



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
(*ordinamento ex D.M. 270/2004*)
in Economia e Gestione delle Aziende

Tesi di Laurea

—
Ca' Foscari
Dorsoduro 3246
30123 Venezia

L'armonizzazione dei
sistemi contabili pubblici
Teorie ed esperienze internazionali e
riforma nazionale

Relatore

Ch. Prof. Giuseppe Marcon

Laureando

Redi Junior Calligaro
Matricola 811209

Anno Accademico

2013 / 2014

*a mio padre
con riconoscenza e gratitudine
per avermi insegnato impegno e dedizione
in tutte le cose*

INDICE

INTRODUZIONE	5
1. L'ARMONIZZAZIONE NELLA TEORIA E NELLA PRASSI INTERNAZIONALE	12
1.1 L'armonizzazione come processo	13
1.1.1 La necessaria eterogeneità.....	14
1.1.2 Le fasi del processo.....	23
1.1.3 L'impossibilità di pervenire all'ottimo	36
1.2 Motivazioni ed effetti	38
1.2.1 Coordinamento e autonomia	38
1.2.2 Pianificazione, programmazione e controllo	40
1.2.3 Consapevolezza e benchmarking.....	42
1.2.4 Trasparenza ed accountability.....	44
1.3 Esperienze internazionali	47
1.3.1 Armonizzazione e New Public Management	47
1.3.2 Armonizzazione e New Public Governance	53
1.3.3 Standard setters e principi contabili internazionali.....	56
1.3.4 L'Unione Europea: vincoli, principi e opportunità.....	64
2. L'ARMONIZZAZIONE IN ITALIA	67
2.1 Normativa nazionale	71
2.1.1 Breve evoluzione storica.....	71
2.1.2 Normativa di riferimento recente.....	79
2.1.3 Sperimentazione e prospettive	86
2.2 L'integrazione tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale	89
2.2.1 Caratteristiche della contabilità finanziaria	91
2.2.2 Caratteristiche della contabilità economico-patrimoniale	93

2.2.3	Modalità dell'integrazione.....	98
2.2.3.1	Il piano dei conti integrato.....	99
2.2.3.2	Classificazione per missioni e programmi	102
2.2.3.3	Transazione elementare.....	105
2.2.3.4	Bilancio consolidato	107
2.3	Sistema informativo e controllo.....	112
2.3.1	Piano degli indicatori e dei risultati attesi.....	115
2.3.2	Banca dati unitaria.....	120
3.	L'IMPATTO DELLA RIFORMA	123
3.1	Effetti contabili	125
3.1.1	Rideterminazione dei residui.....	125
3.1.2	Rideterminazione del risultato di amministrazione	128
3.1.3	Equilibrio di bilancio.....	131
3.2	Impatto su altre riforme in essere	135
3.2.1	Federalismo	135
3.2.2	Spending review	137
	CONCLUSIONE	143
	BIBLIOGRAFIA.....	150
	SITOGRAFIA.....	164
	NORMATIVA DI RIFERIMENTO	165

INTRODUZIONE

Quali aspetti accomunano la città di Campbelltown nella Regione del New South Wales in Australia e il Comune di Agordo in Provincia di Belluno? Probabilmente pochi, potremmo pensare sul momento; invece, ne esistono di non trascurabili per quanto riguarda il tema dell'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici, che qui ci proponiamo di affrontare. Entrambi gli enti sono chiamati alla gestione delle risorse affidate loro dai cittadini, residenti e non, per garantire beni e servizi in funzione dei bisogni manifestati; questi ultimi, tra le due realtà considerate, sono in parte analoghi e in parte differenti. La contabilità pubblica, come ben sappiamo, ha lo scopo di fornire una rappresentazione affidabile della gestione menzionata; sempre più, inoltre, la contabilità costituisce lo strumento informativo attraverso il quale presidiare tutte le attività svolte dalle organizzazioni.

Nel proposito di rendere possibile un confronto tra le gestioni operate dalle due città, entra in gioco l'armonizzazione, in quanto attività chiamata a intervenire in due o più realtà differenti, con lo scopo di aumentarne quanto più possibile il grado di confrontabilità o la possibilità di coesistenza. Nel confronto tra le gestioni appena accennato, più che agire direttamente sulle realtà (le città), vedremo come l'armonizzazione contabile miri a intervenire sui sistemi che ne governano il comportamento, con la possibilità, quando opportuno, di influenzare positivamente quest'ultimo. La contabilità stessa rientra a pieno titolo, come avremo modo di sottolineare e dimostrare in più occasioni, tra i sistemi in grado di influenzare, oltre che rappresentare, il comportamento. L'intento che guida l'armonizzazione, naturalmente, dev'essere sempre quello di migliorare la coesistenza e la confrontabilità dei comportamenti, non certo di condizionare questi ultimi in modo negativo.

Inizialmente, faremo alcune considerazioni generali sul concetto di armonizzazione, per poi tradurle in principi, strumenti e metodi attagliati alla disciplina contabile. Vedremo come, nel perseguire l'obiettivo di avvicinamento tra realtà eterogenee, sia importante preservare, quanto più possibile, proprio le inevitabili peculiarità che caratterizzano organizzazioni distinte, strutturate diversamente per gestire al meglio contesti, a loro volta, oggettivamente differenti.

Tenteremo di dare una definizione del concetto di armonizzazione riferendoci, in particolare, a due sue accezioni. Considerando che il contesto di riferimento è costituito da un sistema con elementi distinti, in una prima accezione, il termine armonizzazione qualifica lo stato del sistema, il cosiddetto "grado" o "livello di armonizzazione" posseduto dal sistema stesso. In una seconda accezione, fondamentale per il presente lavoro, il termine armonizzazione identifica l'attività che spinge il sistema di elementi distinti ed eterogenei da uno stato presente verso uno stato desiderato, ognuno con un diverso livello di armonizzazione. Come vedremo, si tratta di un'attività necessariamente complessa, strutturata secondo un processo che si articola in fasi successive; quest'ultimo risulta incessantemente e totalmente finalizzato a condurre il sistema verso livelli crescenti di armonizzazione, tenuto conto delle inevitabili modifiche nel contesto di riferimento. Gli strumenti e i metodi, impiegati nel processo proposto, possono basarsi unicamente su considerazioni razionali di adeguatezza; il processo, in altre parole, è guidato da obiettivi di miglioramento, fissati mediante una razionalità "contestualizzata" e dei quali viene verificato il raggiungimento, tenendo conto degli inevitabili aggiustamenti in itinere.

Saranno descritte alcune fra le principali problematiche che potrebbero palesarsi in ognuna delle fasi in cui può essere strutturato il processo di armonizzazione e, altresì, gli strumenti proposti dalla dottrina per individuarle, affrontarle e risolverle. Data la vastità sia delle une che degli altri, si cercherà, essenzialmente, di dar conto della loro esistenza e

della loro tipologia, secondo un'ottica empirica più che teorica. Il quadro che andrà delineandosi sarà funzionale a porre le basi per quanto verrà trattato nei successivi due capitoli, ossia l'esperienza di armonizzazione in atto in Italia.

La seconda parte del primo capitolo prenderà in considerazione le motivazioni che spingono a intraprendere un processo di armonizzazione contabile; esse coincidono sostanzialmente con gli effetti auspicati del processo e possono, perciò, aiutare l'individuazione degli obiettivi che guidano la preparazione e lo svolgimento dello stesso.

Procederemo, quindi, analizzando il fenomeno dell'armonizzazione contabile a livello internazionale. Andremo a considerare brevemente quali possono essere gli aspetti che legano un processo così impegnativo, come quello dell'armonizzazione contabile pubblica, a due altrettanto importanti tendenze in atto nei Paesi di tutto il mondo. La prima tendenza è quella guidata dalla teoria del New Public Management, che orienta le aziende pubbliche verso logiche e strumenti propri delle realtà private. Tra queste ultime è tuttora in essere un analogo processo di armonizzazione, iniziato nella seconda metà del secolo scorso. Come sarà possibile comprendere nel corso del primo capitolo, un simile processo non può avere termine, nel senso che non è possibile raggiungere né un livello massimo né un livello definitivo di armonizzazione. Sia le realtà oggetto di armonizzazione sia il contesto in cui esse sono inserite e a cui si adattano, come ben sappiamo, si modificano incessantemente, in modo più o meno consistente.

La seconda teoria cui accenneremo sarà quella della New Public Governance, secondo la quale, semplificando, le aziende pubbliche devono assumere un ruolo di promozione e coordinamento, tentando di coinvolgere tutte le realtà che compongono la società (a partire dal singolo cittadino), per perseguire gli obiettivi comuni nel modo migliore. In quest'ottica diventa importantissimo poter creare un sistema

complessivo (network), il quale, perseguendo contestualmente obiettivi di armonizzazione contabile, renda più agevole svolgere, sia individualmente che collettivamente, molte attività, tra le quali possiamo citare, come significativi esempi, la pianificazione e la programmazione, la valutazione e il controllo.

Proseguiremo la trattazione descrivendo l'esperienza di alcune organizzazioni internazionali, chiamate a predisporre strumenti e metodi atti a perseguire l'armonizzazione contabile su scala mondiale, in aziende sia private che pubbliche. Verranno considerati i cosiddetti *standard setters*, ossia i soggetti incaricati di perseguire l'armonizzazione contabile mediante l'uniformazione delle regole che disciplinano la materia contabile, all'interno delle aziende private prima e, recentemente, anche nelle aziende e amministrazioni pubbliche.

Un ultimo paragrafo sarà dedicato all'esperienza di un'entità sovranazionale di particolare interesse e rilevanza per il nostro Paese, ossia l'Unione Europea. Quest'ultima, come vedremo, mediante l'impiego di propri strumenti normativi, è in grado di influire pesantemente anche sugli ordinamenti interni degli stati membri, condizionandone i processi di armonizzazione.

