

**Maria Teresa Nardo**

**SISTEMI CONTABILI  
E BILANCI  
NEGLI ENTI LOCALI**

**L'impatto della transizione**

**FrancoAngeli**



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a "FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano".

Copyright © 2008 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni qui sotto previste. All'Utente è concessa una licenza d'uso dell'opera secondo quanto così specificato:*

1. L'Utente è autorizzato a memorizzare l'opera sul proprio pc o altro supporto sempre di propria pertinenza attraverso l'operazione di download. Non è consentito conservare alcuna copia dell'opera (o parti di essa) su network dove potrebbe essere utilizzata da più computer contemporaneamente;
2. L'Utente è autorizzato a fare uso esclusivamente a scopo personale (di studio e di ricerca) e non commerciale di detta copia digitale dell'opera. Non è autorizzato ad effettuare stampe dell'opera (o di parti di essa).  
Sono esclusi utilizzi direttamente o indirettamente commerciali dell'opera (o di parti di essa);
3. L'Utente non è autorizzato a trasmettere a terzi (con qualsiasi mezzo incluso fax ed e-mail) la riproduzione digitale o cartacea dell'opera (o parte di essa);
4. è vietata la modificazione, la traduzione, l'adattamento totale o parziale dell'opera e/o il loro utilizzo per l'inclusione in miscellanee, raccolte, o comunque opere derivate.

## INDICE

PREMESSA	pag.	7
----------	------	---

### CAPITOLO PRIMO IL FABBISOGNO INFORMATIVO DEGLI ENTI LOCALI

1. Il sistema informativo dell'“azienda” ente locale e il principio di economicità	»	9
2. Esigenze informative e sistemi contabili	»	17
2.1. La contabilità generale e l’informativa ai terzi	»	21
2.2. La contabilità a supporto delle decisioni	»	27
3. L’Ordinamento finanziario e contabile: i limiti della contabilità finanziaria	»	30

### CAPITOLO SECONDO IL “SISTEMA DEI BILANCI”

1. La programmazione e il potenziale utilizzo del budget negli enti locali	»	41
2. La rendicontazione negli enti locali. Una questione mal posta	»	45
3. Un sistema di bilancio <i>accrual basis</i>	»	56
4. L’inventario e il trattamento degli investimenti	»	67
5. Esperienze di contabilità economica nei comuni e nelle province: profili evolutivi	»	73

CAPITOLO TERZO  
I PRINCIPI CONTABILI NEL PROCESSO  
DI ARMONIZZAZIONE

1.	Il processo di armonizzazione contabile: il quadro di riferimento per gli enti locali	pag.	79
	1.1. L'armonizzazione verticale e orizzontale	»	83
2.	Il contesto nazionale e l'attività dell'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali	»	98
3.	Framework e postulati di bilancio negli IPSASs	»	116
4.	Gli elementi determinanti la qualità dell'informativa "esterna": sistema e principi contabili	»	120

CAPITOLO QUARTO  
IL BILANCIO CONSOLIDATO.  
I PRIMI SEGNALI DEL CAMBIAMENTO

1.	Le esigenze di consolidamento dei conti pubblici	»	143
2.	La convergenza dei sistemi contabili	»	147
3.	Il bilancio di gruppo negli enti locali	»	150
4.	Alcune esperienze di Bilancio consolidato	»	153
	CONCLUSIONI	»	157
	BIBLIOGRAFIA	»	161
	RIFERIMENTI LEGISLATIVI	»	181

## PREMESSA

L'ampio processo di "aziendalizzazione" della pubblica amministrazione, avviatosi nell'ultimo decennio ed oggi ancora in corso, ha interessato, oltre che i modelli organizzativi, gestionali e di controllo, anche il sistema di contabilità.

Ancora oggi il dibattito in materia contabile è incentrato sulla trasferibilità o meno, negli enti pubblici, di sistemi di contabilità generale tipici delle aziende private.

Come è noto, nella tradizione delle imprese, la contabilità generale è lo strumento al quale viene attribuita la funzione di determinazione dei risultati di gestione e quindi di informativa per i terzi.

Negli enti pubblici, invece, i documenti contabili non sono utilizzati per rendicontare ai portatori di interesse l'attività svolta, bensì come strumenti interni di gestione.

Infatti, nonostante vi sia stata anche in tali realtà l'introduzione dei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale, il documento contabile principale rimane il bilancio di previsione, che ha lo scopo di autorizzare preventivamente entrate e spese nelle loro diverse fasi di gestione.

Negli enti locali, inoltre, il tentativo di affiancare i documenti economico-patrimoniali al tradizionale sistema di contabilità finanziaria non ha comportato, come si sperava, un sistematico monitoraggio delle condizioni di economicità della gestione quale sintesi di rilevazioni basate sulla competenza economica.

Inoltre, la normativa (anche quella più recente) lasciando molta discrezionalità ai singoli enti nella scelta del sistema di contabilità economico-patrimoniale di cui dotarsi e nelle modalità di utilizzo delle informazioni prodotte, ha favorito e legittimato un *modus operandi* che di fatti trascura l'informativa esterna.

Come noto, l'articolo 227 del Tuel (testo unico per gli enti locali) prevede la possibilità di redigere i prospetti di conto economico e stato patrimoniale attraverso il prospetto di conciliazione. Di conseguenza l'ente che non adotta un sistema organico di contabilità, tale da registrare ed analizzare i fatti di gestione sotto il profilo finanziario ed economico, può limitarsi ad annotare extracontabilmente in appositi prospetti tutte le operazioni di rettifica ed integrazione.

Il risultato di una tale previsione, da cui non deriva un obbligo di tenuta sistemica e cronologica della contabilità economico-patrimoniale, è la presenza negli enti locali, da un lato, della contabilità finanziaria, che rimane ancora per molte realtà l'unico sistema contabile necessario ed applicabile e, dall'altro, il ruolo sminuito della contabilità generale, la cui applicazione viene ritenuta spesso dispendiosa e inattuabile.

