



IL BILANCIO NEGLI ENTI PUBBLICI

Caratteristiche e tendenze evolutive

Simone Fanelli

Prefazione di Antonello Zangrandi

COLLANA di

ed AZIENDE PUBBLICHE
IMPRENDITORIALITÀ SOCIALE

FrancoAngeli

AZIENDE PUBBLICHE E IMPRENDITORIALITA' SOCIALE (APIS)

Coordinatori scientifici

Antonello Zangrandi, Federica Bandini

Comitato Scientifico

Antonio Matacena (Presidente)

Paolo Andrei, Università di Parma

Maria Gabriella Baldarelli, Università di Bologna

Elio Borgonovi, Università Bocconi di Milano

Luca Brusati, Università Bocconi di Milano

Enrico Deidda Gagliardo, Università di Ferrara

Mara Del Baldo, Università di Urbino

Fabio Donato, Università di Ferrara

Marco Elefanti, Università Cattolica di Milano

Paolo Fedele, Università di Udine

Giorgio Fiorentini, Università Bocconi di Milano

Andrea Francesconi, Università di Trento

Katia Furlotti, Università di Parma

Andrea Garlatti, Università di Udine

Sabrina Gigli, Università di Bologna

Filippo Giordano, Università Lumsa di Roma

Enrico Guarini, Università di Milano Bicocca

Davide Maggi, Università del Piemonte Orientale

Laura Mariani, Università di Bergamo

Valentina Mele, Università Bocconi di Milano

Marco Meneguzzo, Università Tor Vergata di Roma

Riccardo Mussari, Università di Siena

Emanuele Padovani, Università di Bologna

Angelo Paletta, Università di Bologna

Stefano Pozzoli, Università Parthenope di Napoli

Elisabetta Reginato, Università di Cagliari

Paolo Ricci, Università di Napoli Federico II

Marcantonio Ruisi, Università di Palermo

Gianfranco Rusconi, Università di Bergamo

Barbara Sibilio, Università di Firenze

Maria Francesca Sicilia, Università di Bergamo

Claudio Travaglini, Università di Bologna

Emanuele Vendramini, Università Cattolica di Milano

Comitato di Redazione

Simone Fanelli, Isabella Mozzoni, Fiorella Pia Salvatore

La collana "Aziende Pubbliche e Imprenditorialità Sociale (APIS)" propone di pubblicare, in lingua italiana e inglese, studi economico-aziendali elaborati da studiosi che si sono affermati nel contesto internazionale.

La collana intende valorizzare i contributi delle discipline economico-aziendali in tema di aziende pubbliche e di imprese sociali (anche nella loro componente cooperativa) e in generale delle aziende non profit. Inoltre, non saranno tralasciati quei contributi che tratteranno le seguenti tematiche: la teoria dell'azienda e degli aggregati di aziende, la governance aziendale, l'analisi e la progettazione delle strutture e dei processi aziendali e la rendicontazione sociale. Tali contributi dovranno:

- presentare caratteristiche di originalità, dal punto di vista metodologico e/o scientifico;
- fornire modelli interpretativi e/o strumenti operativi per i manager pubblici e del terzo settore;
- contribuire all'elaborazione delle policy necessarie a ridisegnare il sistema del welfare e delle relazioni pubbliche. Il tutto nell'ottica di contribuire alla costruzione di modelli di accountability e di governance in termini di sostenibilità e di equità sociale.

L'obiettivo perseguito dalla collana è dedicare spazio a quei risultati di elaborazioni e ricerche che possano formare e supportare i manager del settore pubblico e del non profit nel gestire in modo efficace le loro aziende.

Questa collana, pertanto, vuole dare un contributo a risolvere o, almeno, contribuire a superare, quello che tutti gli osservatori considerano un freno per la nostra economia, ed un peso ingombrante per la stessa società civile: ci riferiamo all'inefficienza della pubblica amministrazione e all'incapacità di alcuni settori dell'impresa a innovare. Tali difficoltà si pongono quale ostacolo sia per la realizzazione di un vivere più civile, sia per consentire un armonico sviluppo del mercato e del welfare, non consentendo di valorizzare quei driver che sempre più sono motore di un nuovo sviluppo economico: capitale umano, sociale, culturale e comportamenti economici espressi in termini cooperativi e solidali. Contemporaneamente la collana mira ad essere luogo di discussione attiva con la pubblica amministrazione e con tutte le realtà economiche che producono valore sociale come parte della loro mission, con l'obiettivo di proporre nuovi modelli di gestione a supporto di un'economia civile.

Saranno particolarmente graditi i risultati di ricerche qualitative e quantitative su tematiche innovative, anche in una prospettiva di contaminazione disciplinare delle scienze manageriali. Sarà, infine, apprezzata la contestualizzazione in una visione internazionale degli studi e ricerche presentati, che dovrebbero, nel loro complesso, consentire di comprendere, paragonare e valorizzare le specificità delle aziende pubbliche e delle imprese sociali nella competizione internazionale.

Le proposte di pubblicazione coerenti con gli scopi editoriali della collana saranno sottoposte a referaggio anonimo. Il comitato editoriale selezionerà i reviewer e garantirà l'applicazione trasparente e corretta del processo di double blind review.

I membri del comitato scientifico, anche con l'aiuto di altri accademici, svolgeranno il processo di referaggio sulla base delle loro specifiche competenze. Ciascun membro del comitato scientifico potrà proporre un proprio contributo per la pubblicazione ai coordinatori (in tal caso, il proponente non potrà essere coinvolto nel processo di referaggio).

La Collana si articola in due sezioni: la Sezione Monografie e la Sezione Orientamenti e proposte. Solo i testi della sezione Monografie sono sottoposti a referaggio.



La Collana è accreditata Aidea

Alla mia famiglia

IL BILANCIO NEGLI ENTI PUBBLICI

Caratteristiche e tendenze evolutive

Simone Fanelli

Prefazione di Antonello Zangrandi

COLLANA di
e AZIENDE PUBBLICHE
e IMPRENDITORIALITÀ SOCIALE

FrancoAngeli

Il presente volume è stato stampato con il contributo del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali dell'Università degli Studi di Parma.

