriali.

³³ Prima delle modifiche, la legge n. 243/2012 prevedeva il rispetto di otto saldi, di cui 4 a preventivo e 4 a consuntivo, sia di competenza che di cassa; attualmente invece i saldi da monitorare sono solo due.

³⁴ Sull'argomento: Iadecola, 2016; Caianiello, 2016.

L'equilibrio generale di bilancio

In termini di equilibrio generale, l'articolo 162, comma 6, del D.Lgs. n. 267/2000 stabilisce che «*il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione*»: è necessario innanzitutto assicurare la parità tra il totale delle entrate e il totale delle spese, raggruppate nei diversi titoli del bilancio.

Dalla lettura dell'articolo emerge l'importanza che assume in fase di previsione il nuovo principio della competenza finanziaria potenziata. Il rispetto di tale equilibrio richiede un'attenta valutazione dell'attendibilità delle previsioni di entrata sia per evitare il formarsi di residui attivi e/o di squilibri di cassa che un eccessivo ricorso alle anticipazioni di tesoreria. Tale verifica consente all'amministrazione pubblica di individuare le linee d'azione da adottare sulla base delle effettive disponibilità finanziarie ed eventualmente effettuare una valutazione sulle priorità di intervento, grazie al confronto tra gli organi politici e amministrativi.

L'equilibrio monetario

L'equilibrio monetario è disposto sempre dall'articolo 162, comma 6, del D.Lgs. n. 267/2000, nella parte in cui è specificato che le amministrazioni devono garantire «*un fondo di cassa finale non negativo*»; l'obiettivo è assicurare l'equilibrio delle entrate e delle spese non solo in termini di competenza ma anche di cassa e si collega all'obbligo di redigere il bilancio di previsione per cassa, introdotto dal decreto legislativo n. 118/2011.

La norma prevede che l'amministrazione territoriale operi un monitoraggio del fondo di cassa (prestando comunque attenzione a distinguere le componenti libere da quelle vincolate, che riducono le disponibilità liquide) al fine di prevenire possibili situazioni di squilibrio ed evitare sia i ritardi nei pagamenti che il formarsi di debiti pregressi.

L'equilibrio economico-finanziario

L'equilibrio finanziario può quindi distinguersi in equilibrio di parte corrente e in equilibrio di parte capitale. È evidente che l'equilibrio generale potrebbe realizzarsi anche impiegando le entrate straordinarie nel breve termine per coprire le spese correnti;

tuttavia la solidità finanziaria degli enti territoriali è garantita monitorando l'equilibrio finanziario nel lungo periodo.

Ai fini di una corretta e sana gestione finanziaria, le entrate correnti coprono le spese correnti e le entrate in conto capitale coprono gli investimenti di lungo termine.

L'equilibrio economico-finanziario di parte corrente è disciplinato dall'articolo 162, comma 6, decreto legislativo n. 267/2000. In quest'ambito, l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione per coprire i debiti fuori bilancio o le spese non ripetitive costituisce un'eccezione.

Allo stesso modo, le entrate in conto capitale finanziano le spese per investimenti. Al riguardo, gli enti locali, per effettuare investimenti, possono utilizzare le fonti di finanziamento indicate dall'articolo 199, D.Lgs. n. 267/2000.

L'equilibrio economico-finanziario nel bilancio di previsione è verificato attraverso la compilazione del prospetto di cui all'allegato 9 del D.Lgs. n. 118/2011.

L'equilibrio della gestione del movimento fondi

L'equilibrio della gestione del movimento fondi riguarda tutte le operazioni di natura finanziaria quali i finanziamenti a breve termine o le anticipazioni di cassa e i relativi rimborsi, le riscossioni e le concessioni di crediti.

L'equilibrio della gestione conto terzi

L'equilibrio della gestione conto terzi include le operazioni effettuate dall'ente (senza discrezionalità e autonomia decisionale) per conto di altri soggetti e le partite di giro (es. ritenute fiscali, somme destinate al servizio economato, depositi contrattuali, cauzioni). In bilancio tali operazioni hanno un valore meramente figurativo.

A tal fine, in deroga al principio contabile generale n. 16 della competenza finanziaria potenziata, l'articolo 168, comma 2-bis, del Tuel in merito dispone che «*tali operazioni sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata*».

Questa disposizione garantisce l'equivalenza degli importi che confluiscono nel titolo IX delle entrate e nel titolo VII delle spese nell'esercizio di riferimento.

Pareggio tra le entrate e le spese finali

L'articolo 1, comma 707, della legge n. 208/2015 stabilisce che a decorrere dall'anno 2016 non sono più applicabili per gli enti locali le disposizioni dell'articolo 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183, sul patto di stabilità interno degli enti locali.

Ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, gli enti territoriali (Regioni ed enti locali) devono conseguire un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali. Nello specifico, sono considerate entrate finali quelle appartenenti ai primi cinque titoli del bilancio (titoli I, II, III, IV e V) e spese finali quelle dei primi tre titoli (titoli I, II e III).

Si osserva che fino al 2015, il rispetto del patto di stabilità interno richiedeva un saldo finanziario di competenza mista (competenza, per le entrate e le spese correnti, e cassa, per le entrate e le spese in conto capitale) mentre per l'anno 2016 è necessario il saldo tra entrate e spese finali solo in termini di competenza potenziata. Inoltre, il fondo pluriennale vincolato è incluso ai fini del saldo di bilancio nelle entrate e nelle spese finali, al netto della somma proveniente dal ricorso all'indebitamento (saldo strutturalmente superiore a zero). Poiché le risorse del fondo pluriennale vincolato finanziano soprattutto le spese in conto capitale, la norma dovrebbe stimolare e consentire agli enti di effettuare nuovi investimenti. Le nuove disposizioni quindi facilitano il raggiungimento dell'equilibrio finale, aumentando la capacità di spesa degli enti locali.

Al riguardo la Corte dei Conti invita, con la delibera n. 9/2016 della Sezione delle Autonomie, a prestare particolare attenzione al fondo pluriennale vincolato per gli anni 2017-2018. In ogni caso, la Corte dei Conti accerta che il rispetto delle regole sul pareggio di bilancio non sia stato artificiosamente conseguito mediante la non corretta applicazione dei principi del D.Lgs. n. 118/2011 o altre forme elusive. Le sanzioni per gli amministratori che pongono in essere atti elusivi sono stabiliti dalla legge (articolo 1, commi 726 e 727, legge n. 208/2015).

È importante sottolineare che il rispetto degli equilibri finanziari è verificato, oltre che nella fase della programmazione e previsione, durante la gestione e in sede di rendicontazione.

In tema di controlli sugli equilibri finanziari è necessario fare riferimento all'articolo 147-*quinquies*, decreto legislativo n. 267/2000, così come modificato dal decreto legge n. 174/2012, che evidenzia il ruolo del Responsabile del servizio finanziario.

Infatti, negli enti locali, il controllo sugli equilibri finanziari è svolto in maniera costante durante tutto l'esercizio dal responsabile del servizio finanziario, oltre che dall'organo di revisione (articolo 147-*quinquies*, D.Lgs. n. 267/2000), e si attua nel rispetto delle modalità previste dal regolamento di contabilità dell'ente e del concorso alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica. In caso di alterazione degli equilibri, è necessario il ripristino immediato.

Almeno una volta all'anno entro il 31 luglio oppure secondo la periodicità prevista dal regolamento di contabilità, l'organo consiliare verifica il permanere degli equilibri generali di bilancio e adotta gli eventuali opportuni provvedimenti.

* * *

Infine, ulteriori interessanti disposizioni sono contenute nella legge di stabilità 2016 con riferimento ai patti di solidarietà, grazie ai quali gli enti locali possono beneficiare di maggiori spazi finanziari ceduti dalla regione di appartenenza (patti regionali verticali) e dagli altri enti locali (patti regionali orizzontali). Il patto nazionale orizzontale invece consente la redistribuzione degli spazi finanziari tra gli enti locali a livello nazionale.

Nel dettaglio, l'articolo 1, comma 728, della legge n. 208/2015 prevede che le Regioni possano autorizzare gli enti locali ubicati nel proprio territorio a peggiorare il saldo per consentire un aumento degli impegni di spesa in conto capitale, purché sia assicurato il complessivo obiettivo regionale mediante un miglioramento, contestuale e di pari importo, del medesimo saldo dei restanti enti locali della regione e della regione stessa.

A tal fine, le regioni e le province autonome definiscono criteri di virtuosità nonché le modalità operative, dopo un confronto in sede di Consiglio delle autonomie locali (CAL) e, ove non istituito, con i rappresentanti regionali delle autonomie locali. Gli enti locali comunicano all'Associazione nazionale dei comuni italiani (ANCI), all'Unione delle province d'Italia (UPI) e alle regioni e alle province autonome, gli spazi finanziari di cui necessitano o quelli che sono disposti a cedere.

Le regioni e le province autonome comunicano agli enti locali interessati i saldi obiettivo rideterminati e al Ministero dell'Economia e delle Finanze, con riferimento a ciascun ente locale e alla stessa regione o provincia autonoma, le informazioni per il

monitoraggio dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica. Il comma 731 stabilisce poi le modalità di compensazione degli spazi finanziari ceduti o acquisiti.

Agli enti locali che cedono spazi finanziari è riconosciuto, nel biennio successivo, un miglioramento del saldo di competenza mentre a quelli che li hanno acquisiti sono attribuiti saldi obiettivo peggiorati. L'importo totale degli spazi finanziari concessi e attribuiti deve risultare per ogni anno, in ogni caso, pari a zero.

Al riguardo le Regioni devono coordinare l'ottimizzazione dell'utilizzo degli spazi finanziari³⁵; in caso di ritardo, lo Stato eserciterà il suo potere sostitutivo.

Il comma 732 della citata legge n. 208/2015 ripresenta inoltre il meccanismo del patto nazionale orizzontale e dispone che gli enti locali che prevedono di conseguire un saldo finale di competenza negativo possono richiedere al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli spazi di cui necessitano per la quota non soddisfatta tramite il meccanismo di cui al comma 728. Pertanto, l'ente che prevede di realizzare un saldo troppo positivo deve cedere gli spazi finanziari eccedenti: questo induce gli enti ad evitare di conseguire un saldo eccessivamente alto.

In definitiva, le nuove disposizioni sul pareggio di bilancio contengono i seguenti aspetti positivi rispetto al passato³⁶:

- possibilità di spendere l'avanzo di amministrazione nei limiti degli spazi strutturali disponibili, cioè nei limiti degli accertamenti ed impegni predisposti (poiché nelle entrate non c'è l'avanzo, si può applicare quest'ultimo al bilancio ed utilizzare la parte vincolata);
- superamento dei vincoli sulla gestione di cassa degli investimenti, in quanto non è più prevista una sanzione (i movimenti in uscita possono essere superiori a quelli in entrata);
- superamento della dipendenza dai trasferimenti regionali/statali;
- minore carico della manovra richiesta agli enti locali e maggiore contribuzione delle regioni (i tagli statali degli ultimi anni hanno interessato soprattutto gli enti locali);
- rilancio degli investimenti locali;
- migliore governabilità dei vincoli di finanza pubblica;

³⁵ L'articolo 12 della legge n. 243/2012 (recentemente modificato dalla legge n. 164/2016) disciplina il concorso delle Regioni alla sostenibilità del debito pubblico.

³⁶ Cfr. Caianiello, 2016.

- restituzione al bilancio di previsione della sua funzione primaria: in passato il bilancio di previsione non era approvato in tempi utili per assolvere alla sua funzione di programmazione;
- invarianza dell'obiettivo e certezza nella programmazione, grazie all'utilizzo del fondo pluriennale vincolato;
- rilevanza del fondo pluriennale vincolato di entrata e spesa nel 2017 e 2018;

Aspetti negativi devono invece attribuirsi alla:

- assenza di meccanismi premianti per gli enti locali virtuosi (salve le decisioni delle regioni previste dall'articolo 10, legge n. 243/2012);
- problematica applicazione delle quote accantonate e vincolate dell'avanzo di amministrazione (tali quote non costituiscono entrate ai fini del pareggio).

4.6. I risultati della gestione

Negli ultimi anni, a causa della crisi economica e finanziaria ancora in essere, i risultati di gestione conseguiti dagli enti territoriali assumono una maggiore rilevanza. Nello specifico, la riforma contabile ha posto, soprattutto a seguito del periodo di sperimentazione, particolare attenzione al risultato di amministrazione e alla sua rideterminazione al 1° gennaio 2015, in virtù dell'applicazione delle nuove regole contabili. Le ragioni di tale scelta saranno illustrate nei prossimi capitoli e dipendono dalle conseguenze che derivano dall'introduzione del principio della competenza finanziaria "potenziata" e dall'operazione di riaccertamento straordinario dei residui.

In realtà, come osservato da alcuni autori (Meneguzzo *et al.*, 2013, p. 462), le riforme introdotte durante il periodo di crisi potrebbero rappresentare per gli enti locali delle opportunità per riposizionare strategicamente il loro valore. Tuttavia, tale occasione non è sempre stata colta dagli enti territoriali.

Al riguardo, la riforma consente di effettuare anche alcune considerazioni sul concetto di equilibrio negli enti territoriali e conseguentemente sul valore informativo del risultato di amministrazione e del risultato di esercizio (Biondi e Masi, 2016) rispetto a quelle già condotte a livello teorico (Garifo, 2002).

Più nel dettaglio, la contabilità finanziaria ci consente di determinare un valore di sintesi della gestione finanziaria dell'ente, rappresentato dal risultato di amministrazione, che

esprime la relazione tra la ricchezza dell'ente ricevuta in virtù dei suoi poteri sovraordinati e quella impiegata per esercitare le sue funzioni (Borgonovi, 2005). L'avanzo di amministrazione rappresenta una fonte importante per le politiche di finanziamento degli investimenti degli enti territoriali mentre il disavanzo rappresenta l'ammontare dei debiti assunti dall'ente locale da ripianare negli esercizi successivi; secondo quanto emerge dalla teoria e dalla prassi, l'avanzo di amministrazione, se d'importo rilevante, può indicare una cattiva gestione delle risorse pubbliche da parte dell'ente territoriale, in quanto, se non correlato ad un corrispondente aumento dei servizi e/o delle prestazioni a favore dei cittadini, potrebbe esprimere solo un eccessivo sacrificio impositivo (Biondi, 2013, p. 49; Biondi e Masi, 2016, pp. 280-281). Al riguardo, prima della riforma la maggior parte degli enti territoriali presentava nei rendiconti un avanzo di amministrazione.

Il risultato di amministrazione presenta dei limiti informativi essenzialmente legati alla variabilità della componente dei residui (Rossi e Fontana, 2008, 2009). La riforma contabile che sta coinvolgendo gli enti territoriali ha tentato proprio di superare, fra l'altro, tale criticità attraverso il "potenziamento" del principio di competenza finanziaria; ciò ha fatto emergere disavanzi inaspettati.

Dall'altro lato, *il risultato dell'esercizio* rappresenta per gli enti territoriali un valore che esprime le risultanze della gestione economica. Tale dato di sintesi ha un significato differente nelle aziende private rispetto a quelle pubbliche: mentre nelle prime un valore positivo esprime la capacità dell'azienda di generare utili disponibili per remunerare il capitale investito e/o per autofinanziarsi, nelle seconde un risultato economico maggiore di zero protratto per più esercizi potrebbe indicare, tra l'altro, anch'esso un eccessivo aggravio impositivo richiesto alla comunità amministrata rispetto ai servizi effettivamente erogati (Grandis e Mattei, 2012; Biondi e Masi, 2016, p. 281); in ogni caso, ad oggi, le disposizioni normative stabiliscono che, al pari delle aziende private, il patrimonio netto delle amministrazioni pubbliche si accresce (o decresce) a seconda dei risultati economici positivi (o negativi) di esercizio. Pertanto, un'eventuale perdita risultante dal Conto Economico trova copertura all'interno del patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione); se quest'ultimo non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Il risultato dell'esercizio rappresenta quindi per gli enti territoriali un nuovo valore da monitorare soprattutto perché i costi/oneri e ricavi/proventi di un'azienda pubblica, che conducono alla sua determinazione, costituiscono elementi informativi fondamentali per un'attenta *spending review*.

Ciò premesso, nei capitoli che seguono sono espresse le risultanze che emergono da una prima indagine sull'applicazione delle nuove regole contabili su un campione di enti locali (capitolo 5) e, in particolare, su un ente regionale (capitolo 6).

I principali documenti contabili analizzati sono indicati nella tabella 10 e riguardano sia i bilanci di previsione (fase della programmazione) che i rendiconti (fase della rendicontazione), ove disponibili.

Tabella 10 - Principali documenti esaminati degli enti territoriali

	Documenti esaminati	Anno
Enti locali (campione di 20)	Bilanci di previsione	2013 - 2015
	Bilanci di previsione	2016 - 2018
	Conto del bilancio	2012 - 2015
	Stato patrimoniale	2013 - 2015
	Conto economico	2013 - 2015
Regione Campania	Colloqui, interviste e questionari	2016
	DEFRC 2016-2018	2016 - 2018
	DEFRC 2017-2019	2017 - 2019
	Bilancio di previsione	2016 - 2018

Capitolo 5. Gli enti locali

5.1. La fase della sperimentazione

Nella prima fase della ricerca, come indicato nel precedente capitolo 3, è stata condotta un'indagine, concernente l'applicazione delle norme contabili introdotte dal D.Lgs. n. 118/2011, su un campione di venti enti locali.

A tal fine, si presentano alcune delle caratteristiche del campione oggetto di indagine, facendo riferimento ad alcuni indicatori che forniscono informazioni sugli enti locali esaminati.

Dall'analisi di tali indicatori, espressi in termini percentuali, concernenti il livello di investimenti a lungo termine, il grado di autonomia finanziaria dallo Stato, il livello di indebitamento, le condizioni di equilibrio della parte corrente, la rigidità della spesa dell'anno 2014 (tabella 11)³⁷, si osserva che nel campione:

- la spesa per investimenti a lungo termine è in media del 21%, con un valore minimo del 6.88% dell'EL3 ed un valore massimo dell'80.77% dell'EL1;
- l'autonomia finanziaria è in media dell'88%, con un valore minimo del 77.69% dell'EL5 ed un valore massimo del 96.43% dell'EL7;
- il debito complessivo è in media dell'82%, con un valore minimo dello 0.08% dell'EL4 ed un valore massimo del 159.68% dell'EL20;
- l'equilibrio della parte corrente è in media del 109%, con un valore minimo del 90.91% dell'EL12 ed un valore massimo del 121.19% dell'EL10;
- la rigidità della spesa è in media del 33%, con un valore minimo del 23.91% dell'EL4 ed un valore massimo del 43.50% dell'EL6.

Si evidenzia che, in particolare, l'indice riguardante l'incidenza dei debiti totali (in bilancio e fuori bilancio) del Comune in relazione alle entrate correnti riscosse nel corso dell'anno presenta valori estremamente contrastanti. In generale, il livello degli investimenti a lungo termine è basso, l'autonomia finanziaria è alta mentre la spesa per il personale e la spesa per il rimborso dei prestiti conferiscono una certa rigidità al bilancio.

³⁷ Gli indicatori di Open bilanci riguardano: l'affidabilità dei residui attivi, l'autonomia finanziaria, il costo dell'indebitamento, il debito complessivo, la dipendenza dallo Stato, l'equilibrio della parte corrente, gli investimenti, lo smaltimento dei residui passivi, la spesa per il personale e la rigidità della spesa (<http://www.openbilanci.it/>).

Tabella 11 - Indicatori di bilancio

Comune	INVESTIMENTI 2014	AUTONOMIA FINANZIARIA 2014	DEBITO COMPLESSIVO 2014	EQUILIBRIO DELLA PARTE CORRENTE 2014	RIGIDITÀ DELLA SPESA 2014
EL1	80.77	96.03	127.18	104.91	34.06
EL2	16.82	87.98	100.02	115.15	28.45
EL3	6.88	84.02	216.59	107.24	32.45
EL4	18.25	93.98	0.08	119.36	23.91
EL5	16.09	77.69	125.20	109.85	32.13
EL6	12.79	92.23	57.73	96.81	43.50
EL7	23.53	96.43	103.09	120.68	35.94
EL8	21.08	96.22	47.36	97.42	32.98
EL9	12.79	89.28	23.75	107.14	32.83
EL10	20.15	86.40	70.76	121.19	35.46
EL11	19.89	79.52	54.94	119.62	39.38
EL12	14.90	86.68	141.76	90.91	42.49
EL13	19.24	89.45	38.45	111.56	30.74
EL14	19.99	93.97	57.78	111.22	33.90
EL15	13.52	91.40	4.05	110.18	29.63
EL16	13.32	84.47	60.47	108.37	24.63
EL17	21.61	83.72	59.62	98.50	26.86
EL18	20.17	92.28	33.69	108.15	38.04
EL19	21.13	84.18	149.72	116.24	35.95
EL20	36.24	83.25	159.68	107.37	28.56
Media	21.46	88.46	81.60	109.09	33.09

Fonte: www.openbilanci.it

Ciò premesso, durante la fase della sperimentazione, è stata condotta un'ampia ricerca sull'applicazione delle nuove regole contabili che ha coinvolto diversi attori (Dipartimento di Studi Aziendali dell'Università Roma Tre, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell'Economia e delle Finanze, società di revisione EY), i cui esiti sono stati presentati nel volume *"L'armonizzazione contabile degli enti territoriali: analisi della sperimentazione e linee evolutive"* (D'Alessio et al., 2015).

Il presente lavoro rappresenta un'evoluzione di tale ricerca, a cui si rinvia per gli approfondimenti. A tal fine, i risultati dei questionari compilati in quella sede sono stati rielaborati, approfonditi alla luce dei cambiamenti normativi operati e riportati di seguito per chiarezza e completezza.

Dai questionari compilati dai responsabili e/o dagli addetti delle risorse finanziarie degli enti locali in sperimentazione, emergono infatti alcune interessanti criticità ma anche modalità di risoluzione delle problematiche più comuni della fase di sperimentazione e quindi anche proprie della fase di introduzione delle nuove regole contabili.

A tal fine, si osserva che alcuni aspetti principali della riforma riguardano le seguenti tre aree tematiche: il principio della competenza finanziaria potenziata, la contabilità economico-patrimoniale e i processi di programmazione/previsione³⁸.

1) *Principali evidenze connesse alla contabilità finanziaria*

Le maggiori criticità riscontrate dagli enti nell'introduzione del nuovo principio contabile della competenza finanziaria potenziata possono ricondursi alla difficoltà di coinvolgere i servizi diversi da quello finanziario, all'aggiornamento del *software* e all'esigenza di formazione del personale. Tali criticità sono state superate condividendo percorsi e soluzioni, implementando un *software* unico tra i vari enti, interagendo con le società di *software house* e creando dei gruppi di lavoro all'interno dell'ente. Dalle osservazioni degli addetti ai lavori è emersa l'importanza della collaborazione e del confronto con le altre strutture interne ed esterne all'organizzazione, anche per superare gli ostacoli derivanti dalla mancanza di una formazione continua.

Per quanto riguarda, invece, i principali vantaggi che derivano dall'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata gli stessi si possono ricondurre alla riduzione dei residui attivi e passivi nonché al potenziamento delle previsioni pluriennali del bilancio. In particolare, la riduzione dei residui emerge anche dall'analisi dei bilanci e ha effetti interessanti sul risultato di amministrazione.

Le utilità che hanno portato tutti gli enti a partecipare alla sperimentazione sono principalmente i meccanismi di premialità nonché la possibilità di creare una rete con altri enti tale da consentire di affrontare in modo graduale e condiviso le criticità derivanti dall'introduzione della riforma stessa. Inoltre, gli enti locali hanno individuato alcuni strumenti a supporto della sperimentazione, come i corsi di formazione del personale, l'implementazione e l'aggiornamento del sistema informativo-contabile e la semplificazione e la riduzione degli adempimenti previsti dalla normativa.

Di seguito, si riportano alcuni aspetti derivanti dall'applicazione delle nuove norme contabili per i quali il personale addetto si ritiene soddisfatto; essi riguardano: una programmazione più rispondente alle reali esigenze dell'ente, una maggiore chiarezza nella lettura dei residui e del rendiconto, l'eliminazione della quantità eccessiva di

³⁸ Per alcune considerazioni e primi risultati sugli argomenti consultare: D'Alessio *et al.* (2015).

residui passivi, il coinvolgimento dei settori diversi da quello finanziario, una pulizia del bilancio e una maggiore trasparenza nei documenti contabili.

Aspetti che, invece, hanno generato insoddisfazione sono: il continuo adeguamento delle procedure informatiche, la gestione del fondo pluriennale vincolato, l'applicazione della normativa alle questioni operative, la lettura dei nuovi schemi di bilancio per i non addetti ai lavori, il carico complessivo degli adempimenti richiesti, la complessità di alcune soluzioni, la scarsa formazione e il mancato coinvolgimento nella sperimentazione delle società fornitrici del *software* di contabilità (D'Alessio *et al.*, 2015).

Gli enti valutano, quindi, positivamente in particolar modo la maggiore trasparenza dei bilanci e la possibilità di creare uno spirito collaborativo con altre strutture, mentre mostrano perplessità sulla comprensione dei bilanci da parte del cittadino non esperto in materia di contabilità e sulla complessità e numerosità della norma e degli adempimenti.

2) Principali evidenze connesse alla contabilità economico-patrimoniale

Con riferimento all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale prevista dalla riforma emerge che la valutazione di alcuni elementi del primo Stato Patrimoniale armonizzato, come i ratei e i risconti, i contributi agli investimenti, il Patrimonio Netto e le immobilizzazioni materiali, ha presentato delle difficoltà.

Le prime criticità si riscontrano nella redazione dell'inventario. I beni posseduti non erano tutti contabilizzati e venivano utilizzati criteri di valutazione differenti.

Così come per l'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata, anche circa un anno dopo, con l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale gli enti hanno riscontrato problemi legati alla gestione del *software* e alla messa in rete di diversi sistemi informativi, anche a causa degli ingenti investimenti finanziari.

Per esigenze interne, i nuovi principi della contabilità economico-patrimoniale sono stati adottati come base per la contabilità analitica da alcuni enti locali. In particolare, il risultato economico dell'esercizio è risultato inferiore rispetto a quello ottenuto dallo schema adottato ante sperimentazione (D'Alessio *et al.*, 2015).

Dall'analisi delle proposte di miglioramento riguardanti la contabilità economico-patrimoniale si evidenzia una certa difficoltà ad applicare il principio in oggetto. Al riguardo, si osserva che anche se l'applicazione di tale principio nelle pubbliche

amministrazioni richiede un certo lasso di tempo collegato all'assimilazione di concetti e logiche del tutto nuovi per la maggior parte del personale addetto, sulla base di alcune criticità riscontrate dagli enti locali, il principio applicato ha subito delle integrazioni e modifiche.

3) Principali evidenze connesse ai processi di programmazione/previsione

Il livello di percezione dell'importanza dei nuovi documenti di programmazione (e degli obiettivi in essi espressi) da parte degli organi esecutivi (Consiglio e Giunta) non è risultato alto; questi ultimi hanno dimostrato un livello di partecipazione medio alla redazione della Sezione Strategica del DUP ma, escludendo pochi casi, gli obiettivi gestionali definiti nella Sezione Operativa del DUP sono stati formulati in coerenza con gli obiettivi definiti nella Sezione Strategica (D'Alessio *et al.*, 2015).

Il ciclo della *performance* ed il controllo strategico e di gestione, ai sensi del decreto legge n. 174/2012, sono stati rivisti (anche se in alcuni casi solo parzialmente) in coerenza con i nuovi strumenti di programmazione introdotti (D'Alessio *et al.*, 2015). Le proposte di miglioramento di quest'area riguardano sostanzialmente la tempistica e il coordinamento con gli altri documenti di programmazione.

La fase di sperimentazione, ormai conclusa da due anni, ha consentito sulla base delle criticità espresse dagli enti di apportare importanti modifiche al D.Lgs. n. 118/2011. L'ulteriore analisi dei bilanci degli enti locali consentirà di valutare alcuni nuovi aspetti riguardanti i due modelli contabili.

5.2. La funzione di programmazione e di previsione

La modalità di indagine impiegata ha riguardato la raccolta e la successiva elaborazione dei dati di bilancio. L'analisi del campione di 20 enti locali è stata condotta, a seconda delle esigenze, su tutti i documenti contabili redatti dal 1° gennaio 2012 ai sensi delle nuove regole contabili (D.Lgs. n. 118/2011) e presenti sul sito istituzionale nella sezione "Amministrazione trasparente" in ottemperanza agli obblighi di legge. Talvolta, le elaborazioni riguardano un campione più ristretto di enti locali a causa della non disponibilità dei dati contabili alla data di chiusura dell'indagine.

Nello specifico, sono stati esaminati:

- i bilanci di previsione 2013-2015 e 2016-2018 (precedente tabella 10), per determinare le fonti di finanziamento degli enti locali e le modalità di allocazione della spesa per missioni;
- i rendiconti 2012-2015 (come da precedente tabella 10), per determinare gli impatti dell'applicazione delle nuove regole contabili sui risultati di gestione (in particolare, è stata effettuata l'analisi dei residui con riferimento al risultato di amministrazione e l'analisi dei ricavi e dei costi del conto economico con riferimento al risultato dell'esercizio).