Nel secondo capitolo, ci addentreremo nel processo di armonizzazione contabile in atto nel nostro Paese, considerando innanzitutto l'evoluzione normativa nei suoi momenti fondamentali, soprattutto rispetto al tema di nostro interesse. Faremo, quindi, un accenno alla sperimentazione introdotta nell'ambito del processo di armonizzazione in essere in Italia, al fine di verificare la validità delle modifiche proposte. Proseguiremo trattando del principio cardine preso a riferimento nella riforma dell'armonizzazione: l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, integrata con quella finanziaria. Ci soffermeremo, inizialmente, sulle definizioni e sulle principali caratteristiche dei due sistemi contabili (finanziario ed economico-patrimoniale), tenendo conto delle modifiche apportate agli stessi mediante la riforma. Vedremo

come, analogamente a quanto accaduto in casi simili (ad esempio quello della Commissione Europea, descritto nel primo capitolo), la contabilità finanziaria abbia ancora un ruolo preminente, in quanto su di essa si basa il ciclo di bilancio delle amministrazioni pubbliche. Nel trattare le peculiarità della contabilità economico-patrimoniale, invece, è inevitabile soffermarci in modo particolare sul ruolo della soggettività, in quanto componente intrinseca del sistema contabile stesso. Per l'armonizzazione, la soggettività è il primo fra gli ostacoli ma anche la principale opportunità, in quanto consente di garantire quelle peculiarità che, nel primo capitolo, definiremo fondamentali per adattarsi a contesti necessariamente diversi.

L'introduzione combinata dei due sistemi contabili (finanziario ed economico-patrimoniale), prevista dal legislatore italiano, non consiste in un semplice affiancamento, bensì in un'integrazione piena tra i due sistemi: ogni operazione contabilmente rilevante va registrata, contestualmente, in ognuno dei due sistemi.

Il secondo capitolo prosegue, quindi, con la trattazione dei principali strumenti, stabiliti dal legislatore, per garantire l'integrazione appena accennata. Essi consistono, anzitutto, di un piano dei conti integrato, che assicura la rilevazione contestuale delle operazioni, sia nella contabilità finanziaria che in quella economico-patrimoniale. In secondo luogo, l'integrazione viene garantita dall'adozione della classificazione per missioni e programmi, come primo livello di dettaglio; le entrate e le spese, i ricavi e i costi sono identificati primariamente in ragione delle finalità per cui intervengono. Tale strumento di integrazione ha una portata piuttosto ampia, in senso sia orizzontale - tra enti che collaborano per raggiungere obiettivi comuni o complementari - sia verticale - tra enti chiamati a definire gli obiettivi a livelli di competenza territoriale differente.

Un terzo strumento di integrazione è rappresentato dalla cosiddetta "transazione elementare", la quale definisce il massimo livello di

dettaglio dell'operazione aziendale, rilevato dal sistema di contabilità, sia finanziario che economico-patrimoniale. Essa consiste nell'identificazione univoca della registrazione, ai fini sia di un sistema sia dell'altro, nel rispetto della classificazione prevista dal piano dei conti integrato e, soprattutto, in accordo con altri sistemi di classificazione condivisi, a livello nazionale (ad es. il SIOPE) o internazionale (ad es. COFOG e SEC 95).

L'ultimo strumento previsto, quello del bilancio consolidato, consente l'armonizzazione al livello più vicino al cittadino, per coordinare e rappresentare omogeneamente l'azione svolta dai Comuni, affiancati dalle organizzazioni tra le più varie: private, pubbliche e non-profit. Ovviamente, trattando di bilancio consolidato, possiamo avvalerci dell'esperienza maturata nel settore privato, per considerare, poi, quali sono gli aspetti peculiari del settore pubblico.

Nell'ultimo paragrafo del secondo capitolo, tratteremo delle modificazioni introdotte dalla riforma al sistema informativo e di controllo; vedremo i due principali strumenti in proposito, ossia il piano degli indicatori e la banca dati unitaria. Entrambi sono importanti in ottica di armonizzazione, in quanto consentono di realizzare un sistema di controllo unitario, il quale è in grado di palesare la performance di ogni singola parte di cui si compone l'organizzazione pubblica e, al contempo, la performance complessiva di questa. La maggiore criticità è l'individuazione degli indicatori idonei a garantire una rappresentazione affidabile e comparabile dell'attività, nonché rispettosi delle specificità di quest'ultima.

La banca dati unitaria, infine, raccoglie i valori provenienti dal sistema informativo pubblico, con l'obiettivo ultimo che gli stessi possano essere utilizzati per il maggior numero possibile di funzioni; anche se, rispetto a tale ambizioso obiettivo, la normativa appare non molto chiara e certamente piuttosto restrittiva.

Dedicheremo l'ultimo capitolo, infine, ai rapporti dell'armonizzazione con la riforma del federalismo fiscale, in cui l'armonizzazione stessa si inserisce e individueremo le più immediate relazioni con la recente proposta di introduzione della spending review in Italia.

CAPITOLO PRIMO

1. L'ARMONIZZAZIONE NELLA TEORIA E NELLA PRASSI INTERNAZIONALE

1.1 L'armonizzazione come processo

L'armonizzazione di cui vogliamo trattare nel presente lavoro è quella contabile, che attiene all'attività di registrazione degli eventi significativi in termini economici, finanziari e patrimoniali e di presentazione degli eventi stessi ai diversi soggetti interessati, in modo coerente coi loro fabbisogni informativi.

Prima di addentrarci nello specifico della materia contabile, facciamo alcune considerazioni sul significato del termine "armonizzazione" e sulle implicazioni di tale concetto nella realtà in cui viviamo. In ragione della complessità di quest'ultima, l'armonizzazione va necessariamente definita come un processo, il quale guida un dato sistema di elementi da uno stato a un altro. Al contempo, possiamo attribuire allo stato (attuale o desiderato) del sistema un livello di armonizzazione, definibile mediante opportuni indicatori. Tramite questi ultimi, siamo in grado di identificare degli obiettivi di miglioramento per il processo di armonizzazione intrapreso.

L'armonizzazione, astrattamente considerata, potrebbe essere intuitivamente definita come la conciliazione di elementi tra loro separati e diversi (quand'anche non fossero apertamente contrastanti), così che, in tal modo conciliati, possano meglio coesistere o "co-operare". Nella materia contabile gli elementi che intendiamo armonizzare sono gli strumenti mediante i quali rappresentare il comportamento delle aziende, siano essi norme o prassi contabili. Lo scopo ultimo del processo, in tal caso, è aumentare la capacità informativa degli strumenti di fornire un significato a un insieme di entità (persone, risorse e organizzazioni) e alle loro relazioni che, prese singolarmente, o sommate senza essere armonizzate, non riuscirebbero ad esprimere la stessa quantità e qualità di informazioni.

La definizione accennata, per quanto sommaria, fornisce alcuni spunti interessanti per meglio delineare il concetto di armonizzazione:

- a. la necessaria presenza di elementi diversi;

- b. l'insieme di attività coordinate e "orientate" previsto dall'armonizzazione;
- c. il risultato che mira al miglioramento, non potendo raggiungere una condizione di ottimo assoluto.

Per tentare una definizione più ampia e completa della problematica dell'armonizzazione, quantomeno nella prospettiva contabile che qui ci interessa, esamineremo e approfondiremo ognuno dei tre spunti appena citati.

1.1.1 La necessaria eterogeneità

Possiamo iniziare dal primo punto, che costituisce il principale fenomeno affrontato dall'armonizzazione: la necessaria eterogeneità degli elementi che intendiamo armonizzare. Intuiamo piuttosto facilmente che, se la diversità non esistesse, non avrebbe neppure senso parlare di armonizzazione. L'eterogeneità è, pur in misura variabile, una caratteristica di ciascun elemento della realtà in cui viviamo ed emerge ogniqualvolta intendiamo operare un confronto. Trovandoci di fronte a due realtà uguali, siamo portati a introdurre dei caratteri di eterogeneità, allo scopo di ottenere qualcosa di diverso. Non importa valutare immediatamente l'effetto migliorativo o peggiorativo; l'importante è aver ottenuto una situazione diversa, generatrice di novità rispetto al passato. Nelle sue creazioni l'uomo ha da sempre cercato di fare proprio questo: acquisire conoscenze e strumenti diversi di cui avvalersi per garantirsi diversità funzionali tramite cui affrontare l'eterogeneità dell'ambiente in cui vive. Questa, in effetti, può essere una semplice base logica per definire l'innovazione e la creatività: generare diversità per affrontare diversità¹.

L'armonizzazione è utile per assicurarsi che tale processo innovativo sia coerente; tramite essa, come vedremo, le diversità vengono individuate e analizzate, per distinguerle in:

¹ Si consideri, ad esempio, la teoria evolutivistica darwiniana; sull'importanza della diversità per l'innovazione si veda quanto afferma, in riferimento alla realtà pubblica, Mazzucato (2014).

- a. eterogeneità utili, che devono essere mantenute;
- b. eterogeneità "dannose", che vanno affrontate e superate per eliminarne gli effetti distorsivi.

Quanto appena detto ci consente di affermare che la diversità genera valore, per cui risulta necessario tenerne conto e fare il possibile per preservarla, anche quando non se ne comprenda appieno il significato o l'utilità². Aggiungiamo che gli elementi che intendiamo armonizzare devono essere autonomi e tali devono rimanere, così da preservare la possibilità o la necessità di assumere un comportamento distinto. Se così non fosse, basterebbe applicare gli stessi strumenti e le stesse pratiche tra le diverse entità da armonizzare o rendere queste ultime uguali, riducendo enormemente la capacità funzionale o informativa delle entità armonizzate.

La diversità che permea la realtà si spiega in larga misura con l'azione esercitata dal contesto, il quale decreta il valore adattativo assegnato alle singole caratteristiche, anche quando queste ultime sono sorte casualmente e non per adattamento. Accenneremo più avanti al fatto che, anche nella materia contabile, è proprio il contesto derivante dall'evoluzione storica e condizionato dal presente assetto giuridico, politico ed economico a determinare, in buona misura, la disciplina applicabile alla materia contabile (Hopwood, 1987; Burns e Scapens, 2000: 7). Individuare il motivo per cui alcune caratteristiche diverse sono sorte e l'effetto che le stesse hanno rispetto al contesto presente, può essere un utile metodo per garantire il mantenimento di quelle maggiormente significative. L'analisi delle diversità è importante ma, trattando l'armonizzazione, risulta ugualmente utile e forse più ovvio individuare le somiglianze. L'utilità di tale ricerca si ha soprattutto nella fase di approccio iniziale con le entità da armonizzare. Le somiglianze ci permettono di cogliere la possibilità di avvicinare due entità distinte,

² In tal senso: Cross e Königsguber (2012: 175), Mogul (2003: 683), Morgan e Wilmott (1993: 10).

creando un primo collegamento logico tra le componenti del sistema. La nostra stessa mente ragiona primariamente per analogia³ ed è, quindi, consigliabile partire dalle somiglianze per poi dare giusta evidenza alle differenze.