Di recente, comunque, a tutta risposta di tale situazione, l'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli enti locali ha incoraggiato l'utilizzo della contabilità generale, "la sola che possa favorire la redazione veritiera e corretta di un rendiconto, per quanto riguarda i prospetti di conto economico e di conto del patrimonio".

Inoltre, con gli interventi di riforma costituzionale, si è presentata la possibilità di discutere della riforma del Tuel e, con esso, dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. In un'ottica di armonizzazione e consolidamento dei conti pubblici, è divenuto oggetto centrale del dibattito l'opportunità o meno di riformare il sistema contabile degli enti locali.

Alla luce di queste prime osservazioni e sulla base di un'analisi di casi reali condotta presso gli enti locali, la prima parte del presente lavoro si propone di illustrare il sistema contabile informativo attualmente obbligatorio per gli enti locali, evidenziando i limiti della contabilità finanziaria e l'utilità di un sistema a matrice economica.

La seconda parte, invece, tratta del sistema dei bilanci per gli enti locali. Un sistema di bilanci dal contenuto economico, patrimoniale e finanziario che solo con l'ausilio di chiari principi contabili è in grado di favorire il processo di armonizzazione e consolidamento dei conti pubblici e l'efficace, efficiente ed economico utilizzo delle risorse.

CAPITOLO PRIMO

IL FABBISOGNO INFORMATIVO  
DEGLI ENTI LOCALI

**1. Il sistema informativo dell'“azienda” ente locale e il principio di economicità**

Il sistema informativo può essere inteso come l'insieme ordinato delle procedure che consentono la raccolta, l'elaborazione e la comunicazione delle informazioni riguardanti la gestione di una realtà aziendale<sup>1</sup>.

Il sistema informativo comprende, pertanto, i processi di rilevazione, di trattamento dei dati e di produzione delle informazioni nonché l'insieme degli output di tali processi, siano essi elaborati ai fini interni che per una informativa esterna<sup>2</sup>.

Ciò premesso, nel settore pubblico, negli ultimi anni, i sistemi informativi sono stati oggetto di profonde trasformazioni a carattere economico-aziendale<sup>3</sup>. La corretta misurazione, rilevazione e comunicazione degli accadimenti gestionali, di fatti, è essenziale in tutte le aziende e ancor di più in una “azienda” le cui informazioni dovrebbero potenzialmente interessare numerosi e variegati destinatari, quale appunto l'azienda pubblica<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Si veda: M. AGLIATI (a cura di), *I sistemi informativi integrati*, Milano, Egea, 1999 e G. AIROLDI, *I sistemi operativi*, Milano, Giuffrè, 1980.

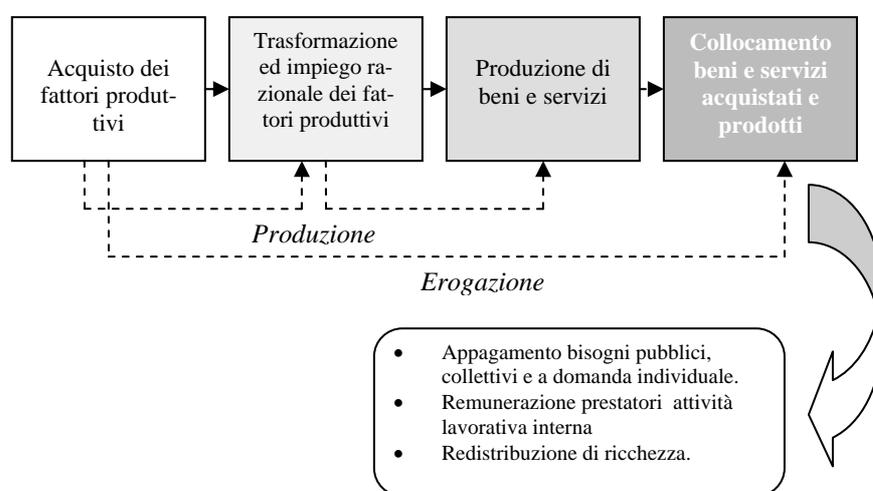
<sup>2</sup> Per un approfondimento sulla letteratura in materia di sistemi informativi si veda: I. STECCOLINI, *Accountability e sistemi informativi negli enti locali*, Torino, Giappichelli, 2004.

<sup>3</sup> Si veda: G. FARNETI, *L'evoluzione degli strumenti contabili in campo pubblico: il caso degli enti locali*, in “La Finanza Locale”, n. 2, 2000; M. MULAZZANI, *L'evoluzione del sistema contabile nel quadro dell'aziendalizzazione degli enti locali*, in “Azienditalia”, n. 1, 2005; S. POZZOLI, *Una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 9-10, 2005.

<sup>4</sup> In questa sede si utilizzeranno in modo indistinto le espressioni “ente pubblico”, “azienda pubblica”, “pubblica amministrazione locale”. Sul diverso significato che le stesse possono

Sebbene nelle aziende pubbliche e specie negli enti locali la soddisfazione dei bisogni, come nelle imprese, si realizza attraverso una serie coordinata di operazioni la cui sequenza può essere rappresentata dall'acquisto e dalla trasformazione dei fattori produttivi, dal collocamento dei prodotti e dei servizi prodotti<sup>5</sup> (si veda figura 1), in realtà nei due contesti, pubblico e privato, il sistema informativo è differente.

**Fig. 1 – Il sistema delle operazioni di gestione negli enti locali**



Fonte: nostra elaborazione.

assumere si veda: E. BORGONOVÌ, *Principi e sistemi aziendali per le Amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 2003, pagg. 3-18.