Con riferimento ai bilanci di previsione, da una ricerca condotta recentemente da Anessi-Pessina, E. e Sicilia, M. (2015, p. 819) si evince anche che le entrate correnti sono spesso sovrastimate ed è sottolineato l'impatto che ha una rappresentazione falsa delle entrate sia sulle decisioni politiche che fiscali. Gli autori osservano che tale pratica consentiva alla maggior parte degli enti locali italiani di aumentare le spese pubbliche o ridurre i costi di contenimento; la sopravvalutazione delle entrate sembra essere più probabile per gli enti locali che hanno una percentuale di spesa maggiore per il personale e per l'indebitamento mentre la probabilità si riduce nel caso di enti locali con una maggiore autonomia finanziaria (e quindi una più alta indipendenza dai trasferimenti statali).

Con riferimento a questi ultimi due punti si evidenzia che nel primo caso, il tentativo degli enti locali potrebbe essere collegato a aggirare gli ostacoli posti dai vincoli di bilancio, mentre nel secondo caso dal fatto che i trasferimenti dello Stato ai Comuni sono effettivamente oggetto di stime e dipendono dalle entrate statali che negli ultimi anni hanno inevitabilmente subito un trend decrescente a causa della crisi.

In ogni caso, gli autori giungono ad interessanti considerazioni ai fini della nostra indagine: *«1. the reliability and transparency of budgets is a serious issue; 2. the reliability and transparency of accounting and financial reporting is also questionable; 3. rebudgeting should be made more transparent; 4. financial autonomy apparently encourages fiscal responsibility; 5. a large share of current revenues is still composed*

of transfers from the central government» (Anessi-Pessina, E. e Sicilia, M., 2015, p. 837).

I trasferimenti rappresentano ancora una fonte di finanziamento importante per gli enti locali; tuttavia, una maggiore autonomia finanziaria sembra favorire la responsabilità fiscale. L'applicazione delle nuove norme contabili mira a migliorare la trasparenza dei bilanci pubblici attraverso la comparabilità degli stessi e l'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata, ma anche attraverso la determinazione di un fondo crediti di dubbia e difficile esazione, che rende non spendibili entrate considerate inesigibili.

Al fine di approfondire il fenomeno descritto dagli autori, anche alla luce dell'armonizzazione contabile, sono esaminati i bilanci di previsione degli enti locali e le principali fonti di entrata e le modalità di impiego.

Le entrate di bilancio degli enti locali sono distinte in titoli, tipologie e categorie (allegato 13/1, D.Lgs. n. 118/2011, ai sensi dell'articolo 15, comma 2).

La maggior parte delle entrate degli enti locali alimenta i primi tre titoli³⁹. Come esempio, si riportano i dati estratti esclusivamente dai bilanci di previsione 2013 e 2016 (senza considerare gli aggiornamenti annuali) di due enti locali, l'EL18 (tabella 12) e l'EL15 (tabella 13).

Tabella 12 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'EL18

Titolo	Denominazione	Previsioni 2013			Previsioni 2016			media
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	49,58%	54,49%	54,68%	42,77%	45,10%	45,48%	48,68%
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	3,41%	3,01%	3,01%	2,67%	2,14%	2,39%	2,77%
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	19,53%	17,62%	17,50%	14,74%	13,85%	13,81%	16,17%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2013-2015 e bilancio di previsione 2016-2018

Al riguardo, nel caso dell'EL18, si osserva che negli anni successivi al primo le previsioni delle entrate del titolo 1 subiscono un incremento (tabella 12).

Anche nel caso dell'EL15 si osserva la stessa tendenza: le previsioni delle entrate del titolo 1 e del titolo 3 subiscono un incremento negli anni successivi al primo (tabella 13).

³⁹ Le percentuali sono calcolate sul totale titoli.

Tabella 13 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'EL15

Titolo	Denominazione	Previsioni 2013			Previsioni 2016			media
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	44,62%	53,98%	54,80%	39,42%	45,89%	45,98%	47,45%
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	6,96%	8,00%	7,97%	6,63%	5,35%	5,29%	6,70%
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	16,06%	19,34%	19,77%	15,48%	17,73%	17,87%	17,71%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2013-2015 e bilancio di previsione 2016-2018

La maggior parte delle entrate degli enti locali confluisce nel titolo 1, e in particolare, nella tipologia 101 “*Imposte tasse e proventi assimilati*” e tipologia 301 “*Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali*”.

Si osserva inoltre che rispetto al passato, nel bilancio di previsione, il finanziamento di determinate tipologie di spese avviene anche attraverso il fondo pluriennale vincolato.

Il fondo pluriennale vincolato è uno strumento istituito dalla riforma per rappresentare contabilmente la copertura finanziaria di spese impegnate nell'esercizio ma imputate agli esercizi successivi; esso si alimenta con entrate accertate di competenza finanziaria di un esercizio e destinate a coprire spese impegnate nel medesimo esercizio in cui è stato effettuato l'accertamento ma imputate negli esercizi successivi. Il fondo pluriennale vincolato evidenzia la distanza temporale esistente tra l'acquisizione delle risorse e il loro effettivo impiego: esso è finalizzato a migliorare la programmazione ed evidenziare il procedimento di impiego delle risorse acquisite per finanziare spese pluriennali.

Come già osservato nel Capitolo 1, per la spesa pubblica, è adottata invece una nuova classificazione per missioni e programmi (allegato 14, D.Lgs. n. 118/2011, ai sensi dell'articolo 14, comma 3-ter), in coerenza con quella utilizzata per il bilancio dello Stato. Con riferimento a tale ripartizione della spesa, Collesi (2015), che ha analizzato i dati contabili della spesa nel bilancio di previsione (2013-2015) di circa trenta enti locali in sperimentazione, aveva evidenziato che circa il 70% della spesa si ripartiva in cinque missioni: Missione 1 – Servizi istituzionali, generali e di gestione, Missione 4 – Istruzione e diritto allo studio, Missione 9 – Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente, Missione 10 – Trasporti e diritto alla mobilità e Missione 12 – Diritti sociali, politiche sociali e famiglia (tabella 14).

Tabella 14 - Distribuzione percentuale della spesa sulle prime 5 missioni (preventivo 2013-2015)

Missione	Denominazione	Preventivo 2013			Media bilanci di previsione 2013-2015
		2013	2014	2015	
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	19,53%	19,35%	17,84%	
4	Istruzione e diritto allo studio	5,99%	7,20%	7,85%	
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	9,63%	10,10%	9,58%	
10	Trasporti e diritto alla mobilità	22,49%	23,73%	28,91%	
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	7,99%	7,86%	7,53%	
Totale		65,63%	68,24%	71,71%	68,53%

Fonte: adattamento tabella Collesi (2015)

L'analisi dei dati contabili della spesa nel bilancio di previsione del successivo triennio (2016-2018) di circa 17 enti locali che hanno aderito alla sperimentazione, mostra che in media circa il 60% della spesa complessiva si ripartisce nelle cinque missioni precedentemente individuate (tabella 15).

Tabella 15 - Distribuzione percentuale della spesa sulle prime 5 missioni (preventivo 2016-2018)

Missione	Denominazione	Preventivo 2016			Media bilanci di previsione 2016-2018
		2016	2017	2018	
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	15,64%	15,50%	14,82%	
4	Istruzione e diritto allo studio	6,75%	5,96%	6,26%	
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	9,16%	8,91%	9,31%	
10	Trasporti e diritto alla mobilità	21,86%	21,70%	21,92%	
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	7,45%	7,51%	7,27%	
Totale		60,87%	59,58%	59,58%	60,01%

Fonte: elaborazione su un campione di 17 enti locali

A titolo di esempio, si riportano in questa sede, alcuni dati del bilancio di previsione 2016-2018 dell'EL13 (tabella 16) e dell'EL19 (tabella 17).

Tabella 16 - Distribuzione percentuale della spesa (EL13)

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	10,88%	11,24%	11,27%
4	Istruzione e diritto allo studio	4,59%	4,31%	4,30%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	11,04%	13,09%	13,47%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	7,51%	6,30%	6,42%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,71%	9,04%	6,93%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2016-2018

Tabella 17 - Distribuzione percentuale della spesa (EL19)

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	18,62%	18,28%	17,55%
4	Istruzione e diritto allo studio	4,81%	5,34%	4,90%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	10,71%	11,52%	12,48%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	19,26%	16,31%	15,13%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	5,65%	4,85%	4,60%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2016-2018

Si osserva che, in generale, nel triennio precedente (tabelle 18 e 19), l'EL13 e l'EL19 destinavano più risorse finanziarie alle Missioni precedentemente individuate.

Tabella 18 - Distribuzione percentuale della spesa (EL13)

Missione	Denominazione	Preventivo 2013		
		2013	2014	2015
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	13,50%	15,60%	15,95%
4	Istruzione e diritto allo studio	6,83%	8,48%	7,93%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	15,12%	17,12%	16,86%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	9,39%	10,31%	9,87%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	13,32%	14,60%	15,14%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2013-2015

L'EL19, ad esempio, prevede di impiegare in media circa il 17% del totale della spesa nella Missione 10 - Trasporti e diritto alla mobilità mentre nel triennio precedente alla stessa missione erano destinate più risorse (circa il 19.5%) (tabelle 17 e 19).

In appendice sono riportati alcuni dati raccolti per gli enti locali analizzati, i cui bilanci di previsione 2016-2018 erano disponibili (17 enti locali) alla data di chiusura dell'indagine.

Tabella 19 - Distribuzione percentuale della spesa (EL19)

Missione	Denominazione	Preventivo 2013		
		2013	2014	2015
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	21,06%	21,44%	21,87%
4	Istruzione e diritto allo studio	5,18%	5,18%	5,23%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	10,45%	10,35%	10,70%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	20,75%	20,37%	17,45%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	6,04%	5,43%	5,47%

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2013-2015

Al riguardo, si rappresenta che le Missioni definite per gli enti territoriali sono pari a 23; tuttavia, soltanto le prime 19 Missioni possono ricondursi a specifiche finalità politiche⁴⁰ (Collesi, 2015).

Per tutti gli enti sperimentatori, nella struttura di classificazione sono presenti alcune Missioni trasversali, cioè la Missione 1, la Missione 20, la Missione 60 e la Missione 99, che si riconducono all'impossibilità di attribuire le risorse a tutte le sottostanti finalità poiché si collegano a servizi forniti in maniera indivisibile o non ripartibili secondo parametri adeguati oppure a fondi e accantonamenti il cui successivo riparto e utilizzo sarà qualificante per determinare l'attribuzione alla specifica finalità e che sono destinati in questo senso a ridursi tra il bilancio di previsione e il consuntivo⁴¹.

In realtà, le nuove regole contabili sono state introdotte anche al fine di arginare e far luce su un fenomeno già conosciuto e riguardante in particolare la gestione dei residui attivi che conduceva ad un aumento sia della capacità di spesa sia del risultato di amministrazione. Ciò ha provocato un peggioramento della condizione finanziaria di alcuni enti locali, come si evince dai rendiconti.

5.3. Il principio della competenza finanziaria "potenziata" e il risultato di amministrazione

Nell'esaminare i due modelli contabili introdotti dalla riforma, sono stati analizzati prima alcuni dati dei rendiconti degli anni 2012-2015 e gli impatti sul risultato di amministrazione, e nel paragrafo successivo, alcuni dati dei rendiconti degli anni 2013-2015 e gli impatti sul risultato dell'esercizio (per l'anno 2012, infatti, agli enti sperimentatori non era richiesto di redigere tale documento)⁴².

⁴⁰ Glossario delle Missioni e dei Programmi (allegato 14, seconda parte del D.Lgs. n. 118/2011).

⁴¹ "L'armonizzazione contabile degli enti territoriali", Corso di formazione istituzionale, Modulo n. 2. Il bilancio finanziario per Missioni e Programmi (<http://www.rgs.mef.gov.it/>).

⁴² Per alcune considerazioni e primi risultati sugli argomenti consultare: Simeone, 2013; Masi, 2015a; Biondi, 2015; Biondi e Masi, 2016.

Nel rendiconto finanziario, il risultato di amministrazione rappresenta il risultato di sintesi della gestione finanziaria degli enti locali, come indicato nel prospetto 1, pertanto dipende proprio dall'ammontare dei residui attivi e passivi⁴³ espressi in bilancio.

Prospetto 1 - Il risultato di amministrazione

PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE	Gestione
Fondo cassa al 1° gennaio	
RISCOSSIONI	(+)
PAGAMENTI	(-)
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)
RESIDUI ATTIVI <i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>	(+)
RESIDUI PASSIVI	(-)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE (A)	(=)

Fonte: Allegato n. 10, D.Lgs. n. 118/2011

Il risultato di amministrazione è accertato con l'approvazione del rendiconto da parte del Consiglio Comunale e può essere considerato un fondo o un flusso (Rota *et al.*, 2012, p. 48). Il risultato di amministrazione come "fondo" esprime le somme liquide e le entrate da riscuotere (residui attivi) che l'ente locale possiede per coprire le spese da pagare (residui passivi). Il risultato di amministrazione come "flusso" invece esprime se le obbligazioni giuridiche perfezionate attive maturate nell'esercizio finanziario sono superiori, uguali o inferiori alle obbligazioni giuridiche perfezionate passive assunte ed è calcolato come variazione dall'inizio alla fine dell'esercizio.

Una sovrastima dei residui attivi, così come una sottostima dei residui passivi, incide profondamente sulla programmazione, sulle previsioni finanziarie e sulla determinazione del risultato di amministrazione.

Per tali ragioni, agli enti che hanno adottato le nuove norme contabili è stato chiesto di effettuare una corretta analisi dei residui, attraverso il riaccertamento straordinario dei medesimi, da cui si determina sia l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità

⁴³ La gestione dei residui attivi e passivi rappresenta un elemento importante per l'attendibilità del bilancio, poiché questi ultimi, se non adeguatamente valutati per le loro effettive possibilità di dare origine a movimenti di cassa, possono contribuire a generare, alimentare e occultare disavanzi strutturali.

che l'importo del fondo pluriennale vincolato. A differenza del riaccertamento ordinario, effettuato annualmente, quello straordinario ha rappresentato per gli enti locali un'operazione unica e isolata (ad esclusione degli enti sperimentatori), effettuata in sede di prima applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata e stabilita con l'intento di promuovere e quindi operare una "pulizia dei bilanci".

L'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata ha quindi generato due rilevanti effetti sul risultato di amministrazione.

Il primo effetto deriva da una diversa distribuzione temporale dei residui che sulla base del criterio di esigibilità sono attribuiti all'esercizio a cui si riferisce il risultato di amministrazione o agli esercizi successivi. Ai sensi dell'articolo 3, D.Lgs. n. 118/2011, lo sfasamento temporale tra le entrate e le spese può determinare:

- a) un *disavanzo tecnico*, se i residui passivi reimputati ad un esercizio superano l'importo dato dalla somma del fondo pluriennale stanziato in entrata e dei residui attivi reimputati al medesimo esercizio;
- b) un *avanzo tecnico*, se i residui attivi reimputati ad un esercizio superano l'importo dato dalla somma del fondo pluriennale stanziato in entrata e dei residui passivi reimputati al medesimo esercizio.

Nel primo caso, il disavanzo è recuperato negli esercizi successivi, cioè quando l'importo dei residui attivi reimputati è maggiore della somma dei residui passivi reimputati e del fondo pluriennale vincolato in entrata, mentre nel secondo caso, è effettuato un accantonamento di pari importo in aggiunta agli stanziamenti di spesa del fondo pluriennale vincolato.

Ciò premesso, l'analisi dei bilanci mostra che l'applicazione delle nuove regole contabili ha comportato nel primo anno una riduzione consistente dei residui passivi (tabella 20 e tabella 21) e, in misura minore, di quelli attivi (tabella 22 e tabella 23).

Tabella 20 - Residui passivi per ente locale

Comune	Residui passivi al 1° gennaio 2012	Residui passivi al 1° gennaio 2013	Residui passivi al 1° gennaio 2014	Residui passivi al 1° gennaio 2015	Residui passivi al 1° gennaio 2016
EL1	ND	55.733.611	36.666.400	28.926.013	ND
EL2	14.653.754	7.631.893	5.222.495	4.001.829	3.297.028
EL3	16.249.859	8.232.212	10.323.672	9.355.266	11.496.653
EL4	20.154.125	5.221.753	3.970.870	3.185.574	4.859.290
EL5	55.170.685	10.466.377	14.491.500	11.537.780	13.833.343
EL6	38.172.911	5.234.020	6.603.954	5.891.013	6.361.450
EL7	36.545.098	16.430.339	11.935.943	14.370.251	11.605.756
EL8	69.463.770	53.590.490	47.226.229	16.828.480	ND
EL9	57.983.509	21.402.382	24.358.308	19.961.523	20.121.484
EL10	68.635.755	17.359.746	14.208.211	15.724.188	20.018.537
EL11	188.445.033	173.387.826	29.555.297	38.392.444	71.755.267
EL12	ND	162.461.439	144.313.559	132.684.183	77.198.380
EL13	181.691.332	156.728.268	40.660.007	49.164.868	52.364.264
EL14	134.799.357	54.266.649	49.592.965	43.343.450	47.742.708
EL15	177.658.419	77.761.038	96.499.056	78.262.430	85.717.800
EL16	208.455.431	76.261.865	79.368.813	67.710.589	74.015.821
EL17	634.744.339	261.467.079	229.103.139	169.059.346	254.200.399
EL18	355.825.200	113.606.159	138.814.608	99.948.833	128.153.614
EL19	632.907.633	196.356.728	172.583.672	167.471.186	168.437.037
EL20	3.896.665.067	2.445.351.856	1.219.682.027	1.084.793.902	1.051.013.280
Totale	6.788.221.275	3.918.951.728	2.375.180.723	2.060.613.148	2.102.192.112

Fonte: dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato (espressi in euro)

Le principali motivazioni della riduzione dei residui passivi devono ricondursi alla:

1) cancellazione ed immediata reimputazione agli esercizi successivi degli impegni a cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate esigibili nell'anno di riferimento;

2) eliminazione degli impegni a cui non corrispondono obbligazioni perfezionate.

Si osserva che tale riduzione tuttavia ha riguardato non solo il primo anno di applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, quando è stato effettuato il riaccertamento straordinario dei residui, ma anche gli anni successivi.

Tabella 21 - Residui passivi

Comune	Var. % (2013-2012)	Var. % (2014-2013)	Var. % (2015-2014)	Var. % (2016-2015)
EL1	ND	-34,21	-21,11	ND
EL2	-47,92	-31,57	-23,37	-17,61
EL3	-49,34	25,41	-9,38	22,89
EL4	-74,09	-23,96	-19,78	52,54
EL5	-81,03	38,46	-20,38	19,90
EL6	-86,29	26,17	-10,80	7,99
EL7	-55,04	-27,35	20,39	-19,24
EL8	-22,85	-11,88	-64,37	ND
EL9	-63,09	13,81	-18,05	0,80
EL10	-74,71	-18,15	10,67	27,31
EL11	-7,99	-82,95	29,90	86,90
EL12	ND	-11,17	-8,06	-41,82
EL13	-13,74	-74,06	20,92	6,51
EL14	-59,74	-8,61	-12,60	10,15
EL15	-56,23	24,10	-18,90	9,53
EL16	-63,42	4,07	-14,69	9,31
EL17	-58,81	-12,38	-26,21	50,36
EL18	-68,07	22,19	-28,00	28,22
EL19	-68,98	-12,11	-2,96	0,58
EL20	-37,25	-50,12	-11,06	-3,11
Totale	-42,27	-39,39	-13,24	2,02

Fonte: dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato

Si evidenzia inoltre che, ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo n. 118/2011, gli enti locali che hanno partecipato alla sperimentazione, potevano effettuare un nuovo riaccertamento straordinario di cui al comma 7, lettera a), al 1° gennaio 2015, limitatamente alla cancellazione dei residui attivi e passivi a cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate.

Tabella 22 - Residui attivi per ente locale

Comune	Residui attivi al 1° gennaio 2012	Residui attivi al 1° gennaio 2013	Residui attivi al 1° gennaio 2014	Residui attivi al 1° gennaio 2015	Residui attivi al 1° gennaio 2016
EL1	ND	58.904.061	61.732.949	54.586.236	ND
EL2	11.238.965	6.117.424	5.962.600	5.313.169	6.408.511
EL3	17.883.857	17.418.567	18.442.729	18.579.618	21.634.151
EL4	13.193.932	9.396.162	10.287.302	10.294.825	11.138.447
EL5	49.226.697	27.501.799	26.633.855	23.724.661	23.980.314
EL6	37.114.267	16.305.195	20.057.285	33.121.970	27.396.601
EL7	36.871.206	53.142.513	46.011.400	43.637.439	42.908.647
EL8	51.873.667	36.371.570	35.405.875	28.256.633	ND
EL9	43.184.570	33.311.366	41.434.706	41.730.749	44.155.908
EL10	56.566.105	30.047.407	30.989.826	28.903.226	36.349.151
EL11	143.931.580	122.234.522	23.839.948	70.276.953	88.911.031
EL12	ND	157.240.663	155.199.597	135.466.118	115.884.095
EL13	168.690.359	155.574.009	151.605.447	152.121.997	142.095.811
EL14	90.122.903	69.091.913	70.020.009	66.953.902	73.427.371
EL15	125.238.361	98.547.626	110.440.584	95.004.612	98.261.763
EL16	167.842.750	107.758.619	152.113.741	128.815.417	138.615.116
EL17	521.584.559	460.159.442	463.194.667	439.130.754	520.830.464
EL18	329.551.018	266.311.241	306.612.435	290.542.307	312.991.715
EL19	508.105.766	411.030.587	556.237.995	522.307.168	466.775.091
EL20	3.381.067.840	3.194.943.231	2.797.196.765	2.882.554.645	3.089.434.233
Totale	5.753.288.403	5.331.407.917	5.083.419.716	5.071.322.398	5.261.198.424

Fonte: dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato (espressi in euro)

Dall'analisi dei dati, emerge nell'anno 2015 una riduzione consistente dei residui passivi rispetto all'anno precedente solo per l'EL8 (-64,37%) ed un interessante incremento dei residui attivi rispetto all'anno precedente per l'EL11 (194,79%).

Tabella 23 - Residui attivi

Comune	Var. % (2013-2012)	Var. % (2014-2013)	Var. % (2015-2014)	Var. % (2016-2015)
EL1	ND	4,80	-11,58	ND
EL2	-45,57	-2,53	-10,89	20,62
EL3	-2,60	5,88	0,74	16,44
EL4	-28,78	9,48	0,07	8,19
EL5	-44,13	-3,16	-10,92	1,08
EL6	-56,07	23,01	65,14	-17,29
EL7	44,13	-13,42	-5,16	-1,67
EL8	-29,88	-2,66	-20,19	ND
EL9	-22,86	24,39	0,71	5,81
EL10	-46,88	3,14	-6,73	25,76
EL11	-15,07	-80,50	194,79	26,52
EL12	ND	-1,30	-12,71	-14,46
EL13	-7,78	-2,55	0,34	-6,59
EL14	-23,34	1,34	-4,38	9,67
EL15	-21,31	12,07	-13,98	3,43
EL16	-35,80	41,16	-15,32	7,61
EL17	-11,78	0,66	-5,20	18,60
EL18	-19,19	15,13	-5,24	7,73
EL19	-19,11	35,33	-6,10	-10,63
EL20	-5,50	-12,45	3,05	7,18
Totale	-7,33	-4,65	-0,24	3,74

Fonte: dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato

Il riaccertamento dei residui (straordinario e ordinario) operato nell'anno 2012 ha avuto impatti sul risultato di amministrazione; come evidenziato nella tabella 24, circa il 77% degli enti locali (di cui i dati sono disponibili) hanno registrato un aumento del risultato di amministrazione.

Tabella 24 - Risultato di amministrazione 2011 e 2012

Comune	Risultato di amministrazione 2011	Risultato di amministrazione 2012
EL1	€ 7.014.191	€ 5.258.021
EL2	€ 883.732	€ 1.806.554
EL3	€ 4.058.187	€ 6.088.316
EL4	€ 5.563.454	€ 7.602.981
EL5	€ 2.978.528	€ 2.096.612
EL6	ND	€ 10.872.422
EL7	ND	€ 5.387.266
EL8	ND	€ 2.426.218
EL9	ND	€ 30.502.179
EL10	€ 25.349.349	€ 36.715.453
EL11	€ 963.649	€ 4.615.721
EL12	€ 8.071.383	€ 7.200.430
EL13	€ 3.960.907	€ 15.121.076
EL14	€ 3.369.276	€ 18.283.216
EL15	ND	€ 60.551.804
EL16	ND	€ 48.305.514
EL17	€ 79.121.449	€ 135.859.582
EL18	ND	€ 97.734.495
EL19	€ 57.352.390	€ 127.781.541
EL20	€ 499.915.530	€ 1.590.388.219

Fonte: dati di rendiconto 2011-2012 del campione di enti analizzato

L'EL15 è l'unico ente locale che ha registrato nel 2015 un risultato di amministrazione, pari a € 44.791.962,00 inferiore rispetto al primo anno di sperimentazione (2012), in cui era pari a € 60.551.804,00 (tabelle 24 e 25).

Tabella 25 - Il risultato di amministrazione per ente locale

Comune	Risultato di amministrazione 2013	Risultato di amministrazione 2014	Risultato di amministrazione 2015
EL1	€ 9.581.836	€ 10.490.725	ND
EL2	€ 2.650.859	€ 4.408.899	€ 5.942.030
EL3	€ 11.065.845	€ 12.571.947	€ 13.761.959
EL4	€ 10.989.027	€ 15.513.430	€ 14.465.504
EL5	€ 2.165.230	€ 3.866.316	€ 5.116.131
EL6	€ 11.256.457	€ 15.768.374	€ 14.216.352
EL7	€ 7.686.949	€ 7.371.030	€ 13.165.421
EL8	€ 2.816.915	€ 21.007.976	ND
EL9	€ 26.132.429	€ 38.483.583	€ 45.349.668
EL10	€ 45.131.627	€ 47.589.694	€ 42.886.425
EL11	€ 1.902.316	€ 6.288.245	€ 15.399.190
EL12	€ 4.670.013	-€ 5.538.877	€ 49.748.641
EL13	€ 33.217.772	€ 50.287.285	€ 71.379.229
EL14	€ 15.575.551	€ 34.353.964	€ 37.631.272
EL15	€ 28.458.743	€ 33.331.527	€ 44.791.962
EL16	€ 76.725.113	€ 64.861.421	€ 67.323.979
EL17	€ 138.300.081	€ 144.995.559	€ 139.638.784
EL18	€ 131.460.567	€ 148.999.436	€ 186.096.282
EL19	€ 177.526.315	€ 210.308.771	€ 312.210.069
EL20	€ 1.470.706.960	€ 1.733.867.929	€ 2.260.120.944

Fonte: dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato

Nel 2013 circa il 70% degli enti locali oggetto di indagine ha registrato un incremento del risultato di amministrazione rispetto all'anno precedente (tabella 26), nel 2014 circa 85% e nel 2015 circa 72%.

Tabella 26 - Variazioni annuali del risultato di amministrazione per ente locale

Comune	Var. % (2013-2012)	Var. % (2014-2013)	Var. % (2015-2014)
EL1	0.82	0.09	ND
EL2	0.47	0.66	0.35
EL3	0.82	0.14	0.09
EL4	0.45	0.41	-0.07
EL5	0.03	0.79	0.32
EL6	0.04	0.40	-0.10
EL7	0.43	-0.04	0.79
EL8	0.16	6.46	ND
EL9	-0.14	0.47	0.18
EL10	0.23	0.05	-0.10
EL11	-0.59	2.31	1.45
EL12	-0.35	-2.19	-9.98
EL13	1.20	0.51	0.42
EL14	-0.15	1.21	0.10
EL15	-0.53	0.17	0.34
EL16	0.59	-0.15	0.04
EL17	0.02	0.05	-0.04
EL18	0.35	0.13	0.25
EL19	0.39	0.18	0.48
EL20	-0.08	0.18	0.30

Fonte: elaborazione dai dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato

In definitiva, si evidenzia che nel corso dei 4 esercizi analizzati, gli enti locali hanno tendenzialmente registrato un aumento del risultato di amministrazione; tale fenomeno si collega ad una percentuale maggiore di diminuzione dei residui passivi rispetto a quella dei residui attivi, in seguito all'applicazione del nuovo principio.

La situazione cambia notevolmente analizzando il secondo effetto prodotto sul risultato di amministrazione; esso è attribuibile all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, lettera e), del D.Lgs. n. 118/2011⁴⁴, che può generare un disavanzo "reale" (Simeone, 2013)⁴⁵.

⁴⁴ In fase di sperimentazione, l'accantonamento al fondo svalutazione crediti (ridenominato fondo crediti di dubbia esigibilità) è previsto dall'articolo 14, comma 1, lettera d), del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 28 dicembre 2011.

⁴⁵ L'esigenza di tipo conoscitivo sull'effettiva situazione finanziaria degli enti territoriali era collegata con il problema, sempre di grande interesse, della gestione dei residui. Secondo alcune stime della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria degli enti locali, i bilanci erano appesantiti da una mole di crediti in realtà inesigibili. I residui attivi erano mantenuti in bilancio come valori attivi da dover incassare finché non erano considerati inesigibili o di dubbia e difficile esazione, attraverso l'annuale verifica effettuata sul loro grado di esigibilità. Tale specificità dei residui attivi ha fatto emergere nel tempo un comportamento rischioso degli amministratori locali che, in maniera più o meno consapevole, hanno deciso di lasciare in bilancio crediti spesso quasi inesigibili al fine di aumentare il volume delle entrate su cui programmare la spesa. A tale fenomeno si collega anche il basso tasso di riscossione dei residui attivi a causa di molte ragioni: l'anzianità dei crediti posseduti, la mancanza di reali azioni di recupero, la tipologia di entrata in esso racchiusa, l'area geografica di appartenenza e molte altre cause. Al fine di affrontare le problematiche esposte, il principio della competenza finanziaria potenziata prevede l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

Nello specifico, il principio contabile della competenza finanziaria potenziata stabilisce che le entrate di dubbia e difficile esazione sono accertate nell'esercizio per l'intero importo del credito. Per tali crediti è poi obbligatorio effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione e vincolare una quota dell'avanzo di amministrazione in sede di rendiconto.