Una volta operato l'avvicinamento, dobbiamo passare a evidenziare le differenze, per capire quali debbano rimanere immutate in ottica di armonizzazione. A volte accade, invece, che ci si fermi a considerare le somiglianze e si proceda all'individuazione delle differenze unicamente con l'intento di ridurle, se non addirittura eliminarle. L'attività di esaltazione delle somiglianze e riduzione delle differenze è quella che viene solitamente definita di "omogeneizzazione" (o "standardizzazione"; Adamo, 2001: 49), il cui effetto è solo raramente favorevole in un processo di armonizzazione. La conseguenza immediata è di ottenere due entità pressoché identiche, o quantomeno molto simili, vincolate a comportarsi in modo analogo. Questo non si traduce necessariamente in una migliore coesistenza o cooperazione tra le realtà considerate, soprattutto se si trovano a dover operare in contesti, per quanto poco, diversi. Neppure la conoscenza che possiamo acquisire sulle realtà stesse beneficia di un simile avvicinamento "forzoso" e, anzi, quest'ultimo potrebbe piuttosto condizionare negativamente la nostra comprensione della realtà complessiva. La strada più utile si conferma essere, evidentemente, quella di partire dalle somiglianze, per poi approfondire le differenze e le ragioni per cui queste ultime sono presenti.

Un utile criterio per analizzare le somiglianze e le differenze, discriminandole quantomeno tra positive e negative, è quello della "funzionalità" (Jones, 2007: 89 e ss.). La funzionalità è un concetto contestualizzato, che abbisogna cioè di un ambiente in cui la peculiarità si rivela funzionale: in altre parole, utile a un certo scopo. Solitamente, tale scopo ultimo corrisponde a un migliore adattamento al contesto.

³ Si vedano, tra gli altri, Holyoak e Thagard (1997: 34) e Soverchia (2008: 29).

Per comprendere se una differenza o una somiglianza vadano mantenute tali, anziché essere ridotte, eliminate o convertite nel loro opposto, è necessario averne ben chiara la funzione e il valore adattativo rispetto al contesto in cui si colloca ognuna delle realtà che intendiamo armonizzare. Quanto detto sinora ci permette di individuare due pre-requisiti per la definizione di armonizzazione, ricavabili dal concetto di diversità:

- a. l'esistenza di un sistema di elementi separati, autonomi ed eterogenei;
- b. la conservazione di ogni caratteristica dei diversi elementi del sistema che risulti significativa.

La necessaria esistenza di un sistema le cui componenti sono e, in giusta parte, devono rimanere separate, autonome ed eterogenee (punto a) è stata già ampiamente trattata. Rispettare tale vincolo di autonomia e indipendenza delle componenti da armonizzare garantisce che le diversità significative possano essere preservate (punto b). Nell'affrontare un processo di armonizzazione la tendenza e, per certi aspetti, la necessità è quella di semplificare, "smussando" onerosi caratteri diversi e preservando solamente quelli simili, mettendo così in pericolo l'indipendenza e l'autonomia delle realtà armonizzate. Parliamo di necessità in quanto l'economicità e la fattibilità del processo di armonizzazione richiedono, come vedremo trattando delle fasi che compongono quest'ultimo, una semplificazione, sacrificando o, meglio, dilatando nel tempo la profondità dell'analisi e privilegiando la rapidità degli effetti.

Rimane il fatto che caratteristiche diverse, possedute da entità autonome, sono le principali fonti di valore (anzitutto informativo) e questo costituisce un pre-requisito e un obiettivo di fondo nell'intraprendere un qualsiasi processo di armonizzazione. In considerazione di ciò, quello che risulta necessario fare è:

- a. prendere coscienza delle somiglianze e delle differenze che caratterizzano gli elementi del sistema;
- b. far leva sulle prime per valorizzare le seconde.

Pur avendo presente la necessità di semplificare o, in altri termini, pur dovendo garantire la sostenibilità economica del processo di armonizzazione, ribadiamo che l'obiettivo principale è di conservare le caratteristiche (somiglianze o differenze che siano, purchè favorevoli rispetto al contesto) e preservare, quindi, l'autonomia e l'indipendenza delle componenti armonizzate.

Come avremo modo di capire, un sistema così strutturato può essere compreso nella sua interezza lungo il filo delle somiglianze, ma può anche essere adeguatamente approfondito nelle sue particolarità. Potremmo anche dire che un sistema siffatto, organizzato in modo rispettoso delle somiglianze e delle differenze delle proprie componenti, è in grado di raccontare per intero il proprio comportamento e di migliorare quest'ultimo, proprio in ragione della rappresentazione coerente e dell'azione comune coordinata, ottenute grazie all'armonizzazione. Un sistema con tali capacità è, per concludere il ragionamento, ed entrare nel vivo della materia di cui vogliamo occuparci, proprio quello che vogliamo ottenere mediante l'armonizzazione della contabilità pubblica.

Proprio con riguardo alla materia che intendiamo qui indagare (quella contabile, appunto), possiamo sottolineare come la stessa risulti caratterizzata da aspetti non dissimili da quelli descritti sinora. Guardando alle origini del fenomeno, le stesse vanno ricercate a livello internazionale. Gli stati nazionali, a partire dalla loro formazione e fino ai giorni nostri, sono stati "minacciati" nella loro autonomia e individualità, conquistate a caro prezzo e fondate, in larga misura, proprio sulle diversità acquisite nel corso del tempo. Ciò che in maniera sempre più incalzante minaccia l'autonomia e l'indipendenza raggiunte è la globalizzazione, la cui influenza è oggi capillare; essa, infatti, coinvolge

praticamente ogni entità, ogni soggetto e relazione esistenti sul globo terrestre.

La globalizzazione porta alla necessità di far coesistere in maniera "armonica" Stati, organizzazioni, aziende e individui autonomi⁴. Considerare tutte queste entità nel loro complesso deve essere possibile e soprattutto può tradursi in un valore maggiore per chi ne sia parte o ne sia interessato, rispetto a quello ottenibile nel caso le entità fossero considerate distintamente nella loro individualità.

Pensando alla complessità della realtà globalizzata e al suo rapporto con l'armonizzazione, possiamo affermare che la valutazione della capacità di quest'ultima di generare valore (rendendola, come vedremo, conveniente) non è agevole. Non è opportuno fornire una misura oggettiva di tale valore e, come vedremo anche più avanti, l'intero processo di armonizzazione contabile (valutazione degli effetti compresa) è oneroso. Un modo per approcciare razionalmente la questione, tentando di semplificare quanto più possibile la complessità del processo valutativo, è vedere l'armonizzazione e l'adattamento che essa comporta come un investimento (Strouhal et al., 2011: 901). In quanto tale, essa:

- a. comporta un certo costo iniziale e, successivamente, dei costi di mantenimento, per garantire la conservazione della sua efficacia nel tempo;
- b. è posta in essere perché si ritiene possa generare utilità nel tempo.

Il valore creato mediante l'armonizzazione, naturalmente, sarà dato dal confronto tra i costi che comporta con l'utilità che è in grado di generare. La difficoltà sta nel fatto che l'armonizzazione contabile è un fenomeno dai "connotati" essenzialmente qualitativi, soprattutto quando viene considerata nell'ambito delle aziende pubbliche. Tant'è che non abbiamo parlato di differenza tra proventi e oneri, bensì di confronto

⁴ Fritz e Lammler (2003: 1), Christensen (2010: 298) e Qu e Zhang (2008: 3)

(apprezzamento soggettivo, potremmo dire in molti casi) tra risultati ottenuti ed oneri che gli stessi hanno richiesto, qualsiasi sia la "forma" (quantitativa o qualitativa) assunta di volta in volta da entrambi.

L'armonizzazione, come dicevamo, è un processo oneroso, i cui costi possono essere più o meno evidenti. Pensiamo, ad esempio, alle difficoltà che si potrebbero incontrare nel tentativo di individuarli nell'ambito dell'attività svolta dagli organismi internazionali. Tale attività consiste essenzialmente nel garantire la pacifica convivenza fra gli Stati e, soprattutto, la coerenza nell'interpretazione e nell'azione con riguardo ai fenomeni politico-economici. Potremmo intendere tale attività come un processo di armonizzazione continuo; l'attuazione di quest'ultimo impegna gli Stati coinvolti in misura piuttosto consistente. In ragione di ciò, la valutazione degli oneri conseguenti all'armonizzazione deve spingersi all'interno degli Stati che partecipano alla stessa, ipoteticamente per ognuna delle entità (organizzazioni) chiamate a portare il proprio contributo, teorico o pratico, alla realizzazione dell'armonizzazione. Sottolineiamo, a questo punto, come può essere rapida la crescita degli oneri conseguenti al moltiplicarsi delle realtà inevitabilmente coinvolte nel processo di armonizzazione. Quanto appena detto implica che sia consigliato il coinvolgimento degli Stati membri sin dalla fase preparatoria del processo stesso, in maniera tale da rendere più agevole ed economica l'intera elaborazione del processo (valutazione di benefici e oneri; definizione degli obiettivi e strumenti tramite cui realizzarlo). Per analogia, le considerazioni appena fatte possono estendersi a un qualsiasi processo di armonizzazione.

Molti costi sono palesi, ma questi rappresentano evidentemente solo la punta dell'iceberg; la parte sommersa di questo è costituita da oneri che non riusciamo agevolmente a quantificare in termini monetari. Tali oneri, tendenzialmente, comprendono attività o modi d'essere e pensare, che vanno necessariamente modificati per garantire l'adeguamento alle nuove esigenze, derivanti dall'armonizzazione proposta. L'entità sia

dell'una che dell'altra tipologia di costi (palesi e occulti) risulta tanto maggiore quanto più lo è l'eterogeneità delle realtà da armonizzare e, soprattutto, quanto più quest'ultima debba essere preservata, come può essere proprio nel caso di nazioni diverse. Come in tutti i processi di cambiamento che intervengono in realtà complesse, la consistenza degli adattamenti richiesti può essere considerevole e, al pari, lo saranno pure i relativi costi.

Passiamo ora a considerare l'utilità generata, la quale coincide con l'insieme dei benefici ottenibili dal processo di armonizzazione; una volta sottratti gli oneri sostenuti per generarla, ricaviamo il valore realizzato "dall'investimento" armonizzazione. Volendo rappresentare anche l'utilità mediante un iceberg, potremmo dire che la parte sommersa sia la quasi totalità dello stesso, dato che l'utilità in oggetto raramente è valutabile in termini monetari. Una simile valutazione si può forse azzardare considerando l'armonizzazione posta in essere nel settore privato, in quanto i minori costi di gestione interni per le entità "armonizzate" e la maggior confrontabilità delle informazioni generano un tornaconto più agevolmente quantificabile in termini finanziari, anche a beneficio degli stakeholders esterni.