Riferendosi alle diverse tipologie di aziende Amodeo scrive che “La dottrina tradizionale soleva dare a siffatte classificazioni notevole importanza, e dedicava alle stesse una ampiezza di trattazioni forse sproporzionata all’argomento; ché, come ben risaputo, le classificazioni altro non sono che espedienti per ordinare concetti: ma non rappresentano mezzo di progresso di conoscenze. Nella specie, poi, le classi che si perviene a formare non hanno quasi mai confini ben definiti, il che, ovviamente, deprime il valore che alle classificazioni può andare connesso”. Si veda: D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Napoli, Giannini editore, 1989, pag. 12.

<sup>5</sup> Secondo Farneti tale attività si contrappone alla sequenza acquisto, trasformazione, produzione e vendita, propria dei soggetti lucrativi. Si veda: G. FARNETI, *Ragioneria pubblica, Il “nuovo” sistema informativo delle aziende pubbliche*, Milano, FrancoAngeli, 2004.

Le pubbliche amministrazioni, rispetto alle imprese del settore privato, hanno un sistema informativo, le cui finalità si discostano dal fornire una chiara informativa. Si tratta di un sistema più complesso che fornisce dati di non immediata interpretazione con un conseguente scarso uso delle informazioni sia all'interno, a supporto delle decisioni, sia all'esterno per una maggiore informativa.

Indubbiamente ciò è da attribuirsi:

- ai processi decisionali che finora sono stati influenzati limitatamente dai processi di produzione ed erogazione dei prodotti e dei servizi pubblici. L'ente pubblico per molto tempo è stato, infatti, considerato un istituto estraneo al concetto di economicità, efficienza ed efficienza;
- alle condizioni di contesto, finanziariamente favorevoli, che hanno portato i cittadini a sottovalutare il bisogno di conoscenza dello stato di salute della propria amministrazione.

Negli ultimi anni però la crisi finanziaria che ha interessato tutti i paesi europei ed extraeuropei ha determinato una inversione di tendenza basata su un maggiore rilievo attribuito alle condizioni di economicità degli enti pubblici e un orientamento all'*accountability*.

In realtà, le aziende solo per una sorta di comodità didascalica tendono ad essere distinte in aziende pubbliche e aziende private, a seconda della loro natura giuridica o soggetto economico, in aziende di produzione ed aziende d'erogazione, a seconda che l'attività prevalente sia la produzione o il consumo, in aziende *profit* e aziende *no profit*, rispetto al loro scopo più o meno economico.

In ognuna di queste classificazioni quello che cambia è l'elemento in relazione al quale viene proposta la stessa ripartizione (il fine piuttosto che la natura giuridica, i bisogni perseguiti piuttosto che lo scopo economico). In tutte permane il perseguimento dell'"equilibrio economico a valere nel tempo" quale elemento qualificante<sup>6</sup>. Proprio, "l'equilibrio economico a valere nel tempo" – per meglio dire lo svolgimento di un'attività duratura, coordinata a sistema, capace di utilizzare al meglio le risorse scarse a disposizione – risulta valido per il mondo delle imprese così quanto per le aziende pubbliche<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Si veda: E. GIANNESI, *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Pisa, Corsi, 1961, pag. 13.

<sup>7</sup> "Il principio di economicità non è prerogativa esclusiva delle imprese (delle aziende for

Riferendosi all'azienda, Zappa, negli anni '50, scriveva di un "istituto economico"<sup>8</sup> destinato a perdurare nel tempo, che opera al fine del soddisfacimento dei bisogni umani, per mezzo di risorse scarse<sup>9</sup>.

Da allora le definizioni forniteci dalla dottrina sono state molte<sup>10</sup>, e a se-

profit); non è collegato soltanto al conseguimento del profitto; esso si impone in tutte le aziende (pubbliche e private, con fine lucrativo e non) a motivo della limitatezza e scarsità delle risorse disponibili rispetto alle finalità aziendali e della necessità di impiegarle nel modo più conveniente". Si veda: MULAZZANI, *Economia*, op. cit., pag. 6.

<sup>8</sup> Inteso "come risultato di una permanente solidarietà: non 'massa dissociata' né 'semplice accolta', né ancora 'accostamento temporaneo di fattori o di fenomeni disgiunti' [...] nel concetto di istituto economico non soltanto rientra l'idea di complesso, ma altresì quella della concreta e tradizionale ricorrenza di configurazioni [...]". Si veda: AMODEO, *Ragioneria*, op. cit., pag. 8 e G. ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Milano, Giuffrè, 1957.

<sup>9</sup> Mentre l'*istituzione* richiama un significato prettamente giuridico, l'*istituto*, nella dottrina aziendale, assume il significato di "sistema di persone e di beni legati da relazioni di stretta interdipendenza, non necessariamente dotato di autonomia giuridica". Si veda: BORGONOVÌ, *Principi*, op. cit.

