

Claudia Salvatore

**Il processo di trasformazione
dei sistemi di controllo
contabile e gestionale
nelle aziende pubbliche**

Collana di Studi Aziendali Applicati
diretta da Giuseppe Paolone

FrancoAngeli

Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.



Collana di Studi Aziendali Applicati

La *Collana di Studi Aziendali Applicati* intende perseguire l'obiettivo di rappresentare, in chiave aziendalistica, il passaggio dalla *conoscenza*, acquisibile attraverso lo studio e la ricerca teorica di base, alla *competenza*, generale e specifica, esprimibile nei vari campi operativi oggetto di studio, di analisi e di approfondimento.

Non v'è dubbio che, nell'intento di superare l'alternativa tra "teoria" e "pratica", ogni acquisizione di elementi teorici presenti implicazioni di ordine pratico e che, viceversa, ogni abilità pratica trovi la sua origine in un determinato contesto teorico, agendo da esso e su di esso, revisionandolo e modificandolo.

Dalle conoscenze teoriche di base si passa, pertanto, alle competenze, che possono essere *generali*, se si è in grado di assumere decisioni in vari contesti specifici portando a soluzione problemi di ampia portata; *specifiche*, se le decisioni che si vanno ad assumere sono settoriali e limitate ad un solo campo del più ampio oggetto da indagare.

In ambito aziendale, le conoscenze teoriche di base consentono parimenti di esprimere competenze *generali*, sull'intero sistema oggetto di analisi, ovvero *specifiche*, su singole parti (o particolari) di esso.

Ma la conoscenza approfondita, trasformabile in *competenza specifica* dei sottosistemi in cui si scompone l'unitario sistema aziendale, presuppone necessariamente la conoscenza di base dell'intero sistema, di cui si suppone una data scomponibilità.

Tra la conoscenza e la competenza viene, quindi, ad instaurarsi un circuito virtuoso che, partendo dal livello della prima, consente di pervenire alla seconda, a sua volta influenzante e condizionante la prima, con un andamento circolare continuo (teoria-pratica-teoria).

La valutazione delle competenze non va però limitata alla loro fruibilità in ambito ristretto, ma va intesa nella logica sistemica (conoscenza-competenza delle parti interrelate), implicando processi di sperimentazione, di comprensione, di valutazione, di decisione e di azione (con un feedback per l'analisi revisionale).

Il connubio tra teoria e pratica – e quindi tra conoscenza e competenza – si presenta inscindibile e reversibile, per cui il sapere scientifico separato dalle abilità pratiche, pur costituendo un importante patrimonio culturale del singolo, non concorre, se non in misura ridotta, allo sviluppo ed alla crescita di un sistema complesso, quale è quello aziendale.

Da ciò si deduce che il sapere va affrontato partendo dalle abilità/competenze ed avviando così il menzionato percorso circolare che dovrà tendere a migliorare la qualità dei due livelli che lo caratterizzano (teoria e pratica), determinando il successo di qualsivoglia attività economica.

Assunti ed esplicitati i principi teorici di base, condivisi dalla comunità scientifica di riferimento, i contributi dei vari studiosi e ricercatori, che intendono collaborare per la migliore riuscita della Collana, saranno incentrati su tematiche operative che consentiranno di reintervenire con il carattere della continuità su tali principi, procedendo così alla loro revisione, ed eventuale modifica, per aderire alle mutevoli situazioni ambientali da cui il sistema-azienda trae vitalità e sviluppo.

La Collana presenta, pertanto, il pregio di trattare argomenti teorici di cultura aziendale che investono i vari ambiti (organizzativo, strategico, gestionale, informativo, psicosociologico, linguistico, ecc.), e che si possono tradurre in atti operativi confrontabili con le variegate realtà che l'attività dell'impresa sottopone all'attenzione di studiosi, ricercatori ed operatori del settore. Essa ha, altresì, il vantaggio di accogliere contributi che rappresentino un agile strumento per l'attività didattica che deve essere sempre più aderente ad una realtà in continua evoluzione.

Giuseppe Paolone

Claudia Salvatore

**Il processo di trasformazione
dei sistemi di controllo
contabile e gestionale
nelle aziende pubbliche**

FrancoAngeli

Volume pubblicato con il contributo del Dipartimento di Economia, Gestione, Società e Istituzioni dell'Università degli Studi del Molise.

Copyright © 2013 by Franco Angeli 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

Opinione sull'opera	pag.	7
1. Il sistema informativo-contabile e le sue peculiarità nelle aziende pubbliche	»	9
1.1. La concezione sistemica dell'azienda e il sistema informativo	»	9
1.2. Le caratteristiche e le specificità delle aziende pubbliche e della loro gestione	»	13
1.3. Il sistema informativo-contabile delle aziende pubbliche	»	18
1.4. Le fasi e i "momenti" di rilevazione contabile nel pubblico e le diversità con il settore privato	»	24
1.5. Il sistema governo e la <i>governance</i> nelle aziende pubbliche	»	28
2. Il <i>New Public Management</i> e il cambiamento manageriale nelle aziende pubbliche	»	33
2.1. Il filone di studi internazionali del <i>New Public Management</i> e la sua evoluzione in <i>Public Governance</i>	»	33
2.1.1. Dal controllo burocratico al controllo manageriale	»	34
2.1.2. Il <i>New Public Management</i>	»	37
2.1.3. La <i>New Public Governance</i>	»	40
2.1.4. Lo stato dell'arte della riforma del management pubblico in Italia: brevi considerazioni	»	42
2.2. Le riforme legislative degli anni Novanta nelle aziende pubbliche italiane e la riforma della contabilità pubblica	»	45
2.3. Il contributo degli studiosi di discipline economico-aziendali ai cambiamenti manageriali nel settore pubblico	»	48
2.4. L'armonizzazione contabile nel settore pubblico	»	50
2.5. Considerazioni finali	»	54