ISBN: 9788835177951

Copyright © 2025 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore.
Sono riservati i diritti per Text and Data Mining (TDM), AI training e tutte le tecnologie simili.
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

Prefazione. Misurare per valutare, di Antonello Zangrandi	pag.	11
Introduzione	»	15
1. Contabilità e bilancio nelle aziende pubbliche	»	23
1.1. L'azienda pubblica e il ruolo del bilancio	»	23
1.2. Il sistema contabile tradizionale	»	29
1.3. La contabilità generale	»	34
1.4. La contabilità direzionale	»	39
1.5. I bilanci negli enti pubblici	»	44
1.5.1. Bilancio finanziario e bilancio economico	»	44
1.5.2. Bilancio di previsione e bilancio consuntivo	»	45
1.5.3. Bilancio di cassa e bilancio di competenza	»	46
1.5.4. Bilancio annuale e bilancio pluriennale	»	47
1.5.5. Bilancio dell'azienda e bilancio consolidato	»	47
1.6. L'armonizzazione contabile	»	48
1.7. Considerazioni conclusive sulla contabilità e il controllo	»	51
2. Il bilancio degli Enti locali	»	54
2.1. Il bilancio autorizzativo e i suoi scopi	»	54
2.2. Le rilevazioni contabili e il risultato di amministrazione	»	59
2.3. Gli schemi di bilancio	»	65
2.4. Una ricerca empirica: il processo di armonizzazione contabile negli Enti locali	»	72
2.4.1. L'esigenza di riformare il sistema contabile degli Enti locali	»	73

2.4.2. Il contenuto della riforma	pag.	75
2.4.3. Metodologia dello studio	»	77
2.4.4. I risultati della ricerca	»	78
2.4.5. Discussione e conclusione	»	82
2.5. Una ricerca empirica: il FCDE	»	83
2.5.1. Background teorico	»	84
2.5.2. Aspetti tecnici del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità	»	85
2.5.3. Metodologia di ricerca	»	87
2.5.4. Risultati e discussione	»	89
2.5.5. Conclusione	»	98
3. Il bilancio delle Regioni	»	100
3.1. Poteri e funzioni delle Regioni	»	100
3.2. L'ordinamento contabile delle Regioni	»	103
3.3. I nuovi principi contabili	»	106
3.4. Bilancio, responsabilità, equilibri	»	115
3.5. Il bilancio consolidato	»	118
3.6. Una ricerca empirica: gli strumenti contabili di programmazione e controllo – il caso della Regione Emilia-Romagna	»	123
3.6.1. La programmazione: il DEFR	»	124
3.6.2. Revisione e gestione: i fondi	»	129
3.6.3. Il controllo: rendiconto e indicatori di bilancio	»	132
4. Il bilancio delle aziende sanitarie	»	136
4.1. L'azienda sanitaria pubblica	»	136
4.2. L'ordinamento contabile per gli enti del SSN	»	139
4.2.1. Il bilancio della GSA	»	140
4.2.2. Il bilancio dell'azienda	»	142
4.2.3. Il bilancio consolidato del SSR	»	143
4.3. Il bilancio economico e gli schemi di bilancio	»	144
4.3.1. Lo schema di stato patrimoniale	»	146
4.3.2. Lo schema di conto economico	»	150
4.3.3. Lo schema di rendiconto finanziario	»	154
4.3.4. La nota integrativa e di relazione sulla gestione	»	159
4.4. La certificabilità del bilancio	»	161
4.5. Una ricerca empirica: la rendicontazione non finanziaria	»	167
4.5.1. Rendicontazione non finanziaria e settore sanitario	»	168
4.5.2. Il framework teorico della ricerca	»	170
4.5.3. Materiali e metodi	»	173

4.5.4. Risultati e discussione	pag.	174
4.5.5. Implicazioni teoriche e pratiche	»	177
4.5.6. Considerazioni finali	»	178
5. Il bilancio degli atenei	»	180
5.1. La managerializzazione delle università	»	180
5.2. Autonomia e controllo	»	183
5.3. Il nuovo impianto contabile degli atenei	»	186
5.4. I documenti contabili di programmazione	»	189
5.4.1. Il budget economico	»	191
5.4.2. Il budget degli investimenti	»	193
5.5. I documenti contabili di rendicontazione	»	194
5.5.1. Il conto economico	»	195
5.5.2. Lo stato patrimoniale	»	197
5.5.3. Il rendiconto finanziario	»	200
5.6. Una ricerca empirica: analisi di bilancio e indicatori	»	201
5.6.1. Accountability e data-benchmarking	»	202
5.6.2. Caratteristiche contabili e gestionali degli atenei	»	204
5.6.3. L'analisi di bilancio	»	206
5.6.4. Riclassificazione del bilancio	»	207
5.6.5. Gli indici di bilancio	»	212
5.6.6. Conclusione	»	214
6. Il bilancio degli istituti scolastici	»	216
6.1. L'autonomia scolastica in Italia: principi, governance e sfide operative	»	216
6.2. La programmazione strategica e finanziaria nelle scuole	»	220
6.3. Il programma annuale: caratteristiche e struttura	»	222
6.4. La rendicontazione: il conto consuntivo	»	227
6.4.1. Il conto finanziario	»	228
6.4.2. Il conto patrimoniale	»	230
6.4.3. Allegati al conto consuntivo	»	232
6.5. Il sistema dei controlli	»	235
6.5.1. Il ruolo del Collegio dei Revisori dei Conti	»	236
6.5.2. Principi e strumenti per lo svolgimento dei controlli	»	238
6.6. Una ricerca empirica: un modello di valutazione e controllo per le scuole	»	241
6.6.1. Il controllo di gestione negli istituti scolastici: struttura, processi e obiettivi	»	244
6.6.2. Il budget e il reporting	»	245

6.6.3. La contabilità analitica	pag.	248
6.6.4. Gli indicatori per il controllo di gestione	»	250
6.6.5. La valutazione della qualità	»	252
Bibliografia	»	255

PREFAZIONE

MISURARE PER VALUTARE

di *Antonello Zangrandi*

Misurare per valutare, valutare per generare processi di miglioramento. Questo assioma, che da sempre contraddistingue chi vuole contribuire a migliorare i processi (qui si parla di processi aziendali) e a generare nelle aziende un forte e significativo orientamento alla ricerca dell'economicità, è alla base dello sforzo scientifico di molti economisti aziendali.

Il tema centrale diviene quindi cosa misurare, quando misurare e per chi misurare e, successivamente, con quali strumenti e con quale precisione: sono queste domande fondamentali sia a livello di singola azienda, ma anche a livello di sistema di aziende, di stakeholder, di livello istituzionale. Peraltro, il legislatore, non solo italiano, ha trattato questi temi preoccupato che le aziende (di ogni tipo: pubbliche, private e non profit) siano capaci di perseguire le proprie finalità in una dimensione coerente non solo rispetto alle risorse a disposizione e quindi alle finalità della proprietà, ma anche nei confronti degli altri stakeholder e di tutta la comunità.

Ecco il tema delle finalità è sicuramente un elemento fondamentale su cui costruire tutto il sistema informativo necessario per dare risposte adeguate alle cinque domande di cui sopra. Il tema delle finalità di una azienda, e in particolare di una azienda pubblica, rappresenta sicuramente un elemento non eludibile, ma spesso anche molto complesso da “mettere sotto osservazione” con i sistemi informativi. Da qui un elemento determinante per tutti i successivi passi: esprimere le finalità in modo misurabile, esprime la mission di una azienda con molteplicità di forme che possano trovare la possibilità di un riscontro, di una verifica. Nel mondo delle aziende pubbliche questo tema è ancora più centrale: come coniugare le finalità istituzionali che trovano riferimento in norme e leggi in riferimenti per confronti seri con i risultati delle azioni intraprese?, come ridurre la

variabilità del giudizio?, come generare appunto quel circolo virtuoso di cui si è detto nella prima riga?