<sup>10</sup> In particolare, Zappa definì l'azienda "istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento o il consumo della ricchezza". Si veda: ZAPPA, *Produzioni*, op. cit., pag. 37. Masini, portando avanti le idee di Zappa scrive di "ordine strettamente economico di un istituto", concepito come "complesso di elementi e di fattori, di energie e di risorse personali e materiali". Si veda C. MASINI, *Lavoro e risparmio*, Torino, Utet, 1970, pag. 10. Per Onida le aziende sono ordinate a fini concernenti la soddisfazione di bisogni umani, in quanto questa soddisfazione esige consumo di beni economici e quindi anche produzione o acquisizione degli stessi, l'azienda si presenta come sistema dinamico nel quale si realizza in sintesi vitale "l'unità nella molteplicità, la permanenza nella mutabilità". L'unità nella molteplicità si rivela in quanto l'azienda, nel sistema delle svariatissime operazioni d'esercizio, nell'organizzazione del lavoro, nella riunione di fattori cooperanti a comuni fini, costituisce o tende a costituire un complesso esteso nello spazio e nel tempo e nel quale "elementi molteplici" operano avvinati da relazioni di complementarità, di connessione, d'interdipendenza, "relazioni che qualificano il complesso non meno degli elementi costitutivi e senza l'intelligenza delle quali nulla può comprendersi dell'azienda". Si veda: P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Torino, Utet, 1971. Nell'ambito della Scuola di pensiero Toscana degli studi di economia aziendale il Ceccherelli definisce l'azienda "un complesso di elementi coordinati e volti al fine del soddisfacimento dei bisogni umani, complesso che, per naturale processo di sviluppo e di sistemazione, organica e funzionale, si è costituito in unità assumendo i caratteri strutturali e funzionali di un organismo economico". Si veda: A. CECCHERELLI, *Problemi di economia aziendale*, Pisa, Corsi, 1964, pag. 28. Per Riparelli il concetto di azienda può essere visto autonomamente o nell'ambito della società. Egli scrive, infatti, "in realtà, le aziende, di per sé considerate e nei riguardi del loro soggetto, si presentano come degli organismi autonomi (ma non isolati dall'ambiente nel quale essi sussistono) tendenti al conseguimento di un fine determinato, mentre, nei riguardi della società, cioè correlate con un più vasto complesso, si presentano come degli organi della più complessa organizzazione sociale, organi rispondenti a determinate funzioni". Si veda: A. RIPARELLI, *Correlazioni ed interdipendente fra organismi aziendali*, Pisa, Corsi, 1962, pagg. 11-12. Rimanendo nell'ambito della Scuola Toscana, per Giannessi "l'azienda può essere intesa come una unità elementare dell'ordine economico-generale, dotata di vita propria e riflessa,

conda dei punti di vista, diversi i tentativi di classificazione delle aziende, “sì da indurre in tal modo varie distinzioni fra esse”<sup>11</sup>.

Tuttavia, senza addentrarci nel dettaglio del pensiero economico-aziendale<sup>12</sup>, è bene ricordare che Zappa, già in quegli anni, nell'affrontare la problematica, scriveva che “soltanto per grave incomprendimento si crede di poter limitare l'‘economia di azienda’ alle sole aziende di produzione”<sup>13</sup>. L'economia aziendale è una scienza che, di fatto, studia non le “imprese”<sup>14</sup>, ma l'“azienda” quale “organismo economico, dinamico, durevole nel tempo, che impiega i fattori produttivi per produrre beni economici e servizi idonei al soddisfacimento di bisogni umani e per creare valore (economico o sociale o culturale o ambientale o territoriale)”<sup>15</sup>. L'azienda pubblica, infatti, come qualsiasi altra azienda, persegue i propri fini attraverso l'impiego di *beni economici*, i quali si presentano rispetto ai bisogni da soddisfare in quantità limitata<sup>16</sup>.

costituita da un sistema di operazioni, promanante dalla combinazione di particolari fattori e dalla composizione di forze interne ed esterne, nel quale i fenomeni della produzione, della distribuzione e del consumo vengono predisposti per il conseguimento di un determinato equilibrio economico, a valere nel tempo, suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati e un compenso, proporzionale ai risultati raggiunti, al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge”. Si veda: E. GIANNESSE, *Le aziende di produzione originaria, Volume primo - Le aziende agricole*, Pisa, Cursi, 1960, pag. 46. Per la Scuola Napoletana, Amodeo definisce l'azienda come un “complesso di persone e di beni diretto al soddisfacimento dei bisogni umani”. Si veda: AMODEO, *Ragioneria*, op. cit., pag. 7. Amaduzzi che, con la sua Scuola, offre un approccio originale allo studio dell'economia aziendale, dal momento che approfondisce in modo specifico gli aspetti finanziari ed economici dell'attività di gestione, per quando riguarda il concetto di azienda la definisce come *unità* economica, parte componente dell'economia generale, che non rappresenta la mera attività economica dell'individuo, e che costituisce un proprio sistema. Si veda: A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Torino, UTET, 1978.

<sup>11</sup> Si veda: AMODEO, *Ragioneria*, op. cit., pag. 12.

<sup>12</sup> Catturi sintetizza le diverse teorie aziendali che si sono succedute e intrecciate nei vari periodi storici e le distingue in: *contrattualistica* secondo cui ogni fatto interaziendale per produrre gli effetti giuridici attesi deve essere instaurato seguendo regole opportune e conformandosi alla tipologia prevista dall'ordinamento giuridico vigente nell'area territoriale in cui si manifesta (Cerboni e Besta). È una posizione concettuale questa che esalta la dimensione giuridica dell'azienda e che si concentra prevalentemente tra la fine del XIX e l'inizio del XX secolo oggi ripresa attraverso la teoria *agenziale; sistemica*, teoria che vede l'azienda come un insieme coordinato di risorse umane e materiali, iniziata a diffondersi nella metà del XX secolo oggi trova accesi sostenitori. Alla teoria sistemica va riconosciuta la conquista concettuale di unitarietà e interezza dell'azienda che supera la frammentarietà patrimoniale della teoria contrattualistica; *istituzionale*, largamente diffusa all'estero ma con grandi sostenitori in tempi recenti anche in Italia (Zappa e Masini); *organicistica* che dalla seconda metà del XX secolo continua ad interessare molti aziendalisti. Essa vede nell'azienda un organismo vivente esso stesso organo del più vasto organismo sociale. Tali teorie nel loro contenuto costituiscono la prova del

L'“economicità è un principio universale”<sup>17</sup> e il perseguimento di tale obiettivo non può che rafforzare il ruolo (sociale) dell'azienda pubblica<sup>18</sup>. Non esiste, infatti, “alcuna contraddizione fra il perseguimento delle finalità di pubblico interesse che tutte le amministrazioni pubbliche devono sempre perseguire e l'operare secondo i principi, gli schemi di ragionamento ed utilizzando gli strumenti propri dell'economia aziendale”<sup>19</sup>.

mutare delle situazioni, dei tempi e del progredire delle posizioni teoriche alle quali le definizioni stesse di azienda si riferiscono. Per tali posizioni teoriche, pertanto, non può essere tracciata una rigorosa successione temporale né è possibile individuare il preciso momento di passaggio da una teoria all'altra. In uno stesso momento possono coesistere più teorie che costituiscono la matrice di differenti scuole di pensiero e posizioni dottrinali. Si veda: G. CATTURI, “Lo studio delle relazioni fra tempi storici e tempi scientifici: aspetti metodologici e conseguenze operative”, Intervento alla Scuola estiva di metodologia della ricerca, AIDEA, Napoli, 20-24 settembre 2004 e G. CATTURI, *L'azienda universale. L'idea forza, la morfologia e la fisiologia*, Padova, Cedam, 2003.