«L'importo accantonato a detto fondo non può essere oggetto di impegno ed è determinato, nel rispetto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria, sulla base dei crediti di dubbia e difficile esazione; esso consente di evitare di spendere entrate che probabilmente non saranno riscosse»⁴⁶ (Masi, 2015a, p. 178).

In questo modo, la parte disponibile del risultato di amministrazione (E) si ottiene escludendo da quest'ultimo (A), la parte accantonata (B), la parte vincolata (C) e la parte destinata agli investimenti (D), come è mostrato nel prospetto 2.

Prospetto 2 - Composizione del risultato di amministrazione

Parte accantonata	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/N-1	
Fondo .....al 31/12/N-1	
Fondo .....al 31/12/N-1	
	B) Totale parte accantonata
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	
Altri vincoli da specificare	
	C) Totale parte vincolata
Parte destinata agli investimenti	
	D) Totale destinata agli investimenti
	E) Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)

Fonte: Allegato 10, D.Lgs. n. 118/2011

Il valore determinato per l'accantonamento e il conseguente impatto sul risultato di amministrazione dipendono dai criteri di valutazione adottati in passato per i crediti ai fini una sana e prudente gestione. L'importo dell'accantonamento risulterà elevato se, prima della riforma contabile, in bilancio era stata conservata una mole rilevante di crediti di dubbia e difficile esazione con associato un basso tasso di recupero dei crediti. Tale operazione può ridurre in maniera considerevole la parte disponibile del risultato di amministrazione, talvolta azzerandola.

⁴⁶ L'applicazione delle nuove norme contabili consente anche di conoscere l'importo complessivo dei crediti posseduti. La tecnica dell'accertamento per cassa delle entrate di dubbia e difficile esazione non consentiva di conoscere tale informazione.

Tali criticità si evidenziano nell'analisi della composizione del risultato di amministrazione di alcuni enti locali; la tabella 27 mostra che la parte disponibile del risultato di amministrazione (E), in particolare a seguito dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, può provocare per gli enti locali un disavanzo reale (Biondi e Masi, 2016).

Tabella 27 - Parte disponibile del risultato di amministrazione per ente locale (2012-2015)

Comune	Parte disponibile del RA 2012	Parte disponibile del RA 2013	Parte disponibile del RA 2014	Parte disponibile del RA 2015
EL1	-€ 2.023.412	€ 24.069	-€ 39.519.144	ND
EL2	€ 207.135	€ 100.000	€ 734.475	€ 2.721.802
EL3	€ 67.844	€ 12.222	-€ 6.314.249	-€ 5.972.518
EL4	€ 4.642.543	€ 5.810.167	€ 4.688.388	€ 5.058.221
EL5	€ 1.078.170	-€ 1.933.488	-€ 1.174.599	-€ 663.256
EL6	€ 7.020.728	€ 6.672.366	€ 4.959.105	€ 2.782.516
EL7	€ -	-€ 724.011	-€ 3.182.900	-€ 3.046.100
EL8	€ 975.988	€ 492.655	€ 201.550	ND
EL9	€ 5.165.980	€ 3.695.536	€ 4.550.921	€ 2.743.013
EL10	€ 4.216.248	€ 13.178.596	€ 8.235.397	€ 10.275.761
EL11	€ 2.334.240	€ 1.792.815	€ 4.354.592	€ 3.611.162
EL12	€ -	-€ 4.285.425	-€ 50.219.247	-€ 59.985.208
EL13	-€ 9.717.969	€ 149.525	€ 54.906	€ 826.443
EL14	ND	€ 520.286	€ 2.547.230	€ 2.144.032
EL15	€ -	€ -	€ -	€ -
EL16	€ -	€ -	€ -	€ -
EL17	€ 319.734	€ -	-€ 72.757.557	-€ 65.417.362
EL18	€ 9.891.104	€ -	€ -	€ 14.145.712
EL19	€ 5.343.031	€ 5.942.740	€ 20.347.151	€ 8.163.343
EL20	€ 3.443.650	€ -	€ 19.314.767	€ 73.387.707

Fonte: elaborazione dai dati di rendiconto 2012-2015 del campione di enti analizzato

Si osserva in particolare che:

- l'EL15 e l'EL16 presentano un risultato di amministrazione disponibile pari a 0 in tutti gli anni analizzati (dal 2012 al 2015);
- nell'anno 2014, ad esempio, mentre solo l'EL12 presentava un risultato di amministrazione (A) negativo, per 9 enti locali su 20, la parte disponibile del risultato di amministrazione (E) è pari o inferiore a zero.

Se E (parte disponibile del risultato di amministrazione) è di importo negativo (il risultato di amministrazione non riesce a coprire le quote vincolate, destinate ed accantonate), ed è considerato disavanzo da ripianare nel primo esercizio del bilancio di previsione.

Data l'importanza di tale operazione, il legislatore dispone di dare dimostrazione della corretta determinazione dell'accantonamento al fondo attraverso la compilazione di un

allegato, sia al bilancio di previsione sia al rendiconto; dispone, inoltre, che l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità da stanziare nel bilancio preventivo possa avvenire in maniera graduale.

Nell'anno 2015, il primo esercizio di applicazione della norma, gli enti locali non sperimentatori erano tenuti a stanziare a tale titolo almeno il 36% dell'importo quantificato nel prospetto riguardante il fondo crediti dubbia esigibilità allegato al bilancio di previsione (per gli sperimentatori tale percentuale era pari al 55%). Per tutti gli enti, nel 2016 (secondo esercizio) lo stanziamento minimo era pari al 55% dell'accantonamento, nel 2017 (terzo esercizio) al 70%, nel 2018 (quarto esercizio) all'85% ed infine, nel 2019 (quinto esercizio) dovrà essere accantonato l'intero importo. L'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità da calcolare in sede di rendiconto di esercizio dipende invece dalla percentuale di riscossione dei residui attivi degli ultimi cinque anni ed è effettuato per l'intero importo già dal primo esercizio. Ciò significa che l'importo da stanziare nel bilancio di previsione può differire da quello determinato ai fini del rendiconto. La cancellazione dei crediti dal conto del bilancio comporta una riduzione di pari importo della quota accantonata nel risultato di amministrazione.

In definitiva, l'applicazione delle nuove regole contabili ha fatto emergere disavanzi talvolta inaspettati.

Per gli enti che hanno adottato le nuove regole contabili dal 1° gennaio 2015, i criteri, le modalità e i tempi di copertura del maggiore disavanzo derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'adeguamento dei residui al principio generale della competenza finanziaria⁴⁷ sono contenuti nell'articolo 3, commi 15 e 16, del decreto legislativo n. 118/2011.

Norme specifiche per gli enti sperimentatori sono previste dall'articolo 3, commi 17 e 17-bis, del D.Lgs. n. 118/2011.

⁴⁷ Al riguardo, si consulti il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015 e il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 dicembre 2016.

5.4. Il principio della competenza economica e il risultato dell'esercizio

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, prevede che gli enti locali adottino un sistema contabile integrato per la rilevazione dei fatti gestionali sia sotto l'aspetto finanziario che economico-patrimoniale.

In tale sistema integrato, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria al fine di:

- alimentare il processo di programmazione;
- predisporre il Conto economico e lo Stato Patrimoniale e redigere il bilancio consolidato dell'amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- disporre delle informazioni per la determinazione analitica dei costi;
- verificare la situazione patrimoniale ed economica dell'ente territoriale durante l'esercizio e le attività di provvista e di impiego delle risorse;
- consentire agli *stakeholder* di conoscere le modalità di gestione delle amministrazioni pubbliche;
- perseguire le altre finalità previste dalla legge.

Il principio applicato specifica altresì che le transazioni delle pubbliche amministrazioni si distinguono in operazioni di scambio sul mercato, che generano costi sostenuti e ricavi conseguiti, ed operazioni connesse alle attività istituzionali, che generano oneri sostenuti e proventi conseguiti.

In quest'ambito, il principio della competenza economica fornisce indicazioni per l'imputazione di costi/oneri e ricavi/proventi⁴⁸. Al fine di determinare il risultato economico, tali componenti sono registrate in contabilità finanziaria sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno per i trasferimenti) e oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento. Nell'ambito di tali scritture, le spese liquidabili sono assimilate a quelle liquidate.

Il principio sottolinea la necessità di dotarsi di un *software* adeguato per garantire la concomitanza nel corso dell'esercizio delle registrazioni contabili finanziarie ed

⁴⁸ Il principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria richiama al riguardo il principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

economico-patrimoniali e per rispondere alle finalità conoscitive precedentemente esplicitate.

In quest'ambito, quindi, il *risultato dell'esercizio* "rappresenta il valore di sintesi dell'intera gestione dell'ente nell'esercizio; tale valore, calcolato come differenza tra tutti i componenti economici positivi e negativi dell'anno di riferimento, consente di esprimere un giudizio sull'andamento dell'esercizio considerato e misura l'incremento o il decremento che il patrimonio netto subisce per effetto della gestione"⁴⁹.

Il campione esaminato ha realizzato negli anni 2013, 2014 e 2015 i seguenti valori del risultato dell'esercizio (tabella 28). Nel primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale solo il 10% del campione ha conseguito un risultato negativo, nel 2014 il 30% e nel 2015 circa il 28%.

Tabella 28 - Il risultato dell'esercizio

Comune	Risultato dell'esercizio 2013	Risultato dell'esercizio 2014	Risultato dell'esercizio 2015
EL1	€ 3.374.553	- € 7.349.831	ND
EL2	€ 203.067	€ 1.200.939	€ 927.493
EL3	€ 752.955	€ 132.287	€ 826.242
EL4	€ 734.771	€ 1.594.673	€ 250.020
EL5	€ 1.539.541	€ 1.325.938	€ 4.319.336
EL6	-€ 4.878.881	-€ 2.278.799	-€ 36.564
EL7	€ 2.804.706	€ 1.408.689	€ 1.349.086
EL8	€ 1.905	€ 2.376.734	ND
EL9	€ 4.419.483	€ 3.178.859	€ 4.715.531
EL10	€ 8.575.644	€ 1.459.671	-€ 7.574.266
EL11	€ 5.751.462	€ 4.378.992	€ 307.334
EL12	€ 3.438.988	-€ 53.401.848	-€ 16.200.581
EL13	€ 49.757.627	€ 5.942.378	-€ 7.039.223
EL14	-€ 7.169.296	€ 284.772	€ 298.064
EL15	€ 2.578.557	€ 2.759.914	€ 1.159.752
EL16	€ 12.871.548	-€ 34.670.767	€ 281.896
EL17	€ 6.092.380	-€ 113.307.527	-€ 22.828.677
EL18	€ 24.784.072	€ 2.636.249	€ 33.846.246
EL19	€ 93.096.431	€ 25.794.191	€ 71.128.093
EL20	€ 9.184.070	- € 37.844.864	€ 75.953.499

Fonte: elaborazione dai dati di rendiconto 2013-2015 del campione di enti analizzato

Il risultato dell'esercizio può dividersi in diverse aree: gestione "caratteristica" (A-B), finanziaria (C e D) e straordinaria (E). Il risultato della gestione caratteristica (A-B) del Conto Economico fornisce importanti informazioni sui ricavi e costi connessi all'attività istituzionale dell'ente locale.

Dall'analisi del conto economico del campione esaminato (tabella 29 su 17 enti locali disponibili) emerge che complessivamente circa il 50% dei componenti positivi è da

⁴⁹ Biondi, 2015, p. 192. Per alcune considerazioni e primi risultati sull'argomento: Biondi, 2015; Biondi e Masi, 2016.

attribuirsi ai proventi da tributi (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, tributi propri, tributi propri derivati, etc.) mentre poco più del 50% dei componenti negativi è da attribuirsi alle prestazioni di servizi e circa il 22% ai costi del personale dipendente. Nel corso del 2014, la differenza fra i componenti positivi e negativi della gestione (A-B) è risultata negativa per il 47% degli enti locali; ciò significa che la gestione finanziaria e/o straordinaria potrebbe aver inciso positivamente sul risultato dell'esercizio di alcuni enti. Nel 2015, la situazione è migliorata, i componenti positivi della gestione hanno subito un incremento superiore a quello dei costi. I costi per prestazioni di servizi hanno subito un incremento complessivo pari al 6.23% e quelli del personale un decremento complessivo pari all'1.41%.

Tabella 29 - Principali componenti positivi e negativi della gestione

CONTO ECONOMICO	2015	% dei ricavi o dei costi sul totale	2014	% dei ricavi o dei costi sul totale	Var. % (2015-2014)
-----------------	------	-------------------------------------	------	-------------------------------------	--------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	3.299.817.809	50,68%	3.155.114.492	50,00%	4,59%
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	6.511.011.200		6.310.513.872		3,18%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	3.447.217.044	53,42%	3.245.197.976	51,09%	6,23%
13	Personale	1.411.731.143	21,88%	1.431.878.261	22,54%	-1,41%
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	6.453.628.053		6.351.467.852		1,61%

DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)	57.383.147	-40.953.980
----------------------------------------------------------------------	-------------------	--------------------

Fonte: elaborazione dai dati di rendiconto 2014-2015 del campione di enti analizzato (espressi in euro)

Nel dettaglio, nel 2014, i proventi da tributi costituiscono circa il 50% del totale dei componenti positivi della gestione con valori compresi tra un minimo del 42.78% (EL20) e un massimo del 74.98% (EL7). Il costo delle prestazioni di servizi ha inciso sul totale dei componenti negativi della gestione con valori compresi tra un minimo del 30.43% (EL11) e un massimo del 56.81% (EL16) mentre il costo del personale ha inciso sul totale dei componenti negativi con valori compresi tra un minimo del 19.45% (EL17) e un massimo del 31.18% (EL11).

Nel 2015, i proventi da tributi costituiscono circa il 50% del totale dei componenti positivi della gestione con valori compresi tra un minimo del 41.61% (EL20) e un massimo del 78.20% (EL7). Il costo delle prestazioni di servizi ha inciso sul totale dei componenti negativi della gestione con valori compresi tra un minimo del 38.18% (EL11) e un massimo del 58.76% (EL17) mentre il costo del personale ha inciso sul totale dei componenti negativi con valori compresi tra un minimo del 18.45% (EL20) e un massimo del 32.18% (EL6).

In appendice sono riportati alcuni dati raccolti per gli enti locali analizzati, i cui rendiconti erano disponibili alla data di chiusura dell'indagine.

L'analisi dei ricavi e costi nelle amministrazioni pubbliche è parte integrante del nuovo sistema di bilancio, in quanto il risultato dell'esercizio rappresenta, anche se a differenza del risultato di amministrazione solo per fini conoscitivi, un nuovo valore da monitorare. Ai sensi del principio applicato della contabilità economico-patrimoniale, infatti, l'eventuale perdita del Conto Economico deve trovare copertura nell'esercizio stesso all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione; in caso di incapienza, la somma eccedente è rinviata agli esercizi successivi. La relazione sulla gestione fornisce adeguate informazioni sulle modalità di copertura dei risultati economici negativi conseguiti.

L'analisi del Patrimonio netto del campione analizzato evidenzia che complessivamente il Fondo di dotazione è rimasto sostanzialmente stabile nel tempo; esso costituisce in media circa il 63% del Patrimonio Netto (tabella 30).

Tabella 30 - Patrimonio netto

		2015	2014	2013
A) PATRIMONIO NETTO				
I	Fondo di dotazione	13.767.771.112	13.872.818.759	13.716.231.069
II	Riserve	4.169.402.872	4.356.779.182	4.511.938.293
III	Risultato economico dell'esercizio	156.284.755	-101.162.902	116.056.902
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		18.093.458.738	18.128.435.039	18.344.226.264

Fonte: elaborazione dai dati di rendiconto 2013-2015 (espressi in euro) del campione di enti analizzato (16 enti locali)

La voce riserve racchiude le riserve da risultato economico di esercizi precedenti, da capitale e da permessi di costruire. Quest'ultima fattispecie rappresenta la parte più rilevante delle riserve.

5.5. *L'equilibrio contabile nei documenti di rendicontazione*

Dai primi risultati dell'indagine è inoltre possibile effettuare alcune iniziali considerazioni sul significato e il valore conoscitivo in particolare degli attuali indicatori di sintesi della gestione di un ente locale.

Il campione di enti locali esaminato presenta per l'anno 2013 un risultato di amministrazione sempre positivo; di questi, 2 enti locali presentano un risultato dell'esercizio negativo; nell'anno 2014, aumenta il numero di enti locali che presentano un risultato dell'esercizio negativo: essi sono 6 su 20 e uno di questi consegue anche un risultato di amministrazione negativo (Biondi e Masi, 2016, pp. 287-288). Nel 2015, sono 5 su 18 gli enti locali che presentano un risultato dell'esercizio negativo e nessuno di questi presenta un risultato di amministrazione negativo.

Qual è il significato che può attribuirsi a questi risultati di gestione?

Nella maggior parte dei casi un avanzo di amministrazione si accompagna ad un risultato economico dell'esercizio positivo (Biondi e Masi, 2016, p. 288): ciò sta a significare che, a livello finanziario, l'ente acquisisce più risorse di quelle effettivamente necessarie per lo svolgimento dell'attività amministrativa e, a livello economico, i componenti negativi (che misurano l'impiego dei fattori produttivi nell'attività di gestione) sono inferiori rispetto ai componenti positivi (prevalentemente rappresentati da tributi, fondi, trasferimenti e in misura minore da proventi derivanti da vendite, prestazioni, erogazioni di servizi). Se questa situazione si protrae nel tempo, sarebbe opportuno indagare se l'ente consegue i propri obiettivi istituzionali, soddisfacendo i propri *stakeholder*: le risorse non impiegate potrebbero infatti essere investite nel miglioramento dei beni e/o servizi offerti sia sotto il profilo quantitativo che qualitativo; in alternativa, sarebbe opportuno rideterminare e ridurre il sacrificio impositivo richiesto alla comunità amministrata (Biondi, 2013, p. 49; Biondi e Masi, 2016, p. 288).

Solo in due casi nel 2013 e cinque nel 2014 e 2015 ad un avanzo di amministrazione corrisponde un risultato economico dell'esercizio negativo. Ciò è possibile in quanto, secondo il principio della competenza economica, le utilità economiche impiegate in un esercizio non sempre coincidono con le relative movimentazioni finanziarie; pertanto può capitare che i valori finanziari mettano in evidenza risorse disponibili maggiori

rispetto a quelle necessarie per la spesa, mentre i valori economici rappresentino costi/oneri superiori rispetto ai ricavi/proventi (Biondi e Masi, 2016, p. 288).

In ogni caso, date le peculiarità del settore pubblico, entrambi i risultati conseguiti dovrebbero approssimarsi allo zero ma tale situazione non si verifica in nessuno dei casi analizzati.

Al riguardo, si ricorda infatti che, come già indicato nel paragrafo 4.5, ai sensi del principio generale n. 15 l'equilibrio di bilancio si realizza monitorando nel tempo il pareggio economico, finanziario e patrimoniale.

Dalle precedenti tabelle 24, 25 e 28, si osserva che valori più vicini al pareggio possono riscontrarsi per:

- il risultato di amministrazione, nell'EL2 nel 2012, nell'EL11 nel 2013 e nell'EL5 negli anni 2014 e 2015 (tabelle 24 e 25);
- il risultato dell'esercizio, nell'EL8 nel 2013, nell'EL3 nel 2014 e nell'EL6 nel 2015 (tabella 28).

Valori molto lontani dal pareggio invece possono riscontrarsi per:

- il risultato di amministrazione nell'EL20 (tabelle 24 e 25);
- il risultato dell'esercizio nell'EL19 nel 2013, nell'EL17 nel 2014 e infine nell'EL20 nel 2015 (tabella 28).

Tuttavia, questi valori sono collegati anche alle dimensioni dell'ente locale.

L'analisi della composizione del risultato di amministrazione è ben diversa. Come precedentemente evidenziato, in alcuni casi, la parte disponibile del risultato di amministrazione (E) risulta pari a 0 (ad esempio, per l'EL15 e l'EL16).

Al riguardo, si osserva che il legislatore prevede diverse norme restrittive con effetti sul risultato di amministrazione essendo la contabilità finanziaria il sistema adottato per fini autorizzatori; non fa lo stesso per il risultato dell'esercizio, individuato solo ai fini conoscitivi.

Tuttavia, in caso di entità pubbliche, è comunque importante investigare, anche al fine di garantirne la continuità, le ragioni che hanno determinato la perdita dell'esercizio (sia essa operativa, economica o finanziaria) e non solo elaborare meccanismi di copertura; infatti, un risultato economico negativo protratto nel tempo potrebbe indicare che le utilità prodotte sono più basse di quelle consumate e che quindi l'amministrazione pubblica sta distruggendo valore (Biondi e Masi, 2016, p. 288).

5.6. Conclusioni e riflessioni

Il sistema contabile previgente presentava una serie di criticità in quanto non costituiva uno strumento valido per il supporto del processo decisionale e il rendiconto degli enti locali non assolveva pienamente alla sua funzione conoscitiva: gli impegni ed i residui passivi comprendevano sia gli accantonamenti che i debiti futuri e ciò rendeva impossibile quantificare i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche nei confronti di terzi; gli accertamenti comprendevano, invece, i crediti futuri e non era possibile distinguere quelli di difficile esazione.

In un tale sistema, l'equilibrio finanziario risultava di fatto compromesso: la mancanza di informazioni chiare e precise sulla scadenza delle obbligazioni limitava la funzione di programmazione poiché ad obbligazioni attive a lungo termine si contrapponevano obbligazioni passive a breve termine.

Dall'analisi del campione di venti enti locali che adottano il nuovo sistema contabile dal 1° gennaio 2012 è possibile effettuare le seguenti considerazioni conclusive:

1) *Principali evidenze connesse alla contabilità finanziaria*: i vantaggi della riforma nell'applicazione del principio della competenza finanziaria "potenziata" sono individuati nella riduzione dei residui passivi e attivi e nel potenziamento delle previsioni pluriennali di bilancio.

Con riferimento al primo aspetto si osserva che il riaccertamento straordinario dei residui ha consentito alle amministrazioni territoriali di effettuare una ricognizione e un'analisi dei debiti e crediti presenti in bilancio, che ha condotto oltre ad una differente valutazione degli stessi, anche ad un miglioramento della gestione finanziaria, grazie ad una diversa redistribuzione nel tempo di debiti e crediti in virtù del criterio di esigibilità.

Con riferimento al secondo aspetto, collegato al primo, si osserva che la riforma potenzia in questo modo anche la funzione di programmazione, che consente di effettuare scelte politiche e gestionali più consapevoli e sulla base delle risorse realmente disponibili. Tuttavia, l'applicazione delle nuove regole contabili, soprattutto con l'istituzione dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, ha fatto emergere le grandi difficoltà finanziarie in cui operavano molti enti locali, per cui come risulta dall'analisi dei bilanci di previsione molte delle risorse disponibili sono impiegate non tanto nel raggiungimento degli obiettivi sociali (istruzione, ambiente,

trasporti, politiche per la famiglia) ma nella gestione finanziaria degli enti locali. Questa scelta, quasi d'obbligo, riduce le risorse dedicate agli investimenti⁵⁰ (già basse, come si evince dall'analisi degli indicatori) e quindi anche la possibilità di accrescere il valore futuro della realtà territoriale di riferimento.

Alcune criticità sono da attribuirsi al personale: emerge la necessità di valorizzarlo, attraverso la formazione, per applicare correttamente le nuove regole contabili, di dotarlo di strumenti idonei, come un *software* di contabilità aggiornato, e di stimolare la comunicazione interna, per superare le difficoltà a coinvolgere i servizi diversi da quello finanziario. Il personale rappresenta un costo che nelle amministrazioni pubbliche esaminate pesa tra il 18% e il 33% (in riduzione negli ultimi anni nel rispetto dei provvedimenti di *spending review* e dei vincoli di bilancio) e conferisce rigidità al bilancio ma probabilmente rappresenta anche una risorsa attualmente disponibile su cui far leva per migliorare l'azione pubblica.

2) *Principali evidenze connesse alla contabilità economico-patrimoniale*: le criticità connesse all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale risultano invece ricondursi alla redazione dell'inventario, al *software*, al patrimonio netto e al risultato dell'esercizio. Con riferimento al primo aspetto si osserva che l'inventariazione dei beni mobili e immobili posseduti ha richiesto una grande attenzione da parte degli enti territoriali, soprattutto con riferimento al reperimento di alcune informazioni relative a tali beni, quali ad esempio, il titolo di proprietà, il valore catastale, il costo d'acquisizione e/o di produzione. Nella maggior parte dei casi tali beni sono stati completamente ammortizzati ed il valore netto contabile risulta pari a 0.

Il *software* ha richiesto talvolta ingenti investimenti finanziari. In alcuni casi, è risultata difficile la determinazione del Patrimonio netto e del fondo di dotazione. Il risultato economico di alcuni enti locali è negativo.

È importante sottolineare che già prima della riforma, per esigenze interne, alcuni enti locali utilizzavano la contabilità analitica per centri di responsabilità/centri di costo.

In definitiva, l'analisi effettuata sugli enti locali ci consente di presentare sinteticamente nella tabella 31 le prime risposte e conclusioni della ricerca.

⁵⁰ Al riguardo, si rappresenta che sono state emanate alcune disposizioni per favorire gli investimenti, così come illustrato nel precedente paragrafo 4.5, in coerenza con gli obiettivi strategici del Governo.

Tabella 31 - Domande e prime conclusioni della ricerca

<i>In che modo il nuovo sistema contabile consente di supportare la gestione delle risorse degli enti territoriali e migliorare l'informazione sull'attività svolta dalle pubbliche amministrazioni?</i>
Il nuovo sistema di bilancio potenzia la programmazione finanziaria e la conoscenza delle risorse pubbliche realmente disponibili, per decisioni politiche e gestionali più consapevoli.
<i>Come sono allocate nei bilanci le risorse pubbliche in un'ottica di razionalizzazione della spesa?</i>
Le entrate pubbliche sono impiegate non tanto nel raggiungimento degli obiettivi sociali prioritari ma nel ripiano dei disavanzi, emersi dall'applicazione delle nuove regole contabili. L'utilizzo delle nuove basi informative per un'attenta analisi sulle modalità di impiego della spesa pubblica, derivanti dall'introduzione dell' <i>accrual accounting</i> , appare ancora debole.

In ogni caso, allo stato attuale importanti informazioni sulla situazione finanziaria di un ente locale si deducono dalla composizione del risultato di amministrazione, che ci fornisce elementi per valutare la portata di alcune evidenti criticità già emerse dal lavoro di ricerca di Anessi-Pessina, E. e Sicilia, M. (2015): si tratta della sopravvalutazione delle entrate nei bilanci di previsione. Rispetto al passato, aumenta in tal senso anche la trasparenza dei bilanci: l'ampiezza dell'accantonamento ai fondi crediti di dubbia esigibilità ci consente di comprendere meglio il fenomeno. Gli avanzi conseguiti dagli enti locali non esprimevano in passato e non esprimono risorse disponibili non impegnate per beni e/o servizi da offrire ai cittadini quanto piuttosto crediti con bassa probabilità di riscossione.

Gli stessi autori affermano che *“l'autonomia finanziaria sembra favorire la responsabilità fiscale”* (p. 837); ciò è coerente e spiega in parte quanto osservato. L'autonomia finanziaria definisce con maggiore incisività sia le competenze degli enti locali sia le attribuzioni del gettito e potrebbe indurre le amministrazioni ad operare reali azioni di recupero dei crediti non riscossi, soprattutto con riferimento a quei tributi che rappresentano il maggior introito per gli enti locali e garantiscono la sopravvivenza degli stessi⁵¹.

Si osserva inoltre che valutazioni sull'allocazione della spesa devono necessariamente accompagnarsi a valutazioni sulle modalità di finanziamento della stessa, e le azioni di recupero dei crediti non riscossi rappresentano una scelta probabilmente opportuna sia quando non è possibile aumentare la pressione tributaria, a causa degli effetti distorsivi che essa produce, sia per un problema di equità sociale e redistribuzione della ricchezza.

⁵¹ Al riguardo, si consulti anche l'articolo 1 della legge n. 248/2005, così come modificato dall'articolo 18 della legge n. 122/2010, sulla partecipazione dei Comuni al contrasto all'evasione fiscale.

Infatti, come evidenzia anche l'analisi dei bilanci di previsione, le attuali norme e vincoli di bilancio, introdotti per salvaguardare gli equilibri finanziari, provocano una contrazione delle spese destinate alle missioni fondamentali, che si collegano ai livelli dei beni e/o servizi offerti alla comunità. In questo contesto, è quindi probabile che sarà danneggiata la parte più povera della popolazione, quella che maggiormente ha già risentito degli effetti della crisi.

Allo stesso modo, un aumento della pressione fiscale incide tendenzialmente su chi già finanzia le entrate e non su chi in passato non vi ha contribuito.

La decisione di aumentare la pressione tributaria o di ridurre le spese per beni e servizi offerti rappresenta quindi sempre una perdita di benessere, soprattutto per il cittadino con un reddito medio-basso.

Sotto questo aspetto, i nuovi modelli contabili rappresentano un supporto, fornendo informazioni utili per realizzare entrambe.

