

**INFORMAZIONE
E MANAGEMENT
NEGLI ENTI LOCALI
ALLA VIGILIA DELLA
RIFORMA FEDERALE**

**La contabilità
e i controlli nei comuni
e nelle province italiani**

**a cura di
Aldo Pavan**

FrancoAngeli

**INFORMAZIONE
E MANAGEMENT
NEGLI ENTI LOCALI
ALLA VIGILIA DELLA
RIFORMA FEDERALE**

**La contabilità
e i controlli nei comuni
e nelle province italiani**

**a cura di
Aldo Pavan**

FrancoAngeli

Il presente volume è stato sottoposto a *double blind review process* di due revisori secondo standard internazionali.

Copyright © 2010 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 della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Gli autori	pag.	7
Presentazione , di <i>Giancarlo Verde</i>	»	9
Introduzione , di <i>Aldo Pavan</i>	»	11
1. Le riforme del management pubblico locale , di <i>Isabella Fadda</i>	»	15
1. Il New Public Management	»	15
2. Le riforme negli enti locali	»	19
2.1. La contabilità consuntiva e il sistema degli indicatori	»	21
2.2. Il sistema di programmazione e controllo	»	27
2. I temi in discussione: innovazioni formali o sostanziali? , di <i>Elisabetta Reginato</i>	»	35
1. Oggetto, finalità e metodologia dello studio	»	35
2. Teorie di riferimento	»	37
3. I metodi d'indagine	»	44
3.1. Le interviste	»	44
3.2. Principali caratteristiche degli schemi di campionamento, di <i>Claudio Conversano</i>	»	45
3. La realtà del sistema di contabilità e dei controlli negli enti locali	»	53
1. I comuni, di <i>Elisabetta Reginato</i>	»	53

1.1. La contabilità economico patrimoniale e il sistema degli indicatori, di <i>Elisabetta Reginato</i>	pag. 53
1.2. Il sistema di programmazione e controllo, di <i>Isabella Fadda</i>	» 61
2. Le province	» 70
2.1. La contabilità economico patrimoniale e il sistema degli indicatori, di <i>Alessandro Falilò</i>	» 70
2.2. Il sistema di programmazione e controllo, di <i>Isabella Fadda</i>	» 74
3. Grado e modalità di attuazione delle riforme, di <i>Isabella Fadda</i>	» 80
3.1. Il grado di attuazione delle riforme (GAR)	» 80
3.2. Le modalità di attuazione delle riforme (MAR)	» 84
3.3. La relazione tra i risultati e le dimensioni degli enti	» 88
3.4. La relazione tra i risultati e la localizzazione geografica degli enti	» 90
4. Raffronto tra province e comuni, di <i>Isabella Fadda</i>	» 91
5. I giudizi sul TUEL, di <i>Elisabetta Reginato</i>	» 95
6. L'interpretazione dei risultati dell'indagine, di <i>Elisabetta Reginato</i>	» 107
Allegato A (Il questionario)	» 109
Allegato B. Calcolo dell'indice MAR	» 116
Allegato C. Verifica dell'ipotesi H ₁	» 118
Allegato D. Verifica dell'ipotesi H ₂	» 119
4. Quale futuro per il management pubblico locale?	» 123
1. Conclusioni sui risultati della ricerca, di <i>Elisabetta Reginato</i>	» 123
2. Raccomandazioni per i policy maker, di <i>Aldo Pavan</i>	» 128
Bibliografia	» 135

GLI AUTORI

Aldo Pavan, professore ordinario di economia aziendale, componente dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.

Elisabetta Reginato, ricercatore di economia delle aziende pubbliche.

Claudio Conversano, ricercatore di statistica.

Isabella Fadda, ricercatore di economia aziendale.

Alessandro Falilò, dottorando di ricerca in economia e gestione aziendale.