3. Il controllo interno di gestione per qualificare l'informativa di bilancio delle aziende pubbliche	pag.	57
3.1. Introduzione	»	57
3.2. Il sistema di controllo interno di gestione nel settore pubblico	»	61
3.3. Gli strumenti del controllo interno di gestione	»	65
3.3.1. La contabilità analitica	»	66
3.3.2. Il budget e il sistema di reporting	»	68
3.4. Conclusioni	»	70
4. La programmazione e il controllo di gestione nelle università pubbliche in Italia	»	71
4.1. Introduzione	»	71
4.2. Il sistema informativo-contabile nelle università	»	75
4.3. La programmazione e il controllo interno di gestione nelle università	»	84
4.4. Il legame tra il nuovo sistema di <i>governance</i> e il nuovo sistema di controllo	»	90
Considerazioni conclusive	»	93
Bibliografia	»	97

OPINIONE SULL'OPERA

L'argomento di cui si è occupata la prof.ssa Claudia Salvatore nell'opera che sottopone all'attenzione di studiosi e cultori di discipline economico-aziendali, riguarda il processo di trasformazione dei sistemi di controllo nelle aziende pubbliche e, in particolare, nelle università statali.

Il lavoro prende spunto dalla individuazione di tre "eventi", tra loro collegati, relativi, il primo, alla diffusione delle teorie internazionali del *New Public Management* (NPM) che hanno evidenziato la necessità di applicare i principi e gli strumenti del settore privato alle aziende pubbliche; il secondo, al dibattito internazionale sull'introduzione della contabilità economica nel settore pubblico, con i relativi vantaggi e le connesse difficoltà; il terzo, alle riforme legislative che, a partire dagli anni Novanta, hanno sostanzialmente modificato i sistemi di controllo, contabili e gestionali, e gli assetti di *governance*, sempre nel settore pubblico.

Sostiene la prof.ssa Salvatore che il sistema informativo, discendente dalla rappresentazione degli eventi di cui sopra, subisce un processo di cambiamento, arricchendosi di strumenti idonei a fornire un'immagine della struttura pubblica più chiara e trasparente, migliorando così il processo di decisione-azione della nuova *governance* nel settore pubblico.

In ambito universitario, vengono esposti utili riferimenti, arricchiti da un'ampia bibliografia, sul sistema di programmazione e controllo interessante la ricerca scientifica, l'attività didattica e il trasferimento dei relativi risultati.

L'accesa competitività tra Atenei, la contrazione continua dei finanziamenti ministeriali, l'elevata incidenza dei costi fissi (in particolare del costo del lavoro), la difficoltà di comprimere i costi variabili, impongono agli Atenei un continuo controllo sugli andamenti gestionali, basato su criteri e principi mutuabili dal settore privato.

Le recenti riforme giuridiche in tema di controllo nelle amministrazioni pubbliche e in quelle universitarie, con particolare riguardo alla introduzione della contabilità economica, del bilancio unico d'Ateneo e del budget, rappresentano un passo importante verso il processo di aziendalizzazione già avviato ma non ancora completato.

Da quanto detto, si ritiene che la prof.ssa Claudia Salvatore abbia dato un valido contributo alla conoscenza economica del controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche e nelle università, confermando le sue doti di attitudine alla ricerca scientifica.

Giuseppe Paolone

Professore Ordinario di Economia Aziendale
presso l'Università "G. d'Annunzio" di Chieti-Pescara

1. IL SISTEMA INFORMATIVO-CONTABILE E LE SUE PECULIARITÀ NELLE AZIENDE PUBBLICHE

1.1. La concezione sistemica dell'azienda e il sistema informativo

Oggetto di studio del presente capitolo è l'analisi del sistema informativo aziendale, inquadrato nell'ambito della concezione sistemica dell'azienda. Si vogliono, infatti, evidenziare le caratteristiche distintive che il sistema informativo ha assunto nelle aziende pubbliche, non orientate al profitto, oggetto di approfondimento del presente lavoro.

La concezione sistemica dell'azienda ha rappresentato un momento fondamentale e decisivo ai fini dell'evoluzione degli studi e delle discipline aziendalistiche in Italia¹.

La sopraddetta concezione sistemica deriva essenzialmente dall'esigenza di semplificare, ai fini dell'analisi, gli studi sull'azienda, considerando la ripartizione della stessa nei tre "particolari momenti" dell'amministrazione economica: l'organizzazione, la gestione e la rilevazione, strettamente interrelati tra loro, «ciascuno dei quali non ha valore logico se non in collegamento agli altri»². Tali "tradizionali momenti" sono andati evolvendosi fino a produrre l'individuazione e l'elaborazione degli stessi particolari momenti nei tre sottosistemi aziendali: il sub-sistema organizzativo, il sottosistema gestionale (o decisionale) e il sottosistema della rilevazione (o sottosistema informativo o del controllo), pur nel rispetto

¹ Si veda: AMADUZZI ALDO (1978), *L'azienda, nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, pp. 33-38; AMADUZZI ALDO (1990), "Il sistema degli studi aziendali sulla base dei principi", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* (RIREA), n. 1-2, pp. 6-18.