Ciò premesso, le evidenze empiriche dimostrano che rispetto al passato la contabilità finanziaria, con l'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale, fornisce informazioni più complete sull'uso delle risorse pubbliche. Il nuovo sistema contabile di tipo integrato attribuisce un nuovo ruolo e significato sia al risultato di amministrazione sia al risultato dell'esercizio, che derivano dai fatti di gestione rilevati unitariamente sia sotto l'aspetto finanziario sia sotto quello economico-patrimoniale.

L'armonizzazione contabile garantisce l'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria, ma solo per fini conoscitivi. I principi contabili europei ed internazionali (EPSAS ed IPSAS) tendono ad attribuire importanza esclusiva alla contabilità economico-patrimoniale; tuttavia, questi risultati dimostrano, anche ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio degli enti locali, l'importanza delle analisi effettuate grazie all'uso congiunto dei dati (Biondi e Masi, 2016).

Capitolo 6. Gli enti regionali

6.1. *L'armonizzazione contabile e la sperimentazione*

La Regione è un ente autonomo territoriale posto ad un livello intermedio tra lo Stato e gli enti locali. Il territorio italiano è composto da venti regioni, di cui quindici a statuto ordinario e cinque a statuto speciale.

Negli ultimi anni si è assistito ad un progressivo aumento del ruolo istituzionale delle Regioni in un'ottica di decentramento e di *accountability*⁵², che ha comportato la modifica del Titolo V della Costituzione. La tendenza a delegare il potere e le responsabilità dallo Stato alle Regioni risponde all'esigenza di favorire una maggiore flessibilità della struttura organizzativa pubblica ma anche all'esigenza di facilitare il raggiungimento degli obiettivi sociali, in considerazione della maggiore conoscenza del territorio geografico e della vicinanza degli enti territoriali ai cittadini. Tale operazione avrebbe dovuto anche consentire la riduzione dei costi di gestione ed la soddisfazione dell'utente finale, in un'ottica di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

Attualmente le Regioni contribuiscono anche con proprie politiche e risorse allo sviluppo sociale ed economico del territorio italiano con un dialogo continuo non solo con la comunità amministrata ma anche con le altre istituzioni.

Nell'ambiente esterno al territorio regionale diversi sono infatti i partner istituzionali (le altre Regioni, lo Stato e l'Unione Europea) e non (società, associazioni, ordini professionali, etc.) con cui la Regione si confronta e che, talvolta, esercitano su di essa notevoli influenze. All'interno del territorio regionale, invece i maggiori interlocutori sono per lo più rappresentati da enti locali, enti e organismi strumentali, società partecipate, cittadini residenti e non residenti, il sistema imprenditoriale locale, etc.

La Regione è dotata al suo interno di una struttura organizzativa complessa, per cui è necessario curare le relazioni che si instaurano tra la parte politica, che individua gli obiettivi e gli orientamenti strategici, e la struttura amministrativa, che realizza tali obiettivi attraverso la gestione.

L'unità e la condivisione di intenti tra tali soggetti è fondamentale per il raggiungimento delle finalità sociali dell'ente: infatti se da un lato, gli organi politici comunicano le

⁵² L'intento è responsabilizzare gli amministratori che gestiscono le risorse finanziarie pubbliche, garantendo sia la regolarità dei conti sia l'efficacia della gestione.

linee di governo ai dirigenti amministrativi, che individuano e valutano i mezzi e le modalità tecniche di attuazione, dall'altro i dirigenti, essendo responsabili della gestione, rappresentano alla parte politica eventuali ostacoli e/o problematiche che possono richiedere la revisione della programmazione.

Il sistema delle relazioni istaurato dall'ente regionale con l'ambiente (esterno ed interno) e gli stimoli o le pressioni che da esso provengono (come osservato dalla *neo-institutional theory*), insieme ai relativi flussi di scambio delle informazioni fra i soggetti che direttamente o indirettamente vi appartengono, si inserisce nella *public governance* regionale e aiuta a comprendere le attività intraprese dalla stessa ai fini del benessere collettivo.

In tale contesto, l'*accountability* della Regione si dovrà basare su una valutazione:

- degli equilibri della gestione finanziaria di breve e lungo termine, quale condizione necessaria per la sua sopravvivenza;
- della convenienza e della razionalità economica delle misure politiche e gestionali intraprese, attraverso una correlazione tra i costi sostenuti e il valore pubblico creato.

Il sistema contabile adottato sembra rappresentare non solo uno strumento fondamentale per colmare le esigenze conoscitive per una razionale gestione delle risorse disponibili ma anche quello necessario per rispondere in modo adeguato alle richieste degli *stakeholder*.

Da questo punto di vista il sistema di bilancio si compone di una serie di documenti e processi che alimentano la credibilità dell'ente stesso e la fiducia che in esso si ripone sull'attività istituzionale svolta: in esso sembrano confluire aspettative, necessità e vincoli posti dal sistema di relazioni istaurato.

Forse è proprio per queste motivazioni ed in questa prospettiva che il decreto legislativo n. 118/2011 dedica ampio spazio all'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni.

In particolare, le disposizioni dell'armonizzazione sono articolate nel decreto legislativo n. 118/2011 in cinque titoli.

Il *Titolo I* contiene i principi contabili generali ed applicati per tutti gli enti territoriali (articoli 1-18-bis), il *Titolo II* definisce i principi generali e applicati specifici per il settore sanitario (articoli 19-35), il *Titolo III* riguarda l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni (articoli 36-73), il *Titolo IV* contiene l'adeguamento delle

disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale (articoli 74-77) e il *Titolo V*, le disposizioni riguardanti, in particolare, la fase di sperimentazione e quelle concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano (articoli 78-80).

Si evidenzia che il legislatore dedica ampio spazio all'armonizzazione contabile del settore sanitario, date le rilevanti competenze e responsabilità delle Regioni in materia di tutela della salute. Infatti, attualmente, sono otto le Regioni sottoposte a piani di rientro della sanità (Piemonte, Lazio, Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Calabria e Sicilia); questi ultimi sono finalizzati proprio al raggiungimento del riequilibrio dei conti dei servizi sanitari regionali oltre che alla verifica della qualità delle prestazioni rese⁵³. Come evidenziato da Torcivia (2012), l'assoggettamento ai piani di rientro ha conseguenze non indifferenti sulla *governance* regionale: le regioni interessate sono caratterizzate da vincoli in tema di *turnover* del personale, dal divieto di effettuare spese non obbligatorie e sono impossibilitate a disporre di alcune risorse finanziarie vantate nei confronti dello Stato.

Ciò premesso, nel dettaglio, nel *Titolo I* del decreto sono indicati i principi generali, a cui l'intero sistema di bilancio degli enti territoriali deve uniformarsi, ed i quattro principi applicati, che contengono norme di dettaglio ed esempi con scritture contabili.

Le disposizioni del *Titolo II* mirano a garantire in generale la trasparenza dei conti della sanità. A tal fine, le regioni assicurano l'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del servizio sanitario regionale e rendono immediato il collegamento tra le entrate e le spese sanitarie iscritte in bilancio. Le regioni che gestiscono direttamente una quota del finanziamento del proprio servizio sanitario sono dotate di una specifica struttura organizzativa e di un centro di responsabilità, denominato gestione sanitaria accentrata (GSA), che rileva, in maniera sistematica e continuativa in contabilità economico-patrimoniale, tutti i rapporti economici, patrimoniali e finanziari con le parti terze. La norma stabilisce inoltre che i flussi di cassa relativi al finanziamento del fabbisogno sanitario regionale *standard* alimentino specifici conti correnti (a seconda della destinazione, le risorse della sanità affluiscono in conti di tesoreria unica intestati alle singole regioni o appositi conti correnti presso i tesorerieri delle regioni).

⁵³ Il Ministero della Salute affianca le Regioni nel raggiungimento degli obiettivi previsti dai Piani attraverso il SIVEAS.

Il responsabile della gestione accentrata è nominato dalla stessa regione ed è tenuto in particolare alla redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato della sanità. L'approvazione di tali documenti contabili (sia del bilancio preventivo economico annuale consolidato sia del bilancio d'esercizio consolidato del Servizio Sanitario Regionale) è di competenza della giunta regionale.

Il *Titolo III* riguarda l'ordinamento finanziario e contabile delle Regioni; esso disciplina i bilanci delle regioni ai sensi dell'articolo 117, comma 2, lettera e), della Costituzione. Al riguardo, si specifica che l'articolo 3 della legge costituzionale n. 1/2012 ha modificato l'articolo 117, secondo e terzo comma della Costituzione, attribuendo allo Stato la competenza esclusiva ad armonizzare i bilanci pubblici (in tal modo, la potestà legislativa in tale materia si trasforma da concorrente ad esclusiva).

Nel Titolo III, di rilievo è il secondo comma dell'articolo 36, sul ruolo della finanza regionale in ambito europeo e nazionale.

In tema di armonizzazione, è bene sottolineare che le regioni rispetto agli enti locali hanno una maggiore autonomia e potestà legislativa in materia di contabilità; esse adottano una legge di stabilità regionale che si riferisce a tutto il periodo compreso nel bilancio di previsione e che definisce le norme per realizzarne gli effetti finanziari previsti per il primo anno, nel rispetto di quanto disposto dal principio applicato sulla programmazione (allegato n. 4/1 al decreto in esame).

Infine, il *Titolo IV* contiene l'adeguamento delle disposizioni riguardanti la finanza regionale e locale e il *Titolo V* le disposizioni riguardanti in particolare la fase di sperimentazione e quelle concernenti le Regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano, per le quali il decreto si applica in conformità ai relativi statuti.

Nel 2012, oltre agli enti locali, anche le Regioni decisero di partecipare alla fase di sperimentazione delle nuove norme contabili; inizialmente furono cinque, cioè la Lombardia, il Lazio, la Campania, la Basilicata e la Sicilia. Tuttavia, la successiva sentenza n. 178 del 2 luglio 2012 della Corte Costituzionale stabilì l'incostituzionalità della sperimentazione per le Regioni a statuto speciale, per cui la Regione Sicilia sospese la sperimentazione con legge regionale n. 45/2012.

La Regione Campania invece partecipò alla prima fase della sperimentazione ma poi fu esclusa a decorrere dal 18 novembre 2014 con il decreto del Ministero dell'Economia e

delle Finanze del 6 novembre 2014. Le motivazioni formali di tale esclusione risiedono nella mancata trasmissione della delibera di riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2012, in seguito alla richiesta del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

6.2. I bilanci di previsione

Dopo una breve rassegna del sistema contabile armonizzato regionale, come è stato fatto per gli enti locali, sono stati analizzati i dati dei bilanci di previsione delle tre Regioni (indicate come ER1, ER2 e ER3) che hanno partecipato alla sperimentazione dall'anno 2012 per alcune prime considerazioni di carattere generale; successivamente è stato trattato in maniera più approfondita il caso della Regione Campania.

Si riportano, al tal fine esclusivamente i dati estratti dai bilanci di previsione 2016 delle Regioni citate. Si osserva che la struttura delle entrate del bilancio regionale è simile a quella esaminata nel capitolo 5 dedicato agli enti locali.

Come accade per gli enti locali, la maggior parte delle entrate nel bilancio di previsione dell'ER1 alimenta il Titolo I (circa il 54% sul totale titoli nel 2016); tuttavia la composizione delle entrate è diversa così come lo è la percentuale delle entrate di ogni titolo sul totale delle entrate (tabella 32).

Tabella 32 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER1

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016			media
		2016	2017	2018	
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	53,83	59,19	59,58	57,53
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	1,67	0,83	0,72	1,07
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	2,80	3,06	3,07	2,98
TITOLO 4	Entrate in conto capitale	1,16	0,97	0,49	0,87
TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	1,17	0,85	0,84	0,95
TITOLO 6	Accensione prestiti	7,73	0,00	0,00	2,58
TITOLO 7	Anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere	2,94	3,27	3,29	3,17
TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	28,70	31,84	32,01	30,85
Totale Titoli		100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

Ad esempio, la maggior parte delle entrate delle Regioni che confluiscono nel Titolo I sono costituite dalla compartecipazione al gettito IVA, dall'imposta sulle attività produttive (IRAP), dall'addizionale regionale all'IRPEF, dalla tassa automobilistica e dalle compartecipazioni sulle accise benzina e gasolio e sono per lo più strettamente collegate alla situazione economica generale del paese.

Il Titolo II accoglie i trasferimenti correnti da altre pubbliche amministrazioni, cioè i trasferimenti dallo Stato alle Regioni ma anche le risorse finanziarie provenienti dall'UE.

Il Titolo IX, che accoglie le entrate per conto terzi e le partite di giro, è alimentato sostanzialmente dalle ritenute erariali, previdenziali e assistenziali del personale dipendente, dall'IVA e dai depositi cauzionali relativi alle gare d'appalto.

Dal lato della spesa, si osserva che, pur con le inevitabili e dovute eccezioni, la maggior parte delle Missioni ha la stessa finalità e denominazione di quelle previste per gli enti locali.

L'analisi dei dati contabili evidenzia che la spesa nel bilancio di previsione (2016-2018) dell'ER1 (tabella 33), si ripartisce sostanzialmente nelle seguenti missioni: Missione 10 – Trasporti e diritto alla mobilità (4,5% nel 2016) e Missione 13 – Tutela della salute (non presente negli enti locali).

Nella Missione 13 sono ovviamente impiegate la maggior parte delle risorse regionali (il 53% circa sul totale nel 2016).

La Missione 99, al pari del titolo 9 delle entrate, rappresenta invece per sua natura una voce residuale che raccoglie le partite di giro e quindi non esprime alcuna informazione sulle modalità di allocazione delle entrate fra le diverse funzioni della Regione.

Tabella 33 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER1

Missione	Denominazione	Previsioni 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	3,70	3,01	2,98
3	Ordine pubblico e sicurezza	0,02	0,02	0,03
4	Istruzione e diritto allo studio	0,98	0,93	0,93
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	0,05	0,02	0,02
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,04	0,02	0,00
7	Turismo	0,12	0,06	0,06
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0,32	0,18	0,00
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	0,25	0,15	0,13
10	Trasporti e diritto alla mobilità	4,45	4,22	4,10
11	Soccorso civile	0,06	0,05	0,05
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	0,31	0,23	0,30
13	Tutela della salute	53,32	53,86	54,28
14	Sviluppo economico e competitività	0,69	0,47	0,24
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	0,36	0,33	0,28
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	0,20	0,19	0,18
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,17	0,14	0,09
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,12	0,11	0,10
19	Relazioni internazionali	0,03	0,00	0,00
20	Fondi e accantonamenti	0,58	0,22	0,17
50	Debito pubblico	0,43	0,79	0,78
60	Anticipazioni finanziarie	3,14	3,26	3,29
99	Servizi per conto terzi	30,65	31,74	32,01
	Totale Missioni	100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

Si osserva inoltre che la disciplina sull'armonizzazione ha reso più evidente il collegamento tra le uscite delle Regioni e le entrate degli enti locali, come accade ad esempio nel caso dei contributi agli investimenti. Si premette che i contributi destinati agli enti locali possono provenire da risorse proprie della Regione ma possono anche essere finanziati dallo Stato. In ogni caso, la norma stabilisce che ogni amministrazione pubblica deve comunicare alle altre amministrazioni pubbliche interessate le spese impegnate a loro favore, per consentirne la corretta contabilizzazione in entrata.

Nel bilancio di previsione 2016-2018 dell'ER2 diminuisce, rispetto a quello dell'ER1, la percentuale delle entrate del Titolo I (circa il 46% sul totale nel 2016) ma aumenta quella del Titolo VI (circa 8,5% sul totale nel 2016) riguardante l'accensione di prestiti (tabella 34).

Tabella 34 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER2

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016			media
		2016	2017	2018	
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	45,88	53,15	53,48	50,84
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	2,85	2,83	2,77	2,82
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	1,40	1,45	1,08	1,31
TITOLO 4	Entrate in conto capitale	1,20	1,15	1,61	1,32
TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,38	0,06	0,06	0,17
TITOLO 6	Accensione prestiti	8,43	0,75	0,38	3,19
TITOLO 7	Anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere	4,59	0,00	0,00	1,53
TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	35,26	40,61	40,62	38,83
Totale Titoli		100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

Sempre rispetto all'ER1, minore è la percentuale della spesa che confluisce nella Missione 13 (circa il 33% sul totale nel 2016) (tabella 35).

Tabella 35 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER2

Missione	Denominazione	Previsioni 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	2,67	2,55	2,58
2	Giustizia	0,00	0,00	0,00
3	Ordine pubblico e sicurezza	0,01	0,00	0,00
4	Istruzione e diritto allo studio	0,45	0,29	0,18
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	0,23	0,14	0,12
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,03	0,01	0,04
7	Turismo	0,04	0,03	0,02
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	0,63	0,05	0,04
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	0,72	0,34	0,33
10	Trasporti e diritto alla mobilità	3,44	3,44	4,09
11	Soccorso civile	0,17	0,05	0,04
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	0,76	0,45	0,36
13	Tutela della salute	33,04	36,38	36,53
14	Sviluppo economico e competitività	0,42	0,33	0,31
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1,19	0,43	0,35
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	0,22	0,16	0,16
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,18	0,02	0,03
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,11	0,05	0,04
19	Relazioni internazionali	0,00	0,00	0,00
20	Fondi e accantonamenti	20,90	20,55	20,24
50	Debito pubblico	1,49	2,13	1,78
60	Anticipazioni finanziarie	3,87	0,04	0,05
99	Servizi per conto terzi	29,43	32,54	32,71
Totale Missioni		100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

Infine, le entrate del bilancio di previsione 2016-2018 dell'ER3 si concentrano sostanzialmente nel titolo I (circa il 41% sul totale nel 2016) e, a differenza delle altre regioni esaminate, nel titolo IV (circa il 26% sul totale nel 2016) (tabella 36).

Tabella 36 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER3

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016			media
		2016	2017	2018	
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	41,40	50,96	57,38	49,91
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	4,73	4,16	1,24	3,37
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	0,93	0,85	0,91	0,90
TITOLO 4	Entrate in conto capitale	26,37	14,20	9,47	16,68
TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	0,00	0,00	0,00	0,00
TITOLO 6	Accensione prestiti	3,50	2,92	1,15	0,00
TITOLO 7	Anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere	0,76	0,94	1,05	0,92
TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	22,31	25,96	28,80	25,69
Totale Titoli		100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

Più interessante appare la distribuzione delle spese tra le Missioni (tabella 37). Le risorse destinate alla Missione 13 - Tutela della salute nel 2016 rappresentano circa il 31% sul totale. Maggiori sono le risorse destinate ad altre Missioni, quali la Missione 9 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente (circa il 9% sul totale nel 2016), la Missione 14 - Sviluppo economico e competitività (circa l'8% sul totale nel 2016) e la Missione 10 - Trasporti e diritto alla mobilità (quasi l'8% sul totale nel 2016).

Tabella 37 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER3

Missione	Denominazione	Previsioni 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	4,26	4,29	4,38
2	Giustizia	0,01	0,00	0,00
4	Istruzione e diritto allo studio	2,44	1,39	0,70
5	Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali	1,23	0,78	0,34
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,27	0,16	0,08
7	Turismo	0,16	0,21	0,15
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	2,69	0,86	0,47
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	8,68	6,26	3,60
10	Trasporti e diritto alla mobilità	7,60	6,28	7,40
11	Soccorso civile	3,00	0,16	0,15
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1,98	1,54	1,29
13	Tutela della salute	31,09	40,01	42,55
14	Sviluppo economico e competitività	8,20	4,27	2,77
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1,89	1,46	1,28
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1,29	1,09	0,99
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	1,09	0,63	0,65
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	0,44	1,07	0,01
20	Fondi e accantonamenti	1,20	0,57	0,85
50	Debito pubblico	1,68	2,26	2,51
60	Anticipazioni finanziarie	0,69	0,94	1,05
99	Servizi per conto terzi	20,14	25,78	28,80
	Totale Missioni	100,00	100,00	100,00

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018

6.3. I risultati della rendicontazione

In ultima analisi, si riportano nella tabella 38 i risultati conseguiti dalle Regioni (se disponibili) così come risultano dai rendiconti finanziari (2013, 2014 e 2015) pubblicati sul sito istituzionale.

Tabella 38 - Risultati delle Regioni (2013-2015)

Regione	Risultato di amministrazione 2013	Risultato di amministrazione 2014	Risultato di amministrazione 2015
ER1	2.777.745.213	1.304.732.332	-627.966.357
ER2	ND	-2.969.223.527	ND
ER3	646.426.914	645.602.246	ND
	Parte disponibile del risultato di amministrazione 2013 (E)	Parte disponibile del risultato di amministrazione 2014 (E)	Parte disponibile del risultato di amministrazione 2015 (E)
ER1	-1.465.533.038	-1.409.832.945	-2.186.478.972
ER2	ND	-3.882.005.409	ND
ER3	-12.555.698	-27.746.263	ND
	Risultato dell'esercizio 2013	Risultato dell'esercizio 2014	Risultato dell'esercizio 2015
ER1	487.003.441	190.170.230	152.884.025
ER2	-628.206.467	-1.790.666.886	ND
ER3	361.927.473	29.646.519	ND

Fonte: elaborazione dati dai rendiconti finanziari 2013, 2014 e 2015

L'ER1 ha una situazione di partenza molto positiva, sia sul lato finanziario che economico, con un risultato di amministrazione pari a € 2.777.745.213,00 e un risultato di esercizio pari a € 487.003.441,00, tuttavia, come già evidenziato per gli enti locali, la parte disponibile del risultato di amministrazione è negativa; il risultato di amministrazione non è sufficiente a coprire le quote accantonate e vincolate. Nel corso del tempo, i risultati peggiorano.

L'ER2 presenta una situazione finanziaria ed economica negativa.

Le osservazioni sulla situazione finanziaria ed economica dei risultati conseguiti dall'ER3 sono analoghi a quelle esposte per l'ER1, pur considerando le diverse caratteristiche dei territori in termini dimensionali e di sviluppo economico.

Con maggiori approfondimenti sono invece di seguito analizzate le modalità di attuazione dell'armonizzazione contabile in Regione Campania.

6.4. La Regione Campania

La Campania è una Regione del Sud d'Italia con una popolazione residente pari a 5.850.850 abitanti (dati Istat al 01.01.2016) distribuita in 550 comuni (tabella 39). La popolazione è quasi pari a quella della Regione Lazio, con 5.888.472 abitanti (dati Istat al 01.01.2016) e a circa il 60% di quella lombarda. La Regione si distingue dalle altre

per l'alta densità abitativa e l'ampio numero di comuni (terza solo alla Lombardia ed il Veneto).

Tabella 39 - Residenti in Campania

	Popolazione residente	N° di Comuni
Napoli	3.113.898	92
Salerno	1.106.506	158
Caserta	924.414	104
Avellino	425.325	118
Benevento	280.707	78
Totale	5.850.850	550

Fonte: elaborazione dati Istat

In generale, è considerata una Regione dotata di un elevato patrimonio storico – artistico ed interessanti possibilità di sviluppo economico, ma con un alto tasso di disoccupazione, soprattutto giovanile, e di criminalità. Per le caratteristiche sociali, economiche e territoriali che la contraddistinguono ha ricevuto nel tempo diversi finanziamenti dallo Stato e dall'Unione Europea.

Per ulteriori approfondimenti sull'armonizzazione contabile degli enti regionali, in questa seconda fase della ricerca, è stata scelta la Campania proprio perché rappresenta una realtà regionale complessa, che ha partecipato alla sperimentazione ma non è riuscita a completare tutto il percorso. Questo caso ci sembra meritevole di osservazione perché il processo di armonizzazione, pur essendo iniziato dal 1° gennaio 2015, non è completo e sono ancora molte le difficoltà riscontrate dagli enti territoriali nell'attuazione delle norme.

Ciò premesso, importanti motivazioni condussero nel 2011 la Regione Campania a partecipare alla fase di sperimentazione della riforma contabile.

Si osserva che, in generale, diverse sono le pressioni istituzionali che possono precedere l'introduzione di una riforma. In questo caso, le spinte per il cambiamento provenivano in particolar modo dai rappresentanti della politica, dalle associazioni e dagli studiosi (Bruno, 2014).

A partire dal 2009, infatti, dato il contesto di crisi, l'obiettivo di Governo era responsabilizzare gli amministratori territoriali nella gestione delle risorse finanziarie. A tal fine, come già precedentemente osservato, era stata emanata la legge sul federalismo fiscale e suoi decreti attuativi, di cui uno era proprio il D.Lgs. n. 118/2011.

L'aumento del debito pubblico italiano in un contesto di prolungata situazione economica sfavorevole provocava delle preoccupazioni anche a livello europeo e richiedeva un immediato controllo e razionalizzazione dell'uso delle risorse pubbliche.

Il modello di *governance* italiano, disegnato secondo Costituzione su diversi livelli gerarchici (Stato, Regioni, Province e Comuni), favoriva l'attuazione del cambiamento poiché prevede che ogni ente territoriale abbia competenze e risorse proprie.

La diminuzione delle entrate pubbliche si è tramutata in un taglio dei trasferimenti dallo Stato agli enti territoriali; tuttavia, questa operazione doveva bilanciarsi con un crescente livello di autonomia degli enti, che in realtà è stato attuato solo parzialmente.

In quel contesto, l'adesione alla fase di sperimentazione della riforma contabile consentiva: a) l'accesso ai meccanismi di premialità; b) di introdurre in maniera graduale i nuovi principi contabili. Queste furono le principali motivazioni che condussero alcuni enti territoriali, tra cui la Regione Campania, ad intraprendere tale percorso.

A tal fine, il primo anno di avvio dei lavori fu individuato un responsabile della sperimentazione e istituito un gruppo di lavoro composto da funzionari sia dell'area bilancio che di altre aree. Con delibera della giunta regionale del 28 marzo 2012, n. 159 furono così adottati i nuovi schemi di bilancio.

Nel secondo anno di sperimentazione, il bilancio di previsione redatto nel rispetto dei nuovi principi ha assunto valore giuridico (a differenza del primo anno in cui era redatto solo ai fini conoscitivi) e la giunta regionale approvò il bilancio gestionale per gli anni 2013, 2014 e 2015 con deliberazione n. 1702 del 3 giugno 2013; con riferimento alla gestione sanitaria, con il decreto del commissario ad acta n. 80/2012 fu introdotta la GSA, con l'ausilio della società di consulenza esterna KPMG (Bruno, 2013).

Il terzo anno comportò tuttavia l'esclusione della Regione dalla sperimentazione contabile; tale decisione del Ministero dell'Economia e delle Finanze ha determinato per la regione Campania:

- a) la continuità del rispetto delle disposizioni del Titolo I del D.Lgs. n. 118/2011 e del D.P.C.M. 28 dicembre 2011 fino al termine dell'esercizio 2014;
- b) il mancato accesso al sistema premiante previsto per l'esercizio 2013 a favore degli enti in sperimentazione;

c) l'esecuzione del riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2013 per la predisposizione del rendiconto 2013.

La Regione Campania è stata quindi considerata «partecipante alla sperimentazione» per la disciplina riguardante: il riaccertamento straordinario dei residui, gli schemi di bilancio, l'esercizio provvisorio e le variazioni di bilancio.

Nel proseguire la sperimentazione contabile la Regione Campania ha incontrato diverse criticità, alcune delle quali devono considerarsi analoghe a quelle riscontrate già per gli enti locali, come l'introduzione dei nuovi criteri di determinazione delle attività possedute, le diverse competenze del personale in materia di contabilità e la modernizzazione dell'ICT *system*.

Talvolta, per affrontare tali comuni problematiche gli enti in sperimentazione hanno sostenuto costi più o meno elevati; la scarsità delle risorse finanziarie, come nel caso della Regione Campania, poteva pertanto rappresentare un impedimento alla prosecuzione del progetto (Bruno, 2013).

Attualmente in Regione Campania, l'introduzione delle nuove regole contabili e la predisposizione dei nuovi documenti di bilancio continua, seppur con qualche eccezione dovuta alla sua parziale partecipazione alla sperimentazione, nel rispetto delle scadenze e secondo le modalità previste dal 1° gennaio 2015 per tutti gli enti territoriali, cioè le Regioni a Statuto ordinario e gli enti locali. Il decreto legislativo n. 118/2011 subisce ancora integrazioni e modifiche sulla base delle osservazioni e delle risultanze contabili degli enti e del contesto di riferimento nazionale e internazionale; pertanto, il processo può considerarsi ancora in evoluzione.

Dall'anno 2015, molte sono state le attività intraprese in Regione Campania ai fini del rispetto delle nuove disposizioni normative, che hanno coinvolto in maniera diretta l'area bilancio ma anche tutta la struttura organizzativa della Regione. Di seguito, sono descritti alcuni documenti approvati, insieme alle attività predisposte per la loro realizzazione.

Entro la fine dell'anno 2015, è stato ad esempio redatto in via sperimentale il primo documento di programmazione economica e finanziaria regionale (DEFRC 2016-2018). La predisposizione di tale documento ha richiesto la collaborazione di tutti gli assessorati e i relativi dipartimenti, nonché la condivisione degli obiettivi in esso

espressi. A tal fine, sono state organizzate riunioni dedicate e ognuno ha offerto un suo contributo per la stesura finale del documento. Gli incontri hanno rappresentato un'occasione di scambio di conoscenze e competenze ma anche un momento proficuo per affrontare e superare problematiche complesse.

Nel suo secondo anno di stesura, il DEFRC (2017-2019) si arricchisce di nuovi elementi anche perché cresce l'interesse per partecipazione ai lavori.