PRESENTAZIONE

Il tema affrontato in questa pubblicazione mi sta particolarmente a cuore in quanto da giovane funzionario ho preso parte ai lavori tecnici per la preparazioni del DPR 31 gennaio 1996, n. 194, con il quale sono stati predisposti molti degli schemi contabili e di bilancio adottati dagli enti locali.

È del resto noto a tutti gli operatori del settore che nella legislazione degli ultimi tempi si avverte sempre più la necessità di procedere all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica e infatti, per la sua notevole attualità, la tematica è spesso oggetto di convegni, seminari e forum.

Il riferimento è, evidentemente, alle disposizioni di cui all'art. 2 della legge 42/2009 nonché all'analogo art. 2 della legge 196/2009, le quali sono andate a prevedere anche principi e criteri direttivi per dare attuazione alle anzidette esigenze, in modo da dare un nuovo assetto ai documenti di bilancio e alle regole di contabilità delle amministrazioni.

Ci troviamo quindi in un periodo nel quale sembra più che utile fare un punto sull'adeguatezza delle discipline contabili adottate e sulle modalità con le quali possano essere assicurati una lettura e un consolidamento unitario delle registrazioni contabili dei vari livelli di governo.

Nel settore degli enti locali, le regole e le prassi sono state e sono prefissate e disciplinate dal Ministero dell'interno, tramite la Direzione centrale della finanza locale, e costituiscono un complesso di prescrizioni basate fondamentalmente sul D.lgs. 77/1995 (poi confluito nel testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali) e sul DPR 31 gennaio 1996, n. 194, che – nel tempo – sono state sviluppate, anche con un assetto di orientamenti applicativi organicamente contenuti e strutturati nei principi dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali.

Di tale disciplina è tuttavia utile conoscere con maggiore dettaglio l'attuale situazione applicativa di regole, prassi e strumenti contabili in uso

nelle amministrazioni pubbliche, nonché gli aspetti e i profili da potenziare, modificare o correggere nell'attività di realizzazione e implementazione del nuovo assetto per l'armonizzazione dei sistemi contabili.

In tale disegno di prospettiva, gli approfondimenti condotti in questa pubblicazione appaiono più che interessanti, dal momento che concentrano la loro riflessione sugli aspetti applicativi della predisposizione dei documenti di bilancio e di programmazione negli enti locali, oltre che sulla tenuta della contabilità, con specifico riferimento anche alla dimensione demografica degli enti.

La particolarità dello studio risiede, quindi, nel fatto che il metodo di ricerca seguito è quello di analizzare molti aspetti della tematica a diretto contatto con la realtà degli enti locali; esso riesce così a offrire non pochi elementi e spunti di riflessione per comprendere profili operativi da sviluppare nella disciplina contabile e criticità sulle quali intervenire.

Non manca nella pubblicazione un preliminare e attento inquadramento della contabilità degli enti locali, nelle sue diverse tipologie ed esigenze informative, con utili approfondimenti altresì sull'aspetto della programmazione e sull'utilizzo di indicatori di performance.

Sono, pertanto, gratificato che la Direzione centrale della finanza locale abbia dato impulso a questa ricerca, che ha preso un primo avvio con uno studio dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, preso a riferimento in un contesto più ampio di approfondimenti che migliora e sviluppa i contenuti.

Per concludere, un ringraziamento specifico mi è, poi, gradito rivolgere al professor Aldo Pavan che con apprezzabile professionalità e passione ha curato, insieme agli altri Autori, la realizzazione dello studio e la stesura dei contenuti e delle analisi.