È questo sicuramente un tema cruciale per far sì che il sistema delle misure sia in grado di dare risposte non formali, ma in grado di dare indicazioni efficaci a tutti gli attori.

Quindi il sistema delle misure nell'ambito delle aziende pubbliche è assolutamente critico per specifici fattori. Come è ben noto lo scambio economico regola solo una piccola parte delle attività di queste aziende. Il loro collegamento (coordinamento necessario a livello istituzionale), indispensabile per offrire tutele (servizi, regolamentazione, programmazione e trasferimenti finanziari) adeguate nell'ambito delle comunità nazionali, e la valutazione del valore generato, ancora ai primi passi e molti altri specifici fattori, fanno sì che il sistema di misurazione è indispensabile ed è assolutamente necessario disporre per evitare che prevalga nella valutazione la autoreferenzialità.

Pertanto, alla luce di quanto detto, appare un compito complesso fornire a tutti i soggetti le informazioni necessarie per comprendere il fenomeno, per valutare, per programmare, per tradurre in decisioni e attività operative.

Le dimensioni delle misure sono evidentemente molteplici e la multidimensionalità è sicuramente un fattore oramai a tutti ben noto. L'idea di un solo indicatore che permetta di esprimere "una valutazione positiva" o "una valutazione negativa" in modo manicheo è in gran parte superato. Le valutazioni derivano da articolati giudizi che si basano su molteplici indicatori che vedono necessarie valutazioni sui risultati, sugli obiettivi di periodo, sulle strategie e sulla stessa finalità istituzionale dell'azienda, sugli interessi propri dei portatori di interesse e ancora più in generale dei valori che sono alla base del funzionamento dell'azienda.

Questa sicura complessità peraltro non deve spaventare in quanto permette, attraverso processi gestionali, di promuovere una serie di indicatori di valutazioni coerenti e quindi capaci di generare una solida base per il management e tutti gli stakeholders.

Altro tema essenziale per meglio comprendere il tema della valutazione è il tempo. Infatti, in tutte le amministrazioni pubbliche grande rilevanza riveste il preventivo, che rappresenta programma di attività, orientamento all'azione. Il rapporto preventivo (programma di attività) e consuntivo (risultati raggiunti) è sicuramente alla base dei sistemi di valutazione. Certo occorre sempre più sviluppare un orientamento alla programmazione e alla valutazione, e apprendere modalità per generare il processo di miglioramento continuo indispensabile per il perseguimento dell'economicità.

Infine, una riflessione sulle varie metodologie in atto nei vari settori delle amministrazioni pubbliche per la determinazione dei bilanci preventivi e

consuntivi. Sicuramente molto si è fatto in questi anni nel nostro Paese per arrivare a schemi che permettano le verifiche di sistema. La presenza di metodologie anche molto differenziate dovrebbe spingere nei prossimi anni il legislatore a fare qualche scelta che riduca le differenze di sistemi contabili tra i vari gruppi di aziende, facendo emergere una lettura del patrimonio e dell'uso delle risorse pubbliche maggiormente in grado di esprimere valutazioni su molteplici indicatori e orientate alla individuazione di costi, ricavi e proventi, attività, passività e patrimonio netto.

INTRODUZIONE

La contabilità svolge un ruolo cruciale nel supportare il controllo della gestione e nel perseguire gli obiettivi di economicità in tutte le tipologie di azienda, comprese le aziende pubbliche. Per contabilità pubblica si intende l'insieme di norme, principi contabili, sistemi di classificazione e metodi di rilevazione e registrazione con i quali si trattano gli eventi che generano entrate, spese, costi, ricavi e, in generale, variazioni patrimoniali nelle amministrazioni pubbliche. La contabilità può fornire quindi una base solida per ottimizzare l'utilizzo delle risorse pubbliche e garantire una registrazione precisa degli effetti prodotti dalle attività gestionali. In questo contesto, le riforme contabili adottate negli ultimi vent'anni si sono concentrate su tre obiettivi principali: rafforzare il controllo della spesa e del deficit, responsabilizzare il management sui risultati raggiunti, e migliorare la trasparenza delle informazioni verso i cittadini.

Negli ultimi anni, due temi centrali hanno guadagnato particolare attenzione nel campo della contabilità pubblica: l'armonizzazione dei bilanci e l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Entrambi rappresentano strumenti fondamentali per il conseguimento degli obiettivi sopra menzionati. Le modifiche apportate agli ordinamenti contabili pubblici, analizzati attraverso casi di studio relativi a Enti locali, Regioni, aziende sanitarie, università ed istituti scolastici, evidenziano come l'armonizzazione contabile e la contabilità economico-patrimoniale siano elementi chiave e ricorrenti.

L'integrazione della contabilità d'impresa nel settore pubblico è stata ampiamente discussa nella letteratura nazionale e internazionale per i suoi

benefici nel migliorare il controllo sull'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale.

Per quanto riguarda invece l'armonizzazione contabile, questa mira a rendere compatibili e comparabili le pratiche contabili attraverso l'adozione di norme comuni e principi specifici. In Italia, le normative contabili settoriali avevano prodotto un panorama eterogeneo, caratterizzato da significative disarmonie a diversi livelli (disarmonia verticale: differenze nei principi contabili e nelle strutture di bilancio tra i vari livelli di governo; disarmonia orizzontale: divergenze nelle pratiche contabili tra aziende pubbliche operanti nello stesso settore o livello di governo; disarmonia esterna: differenze tra i principi contabili italiani e quelli applicati in altri Paesi europei). Questa frammentazione impedisce una rappresentazione sintetica e comparabile dei conti pubblici, limitando la funzione informativa del bilancio e la confrontabilità dei documenti contabili delle aziende pubbliche.

Un sistema contabile armonizzato consente un controllo più efficace sia a livello di sistema sia a livello di singola azienda. Dal punto di vista sistemico, la valutazione degli obiettivi di finanza pubblica richiede il monitoraggio dei programmi, delle attività e dei risultati di tutte le amministrazioni pubbliche coinvolte. A livello aziendale, la confrontabilità dei bilanci favorisce processi di benchmarking, indispensabili per migliorare l'efficienza e l'efficacia della gestione.

L'armonizzazione contabile emerge quindi come un processo essenziale per ridurre le discrepanze nei sistemi contabili pubblici, migliorandone efficienza e omogeneità. Il legislatore italiano ha intrapreso interventi normativi significativi per disciplinare questo processo, introducendo principi fondamentali come l'armonizzazione dei sistemi contabili e il coordinamento della finanza pubblica (art. 1, Legge 31 dicembre 2009, n. 196), e affidando la loro attuazione a decreti legislativi specifici per i diversi ordinamenti contabili.