Nello specifico, il documento si divide in tre parti: nella prima parte è definito il contesto economico e sociale della Campania, nella seconda parte è espressa la strategia regionale e gli obiettivi della Giunta nel contesto generale del Paese e dell'Europa mentre nella terza parte, sono rappresentati in schede riassuntive gli obiettivi strategici della Regione, indicando sia i diversi attori coinvolti sia le linee d'azione.

Gli obiettivi strategici riguardano le diverse aree di competenza della Regione, cioè: il lavoro; la tutela della salute; l'armonizzazione contabile regionale, l'efficientamento amministrativo e la valutazione delle *performance*; l'ambiente e il territorio; i trasporti; l'Università, la ricerca e l'innovazione; l'istruzione e la formazione; la sicurezza e legalità; la Programmazione regionale strategica dei fondi europei; la programmazione per lo sviluppo delle attività produttive; le politiche sociali; le pari opportunità e il contrasto alla violenza di genere; il demanio e il patrimonio; il patrimonio culturale; le Universiadi 2019; le politiche per l'immigrazione; il sistema informatico per le informazioni; l'apertura internazionale.

Sempre nell'anno 2016, è stata predisposta la nota di aggiornamento al DEFRC 2017-2019 che contiene ulteriori integrazioni al documento ed esprime analiticamente gli obiettivi pluriennali per direzione.

Oltre al DEFRC 2016-2018, nell'anno 2015, è stato predisposto anche il bilancio di previsione 2016-2018. La tabella 40 mostra le entrate del bilancio di previsione per titoli.

Tabella 40 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016		
		2016	2017	2018
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	11.629.487.908	11.637.352.908	11.642.182.908
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	952.585.347	912.445.505	896.130.716
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	534.363.694	533.817.145	444.431.806
TITOLO 4	Entrate in conto capitale	273.430.520	88.094.599	60.749.682
TITOLO 5	Entrate da riduzione di attività finanziarie	110.000	110.000	110.000
TITOLO 6	Accensione prestiti	0	0	0
TITOLO 7	Anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000
TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	5.309.364.030	5.306.197.648	5.305.761.548
Totale Titoli		19.699.341.499	19.478.017.805	19.349.366.660

Fonte: elaborazione sul bilancio di previsione 2016-2018 (dati espressi in euro)

Come già osservato per le altre Regioni, la maggior parte delle entrate della Campania, complessivamente pari a circa 20 miliardi, alimenta il Titolo I e il Titolo II (tabella 41). Nel dettaglio, le entrate del Titolo I (59% sul totale nel 2016) sono composte dal fondo perequativo nazionale sulla compartecipazione IVA, dalla compartecipazione al gettito IVA, dall'IRAP sanità e dall'IRAP non sanità, dall'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Tabella 41 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania (%)

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016			
		2016	2017	2018	media
TITOLO 1	Entrate Correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	59,03	59,75	60,17	59,65
TITOLO 2	Trasferimenti correnti	4,84	4,68	4,63	4,72
TITOLO 3	Entrate Extratributarie	2,71	2,74	2,30	2,58
TITOLO 7	Anticipazioni da Istituto tesoriere/cassiere	5,08	5,13	5,17	5,13
TITOLO 9	Entrate per conto terzi e partite di giro	26,95	27,24	27,42	27,20

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018 (dati espressi in percentuale)

Gli introiti che provengono da tributi propri derivano sostanzialmente dalla tassa automobilistica regionale, i proventi derivanti dal recupero della tassa automobilistica regionale dovuta per annualità d'imposta pregresse, dall'incremento del 10% della tassa automobilistica regionale destinato al finanziamento di spesa non sanitaria.

Si evidenzia che le entrate correnti più significative del Titolo I nel bilancio di previsione triennale 2016-2018 della Regione Campania sono:

- la tassa automobilistica regionale, grazie alle attività di controllo programmate e all'ampio raggio di annualità coinvolte;
- l'imposta regionale sulle emissioni sonore degli aeromobili (IRESA), introdotta dall'articolo 1, commi 69-177, legge regionale 6 maggio 2013, n. 6, grazie alle attività poste in essere per la piena applicazione del tributo;
- l'addizionale sull'imposta di consumo gas-metano (legge regionale 3 aprile 1991, n. 7 e decreto legge 20 gennaio 1992, n. 11), le cui entrate dovrebbero essere in linea con i pagamenti spontanei realizzati negli anni d'imposta precedenti;
- la tassa regionale per il diritto allo studio universitario (articolo 3, comma 20, legge 28 dicembre 1995, n. 549), le cui entrate, finalizzate a finanziare le borse di studio per gli studenti universitari meritevoli e bisognosi, dovrebbero essere in linea con i pagamenti realizzati negli anni precedenti;
- l'imposta regionale sulla benzina per autotrazione (articolo 3, legge regionale 24 dicembre 2003, n. 28), di cui le entrate stimate rispecchiano le riscossioni realizzate nei precedenti esercizi.

Le principali voci delle entrate collegate al federalismo fiscale, così come indicato nei documenti contabili, sono invece:

- l'imposta regionale sulle attività produttive (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), destinata per il 60% al finanziamento della sanità. L'importo indicato si basa sulla stima del gettito delle manovre fiscali elaborata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione studi e ricerche economico fiscali e comunicata alla Regione, ai sensi dell'articolo 77-quater, comma 6, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112. La riduzione delle entrate derivanti dalle maggiorazioni delle aliquote IRAP, rispetto all'anno precedente, sono da attribuirsi alle agevolazioni introdotte dalla legge n. 190/2014 (articolo 1, commi 20 e 21) che hanno determinato una riduzione della base imponibile: esse sono state solo parzialmente compensate dal contributo statale introdotto dal decreto legge n. 78/2015 (articolo 8, comma 13/duodecies). Un'altra importante fonte di entrata a titolo di IRAP è rappresentata dal gettito derivante dalla lotta all'evasione fiscale dell'Agenzia delle Entrate;

- l'addizionale regionale all'IRPEF (articolo 50, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), di cui circa il 58% destinati al finanziamento della sanità, sono previsti sulla base della stima del gettito delle manovre fiscali, elaborata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione studi e ricerche economico fiscali, in conseguenza delle maggiorazioni di aliquota dell'addizionale regionale all'IRPEF. Anche per l'addizionale regionale all'IRPEF un'importante fonte di entrata è rappresentata dal gettito proveniente dalla lotta all'evasione fiscale dell'Agenzia delle Entrate;
- la compartecipazione al gettito IVA (articolo 2, comma 4, lettera a), D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56 e fondo perequativo ex articolo 7 D.Lgs. 18 febbraio 2000, n. 56), il cui gettito insieme al fondo perequativo è interamente destinato al finanziamento della sanità.

Nel Titolo II, i trasferimenti correnti sono rappresentati dal fondo nazionale per il concorso finanziario dello Stato agli oneri del trasporto pubblico locale, anche ferroviario, nelle regioni a statuto ordinario (articolo 16-bis, decreto legge 6 luglio 2012, n. 95).

Nel Titolo III, le entrate extratributarie derivano dal servizio sanitario nazionale per la mobilità attiva extraregionale.

Nel Titolo IV, le entrate in conto capitale sono da attribuirsi al fondo sviluppo e coesione, piano di azione e coesione I e III fase. Nel Titolo VII sono previste le anticipazioni dall'istituto tesoriere.

Di seguito, è invece indicata la ripartizione delle spese regionali sia per titoli (tabella 42) che per Missioni (tabella 43).

Al riguardo, si evidenzia che gli importi del titolo 7 e titolo 9 delle entrate, sono rispettivamente pari agli importi del titolo 5 e al titolo 9 delle spese.

L'importo della copertura del disavanzo tecnico da riaccertamento dei residui è invece pari a € 54.068.074,00 per ciascuno anno.

Tabella 42 - Spese per titoli (2016-2018)

Titolo	Denominazione	Previsioni 2016			%		
		2016	2017	2018	2016	2017	2018
TITOLO 1	Spese correnti	12.352.211.046	12.336.473.493	12.236.970.761	61,74	62,48	63,24
TITOLO 2	Spese in conto capitale	1.035.342.579	785.236.644	488.640.675	5,18	3,98	2,53
TITOLO 3	Spese per incremento di attività finanziarie	110.000	110.000	110.000	0,00	0,00	0,00
TITOLO 4	Rimborso prestiti	254.632.658	262.869.754	263.815.602	1,27	1,33	1,36
TITOLO 5	Chiusura anticipazioni ricevute da istituto Tesoriere/Cassiere	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	5,00	5,06	5,17
TITOLO 9	Uscite per conto terzi e partite di giro	5.309.364.030	5.306.197.648	5.305.761.548	26,54	26,87	27,42
	Copertura disavanzo tecnico da riaccertamento straordinario dei residui	54.068.074	54.068.074	54.068.074	0,27	0,27	0,28

TOTALE **20.005.728.387** **19.744.955.613** **19.349.366.660**

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018 (dati espressi in euro)

Nella tabella 43 sono espone le spese per missioni per darne una rappresentazione gestionale.

L'analisi dei dati contabili evidenzia che la spesa nel bilancio di previsione (2016-2018) della Regione Campania, si ripartisce maggiormente nelle seguenti missioni: Missione 13 – Tutela della salute e Missione 10 – Trasporti e diritto alla mobilità (tabella 43).

Tabella 43 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania

Missione	Denominazione	Previsioni 2016			%		
		2016	2017	2018	2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	498.412.228	489.754.146	481.960.039	2,49	2,48	2,49
4	Istruzione e diritto allo studio	86.871.566	74.376.500	74.376.500	0,43	0,38	0,38
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	98.556.909	46.921.216	28.008.100	0,49	0,24	0,14
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	331.155.690	270.843.180	192.317.776	1,66	1,37	0,99
10	Trasporti e diritto alla mobilità	697.780.797	683.591.451	683.061.362	3,49	3,46	3,53
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	51.690.193	22.095.373	22.095.373	0,26	0,11	0,11
13	Tutela della salute	10.550.780.213	10.555.858.854	10.540.041.305	52,74	53,46	54,47
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	100.462.436	18.971.950	18.971.950	0,50	0,10	0,10
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	228.691.551	223.270.227	218.270.227	1,14	1,13	1,13
20	Fondi e accantonamenti	335.912.537	404.263.565	157.915.201	1,68	2,05	0,82
50	Debito pubblico	508.979.113	507.506.285	501.409.457	2,54	2,57	2,59
60	Anticipazioni finanziarie	1.001.000.000	1.001.000.000	1.001.000.000	5,00	5,07	5,17
99	Servizi per conto terzi	5.309.364.030	5.306.197.648	5.305.761.548	26,54	26,87	27,42
	Totale Missioni	20.005.728.388	19.744.966.613	19.349.356.560			

Fonte: elaborazione bilancio di previsione 2016-2018 (dati espressi in euro)

Nella Missione 13 sono ovviamente impiegate la maggior parte delle risorse regionali, mentre, come già indicato in precedenza, la Missione 99 non esprime alcuna informazione sulle modalità di allocazione delle entrate fra le diverse funzioni della Regione.

Un'attenzione particolare meritano gli importi che confluiscono nella Missione 50 – Debito pubblico e nella Missione 60 – Anticipazioni finanziarie. La prima è destinata al rimborso dei prestiti di lungo termine della Regione (quota capitale e quota interessi) mentre la seconda ha quasi la stessa funzione delle partite di giro (anticipazioni di tesoreria) anche se in essa è compreso il costo delle anticipazioni.

Si osserva che escludendo dall'importo totale di circa 20 miliardi, la Missione 60, la Missione 99 e la copertura del disavanzo tecnico derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, per le motivazioni precedentemente indicate, le risorse disponibili si riducono a 14 miliardi di euro.

In realtà, quindi, il bilancio regionale si articola in quattro funzioni fondamentali: tutela della salute (il 53% sul totale nel 2016), trasporti e diritto alla mobilità (3,50% nel 2016), servizi istituzionali, generali e di gestione (2,50% nel 2016) e sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente (1,70% nel 2016).

Il bilancio della regione Campania è un bilancio molto rigido: più del 90% della spesa complessiva di circa 20 miliardi di euro è rappresentato da spese vincolate ad entrate correlate.

La parte libera di circa 1,5 miliardi è spesa obbligatoria non comprimibile; in essa le quote più rilevanti, infatti, riguardano le spese connesse ai servizi istituzionali, generali e di gestione (di cui la maggior parte sono spese di personale), le spese connesse alla tutela dell'ambiente, la difesa suolo, lo smaltimento rifiuti e la gestione del servizio idrico, le spese relative alla gestione ed all'erogazione dei servizi relativi alla mobilità sul territorio, le spese per erogazioni alle altre amministrazioni locali (di cui quasi 200 milioni sono destinati ai comuni per contributi ai sensi dell'ex legge regionale n. 51/1978) e le spese per pagamento delle quote interessi e delle quote capitale sui mutui e sui prestiti assunti dall'ente⁵⁴.

La spesa vincolata, al netto delle partite di giro di € 5.309.364.030,00 e le anticipazioni di tesoreria (€ 1.000.000.000,00), è quindi composta prevalentemente da spesa per

⁵⁴ Cfr. DEFRC 2017- 2019.

sanità; la restante parte della spesa vincolata è costituita dalla spesa per istruzione e diritto allo studio, assetto del territorio ed edilizia abitativa, sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente, trasporti su terra, mare e gomma, politiche sociali, politiche del lavoro e formazione professionale, fondi ed accantonamenti, pagamento debito pubblico⁵⁵.

* * *

Ai fini dell'armonizzazione, ulteriori attività che sono state intraprese in Regione Campania sono quelle finalizzate alla predisposizione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico secondo il principio della competenza economica; pertanto, attualmente le scritture in contabilità finanziaria alimentano anche la contabilità economico-patrimoniale secondo un piano dei conti integrato.

Il principio applicato prevede innanzitutto la costruzione dello Stato Patrimoniale Iniziale. Infatti secondo il precedente ordinamento, le Regioni non erano obbligate ad adottare la contabilità economico-patrimoniale.

A tal fine, sono stati organizzati degli incontri con i dirigenti competenti con cadenza almeno mensile per la determinazione e la valutazione di tutti gli elementi patrimoniali attivi e passivi.

La prima fase dei lavori ha richiesto una ricognizione del patrimonio posseduto dalla Regione (patrimonio immobiliare e terreni di proprietà, immobili e terreni di terzi a disposizione, beni mobili e patrimonio librario, contributi in conto capitale, immobilizzazioni finanziarie, crediti/residui attivi, disponibilità liquide, debiti di funzionamento/residui passivi, debiti finanziari, fondo per il trattamento di quiescenza, altri debiti, sostanzialmente tributari).

L'attività di ricognizione e determinazione straordinaria del patrimonio può essere molto lunga e complessa; per questo la norma stabilisce che può concludersi anche entro l'esercizio 2017 (secondo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale). In tal caso, sarà comunque predisposto il primo stato patrimoniale di apertura, e successivamente nel corso della gestione, aumentato il fondo di dotazione con una scrittura che interessa esclusivamente la contabilità economico-patrimoniale: "Immobilizzazioni a Fondo di dotazione".

⁵⁵ Cfr. DEFRC 2017- 2019.

In modo concomitante sono iniziate le attività propedeutiche alla redazione del bilancio consolidato. Ai fini della predisposizione del documento infatti è necessario considerare tutti i soggetti pubblici e privati della Regione, facenti parte del perimetro di consolidamento. Ai sensi dell'articolo 11-bis, comma 3, del D.Lgs. n. 118/2011, deve considerarsi appartenente al gruppo regionale *«qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo»*, escludendo gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale. A tal fine, sono stati predisposti i due appositi elenchi previsti dalla legge con tutte le informazioni necessarie per il consolidamento e definite le attività che possono consentire alla capogruppo di rendere uniformi i bilanci da consolidare.

In conclusione, importanti informazioni (non solo contabili) sulla Regione Campania sono disponibili, in maniera approfondita, nei seguenti documenti predisposti ai fini dell'armonizzazione:

- DEFRC 2016-2018 e DEFRC 2017-2019;
- bilancio di previsione 2015-2017, bilancio di previsione 2016-2018 e bilancio di previsione 2017-2019;
- rendiconto 2013 e rendiconto 2014.

Come già evidenziato nell'analisi degli enti locali, dall'attenta lettura dei documenti emerge la difficile situazione finanziaria di partenza della Regione Campania ma anche le azioni intraprese per monitorare e ridurre il livello della spesa pubblica.

Con riferimento al livello di indebitamento, si osserva che la legge di stabilità 2015 prevede l'introduzione del pareggio di bilancio per le Regioni. A tal fine, la Regione Campania ha adottato alcune misure per ridurre direttamente o indirettamente le sue posizioni debitorie. Nello specifico, la Regione Campania, al 31 dicembre 2015, aveva n. 11 posizioni di mutuo a suo carico e due prestiti obbligazionari per un totale di circa 4,5 miliardi⁵⁶.

Tuttavia, come risulta dai documenti di programmazione, nel corso del 2015, l'indebitamento totale a carico della Regione è stato modificato e ridotto con

⁵⁶ DEFRC2017-2019.

l'operazione di buy-back effettuata ai sensi dell'articolo 45 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66; il citato articolo 45 ha consentito in particolare alla Regione Campania⁵⁷ di estinguere anticipatamente due tipologie di debiti: a) mutui già contratti con il Ministero dell'Economia e delle Finanze o la Cassa Depositi e Prestiti S.p.A., con vita residua superiore a 5 anni e di importo residuo superiore a 20 milioni di euro; b) prestiti obbligazionari emessi, con vita residua superiore a 5 anni e con un valore dei titoli in circolazione pari o superiore a 250 milioni di euro.

Con riferimento al punto a), è stato rinegoziato il debito residuo nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, diminuendone il costo e allungandone la durata (30 anni).

Con riferimento al punto b), si è proceduto alla ristrutturazione dei due prestiti obbligazionari (di 20 e di 30 anni) emessi dalla Regione nel 2006; sono stati quindi ritirati dal mercato obbligazioni con cedole elevate in cambio di titoli di Stato a lungo termine con un tasso inferiore⁵⁸.

In considerazione della situazione debitoria e in coerenza con la strategia del governo nazionale, negli ultimi anni, la Regione Campania ha intrapreso numerose iniziative in termini di *spending review*⁵⁹.

A tal fine, la Regione ha predisposto, ad esempio nel 2015⁶⁰:

- un piano di razionalizzazione logistica dei propri uffici con l'obiettivo di ridurre la spesa corrente per locazioni passive;
- il riordino delle società partecipate regionali;
- il riordino istituzionale e organizzativo del sistema regionale dell'edilizia residenziale pubblica;
- un piano di razionalizzazione, anche mediante cessione o dismissione, delle partecipazioni in società, enti, fondazioni, organismi di qualunque natura giuridica il cui scopo principale è promuovere l'attività turistica e culturale.

⁵⁷ L'elenco delle Regioni ammesse alla procedura sono individuate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 luglio 2014.

⁵⁸ La Regione possiede inoltre delle anticipazioni di liquidità nei confronti del Ministero dell'Economia e delle Finanze, stipulate ai sensi del decreto legge n. 35/2013 (di cui due contratte ai sensi dell'articolo 2 e tre contratte ai sensi dell'articolo 3), per circa € 2,6 miliardi, e per estinzione dei debiti sanitari (ai sensi dell'articolo 2, commi 46-48, della L. 244/2007, rinegoziato ai sensi dell'articolo 45 del decreto legge n. 66/2014), per € 876 milioni, nonché il debito nei confronti delle Aziende Sanitarie Locali per l'operazione di Cartolarizzazione dalle stesse effettuata con le due Società Veicolo, Posillipo Finance srl n. 1 e 2, per € 1,8 miliardi, che non rappresentano operazioni di indebitamento della Regione Campania in quanto le prime costituiscono delle operazioni di indebitamento dello Stato, i cui oneri sono a carico della Regione, e la seconda la cessione dei crediti già vantati dalle ASL (DEFRC 2017-2019).

⁵⁹ Per approfondimenti sulle politiche di *spending review* nelle amministrazioni regionali, cfr.: Meneguzzo *et al.* (2012).

⁶⁰ DEFRC 2017- 2019.

Sempre ai fini della revisione della spesa, con la legge regionale 23 dicembre 2015, n. 20, è stata soppressa l’Agenzia regionale sanitaria e le relative funzioni sono state attribuite alle strutture amministrative della Regione; con la legge di stabilità regionale 18 gennaio 2016, n. 1, sono state soppresse tutte le commissioni, i comitati, gli osservatori ed i gruppi di lavoro in essere.

Altre disposizioni in materia sono: la soppressione dell’Agenzia per il lavoro e l’istruzione, le cui funzioni sono state attribuite alla struttura amministrativa della Giunta regionale; l’istituzione di un fondo utili della gestione sanitaria al fine di destinare a finalità sanitarie i risparmi nella gestione del servizio sanitario nazionale; la stipula di un apposito protocollo d’intesa tra la Regione e l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per regolamentare le procedure e rafforzare le attività di controllo e di recupero dell’imposta regionale sulla benzina per autotrazione⁶¹.

È stata inoltre resa operativa la Centrale Acquisti della Giunta Regionale della Campania, con lo scopo di gestire il processo di approvvigionamento in un unico ufficio secondo i principi di efficienza, efficacia ed economicità e allo stesso tempo monitorare la spesa; con la legge regionale 5 aprile 2016, n. 6, è stato inoltre stabilito l’utilizzo esclusivo del servizio di posta elettronica da parte degli organi e uffici amministrativi della Giunta e del Consiglio regionale nonché degli enti strumentali regionali per la trasmissione di atti e documenti al fine di ridurre sia i costi di gestione che l’inquinamento ambientale; ulteriori risparmi sono infine connessi al processo di digitalizzazione della Regione⁶².

6.5. Ulteriori risultati dell’indagine

L’analisi sulle modalità di attuazione del processo di armonizzazione contabile si è basata su colloqui, interviste e una scheda informativa, che hanno riguardato sostanzialmente quattro tematiche: il contesto di riferimento dell’ente regionale e l’attività di programmazione, la contabilità finanziaria e il principio della competenza finanziaria potenziata, l’introduzione della contabilità economico-patrimoniale e i suoi

⁶¹ DEFRC 2017- 2019.

⁶² DEFRC 2017- 2019.

possibili risvolti sull'attività di *spending review*, il ruolo del personale nelle amministrazioni pubbliche.

Di seguito si riportano le osservazioni emerse dall'indagine.

Contesto di riferimento e programmazione

Dai risultati emerge che un punto di forza della Regione risiede nel fatto che essendo un Ente di programmazione ha la possibilità di scegliere le politiche da attuare sul proprio territorio mentre un punto di debolezza è l'influenza dominante della compagine politica.

In questo contesto, le linee strategiche intraprese sono state dettate soprattutto dalle molteplici innovazioni legislative in materia contabile a cui la Regione deve adeguarsi. Tuttavia, la mancanza di un *software* idoneo a fornire ed elaborare tutti i dati necessari rappresenta un ostacolo nel raggiungere gli obiettivi strategici e operativi prefissati. Nell'attuare lo scambio di informazioni con l'ambiente esterno, per la Regione Campania risultano fondamentali i tavoli Interistituzionali con le altre Amministrazioni. Con le aziende private ed i cittadini vengono utilizzati i canali classici di informazione. Importante, comunque, è l'utilizzo del portale istituzionale per le informazioni soggette all'obbligo della trasparenza. All'interno della Regione Campania, il colloquio e lo scambio di informazioni con gli Assessori si attua soprattutto per le vie brevi; con le altre strutture competenti per materia, oltre ai colloqui informali viene utilizzato l'indirizzo di posta elettronica istituzionale.

Contabilità finanziaria

L'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata ha certamente migliorato la rappresentazione delle entrate e delle spese pubbliche del bilancio di previsione in Regione Campania in quanto ha potenziato la programmazione dell'Ente; tale principio ha anche migliorato la rappresentazione delle entrate e delle spese pubbliche nel rendiconto in quanto ha avviato una rappresentazione quasi per cassa con una spinta alla riduzione dei residui.

Se utilizzato in maniera corretta, il fondo pluriennale vincolato migliora sicuramente la programmazione in quanto porta ad una rappresentazione contabile più aderente al

cronoprogramma. È chiaro che se non esiste alcun cronoprogramma finisce per essere solo una posta contabile.

Contabilità economico-patrimoniale

Con riferimento a tale tematica, al momento ancora non è chiaro se ne siano derivati vantaggi e/o svantaggi in Regione Campania in quanto il 2016 è stato il primo esercizio in cui ci si è avvalsi dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Un'analisi potrà essere fatta in sede di redazione del rendiconto 2016.

Le normali azioni di formazione del personale potrebbero migliorare in Regione Campania le competenze dei dipendenti in tema di contabilità economico-patrimoniale. Nel dettaglio la Regione Campania si avvia ad adottare il nuovo sistema informatico SIAR, per il cui ingresso a regime è prevista un'intensa attività di affiancamento dei tecnici agli operatori. Questo potrà essere un buon inizio in quanto partendo da come funziona il *software* potranno essere approfondite le logiche teoriche che lo sottendono. In tutti i settori in cui sono previsti costi altrimenti non rilevabili, la contabilità economico-patrimoniale può rilevarsi un valido supporto per valutazioni in tema di razionalizzazione della spesa.

Capitolo 7. L'armonizzazione contabile degli enti territoriali nella logica della *spending review*

7.1. Politiche di spending review nelle pubbliche amministrazioni

Rilevante è il ruolo svolto dagli individui in un'organizzazione, anche ai fini della creazione di valore in un'azienda. Questa considerazione apparentemente banale, tende nel mondo economico attuale ad essere dimenticata per lasciare il posto alle efficienti e produttive macchine e alle tecnologie. La gestione di un'azienda richiede l'impiego di risorse immateriali, materiali, finanziarie e umane. Tra queste, sia nel settore pubblico sia nel privato, il personale è considerato l'elemento rigido di un'azienda e ha subito numerose trasformazioni, che hanno modificato la sua funzione.

In bilancio, al personale si associa un costo sempre più variabile; in un'organizzazione, non rappresenta più una risorsa stabile ma flessibile e parte del rischio aziendale sembra trasferirsi dall'imprenditore ai dipendenti: rispetto al passato infatti diminuiscono garanzie e diritti.

Ma quanto le politiche rivolte alla compressione del costo del personale in un'organizzazione hanno accresciuto il valore di un'azienda?

Negli ultimi anni, anche nelle amministrazioni pubbliche, le politiche di *spending review* hanno interessato soprattutto le risorse umane, perché considerate un costo eccessivo. Ma in che modo il personale può contribuire ad aumentare il valore di un'istituzione pubblica? Quali sono le caratteristiche generalmente apprezzate in un superiore e in un collaboratore, che possono contribuire a migliorare l'ambiente lavorativo interno ed esterno ad un'azienda?

Per rispondere alle suddette domande sui processi organizzativi del personale, è stata compiuta un'indagine sui lavoratori di un'azienda privata di grandi dimensioni, operante nel settore dei servizi, e sui lavoratori di un'amministrazione regionale. La scheda informativa somministrata è stata predisposta volontariamente in maniera semplice e speculare. Infatti, i dipendenti pubblici sono clienti delle aziende private mentre i dipendenti privati sono fruitori di beni e/o servizi pubblici (nonché contribuenti). Le caratteristiche indicate per i superiori e i collaboratori sono identiche e sono state scelte dopo aver preventivamente chiesto ad un piccolo campione di soggetti

appartenenti ai due settori di indicare tre caratteristiche desiderabili di un superiore e di un collaboratore. Successivamente tali opzioni sono state considerate per la predisposizione della suddetta scheda.

La scheda è composta sostanzialmente da quattro domande relative al personale (scheda informativa presente come allegato 1 in appendice).

Le schede raccolte nell'azienda privata risultano complessivamente 28 e sono state compilate da 18 maschi e 10 femmine suddivise nelle seguenti classi di età:

Tabella 44 - Schede informative compilate in un'azienda privata distinte per classi di età

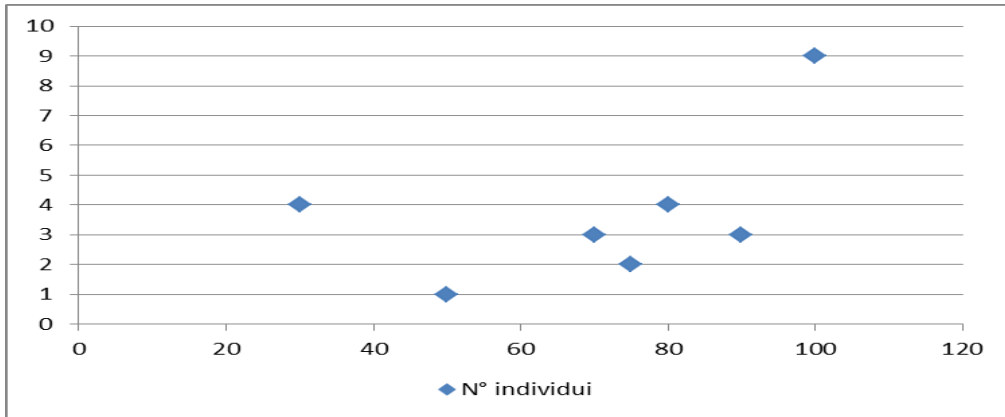
Classi di età	N° risposte	%
18-29 anni	0	0,0
30-39 anni	8	28,6
40-49 anni	12	42,9
50-59 anni	7	25,0
60 anni e più	1	3,6

Quasi il 29% delle schede è stato compilato da individui con un'età compresa tra i 30 e i 39 anni, circa il 43% da individui con un'età compresa tra i 40 e i 49 anni e il 25% da individui con un'età compresa tra i 50 e i 59 anni. Del campione solo una persona aveva più di 60 anni e nessuno un'età compresa tra i 18 e i 29 anni (tabella 44).