² Si veda in particolare: PAOLONE G., D'AMICO L. (a cura di) (2001), *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, pp. 40-44; PAOLONE G. (2007), *L'Economia Aziendale e la Ragioneria nella teoria e nelle specializzazioni*, FrancoAngeli, Milano, pp. 19-78.

della visione unitaria dell'azienda stessa³. Pertanto, l'area di ogni singolo subsistema "coincide" con quella del sistema-azienda, pur presentando i particolari problemi del singolo subsistema: infatti, ogni gruppo di problemi di natura organizzativa, o gestionale, o informativa investe l'intera area del sistema-azienda pur se a tale interezza giunge attraverso l'integrazione delle parti del sistema stesso⁴.

La concezione sistemica e subsistemica dell'azienda ha portato, di conseguenza, a riunire ed integrare i primi due "momenti" dell'amministrazione aziendale, il subsistema organizzativo e quello gestionale, nel subsistema operativo, logica conseguenza dell'unione inscindibile tra l'organizzazione e la gestione⁵. Il terzo subsistema, il sistema della rilevazione, può più concretamente essere qualificato come subsistema informativo o del controllo (dell'organizzazione e della gestione)⁶.

Il sistema-azienda può, inoltre, essere scomposto in subsistemi di secondo grado se viene ad essere indagato, oltre che nei tre tipici particolari momenti dell'amministrazione aziendale, in tre aspetti caratterizzanti la conduzione aziendale o "parti": l'aspetto economico, l'aspetto patrimoniale e l'aspetto finanziario-monetario. Tali subsistemi di secondo grado, scomponibili ulteriormente, sono qualificabili in relazione alla natura dell'attività aziendale e ai concreti subobiettivi che si intendono perseguire.

In sintesi, i subsistemi di primo livello colgono particolari della stessa area sistemica; quelli di secondo livello, scomponibili in ulteriori subsistemi dettati da partizioni dell'attività aziendale in gruppi di funzioni, definiscono le parti (o gli aspetti) dell'unitario sistema aziendale.

Infine, del subsistema operativo, dato dall'unione inscindibile tra l'organizzazione e la gestione, si occupa l'Economia Aziendale, quale ramo della scienza economica, di tipo teorico-puro, destinata ad evolversi nel tempo, specia-

³ In realtà, già dalle opere di Zappa vi è una rilevante e feconda presenza della visione sistemica dell'azienda (ZAPPA G., 1927, *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e commerciali di Venezia*, Istituto Editoriale Scientifico, Milano). Amaduzzi riprende la tripartizione "zappiana" in chiave decisamente sistemica. La novità iniziata in Italia con Zappa consiste nel fatto che la rilevazione non può essere studiata da sola nei suoi aspetti metodologici, ma deve essere studiata in accostamento alla conoscenza del sistema di grandezze economiche da rilevare. Si veda ancora: AMADUZZI ALDO (1978), *L'azienda, nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, cit., p. 41 e segg.

⁴ Si consulti: PAOLONE G., D'AMICO L. (a cura di) (2001), *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, cit., pp. 46-52.

⁵ Si veda: PAOLONE G. (2007), *L'Economia Aziendale e la Ragioneria nella teoria e nelle specializzazioni*, cit., p. 140 e pp. 235-237.

⁶ Si veda: PAOLONE G. (2011), *L'Economia Aziendale e la Ragioneria nella teoria e nelle specializzazioni*, FrancoAngeli, Milano, p. 33.

lizzata per tipi di operatività, i cui principi, con opportune modifiche, sono applicabili alle aziende private, alle aziende pubbliche e ad altre tipologie aziendali (le aziende di produzione e le aziende di erogazione, le aziende profit e le non profit) di cui si dirà nel secondo paragrafo del presente capitolo. Del subsistema informativo (o del controllo) si occupa, invece, la Ragioneria, quale scienza delle rilevazioni aziendali, preposta allo studio del controllo del subsistema operativo⁷.

Pertanto, il sistema informativo (o del controllo), oggetto di studio del presente capitolo, si interessa non solo della determinazione quantitativa degli accadimenti aziendali, ma anche della rappresentazione di espressioni qualitative non traducibili in quantità e del controllo (preventivo, concomitante e susseguente) dei dati, delle informazioni e dei risultati emergenti dagli accadimenti aziendali del subsistema operativo. Esso fornisce, infatti, un flusso continuo di informazioni volte ad alimentare e a controllare i processi organizzativo-gestionali del subsistema operativo, affinché siano rispondenti ai principi di razionalità e di economicità. In tal modo, un sistema informativo adeguato fornisce un valido contributo per il processo decisionale interno all'azienda e per la comunicazione di informazioni all'esterno.