L'obiettivo di questo testo è dunque quello di passare in rassegna le principali innovazioni in ambito di contabilità e bilancio che hanno interessato le varie amministrazioni pubbliche negli ultimi decenni, al fine di tracciarne le caratteristiche fondamentali e identificarne le tendenze evolutive. Il testo, dunque, dopo un primo capitolo di carattere generale volto ad inquadrare l'evoluzione che il sistema contabile pubblico ha attraversato in tempi più recenti, si concentra, attraverso un'intensa attività di studio e di ricerca, a descrivere ed indagare i sistemi contabili e i documenti di sintesi di cinque ordinamenti settoriali pubblici: Enti locali, Regioni, aziende sanitarie, università ed istituti scolastici. Ogni capitolo presenta una prima parte descrittiva che ha come obiettivo quello di inquadrare le caratteristiche del sistema di contabilità e bilancio per lo specifico ordinamento settoriale e una seconda

parte di ricerca. L'attività di ricerca è funzionale a meglio comprendere alcuni aspetti e dinamiche peculiari per quella specifica categoria di azienda pubblica oggetto di studio. Pertanto, ogni capitolo riporta un lavoro di ricerca, svolto dall'autore in maniera individuale o in collaborazione con alcuni colleghi, che indaga di volta in volta una questione di particolare interesse per le aziende pubbliche di quel settore, scegliendo la metodologia più appropriata. Di seguito si presentano in via sintetica i capitoli che compongono questo testo, evidenziando per ciascuno gli obiettivi di ricerca identificati e la metodologia di indagine adottata.

Il secondo capitolo, dunque, ha il suo focus sugli Enti locali. La riforma dell'armonizzazione contabile ha rappresentato una vera e propria trasformazione per gli Enti locali, forse più che per altri organismi pubblici. Il capitolo illustra il nuovo impianto contabile delineato dalla normativa (D.Lgs. 118/2011) identificandone i vantaggi. In primo luogo, l'armonizzazione garantisce maggiore trasparenza nei conti pubblici, consolidandoli e favorendo una gestione più efficiente in linea con le direttive dell'Unione Europea. In secondo luogo, essa mira a migliorare l'allineamento dei conti delle pubbliche amministrazioni con il Sistema europeo dei conti nazionali, contribuendo a una rappresentazione contabile più coerente e raccordabile a livello internazionale. Infine, assicura una maggiore chiarezza delle informazioni nei processi decisionali relativi all'allocazione delle risorse pubbliche, e consente una rilevazione integrata dei fatti gestionali, considerando sia gli aspetti finanziari sia quelli economico-patrimoniali, offrendo una visione unitaria e più completa della gestione. Tuttavia, proprio l'ampia portata di innovatività introdotta dal D.Lgs. 118/2011 ha generato non pochi problemi agli Enti locali. Il capitolo si chiude quindi con due lavori di ricerca. Il primo studio indaga l'impatto organizzativo, gestionale e contabile che la riforma ha avuto sugli enti sperimentatori, e lo fa utilizzando un questionario somministrato ai responsabili degli uffici ragioneria dei Comuni. Il secondo studio si concentra invece sull'impatto del principio contabile applicato della contabilità finanziaria "potenziata" e sulla conseguente creazione del fondo crediti di dubbia esigibilità. In questo caso il metodo si articola in due step: l'analisi dei bilanci preventivi e consuntivi per misurare e valutare l'impatto del fondo nei documenti contabili; una survey rivolta ai responsabili dei servizi finanziari per evidenziare come questi hanno percepito gli impatti del fondo sulle logiche di gestione finanziaria e sulle relazioni interne tra i soggetti politici e tecnici coinvolti nei processi decisionali.

Il terzo capitolo si concentra sulle Regioni. Queste, con il crescente decentramento amministrativo e fiscale, hanno affrontato profonde trasformazioni organizzative, adeguando strutture e modalità operative per gestire

nuove responsabilità. L'ampliamento delle competenze fiscali e il rinnovamento del sistema contabile regionale hanno reso i flussi informativi più omogenei, trasformando il bilancio regionale in uno strumento strategico e operativo di controllo. Il bilancio regionale oggi assolve funzioni più complesse, legando obiettivi politici e attività pubblica, e supportando il monitoraggio dei risultati. Esso permette di rappresentare le politiche regionali e focalizzare l'attenzione su priorità finanziarie; rendere trasparenti gli obiettivi e le risorse assegnate; aumentare la flessibilità gestionale; migliorare il controllo dei risultati in termini di efficienza ed economicità. Il percorso scelto dal Legislatore per l'ordinamento contabile delle Regioni ha dunque un obiettivo chiaro, ossia quello di rafforzarne il processo di programmazione e controllo. La revisione degli strumenti contabili risponde all'obiettivo di integrare e migliorare il ciclo di programmazione e controllo, sia a livello nazionale che europeo, come previsto dal Titolo III della Legge n. 196/2009, dedicato alla "Programmazione degli obiettivi di finanza pubblica". L'art. 2, comma 1 della Legge sottolinea l'importanza di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio degli enti territoriali, adeguandoli alle esigenze di programmazione e gestione della finanza pubblica. Per le Regioni, come per tutte le pubbliche amministrazioni, il ciclo di programmazione e controllo si articola in quattro fasi principali: programmazione, revisione, gestione e rendicontazione. Il lavoro di ricerca del capitolo 3 si focalizza proprio sui documenti contabili a supporto della programmazione e il controllo per le Regioni, e lo fa utilizzando il metodo del caso studio. Più precisamente, sono stati analizzati i documenti di pianificazione, gestione, e rendicontazione della Regione Emilia-Romagna, evidenziandone gli aspetti più rilevanti e il loro contributo strategico per l'ente.

Il quarto capitolo affronta il caso delle aziende sanitarie. Nel settore pubblico, gli enti del servizio sanitario sono stati i precursori nell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. Tuttavia, anche per loro, l'armonizzazione contabile rappresenta non solo un'opportunità per sfruttare i benefici del data benchmarking, ma anche un presupposto fondamentale per l'introduzione e la determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario, le vere sfide per gli enti di questo settore. L'analisi integrata dei dati sanitari e contabili, condotta sia a livello aziendale sia tra le diverse realtà regionali, è essenziale per stabilire standard di costo precisi per ogni tipologia di prestazione. Il costo standard, definito dal legislatore come uno strumento strategico (D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68), consente, in una prospettiva di medio-lungo termine, di riequilibrare i bilanci delle aziende sanitarie e di riorganizzare i servizi in modo più responsabile e decentralizzato, adattandosi alle specificità delle singole strutture regionali. Tuttavia, la defi-

nizione di costi standard, concepiti come parametri per misurare e valutare l'efficacia dell'azione pubblica, richiede necessariamente l'omogeneità nei sistemi contabili degli enti sanitari coinvolti. Solo un approccio armonizzato può garantire dati comparabili e affidabili, fondamentali per pianificare una gestione sanitaria equa ed efficiente.