Cominciamo, comunque, constatando che i benefici ottenibili mediante un processo di armonizzazione contabile si possono riassumere nei seguenti punti, corrispondenti a livelli crescenti di armonizzazione:

- a. una più immediata capacità informativa (comprensibilità);
- b. una maggiore affidabilità dell'informazione contabile;
- c. una maggiore confrontabilità tra i comportamenti;
- d. l'aggregabilità dell'informazione, in senso sia orizzontale che verticale.

Il punto *a* discende dalla ridotta necessità di impiegare metodi e strumenti per tradurre il comportamento, o la rappresentazione che viene data dello stesso, in una forma maggiormente comprensibile da parte dell'interprete. Il punto *b* sfrutta la condivisione e il mutuo

aggiustamento (senza, naturalmente, un avvicinamento eccessivo) di criteri, strumenti e metodi permessi dall'armonizzazione contabile; questo garantisce che l'informazione ottenuta impiegando tali strumenti sia maggiormente affidabile. Il punto *c*, facendo tesoro di quanto raggiunto grazie ai punti *a* e *b*, consiste nella possibilità di utilizzare le informazioni "armonizzate" per un confronto tra i comportamenti di entità diverse, resi maggiormente comprensibili.

Il punto *d*, da ultimo, rappresenta la capacità dell'informazione contabile armonizzata di essere raggruppata per ottenere valori espressivi della performance globale di più entità oggetto di analisi. L'aggregazione delle informazioni può essere realizzata in due direzioni: orizzontale e verticale. In senso orizzontale possiamo aggregare i valori di soggetti che svolgono attività simili o complementari. Nel caso delle aziende pubbliche, lo svolgimento di attività simili possiamo notarlo prendendo in considerazione aree geografiche diverse. Dall'avvento del New Public Management, come vedremo, non è possibile trascurare la componente di competitività ravvisabile, anche nel settore pubblico, tra soggetti che svolgono attività simili o differenti, nel medesimo contesto. Vedremo anche che la New Public Governance cerca, invece, di coinvolgere soggetti che svolgono attività simili e, soprattutto, di coordinare le attività complementari svolte da soggetti diversi, più in ragione della comunanza di obiettivi che in ottica competitiva.

In senso verticale, l'informazione contabile può essere aggregata per livelli diversi di profondità o dettaglio oppure, nel caso di organizzazioni complesse (come quelle pubbliche), per livelli gerarchici differenti, ognuno con un'ampiezza di visione e azione superiore o inferiore rispetto a un altro. In questo caso i comportamenti e i valori rappresentativi degli stessi, oggetto di aggregazione, possono essere analoghi, ma considerati per aree d'intervento più o meno ampie. Altrettanto frequente potrebbe essere lo svolgimento di attività diverse in ragione del fatto che le stesse possono (o devono) essere svolte da

una prospettiva più o meno ampia. Ci basti, in proposito, sottolineare che, per realizzare l'aggregazione in senso verticale, è necessario aver prima proceduto a quella orizzontale.

1.1.2 Le fasi del processo

Prima di proseguire nella trattazione, è doveroso premettere un'ulteriore distinzione riguardo al concetto di armonizzazione, tra tutte le tassonomie rinvenibili in letteratura. Essa riguarda le due prospettive dalle quali il processo di armonizzazione può essere considerato. Una prima prospettiva è quella di chi è chiamato a progettare l'armonizzazione, l'altra è quella di chi ha il compito di attuarla. Noi ci poniamo nella prospettiva di chi deve progettare, tenendo presente, naturalmente, che chi deve progettare il processo di armonizzazione non può e non deve trascurare la prospettiva e il coinvolgimento di chi deve realizzarlo.

Ciò premesso e tenuto conto delle riflessioni sulla diversità, sull'onerosità e sul valore dell'armonizzazione fatte sinora, veniamo al secondo aspetto definitorio importante tra quelli inizialmente individuati: l'armonizzazione intesa come processo⁵. Difficilmente essa può consistere in un'azione immediata, in quanto richiede almeno l'analisi della condizione iniziale del sistema, l'elaborazione di ipotesi alternative di intervento sullo stesso e l'attuazione poi di quella prescelta. Risulta facilmente intuibile che neppure queste tre attività sono in sé semplici, in quanto ognuna contiene al proprio interno attività ulteriori, con molti possibili strumenti e metodi per svolgerle. Possiamo, inoltre, aggiungere la considerazione che il processo di armonizzazione non può di fatto avere un termine (Mogul, 2003: 681); di ciò tratteremo arrivando al terzo e ultimo aspetto rilevante tra i tre più sopra individuati, ossia che l'obiettivo dell'armonizzazione può essere unicamente di miglioramento, in quanto un livello ottimo non è oggettivamente

⁵ Carlson (1997: 361), Qu e Zhang (2008: 5) e Fritz e Lammler (2003)

determinabile. A tale proposito, possiamo dire che l'armonizzazione consiste inevitabilmente in un processo ma anche che, al contempo, funge da guida al processo stesso, in quanto offre un insieme di obiettivi di miglioramento (il livello di armonizzazione desiderato), in grado di orientare decisioni e comportamenti⁶.

In quanto processo, l'armonizzazione è composta da alcune fasi che possono, ai fini analitici e pratici, essere identificate e distinte. Volendo fermarci a un primo, ampio e meno dettagliato livello di analisi, possiamo distinguere quattro macro-fasi:

1. rilevazione della situazione in essere;
2. formulazione delle opzioni d'intervento;
3. implementazione delle opzioni prescelte nella pratica gestionale-contabile;
4. analisi dei risultati raggiunti e dei feedback, con eventuale correzione degli strumenti e metodi di armonizzazione stabiliti.

Possiamo intravedere, osservando il punto 4, l'andamento "spiraliforme" del processo, che si rimette continuamente in discussione e riprende da un punto temporalmente e strutturalmente diverso. La quarta e ultima fase del processo rappresenta una sintesi dei risultati informativi delle prime tre e prevede espressamente di impiegare quanto appreso e realizzato per dare nuovo inizio al processo stesso. Questo consente di perseguire il continuo miglioramento del metodo e degli strumenti di armonizzazione. A tale andamento spiraliforme contribuisce il necessario ripensamento richiesto in ragione del continuo mutarsi del contesto, il quale è oggetto dell'analisi di cui al punto 1. Tale attività di analisi va evidentemente rivista e valutata criticamente anche negli strumenti e nei metodi, ogniqualvolta venga dato nuovo inizio al processo. L'impossibilità di definire un termine di conclusione per il procedimento e la necessaria continua revisione del contesto di

⁶ Si consideri, ad esempio, Bryson (2011) sulla capacità di un sistema di obiettivi di guidare il comportamento di una realtà complessa.

riferimento sono i due principali elementi che contribuiscono a rendere il processo di armonizzazione infinito⁷.

Guardando alle fasi di cui ai punti 2 e 3, possiamo accennare alla distinzione tra due diverse accezioni del concetto di armonizzazione⁸, attinenti al modo in cui la stessa è perseguita:

- a. l'armonizzazione formale (o de jure), quando l'intervento avviene tramite prescrizioni normative;
- b. l'armonizzazione materiale (o de facto), quando l'intervento viene realizzato mediante la modifica delle pratiche in essere, ad opera di prescrizioni di legge e, soprattutto, in ragione di strumenti più informali o, addirittura, quando l'armonizzazione avviene in modo spontaneo (ad esempio mediante mutuo adattamento).

Tali due accezioni si possono utilmente attagliare alla nostra interpretazione dell'armonizzazione come processo. L'armonizzazione formale rispecchia soprattutto la formulazione di regole e principi di comportamento armonizzati, definita nella fase due. L'armonizzazione materiale, individuabile nella terza fase, rappresenta l'introduzione delle regole e degli altri strumenti di armonizzazione negli ordinamenti e la modifica dei comportamenti e delle pratiche, sia che tale modifica consegua all'applicazione delle regole sia che derivi da comportamenti spontaneamente emergenti.

Veniamo alla descrizione dei tratti essenziali di ognuna delle fasi sopra elencate, con attenzione, soprattutto, a quelli che sono gli aspetti più critici e i principali strumenti per affrontare tali criticità. Per quanto riguarda la prima fase, cercheremo di dare evidenza alle differenze che sussistono tra i diversi sistemi e organizzazioni che necessitano di

⁷ Si vedano Jones (2007: 100), Jones e Mellet (2007) in merito alle determinanti del cambiamento.

⁸ In tal senso Nobes (2012: 78), Qu e Zhang (2008: 5) e Soverchia (2008: 56).

armonizzazione; i possibili approcci con cui affrontare tale rilevazione sono due: quello qualitativo e quello quantitativo⁹.

L'approccio qualitativo (Staunton, 2003: 409) permette di descrivere, con maggior completezza, le differenze che sussistono tra i diversi ordinamenti; questo è di fatto il suo principale e non trascurabile vantaggio. Possiamo riassumere gli svantaggi nella maggior onerosità, in termini di tempo, per condurre l'analisi dei singoli aspetti di interesse, da cui ricavare una descrizione dettagliata e completa.

L'approccio quantitativo consente, principalmente, di identificare le differenze che si possono riscontrare nei sistemi giuridico-contabili. Un inconveniente non trascurabile, nell'impiego di tale approccio, è la natura prettamente qualitativa del fenomeno studiato, per cui risulta difficoltoso individuare metodi e strumenti, adatti e affidabili, per fornire una misura delle qualità presenti nel fenomeno stesso. Osserva qualche autore che gli stessi valori numerici rilevati dalla contabilità possono essere fuorvianti nel rappresentare la realtà sottostante (Caperchione e Lapsley, 2011); l'interpretazione della realtà è al contempo una necessità e un limite della tecnica contabile (Morgan e Wilmott, 1993: 9). In ogni caso, i tentativi di elaborare metodi quantitativi di armonizzazione non sono mancati¹⁰.

Un vantaggio non indifferente dell'approccio quantitativo, nonché dei diversi metodi che a esso possono ricondursi, è quello di delineare un quadro complessivo e obiettivo del fenomeno, con un livello di dettaglio sufficiente a individuare le aree di maggior criticità. Basti fare riferimento ai diversi metodi che quantificano la somiglianza tra normative e pratiche contabili; questi sono evidentemente utili per individuare le somiglianze e le differenze, così da orientare l'analisi sulle stesse, ma lo sono meno per distinguerle tra positive e negative, essendo queste connotazioni qualitative. Per comprendere più

⁹ Murphy (2000: 472) e Holthausen (2003: 275).