<sup>13</sup> Si veda: ZAPPA, *Produzioni*, op. cit., pag. 45.

<sup>14</sup> Si veda: R. RUFFINI, *Fondamenti di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Roma, DeAgostini, 2004.

<sup>15</sup> Si veda: M. MULAZZANI, *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche. Gli enti locali e le Regioni. Lineamenti economico-aziendali*, Padova, Cedam, 2006, pag. 5.

<sup>16</sup> Il primo ad evidenziare che nello svolgimento dell'attività amministrativa era necessario considerare l'aspetto economico fu Francesco Villa. Per l'Autore andavano applicati a tutte le aziende i principi di convenienza formulati dall'economia classica: “ridurre gli sforzi al grado minimo, portare l'utilità al grado massimo, produrre con forze addizionali ciò che non sarebbe possibile ottenere senza di esse”. In questa logica nella sua Opera *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, partendo dall'osservazione delle molte analogie che legano le amministrazioni pubbliche alle aziende private, l'Autore propone che coloro che si occupano e conoscono i metodi di amministrazione delle aziende private li applicano anche a quelle pubbliche, poiché “l'arte dell'Economia pubblica, deve essere quella dell'Economia privata bene intesa”. Si veda: F. VILLA, *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico-amministrative applicati alla tenuta dei registri, ed alla compilazione e revisione dei rendiconti*, Milano, Angelo Monti, 1841.

Per approfondimenti sul pensiero e le opere dei Maestri si veda: B. STIBONI, *Introduzione allo studio della ragioneria attraverso il pensiero e le opere dei suoi Maestri*, Milano, FrancoAngeli, 2005.

<sup>17</sup> Si veda: MULAZZANI, *Economia*, op. cit.,

<sup>18</sup> “[...] è proprio dalla confusione che spesso esiste nell'interpretazione del ruolo sociale in rapporto con quello economico del settore pubblico che derivano le più gravi anomalie e disfunzioni nel suo funzionamento; infatti, l'economicità non è in contrapposizione alla socialità, bensì ne è condizione irrinunciabile anche se non sufficiente”. Si veda: A. MONTRONE, “Il significato della economicità nell'impresa pubblica e la valutazione del suo equilibrio economico”, in G. FABBRINI-A. MONTRONE (a cura di), *Economia Aziendale. Fondamenti ed evoluzione della disciplina*, Milano, FrancoAngeli, 2002, pag. 336.

<sup>19</sup> Si veda: R. MUSSARI, *Economia dell'azienda pubblica locale*, Padova, Cedam, 2002, pag. 3.

L'azienda pubblica nel creare utilità sociale deve, pertanto, perseguire la via più economica<sup>20</sup>. Al punto che una qualunque distinzione tra le classi di azienda che voglia trarre materia da un diverso andamento della loro gestione non ha fondamento di realtà<sup>21</sup>.

Indubbiamente l'azienda pubblica costituisce una particolare tipologia del più ampio sistema aziendale<sup>22</sup>. “La pubblica amministrazione, infatti, presenta caratteristiche strutturali da una parte e vincoli contingenti dall'altra, che complessivamente rendono il suo operato assai complesso”<sup>23</sup>.

Nelle aziende pubbliche e, nella fattispecie, negli enti locali – aziende

<sup>20</sup> “L'Utilità sociale nell'impostazione gestionale di una azienda non si può correttamente valutare se si prescinde dall'attenta considerazione dell'aspetto economico, il quale costituisce uno dei termini di giudizio circa la convenienza sociale della stessa”. Si veda: FARNETI, *Ragioneria*, op. cit.

<sup>21</sup> In una prima fase degli Studi, collocabile all'incirca tra gli anni '30 e '50, si riteneva, perché legati all'organizzazione dello Stato di stampo liberale e fascista, che la natura privata o pubblica dell'azienda dipendesse esclusivamente dal soggetto giuridico. Le aziende private erano quelle che avevano, fin dalla costituzione, o acquisivano, in un momento successivo, veste giuridica di diritto privato; erano da considerarsi pubbliche quelle che avevano forma di ente pubblico, per emanazione di un Ministero o di un'amministrazione locale, o assumevano uno dei tanti altri assetti previsti dal diritto amministrativo italiano dell'epoca. La maggiore anomalia che sfuggiva a tale teorica concezione era quella del sistema delle partecipazioni statali, un vasto comparto produttivo composto da aziende giuridicamente private (società per azioni), ma controllate dallo Stato. Il Ministero delle Partecipazioni Statali, abolito negli anni '80, dava gli indirizzi politici agli “enti di gestione” (Iri, Eni, Efim, ecc.) che, materialmente, detenevano le partecipazioni di controllo in aziende operanti nei settori più vari (dalla Motta all'Ansaldo, dall'Alfa Romeo al Credito Italiano). Una parte della nostra dottrina ha, allora, impostato il problema della distinzione tra azienda pubblica e privata assumendo come criterio discriminante la figura del soggetto economico. In questa prospettiva sono, pertanto, considerate aziende private quelle che hanno soggetto economico privato; sono per contro pubbliche quelle aziende che hanno soggetto economico pubblico. Tale classificazione appare decisamente più convincente della prima, ma sembra non riuscire a superare le obiezioni sulle modalità di esercizio delle funzioni di governo degli istituti pubblici. Se l'esercizio delle funzioni non risponde a criteri di equilibrio economico non si può parlare di azionalità. Per superare tale osservazione, in una terza concezione, rifacendosi al Giannesi, si afferma, che le condizioni finalistiche e di funzionamento (tra cui l'equilibrio economico) sono valide per ogni classe di azienda. Da ciò è facile affermare che ogni criterio, identificativo del carattere di azionalità, se preso isolatamente è insufficiente a definire una entità azienda. Tutti gli aspetti devono essere interpretati congiuntamente e riferiti al contesto spaziale temporale in cui vengono applicati. Si veda: V. ANTONELLI, *Introduzione allo studio del Sistema d'azienda*, Torino, Giappichelli, 2002, pag. 140.