Un'altra questione rilevante per le aziende sanitarie in tema di contabilità è la rendicontazione non finanziaria. La comunicazione volontaria sugli impatti che la gestione aziendale ha sugli aspetti sociali ed ambientali, oltre che finanziari, sta assumendo sempre più importanza anche per gli enti pubblici e, in modo particolare, per le aziende sanitarie in virtù della loro mission. Il lavoro di ricerca in questo capitolo si concentra dunque proprio su questo aspetto e si pone l'obiettivo di valutare i documenti di rendicontazione non finanziaria (bilanci sociali e/o bilanci di sostenibilità) adottati dalle aziende sanitarie utilizzando il paradigma degli ESG (Environmental, Social, and Governance). Il metodo utilizzato è quello dell'analisi documentale dei bilanci scaricati dai siti internet istituzionali degli ospedali oggetto di studio e delle interviste condotte ai responsabili aziendali della redazione di questi bilanci. Le interviste, infatti, sono il metodo migliore per poter indagare in profondità temi nuovi come quello del paradigma ESG all'interno delle aziende sanitarie.

Il quinto capitolo riguarda il mondo degli atenei. A partire dall'autonomia regolamentare introdotta dall'art. 5 della legge 24 dicembre 1993, n. 537, le università hanno concentrato le loro innovazioni più sui principi contabili e sugli schemi di bilancio che sulle procedure organizzative e amministrative. Questo ha portato a una crescente eterogeneità dei documenti contabili, rendendoli difficilmente confrontabili. Parallelamente, il settore accademico è stato influenzato dall'introduzione di logiche competitive di "quasi-mercato", con l'obiettivo di migliorare l'efficienza, la flessibilità e la capacità di rispondere alle esigenze della società. Questi cambiamenti, uniti alla crescente competizione per le fonti di finanziamento, derivanti da nuovi criteri di allocazione delle risorse e dai tagli alla spesa pubblica, hanno reso l'armonizzazione contabile e il data benchmarking strumenti particolarmente utili nel contesto universitario, più che in altri settori.

Il confronto delle performance economico-finanziarie offre diversi vantaggi. In primo luogo, consente alle università di superare una logica di valutazione dei risultati limitata a un confronto incrementale con il passato, favorendo invece una comparazione immediata e oggettiva con altre istituzioni. Questo approccio permette di identificare margini di miglioramento e di ottimizzare le proprie strategie operative. Inoltre, in un contesto privo di un mercato diretto che valuti le performance degli atenei in termini di effi-

cienza ed efficacia, il confronto esterno diventa uno strumento fondamentale per stimolare processi di miglioramento continuo. L'analisi dei dati contabili, infatti, può portare alla scoperta di prassi gestionali efficaci che potrebbero essere adottate come best practices. Infine, in un sistema in cui le Università competono per l'assegnazione delle risorse, il confronto con altre realtà consente una valutazione complessiva delle proprie performance e del posizionamento rispetto ai concorrenti, offrendo indicazioni preziose per definire strategie di sviluppo e mantenere competitività. Per tutti questi motivi, la ricerca empirica presente in questo capitolo mira a costruire un modello di misurazione, valutazione e confronto delle performance economico-finanziarie degli istituti accademici attraverso l'identificazione di schemi di riclassificazione del conto economico e dello stato patrimoniale, e di indicatori di bilancio in grado di apprezzare l'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale di questi enti. La metodologia usata riguarda l'analisi documentale e dei bilanci delle università.

Il sesto e ultimo capitolo tratta le istituzioni scolastiche. Il sistema scolastico rappresenta una componente fondamentale per il progresso economico, sociale e culturale di un Paese. La qualità dell'istruzione influisce direttamente sulla formazione delle competenze della popolazione, sul livello di inclusione sociale e sulla competitività dell'economia. Per garantire che il sistema educativo risponda efficacemente alle esigenze di una società in costante evoluzione, è essenziale puntare sull'autonomia degli istituti scolastici, consentendo loro di adattare l'organizzazione dei servizi ai bisogni specifici del territorio e di elaborare un'offerta formativa che rispecchi le esigenze dei principali interlocutori esterni, come famiglie, studenti, imprese e comunità locali.

L'autonomia degli istituti scolastici permette alle scuole di esercitare un ruolo attivo nella definizione della propria missione educativa, combinando responsabilità e flessibilità. Questo modello rafforza il sistema di governance interna, che responsabilizza la dirigenza scolastica sui risultati raggiunti. In tale contesto, i dirigenti sono chiamati non solo a gestire le risorse umane e materiali, ma anche a valutare l'impatto delle proprie scelte strategiche sul miglioramento dell'offerta formativa.

Un contributo significativo a questa dinamica è offerto dall'introduzione di nuovi strumenti di contabilità (D.Lgs. 129/2018), che hanno riformato i processi di programmazione e rendicontazione delle scuole. Questi strumenti integrano l'aspetto strategico con quello finanziario, permettendo una gestione più efficace delle risorse. Sebbene gli istituti scolastici continuino a utilizzare principalmente la contabilità finanziaria, il Legislatore ha introdotto innovazioni significative, come il budget, la contabilità analitica e il

sistema di reporting. Questi strumenti non solo supportano la pianificazione e il monitoraggio delle attività, ma favoriscono anche una maggiore trasparenza e accountability nei confronti degli stakeholder.

In questo contesto si presenta una ricerca empirica che indaga gli strumenti contabili a disposizione delle scuole e definisce un modello di controllo di gestione che tiene in considerazione le loro specificità. Il metodo utilizzato si basa sull'analisi documentale e sullo studio della letteratura nazionale e internazionale in tema di controllo di gestione. I risultati della ricerca mettono in evidenza un modello di valutazione della qualità nelle scuole e un propongono un modello di analisi articolato su due livelli, uno micro e uno macro.

In conclusione, le aziende pubbliche hanno intrapreso significativi processi di rinnovamento nei sistemi di rilevazione contabile, sostenuti sia da normative generali che specifiche di settore. L'obiettivo principale è stato quello di superare la tradizionale logica autorizzativa, basata sul controllo formale degli atti amministrativi, a favore di sistemi di misurazione più avanzati, in grado di offrire informazioni strategiche al management sull'andamento della gestione.

Questi strumenti, se considerati dai dirigenti pubblici non come semplici obblighi normativi, ma come risorse strategiche per guidare le scelte aziendali, possono avere un impatto significativo. Possono infatti favorire il raggiungimento delle condizioni di economicità desiderate, superando le rigidità della burocrazia e contribuendo a ristabilire la fiducia dei cittadini, spesso erosa da inefficienze e mancanza di trasparenza.

1

CONTABILITÀ E BILANCIO NELLE AZIENDE PUBBLICHE

1.1. L'azienda pubblica e il ruolo del bilancio

Prima di addentrarsi nei meandri dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni e dei documenti contabili che ne derivano, pare opportuno chiarire fin da subito quale sia il concetto di “azienda pubblica” a cui questo testo fa riferimento. Comprendere cosa sia l'azienda pubblica e le sue caratteristiche fondamentali è indispensabile per una piena comprensione delle logiche che hanno guidato il Legislatore nel definire un certo assetto normativo e regolamentare per quanto concerne la contabilità e il bilancio nel settore pubblico.