¹⁰ Si consideri, in particolare, l'ampia bibliografia contenuta in Strouhal et al., 2011 e Nobes, 2012: 78.

agevolmente la natura delle somiglianze e delle differenze è possibile utilizzare l'approccio funzionale.

Per quanto riguarda le somiglianze, esse possono aversi quando norme o pratiche analoghe, applicate a realtà diverse, rappresentano uno strumento per assolvere la medesima funzione. Le somiglianze sono negative, invece, quando lo strumento è condiviso per mera imitazione, in quanto si nota che, nel concreto, la sua applicazione non è stata accompagnata da adeguati adattamenti, per cui genera più difficoltà di quante ne risolva.

Le differenze risultano positive se rispecchiano una diversità di funzione o caratterizzano uno strumento migliore per svolgere la stessa funzione o, ancora, se rappresentano adattamenti di uno strumento contabile alla realtà in cui esso va applicato. Le diversità sono, invece, negative e risulta consigliabile ipotizzare un avvicinamento, quando la stessa funzione è assolta in modo migliore con lo strumento contabile utilizzato nell'altra realtà di confronto.

Non trascurabile, con riguardo all'approccio quantitativo, risulta l'ulteriore vantaggio consistente nella sua minore onerosità, soprattutto se ci fermiamo al livello di dettaglio per il quale esso risulta più adatto, in termini di rapporto tra qualità dell'informazione e costo per l'ottenimento della stessa. Il livello di dettaglio corretto è, tendenzialmente, quello che ci consente l'individuazione della differenza o della somiglianza, senza addentrarci nella qualificazione della natura di queste. Una volta che avremo effettuato anche questa qualificazione, tramite metodi qualitativi (anche semplici), potremo dare una valutazione sulla "disarmonia", definita in termini di negatività delle somiglianze o delle differenze riscontrabili, tra le regole, i principi o le pratiche contabili. L'utilizzo dell'approccio qualitativo risulta molto utile, quindi, al momento di effettuare un'analisi delle criticità (somiglianze e differenze) individuate coi metodi quantitativi e giungere, così, preparati alla successiva fase di elaborazione delle opzioni di intervento. Quanto

appena descritto rappresenta una veloce e semplice esemplificazione di impiego per far capire le potenzialità, i costi e la portata dell'approccio quantitativo. Aggiungiamo che la minor onerosità dell'approccio quantitativo sta, di fatto, anche nella ripetibilità dell'utilizzo del metodo stesso, mentre invece gli strumenti impiegati nell'approccio qualitativo devono tendenzialmente essere confezionati ad hoc (e in ciò sta però anche il loro pregio).

I vantaggi dei metodi quantitativi appena accennati (ampiezza della portata, minor onerosità, ripetibilità) non si manifestano solamente nella fase di analisi; di fatto l'utilità maggiore si mostra nel monitoraggio che va mantenuto in itinere, ossia nel corso dell'intero svolgimento del processo di armonizzazione. Osservando, infatti, se il quadro si modifica coerentemente con quanto preventivato, possiamo capire se il processo ha effettivamente ridotto le criticità in quante più aree sia stato possibile. Tale metodologia consente un immediato feedback dal confronto tra obiettivi e risultati ottenuti, da impiegare utilmente nell'ultima fase del processo di armonizzazione. Otteniamo, così, un altrettanto utile feedforward a beneficio dei nuovi "cicli" del processo stesso, incrementando via via la qualità delle attività che verranno realizzate in futuro e conseguendo, auspicabilmente, risultati sempre migliori.

Lo svantaggio dei metodi quantitativi, dicevamo, è quello di non fornire un'adeguata spiegazione sulla natura, sulle cause e sul valore delle criticità individuate. Per adempiere a questo compito non immediato può tornarci utile, come abbiamo accennato, l'approccio qualitativo; esso è capace di descrivere in dettaglio le criticità e far comprendere le modalità di intervento migliori (Patton, 1991).

Non proporremo in questa sede un'elencazione dei possibili metodi quantitativi o qualitativi, in quanto essi sono numerosi e vari, tanto quanto lo sono le realtà in cui è necessario intervenire. Ai fini del presente lavoro, è sufficiente considerare i vantaggi e gli svantaggi cui abbiamo fatto cenno, strutturando la fase di analisi di conseguenza. Nel

far ciò, dobbiamo tenere presente che gli strumenti così definiti possono e devono essere utili sia in fase di analisi iniziale sia nelle fasi di monitoraggio in itinere e di verifica finale. Inoltre, possiamo concludere le nostre considerazioni sui metodi quantitativi e qualitativi di analisi dicendo che risulta senz'altro opportuno l'impiego di entrambi i metodi "in combinata", pur in momenti differenti e per funzioni diverse. L'approccio quantitativo consente di individuare le aree critiche; su queste si può quindi concentrare l'intervento del più dispendioso metodo qualitativo per ricavare le migliori opzioni di intervento.

Possiamo ora passare alla seconda fase del processo di armonizzazione contabile, ossia la formulazione delle possibili opzioni di intervento. Poniamoci per un momento nella prospettiva internazionale, in quanto le considerazioni che faremo in proposito hanno effetto anche sui livelli di analisi inferiori (Paesi, regioni, città, singole amministrazioni e aziende). Esistono due diverse tradizioni, che influenzano la prassi della rilevazione e rappresentazione contabile, sia nel settore privato che in quello pubblico: la tradizione contabile anglosassone e la tradizione contabile continentale¹¹. Una terza possibile tradizione, sostanzialmente ricavata dalla combinazione delle caratteristiche possedute dalle altre due, è rinvenibile nei Paesi nordici (Christiaens et al., 2010: 539).

La distinzione andrebbe considerata sin dal principio, nel processo di armonizzazione contabile; soprattutto in questa seconda fase, però, essa assume un'importanza particolare, in quanto definisce:

- a. il contesto in cui si è chiamati a intervenire, mutevole in ragione degli Stati;
- b. due diversi approcci alternativi, utilizzabili nella definizione dei metodi di intervento nel contesto.

Concentriamoci su questo secondo aspetto: quando intendiamo operare un intervento di armonizzazione all'interno di un Paese,

¹¹ In proposito, si considerino gli spunti di riflessione offerti dai seguenti autori: Fritz e Lammler (2003: 17 e ss.); Adamo (2001: 44 e 93); Grossi e Soverchia (2011); Joos e Lang (1994: 141); Rossi et al. (2012).

potremmo limitarci a impiegare un approccio rispettoso della tradizione già presente nel Paese stesso. Ci sembra più costruttivo, però, prendere coscienza della tradizione seguita nel Paese considerato e capire come impiegare una tradizione diversa per introdurre innovazioni nei metodi contabili, le quali siano capaci di affrontare i limiti derivanti dalla tradizione esistente. Questo è quello che accade, ad esempio, quando si tenta di introdurre concetti come il fair value e, più in generale, i principi contabili della tradizione anglosassone all'interno delle dettagliate norme imperative presenti nell'ordinamento contabile dei Paesi di tradizione continentale (Italia compresa).

La bipartizione tra Paesi di tradizione contabile anglosassone e continentale deriva da quella, in ambito giuridico, tra Paesi di common law e Paesi di civil law (Fritz e Lammler, 2003: 17); per un'argomentazione al riguardo si rinvia a trattazioni più ampie. Consideriamo ora, invece, le caratteristiche principali delle due tradizioni contabili, per capire come potrebbero utilmente essere "incrociate" a beneficio del processo di armonizzazione.

La tradizione anglosassone è da sempre propensa all'impiego di principi ai quali si ispira il comportamento, nel nostro caso contabile, degli esseri umani. Proseguendo l'esempio di qualche riga più sopra, possiamo prendere in considerazione il criterio di valutazione contabile del fair value. Tale criterio non stabilisce il metodo con cui deve essere valutato un elemento patrimoniale; esso fornisce, piuttosto, un obiettivo che guida e orienta il comportamento contabile, lasciando al soggetto che tiene quest'ultimo il compito di stabilire il metodo migliore per ottenere il fair value ragionevolmente più corretto nel caso concreto (anziché affidarsi a una norma o a un nuovo principio). La tradizione continentale, rispettando i cardini giuridici dei Paesi di civil law, stabilisce vere e proprie norme imperative di comportamento, che vincolano quest'ultimo in ogni aspetto dove si possa palesare un'eccessiva libertà d'azione.

Con riguardo alla fase di formulazione delle opzioni utili al processo di armonizzazione, ognuna delle due tradizioni possiede pregi e difetti (Holthausen, 2003). La tradizione anglosassone e il corrispondente metodo di formulazione per principi e obiettivi hanno il pregio di lasciare un'ampia autonomia al comportamento delle persone, in quanto esseri razionali. In questo modo viene garantita una positiva flessibilità nella disciplina del comportamento stesso, la quale favorisce il rispetto di uno dei capisaldi del processo di armonizzazione, ossia il rispetto delle diversità significative. Affidarsi alle capacità proprie della razionalità (limitata) degli esseri umani garantisce, senz'altro, più flessibilità ed efficienza rispetto all'alternativa di modificare le singole normative, per renderle di volta in volta idonee al rispetto delle diversità importanti (Brown et al., 1993).

Nella terza fase del processo di armonizzazione, quella di implementazione delle opzioni d'intervento stabilite, è importante anzitutto capire quali siano i fattori che generano le differenze tra le pratiche contabili (Fritz e Lammler, 2003: 17), che possono trasformarsi in ostacoli da superare nel tentativo di ottenere un incremento del livello di armonizzazione (in tal senso Carlson, 1997: 358; Nobes, 2012: 77). Tali fattori sono essenzialmente di due tipi: esterni e interni al processo.

Soffermiamoci, un momento, sui fattori esterni. Abbiamo appena visto che la tradizione contabile e gli altri fattori di contesto (politici, economici o sociali) costituiscono elementi da considerare attentamente per stabilire il modo migliore per attuare l'armonizzazione (Rossi e Trequattrini, 2011: 137); essi, infatti, possono rappresentare delle leve tramite cui realizzare l'armonizzazione o, in alternativa, possono diventare degli ostacoli che condizionano o, addirittura, impediscono un qualsivoglia mutamento nelle regole o pratiche in essere.