Infatti, il sistema informativo (o del controllo) ha la duplice finalità di:

- fornire flussi informativi all'interno dell'azienda per alimentare e facilitare il processo decisionale⁸ attraverso l'implementazione di un sistema di controllo interno di gestione;
- fornire flussi informativi all'esterno per fini comunicazionali (anche per soddisfare le disposizioni legislative attraverso il documento informativo del bilancio d'esercizio).

Nel corso degli anni, il sistema informativo si è andato arricchendo di altre discipline e di altri strumenti di natura quali-quantitativa per soddisfare i bisogni crescenti degli *stakeholders* e dei fruitori finali in genere⁹. Infatti, non è solo la ragioneria che fornisce contenuto al sistema informativo, ma anche la matematica e la statistica, quali metodologie di rilevazione extracontabile. Come si è detto,

⁷ Si veda: PAOLONE G. (2007), *L'Economia Aziendale e la Ragioneria nella teoria e nelle specializzazioni*, cit., pp. 23-27 e segg. Già Aldo Amaduzzi riteneva che la Ragioneria non si occupasse solo dell'aspetto quantitativo dei fatti aziendali, ma anche del loro aspetto qualitativo. Si veda: AMADUZZI ALDO (1978), *L'azienda, nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, cit., pp. 34-38.

⁸ Si veda: SALVATORE C. (2011), *Il subsistema informativo (o del controllo) nei suoi caratteri fondamentali*, in PAOLONE G., D'AMICO L. (a cura di), *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, pp. 223-264.

⁹ Si veda: PAOLONE G. (2012), *Il sistema informativo aziendale nelle rappresentazioni quantitative e nelle descrizioni qualitative*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna (RN), pp. 26-30 e pp. 35-40; SALVATORE C. (2007), *Il sistema degli strumenti integrati di rilevazione aziendale*, FrancoAngeli, Milano, pp. 7-21 e segg.

non è sufficiente la determinazione quantitativa degli accadimenti aziendali per descrivere la realtà aziendale, ma è necessario fare riferimento ad altre discipline che possano comunicare i fatti aziendali sotto il profilo qualitativo. Si fa riferimento a discipline quali la psicologia, la filosofia, la sociologia ed altre che descrivono fatti non misurabili quantitativamente e che vengono comunicati attraverso il linguaggio verbale ed incidono sul successo dell'azienda. Pertanto, vi è la necessità di fornire un'informativa supplementare al bilancio d'esercizio che integri le informazioni quali-quantitative provenienti dall'applicazione degli strumenti contabili ed extracontabili e che sia resa attraverso la elaborazione di elementi qualitativi che arricchiscono il quadro informativo al fine ultimo dell'espletamento dell'attività decisionale interna e della comunicazione di informazioni all'esterno. Il bilancio d'esercizio viene così ad essere integrato da un'informativa supplementare di corredo alle informazioni quantitative richieste dal dettato normativo e dai principi contabili nazionali e internazionali. Tale informativa consiste in documenti che raccolgono descrizioni qualitative di fatti interni all'azienda e di situazioni socio-ambientali che danno valore aggiunto alle già presenti note integrative e relazioni sulla gestione che devono, comunque, fornire informazioni chiarificatrici ed interpretatrici sui documenti numerico-tabellari del bilancio d'esercizio. Si pensi al bilancio sociale e al bilancio ambientale che forniscono informazioni supplementari interessanti per le condizioni di equilibrio prospettico dell'azienda¹⁰.

In sintesi, le informazioni di tipo quantitativo non sono più sufficienti per la conoscenza completa degli accadimenti gestionali e del valore economico dell'azienda, nonostante abbiano fornito un fondamentale contributo alla evoluzione degli studi sull'azienda, ma è necessario integrare tali informazioni con rilevazioni quantitative extracontabili (di tipo matematico-statistico) e con altre informazioni e descrizioni di natura qualitativa che vengono comunicate attraverso il linguaggio verbale, scritto e orale. Nell'ambito del sistema informativo si vengono a comporre una serie di "strumenti integrati di rilevazione aziendale" al fine di approfondire la conoscenza sui fenomeni aziendali migliorando l'informativa economico-finanziaria rivolta all'interno dell'azienda, oltre che quella rivolta a terzi. Si perviene, dunque, a un modello sistemico di informazioni veicolate utilizzando differenti linguaggi: il linguaggio contabile, il linguaggio extracontabile e il linguaggio verbale.

Gli "strumenti integrati di rilevazione aziendale" tra loro complementari fanno sì che l'economia aziendale venga rilevata e interpretata da un insieme di discipline

¹⁰ Si veda: PAOLONE G. (2012), *Il sistema informativo aziendale nelle rappresentazioni quantitative e nelle descrizioni qualitative*, cit., pp. 60-62; SALVATORE C. (2007), *Il sistema degli strumenti integrati di rilevazione aziendale*, cit., pp. 7-21 e segg.

sia quantitative che qualitative¹¹. Il sistema integrato di rilevazione appare il presupposto necessario per comporre il quadro sistemico delle informazioni aziendali.