Per azienda pubblica si intende una realtà in cui vengono svolti processi di tipo economico, ossia l'impiego di risorse di ogni genere nei processi di produzione, al fine di conseguire specifiche finalità (Masini, 1979; Borgonovi, 2005). Il soggetto economico è pubblico, cioè fa riferimento ad una istituzione pubblica definita da normative nazionali o sovranazionali, e i risultati ricercati mirano al soddisfacimento delle esigenze collettive. Il soggetto economico è la persona o il gruppo di persone nel cui prevalente interesse è svolta l'attività dell'azienda e ha quindi la prerogativa di prendere decisioni riguardanti la gestione, nonché la piena responsabilità per le finalità perseguite e i risultati ottenuti (Airoldi *et al.*, 1994).

Questa interpretazione dell'azienda pubblica vuole sottolineare il contenuto economico che caratterizza un istituto pubblico, cioè le modalità di impiego delle risorse per il perseguimento delle proprie finalità.

Una classificazione delle aziende pubbliche può riguardare proprio lo specifico processo economico (Zangrandi, 2019):

- aziende di consumo: in questo caso i tipici processi economici sono il consumo, ossia la messa a disposizione di servizi per la comunità di riferimento al fine di rispondere ai bisogni. L'erogazione dei servizi verso i beneficiari avviene in assenza di un processo di scambio economico diretto. Il processo di consumo viene realizzato attraverso il consumo da parte di terzi di quanto prodotto dall'ente pubblico, secondo vari criteri individuati tipicamente dal soggetto economico. Senza lo scambio economico diretto, i proventi non sono diretta espressione delle attività svolte e quindi manca una correlazione tra le risorse effettivamente impiegate e quelle disponibili. I proventi, per le aziende di consumo, possono derivare da diverse fonti, come trasferimenti da parte di altri enti pubblici, tributi, cessione di beni patrimoniali, etc.;
- aziende di produzione: in questo caso si ha la produzione economica, ossia lo scambio economico con soggetti pubblici e privati. Il processo di produzione economica è pienamente realizzato attraverso la cessione di beni o servizi in cambio di un corrispettivo, il prezzo. A fronte del prezzo pagato dalla controparte, l'azienda pubblica può remunerare i fattori della produzione;
- aziende composte: da ultimo troviamo le aziende all'interno delle quali coesistono sia i processi di consumo che quelli di produzione. Nelle aziende composte le entrate possono essere di diversa natura, per esempio derivanti dai processi di scambio economico, dai tributi, dai trasferimenti di altri enti pubblici, etc. La compresenza nell'azienda dei processi di produzione e consumo può cambiare nel tempo.

La classificazione delle aziende pubbliche in base ai processi economici consente di comprendere meglio il loro rapporto con il contesto esterno di riferimento. Le aziende di consumo creano beni per soddisfare i bisogni della collettività di riferimento in maniera diretta; pertanto, i beni vengono consumati in modo immediato. In tali aziende, le decisioni strategiche su cosa produrre e consumare si basano su criteri e logiche che non sono esclusivamente economiche (come, ad esempio, preferenze di carattere politico) (Borgonovi, 2004). Ciò non toglie che le condizioni economiche influenzano comunque le scelte, tenendo conto dei costi di produzione, nonché della reale e potenziale domanda (per esempio, la disponibilità di risorse rappresenta un limite oggettivo ai consumi) (Smith, 2010). Nel caso delle aziende di produzione, invece, l'azienda produce beni destinati allo scambio ed è quindi il processo di scambio a determinare il valore economico (Porter, 1985).

Va precisato tuttavia, che nella maggior parte dei casi, le aziende pubbliche combinano entrambe queste modalità di produzione: spesso adottano decisioni politiche per stabilire le priorità di consumo in base alle risorse disponibili mentre, in altre circostanze, attraverso lo scambio economico e le rispettive convenienze, si determinano le produzioni concrete. In realtà, il tipo di relazione prevalente tra l'azienda pubblica e il suo contesto di riferimento è il primo (il consumo), in cui la convenienza dello scambio non influisce sulle scelte strategiche dell'azienda, che è tipicamente guidata da processi di natura politica relativi all'allocazione delle risorse e alle priorità nella risposta ai bisogni.

Un secondo tema rilevante, per meglio comprendere l'azienda pubblica e quindi il suo sistema di rilevazione contabile, riguarda le finalità istituzionali. Le aziende pubbliche perseguono obiettivi di natura istituzionale, stabiliti al di fuori delle stesse. In effetti, queste aziende vengono costituite secondo le norme definite dal sistema pubblico di ciascun Paese (Borgonovi, 2004). I Parlamenti, in base agli specifici ordinamenti costituzionali, definiscono il sistema pubblico, composto da aziende pubbliche. Ogni Paese stabilisce quali siano le aziende pubbliche, le loro funzioni e le modalità operative. Pertanto, le aziende pubbliche fanno parte di un sistema chiamato amministrazioni pubbliche o sistema pubblico (Pavone, 2013). Ogni azienda pubblica ha una funzione specifica determinata da regole particolari stabilite dal sistema di riferimento. Di conseguenza, l'oggetto e l'ambito di competenza sono decisi a livello sistemico, e ogni azienda opera entro uno spazio d'azione ben definito. La funzione di ciascuna azienda è strettamente legata alle decisioni prese nell'ambito delle scelte generali di intervento pubblico da parte dei Parlamenti e delle comunità nazionali nel corso del tempo. Di conseguenza, le aziende pubbliche hanno una scelta limitata sui campi di intervento, denominati "funzioni", che vengono assegnati agli enti pubblici secondo schemi di ripartizione istituzionalmente definiti. I campi dell'intervento pubblico evolvono nel tempo, e le funzioni delle aziende pubbliche tendono a cambiare in relazione a vari fattori, come ad esempio la volontà della comunità di modificare l'intervento pubblico nei diversi campi (ambientale, sociale, economico, etc.) o agli assetti istituzionali che ogni comunità nazionale si dà (Tosi e Manzolini, 2017).

Ogni azienda pubblica definisce le modalità più efficaci per soddisfare il bisogno legato alla funzione di cui è responsabile (la materia assegnata). Pertanto, l'azienda, a partire dalla sua competenza in una determinata funzione, si impegna a individuare le soluzioni più adatte per rispondere a tale bisogno. Da qui, l'azienda pubblica sviluppa i processi organizzativi e operativi necessari per attuare le soluzioni identificate. A questo proposito, esistono

quattro diverse strategie attraverso cui le aziende pubbliche possono rispondere a questi bisogni, che sono la regolamentazione, i trasferimenti finanziari, l'erogazione di servizi e la programmazione (Zangrandi 2019).