<sup>22</sup> Per un approfondimento in materia di azienda pubblica locale si vedano: L. ANSELMINI (a cura di), *L'azienda Comune: principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali*, Rimini, Maggioli, 2001; R. MUSSARI, *L'azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Padova, Cedam, 1996.

<sup>23</sup> Si veda: S. POZZOLI, *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, sec. ed., Milano, FrancoAngeli, 2002, pag. 17.

pubbliche territoriali composte, senza scopo di lucro, che presentano una natura erogatrice e una produttiva<sup>24</sup> – rispetto all’impresa manca l’azione del mercato e i connessi prezzi, meccanismi di riconoscimento dell’utilità dei beni e servizi prodotti (efficacia)<sup>25</sup>; anche la fattispecie degli obiettivi perseguiti e le modalità di acquisizione delle risorse differiscono, così come la presenza di vincoli finanziari<sup>26</sup>.

Ciò nonostante le caratteristiche di base, proprie di un’entità “aziendale”, sono presenti nell’ente locale<sup>27</sup>. Sia nell’impresa che nell’azienda pubblica, infatti, il principio di economicità, deve essere presente in tutte le fasi di gestione, dall’acquisizione alle operazioni di impiego di risorse, alla cessione ed erogazione del bene o del servizio prodotto<sup>28</sup>.

Come qualsiasi altra realtà aziendale, l’ente locale, necessita di informazioni a supporto dell’assunzione delle decisioni poiché sviluppa un processo produttivo che comporta il consumo delle risorse impiegate e la loro sostituzione con i beni e i servizi prodotti, messi a disposizione dalla comuni-

<sup>24</sup> Si definisce composta o mista l’azienda in cui variamente prevalgono e si contemperano i caratteri propri dell’azienda d’erogazione e dell’azienda di produzione. Si veda: G. ZAPPA-A. MARCANTONIO, *Ragioneria applicata alle aziende pubbliche: i principi*, Milano, Giuffrè, 1954.

<sup>25</sup> Per le imprese, il mercato è il luogo dove si formano i prezzi di vendita e si conseguono pertanto quei ricavi che, confrontati con i costi, sono in grado, nel tempo, di esprimere la loro capacità di produrre economicamente, creando utilità (o valore), dando in tal modo realizzazione alle finalità aziendali. In esse i costi misurano l’utilità creata, i ricavi quella prodotta.

<sup>26</sup> Pozzoli scrive riferendosi alle amministrazioni pubbliche “esse non soltanto non hanno finalità di mercato ma spesso manca loro quello che è generalmente considerato lo stimolo fondamentale che il mercato produce e cioè la concorrenza. Gli enti locali e le altre pubbliche amministrazioni operano normalmente in situazioni di sostanziale monopolio e producono servizi che non soltanto non vengono erogati ad un prezzo di mercato ma che a volte sono, per così dire, a richiesta forzata”. Si veda: POZZOLI, *Controllo*, op. cit., pag. 22-23.

<sup>27</sup> Si vedano: L. ANSELMINI, *Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali. L’azienda comune*, Milano, Giuffrè, 2006 e R. MUSSARI-G. GROSSI-P. MONFARDINI, *Le performance dell’azienda pubblica locale*, Padova, Cedam, 2005.

<sup>28</sup> In particolare Mulazzani definisce i principi di buona gestione pubblica, distinguendoli in: a) *produttività tecnica*, rapporto tra quantità di risultato ottenuto e quantità di risorsa impiegata; b) *economicità*, che si ottiene quando il valore del risultato ottenuto sia pari o maggiore del valore delle risorse impiegate; c) *efficienza*, che si verifica quando si produce un risultato di servizio pubblico idoneo a soddisfare la domanda palese secondo parametri di quantità, qualità, tempi di realizzazione e di localizzazione territoriale; d) *efficacia*, che si realizza se e nella misura in cui i risultati conseguiti sono coerenti con gli obiettivi programmati; e) *socialità*, quando gli obiettivi di programma recepiscono i veri bisogni della collettività amministrata; f) *sostenibilità ambientale*, con cui si pone attenzione agli effetti sull’ambiente causati dall’attività aziendale; g) *equilibrio economico-finanziario*, che si collega appunto alla vita e allo sviluppo dell’azienda nel tempo. Si veda: MULAZZANI, *Economia*, op. cit., pag. 26.

tà<sup>29</sup>. Ai cittadini, inoltre, che sostituiscono il mercato e ai quali è attribuito il supremo giudizio sull'efficacia, è necessario fornire un chiaro flusso di informazioni tale da comprendere come le risorse sono state impiegate.

## 2. Esigenze informative e sistemi contabili

“Per operare efficacemente le organizzazioni hanno bisogno di conoscere quante risorse stanno impiegando nelle diverse attività e se il loro utilizzo è economicamente conveniente. Informazioni analoghe sono necessarie ad attori esterni per esprimere un giudizio sulle organizzazioni e legittimarle. I sistemi contabili rappresentano un linguaggio per fornire informazioni di questa natura”<sup>30</sup>.

I sistemi contabili sono, infatti, di supporto al processo decisionale e il processo di individuazione, misurazione, analisi, interpretazione e comunicazione di informazioni che consentono ai decisori di esprimere giudizi e valutazioni sull'organizzazione è identificabile con la *contabilità*.