Ad essi è stato prima chiesto di indicare in che percentuale i dipendenti possono contribuire ad accrescere il valore di un'azienda pubblica e poi di un'azienda privata.

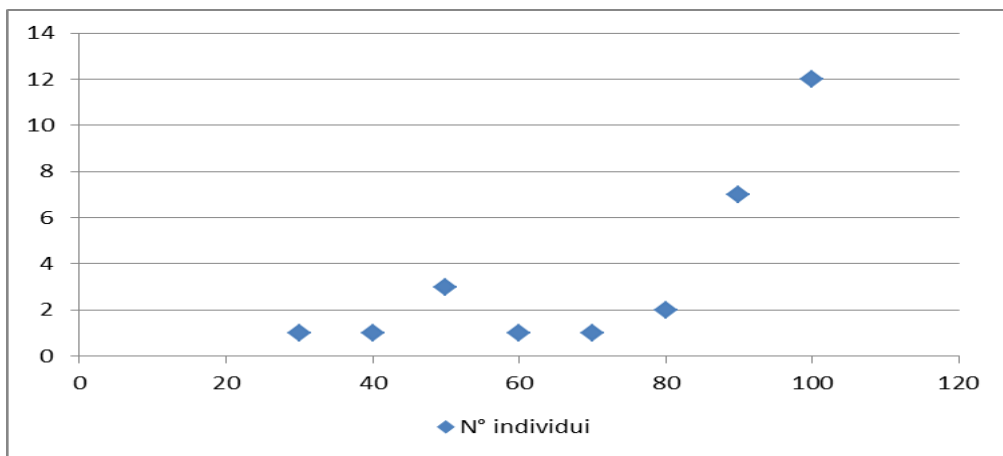
Dai risultati dell'indagine emerge che tale contributo è pari almeno al 70%, per 21 soggetti su 26, nel settore pubblico (figura 8) e, per 22 soggetti su 28, nel settore privato (figura 9).

Figura 8 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda pubblica



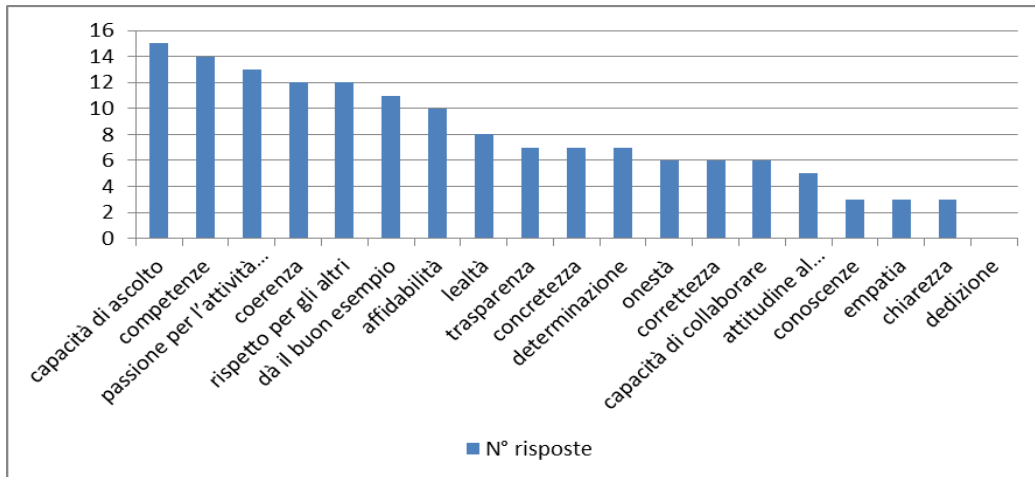
Si osserva inoltre che per i lavoratori privati, i dipendenti possono contribuire ad aumentare il valore di un'azienda pubblica in misura uguale o leggermente inferiore rispetto ad un'azienda privata. Per circa il 60% del campione però tale contributo è uguale sia in un'azienda pubblica che in una privata (figura 8 e figura 9).

Figura 9 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda privata



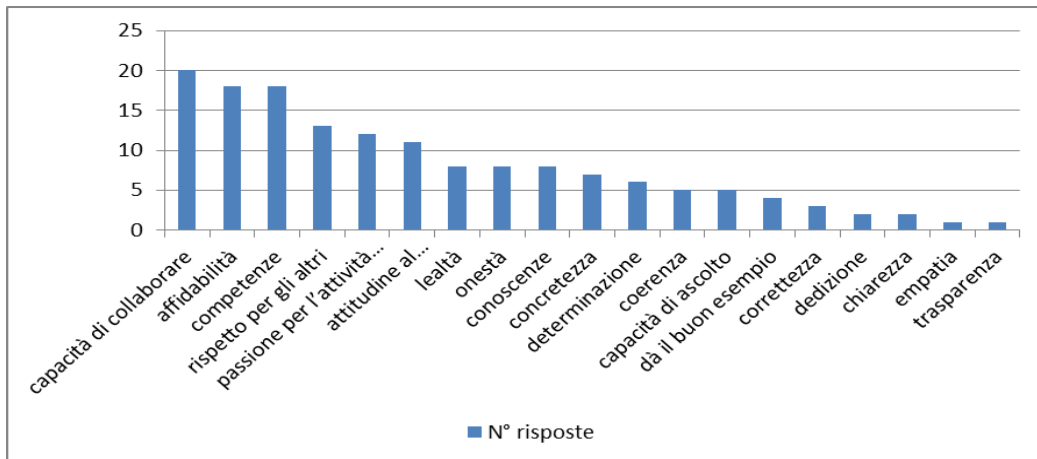
Nel dettaglio, inoltre le caratteristiche apprezzate nell'azienda privata in un superiore sono la capacità di ascolto, le sue competenze e la passione per l'attività svolta. Ulteriori aspetti desiderabili sono invece la coerenza e il rispetto per gli altri (figura 10).

Figura 10 - Caratteristiche apprezzate in un superiore



I collaboratori invece dovrebbero banalmente essere capaci di collaborare, essere affidabili e competenti (figura 11).

Figura 11 - Caratteristiche apprezzate in un collaboratore



Anche in questo caso, non passa in secondo piano il rispetto per gli altri e la passione per l'attività svolta. Nello svolgimento di un'attività di collaborazione andrebbero, di conseguenza, evitate posizioni individualistiche.

Le competenze risultano il punto di forza sia per i superiori che per i collaboratori. Si evidenzia che non basta “conoscere” ma essere competenti.

Un ulteriore elemento apprezzato sia nei superiori che nei collaboratori è la passione per l'attività svolta. Nell'assegnare una posizione lavorativa, sembra quindi fondamentale considerare l'interesse che il soggetto mostra per le attività svolte: da non sottovalutare

quindi le predisposizioni, le attitudini ed eventualmente il percorso di studi. La passione per il lavoro sembra trasmettersi.

Dalle schede raccolte compilate dai lavoratori dell'ente regionale emergono delle differenze: sale la percentuale minima secondo cui i dipendenti privati possono contribuire ad accrescere il valore della loro azienda. Essa è pari almeno al 50% (e non pari almeno al 30% come indicato dai dipendenti privati – figura 9 e figura 13).

Le schede raccolte nell'ente regionale risultano complessivamente 28 e sono state compilate da 14 maschi e 14 femmine suddivise nelle seguenti classi di età:

Tabella 45 - Schede informative compilate in un'azienda pubblica distinte per classi di età

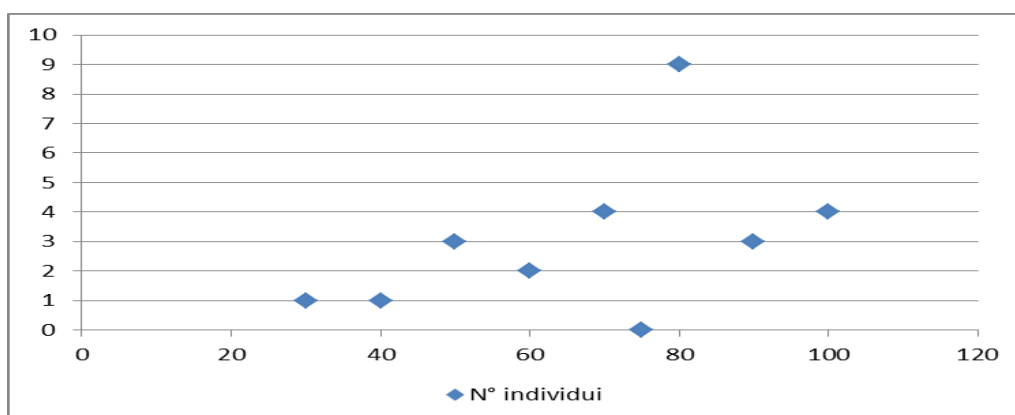
Classi di età	N° risposte	%
18-29 anni	0	0,0
30-39 anni	3	10,7
40-49 anni	14	50,0
50-59 anni	8	28,6
60 anni e più	3	10,7

Quasi l'11% delle schede è stato compilato da individui con un'età compresa tra i 30 e i 39 anni, circa il 50% da individui con un'età compresa tra i 40 e i 49 anni e circa il 29% da individui con un'età compresa tra i 50 e i 59 anni. Del campione circa l'11% aveva più di 60 anni e nessuno un'età compresa tra i 18 e 29 anni (tabella 45).

Ad essi è stato prima chiesto di indicare in che percentuale i dipendenti possono contribuire ad accrescere il valore di un'azienda pubblica e poi di un'azienda privata.

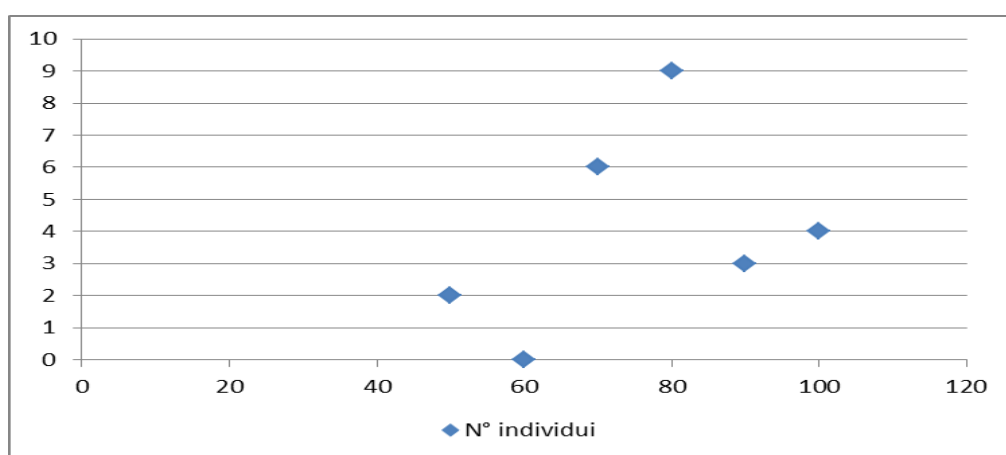
Dai risultati dell'indagine emerge che tale contributo è pari almeno al 70%, per 20 soggetti su 27, nel settore pubblico (figura 12) e, per 22 soggetti su 24, nel settore privato (figura 13). Per circa il 18% del campione tale contributo è uguale sia in un'azienda pubblica che in una privata.

Figura 12 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda pubblica



Per alcuni, i dipendenti “*possono*” contribuire ad aumentare il valore di un'azienda pubblica in misura superiore rispetto ad un'azienda privata; questo perché i dipendenti privati sono considerati meri esecutori delle direttive impartite dall'organo di governo. In un'azienda pubblica, invece i dipendenti essendo dotati di maggiore discrezionalità, hanno una possibilità maggiore di erogare servizi di livelli qualitativi e quantitativi più alti.

Figura 13 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda privata



Per altri, invece i dipendenti pubblici possono contribuire ad aumentare il valore di un'azienda pubblica in misura inferiore rispetto ad un'azienda privata. Le motivazioni risiedono nell'assenza di meritocrazia⁶³. Un dipendente pubblico è demotivato a

⁶³ Al riguardo, Valotti (2009) indica tre fondamentali “principi attivi” per la modernizzazione della pubblica amministrazione: la misurazione dei risultati, la trasparenza e la meritocrazia.

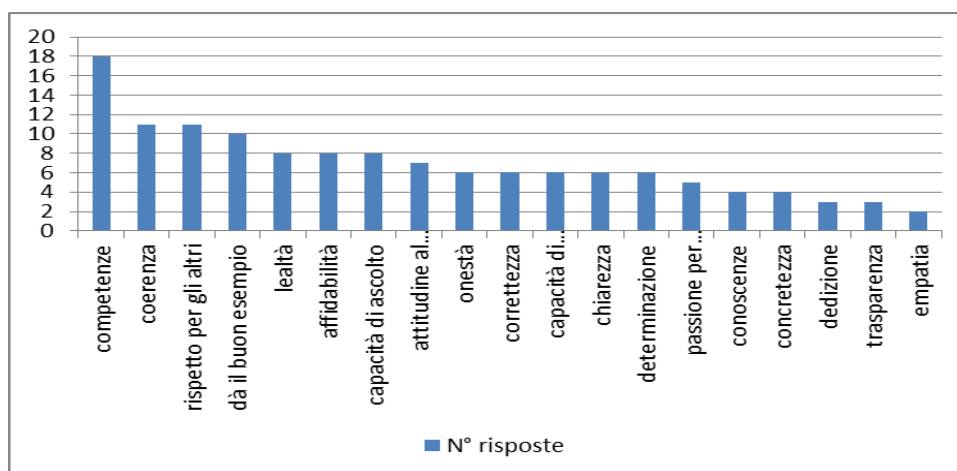
migliorarsi in quanto riceverà pochi riconoscimenti, premi e incentivi durante la sua carriera lavorativa.

Inoltre, nel raggiungimento degli obiettivi i dipendenti pubblici sono dotati di minore flessibilità operativa e questo riduce la loro capacità di contribuire ad aumentare il valore dell'azienda. Ulteriori limiti sono da attribuirsi talvolta agli strumenti di cui sono dotati nello svolgimento della loro attività lavorativa.

Per la parte restante, sia i dipendenti pubblici che quelli privati hanno la stessa possibilità di contribuire a migliorare l'azienda e non c'è nessuna differenza per chi lavora nei due settori.

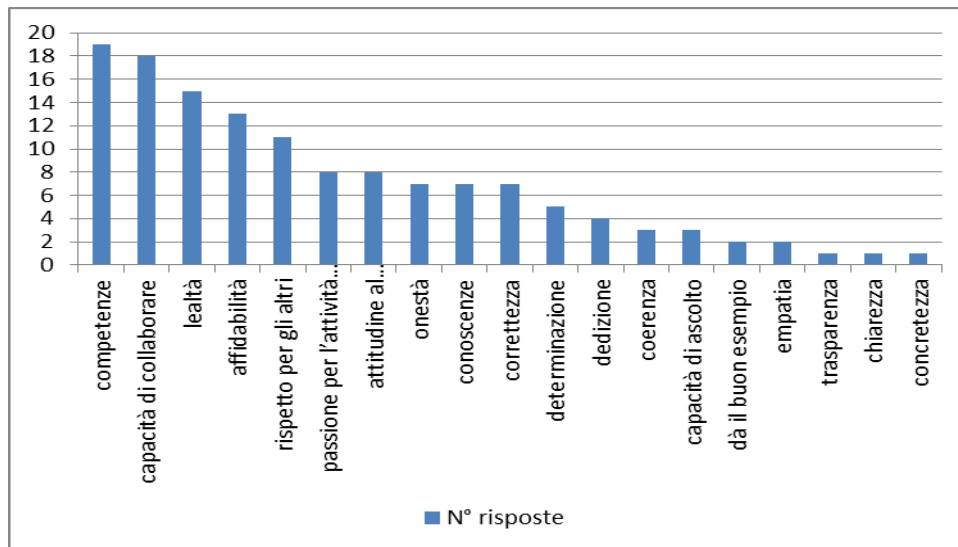
Le prime tre caratteristiche apprezzate in un superiore sono: le competenze, la coerenza, il rispetto per gli altri e la capacità di dare il buon esempio. La lealtà, l'affidabilità e la capacità di ascolto sono le ulteriori caratteristiche desiderabili (figura 14). Sembra importante quindi che i superiori mostrino un filo logico tra linee di pensiero e azioni.

Figura 14 - Caratteristiche apprezzate in un superiore



Le prime caratteristiche apprezzate in un collaboratore sono invece: le competenze, la capacità di collaborare e la lealtà (figura 15).

Figura 15 - Caratteristiche apprezzate in un collaboratore



Anche in questo caso, ma in misura superiore rispetto al settore privato, sembrano essere particolarmente rilevanti le competenze. Sostanzialmente, nel settore pubblico, non c'è molta differenza tra superiori e collaboratori: entrambi devono essere innanzitutto competenti (tabella riassuntiva 16). Da questo punto di vista, si osserva che la maggior parte dei dipendenti pubblici supera un concorso che testa conoscenze e competenze.

Figura 16 - Caratteristiche desiderabili nei superiori e nei collaboratori

Privato		Pubblico
<i>Superiore</i>		
Capacità di ascolto Competenze Passione per l'attività svolta Coerenza/rispetto per gli altri		Competenze Coerenza/rispetto per gli altri Dà il buon esempio Lealtà/affidabilità/capacità di ascolto
<i>Collaboratore</i>		
Capacità di collaborare Affidabilità/competenze Rispetto per gli altri Passione per l'attività svolta		Competenze Capacità di collaborare Lealtà Affidabilità

In secondo luogo, mentre i primi devono essere coerenti, rispettosi degli altri e dare il buon esempio, i secondi devono essere capaci di collaborare. Infine, si osserva che rispetto al settore privato, per i dipendenti pubblici risulta fondamentale, nel rapporto di fiducia tra superiori e collaboratori, la lealtà e l'affidabilità.

In definitiva, nel pubblico come nel privato, all'interno e all'esterno di un'organizzazione, i dipendenti sono percepiti non solo come un costo ma come un'importante risorsa per accrescere il valore della realtà economica di riferimento: le politiche di *spending review*, anche in considerazione dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, non dovrebbero trascurare questo aspetto.

7.2. Riflessioni conclusive

La crisi economica e finanziaria del 2007 ha indotto molti governi ad adottare procedure stringenti di revisione della spesa per risanare i conti pubblici. Tuttavia, alcuni interventi adottati nel periodo di *austerity* hanno prodotto effetti indesiderati sull'economia.

Negli ultimi anni, la *spending review* in Italia ha rappresentato l'obiettivo principale della strategia di bilancio e ha riguardato tutti i livelli di governo. Al riguardo, la riforma contabile pubblica italiana facilita tale processo, creando un legame stretto e diretto tra le decisioni di spesa e le sue finalità; essa introduce inoltre il nuovo principio della "competenza finanziaria potenziata" (*enhanced cash accounting*) ed il principio della competenza economica (*accrual accounting*) per fini conoscitivi.

L'introduzione dell'*accrual accounting* dovrebbe dare ai *manager* pubblici importanti informazioni su come impiegare le entrate pubbliche (proprie e derivate) nelle diverse funzioni attribuite all'ente territoriale.

Il fine ultimo è sicuramente il mantenimento di una situazione di equilibrio. Il raggiungimento dell'equilibrio contabile da preservare nel tempo è in generale in un ente un'attività impegnativa ma, in un contesto economico e finanziario dinamico e instabile, caratterizzato da entrate pubbliche decrescenti, esso rappresenta una vera e propria sfida; pertanto, rivedere i processi di spesa potrebbe essere un'operazione necessaria e opportuna.

La *spending review* deve intendersi come un processo continuo, che interessa l'azienda pubblica nella fase della programmazione (allocazione delle risorse disponibili), della gestione (raggiungimento degli obiettivi ottimizzando le risorse) e del controllo (analisi dei risultati anche per un'eventuale revisione della programmazione).

La riforma contabile pubblica da un lato potenzia la programmazione (anche attraverso lo strumento del fondo pluriennale vincolato) dall'altro facilita il controllo dei risultati raggiunti, attraverso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nelle pubbliche amministrazioni (che consente di effettuare nuove analisi e valutazioni rispetto al passato).

Pertanto, in che modo i nuovi modelli contabili migliorano l'intero processo? Come sono allocate le risorse pubbliche negli enti territoriali? Quali sono i risultati finanziari ed economici conseguiti? L'introduzione dell'*accrual accounting* nelle pubbliche amministrazioni rappresenta uno dei temi più dibattuti sia dagli accademici italiani (Anessi Pessina e Steccolini, 2001, 2007a, 2007b; Mulazzani, 2002; Anselmi *et al.*, 2012) che quelli stranieri (Guthrie, 1998; Carnegie e West, 2003; Christiaens, 2003; Carlin e Guthrie, 2003; Carlin, 2005; Van der Hoek, 2005; Paulsson, 2006; Connolly e Hyndman, 2006; Lapsley *et al.*, 2009; Hyndman e Connolly, 2011).

Nella letteratura, l'idea nasce negli anni ottanta con il *New Public Management*: tale prospettiva teorica raggruppava le linee di pensiero di alcuni studiosi che, dopo aver evidenziato alcune criticità riguardanti le modalità di gestione del settore pubblico, proponevano di applicare a quest'ultimo gli stessi principi di efficienza, efficacia ed economicità del settore privato.

In virtù di tali considerazioni, furono introdotte in alcuni paesi diverse riforme manageriali con l'intento sia di ridurre la burocrazia sia di orientare le scelte di dirigenti e politici verso obiettivi e risultati. La necessità di introdurre la contabilità economico-patrimoniale (basata sul principio della competenza economica) nel settore pubblico risponde soprattutto a quest'ultima esigenza.

La contabilità finanziaria con fini autorizzatori, pur rappresentando una modalità per controllare la discrezionalità dei *manager* nella gestione della spesa pubblica, non fornisce alcuna informazione sui ricavi conseguiti e costi sostenuti da un'azienda pubblica.

Inoltre, anche se la contabilità finanziaria può considerarsi per certi aspetti un sistema idoneo a garantire una programmazione di lungo periodo, quest'ultima non ha senso senza un'analisi degli scostamenti tra gli obiettivi programmati e quelli realizzati. In quest'ottica, la mancanza di una contabilità economico-patrimoniale conferisce importanti limiti alla programmazione, alla gestione ed al controllo in un'azienda pubblica; tuttavia, tale processo di innovazione e cambiamento nel settore pubblico appare lento e faticoso e presenta diverse resistenze.

La contabilità finanziaria si differenzia dalla contabilità economico-patrimoniale per scopo, metodo e criteri: l'adozione delle stesse logiche e dello stesso strumento sia nel settore pubblico che nel privato per raggiungere obiettivi completamente diversi ha generato diverse perplessità in dottrina.

Al riguardo, mentre alcuni autori si sono soffermati sull'individuazione delle modalità più idonee per definire e calcolare il *public value*, il dibattito internazionale si è alimentato con nuove proposte di gestione del settore pubblico, con la costruzione ad esempio di un modello di *governance* partecipativo, che prevede il coinvolgimento degli *stakeholder* nella definizione e nel controllo degli obiettivi sociali.

Questi filoni di pensiero hanno comunque consentito di evidenziare sia la complessità del settore pubblico e delle sue modalità di gestione sia l'importanza di adottare un sistema contabile appropriato.

Individuati alcuni dei limiti della contabilità finanziaria, sono iniziati i lavori per definire nuovi principi per il settore pubblico: gli EPSAS, in ambito europeo, e gli IPSAS, a livello internazionale.

Inoltre, in ambito europeo, era stato disegnato e avviato un processo di armonizzazione delle informazioni riguardanti i dati contabili dei paesi Membri, che richiedeva l'attuazione di riforme in ambito pubblico.

Secondo la teoria neoistituzionale, l'introduzione delle riforme nelle organizzazioni non rappresenta sempre una scelta intenzionale ma piuttosto condizionata, frutto di forze contrapposte rappresentate da un lato dalle influenze dell'ambiente esterno e dall'altro dalle resistenze al cambiamento dell'ambiente interno. Queste forze possono giocare un impatto determinante sulle realtà territoriali soprattutto quando esiste un processo, come quello a cui abbiamo assistito negli ultimi anni, di riaffermazione del ruolo dello Stato centrale. In questo caso, le azioni delle istituzioni pubbliche potrebbero non dipendere

tanto da un'attività razionale di programmazione, ma dal tentativo di adattarsi all'ambiente in cui operano, che deve riconoscerle e legittimarle, e che limita le scelte ponendo diversi vincoli al sistema.

Secondo tale approccio, quindi, l'ambiente condiziona scelte e comportamenti delle organizzazioni indipendentemente dai flussi di risorse disponibili e dalle esigenze di natura tecnica. Per queste motivazioni, la *neo-institutional theory* è l'approccio teorico utilizzato da molti accademici per analizzare molte riforme contabili introdotte nel settore pubblico, e in particolar modo, negli enti territoriali (Lapsley e Pallott, 2000; Bovaird e Downe, 2006; Pina *et al.*, 2009; Pilcher, 2011; Hyndman e Connolly, 2011).

In un mondo globale, così dinamico e imprevedibile, non può negarsi che tante sono le pressioni esercitate sia sulle organizzazioni pubbliche che quelle private.

Ciò premesso, l'introduzione della riforma contabile pubblica in Italia è sicuramente il risultato di una spinta al cambiamento ma anche un'esigenza in crescita da anni; pertanto, anche se caratterizzata da influenze e/o pressioni istituzionali, sembra essere stata condivisa.

La riforma, introdotta dal decreto legislativo n. 118/2011, è parte di un processo di armonizzazione contabile, oggetto di recenti osservazioni di diversi autori italiani (Mussari, 2012; D'Alessio, 2012; Ricci, 2012; Anselmi *et al.*, 2012; Pozzoli e Mazzotta, 2012; Caperchione, 2012), ed intrapreso sia a livello europeo che internazionale: esso mira sostanzialmente a migliorare la trasparenza e la comparabilità delle informazioni contabili date agli *stakeholder* sulla situazione economica, finanziaria e patrimoniale delle amministrazioni pubbliche. In Italia, tra l'altro, tale necessità è stata spesso evidenziata, soprattutto negli ultimi anni, anche dai principali mezzi di comunicazione (giornali, televisione e radio).

Attualmente, l'armonizzazione contabile italiana risulta ancora un percorso in atto, che non si è esaurito con la fase di sperimentazione della riforma. Il processo di definizione della norma ha infatti previsto un periodo triennale di sperimentazione (2012-2014), a cui hanno aderito diversi enti territoriali (in particolare, regionali e locali). Dopo tale fase, che ha condotto alla stesura del decreto legislativo n. 126/2014, e precisamente dal 1° gennaio 2015, i principi della riforma contabile sono stati estesi a tutti gli enti territoriali italiani.

Il legislatore ha inoltre stabilito che la norma sia dotata di una certa “flessibilità”: questo consente alla Commissione Arconet, appositamente istituita, di proporre, e attuare con facilità, modifiche al citato decreto. Questo aspetto può essere considerato da un lato un punto di forza della riforma perché mantiene in vita il metodo partecipativo adottato per introdurla, dall’altro un punto di debolezza della medesima perché crea incertezza a livello operativo. Il decreto legislativo n. 118/2011 è attualmente un documento lungo e complesso, in continua evoluzione.

Al fine di identificare alcuni dei primi effetti economici e finanziari derivanti dall’applicazione delle nuove disposizioni contabili bisognerebbe garantire la stabilità del processo di armonizzazione.

Con il presente lavoro, è stata condotta un’analisi sull’applicazione dei nuovi principi contabili negli enti territoriali (regionali e locali) utilizzando prevalentemente un metodo qualitativo (colloqui, questionari e interviste) e quantitativo (analisi dei bilanci); alla ricerca, si accompagna la lettura di diversi documenti e disposizioni normative, la partecipazione a seminari, a convegni e riunioni sul tema.

Dall’analisi congiunta di tutti questi dati, è possibile formulare le seguenti risposte alle due domande di ricerca.

a) in che modo il nuovo sistema contabile consente di supportare la gestione delle risorse degli enti territoriali e migliorare l’informazione sull’attività svolta dalle pubbliche amministrazioni?

Il nuovo sistema di bilancio potenzia la programmazione finanziaria (anche grazie all’introduzione del fondo pluriennale vincolato) e migliora la conoscenza delle risorse pubbliche realmente disponibili, per decisioni politiche e gestionali più consapevoli.

Superati infatti gli aspetti organizzativi della fase iniziale, l’applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata ha consentito di conoscere i debiti e i crediti effettivi delle amministrazioni territoriali, generando effetti positivi sulla gestione e ponendo le basi per implementare la funzione di programmazione.

In particolare, con riferimento alla capacità di migliorare l’informazione sull’attività svolta dalle pubbliche amministrazioni, si ritiene opportuno esprimere qualche ulteriore breve considerazione.

Le perplessità riguardano la comprensibilità dei bilanci armonizzati per un cittadino comune e di media cultura, in quanto questi ultimi non consentono allo stato dell’arte né

di valutare con più facilità l'operato degli amministratori degli enti territoriali né di stimolare una partecipazione attiva al contesto socio-economico di appartenenza, in un'ottica di miglioramento della qualità dei beni e servizi offerti ai cittadini.