Per concludere, le avvertite esigenze di *accountability* nelle diverse tipologie aziendali, pubbliche e private, cioè la necessità e l'opportunità di dare conto all'interno e all'esterno dell'azienda dell'andamento della gestione, del confronto tra risultati raggiunti ed obiettivi programmati, come viene ampiamente descritto nel presente capitolo, impongono l'implementazione in azienda di un sistema informativo adeguato che integri le conoscenze quantitative con conoscenze qualitative. Infatti, le informazioni integrative di tipo descrittivo-qualitativo permettono di effettuare comparazioni, spaziali e temporali, ed evidenziano il patrimonio di risorse immateriali ed intangibili, visibili o invisibili nei documenti di bilancio, non riproducibili da altre aziende, né acquisibili sul mercato, ma determinanti per il successo dell'azienda. Si pensi al ruolo fondamentale delle risorse intangibili quali le capacità, le competenze e le professionalità dei soggetti che lavorano in azienda. I fruitori dell'informativa aziendale devono riuscire a valutare l'attitudine dell'azienda a remunerare i fattori produttivi affinché essa possa svilupparsi e perdurare in condizioni di economicità e di equilibrio economico a valere nel tempo.

1.2. Le caratteristiche e le specificità delle aziende pubbliche e della loro gestione

La dottrina economico-aziendale italiana, a partire dal Besta¹², ha effettuato una tradizionale distinzione in base al fine tra *aziende di produzione* per lo scambio sul mercato volte al profitto (dette anche imprese) e *aziende di erogazione*. Tale distinzione è stata negli anni superata in quanto si ritiene che l'azienda "è sempre un fatto di produzione" sebbene possa essere rivolta allo scambio sul mercato o diretta al consumo interno o destinata a liberalità nei confronti di determinati soggetti. Di conseguenza, tutte le aziende anche quelle dedite all'erogazione pongono in essere una benché minima attività di produzione¹³. Dunque, il fenomeno aziendale appare essere unico, pur nella molteplicità delle sue manifestazioni e delle forme che assume¹⁴.

¹¹ Si consulti: SALVATORE C. (2007), *Il sistema degli strumenti integrati di rilevazione aziendale*, cit., pp. 7-21.

¹² Si veda: BESTA F. (1932), *La Ragioneria*, Vol. I, Vallardi, Milano.

¹³ Si veda: VIGANÒ E. (a cura di) (1997), *L'azienda. Primi contributi per una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, pp. 1-32.

¹⁴ Si veda: CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R. (2000), *Economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, Giappichelli, Torino, p. 81.

Un'altra classificazione di più facile determinazione è tra *aziende pubbliche*¹⁵ e *aziende private* in quanto viene comunemente operata in funzione della natura del soggetto economico, pubblico¹⁶ o privato, responsabile degli atti che in esse si compiono. Il soggetto economico è, infatti, quell'insieme di individui che concorre ad assumere le massime decisioni aziendali¹⁷. Nelle aziende pubbliche, di cui si tratta nel presente lavoro, il soggetto economico è la persona o il gruppo di persone che detiene il supremo potere volitivo dell'azienda, individua gli obiettivi aziendali di medio e lungo termine e le strategie, è nominato dai pubblici poteri e governa senza la proprietà del capitale. Esso è formato da politici, che rappresentano la comunità amministrata, e da dirigenti amministrativi, che garantiscono l'imparzialità della gestione delle aziende pubbliche e realizzano le linee strategiche e gli obiettivi indicati dai politici.

Un'ulteriore distinzione è da effettuarsi tra *aziende profit* e *aziende non profit*. Molti autori distinguono profit e non profit in base alla tensione o meno al profitto; altri individuano oltre alle aziende private e alle aziende pubbliche¹⁸, una terza classe di aziende: le non profit, spesso identificate come aziende del

¹⁵ Le aziende pubbliche nel sistema economico nazionale si dividono in: *enti pubblici territoriali* (Stato, Regioni, Province, Comuni, Città metropolitane, Comunità montane, Municipi); *enti pubblici istituzionali* (INPS, INAIL, INPDAP, Università, CCIAA, IPAB, ACI, Ordini professionali, Ospedali); *enti pubblici economici* (ENI, INA, IRI ecc.).

¹⁶ Si veda: CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R. (2000), *Economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, cit., pp. 75-81; per interessanti considerazioni sul soggetto economico dell'azienda pubblica, si veda: RICCI P. (2010), "L'articolo 49 della Costituzione Italiana e il soggetto economico dell'azienda pubblica", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* (RIREA), n. 7-8, pp. 406-414. Il soggetto economico di un'azienda di qualsiasi tipologia esprime la massima volontà aziendale; esso assegna all'azienda le finalità a cui l'attività è diretta. Poiché l'autore ritiene che i partiti politici siano i soggetti economici, di diritto e di fatto, delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, se si indagano le finalità dei partiti politici e dei cittadini che li animano e dirigono si possono approfondire anche le finalità assegnabili alle aziende pubbliche. L'autore sottolinea che la dottrina italiana è concorde nell'attribuire la centralità al cittadino quale soggetto economico dell'azienda pubblica. Tuttavia, il cittadino non è in grado da solo di prendere parte al governo della "cosa" pubblica, può solo rappresentare i propri bisogni ed interessi specifici, in quanto la sua influenza è mediata dai partiti politici. Di conseguenza, per conoscere la gestione dell'azienda pubblica non si può prescindere dai partiti politici, che rappresentano secondo l'autore il soggetto economico della stessa. La struttura delle finalità aziendali dipende da ciò che il partito politico rappresenta ed incarna. Inoltre, la dimensione politica fa del consenso uno dei suoi principali scopi. Il consenso che devono riuscire ad acquisire le aziende pubbliche può essere perseguito attraverso la soddisfazione dei bisogni dei cittadini. I cittadini esprimono il consenso a favore delle istituzioni attraverso le scelte elettorali dei rappresentanti nelle istituzioni.