La contabilità dal punto di vista del destinatario delle informazioni pone l'enfasi su cosa i destinatari dell'informazione contabile devono sapere, da ciò ne deriva che l'informazione deve essere la più utile possibile ai fruitori.

Il problema di conoscere l'andamento aziendale non interessa soltanto i soggetti *interni* dell'azienda, ma anche i soggetti ad essa *esterni*. Tanto i manager quanto gli attori esterni usano le “informazioni contabili” per assumere decisioni che in qualche modo influiscono sull'attività aziendale<sup>31</sup>. Per questo l'azienda oltre a doversi dotare di strumenti interni per comprendere l'andamento gestionale, deve anche dotarsi di strumenti idonei a comunicare le informazioni all'esterno. Le aziende che non riescono a comunicare le informazioni in modo adeguato anche all'esterno, poiché scarsamente trasparenti, non possono pensare di essere legittimate a governare risorse, scarse, ancor più se pubbliche. Le stesse, difficilmente riescono ad operare in modo efficace ed efficiente e ad attrarre risorse finanziarie

<sup>29</sup> “I diversi sottosistemi aziendali, riferiti alla produzione, all'attività decisionale e alle informazioni da sviluppare, sono del tutto analoghi in ogni tipologia d'azienda cui riferirci, così come lo sono la ricerca degli equilibri per una vita duratura dell'azienda” Si veda: G. FARNETI, *Ragioneria*, op. cit.

<sup>30</sup> Si veda: R.N. ANTHONY-D.F. HAWKINS-D.M. MACRÌ-K.A. MERCHANT, *Sistemi di controllo. Analisi economiche per le decisioni aziendali*, Milano, McGraw-Hill, 2005, pag. 1.

<sup>31</sup> Si veda: ANTHONY-HAWKINS-MACRÌ-MERCHANT, *Sistemi*, op. cit.

dall'esterno di sostegno a dati progetti<sup>32</sup>.

Si è detto, nel paragrafo precedente, che il sistema informativo raccoglie ed elabora dati per trasformarli in informazioni utili ai destinatari e che le informazioni fornite possono essere di natura quantitativa e non<sup>33</sup>.

Il sistema contabile fa parte del sistema informativo e si interessa prevalentemente di fornire informazioni quantitative, contabili, espresse generalmente in termini monetari<sup>34</sup>. Strumento principale di rilevazione dei sistemi contabili è, appunto, il conto<sup>35</sup>.

Nelle aziende generalmente il sistema contabile si riferisce ad informazioni:

- operative (*operating information*);
- di bilancio e di contabilità generale (*financial accounting*);
- di contabilità direzionale (*management accounting information*)<sup>36</sup>.

Le informazioni operative rappresentano la maggior parte delle informazioni contabili. Sono la principale fonte dei dati elementari per la contabilità generale e per la contabilità analitica (si veda figura 2)<sup>37</sup>.

<sup>32</sup> Si veda: M. MULAZZANI (a cura di), *Il Project financing negli enti locali*, Milano, Franco-Angeli, 2004 e M. MENEGUZZO, *Manuale di finanza innovativa per le amministrazioni pubbliche*, Soneria Mannelli, Rubbettino, 2003.

<sup>33</sup> In questo senso si possono avere: rilevazioni quantitative e rilevazioni non quantitative. Le prime traducono e rappresentano i fatti aziendali in termini quantitativi, monetarie ovvero non monetarie. Le rilevazioni non quantitative comprendono tutti quei processi di rappresentazione per i quali viene utilizzato un linguaggio qualitativo. Si veda: A. MUSAIO, "La rilevazione", in G. FABBRINI-A. MONTRONE (a cura di), *Economia Aziendale. Fondamenti ed evoluzione della disciplina*, Milano, FrancoAngeli, 2002.

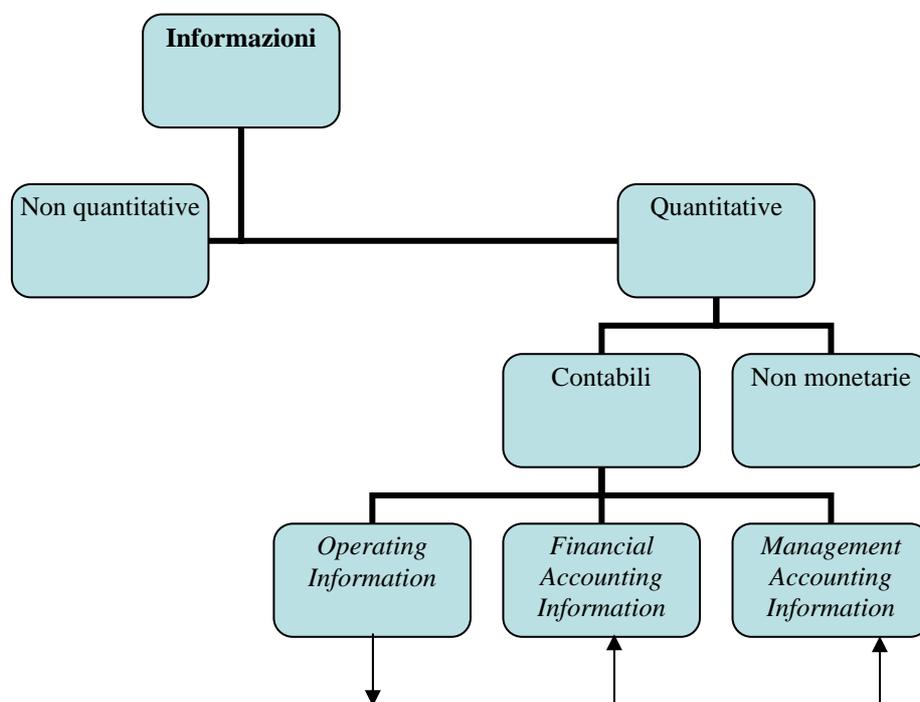
<sup>34</sup> Questo costituisce anche un limite dei sistemi contabili, in quanto sfuggono dall'osservazione i fatti e i fenomeni non suscettibili di quantificazione monetaria. Sempre più frequentemente, però, capita che informazioni non monetarie siano incluse in documenti contabili e documenti extra-contabili contengano informazioni quantitativo-monetarie.