Eventi come crisi economiche e inflazione possono influenzare pesantemente (positivamente o negativamente) il processo di armonizzazione, soprattutto nelle fasi di predisposizione e

implementazione degli strumenti e dei metodi (ad esempio norme e principi)¹². Abbiamo un esempio di influenza negativa prendendo in considerazione i primi principi contabili internazionali IAS degli anni '70. Per la maggior parte dei Paesi gli IAS avrebbero potuto rappresentare un fattore esterno capace di condizionare positivamente la realizzazione di principi nazionali. Invece, non sono stati in grado di essere tanto "propulsivi", almeno inizialmente. La principale tra le critiche mosse a tali principi sosteneva che gli stessi si limitavano a elencare e consentire tutte le opzioni allora esistenti per il trattamento di una certa fattispecie (Fritz e Lammler, 2003: 41). Il metodo originariamente applicato per la redazione di tali principi non si rivelò corretto, né in fase di elaborazione né in quella di implementazione dei principi stessi.

Altrettanto vero, dicevamo, risulta il fatto che i fattori esterni possano costituire ciò che dà la spinta alla fase di attuazione dell'armonizzazione¹³. Pensiamo, ad esempio, al caso dell'Italia, in cui i driver della riforma sono stati soprattutto esterni (Rossi e Trequattrini, 2011: 137). L'origine esterna della "spinta" si è avuta, a livello nazionale, per l'influenza del movimento di riforma internazionale definito New Public Management. A livello regionale e locale, invece, possiamo definire esterna l'origine del processo di armonizzazione in quanto, come vedremo, la stessa può essere localizzata a livello dello Stato centrale, entità per l'appunto esterna rispetto al singolo ente territoriale coinvolto.

L'eterogeneità dei fattori esterni è estremamente elevata e l'influenza di ognuno, sull'efficacia dell'implementazione, non sempre è diretta e di immediata comprensibilità. Questo implica che nella prima fase del processo di armonizzazione (di analisi del contesto e della situazione in essere) non sia possibile individuare in anticipo tutti i fattori che

¹² Si consideri quanto affermano Burchell et al. (1980: 21), Fritz e Lammler (2003: 21), Kurunmäki et al. (2011).

¹³ Si vedano Caccia e Steccolini (2006: 157 e ss.) sull'influenza che hanno i fattori interni ed esterni sul mutamento delle pratiche contabili.

potranno intervenire nel momento in cui si dovranno implementare gli strumenti di armonizzazione prescelti. Possiamo dire lo stesso in riferimento alla seconda fase (di predisposizione della struttura e dei meccanismi tramite cui perseguire l'armonizzazione dei sistemi contabili esistenti); essa, infatti, dovrebbe avvenire mediante un ampio dialogo tra i soggetti chiamati a decidere quali saranno gli strumenti più idonei per porre in essere l'armonizzazione. Ribadiamo che i fattori di contesto, interni ed esterni, sicuramente variano nel tempo e, quindi, anche durante lo svolgimento della terza fase (di implementazione delle opzioni di intervento prescelte). Posto che le prime due fasi richiedono del tempo per essere svolte correttamente, potrebbero non esserci né tempo, né modo di modificare l'infrastruttura e i meccanismi (regole e procedure) progettati. In risposta al mutarsi dei fattori considerati (per non parlare di quelli nuovi che potrebbero essersi aggiunti nel frattempo) si può fare affidamento solo sulle capacità razionali di adattamento delle persone chiamate all'implementazione dell'infrastruttura e dei meccanismi stessi. A tale proposito, ciò che senz'altro può essere progettato in anticipo sono le strutture e i meccanismi dedicati all'attività di monitoraggio del processo e di formazione delle persone; inoltre, piuttosto che pensare a strumenti di armonizzazione "accessori" è preferibile e più conveniente integrare tali strumenti di formazione e monitoraggio mediante apposite caratteristiche degli strumenti finalizzati a perseguire l'armonizzazione. L'aspetto della formazione è piuttosto delicato e ci consente di passare alla valutazione degli ostacoli interni al processo di armonizzazione. Gli ostacoli interni possono, a volte, rappresentare il riflesso o essere la conseguenza degli ostacoli esterni; li possiamo riferire, generalmente, alle caratteristiche dei seguenti elementi chiave che intervengono nel processo di armonizzazione (Burns e Scapens, 2000):

- a. le persone, con le proprie capacità e i propri valori;

- b. le organizzazioni, chiamate a introdurre al proprio interno cambiamenti coerenti con gli obiettivi e gli strumenti di armonizzazione proposti;
- c. gli strumenti approntati per porre in essere l'armonizzazione, la qualità dei quali può essere migliorata solo avendo adeguata garanzia sulle capacità delle persone incaricate di pianificare e progettare il processo di armonizzazione oppure (considerando gli aspetti più materiali, ma altrettanto importanti) stanziando risorse finanziarie adeguate allo scopo.

Citiamo, come caso significativo, l'esperienza del Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR; Soverchia, 2008: 42), uno studio di portata internazionale il quale ha analizzato le problematiche che si possono incontrare nell'affrontare un processo di armonizzazione contabile internazionale, proprio in termini di fattori sia esogeni che endogeni. In particolar modo, risulta utile avere presente il Contingency Model of Governmental Accounting Innovation il quale, nelle sue pur diverse configurazioni, afferma la contingenza (intesa come valenza spazialmente e temporalmente circoscritta) dei fattori che influenzano l'innovazione contabile nelle pubbliche amministrazioni (Monsen e Nasi, 1998; Chan et al., 1996), dalla quale discende l'inevitabile contingenza dell'innovazione proposta. Il modello precisa, inoltre, qual è il fine del processo di armonizzazione contabile: constatando l'importanza della capacità informativa dei sistemi contabili coinvolti, l'innovazione cui si mira è sicuramente quella che conduce al miglioramento di tale capacità. Quest'ultimo può essere adeguatamente qualificato, tradotto cioè in obiettivi qualitativi o quantitativi, capaci di guidare l'attività di implementazione. Gli obiettivi mirano a incrementare con progressività il livello di armonizzazione e migliorare, altrettanto progressivamente, la capacità informativa contabile.

Passando alla quarta e ultima fase del processo di armonizzazione (di analisi dei risultati raggiunti, feedback e feedforward a beneficio della

continuazione del processo), l'aspetto critico che balza immediatamente agli occhi, intrinseco di tutte le attività di valutazione e controllo, è la misurazione dei risultati conseguiti dalla realtà oggetto di armonizzazione. Possiamo comprendere, in tale fase, anche il monitoraggio e il controllo dell'attività, per la similarità delle problematiche. Stiamo parlando, ovviamente, di un processo le cui caratteristiche sono diverse da quelle dei processi di trasformazione dei quali si suole misurare efficienza, efficacia, economicità e, mediante queste, valutare la performance complessiva. Come abbiamo già sottolineato, il processo di cui ci stiamo occupando di quantitativo ha poco; l'armonizzazione riguarda, infatti, la guida dei comportamenti tramite strumenti quali norme, principi e best practices, la bontà dei quali (intesa come performance) è valutabile considerando, soprattutto, l'impatto che la loro applicazione genera su tutti gli stakeholders coinvolti.

L'efficienza che entra in gioco nel processo di armonizzazione contabile e il valore che quest'ultima è in grado di generare risiedono nelle realtà in cui la stessa interviene, ma anche in quelle interessate alle prime. Posto che l'area di azione è tendenzialmente ampia (in quanto più questa si rimpicciolisce e minore dovrebbe essere la necessità di intervento), la valutazione dell'efficienza di cui beneficiano le realtà, sia interne che esterne al processo di armonizzazione, diventa un compito tutt'altro che agevole. L'efficienza, che potremmo definire "interna" al processo, viene valutata soprattutto con riguardo alle strutture necessarie per intraprenderlo e alle metodologie per svolgerne le singole fasi. L'efficienza "esterna" è determinata, principalmente, dalla maggior facilità di ottenimento e utilizzo delle informazioni sulle realtà armonizzate.

L'efficacia raggiunta dal processo di armonizzazione può essere anch'essa considerata da una prospettiva interna o esterna al processo, tenuto conto degli outcome per le realtà coinvolte. L'efficacia interna

consiste nella verifica del raggiungimento degli obiettivi di armonizzazione, così come erano stati prefissati. L'efficacia che potremmo definire esterna, invece, tiene conto delle modifiche nel frattempo intervenute nel contesto di riferimento e considera l'effettiva armonizzazione ottenuta, in termini di maggiore confrontabilità o maggiore aggregabilità dell'informazione.

L'economicità, come sostenibilità del processo nel tempo, è valutabile sicuramente all'interno del processo; all'esterno di questo essa può consistere nella possibilità di garantire l'impiego di determinati strumenti, regole, principi o prassi contabili nel tempo, senza cioè aggravii eccessivi per i soggetti coinvolti.

1.1.3 L'impossibilità di pervenire all'ottimo

Veniamo ora al terzo e ultimo aspetto tra i tre che caratterizzano l'armonizzazione: l'impossibilità di arrivare a un livello ottimo e la necessità, quindi, di pensare a un processo che può essere solo di continuo miglioramento. Tale affermazione discende da due considerazioni:

- a. l'eterogeneità delle componenti della realtà non è immutabile nel tempo;
- b. l'armonizzazione raggiunta non è agevolmente misurabile.

La prima considerazione è facilmente comprensibile, date la complessità, la varietà e la mutevolezza che caratterizzano gran parte della realtà in cui viviamo. Questo ci porta a dire, in primis, che l'analisi del sistema del quale si persegue l'armonizzazione (prima fase) non è definitiva. Richiedere un'analisi continua risulterebbe, però, senz'altro eccessivo e dispendioso; per perseguire l'armonizzazione dovrebbe essere sufficiente prevedere, tra le componenti del sistema progettato, strutture e meccanismi dedicati alla valutazione dell'andamento del processo di armonizzazione. Altrimenti detto, la mutevolezza della stessa diversità nel tempo porta alla necessità di predisporre attività ausiliarie o

integrate al processo di armonizzazione, quale è quella di monitoraggio dell'evoluzione del sistema, accoppiato a meccanismi per garantire che tale evoluzione persegua criteri di armonizzazione, rispettosi delle diversità significative (Carlson, 1997: 363).