¹⁷ Si veda: PAVAN A., REGINATO E. (2012), *Programmazione e Controllo nelle Amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità integrata*, Giuffrè, Milano, p. 16.

¹⁸ Si consulti: MANES ROSSI F. (2002), *La crisi dell'azienda pubblica. Origini, tipologia e strumenti di fronteggiamento*, Cedam, Padova, pp. 7-27.

“terzo settore”, cioè soggetti che operano secondo logiche diverse da quelle del mercato e da quelle dello Stato.

Nel presente lavoro, si intende limitare l’analisi alle aziende pubbliche non orientate al profitto, cioè non lucrative; si escludono, dunque, dall’analisi le imprese pubbliche che, invece, hanno finalità lucrative¹⁹.

A tal proposito, è opportuno sottolineare che affinché un’attività economica possa essere definita “azienda” deve presentare i caratteri di aziendalità o meglio le “caratteristiche minime unificanti” quali l’*autonomia*, la *durabilità* e la *coordinazione sistemica*²⁰.

Di conseguenza, le entità pubbliche possono essere considerate aziende se presentano una tensione all’economicità quale elemento determinante per assicurare appunto l’autonomia, intesa come autosufficienza economica dell’operare aziendale, e la durabilità, cioè il mantenimento di condizioni di equilibrio a valere nel tempo.

In altre parole, nelle aziende pubbliche l’aspetto economico non deve essere trascurato; tali aziende devono comunque possedere la capacità di rigenerare risorse in via autonoma, assicurando la sopravvivenza dell’azienda attraverso un adeguato equilibrio economico, pur privilegiando le esigenze sociali. Pertanto, si sottolinea che a partire dalla seconda metà del XX secolo è evidente in Italia la crescente importanza della funzione sociale riconosciuta a tutte le

¹⁹ Si sottolinea che l’universo delle aziende pubbliche include, oltre alle *aziende pubbliche non lucrative* di cui si parla nel lavoro, le *aziende pubbliche lucrative* intese quali imprese societarie pubbliche, entità che offrono un servizio di natura pubblica. Si pensi alle aziende societarie partecipate dagli enti locali che producono servizi pubblici quali acqua, trasporti, rifiuti ecc.

Esiste, inoltre, una altra classificazione in aziende pubbliche *operanti nel mercato*, aziende pubbliche *parzialmente operanti nel mercato* o aziende pubbliche *non operanti nel mercato*. Le aziende pubbliche operanti nel mercato, nonostante la natura pubblicistica del soggetto economico, presentano un modello organizzativo assimilabile a quello privatistico di tipo lucrativo, cioè confacente alle regole del mercato, solo che le risorse rigenerate sono destinate a soddisfare i bisogni della comunità amministrata. Le aziende pubbliche parzialmente operanti nel mercato sono aziende il cui rilievo sociale dell’attività svolta condiziona il collocamento dei prodotti ad un valore inferiore al costo di realizzazione, affinché alcuni destinatari possano trarne un beneficio socialmente significativo. La terza tipologia, corrispondente all’azienda di erogazione, indica un modello aziendale non lucrativo in cui la produzione è finalizzata alla redistribuzione della ricchezza a favore della collettività di riferimento, per cui non vi è una diretta remunerazione dell’attività svolta. Si veda: ZIRUOLO A. (2001), *Il sistema-azienda pubblica ed i sottosistemi di supposta scomponibilità*, in PAOLONE G., D’AMICO L. (a cura di), *L’economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, Giappichelli, Torino, p. 393 e segg.; e ZIRUOLO A. (2002), *Il principio della contabilità e dei bilanci delle amministrazioni pubbliche*, in PAOLONE G., D’AMICO L. (a cura di), *La Ragioneria nei suoi principi applicativi e modelli contabili*, Giappichelli, Torino, p. 403 e segg.

²⁰ Si veda: VIGANÒ E. (a cura di) (1997), *L’azienda. Primi contributi per una ricerca sistematica per un rinnovato concetto generale*, cit., pp. 1-32.

aziende²¹. Il carattere sociale della funzione istituzionale svolta dalle aziende pubbliche, siano esse regioni, province, enti locali, aziende sanitarie, università, non può esprimere rinuncia all'equilibrio economico che deve «anzi essere perseguito con maggiore determinazione»²². In azienda, infatti, la finalità generale unitaria è il raggiungimento dell'equilibrio economico di tipo evolutivo e durevole, come condizione necessaria per poter continuare a svolgere la funzione economica e sociale²³. L'equilibrio economico deve consentire, infatti, di reintegrare i costi sostenuti per l'acquisizione dei fattori produttivi.

Pertanto, l'azienda pubblica, pur avendo finalità diverse dal profitto-lucro, deve tendere verso condizioni di economicità che si possono descrivere sia come efficacia delle azioni (espressa attraverso il grado di raggiungimento degli obiettivi), sia come attitudine ad esprimere un'adeguata correlazione tra ricavi/proventi e costi (espressione dell'equilibrio economico), al fine di sopravvivere e perdurare nel tempo e costituire un fattore di sviluppo economico e di benessere per la collettività.