<sup>35</sup> Rispetto allo strumento utilizzato per accogliere le singole annotazioni relative ai fatti di gestione le rilevazioni possono essere contabili ed extra-contabili. Le prime sono quelle che impiegano come strumento il conto e che richiedono, nell'annotazione degli accadimenti di gestione, l'applicazione di metodologie contabili. Le rilevazioni extra-contabili sono quelle che non fanno ricorso al conto ma utilizzano, indicatori, diagrammi ecc. Si veda: MUSAIO, "La rilevazione", op. cit., pag. 414.

<sup>36</sup> Una quarta categoria di informazioni, su cui non ci soffermeremo perché poco funzionale all'oggetto della nostra ricerca, è costituita dalle informazioni fiscali. Si veda: ANTHONY-HAWKINS-MACRÌ-MERCHANT, *Sistemi*, op. cit.

<sup>37</sup> La contabilità può essere analitica, generale e direzionale. I primi studi di contabilità direzionale sembrerebbe siano stati sviluppati nella seconda metà del XIX secolo da parte di imprese tessili e ferroviarie. La contabilità direzionale può essere definita come l'insieme delle rilevazioni strumentali al processo di controllo direzionale e strategico necessarie all'alta direzione per poter svolgere le funzioni di governo. Essa si avvale degli strumenti

Fig. 2 – Classificazione delle informazioni



Fonte: nostro adattamento ANTHONY-HAWKINS-MACRÌ-MERCHANT, *Sistemi*, op. cit., pag. 2.

tipici della contabilità generale ed analitica, comprende allo stesso tempo, integrandole, rilevazioni antecedenti, concomitanti, susseguenti, quantitative e qualitative, contabili ed extra-contabili. Spesso la contabilità direzionale viene ad essere utilizzata come sinonimo della contabilità analitica, da alcuni anni, infatti, “la differenza tra contabilità dei costi e contabilità direzionale è divenuta sempre meno evidente via via che si è data maggior enfasi all’impiego dei dati di contabilità dei costi piuttosto che alla loro preparazione”. Si veda: A. MONTONE, “Contabilità dei costi e modelli di gestione dal ‘Cost Accounting’ al ‘Cost Management’”, in G. FABBRINI-A. MONTRONE (a cura di), *Economia Aziendale. Fondamenti ed evoluzione della disciplina*, Milano, FrancoAngeli, 2002, pag. 509. I controller che un tempo si occupavano di contabilità dei costi sono sempre più membri chiave del gruppo dirigente di alto livello. Analogamente, gli addetti alla contabilità direzionale svolgono sempre più compiti che implicano anche l’analisi delle informazioni e non solo la loro produzione. Si veda: ANTHONY-HAWKINS-MACRÌ-MERCHANT, *Sistemi di controllo*, op. cit. In questa sede, per semplificazione, la contabilità analitica sarà sinonimo di contabilità direzionale.

Le informazioni di contabilità generale riguardano “situazioni di economicità globale” finalizzate alla determinazione del capitale e del risultato economico di periodo<sup>38</sup>. Vi sono poi informazioni finalizzate all’approfondimento di aspetti particolari dell’attività aziendale, tipiche della contabilità analitica, e altre ancora di tipo socio-ambientali finalizzate ad alcune specifiche categorie di interlocutori e problematiche.

La differenza principale tra le informazioni di *financial accounting* e quelle di *management accounting* risiede nel fatto che mentre le seconde possono seguire qualsiasi forma e regola poiché destinate ad uso interno, e non obbligatorie, la *financial accounting* deve necessariamente seguire regole e principi ben precisi, generalmente accettati, tali da rendere l’informazione per tutti gli utilizzatori comprensibile.

Il bilancio d’esercizio, primario output della contabilità generale, è preposto fondamentalmente per essere usato da terzi esterni quali (nel caso delle imprese) azionisti e creditori<sup>39</sup>.

I report di contabilità analitica, invece, sono preparati per i manager interni all’organizzazione.

Anche se entrambi i sistemi contabili si basano spesso sugli stessi dati ed hanno come fonte le informazioni operative vi è tra le due un differente “orientamento di base”<sup>40</sup>, oltre che per i diversi destinatari, anche relativamente:

- ai fatti aziendali osservati, interni per la contabilità analitica e fatti di gestione esterna per la contabilità generale, anche se spesso quest’ultima viene ad essere integrata di talune operazioni di gestione interna<sup>41</sup>;
- all’enfasi posta su passato e futuro. La contabilità analitica è orientata alla programmazione e ai costi standard, la contabilità generale, al

<sup>38</sup> Si veda: F. CERBIONI-L. CINQUINI-U. SOSTERO, *Contabilità e bilancio*, Milano, McGraw-Hill, 2003.

<sup>39</sup> Si veda: S. TERZANI, *Il sistema dei bilanci*, Milano, FrancoAngeli, 2002.

<sup>40</sup> Si veda: R. H. GARRISON-E.W. NOREEN, *Programmazione e controllo. Managerial accounting per le decisioni aziendali*, Milano, McGraw-Hill, 2004.

<sup>41</sup> La gestione si svolge attraverso quattro classi di operazioni: finanziamento; acquisizione dei fattori produttivi; trasformazione e vendita dei prodotti o dei servizi. Le prime due operazioni più la quarta sono dette “di gestione esterna” in quanto pongono l’azienda in contatto con l’esterno (finanziatori, fornitori, clienti); la terza, di contro, è tipicamente un’operazione di gestione interna. Questa distinzione è fondamentale poiché la contabilità generale rileva esclusivamente le operazioni di gestione esterna, e cioè le operazioni caratterizzate da uno scambio.