Quanto alla seconda considerazione, basti sottolineare che, in effetti, non risulta così immediato individuare un parametro oggettivo per poter misurare l'armonizzazione raggiunta; non è facile arrivare al punto in cui possiamo considerare raggiunto un livello-target soddisfacente di armonizzazione. C'è stato più di un tentativo in dottrina di quantificare l'armonizzazione realizzata, come abbiamo già detto; i risultati ottenuti, però, non sono sempre indicativi di un miglioramento rispetto alla situazione precedente. Pensiamo, ad esempio, agli indicatori che permettono di valutare la somiglianza tra il trattamento di una certa fattispecie in due o più sistemi diversi. Un andamento degli indicatori che dimostri un aumento della somiglianza, o l'attestarsi della stessa attorno a un certo valore, non è necessariamente positivo; parallelamente, un aumento della diversità non risulta necessariamente un miglioramento. Ribadiamo che risulta indispensabile affiancare alla misurazione quantitativa una valutazione qualitativa del fenomeno, per apprezzarne il miglioramento. Tale valutazione consente di accertare, con ragionevole certezza, che l'innovazione proposta risulti funzionalmente migliorativa, in quanto permette, concretamente, un migliore confronto tra le performance e una migliore aggregabilità dei valori che le rappresentano.

1.2 Motivazioni ed effetti

In questo paragrafo vedremo le principali motivazioni che spingono a intraprendere un processo di armonizzazione. Alcune di esse le ritroveremo trattando di New Public Management e di New Public Governance.

1.2.1 Coordinamento e autonomia

Coordinamento e autonomia possono sembrare concetti antitetici, in quanto l'uno prevede necessariamente un adattamento tra due entità, mentre l'altra lascia intendere che ognuna delle entità debba rimanere indipendente e libera da vincoli rispetto alle altre.

Il coordinamento prevede di apportare alle entità da armonizzare le modifiche e gli adattamenti che risultano necessari per farle coesistere e, soprattutto, richiede che, nel far questo, si agisca di concerto tramite comportamenti finalizzati a un obiettivo comune, declinato in obiettivi individuali coerenti con lo stesso (Ricci, 2012: 2). Tale declinazione si traduce in una possibile attività di pianificazione e programmazione del processo di armonizzazione; inoltre, tutto ciò conduce a individuare preliminarmente e ad approfondire in itinere il ruolo che ogni entità deve avere nell'azione svolta con comunanza di intenti, individuando o creando le possibili sinergie ed evitando le sovrapposizioni.

Questo di fatto è quello che avviene trattando di ordinamenti contabili e relative norme di comportamento, sia guardando a ordinamenti tra loro diversi sia, prima ancora, dovendo garantire l'organicità di un unico ordinamento singolarmente considerato. Si possono, a tal proposito, distinguere due tipologie di coordinamento:

- a. esterno: operato tra due ordinamenti contabili diversi;
- b. interno: operato tra le diverse aree distinguibili all'interno dell'ordinamento considerato.

L'utilità di tale distinzione si evince, anzitutto, considerando che ognuna delle due tipologie accennate porta ad affrontare differenti

eterogeneità, nel tentativo di ottenere il coordinamento tra entità diverse. Pensiamo a quanto riscontriamo nella realtà, ad esempio nella prospettiva del coordinamento esterno tra due ordinamenti diversi che svolgono le medesime funzioni, ma in aree diverse o a beneficio di destinatari differenti. Tali ordinamenti dovranno tenere comportamenti molto simili per gestire e rappresentare situazioni analoghe, ognuno guidato da proprie norme di comportamento. Ricordando quanto dicevamo sulla natura delle eterogeneità di comportamento e, quindi, delle norme che lo disciplinano, questa può essere positiva o negativa, in ragione degli effetti che ne derivano.

Il coordinamento può consistere nell'assicurare che una stessa fattispecie sia trattata in modo analogo (c.d. processo di convergenza), per garantire che l'autonomia permessa nella rilevazione contabile non si traduca in una diversità di trattamento ingiustificata. Lo scopo del coordinamento esterno, così inteso, è raggiungere la cosiddetta omogeneità di trattamento (Rossi e Trequattrini, 2011: 142). Di coordinamento parliamo anche quando, diversamente da quanto appena detto, si dovesse proporre una divergenza di comportamento nella rilevazione contabile, la quale consenta di rendere maggiormente confrontabili (o aggregabili) i valori.

I metodi di coordinamento interno affrontano, in parte, lo stesso tipo di differenze (difformità di trattamento); a queste si aggiungono, però, tipologie specifiche, legate alla problematica di assicurare l'aggregazione dei valori contabili in senso verticale (c.d. coordinamento verticale). Il coordinamento interno ricerca la soluzione di:

- a. sovrapposizioni (o incompatibilità con altre disposizioni), per cui una stessa o analoga fattispecie è trattata da norme diverse in modo difforme, all'interno dello stesso ordinamento, non necessariamente per ragioni giustificabili;
- b. incoerenza tra le disposizioni normative, per cui fattispecie diverse sono trattate diversamente, ma il quadro complessivo

che se ne ricava non è soddisfacente sotto molti possibili aspetti.

Il caso di cui al punto *a* può consistere semplicemente in un errore di chi ha formulato le normative o regole contabili, il quale non si sarebbe accorto della contrastante disciplina precedente; più spesso accade però, soprattutto nel nostro Paese, che la disciplina sia dettagliata a un punto tale da non sapere più in quale disciplina specifica ricade una certa fattispecie.

Il punto *b* tratta, invece, una problematica più complessa, in quanto chiama in causa la soggettività dell'interprete. Rilevare l'incompatibilità o l'incoerenza di una nuova normativa o regola contabile con quelle che la precedono, non è affatto facile; richiede una visuale ampia sull'ordinamento ed, evidentemente, piena chiarezza sulla disciplina esistente. Il tema della soggettività emerge in molti frangenti nel presente lavoro, quale causa e soluzione delle eterogeneità esistenti, per cui rinviamo a tali momenti la sua analisi.

1.2.2 Pianificazione, programmazione e controllo

Raggiungere l'armonizzazione dell'ordinamento contabile, in particolare quella interna, consente notevoli benefici anche in materia di pianificazione, programmazione e controllo, soprattutto per quanto concerne:

- a. l'affidabilità degli strumenti e dei valori contabili utilizzabili, al fine di pianificare e programmare l'attività e controllare e valutare la performance;
- b. la diffusione delle pratiche e della cultura di pianificazione, programmazione e controllo, sia in senso orizzontale, a tutte le possibili funzioni svolte all'interno della complessa struttura pubblica, sia in senso verticale, a tutti i soggetti dell'organizzazione statale; si garantisce così l'empowerment e la consapevolezza di sé delle persone coinvolte.

L'aspetto di cui al punto *a* va a beneficio di un ampio ventaglio di attività; nel presente paragrafo metteremo in luce come l'affidabilità di strumenti e valori si riveli funzionale al raggiungimento di quei benefici enumerati al punto *b*. Questi ultimi si concretizzano, in primis, nella possibilità di applicare gli strumenti contabili in aree e livelli organizzativi diversi. In aggiunta, comprende anche la capacità di diffondere in modo uniforme la cultura organizzativa, soprattutto contabile.

La consistente coerenza interna del sistema, perseguita tramite l'armonizzazione, consente di garantire il presidio affidabile di ogni aspetto e, soprattutto, assicura il mantenimento di tale affidabilità con continuità nel tempo. Questa è una caratteristica che, essendo continuativa anche la natura delle attività delle quali trattiamo nel presente lavoro, possiede una valenza particolare. L'obiettivo della coerenza e, di qui, dell'affidabilità degli strumenti e dei metodi contabili è difficile da qualificare, a cominciare dal fatto che, come abbiamo già sottolineato, una certa componente di soggettività è imprescindibile in ambito contabile. La soggettività, unita alla varietà e variabilità ambientale, può contribuire ad accrescere l'incoerenza; per le sue caratteristiche, però, può essere utile ad affrontare le diversità insite nelle attività oggetto di pianificazione, programmazione e controllo. Questo avviene se la soggettività è correttamente e razionalmente gestita, cioè quando sia adeguata la conoscenza delle attività oggetto di pianificazione, programmazione e controllo. Parimenti, è importante che le persone coinvolte applichino correttamente la propria razionalità, siano disponibili e, al contempo, incoraggiate verso tale coinvolgimento. Assieme, razionalità e conoscenza potranno garantire che il processo di armonizzazione si traduca in benefici per le attività coinvolte.

I maggiori benefici ai fini della pianificazione, della programmazione e del controllo si possono ottenere, quindi, includendo nel processo di armonizzazione strumenti atti ad accrescere la capacità informativa del sistema contabile, come ad esempio la contabilità economica, quella

analitica o altri metodi ancora. In effetti, quanto abbiamo appena descritto è quello che, come vedremo nel secondo capitolo, si sta progressivamente realizzando in Italia, ovviamente con i dovuti tempi, data la vastità e complessità dell'intero sistema delle amministrazioni pubbliche.

Possiamo aggiungere che, come vedremo anche più avanti, le attività di pianificazione e programmazione non costituiscono solamente buone motivazioni per intraprendere un processo di armonizzazione, posti i benefici che abbiamo visto derivarne. Esse si rivelano strumentali al processo, in quanto "contenitori" degli obiettivi individuati per porlo in essere. Questo avvalorava l'idea che l'innovazione costituita dall'armonizzazione vada pensata in ottica sistemica rispetto a tutte le attività da essa coinvolte.

1.2.3 Consapevolezza e benchmarking

Consapevolezza e benchmarking sono due termini evidentemente interrelati: alla consapevolezza di sé contribuisce solitamente anche il confronto, benchmarking appunto, con le performance raggiunte dalle altre organizzazioni. L'affidabilità garantita dall'armonizzazione, come abbiamo visto nel paragrafo precedente, dà la possibilità alle persone e alle organizzazioni di acquisire la consapevolezza sul proprio operato, il quale può essere quindi oggetto di confronto tra realtà diverse. Quest'ultimo, a sua volta, beneficia dell'armonizzazione, in quanto essa possiede anche la capacità di accrescere la confrontabilità, mediante il coordinamento esterno tra organizzazioni diverse (Barlev e Haddad, 2007: 497).

La consapevolezza sul proprio operato discende da diversi aspetti. Quello su cui può maggiormente intervenire l'armonizzazione è l'affidabilità della rappresentazione che viene data dell'attività svolta dalle singole parti dell'organizzazione e dall'organizzazione nel suo complesso. Questo comporta, nel concreto, la possibilità di valutare la

performance sia a livello particolare che generale, in quanto, ogni parte dell'organizzazione assume regole di comportamento rese coerenti con tutte le altre aree organizzative, nonché un linguaggio comune in grado di descriverlo.