Giancarlo Verde
Direttore Centrale della Finanza Locale
Ministero dell'interno

INTRODUZIONE

Il secondo dopoguerra è stato caratterizzato, nella gran parte dei Paesi occidentali, da un imponente sviluppo del settore pubblico nell'economia e nella società; i risultati di tale fenomeno sono stati criticati da molti osservatori i quali hanno rilevato che i benefici attesi in termini di maggior benessere diffuso non sono stati raggiunti e che, al contrario, i diversi stati nazionali si sono trovati aggravati da apparati pubblici tanto elefantiaci quanto inefficienti, da rilevanti eccedenze delle spese statali sulle entrate e da crescenti stock di debito, sempre meno sostenibili. Alla fine degli anni Settanta del ventesimo secolo ha così preso avvio un movimento internazionale volto, da un lato, al ridimensionamento di tale presenza pubblica nella società e, dall'altro lato, alla ridefinizione degli apparati pubblici in termini di funzionalità, servizio al cittadino, efficacia verso obiettivi di utilità collettiva, efficienza nell'utilizzo delle risorse (Anselmi, 2003; Barzeley, 2001; Borgonovi, 2005; Hood, 1995). La nuova gestione delle organizzazioni pubbliche – *New Public Management*, NPM – si è interrogata sulle rilevanti differenze che storicamente le caratterizzano rispetto a quelle private e ha ipotizzato che livelli di efficienza analoghi a quelli delle seconde possano essere raggiunti grazie all'adozione di concetti e tecniche consolidati nel mondo manageriale. Si è così parlato di superamento di gestioni autoreferenziali basate sulle autorizzazioni formali, sulle carriere per anzianità, su imprecise delimitazioni delle competenze politiche e dirigenziali e si è operato in termini di reingegnerizzazione dei processi, di gestione per obiettivi, di esternalizzazione di attività extracaratteristiche ecc. Nell'ambito di tale movimento, rilevante si presenta il riferimento ai sistemi informativi e di controllo propri del mondo delle imprese, sia nella dimensione dell'*Information Communication Technology* – ITC –, sia in quella, qui di particolare interesse, degli strumenti di programmazione e rendicontazione.

Se il settore pubblico è passato da un concetto di pubblica amministrazione unica, ampia e indistinta alla sua segmentazione in unità – aziende –

funzionali a dati obiettivi di utilità, tali organizzazioni possono, in senso lato, essere paragonate a società per azioni la cui gestione è basata su piani strategici di medio e lungo periodo, su programmi – budget d’esercizio – orientati al perseguimento di obiettivi di carattere generale e particolari di date attività e di dati centri di responsabilità, sul sistematico e continuativo controllo di gestione, sul bilancio di esercizio, tradizionalmente articolato nello stato patrimoniale e nel conto economico.

Una ricca letteratura scientifica è fiorita intorno al movimento in argomento e, in particolare, all’adozione da parte delle aziende pubbliche di strumenti di programmazione e rendicontazione di origine privatistica – *New Public Financial Management*, NPFM. I cambiamenti avvenuti nei diversi Paesi e nei diversi segmenti del settore pubblico sono stati osservati, descritti, classificati, confrontati. Le conclusioni cui si è pervenuti non sono sempre confortanti. Si è osservato che, non di rado, le prassi si sono presentate sensibilmente divergenti rispetto alle normative definite; le riforme hanno portato a risultati inattesi e insoddisfacenti (Guthrie, 1998; Newberry, 2002; Christiaens e Rommel, 2008; Lapsley, 2009) e hanno dato luogo a cambiamenti più formali che sostanziali (Olson *et al.*, 1998; Ter Bogt e Van Helden, 2000). In quest’ambito la letteratura in materia si è soffermata a indagare i motivi che spingono le amministrazioni pubbliche ad adottare determinate innovazioni di tipo informativo e contabile e i modi di loro concreta implementazione.

A tal ultimo proposito, vari studi prendono in considerazione l’influenza che fattori socioeconomici – come la dimensione e la localizzazione geografica delle organizzazioni – hanno avuto sulla scelta delle amministrazioni pubbliche di innovare i propri sistemi informativi (Anessi Pessina, *et al.*, 2008; Bingham, 1978; Holden *et al.*, 2003, Moon e deLeon, 2001). Altri studi interpretano le riforme alla luce delle aspettative e dei valori presenti all’interno e all’esterno delle organizzazioni e delle influenze esercitate da fattori di ordine sociale, economico, politico, storico e culturale (Brignall, Modell, 2000; Burns, Scapens, 2000; Caccia, Steccolini, 2006; Modell, 2004, 2009; Panozzo, 2000; Scapens, 1994, 2006; Seal, 1999; Ter Bogt, Van Helden, 2000; Ter Bogt, 2008).