Le aziende pubbliche presentano caratteristiche peculiari in quanto producono beni e servizi per la successiva erogazione o anche per il consumo o per lo scambio non orientato al profitto. Il risultato della loro attività gestionale, in termini di output e di outcome, è difficilmente quantificabile monetariamente; i beni e servizi offerti sono intangibili, scarsamente standardizzabili, personalizzati e non immagazzinabili. L'outcome delle aziende pubbliche deve soddisfare le esigenze della collettività che richiede il servizio e al contempo giustificare le risorse sottratte ai singoli attraverso tasse, tariffe e contributi. L'azienda pubblica si finanzia ricorrendo al prelievo fiscale di risorse finanziarie per poi ridistribuire sulla collettività tale ricchezza sotto forma di erogazione di servizi.

Altra specificità delle aziende pubbliche riguarda la necessità di ottenere il consenso. La dinamica del consenso è legata alla condivisione dei programmi e delle idee degli organi politici e, anche, sia pure in parte, in base all'utilità dei beni e alla qualità dell'azione amministrativa. La «cultura del consenso» deve essere sostituita dalla «cultura della programmazione, del risultato, del controllo e della trasparenza informativa».

²¹ Si veda: CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R. (2000), *Economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, cit., p. 79.

²² Si veda: BERTINI U. (1990), *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino, p. 40; DEL GESSO C. (2013), *I profili delle aziende pubbliche. Gestione e contabilità nel processo di armonizzazione in atto*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna (RN), p. 24.

²³ Si veda: CAVALIERI E., FERRARIS FRANCESCHI R. (2000), *Economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, cit., p. 77.

A questo punto, una breve analisi merita il sistema gestionale delle aziende pubbliche. La gestione delle aziende pubbliche presenta caratteristiche distintive in quanto prende avvio dalla raccolta di capitali attraverso un fondo di dotazione o patrimonio iniziale che viene fornito da entità superiori. Le aziende pubbliche, comunque, devono approvvigionarsi di fattori produttivi che combinano tra loro per ottenere prodotti finiti da distribuire attraverso lo scambio sul mercato non orientato al profitto, o attraverso l'erogazione o il consumo. Il fondo di dotazione iniziale, come in ogni realtà aziendale, dovrebbe incrementarsi o decrementarsi per effetto della gestione; comunque, in nessun caso, il valore degli output deve essere inferiore al valore degli input.

Nonostante ciò, spesso le aziende pubbliche hanno sofferto perdite gestionali, cioè risultati economici negativi, e disavanzi finanziari di amministrazione e lo Stato ha permesso il reintegro di questi ultimi attraverso una nuova dotazione di risorse finanziarie. In conseguenza di ciò, si è verificata una spesa crescente nel settore pubblico dovuta all'incapacità delle stesse entità pubbliche di contenere i costi anche in quanto tali costi spesso non vengono rilevati.

Vi è anche un forte dibattito tra gli aziendalisti circa la capacità delle aziende pubbliche di reintegrare e non dissipare la ricchezza acquisita che rappresenta il motivo fondamentale per cui un'azienda ha ragione di esistere. Il reintegro delle risorse consumate nelle aziende pubbliche avviene per lo più attraverso i proventi che l'azienda riesce a reperire mediante l'imposizione tributaria, i trasferimenti da parte di altri enti e l'applicazione di tariffe²⁴.

Infine, particolare rilievo assume un'altra caratteristica peculiare delle aziende pubbliche che è costituita dalle relazioni di influenza tra politica, con funzioni di indirizzo generale, e amministrazione, con funzioni gestionali. Infatti, anche gli output, cioè gli obiettivi di produzione, attengono al rapporto tra politici e dirigenti amministrativi. Tuttavia, in seguito all'affermarsi anche in Italia verso la fine degli anni Novanta, del filone di studi e teorie internazionali del *New Public Management* (NPM), oggetto di analisi del capitolo secondo, si è cercato di distinguere i ruoli e le responsabilità dei politici e dei dirigenti amministrativi. Attualmente si tende, quindi, a separare la commistione di rapporti tra politica e gestione al fine di assicurare servizi più confacenti alle esigenze dei cittadini. È importante considerare che i destinatari delle informazioni in ambito pubblico sono proprio i cittadini. L'attenzione dell'azione pubblica viene, quindi, posta sul cittadino che è elettore, cliente e fornitore. Le entità pubbliche sono organizzazioni nelle quali si svolge la vita comune dei cittadini e sono volte alla crescita morale

²⁴ In altre parole, i proventi nelle aziende pubbliche sono relativamente indipendenti dal consumo poiché provengono dall'imposizione tributaria, da trasferimenti e dall'applicazione di tariffe.

e al benessere materiale dei cittadini²⁵. Il tutto al fine di creare delle amministrazioni pubbliche che non siano soltanto volte al raggiungimento di principi di economicità e di equilibrio economico “a valere nel tempo”, ma che siano partecipate riguardo alle scelte di fondo, ovviamente di tipo politico, e trasparenti, per quanto attiene ai processi di attuazione delle stesse.