Negli ultimi anni, a causa della crisi finanziaria ed economica che ha destabilizzato i mercati, molte sono state le considerazioni espresse sul potere delle informazioni di indirizzare le scelte. Una delle modalità per ridurre l'uso distorto delle informazioni sembra essere la trasparenza e la condivisione delle medesime. Infatti è aumentata una generale consapevolezza che valutazioni di carattere economico e finanziario, possono utilmente accompagnare la gestione solo se basate su dati omogenei e confrontabili. D'altro canto, la tecnologia attuale si presta a raccogliere una mole di informazioni in banche dati armonizzate facilmente lavorabili. Tuttavia, l'informazione assolve pienamente alla sua funzione se risulta chiara e comprensibile.

Al riguardo, Borgonovi (2016, p. 21) osserva che «*trasparenza significa rendere disponibili a diversi soggetti interni ed esterni informazioni che consentono di svolgere in modo appropriato le rispettive funzioni*» e che non dare informazioni o darne tantissime non organizzate rappresenta sempre un modo per non essere trasparenti.

I documenti redatti dagli enti territoriali attualmente sono tutti disponibili sul sito istituzionale dell'ente; essi dovrebbero essere indirizzati a tutti gli *stakeholder*, ma in particolar modo, ai cittadini "finanziatori". Al riguardo, chiunque voglia comprendere come sono state allocate le risorse dell'ente per soddisfare i suoi bisogni e se sono state gestite in maniera razionale potrebbe rimanere insoddisfatto. La lettura dei bilanci consente solo a pochi esperti di individuare gli obiettivi programmati e quelli conseguiti. Per sopperire a tale mancanza alcuni enti territoriali forniscono sui propri siti ulteriori documenti informativi, più semplici da leggere e predisposti solitamente utilizzando poche parole e molti grafici (come il *popular financial reporting*⁶⁴).

Questa tendenza esprime da un lato un sostanziale limite informativo di tale disciplina dall'altro un cambiamento culturale all'interno delle pubbliche amministrazioni che si traduce in una maggiore attenzione verso il cittadino. D'altro canto, si osserva che l'armonico sistema contabile mira soprattutto ad alimentare banche dati dello Stato (in particolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze) per importanti analisi statistiche sullo stato finanziario dell'intero paese.

⁶⁴ Per approfondimenti, cfr.: Biancone e Secinaro (2015).

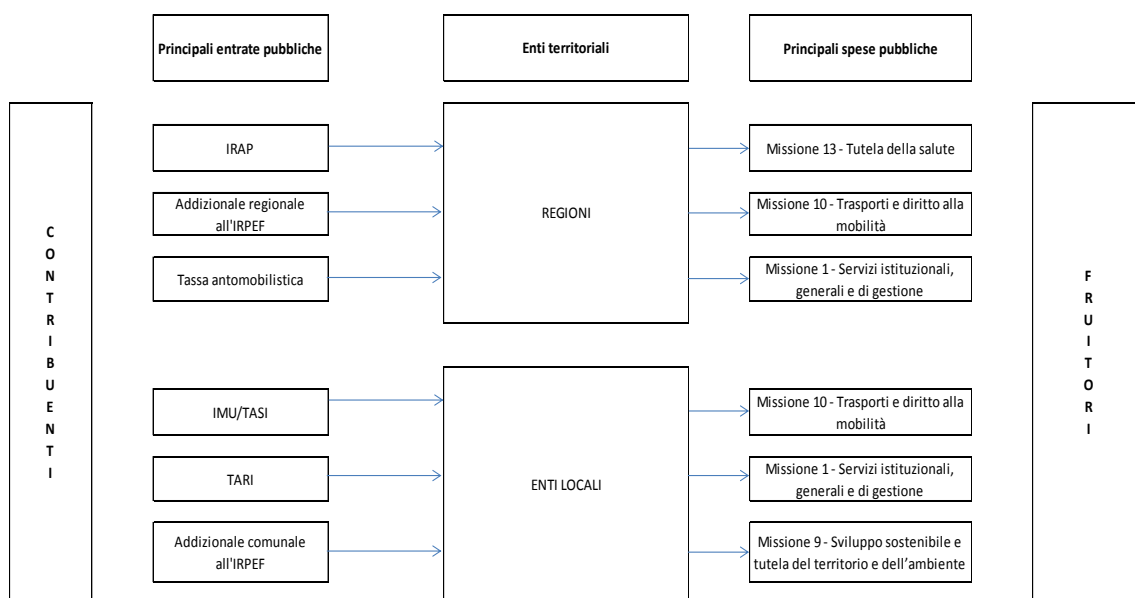
Queste analisi dovrebbero risultare utili non solo per affinare i processi previsionali ma anche per il controllo degli impatti sociali delle politiche intraprese sul sistema economico. Alcune valutazioni potrebbero anche correggere in minor tempo rispetto al passato gli effetti distorsivi correlati all'attuazione di alcune misure, non sottovalutando al contempo l'incertezza e l'imprevedibilità del futuro.

Queste considerazioni non sembrano distanziarsi molto dall'esperienza del Regno Unito; Noel Hyndman (2016) ha recentemente osservato che il sistema risulta: «1. *Too complex*; 2. *Oversold and undercosted*; 3. *Problems in democratic accountability*» e ha suggerito di: «1. *Keep it simple*; 2. *Consider cost-benefit issues*; 3. *Control the influence of providers of services and systems*; 4. *Educate users*».

b) come sono allocate nei bilanci le risorse pubbliche in un'ottica di razionalizzazione della spesa?

Le entrate pubbliche sono impiegate non tanto nel raggiungimento degli obiettivi sociali prioritari (figura 17) ma nel ripiano dei disavanzi, emersi dall'applicazione delle nuove regole contabili.

Figura 17 - Principali entrate e spese negli enti territoriali



I provvedimenti di *spending review* che hanno interessato, soprattutto negli ultimi anni, le risorse umane, potrebbero compromettere l'efficacia dell'azione amministrativa.

L'utilizzo delle nuove basi informative per un'attenta analisi sulle modalità di impiego della spesa pubblica, derivanti dall'introduzione dell'*accrual accounting*, appare ancora debole.

Al riguardo, si osserva che in Italia, con la legge n. 42/2009, il legislatore ha delineato un percorso per rafforzare le responsabilità e l'autonomia di entrata e di spesa degli enti territoriali, richiedendo altresì il superamento del criterio della spesa storica, sul quale molti amministratori avevano in passato basato le scelte politiche e gestionali. Tuttavia, l'applicazione delle nuove regole contabili del decreto legislativo n. 118/2011 ha fatto emergere i disavanzi inaspettati degli enti territoriali e molti sono i casi di dissesto finanziario (dati Ministero dell'Interno) che potrebbero compromettere le funzioni essenziali degli enti.

Anche se i principi contabili europei ed internazionali (EPSAS ed IPSAS) tendono ad attribuire importanza esclusiva all'*accrual accounting*, l'analisi congiunta della situazione finanziaria ed economica di un ente territoriale può rappresentare un buon punto di partenza per prevenire ed evitare possibili situazioni di squilibrio.

Un altro aspetto importante della riforma è sicuramente quello di aver avuto il merito di stimolare la collaborazione e colloquio all'interno e all'esterno delle amministrazioni pubbliche. Infatti, il ruolo assunto dal responsabile finanziario si è modificato e talvolta anche la struttura organizzativa interna: in alcune amministrazioni, le attività sono rimaste accentrate nel responsabile finanziario, in altre condivise con i responsabili degli altri servizi.

7.3. Prospettive future

La presente ricerca, effettuando una comparazione tra le diverse tecniche contabili utilizzate per la gestione delle risorse pubbliche (la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale) può rappresentare un contributo per (Biondi e Masi, 2016, p. 289):

- 1) implementare i principi contabili europei ed internazionali (EPSAS ed IPSAS);

2) individuare nuovi elementi utili per le scelte gestionali, contabili e organizzative dei *manager* pubblici.

In termini prospettici, in considerazione delle peculiarità del settore pubblico, si ritiene dunque che l'uso dei nuovi metodi contabili possa rappresentare un solido strumento per il mantenimento degli equilibri di bilancio degli enti e costituire una base informativa completa per guidare le decisioni in tema di armonizzazione della pubblica amministrazione (Biondi e Masi, 2016, p. 289).

Il presente progetto di ricerca, che mira a fornire soluzioni alternative e concrete per una migliore gestione delle risorse pubbliche, si rivolge a tutti gli studiosi di *public management* e di *public governance* e gli operatori del settore pubblico.

7.4. I limiti della ricerca

Il primo limite della presente ricerca consiste nell'applicazione concreta delle teorie indicate nel paragrafo 2.2: esse sono state utilizzate infatti solo come spunti per interpretare e formulare alcune riflessioni sul fenomeno analizzato e non per proporre soluzioni ai problemi riscontrati. Tuttavia, tali teorie potranno essere oggetto di approfondimenti futuri.

Il secondo limite della ricerca risiede sicuramente nella sua uniformità. Alla base del lavoro, il primo obiettivo dell'autrice era esaminare i bilanci di alcuni enti territoriali, effettuando un confronto nel tempo e nello spazio.

Per operare un confronto nel tempo era necessario analizzare gli enti territoriali in sperimentazione, in modo da avere la disponibilità di cinque bilanci di previsione (2013-2015, 2014-2016, 2015-2017, 2016-2018, 2017-2019) e quattro rendiconti (2012, 2013, 2014 e 2015).

Tuttavia, non sempre è stato possibile reperire questi documenti; in altri casi, i documenti visionati sono stati considerati poco interessanti ai fini della ricerca e/o esclusi per limitare il campo d'indagine.

Il confronto nello spazio è stato frutto di un'ulteriore scelta. Un'analisi puntuale e per certi aspetti più interessante avrebbe richiesto l'esame di enti regionali e locali appartenenti allo stesso territorio. Considerando gli enti sperimentatori una buona soluzione poteva essere analizzare, ad esempio, la Regione Lombardia e comuni

lombardi e la Regione Lazio e comuni laziali. Tuttavia, in queste Regioni non si disponeva di informazioni utili per accompagnare l'analisi qualitativa a quella quantitativa.

Un terzo limite della ricerca può ricondursi alla continua evoluzione delle norme contabili e fiscali che in quest'ultimo periodo hanno influenzato e modificato le scelte degli amministratori degli enti locali e che richiedono diverse assunzioni per la comparabilità dei bilanci nel tempo e nello spazio (Biondi e Masi, 2016, p. 289).

Un ulteriore limite è infine rappresentato da un'introduzione ancora parziale della contabilità economico-patrimoniale negli enti territoriali che non ha consentito di effettuare delle valutazioni sull'utilizzo di tale contabilità ai fini della *spending review*.

Note dell'autore

Questo lavoro rappresenta in parte un'evoluzione (e quindi parte integrante) di un più ampio progetto di ricerca condotto negli anni 2014 e 2015 dal Dipartimento di Studi Aziendali dell'Università degli Studi di Roma Tre, la Ragioneria Generale dello Stato – RGS e la società di revisione EY, i cui risultati sono pubblicati nel volume D'Alessio, L., Simeone, C. e Barbato, M. (2015), *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, Milano e di un *working paper* con Biondi Lucia, i cui risultati sono pubblicati in Vrontis, D., Weber, Y. and Tsoukatos, E. (Eds), *Book of Proceedings of the 9th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Digital Ecosystems”*, EuroMed Press, Cyprus, pp. 279-291.

Alcuni risultati sono inoltre presenti come *working paper* in Mr. Tanzil Hoque (Ed.), *Proceedings of 7th European Business Research Conference 15 - 16 December 2016, University of Roma Tre, Rome, Italy*, Global Research Institute for Business Academics, Australia, e, precedentemente, come *abstract* in *Book of Proceedings of the 8th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Sustainable Value Chain in a Dynamic Environment”*, Cyprus: EuroMed Press e in *Book of Proceedings of the 9th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Digital Ecosystems”*, Cyprus: EuroMed Press.

L'autrice della presente tesi è un funzionario pubblico con esperienza lavorativa pluriennale. Pertanto, lo studio delle pubbliche amministrazioni è maturato nel tempo e, in particolar modo, in questi tre anni di ricerca dedicati al tema dell'armonizzazione contabile: durante il periodo, ha inoltre avuto l'opportunità di essere al tempo stesso osservatore esterno ed interno degli enti territoriali. Tale esperienza è risultata ancora più significativa, data la sua personale conoscenza di alcune criticità e opportunità del settore pubblico e di alcune problematiche che vivono ogni giorno i dipendenti delle pubbliche amministrazioni.

Ringraziamenti

Ringrazio la Prof.ssa D'Alessio per avermi trasmesso con la sua luce negli occhi l'amore per la ricerca e per l'insegnamento, per avermi donato senza riserve la sua conoscenza ed esperienza indirizzando le mie scelte e rendendomi partecipe delle sue sfide.

Ringrazio il Dr. Lombardi per la sua competenza, per le doti comunicative e gestionali, per il continuo sostegno e confronto, per la condivisione di idee e per la capacità di ascolto che hanno arricchito il mio percorso professionale.

Grazie al Prof. Dumay, al Prof. Guthrie e al Prof. Lapsley per i preziosi suggerimenti sulla mia attività di ricerca.

Ringrazio gli amici per gli insostituibili consigli, i tanti colleghi per lo scambio di informazioni e di opinioni e gli studenti per gli stimoli e le ispirazioni.

Un ringraziamento ancora a tutti i dipendenti degli enti territoriali per la collaborazione e per aver creduto e consentito la realizzazione della riforma contabile pubblica.

Bibliografia

- Anessi Pessina, E. (2005), “Contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal “sé” al “come””, *Azienda Pubblica*, Vol. 18 No. 4, pp. 570-572.
- Anessi Pessina, E. and Sicilia, M. (2015), “Biased Budgeting in the Public Sector: Evidence from Italian Local Governments”, *Local Government Studies*, Vol. 41 No. 6, pp. 819-840.
- Anessi Pessina, E. and Steccolini I. (2007a), “Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale. Una convivenza forzata?”, *Azienda Pubblica*, Vol. 20 No. 2, pp. 199-216.
- Anessi Pessina, E. and Steccolini, I. (2001), “La contabilità economica dell’ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici”, *Azienda Pubblica*, Vol. 24 No. 1, pp. 89-116.
- Anessi Pessina, E. and Steccolini, I. (2007b), “Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from italian local governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23 No. 2, pp. 113-131.
- Anessi Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M. and Steccolini, I. (2016), “Public sector budgeting in accounting and public management journals: A European review”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 29 No. 3, pp. 491-519.
- Anselmi, L., Pavan, A. and Reginato, E. (2012), “Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 53-67.
- Anzalone, M., Macrì, I. and Siragusa, S. (2015), *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche. Principi e strumenti dell’armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Ipsoa, Assago (MI).
- Barbera, C., Guarini, E. and Steccolini, I. (2016), “Italian Municipalities and the fiscal crisis: four strategies for strategies for muddling through”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 32 No. 3, pp. 335-361.

- Barbera, C., Guarini, E., Sicilia, M. and Steccolini, I. (2014), “*Bilanci e controlli oltre l’Austerità*”, Osservatorio OCAP Cambiamento delle Amministrazioni Pubbliche: www.sdabocconi.it/sites/default/files/.../LaPACheVogliamo_Bilanci_e_controlli.pdf
- Biancone, P.P. and Secinaro, S. (2015), *Popular Financial Reporting – Un nuovo strumento di rendicontazione per le municipalità*, Giappichelli Editore, Torino.
- Biondi, L. (2013), *L’università in cambiamento. Riflessioni in tema di contabilità e bilancio*, Giappichelli, Torino.
- Biondi, L. (2015), “I documenti di rendicontazione economico-patrimoniali” in D’Alessio, L., Simeone, C. e Barbato, M. (Eds.), *L’armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, pp. 181-195.
- Biondi, L. and Masi, A. (2016), “The result of administration and the fiscal year result: evidence from the accounting experimentation in Italian local authorities” in Vrontis, D., Weber, Y. and Tsoukatos, E. (Eds), *Book of Proceedings of the 9th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Digital Ecosystems”*, EuroMed Press, Cyprus, pp. 279-291.
- Borgonovi, E. (1995), *Il controllo della spesa pubblica*, Egea, Milano.
- Borgonovi, E. (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, pp. 247-250.
- Borgonovi, E. (2005), “Il sistema delle rilevazioni” in Borgonovi, E. (Ed.), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi, E. (2016), “*Dal passato al futuro: le conoscenze caratterizzanti (body of knowledge) degli studi aziendali e di management e l’innovazione delle teorie sul settore pubblico*”, Università Bocconi - Milano, 9 maggio 2016.
- Borgonovi, E., Fattore, G. and Longo, F. (2013), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Bosi (2012), *Corso di scienza delle finanze*, il Mulino, Bologna.

- Boston, J., Martin, J., Pallot, J. and Walsh, P. (1996), *Public Management: The New Zealand Model*, Auckland: Oxford University Press.
- Bovaird, T. (2007), “Beyond Engagement and Participation: User and Community Coproduction of Public Services”, *Public Administration Review*, Vol. 67 No. 5, pp. 846-860.
- Bovaird, T. and Downe, J. (2006), “N Generations of Reform in UK Local Government: Compliance and Resistance to Institutional Pressures”, *International Public Management Journal*, Vol. 9 No. 4, pp. 429-455.
- Bracci, E. (2007), “Sistema informativo contabile, dirigenza ed accountability negli enti locali: spunti da un’analisi empirica”, *Azienda pubblica*, Vol. 20 No. 4, pp. 675-697.
- Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J. and Steccolini, I. (2015), “Public Sector Accounting, Accountability and Austerity: More than Balancing the Books?”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 28 No. 6, pp. 878-908.
- Bruno, A. (2013), “Armonizzazione dei sistemi di contabilità e bilancio: lo stato dell’arte della sperimentazione in Regione Campania”, *la Finanza Locale*, No. 5-6, pp. 43-51.
- Bruno, A. (2014), “Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy”, *Open Journal of Accounting*, Vol. 3, pp. 38-44.
- Buccoliero, L., Steccolini, I., De Nardi, F. and Nasi, G. (2005), “L’implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un’indagine empirica”, *Azienda pubblica*, Vol. 18 No. 4, pp. 591-614.
- Buglione, E., Gorelli, S. and Marè, M. (2013), *La spending review nell’esperienza internazionale*, Formez PA, Roma.
- Caccia, L. and Steccolini, I. (2006), “Accounting change in Italian local governments: What’s beyond managerial fashion?”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17 No. 2-3, pp. 154-174.
- Caianiello, D. (2016), “Le novità per gli enti locali: le variazioni di bilancio” in Conference “*Le novità per gli enti locali*”, Aversa (CE), 24 novembre 2016.

- Caperchione, E. (2001), *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione. Profili comparati, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano, pp. 52-54.
- Caperchione, E. (2012), “L’armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 83-99.
- Caperchione, E. and Mussari, R. (2000), *Comparative Issue in Local Government Accounting*, Springer Verlag New York Inc, New York, NY, United States.
- Carlin, T. and Guthrie, J. (2003), “Accrual Output Based Budgeting Systems in Australia: The Rhetoric-Reality Gap”, *Public Management Review*, Vol. 5 No. 2, pp. 145-162.
- Carlin, T.M. (2005), “Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 21 No. 3, pp. 309-336.
- Carnegie, G.D. and West, B.P. (2003), “How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 62 No. 2, pp. 83-86.
- Cepiku, D., Mussari, R. and Giordano, F. (2016), “Local Governments Managing Austerity: approaches, determinants and impact”, *Public Administration*, Vol. 94 No. 1, pp. 223-243.
- Christiaens, J. R. (2003), “Accrual accounting reforms in Belgian local governments: a comparative examination”, *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, Vol. 15 No. 1, pp. 92-109.
- Civetta, E. (2014), *L’armonizzazione dei sistemi contabili*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, Rimini.
- Civetta, E. (2016), *Il principio applicato della contabilità finanziaria*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, Rimini.
- Collesi, D. (2015), “L’adozione dei nuovi schemi di bilancio per missioni e programmi” in D’Alessio, L., Simeone, C. and Barbato, M. (Eds.), *L’armonizzazione*

contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive, Giuffrè Editore, pp. 99-109.

Connolly, C. and Hyndman, N. (2006), “The actual implementation of accruals accounting: caveats from a case within the UK public sector”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 No. 2, pp. 272-290.

Corbetta, P. (2003a), *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. IV. L'analisi dei dati*, il Mulino, Bologna.

Corbetta, P. (2003b), *La ricerca sociale: metodologia e tecniche. II. Le tecniche quantitative*, il Mulino, Bologna.

D'Alessio, L. (1992), *La gestione delle aziende pubbliche. Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino.

D'Alessio, L. (2008), *Le aziende pubbliche. Management, Programmazione, Controllo*, Liguori Editore, Napoli.

D'Alessio, L. (2012), “Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 23-39.

D'Alessio, L. (2015), “Da dove nascono l'armonizzazione contabile e il consolidamento dei conti pubblici” in D'Alessio, L., Simeone, C. and Barbato, M. (Eds.), *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, Milano, pp. 1-10.

D'Alessio, L., Simeone, C. and Barbato, M. (2015), *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, Milano.

DiMaggio, P. J. and Powell, W.W. (1983), “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields”, *American Sociological Review*, Vol. 48 No. 2, pp. 147-160.

Dumay, J. (2015), “Forty-two: the meaning of life, the universe and numbers”, *SAGE open*, Vol. 5 No. 1, pp.1-10.

- Dumay, J. and Guthrie, J. (2007), “Disturbance and Implementation of Intellectual Capital Practice: A Public Sector Organisation Perspective”, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol. 11 No. 2, pp. 104-121.
- Dumay, J. and Rooney, J. (2016), “Numbers versus Narrative: An Examination of a Controversy”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 32 No. 2, pp. 202-231.
- Ellwood, S. and Newberry, S. (2007), “Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 20 No. 4, pp. 549-573.
- Evans, M. (1995), *Resource Accounting and Budgeting*, CIPFA, London.
- Fanelli, S. and Ferretti, M. (2014), “L’armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale”, *Azienda Pubblica*, Vol. 27 No. 2, pp. 163-178.
- Farneti G. and Pozzoli S. (2006), *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni. L’evoluzione italiana e la prospettiva internazionale*, FrancoAngeli, Milano.
- Fattore and Borgonovi (2013), “I concetti fondamentali per lo studio delle istituzioni pubbliche” in Borgonovi, E., Fattore, G. and Longo, F. (Eds.), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano, pp. 15-28.
- Fennell, M. L. (1980), “The effects of environmental characteristics on the structure of hospital clusters”, *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25 No. 3, pp. 484-510.
- Flynn, N. (2012), *Public Sector Management*, 6th ed, Los Angeles: SAGE.
- Galli, D. and Valotti G. (2015), “La spending review strumento incompreso” in Galli, D. Giacomelli, G., Tantardini, M. and Valotti, G., *Spending Review e qualità della spesa pubblica: uno spunto per crescere*, Collana white paper OCPA, Vol. 1, EGEA, Milano, pp. 9-41, <http://www.sdabocconi.it/it/sito/osservatorio-sul-cambiamento-delle-pa/materiali/white-paper-2015#content>.
- Galli, D., Giacomelli, G., Tantardini, M. and Valotti, G. (2015), *Spending Review e qualità della spesa pubblica: uno spunto per crescere*, Collana white paper

OCAP, Vol. 1, EGEA, Milano, <http://www.sdabocconi.it/it/sito/osservatorio-sul-cambiamento-delle-pa/materiali/white-paper-2015#content>.

- Garifo, K., (2002), “Confronto tra risultato economico dell’esercizio e risultato di amministrazione”, in Mulazzani, M. (Ed.), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano, pp. 89-91.
- Giovanelli, L. (2013), “Le amministrazioni pubbliche tra autonomia e vincoli di sistema”, *Azienda Pubblica*, Vol. 26 No. 3, pp. 293-307.
- Grandis, F.G. and Mattei, G. (2012), “Is there a specific accrual basis standard for the Public Sector? Theoretical Analysis and Harmonization of Italian Government Accounting”, *Open Journal of Accounting*, Vol. 1 No. 2, pp. 27-37.
- Gruening, G. (2001), “Origin and theoretical basis of New Public Management”, *International Public Management Journal*, Vol. 4 No. 1, pp. 1-25.
- Guthrie, J. (1993), “Australian Public Business Enterprises: Analysis of Changing Accounting, Auditing and Accountability Regimes”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 9 No. 2, pp. 101-114.
- Guthrie, J. (1998), “Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector. Rhetoric or Reality”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 14 No 1, pp. 1-19.
- Hinna, L. and Marcantoni, M. (2012), *Spending review. È possibile tagliare la spesa pubblica italiana senza farsi male?*, con due contributi di Dino Piero Giarda e Filippo Patroni Griffi, Donzelli Editore, Roma.
- Hood, C. (1991), “A public management for all seasons?”, *Public Administration*, Vol. 69 No. 1, pp. 3-19.
- Hood, C. (1995), “The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 No. 2-3, pp. 93-109.
- Hughes, Owen E. (2003), *Public Management and Administration*, Palgrave Macmillan, Basingstoke.

- Hyndman, N. (2016), European Group for Public Administration, Spring Workshop “*Innovations in public sector accounting standards: Are EPSAS the best way to European harmonization?*”, Modena, 5-6 April 2016.
- Hyndman, N. and Connolly, C. (2011), “Accruals accounting in the public sector: A road not always taken”, *Management Accounting Research*, Vol. 22 No. 1, pp. 36-45.
- Iadecola, A. (2016), Corso “*Gli equilibri di bilancio negli Enti Locali*”, <http://fad.commercialisti.it/>.
- Jacobs, K. (2012), “Making sense of social practice: theoretical pluralism in public sector accounting research”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 28 No. 1, pp. 1-25.
- Jannelli, R. and Tesone, C. (2013), “The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting Standards. Is It a Cultural Choice?”, *Open Journal of Accounting*, Vol. 2 No. 4, pp. 115-121.
- Kooiman, J. (1993), *Modern Governance: New Government Society interactions*, Sage, London.
- Lapsley, I. and Pallot, J. (2000), “Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government”, *Management Accounting Research*, Vol. 11 No. 2, pp. 213-229.
- Lapsley, I., Mussari, R. and Paulsson, G. (2009), “On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform”, *European Accounting Review*, Vol. 18 No. 4, pp. 719-723.
- Lawrence, T. and Suddaby, R. (2006), “Institutions and institutional work” in Clegg, S., Hardy, C., Lawrence, T. B. and Nord, W. R. (Eds.), *Handbook of Organization Studies*, 2nd edn., London: Sage, pp. 215-254.
- Lazzini, S. (2008), *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*, Giuffrè Editore, Milano.

- Makaronidis, A. (2016), European Group for Public Administration, Spring Workshop “*Innovations in public sector accounting standards: Are EPSAS the best way to European harmonization?*”, Modena, 5-6 April 2016.
- Manes Rossi, F. (2002), *La crisi dell’azienda pubblica. Origini, tipologia e strumenti di fronteggiamento*, Cedam, Padova.
- Marcon, G. (2011), “L’evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l’interpretazione della riforma della contabilità”, *Azienda pubblica*, Vol. 24 No. 3, pp. 207-221.
- Masi, A. (2015a), “La contabilità economico-patrimoniale”, “La gestione dei residui”, “Il risultato di amministrazione” and “Considerazioni conclusive e generali dell’analisi di bilancio degli enti in sperimentazione” in D’Alessio, L., Simeone, C. and Barbato, M. (Eds.), *L’armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, pp. 67-79, pp. 133-156, pp. 172-181, pp. 195-198.
- Masi, A. (2015b), “Mathematical models for the management of public resources in a spending review context”, *Book of Proceedings of the 8th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Sustainable Value Chain in a Dynamic Environment”*, Cyprus: EuroMed Press, pp. 2659-2663.
- Masi, A. (2016a), “Accounting and mathematical models for the management of public resources in a spending review context”, *Book of Proceedings of the 9th Annual Conference of the EuroMed Academy of Business “Innovation, Entrepreneurship and Digital Ecosystems”*, Cyprus: EuroMed Press, pp. 2049-2053.
- Masi, A. (2016b), “Accounting Models for the Management of Public Resources in a Spending Review Context” in Mr. Tanzil Hoque (Ed.), *Proceedings of 7th European Business Research Conference 15 - 16 December 2016, University of Roma Tre, Rome, Italy*, Global Research Institute for Business Academics, Australia.

- Mazzotta, D. (2012), “Analisi degli equilibri di bilancio degli enti locali con l’utilizzo dei flussi pluriennali di cassa. Un’analisi empirica”, *Azienditalia*, Vol. 19 No. 4, pp. 281-287.
- Mele, V. (2013), “Il modello tradizionale di amministrazione pubblica” and “New Public Management e il passaggio da government a governance” in Borgonovi, E., Fattore, G. and Longo, F. (Eds.), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano, pp. 59-67, pp. 69-79.
- Meneguzzo, M. (1995), “Dal New Public Management alla Public Governance: il pendolo della ricerca sulla amministrazione pubblica”, *Azienda pubblica*, Vol. 8 No. 3, pp. 32-510.
- Meneguzzo, M. (1997), “Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L’esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale”, *Azienda Pubblica*, Vol. 10 No. 6, pp. 587-606.
- Meneguzzo, M., Trequattrini, R., Russo, G. and Fiorani, G. (2012), *Spending review, trasparenza e qualità dei servizi nelle amministrazioni regionali. La sfida per le Regioni*, Franco Angeli, Milano.
- Meneguzzo, M., Sancino, A., Guenon, M. and Fiorani, G. (2013), “New development: The crisis and European local government reforms”, *Public Money & Management*, Vol. 33 No. 6, pp. 459-462.
- Meyer, J. W. (1979), “The impact of the centralization of educational funding and control on state and local organizational governance”, *Institute for Research on Educational Finance and Governance*, Stanford University, Program Report No. 79-B20.
- Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977), “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *The American Journal of Sociology*, Vol. 83 No. 2, pp. 340-363.
- Moore, M. (1995), *Creating Public Value – Strategic Management in Government*, Cambridge: Harvard University Press.
- Mulazzani, M. (2002), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano, p. 89.