Il movimento internazionale della nuova gestione pubblica – NPM – ha trovato attuazione in Italia a partire dai primi anni Novanta. Come avvenuto anche in diversi altri Paesi, il settore degli enti locali è stato tra i primi a essere interessato dai processi di cambiamento (D’Alessio, 1997; Farneti, 2006; Pavan e Reginato, 2004). Gli svariati provvedimenti normativi, nel tempo emanati, hanno trovato un momento di significativa sintesi con il loro confluire nel Testo Unico degli Enti Locali. Il TUEL ha significativa-

mente innovato tutte le componenti del modello informativo contabile – rappresentate dal sistema delle previsioni e da quello delle rilevazioni e delle sintesi conclusive – e di controllo (Caperchione, 2000). Tra le innovazioni più importanti si rilevano, tra gli strumenti di previsione, l'introduzione del piano esecutivo di gestione – PEG –, delle linee programmatiche e della relazione previsionale e programmatica – RPP; a livello di sistema della rilevazione e delle sintesi conclusive, l'introduzione della contabilità economico patrimoniale attraverso l'obbligo di redazione del conto economico e del conto del patrimonio; a livello dei controlli, l'attivazione del controllo di gestione e di quello strategico.

Il presente lavoro trova la sua ragion d'essere nella necessità di indagare la realtà che dette innovazioni normative si proponevano di modificare; esso è il risultato finale di un rapporto di collaborazione instaurato tra il Ministero dell'Interno e l'Università di Cagliari. La Direzione centrale della finanza locale del primo, nell'ambito dell'attività dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, ha affidato a un gruppo di ricerca della Facoltà di economia della seconda uno studio relativo all'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali. La ricerca è stata svolta in tre fasi: un'indagine pilota condotta attraverso interviste a osservatori privilegiati e la costruzione di un questionario, la definizione di un campione statisticamente rappresentativo di enti locali e la somministrazione del questionario, l'elaborazione dei dati per l'indagine dei fenomeni e le loro cause. Nel marzo del 2009 è stato presentato un primo rapporto sui risultati raggiunti¹.

A quasi quindici anni dai primi interventi ci si chiede, nello specifico, non solo in che misura le amministrazioni locali abbiano adeguato i propri sistemi informativi in base a quanto prescritto dal TUEL – primo quesito di ricerca –, ma anche e soprattutto come siano stati realmente utilizzati i nuovi strumenti contabili e di controllo che sono stati introdotti – secondo quesito di ricerca.

Le indagini empiriche finora condotte sul tema evidenziano l'esistenza di uno scostamento tra norme e prassi, ma appaiono piuttosto circoscritte e pertanto i risultati da esse scaturiti non possono essere pienamente generalizzabili rispetto all'attuazione delle riforme nell'intera realtà delle autonomie locali italiane. (Anessi Pessina, Caccia, 2000; Anessi Pessina, Steccolini, 2001; 2005; 2007; Buccoliero *et al.*, 2005; Caperchione, 2003; De Matteis, Preite, 2005; Farneti *et al.*, 2007; 2008; Mazzara 2003; Nasi, Steccolini, 2008). Il presente studio prende avvio da tali lavori e, grazie alla rappresentatività sta-

¹ Reperibile in rete all'indirizzo: http://osservatorio.interno.it/studi/Report_Osservatorio_definitivo.pdf.

tistica del campione utilizzato, si propone innanzitutto di giungere a risultati dotati di valenza generale, per poi indagare i modi di reale operatività delle innovazioni introdotte e le cause dei fenomeni rilevati.