In sintesi, avendo esaminato le caratteristiche delle aziende pubbliche e della loro gestione, si sottolinea che il sistema informativo delle aziende pubbliche, oggetto di studio del presente capitolo, possiede peculiarità differenti rispetto alle aziende private, con particolare riguardo al tipo di contabilità adoperata, legata anche ai diversi momenti di rilevazione e alla diversa struttura di *governance*. Appare opportuno, nei paragrafi che seguono, tracciare tale quadro al fine di esaminare le specificità del sistema di rilevazione contabile e della sua importanza non solo per il processo decisionale interno dei politici e dei dirigenti, ma anche per la comunicazione economico-finanziaria esterna verso la collettività amministrata e al fine di esaminare la struttura della *governance*²⁶ delle aziende pubbliche.

1.3. Il sistema informativo-contabile delle aziende pubbliche

Il sistema di rilevazione contabile degli accadimenti gestionali adoperato tradizionalmente nelle aziende pubbliche non orientate al profitto è un sistema contabile finanziario, di tipo elementare, di natura autorizzatoria e tenuto con il metodo della partita semplice che non comporta la necessità di effettuare rettifiche di fine esercizio tipiche del sistema di contabilità economica. L'attenzione prevalente di tale sistema contabile è verso i documenti preventivi; la gestione è incentrata sulla previsione autorizzativa e sulla approvazione a preventivo dei programmi di spesa. Il suo oggetto è limitato al controllo dei flussi finanziari in entrata e in uscita, attesi e realizzati, in un dato periodo²⁷. Ciò ovviamente non con-

²⁵ Si veda: PAVAN A., REGINATO E. (2012), *Programmazione e Controllo nelle Amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità integrata*, cit., pp. VII-XV.

²⁶ Si sottolinea che l'analisi della struttura della *governance* delle aziende pubbliche viene affrontata nell'ultimo paragrafo del presente capitolo.

²⁷ Secondo la letteratura anglosassone, il sistema contabile di tipo finanziario si definisce *cash accounting*, o *commitment accounting*, o anche *budgetary accounting*, a seconda se si voglia sottolineare la prevalenza delle rilevazioni preventive rispetto a quelle consuntive. Si specifica, in ogni caso, che la contabilità finanziaria, pur tenendo sotto controllo i flussi di cassa, e di qui la denominazione di *cash accounting*, non tiene conto della dimensione monetaria in senso stretto; quest'ultima è lasciata al controllo del tesoriere, di solito un istituto bancario, che determina i risultati netti per le aziende pubbliche.

sente di evidenziare lo stato generale di equilibrio o di disequilibrio del sistema che deriva dall'interrelazione dell'equilibrio economico, dell'equilibrio patrimoniale (o della struttura finanziaria) e dell'equilibrio finanziario-monetario.

Il sistema informativo-contabile che ne deriva è, pertanto, un sistema di tipo burocratico-formale, poiché in base all'autorizzazione le aziende possono formalmente effettuare le spese e non possono assumere impegni di spesa superiori alle disponibilità in essere e in corso di ragionevole formazione, come stabilito nel bilancio preventivo al fine di garantire il pareggio di bilancio. Inoltre, il sistema contabile finanziario non evidenzia la rilevazione del patrimonio dell'azienda, della sua consistenza o delle sue variazioni, né i risultati conseguiti dall'azienda e dalle sue unità organizzative, né le risorse utilizzate. Non viene effettuata la rilevazione dei fattori produttivi acquisiti e non totalmente utilizzati, nel caso in cui appunto non tutti vengano impiegati nei processi produttivi dell'esercizio di riferimento.

Nella maggior parte delle aziende pubbliche, l'oggetto di rilevazione è di tipo finanziario legato alle entrate e alle uscite di denaro e non economico, legato, invece, alla fissazione degli obiettivi e delle risorse, ai risultati conseguiti e ai costi sostenuti. Il sistema finanziario assume la funzione principale di regolare *ex ante* i rapporti tra i diversi poteri e organi aziendali e comunicare all'esterno tale confronto. Nelle aziende pubbliche, infatti, gli scambi non avvengono a condizioni di mercato, ma dipendono da decisioni legate a poteri sovraordinati. Le tariffe di molti servizi pubblici, infatti, non sono determinate dalle reciproche convenienze e non corrispondono ai costi di produzione.

Il sistema di rilevazione contabile delle aziende private è, invece, di tipo economico-patrimoniale incentrato sulle rilevazioni di contabilità generale, tenute con il metodo della partita doppia²⁸. Le qualificazioni "economica" e "patrimoniale" stanno a significare che la ricchezza è scarsa rispetto ai possibili utilizzi alternativi; di questa ricchezza tale sistema contabile rileva sia la consistenza in un dato momento, sia le variazioni derivanti dai processi di acquisizione, produzione e destinazione al consumo. Il sistema di rilevazione economico-patrimoniale ha quindi come oggetto i valori che si formano negli scambi e il loro duplice effetto sul risultato economico dell'esercizio e sulla dimensione e composizione del patrimonio.

Il sistema contabile delle aziende private mira a misurare le performance e svolge un controllo di tipo manageriale (come verrà illustrato nel capitolo se-

²⁸ Secondo la letteratura anglosassone, il sistema di rilevazione contabile di tipo economico-patrimoniale, basato sulle rilevazioni di contabilità generale, si definisce *accrual accounting* o anche *financial accounting*.