- Mussari, R. (1994), *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova.
- Mussari, R. (1996), *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.
- Mussari, R. (2012), “Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 11-21.
- Nasi, G. and Steccolini, I. (2008), “Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments”, *Public Management Review*, Vol. 10 No. 2, pp. 175-196.
- O’Flynn, J. (2007), “From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 66 No. 3, pp. 353-366.
- Osborne, S. P. (2010), *The New Public Governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*, London and New York, Routledge.
- Parker, L. (2015), “Interview Methods: The craft and its practice” in *First European Colloquium on Qualitative Research Methods in Business and Accounting*, University of Verona, Italy, 14-15 July 2015.
- Paulsson, G. (2006), “Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences From the Central Government in Sweden”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 22 No. 1, pp. 47-62.
- Pavan, A. (2010), *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale – La contabilità e i controlli nei comuni e nelle province italiani*, FrancoAngeli, Milano.
- Pavan, A., Reginato, E. and Fadda, I. (2014), *The Implementation gap of New Public Management reforms in Italian local governments*, FrancoAngeli, Milano.
- Perrin, J. (1998) “Resource accounting and budgeting: from cash to accruals in 25 years”, *Public Money and Management*, Vol. 18 No. 2, pp. 7-10.

- Pilcher, R. (2011), "Implementing IFRS in Local Government: Institutional Isomorphism as NPM Goes Mad?", *Local Government Studies*, Vol. 37 No. 4, pp. 367-389.
- Pina, V. and Torres, L. (2003), "Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View", *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20 No. 4, pp. 334-350.
- Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. (2009), "Accrual accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches", *European Accounting Review*, Vol. 18 No. 4, pp. 765-807.
- Pollitt, C. (1993), *Managerialism and the Public Services*, 2nd edn., Blackwell, Oxford, UK.
- Pollitt, C. (2010), "What can we learn from 30 years of Public Management Reform?", SDA Bocconi Conference "Reforming the public sector: how to make a difference", Rome, 2-3 December 2010.
- Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2004), *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Pollitt, C. and Bouckaert, G. (2011), *Public Management Reform. A Comparative Analysis: New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, Third Edition, Oxford University Press, Oxford.
- Pozzoli, M. and Ranucci, S. (2013), "The Process of Implementing the Accounting Harmonisation in the Italian Local Governments: The Case of Prato", *International Journal of Business Research and Development*, Vol. 2 No. 3, pp. 1-18.
- Pozzoli, S. and Mazzotta, R. (2012), "Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica", *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 69-82.
- Puddu, L. (2016), "Valutazione e iscrizione in bilancio delle partecipazioni senza titoli partecipativi. Fondazioni, associazioni e altri organismi", <http://fad.commercialisti.it/>.

- Rhodes, R.A.W. (1996), “The new governance: governing without governance”, *Political Studies*, Vol. 44 No. 4, pp. 652-667.
- Ricci, P. (2012), “Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 41-51.
- Rooney, J. and Dumay, J. (2016), “Intellectual capital, calculability and qualculation”, *The British Accounting Review*, Vol. 48 No. 1, pp. 1-16.
- Rossi, M. and Fontana, F. (2008), *La contabilità integrata. Metodi, strumenti e principi contabili nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- Rossi, M. and Fontana, F. (2009), “Risultato di amministrazione e limiti informativi”, *Guida agli enti locali*, Vol. 13 No. 10, pp. 85-88.
- Rota, S., Sicilia, M. and Steccolini, I. (2012), *Bilancio e misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, Rimini.
- Salvatore, C. and Del Gesso, C. (2013), “Accrual Accounting in Italian Local Governments in the Context of Public Sector Managerial Changes”, *Proceedings of 8th Annual London Business Research Conference Imperial College, London, UK, 8-9 July, 2013*, pp. 1-12.
- Scott, W. Richard (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Simeone, C. (2013), “Il risultato di amministrazione. L'evoluzione della disciplina nella riforma contabile del d.lgs. n. 118 del 2011”, *la Finanza Locale*, Vol. 33 No. 5-6, pp. 54-62.
- Simeone, C. (2015), “La logica contabile del decreto n. 118/2011” in D'Alessio, L., Simeone, C. and Barbato, M. (Eds.), *L'armonizzazione contabile degli enti territoriali. Analisi della sperimentazione e linee evolutive*, Giuffrè Editore, Milano, pp. 10-17.
- Soverchia, M. (2008), *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti*, Giuffrè Editore, Milano.
- Steane, P. and Guthrie, J. (2004), “Implications of Intellectual Capital for New Public Management”, *Budapest Management Review*, Vol. 35 No. 7-8, pp. 99-108.

- Steccolini, I. (2004a), “Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 20 No. 3, pp. 327-350.
- Steccolini, I. (2004b), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali: dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.
- Ter Bogt, H. J. (2008), “Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24 No. 3, pp. 209-241.
- Tolbert, P. S. and Zucker, L. G. (1983), “Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880-1935” [Electronic version], *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28 No. 1, pp. 22-39.
- Torcivia, S. (2012), “Le criticità della disarmonia contabile: il caso delle aziende sanitarie”, *Azienda Pubblica*, Vol. 25 No. 1, pp. 101-115.
- Valotti, G. (2009), *Fannulloni si diventa. Una cura per la burocrazia malata*, Università Bocconi Editore, Milano.
- Valotti, G. and Zangrandi, A. (1996), *Dall'autonomia istituzionale all'autonomia realizzativa: nuovi modelli di riferimento per l'ente locale*, Maggioli, Rimini.
- Van der Hoek, M.P. (2005), “From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience”, *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25 No. 1, pp. 32-45.
- Zangrandi, A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffré, Milano.

Riferimenti normativi

Circolare del 7 maggio 2015, n. 19. Assestamento del bilancio di previsione e Budget rivisto per l'anno finanziario 2015 - Previsioni di bilancio per l'anno 2016 e per il triennio 2016 - 2018 e Budget per il triennio 2016 - 2018. Proposte per la legge di stabilità 2016.

Costituzione del 22 dicembre 1947. Costituzione della Repubblica Italiana.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 27 marzo 2013. Criteri e modalità di predisposizione del budget economico delle Amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 30 marzo 2016. Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante: Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 10 luglio 2014. Individuazione delle operazioni di indebitamento delle regioni ammesse alla ristrutturazione, ai sensi dell'articolo 45, comma 10, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015. Criteri e modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011.

Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 19 dicembre 2016. Monitoraggio del maggiore disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, in attuazione dell'articolo 3, comma 15, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze del 15 novembre 2013. Individuazione delle amministrazioni che partecipano al terzo anno di sperimentazione di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive integrazioni e modificazioni.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 25 maggio 2012. Individuazione delle amministrazioni che partecipano alla sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 dicembre 2011. Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 29 marzo 2013. Individuazione delle amministrazioni che partecipano al secondo anno di sperimentazione di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97. Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70.

Decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, 194. Regolamento per l'approvazione dei modelli di cui all'art. 114 del decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77, concernente l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Decreto del Presidente della Repubblica del 4 ottobre 2013, n. 132. Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 9.

Decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126. Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni,

degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90. Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 93. Riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali.

Decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali.

Decreto legislativo 18 febbraio 2000, n. 56. Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

Decreto legislativo 25 febbraio 1995, n. 77. Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali.

Decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150. Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni.

Decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76. Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208.

Decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123. Riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, a norma dell'articolo 49 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286. Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59.

Decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili.

Decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279. Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato.

Decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174. Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012.

Decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133. Misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive.

Decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138. Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo.

Decreto-legge 20 gennaio 1992, n. 11. Disposizioni urgenti in materia di finanza locale per il 1992 (Reiterato con: D.L. n. 233 del 17 marzo 1992).

Decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69. Disposizioni urgenti per il rilancio dell'economia.

Decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66. Misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale.

Decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113. Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio.

Decreto-legge 31 agosto 2013, n. 102. Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici.

Decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98. Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria.

Decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95. Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario.

Decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16. Disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche.

Decreto-legge 7 maggio 2012, n. 52. Disposizioni urgenti per la razionalizzazione della spesa pubblica.

Decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35. Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali.

Decreto-legge del 25 giugno 2008, n. 112. Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione Tributaria.

Delibera n. 9/2016 della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti. Linee di indirizzo per la formazione del bilancio 2016-2018 e per l'attuazione della contabilità armonizzata negli enti territoriali.

Direttiva n. 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011 relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.

Legge 12 agosto 2016, n. 164. Modifiche alla legge 24 dicembre 2012, n. 243, in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali.

Legge 12 novembre 2011, n. 183. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2012).

- Legge 2 dicembre 2005, n. 248. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, recante misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.
- Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015).
- Legge 24 dicembre 2007, n. 244. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008).
- Legge 24 dicembre 2012, n. 243. Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione.
- Legge 27 dicembre 2006, n. 296. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007).
- Legge 28 dicembre 1995, n. 549. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.
- Legge 28 dicembre 2015, n. 208. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016).
- Legge 3 aprile 1997, n. 94. Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n.468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al Governo per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato.
- Legge 30 luglio 2010, n. 122. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.
- Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Legge di contabilità e finanza pubblica.
- Legge 4 agosto 2016, n. 163. Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell'articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243.
- Legge 4 marzo 2009, n. 15. Delega al Governo finalizzata all'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e alla efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni nonché disposizioni integrative delle funzioni attribuite al Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro e alla Corte dei conti.

Legge 5 maggio 2009, n. 42. Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.

Legge 6 agosto 2013, n. 96. Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2013.

Legge 7 dicembre 2012, n. 213. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, recante disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, nonché ulteriori disposizioni in favore delle zone terremotate nel maggio 2012. Proroga di termine per l'esercizio di delega legislativa.

Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione.

Legge Costituzionale 20 aprile 2012, n. 1. Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale.

Legge di stabilità regionale 18 gennaio 2016, n. 1.

Legge regionale 23 dicembre 2015, n. 20.

Legge regionale 24 dicembre 2003, n. 28.

Legge regionale 3 aprile 1991, n. 7.

Legge regionale 5 aprile 2016, n. 6.

Legge regionale 6 maggio 2013, n. 6.

Sitografia

<http://dati.statistiche-pa.it/Index.aspx> rapporto PA e utenti

http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Government_finance_statistics

<http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-financestatistics/government-accounting>

<http://www.comuniverso.it/>

<http://www.istat.it/it/conti-nazionali>

<http://www.openbilanci.it/>

<https://www.bancaditalia.it/> (Bollettino economico n. 3 del 15 luglio 2016)

<http://www.epsas.eu/en/>

<https://www.ifac.org/public-sector>

<http://www.opencivitas.it/>

<http://www.rgs.mef.gov.it/>

<http://www.finanze.it/>

http://www1.finanze.gov.it/finanze2/entrate_tributarie/index.php

<http://www.regione.lazio.it/>

<http://portale.ancitel.it/>

<http://www.regione.lombardia.it/>

<http://www.regione.campania.it/> (DEFRC 2016-2018; DEFRC 2017-2019)

<http://www.regione.basilicata.it/>

<http://www.senato.it/> (Elementi di Documentazione, 2014)

<http://www.sdabocconi.it/>

<http://www.mef.gov.it/> (Documento di Economia e Finanza 2016; L'armonizzazione contabile degli enti territoriali, Corso di formazione istituzionale, Modulo n. 2. Il bilancio finanziario per Missioni e Programmi).

<http://fad.commercialisti.it/FadCndcec/nuovientilocali2016>

<http://www.comune.alba.cn.it/>

<http://www.comune.avezzano.aq.it/>

<http://www.comune.biella.it/web/>

<http://www.comune.bisceglie.bt.it/>

<http://www.comune.bologna.it/>

<http://www.comune.brescia.it/Pagine/default.aspx>

<http://www.comune.falconara-marittima.an.it/>

<http://www.comune.fermo.it/it/>
<http://www.comune.frascati.rm.it/>
<http://www.comune.genova.it/>
<http://www.comune.giussano.mb.it/flex/cm/pages/ServeBLOB.php/L/IT/IDPagina/1>
<http://www.comune.livorno.it/>
<https://www.comune.milano.it/wps/portal/ist/it>
<http://www.comune.modena.it/>
<http://www.comune.pv.it/site/home.html>
<http://www.comune.pescara.it/internet/index.php?codice=1>
<http://www.municipio.re.it/retecivica/urp/pes.nsf/web/Hmttl?opendocument>
<https://www.comune.treviso.it/>
<http://www.comune.venezia.it/>
<http://www.comune.vicenza.it/>

L'ultima data di accesso ai siti internet è formalmente indicata per tutti i documenti nel 31 ottobre 2016.

Figure, tabelle, grafici e prospetti

Elenco figure

Figura 1 - Pressione fiscale in percentuale del PIL.....	23
Figura 2 - Le entrate tributarie	24
Figura 3 - Le entrate tributarie del Bilancio dello Stato.....	24
Figura 4 - Le entrate tributarie degli enti territoriali	25
Figura 5 - Fasi del processo aziendale	61
Figura 6 - Entrate e spese pubbliche dei diversi livelli di Governo	62
Figura 7 - Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.....	62
Figura 8 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda pubblica	142
Figura 9 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda privata	142
Figura 10 - Caratteristiche apprezzate in un superiore.....	143
Figura 11 - Caratteristiche apprezzate in un collaboratore	143
Figura 12 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda pubblica	145
Figura 13 - Percentuale di contribuzione dei dipendenti al valore di un'azienda privata	145
Figura 14 - Caratteristiche apprezzate in un superiore.....	146
Figura 15 - Caratteristiche apprezzate in un collaboratore	147
Figura 16 - Caratteristiche desiderabili nei superiori e nei collaboratori.....	147
Figura 17 - Principali entrate e spese negli enti territoriali	154

Elenco tabelle

Tabella 1 - Crescita del PIL reale, 2004 - 2014	11
Tabella 2 - Saldo di bilancio e debito pubblico, 2012-2015 (% del PIL)	15
Tabella 3 - Entrate e spese pubbliche in % del PIL (2006-2015)	19
Tabella 4 - Livello di vicinanza dei principi contabili agli IPSAS	37
Tabella 5 - Adozione del <i>New Public Management</i>	39
Tabella 6 - I modelli di <i>Public Management</i>	42

Tabella 7 - N° Comuni del campione per Regione	58
Tabella 8 - Caratteristiche del campione.....	58
Tabella 9 - Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale	68
Tabella 10 - Principali documenti esaminati degli enti territoriali.....	82
Tabella 11 - Indicatori di bilancio.....	84
Tabella 12 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'EL18	89
Tabella 13 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'EL15	90
Tabella 14 - Distribuzione percentuale della spesa sulle prime 5 missioni (preventivo 2013-2015)..	91
Tabella 15 - Distribuzione percentuale della spesa sulle prime 5 missioni (preventivo 2016-2018)..	91
Tabella 16 - Distribuzione percentuale della spesa (EL13)	91
Tabella 17 - Distribuzione percentuale della spesa (EL19)	92
Tabella 18 - Distribuzione percentuale della spesa (EL13)	92
Tabella 19 - Distribuzione percentuale della spesa (EL19)	92
Tabella 20 - Residui passivi per ente locale.....	96
Tabella 21 - Residui passivi.....	97
Tabella 22 - Residui attivi per ente locale.....	98
Tabella 23 - Residui attivi.....	98
Tabella 24 - Risultato di amministrazione 2011 e 2012	99
Tabella 25 - Il risultato di amministrazione per ente locale	99
Tabella 26 - Variazioni annuali del risultato di amministrazione per ente locale	100
Tabella 27 - Parte disponibile del risultato di amministrazione per ente locale (2012-2015).....	102
Tabella 28 - Il risultato dell'esercizio	105
Tabella 29 - Principali componenti positivi e negativi della gestione	106
Tabella 30 - Patrimonio netto	107
Tabella 31 - Domande e prime conclusioni della ricerca.....	112
Tabella 32 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER1	118
Tabella 33 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER1	120
Tabella 34 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER2	121

Tabella 35 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER2	121
Tabella 36 - Distribuzione percentuale delle entrate dell'ER3	122
Tabella 37 - Distribuzione percentuale delle spese dell'ER3	123
Tabella 38 - Risultati delle Regioni (2013-2015)	124
Tabella 39 - Residenti in Campania.....	125
Tabella 40 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania.....	129
Tabella 41 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania (%).....	129
Tabella 42 - Spese per titoli (2016-2018)	132
Tabella 43 - Bilancio di previsione 2016 della Regione Campania.....	132
Tabella 44 - Schede informative compilate in un'azienda privata distinte per classi di età	141
Tabella 45 - Schede informative compilate in un'azienda pubblica distinte per classi di età.....	144

Elenco grafici

Grafico 1 - Saldo di bilancio, 2014 e 2015 (accreditamento netto/indebitamento netto del settore delle amministrazioni pubbliche consolidato, % del PIL)	16
Grafico 2 - Spese ed entrate pubbliche totali in % del PIL (2005 - 15)	19
Grafico 3 - Entrate e spese pubbliche in % del PIL (2015).....	20
Grafico 4 - Le principali componenti delle entrate pubbliche in % sul totale delle entrate (2015)	20
Grafico 5 - Le principali componenti della spesa pubblica in % sul totale delle spese (2015).....	21

Elenco prospetti

Prospetto 1 - Il risultato di amministrazione	94
Prospetto 2 - Composizione del risultato di amministrazione.....	101

Appendice

Allegato 1

Scheda informativa

Settore lavorativo di appartenenza pubblico privato

Sesso M F

Età 18-29 anni 30-39 anni
 40-49 anni 50-59 anni
 60 anni e più

Personale

1. In quale misura i dipendenti possono contribuire ad accrescere il valore di un'azienda pubblica? Indicare una percentuale da 0 a 100.

.....
.....
.....

2. In quale misura i dipendenti possono contribuire ad accrescere il valore di un'azienda privata? Indicare una percentuale da 0 a 100.

.....
.....
.....

3. Quali caratteristiche apprezza in un superiore? (max 5)

coerenza lealtà onestà passione per l'attività svolta
 dedizione affidabilità dà il buon esempio competenze
 conoscenze empatia attitudine al raggiungimento degli obiettivi
 capacità di ascolto rispetto per gli altri correttezza trasparenza
 capacità di collaborare chiarezza concretezza determinazione

Altro.....
.....
.....
.....

4. Quali caratteristiche apprezza in un collaboratore? (max 5)

- coerenza lealtà onestà passione per l'attività svolta
- dedizione affidabilità dà il buon esempio competenze
- conoscenze empatia attitudine al raggiungimento degli obiettivi
- capacità di ascolto rispetto per gli altri correttezza trasparenza
- capacità di collaborare chiarezza concretezza determinazione

Altro.....
.....
.....
.....

Si ringrazia per l'attenzione e la collaborazione

Allegato 2

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL2

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	<i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>	15,24%	15,70%	16,11%
4	<i>Istruzione e diritto allo studio</i>	9,98%	8,62%	8,79%
9	<i>Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente</i>	11,30%	12,51%	12,72%
10	<i>Trasporti e diritto alla mobilità</i>	9,58%	6,11%	6,15%
12	<i>Diritti sociali, politiche sociali e famiglia</i>	13,89%	16,32%	16,66%
99	<i>Servizi per conto terzi</i>	10,66%	12,41%	12,71%
Totale		70,65%	71,67%	73,13%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL3

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	<i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>	12,45%	11,95%	11,44%
4	<i>Istruzione e diritto allo studio</i>	3,85%	6,46%	6,76%
9	<i>Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente</i>	13,00%	11,75%	12,04%
10	<i>Trasporti e diritto alla mobilità</i>	6,39%	4,42%	3,51%
12	<i>Diritti sociali, politiche sociali e famiglia</i>	10,98%	10,97%	11,62%
60	<i>Anticipazioni finanziarie</i>	12,29%	12,70%	13,66%
99	<i>Servizi per conto terzi</i>	23,33%	24,11%	25,94%
Totale		82,30%	82,36%	84,96%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL4

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	<i>Servizi istituzionali, generali e di gestione</i>	22,47%	23,68%	20,99%
4	<i>Istruzione e diritto allo studio</i>	12,96%	11,30%	9,01%
9	<i>Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente</i>	16,44%	16,68%	14,90%
10	<i>Trasporti e diritto alla mobilità</i>	11,07%	10,27%	8,91%
12	<i>Diritti sociali, politiche sociali e famiglia</i>	7,52%	7,86%	6,86%
Totale		70,46%	69,79%	60,68%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL6

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	22,09%	22,32%	14,41%
4	Istruzione e diritto allo studio	20,65%	24,52%	26,66%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	13,92%	12,84%	9,61%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	11,64%	10,37%	10,61%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	5,55%	5,65%	15,71%
Totale		73,86%	75,71%	77,01%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL7

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	16,10%	17,37%	16,74%
4	Istruzione e diritto allo studio	6,28%	5,48%	4,91%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	4,73%	4,81%	4,71%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	10,72%	7,05%	6,77%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,44%	9,96%	10,27%
50	Debito pubblico	10,20%	10,52%	10,46%
60	Anticipazioni finanziarie	17,53%	19,60%	20,20%
Totale		75,00%	74,80%	74,06%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL8

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	17,05%	13,59%	16,80%
4	Istruzione e diritto allo studio	6,95%	3,09%	6,97%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	17,12%	21,72%	16,73%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	14,71%	16,34%	15,53%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	7,69%	7,10%	5,82%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	6,90%	5,45%	3,32%
Totale		70,42%	67,28%	65,17%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL9

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	15,71%	14,97%	14,59%
4	Istruzione e diritto allo studio	11,90%	20,81%	16,24%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	12,79%	11,75%	12,85%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	11,88%	10,83%	11,16%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	12,08%	11,14%	12,36%
99	Servizi per conto terzi	14,40%	14,24%	15,98%
Totale		78,77%	83,75%	83,19%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL11

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	16,29%	14,33%	14,24%
4	Istruzione e diritto allo studio	6,43%	6,71%	6,73%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	13,01%	11,15%	11,17%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	17,60%	17,60%	17,57%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	8,62%	9,47%	9,49%
99	Servizi per conto terzi	13,43%	15,20%	15,23%
Totale		75,38%	74,47%	74,42%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL12

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	16,30%	9,77%	11,94%
4	Istruzione e diritto allo studio	3,43%	1,73%	2,37%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	9,99%	8,35%	10,55%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	10,16%	36,46%	9,71%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	4,52%	1,98%	2,46%
60	Anticipazioni finanziarie	34,82%	25,74%	39,84%
Totale		79,21%	84,03%	76,86%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL13

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	10,88%	11,24%	11,27%
4	Istruzione e diritto allo studio	4,59%	4,31%	4,30%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	7,59%	1,31%	3,35%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	11,04%	13,09%	13,47%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	7,51%	6,30%	6,42%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,71%	9,04%	6,93%
60	Anticipazioni finanziarie	22,42%	25,74%	26,31%
99	Servizi per conto terzi	13,30%	15,27%	15,61%
Totale		87,04%	86,31%	87,66%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL14

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	14,40%	16,03%	16,25%
4	Istruzione e diritto allo studio	9,56%	10,64%	10,32%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	13,11%	5,26%	3,25%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	14,27%	17,12%	17,28%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	9,50%	9,08%	9,78%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	10,89%	10,88%	11,25%
Totale		71,72%	69,01%	68,14%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL15

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	17,03%	13,89%	13,54%
4	Istruzione e diritto allo studio	14,07%	11,77%	12,11%
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	4,49%	3,03%	3,24%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	10,27%	11,88%	11,88%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	4,33%	3,10%	2,79%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	16,31%	18,27%	18,61%
99	Servizi per conto terzi	18,60%	23,66%	23,70%
Totale		85,09%	85,61%	85,88%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL16

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	9,85%	12,04%	12,14%
4	Istruzione e diritto allo studio	8,89%	11,72%	11,90%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	8,94%	11,74%	12,22%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	17,82%	23,19%	22,93%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,53%	12,83%	12,99%
50	Debito pubblico	20,37%	1,30%	1,37%
Totale		75,39%	72,82%	73,55%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL17

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	16,21%	13,28%	13,34%
4	Istruzione e diritto allo studio	1,69%	1,97%	1,86%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	2,20%	1,46%	1,51%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	11,32%	8,83%	8,60%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	10,24%	8,32%	8,10%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	5,21%	5,69%	5,63%
99	Servizi per conto terzi	31,37%	35,88%	36,17%
Totale		78,25%	75,45%	75,21%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL18

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	19,41%	19,69%	19,35%
4	Istruzione e diritto allo studio	8,59%	8,58%	9,32%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	10,16%	10,90%	10,72%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	7,74%	5,17%	5,96%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	9,37%	9,95%	9,73%
99	Servizi per conto terzi	21,86%	23,37%	23,02%
Totale		77,12%	77,66%	78,10%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL19

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	18,62%	18,28%	17,55%
4	Istruzione e diritto allo studio	4,81%	5,34%	4,90%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	10,71%	11,52%	12,48%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	19,26%	16,31%	15,13%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	5,65%	4,85%	4,60%
60	Anticipazioni finanziarie	12,73%	13,32%	13,91%
99	Servizi per conto terzi	11,06%	12,45%	13,00%
Totale		82,84%	82,06%	81,57%

Distribuzione percentuale della spesa sulle principali Missioni - EL20

Missione	Denominazione	Preventivo 2016		
		2016	2017	2018
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	14,91%	15,56%	14,35%
4	Istruzione e diritto allo studio	7,44%	5,69%	6,13%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	7,52%	7,01%	7,55%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	30,64%	30,32%	32,03%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	7,12%	7,25%	6,74%
60	Anticipazioni finanziarie	10,40%	11,55%	11,54%
Totale		78,04%	77,38%	78,35%

Allegato 3

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL2

CONTO ECONOMICO	2015	2014	Var. % (2015-2014)
-----------------	------	------	--------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	63,54%	58,67%	7,41%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-0,81%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	48,58%	48,94%	-8,72%
13	Personale	23,53%	22,84%	-5,26%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-8,04%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL3

CONTO ECONOMICO	2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	64,15%	59,97%	-0,08%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-6,60%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	53,52%	49,57%	-5,54%
13	Personale	24,42%	21,80%	-1,98%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-12,50%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL4

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	66,55%	63,30%	3,08%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-1,96%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	46,43%	46,26%	-0,91%
13	Personale	22,85%	23,47%	-3,87%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-1,27%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL5

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	53,61%	51,10%	-2,02%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-6,60%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	49,32%	47,84%	1,69%
13	Personale	24,71%	24,90%	-2,12%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-1,36%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL6

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	70,28%	62,97%	12,20%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				0,53%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	46,86%	39,96%	-4,08%
13	Personale	32,18%	27,33%	-3,67%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-18,18%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL7

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	78,20%	74,98%	-4,28%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-8,21%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	52,06%	52,52%	-3,86%
13	Personale	25,71%	26,17%	-4,73%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-3,01%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL9

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	58,74%	56,84%	1,39%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-1,89%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	53,33%	53,76%	-4,03%
13	Personale	26,32%	27,16%	-6,27%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-3,26%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL10

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	47,30%	43,15%	5,12%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-4,11%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	39,49%	34,88%	23,21%
13	Personale	24,31%	27,80%	-4,85%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				8,82%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL11

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	55,08%	43,73%	44,55%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				14,74%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	38,18%	30,43%	48,91%
13	Personale	27,08%	31,18%	3,08%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				18,71%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL13

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	56,73%	51,26%	13,13%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				2,22%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	53,08%	52,41%	-2,03%
13	Personale	23,01%	22,94%	-2,98%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-3,26%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL14

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	62,37%	58,85%	-1,21%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-6,78%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	39,09%	38,23%	-1,84%
13	Personale	19,97%	19,53%	-1,82%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-3,99%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL15

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
------------------------	--	-------------	-------------	-------------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	58,52%	52,67%	4,20%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-6,21%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	47,11%	46,65%	0,86%
13	Personale	24,29%	25,10%	-3,33%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-0,12%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL16

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
------------------------	--	-------------	-------------	-------------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	57,74%	54,24%	-1,38%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-7,36%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	58,51%	56,81%	3,28%
13	Personale	21,77%	22,28%	-2,06%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				0,27%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL17

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
------------------------	--	-------------	-------------	-------------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	57,88%	59,95%	0,60%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				4,20%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	58,76%	53,96%	1,42%
13	Personale	19,64%	19,45%	-5,94%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-6,86%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL18

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	68,45%	62,85%	7,69%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-1,12%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	45,18%	41,51%	0,57%
13	Personale	31,82%	29,44%	-0,14%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-7,60%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL19

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	58,37%	54,63%	-0,72%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				-7,07%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	51,77%	51,92%	-4,03%
13	Personale	28,97%	28,42%	-1,89%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				-3,75%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)

Principali componenti positivi e negativi della gestione (in percentuale sul totale) - EL20

CONTO ECONOMICO		2015	2014	Var. (2015-2014)
-----------------	--	------	------	------------------

A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE

1	Proventi da tributi	41,61%	42,78%	6,23%
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)				9,23%

B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE

10	Prestazioni di servizi	55,98%	53,73%	11,85%
13	Personale	18,45%	19,79%	0,05%
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)				7,35%

Fonte: Conto Economico (2015-2014)