A tale scopo si è proceduto, come detto, a una prima raccolta di dati attraverso la conduzione di interviste semi-strutturate a operatori privilegiati per poi passare alla costruzione di un questionario e alla sua somministrazione a un campione statisticamente rappresentativo di comuni con più di 5.000 abitanti e all'intera popolazione delle province italiane.

I risultati emersi dall'analisi dei dati raccolti per mezzo del questionario, oltre a mostrare se e in che misura anche in Italia si possa affermare che il NPFM abbia portato a un cambiamento solo formale dei sistemi informativi nelle amministrazioni locali, sviluppano il tema delle cause dei fenomeni indagati e si intrattengono in particolare sull'influenza sui modi dell'innovazione di variabili quali la dimensione degli enti e la loro localizzazione geografica – terzo quesito di ricerca.

Lo studio qui presentato si sviluppa ancora nell'indagine circa le relazioni tra i benefici e i costi dell'implementazione del TUEL, così come vengono percepiti dagli addetti al settore – quarto quesito di ricerca – e le possibili cause di divergenze tra norme e prassi – quinto quesito di ricerca. Con particolare riferimento a quest'ultimo aspetto, si è fatto ricorso in via esplicativa alla teoria istituzionale – *institutional theory* –, sia nella sua prospettiva esterna del neo-istituzionalismo sociologico, sia in quella interna del vecchio istituzionalismo economico.

Il lavoro si articola come segue. Dopo aver descritto nel primo capitolo il fenomeno internazionale del NPM e come il processo di riforme a esso collegato si sia sviluppato nella normativa relativa agli enti locali italiani, nel secondo capitolo vengono definiti l'oggetto, le finalità, le teorie di riferimento e i metodi di indagine utilizzati nello studio condotto. Il terzo capitolo illustra e discute i risultati della ricerca; il quarto capitolo presenta infine le conclusioni e formula alcune raccomandazioni che, si spera, possano essere utili ai *policy maker* del nostro Paese.

Aldo Pavan

1. LE RIFORME DEL MANAGEMENT PUBBLICO LOCALE

di *Isabella Fadda*

1. Il New Public Management

È opinione abbastanza diffusa che l'origine del movimento caratterizzato da una nuova filosofia nella gestione delle organizzazioni pubbliche possa convenzionalmente farsi coincidere con i processi di riforma che, tra la fine degli anni Settanta e l'inizio degli anni Ottanta del secolo scorso, hanno avuto luogo nel Regno Unito di Margaret Thatcher e nelle amministrazioni municipali degli Stati Uniti (Gruening, 2001). L'espressione *New Public Management* – NPM – viene tuttavia utilizzata per la prima volta da Christopher Hood solo nel 1991 (Hood, 1991). Da allora il dibattito intorno a questo approccio alla gestione delle amministrazioni pubbliche non si è mai spento, come dimostra la copiosa letteratura sull'argomento. I fondamenti teorici del NPM riprendono e mettono insieme idee e concetti non nuovi, appartenenti a diverse discipline – e proprio in questo aspetto risiede la principale “novità” del NPM –, come le teorie dell'agenzia, della *public choice*, dei costi di transazione, l'approccio razionale e quello organico al management pubblico, il pensiero classico e neoclassico nella pubblica amministrazione (Gruening, 2001).