La regolamentazione rappresenta forse la forma più tradizionale di intervento delle aziende pubbliche. In questo contesto, vengono stabilite modalità operative e organizzative che diventano vere e proprie “regole” alle quali devono conformarsi tutti i soggetti coinvolti. La funzione di regolamentazione si basa sul ruolo sovraordinato che le pubbliche amministrazioni ha rispetto ad altri soggetti, come le imprese o gli individui, che le consente di utilizzare regolamenti e sistemi di premi e punizioni per influenzarne i comportamenti. La regolamentazione si applica a diversi ambiti, come ad esempio, nel settore urbanistico dove vengono stabiliti i criteri per l'uso del suolo, oppure in ambito commerciale con la definizione di norme per l'esercizio delle attività commerciali.

L'obiettivo della regolamentazione è quello di stabilire i comportamenti attesi dai vari attori, limitando così la libertà e l'autonomia, ma con il fine di perseguire gli interessi generali.

I trasferimenti finanziari vengono attuati quando le aziende pubbliche ritengono opportuno, per soddisfare i bisogni legati alle loro funzioni, fornire risorse direttamente a terzi. Questo può avvenire in diversi contesti: ad esempio, i trasferimenti finanziari alle imprese per stimolare lo sviluppo economico, il supporto ai lavoratori disoccupati, i sussidi alle famiglie, l'assistenza alle organizzazioni non profit, i contributi per iniziative culturali, etc. I beneficiari ricevono risorse finanziarie da utilizzare, talvolta con restrizioni sull'uso o comunque con vincoli che ne regolano l'impiego.

L'erogazione dei servizi, che implica quindi la produzione tecnica di beni, riguarda la messa a disposizione di prodotti realizzati dalle aziende pubbliche agli utenti o ad intere comunità. Tali servizi includono per esempio quelli sociali, ospedalieri, di illuminazione pubblica, di trasporto, etc. Questi servizi possono essere destinati in maniera esclusiva a specifiche categorie di utenti o essere accessibili a tutti oppure possono offrire benefici a comunità intere. Una caratteristica distintiva di questa forma di servizio è che la sua produzione tecnica è gestita dalle aziende pubbliche attraverso un processo di trasformazione dei fattori produttivi, tipicamente acquistati sul mercato, e forniti agli utenti o alla comunità di riferimento tramite cessione diretta o, in alcuni casi, attraverso scambi economici che prevedono la definizione di tariffe o prezzi.

I beni forniti possono essere “indivisibili”, soprattutto quando l'utilità si estende a un'intera comunità e non è possibile separare i benefici per ciascun individuo, o comunque quando c'è un vantaggio per tutta la comunità di riferimento. In tali situazioni, le aziende pubbliche forniscono il bene, stabili-

scono i livelli di servizio e cercano metodi di produzione tecnica per contenere i costi, che possono includere l'affidamento a soggetti esterni per il processo produttivo (un esempio comune può essere quello dell'illuminazione pubblica). D'altra parte, ci sono "beni divisibili", in cui il beneficio è chiaramente attribuibile a un singolo destinatario. Anche in questo caso, la produzione tecnica può essere esternalizzata, ma le decisioni riguardanti gli indirizzi, l'individuazione dei beneficiari, il finanziamento e il controllo restano in capo all'ente pubblico. Questi beni possono essere ceduti tramite scambio economico oppure forniti senza generare lo scambio economico, come nel caso delle prestazioni sanitarie.

L'ultima funzione fa riferimento all'attività di programmazione. Questa modalità di intervento dell'azienda pubblica, tra quelle viste, è forse la più articolata. Con la programmazione si intendono tutte le attività destinate a coinvolgere vari attori, come famiglie, imprese, organizzazioni non profit e altri enti pubblici, al fine di realizzare specifiche finalità. L'azienda pubblica assume il ruolo di guida e stimolo per le azioni di questi diversi soggetti, coordinando gli sforzi verso un obiettivo comune. Ad esempio, nel caso di una politica di sviluppo socioeconomico in aree caratterizzate da una forte diminuzione della popolazione e da una riduzione del reddito pro capite, l'ente pubblico può attuare un programma che coinvolga le imprese, fornisca supporto alle famiglie in ambiti educativi, sociali e culturali, e contribuisca alle organizzazioni non profit attive in queste zone, le quali perseguono obiettivi di sostegno e sviluppo. Inoltre, possono essere previsti trasferimenti finanziari per le aziende pubbliche locali, destinati a supportare i vari progetti individuati. Si tratta quindi di politiche complesse che coinvolgono un numero significativo di attori: l'azienda pubblica si configura come il motore e il coordinatore di tali iniziative.

In altre parole, le funzioni dell'azienda pubblica sono stabilite esternamente rispetto all'ente stesso (Borgonovi, 2004). A sua volta, l'azienda definisce attraverso le proprie decisioni gli obiettivi concreti da raggiungere e le priorità, tenendo conto delle risorse che ha disposizione (Ammannato, 2017). Le modalità per conseguire queste finalità possono essere stabilite già al momento della sua creazione oppure possono variare nel tempo, adattandosi a circostanze nuove. Le norme che governano il sistema pubblico nel complesso possono influenzare le modalità con cui le aziende pubbliche contribuiscono al raggiungimento dei loro obiettivi (Civitillo, 2020). Le politiche generali possono esercitare un impatto rilevante sulle decisioni delle singole aziende pubbliche.

Le aziende pubbliche, che possono quindi essere dedicate alla produzione, al consumo o essere miste, ottenendo le loro finalità specifiche dal livello di

governo che le ha istituite. L'economia aziendale, intesa come disciplina, analizza l'azienda in un'ottica evolutiva, considerando il suo rapporto sistematico con l'ambiente e le finalità economiche e non economiche presenti in un determinato contesto storico. Questo tipo di azienda è chiamata a prendere decisioni economicamente vantaggiose, in relazione al contesto in cui opera. Le aziende pubbliche hanno la possibilità di identificare obiettivi e strategie per realizzare le proprie finalità, e possono anche coordinarsi tra di loro per rispondere in modo più efficace alle proprie necessità. Questo rapporto complesso tra finalità e azienda è cruciale per tutte le aziende pubbliche, non solo per comprendere la distribuzione delle funzioni come già visto, ma anche per sviluppare un sistema di valutazione efficace, capace di misurare la capacità dell'azienda di raggiungere i propri obiettivi. Le aziende pubbliche sono strumenti al servizio delle finalità e hanno il compito di tradurre queste ultime in risposte concrete ai bisogni, assicurando al contempo un equilibrio economico sostenibile. Le politiche pubbliche si avvalgono delle aziende pubbliche come strumenti operativi per trasformare le finalità in risposte tangibili alle esigenze della collettività. Le ragioni dell'intervento pubblico sono legate a una serie di fattori che possono variare nel tempo, non solo in base a scelte ideologiche, ma anche a elementi economici, sociali, tecnici e a scelte complessive di convenienza. In una visione sistemica, l'azienda pubblica e il suo funzionamento rappresentano condizioni fondamentali per la realizzazione delle politiche pubbliche.