Il NPM è stato il motivo conduttore delle riforme adottate negli ultimi vent'anni a livello internazionale da governi centrali e locali, nel tentativo di “reinventare” le pubbliche amministrazioni rendendole maggiormente efficaci, efficienti e responsabili nei confronti delle collettività di riferimento (Osborne e Gaebler, 1995). Il movimento è portatore di una filosofia del settore pubblico che pone al centro dell'azione il cittadino: “proprietario etico” della cosa pubblica, elettore, contribuente, utilizzatore dei servizi. L'attività delle organizzazioni è così finalizzata alla creazione di utilità per le collettività, in un ambiente ove le norme sono più di principio che esasperatamente analitiche e gli attori, politici eletti e dipendenti, sono valutati, per quanto possibile, in termini economici di rapporto tra risultati di utilità

e risorse utilizzate. A tale ultimo proposito il NPM si contrappone al modello di cultura amministrativa del tipo “stato legale” tradizionalmente prevalente nell’Europa continentale e, per quanto qui più ci interessa, in Italia. In tale modello il personale dell’organizzazione pubblica ritiene normale e accettabile che lo stato abbia un ruolo di assoluta preminenza nella società e che i cittadini siano poco, o per nulla, coinvolti nella sua attività decisionale. La maggior parte dei dipendenti pubblici, e in particolare quelli di alto livello, sono portatori di una formazione giuridica; le loro azioni si svolgono in un contesto ove i regolatori dei diversi livelli emanano norme analitiche con la pretesa di prevedere e regolare tutte le situazioni possibili; compito del buon funzionario è quello di conoscere e applicare tali norme; la sua azione si svolge in un contesto di correttezza e di controllo legale. Le conseguenze negative di tale modo di procedere sono, da un lato, che l’azione pubblica va in stallo quando la realtà presenta fattispecie non previste, dall’altro lato, che poca o nessuna attenzione è posta sul risultato di utilità di detta azione (Pollit e Bouckaert, 2004).

Il carattere di internazionalità assunto dal movimento di riforma rappresenta un rilevante fattore che contraddistingue il NPM rispetto alle riforme del passato e consente di conferire a esso caratteri di novità (Pollit e Bouckaert, 2004). Va osservato tuttavia che, nonostante ciò, le riforme ispirate al NPM non si contraddistinguono per uniformità nei percorsi di realizzazione; al contrario l’evidenza empirica mostra che ciascun Paese ha scelto una propria via in funzione del peso assunto dalle diverse forze in grado di influenzarne il processo di riforma (Guthrie *et al.*, 1999; Lapsley, 1999; Lüder, 2002, Pollit e Bouckaert, 2000). Uno dei tratti distintivi del NPM è rappresentato dall’enfasi data alla traslazione delle tecniche e degli strumenti di gestione propri del settore privato al settore pubblico (Hood, 1995). Da questo punto di vista il NPM, se da un lato ha creato l’illusione che la semplice adozione di questi strumenti sarebbe stata sufficiente a produrre i cambiamenti sperati, dall’altro lato e non di rado, ha provocato disappunto per i risultati insoddisfacenti e indesiderati ai quali ha condotto (Lapsley, 2009).

Va comunque qui particolarmente osservato che l’adozione di nuovi strumenti e tecniche contabili di derivazione “commerciale” ha, nell’ambito del NPM, un ruolo centrale; con riferimento a essa si parla specificamente di *New Public Financial Management*. L’ambito del NPFM può essere individuato con riferimento a cinque macro aree:

1. le riforme dei sistemi di rendicontazione e, in particolare, la predisposizione del bilancio d’esercizio e l’utilizzo di standard contabili assimilabili a quelli in uso nel settore privato;

2. lo sviluppo di tecniche gestionali di ispirazione commerciale volte all'erogazione e alla valorizzazione – *pricing* – dei servizi pubblici;
3. l'utilizzo di indicatori delle *performance*;
4. i tentativi di integrazione tra le informazioni budgetarie e quelle provenienti dalla rendicontazione dei risultati in termini sia contabili che extra-contabili;
5. le riforme dei sistemi di *audit* sia interno che esterno (Guthrie *et al.*, 1999, pp. 210-211).