Le aziende pubbliche rappresentano quindi il mezzo attraverso il quale le finalità possono tradursi in risultati concreti. Un loro funzionamento inefficace costituisce uno dei fattori critici che possono ostacolare il raggiungimento degli obiettivi istituzionali. Per conseguire i propri risultati, l'azienda pubblica gestisce e attua vari processi (tecnici, economici e finanziari) e ne coordina le interazioni. A tale scopo, essa si struttura in modo specifico, in modo da dare una risposta sia alle esigenze tecniche delle attività svolte, sia ai vincoli istituzionali propri del settore pubblico. L'efficacia delle aziende pubbliche è essenziale per il conseguimento delle finalità istituzionali, rendendo fondamentale una misurazione sistematica delle loro performance (Rizzom, 2021). Questo monitoraggio consente interventi mirati e coerenti per raggiungere i risultati desiderati.

Tutti gli attori coinvolti, tra cui i politici, il management, gli amministratori delle aziende pubbliche, i rappresentanti delle comunità locali e l'intera comunità, hanno un forte interesse affinché si persegua l'efficacia. In caso di risultati inadeguati, è cruciale apportare modifiche alla gestione e alle modalità di realizzazione delle finalità (Mintzberg, 1994). A questo punto pare evidente il ruolo fondamentale che il sistema contabile e il bilancio, inteso come strumenti di rilevazione e rendicontazione degli accadimenti aziendali

sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale, hanno per il controllo dei risultati (Fanelli *et al.* 2019). Tuttavia, come si può intuire, la misurazione e la valutazione dei risultati nelle aziende pubbliche è una questione complessa, in particolare a causa dell'assenza di valutazioni economiche riguardanti i servizi forniti. Le aziende pubbliche di consumo e composte, come già evidenziato, si trovano ad operare in contesti privi di scambi economici, il che rende difficile, in modo conveniente, quantificare il valore delle attività che offrono. Allo stesso modo, le funzioni tipiche dell'azienda pubbliche di regolamentazione, finanziamento, erogazione di servizi (soprattutto se indivisibili), o programmazione sono complesse da quantificare e valutare dal punto di vista economico.

1.2. Il sistema contabile tradizionale

La gestione economica di un'azienda, inclusa quella delle aziende pubbliche, si basa sulla capacità di monitorare il grado di raggiungimento degli obiettivi stabiliti. Pertanto, la funzione di controllo implica la valutazione dei risultati in relazione a quanto era stato programmato. In questo contesto, è fondamentale che l'azienda disponga di un insieme di strumenti operativi in grado di misurare, analizzare e interpretare le attività effettuate. Gli effetti economici delle decisioni e delle azioni aziendali sono esaminati attraverso il sistema di rilevazione economica dell'azienda, che mette in luce come gli atti di gestione si trasformino in "valori" economici e come questi ultimi, a loro volta, influenzino le decisioni aziendali in virtù della loro capacità di riflettere il grado di raggiungimento degli obiettivi aziendali (Borgonovi, 2004).

I processi di rilevazione costituiscono il sistema informativo dell'azienda, il quale, in un'accezione ampia, comprende sia le varie tecnologie e le modalità organizzative per la raccolta dei dati, sia le informazioni generate attraverso queste rilevazioni (Bocca, 2020). Considerando quanto sopra, il sistema informativo si configura come uno strumento di supporto fondamentale, non solo per chi deve prendere le decisioni, ma anche per tutti gli altri gruppi di stakeholder coinvolti. Le procedure di rilevazione sono quindi molteplici e diversificate, poiché devono tenere conto della varietà dei destinatari delle informazioni prodotte e dei loro specifici bisogni informativi (Rossi, 2021), oltre alla complessità dell'azienda che richiede un'analisi dei suoi molteplici aspetti.

Paoloni (1999) offre una classificazione utile delle procedure di rilevazione che compongono il sistema informativo d'azienda e che evidenzia sia le tecniche utilizzate che gli oggetti di rilevazione. Questa classificazione

distingue le rilevazioni in quattro categorie principali: contabili sistematiche, contabili elementari, extra-contabili (o statistiche) e qualitative.

In merito alla prima categoria, le rilevazioni contabili sistematiche comprendono sia la contabilità generale che quella analitica. Tali rilevazioni coinvolgono l'intera attività aziendale e sono destinate a determinare i risultati complessivi, come il reddito d'esercizio e il patrimonio. Il sistema delle rilevazioni contabili sistematiche è complesso poiché mira a misurare oggetti composti come il reddito e il patrimonio, che a loro volta si basano su specifici oggetti semplici. Al contrario, le rilevazioni contabili elementari si concentrano su oggetti semplici specifici. In questo caso, la registrazione è limitata alla documentazione dei valori e delle loro variazioni che riguardano singole componenti del patrimonio aziendale. Queste componenti vengono analizzate in modo isolato, senza considerare le connessioni con altri elementi del patrimonio complessivo. Le rilevazioni contabili elementari svolgono quindi un ruolo fondamentale per le rilevazioni sistematiche, fornendo dati e informazioni di base che verranno successivamente elaborate. Le rilevazioni extra-contabili, invece, hanno l'obiettivo di monitorare eventi aziendali che non possono essere espressi in valori monetari, ma richiedono unità di misura di tipo fisico-quantitativo (Giordano, 2020). Infine, le rilevazioni qualitative arricchiscono e migliorano l'interpretazione delle informazioni ottenute dalle procedure contabili e quantitative. Per raccogliere questi dati, non si adottano normalmente metodologie standardizzate, ma si utilizzano sistemi flessibili e adattabili che possono cogliere in modo adeguato le informazioni specifiche necessarie.

Questo testo si focalizza principalmente sulle rilevazioni contabili (sia sistematiche che elementari) e sui bilanci, che sono documenti di sintesi derivanti proprio dai sistemi di rilevazione contabile e che forniscono informazioni preziose sulle attività aziendali, facilitando così il controllo. In particolare, si analizza come i sistemi contabili nelle aziende pubbliche possano influenzare il controllo e come, a loro volta, le funzioni di controllo possano trovare nel sistema contabile un importante punto di riferimento.

In primo luogo, è importante sottolineare che nell'ultimo ventennio i sistemi contabili nel settore pubblico hanno subito notevoli cambiamenti (Zangrandi, 2009; Anesi Pessina, 2014). Accanto a enti pubblici che continuano a utilizzare i metodi tradizionali di rilevazione contabile, ve ne sono altri che hanno adottato modelli più tipici delle imprese, mentre alcuni hanno optato per un approccio misto, integrando entrambe le modalità contabili. Si è così sviluppato nel tempo un sistema contabile pubblico non unificato, ma caratterizzato da una varietà di contabilità in base ai diversi tipi di enti pubblici. Normative specifiche hanno stabilito principi, criteri e metodi per la rileva-