Sulla prima di queste cinque macro-aree il dibattito accademico è ancora oggi tutt'altro che spento. Prima dell'affermarsi dell'ondata riformatrice della quale andiamo discorrendo i sistemi informativi contabili nel settore pubblico, in tutto il mondo, erano prevalentemente basati sulla contabilità finanziaria¹, per cassa o per competenza. Jones e Pendelbury (2000), più specificamente, individuano cinque tipologie di tecniche e logiche contabili nel settore pubblico: da un lato abbiamo la *budgetary accounting* e la *fund accounting*, dall'altro lato la *cash accounting*, l'*accrual accounting*, la *commitment accounting*. Le prime due tecniche si combinano in vario modo con le logiche che seguono, dando così vita ai concreti sistemi contabili delle diverse organizzazioni pubbliche.

La *budgetary accounting* coincide con i nostri bilanci di previsione e conto del bilancio ed è volta a consentire la comparazione tra le previsioni budgetarie e i risultati di fine periodo e a monitorare quindi l'utilizzo delle risorse da parte degli organi preposti alla loro gestione. La *fund accounting* è invece una tecnica in base alla quale le registrazioni contabili non sono riferite all'azienda nel suo complesso, ma a suoi sottosistemi e alle relative risorse che vengono denominate fondi. Questo sistema conduce alla preparazione di tanti conti consuntivi quanti sono i fondi istituiti. Sia la *budgetary accounting* che la *fund accounting* possono essere tenute secondo le logiche della cassa – *cash accounting* –, della competenza economica – *accrual accounting* –, o della competenza finanziaria o giuridica – *commitment accounting*.

Ciò che diversifica le tre logiche in discussione è il momento in cui ciascuna di esse rileva i proventi e le spese di gestione. Nella *cash accounting* le rilevazioni vengono effettuate quando si verifica il pagamento delle spe-

¹ La contabilità finanziaria ha quale oggetto esclusivo di rilevazione il "capitale finanziario" (Pavan e Reginato 2004, p. 105) e trascura, per contro, i processi reali di acquisizione dei beni economici, di produzione e destinazione al consumo dei prodotti. La contabilità finanziaria nasce infatti quale strumento a disposizione delle assemblee elette per controllare i flussi monetari originati dal prelievo tributario e la qualità della spesa posta in essere dagli organi di governo.

se o la riscossione dei proventi; nell'*accrual accounting* le spese e i proventi vengono rilevati rispettivamente quando l'importo delle somme da pagare è determinato in via definitiva – momento della liquidazione – e viene emesso il documento che dà titolo a incassare; nella *commitment accounting* le spese vengono rilevate nel momento in cui si perfeziona giuridicamente l'obbligazione di pagamento – momento dell'impegno –, mentre i proventi vengono rilevati nel momento in cui sorge il diritto di credito – momento dell'accertamento. Da quanto appena detto si evince che la *cash accounting* e l'*accrual accounting* rappresentano due logiche di rilevazione diametralmente opposte: la prima è orientata alla preparazione del rendiconto dei flussi di cassa, la seconda è volta alla predisposizione dello stato patrimoniale e del conto economico².

In epoca recente è stata data evidenza del fatto che il favore generalmente incontrato in letteratura dall'utilizzo della logica *accrual accounting* si sia significativamente ridotto con il passare del tempo a motivo dei risultati delle osservazioni effettuate sulle esperienze maturate (Christensen, 2007). L'analisi condotta da Christensen mostra come i primi studi sull'argomento si siano caratterizzati per la grande enfasi posta sulla superiorità dei sistemi di contabilità su base economico patrimoniale rispetto a quelli tradizionali su base finanziaria. La maggior parte di questi studi tuttavia non era supportata da evidenze empiriche, mentre i relativi autori avevano una prevalente estrazione professionale – alti dirigenti pubblici, consulenti, ordini professionali contabili ecc. (Christensen, 2007, p. 56). Negli studi più recenti tende così a prevalere un crescente scetticismo sull'utilizzo generalizzato di tecniche e strumenti contabili tipici del settore privato in campo pubblico (Guthrie, 1998; Newberry, 2002; Newberry e Pallot, 2005); viene al contrario rilevato il rischio di uno svilimento della

² Tra questi due estremi possono essere individuate diverse soluzioni intermedie; come evidenziato dall'*International Federation of Accountants* (IFAC) nella pratica contabile delle organizzazioni pubbliche possono essere adottate quattro diverse tipologie di contabilizzazione delle spese e dei proventi che vanno dalla *cash accounting* alla *full accrual accounting*, passando per la *modified accrual* e la *modified cash accounting* (IFAC, 1991). Il metodo del *full accrual* comporta il riconoscimento nello stato patrimoniale di tutte le attività e di tutte le passività dell'organizzazione tenendo conto delle variazioni da queste subite (svalutazioni, rivalutazioni, ammortamenti) e la preparazione di un conto economico che include tutte le spese e tutti i proventi di competenza economica dell'esercizio. Con il metodo del *modified accrual*, più comunemente alcuni elementi del capitale fisso non vengono iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, ma direttamente nel conto economico così che i costi ivi riportati tendono a rappresentare più costi di acquisizione delle risorse che non di loro effettivo utilizzo (IPSASB, 1996). Il metodo del *modified cash* consiste invece nel modificare il metodo *cash* per includere nel rendiconto finanziario informazioni relative a operazioni che daranno luogo a esborsi o a incassi di denaro entro un breve periodo di tempo dopo la chiusura dell'esercizio.

principale funzione della contabilità in campo pubblico, ossia il controllo democratico sull'utilizzo delle risorse (Pallot, 1992). Nonostante la mole di studi condotti, ancora non è chiaro quali siano gli effetti dell'introduzione delle tecniche *accrual* sulla gestione (Christensen, 2007, p. 59).

Anche con riferimento alle riforme dei sistemi di contabilità si rilevano significative differenze da nazione a nazione. In Europa l'*accrual accounting* è ampiamente diffuso nella maggioranza dei Paesi occidentali del continente, sia a livello di governi centrali che locali; tra i Paesi dove, per contro, ancora resiste l'utilizzo del tutto prevalente della contabilità finanziaria spiccano l'Italia e la Germania (Christiansen e Reyniers, 2008).

2. Le riforme negli enti locali

In Italia le riforme riconducibili all'orientamento del NPM hanno preso avvio negli anni Novanta del secolo scorso al termine di un periodo di profonda crisi delle istituzioni pubbliche. I fattori che hanno portato all'introduzione delle suddette riforme possono essere ricondotti al contesto economico e a quello politico e sociale che contraddistinsero il periodo immediatamente precedente le riforme. Con riferimento al primo si ricordano la situazione di crisi finanziaria e l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht, con il conseguente ingresso del nostro Paese nell'unione monetaria, che imposero un risanamento delle finanze pubbliche vincolato dall'adozione di parametri stringenti di gestione (Pavan e Reginato, 2004). Per quanto riguarda il contesto politico e sociale si ricorda, invece, la profonda crisi legata alle vicende di corruzione politica – tangentopoli – che segnò un punto di svolta per le istituzioni pubbliche e condusse al passaggio da un modello di governo inquadrabile nella tipologia delle “grandi coalizioni”³ a uno di tipo “coalizione minima vincente”⁴ (Ongaro, 2002). La volontà di cambiamento che caratterizzò quegli anni, tanto da portare a definire “seconda repubblica” il periodo storico che ha inizio con le elezioni politiche del 1994, creò un ambiente favorevole per il recepimento dei movimenti di riforma internazionali improntati all'utilizzo efficiente delle risorse, la qualità dei servizi prestati ai cittadini e la trasparenza dell'operato delle amministrazioni pubbliche.

³ Questo modello si caratterizza per la presenza nel governo di una pluralità di partiti, in numero spesso superiore a quello che sarebbe necessario per avere la maggioranza dei voti in parlamento (Lijphart, 1999).

⁴ Coalizione formata da un numero limitato di partiti che da soli detengono la maggioranza dei seggi del parlamento.