Sulle criticità relative all'affidabilità abbiamo accennato qualcosa nel paragrafo precedente; qui preferiamo concentrarci sulle difficoltà che potrebbero presentarsi nel tentativo di progettare l'armonizzazione contabile, affinché ne tragga beneficio anche il benchmarking inter-organizzativo. Le considerazioni che faremo, con i dovuti aggiustamenti, possono valere anche in riferimento al confronto tra aree diverse della stessa organizzazione.

Per quanto riguarda il benchmarking, prevedendo esso la valutazione di realtà che sono esterne alla propria, assume particolare rilevanza l'analisi del contesto in cui queste svolgono le proprie attività. Conoscere approfonditamente il contesto spiega in larga misura le diversità che riscontriamo tra organizzazioni diverse. All'interno dell'organizzazione, invece, l'eterogeneità può derivare anche dalla diversa competenza posseduta o dalla differente funzione svolta. Le competenze e funzioni di un'organizzazione esterna sono spesso analoghe (pensiamo a Comuni diversi all'interno del medesimo Stato); dovendo, però, essere impiegate in realtà differenti, esse saranno portatrici di aspetti distintivi, che le rendono più adatte al contesto e meno adatte ai confronti.

Anche in questo caso, come abbiamo visto per le attività di pianificazione, programmazione e controllo, quello che costituisce motivazione per intraprendere l'armonizzazione diventa anche strumentale alla stessa, in quanto ci consente di individuare le criticità e, al contempo, gli strumenti con cui affrontarle. Al fine di aumentare la confrontabilità, una volta che abbiamo compreso l'eziologia delle differenze, risulta indispensabile (anche se dispendioso) ricercare il modo in cui superarle, piuttosto che eliminarle radicalmente. Una volta affrontate e comprese le soluzioni migliori con cui superarle, esse

perdono la propria influenza sul risultato organizzativo. Ciò che rimane dovrebbe effettivamente dipendere unicamente dalla differente capacità delle organizzazioni di svolgere un'attività analoga.

1.2.4 Trasparenza ed accountability

Le possibilità di miglioramento che derivano dall'armonizzazione, in termini di affidabilità e confrontabilità dell'informazione contabile, vanno a beneficio della misurazione della performance e, il più delle volte, si traducono in incrementi di trasparenza e benefici per l'accountability. L'aumento della trasparenza e i conseguenti benefici per l'accountability sono motivazioni di prim'ordine nell'ambito di un processo di armonizzazione dell'ordinamento contabile pubblico (Adamo, 2001: 148). Una più profonda e completa comprensione dell'attività interna, unita alla possibilità di confronto con altre organizzazioni analoghe, garantisce, a tutti i soggetti interessati, la migliore comprensione sul modo in cui le risorse affidate all'organizzazione pubblica sono state da questa impiegate per erogare servizi.

Nella valutazione dell'impatto della trasparenza e dell'accountability, ci poniamo all'esterno dell'organizzazione di riferimento, nella prospettiva di tutti gli stakeholders interessati a vario titolo all'attività che questa svolge. Dicevamo che tutto quanto fatto a beneficio degli altri aspetti sopra considerati ha un impatto positivo in termini di trasparenza in generale ed accountability in particolare.

Conviene allora domandarci quali aspetti risulti opportuno considerare per assicurarsi il risultato migliore anche in questo caso. Nel parlare di trasparenza, come vedremo tra qualche riga trattando di accountability, assumono una certa rilevanza gli interessi di cui si fanno portatori, da un lato, il soggetto che deve divenire maggiormente "trasparente" e, dall'altro, gli innumerevoli interessati all'attività del primo.

Concentriamoci sull'organizzazione di cui va accresciuta la trasparenza; il suo primo interesse, istintivo potremmo dire, è la riservatezza. Posto

che nel presente lavoro ci occupiamo di aziende pubbliche, l'interesse che queste hanno per la riservatezza non va considerato dal punto di vista del pericolo per la competitività. Potremmo anzi dire che, quest'ultima, può andare a beneficio della trasparenza; palesare l'attività e la performance altrui spinge ad eguagliare (se non a superare) la performance delle organizzazioni migliori o, comunque, apprendere anche dall'esperienza delle organizzazioni meno performanti. Nel settore pubblico, la competitività va quindi intesa in senso costruttivo, come affermato in seno ad alcune correnti del New Public Management. Riguardo alla New Public Governance, la comunicazione verso l'esterno andrebbe addirittura favorita in ogni modo, in quanto solo così è possibile coinvolgere il maggior numero di attori sociali nel perseguimento delle linee guida stabilite dall'amministrazione pubblica. L'armonizzazione è un processo intrinsecamente destinato a ridurre le barriere che si creano tra le organizzazioni poiché risolve le eterogeneità, le quali costituiscono i principali fattori che rinforzano dette barriere. Per questo, nella progettazione del processo di armonizzazione, non è così determinante individuare obiettivi specifici di trasparenza ed accountability. Nel momento in cui si individuano obiettivi di miglioramento delle attività di aggregazione o quelle di confronto dei valori, come ci proponiamo in molti frangenti del presente lavoro, essi consentiranno non trascurabili benefici anche per la trasparenza e l'accountability.

L'unico approfondimento, che è bene proporre in questa sede, riguarda il linguaggio, soprattutto in termini di maggiore o minore complessità di espressione. L'occuparci di tale aspetto ci porta prima di scegliere quali siano gli obiettivi o gli strumenti migliori o la migliore formulazione di norme, regole e principi; anche tali ulteriori aspetti dovranno essere considerati, ma in un secondo tempo.

La problematica del linguaggio è pervasiva e, perciò, va sempre tenuta in adeguata considerazione per ogni area della gestione. Nel settore

pubblico questo è ancor più vero, perché è difficile (o addirittura opportunistico) circoscrivere i destinatari delle informazioni sull'attività pubblica. L'ottimo sarebbe che tutti avessero la possibilità e la capacità di comprendere correttamente ogni cosa, ma questo è evidentemente utopistico. Nel processo di armonizzazione non ci possiamo che accontentare di livelli successivi di miglioramento, aspettandoci che qualche opportunità ulteriore possa emergere dal contesto. Pensiamo, ad esempio, alle possibilità offerte dall'informatica e dalla rete, in termini di capacità di raccolta ed elaborazione dei dati e comunicazione e interazione con la vasta platea di stakeholders di un'azienda pubblica.

Una soluzione che possiamo riscontrare nella pratica è quella che potremmo definire di "progressività" nell'informazione. Non è una progressività opportunistica, che nasconde le informazioni scomode da rivelare a seconda dei destinatari delle stesse; si pone, piuttosto, nella prospettiva del destinatario. Vengono nascoste, infatti, solo le informazioni non rilevanti, cercando di fornire quelle rilevanti nel modo più semplice possibile. Chi ha la capacità di comprendere tale livello di complessità ha garanzia di accesso all'informazione, senza che possa invocarsi il "dolo" dell'organizzazione pubblica nella presentazione selettiva delle informazioni.

Quanto abbiamo appena proposto non è sicuramente semplice da realizzare. L'armonizzazione ci abitua, però, a pensare in termini di principi e regole generali; si ferma a un livello minimo di dettaglio, lasciando spazio alla profondità e alla complessità che si riterrà opportuno adottare. Dobbiamo ritenere sufficiente, primariamente a beneficio della trasparenza e dell'accountability, statuire determinati principi e alcune definizioni per avere garanzia che la razionalità delle persone le spinga ad utilizzare un linguaggio, in tutti i suoi aspetti, più semplice possibile.

1.3 Esperienze internazionali

1.3.1 Armonizzazione e New Public Management

Facendo tesoro delle considerazioni fatte sinora, possiamo addentrarci in ulteriori fenomeni specifici del settore pubblico. Abbiamo già osservato come la globalizzazione, fenomeno oggi di eccezionale intensità, generi contatti sempre più stretti tra realtà molto diverse e distanti. Questo è senz'altro sempre più vero per le aziende private, ma altrettanto dovrebbe esserlo riferendoci alle aziende e alle amministrazioni pubbliche. Queste ultime sono legate allo Stato del quale pongono in essere le funzioni e, quindi, sono parte di una "macro-organizzazione" che necessariamente ha contatti trasversali con le restanti realtà, pubbliche e private, nazionali e internazionali¹⁴. Però, proprio all'interno delle aziende pubbliche, entità complesse e storicamente caratterizzate da alcuni fenomeni peculiari (come l'autoreferenzialità), la stessa distanza e la diversità, nei modi, nei metodi e nei valori, si possono manifestare anche all'interno della singola organizzazione considerata (Soverchia, 2008: 59 e ss.). Ci riferiamo qui ai singoli uffici diversi, all'interno di una stessa amministrazione o azienda, divisi da barriere che possono essere abbattute solamente con un'adeguata trasparenza e collaborazione. L'armonizzazione contabile può costituire un utile strumento per garantire questo, sebbene la sua area d'intervento non sia usualmente quella interna all'organizzazione, bensì l'ambiente costituito da organizzazioni diverse. Naturalmente la distinzione, tra interno ed esterno dell'organizzazione, dipende dalla definizione che diamo di organizzazioni e di ambiente e la conseguente identificazione delle une e dell'altro.

Dobbiamo, anzitutto, tener presente l'ampiezza e l'eterogeneità di funzioni, spesso notevoli, che caratterizzano le amministrazioni pubbliche, per non parlare della "macro-organizzazione" Stato nel suo

¹⁴ Si consideri, in particolare, quanto afferma Osborne (2010: 19 e ss.).

complesso. Possiamo distinguere due tipi di eterogeneità da poter affrontare con un processo di armonizzazione:

- a. orizzontale: tra entità (organizzazioni) diverse o tra enti diversi dello stesso livello istituzionale; nel primo caso si parla di eterogeneità orizzontale esterna, nel secondo di eterogeneità orizzontale interna;
- b. verticale: tra livelli istituzionali diversi.

L'eterogeneità che vogliamo affrontare si estende contemporaneamente a entrambe le dimensioni testé definite ed è quella tra le regole contabili, utilizzate per rappresentare lo svolgimento dell'attività di aziende ed amministrazioni pubbliche.

La contabilità, pur nel senso limitato di registrazione sistematica di entrate e uscite di risorse pubbliche, esiste da molto tempo nelle aziende pubbliche, che nel presente lavoro intendiamo nell'ampia accezione comprendente tutti gli enti, territoriali e non, appartenenti, controllati o partecipati dallo Stato (vedere, ad es., Broadbent e Guthrie, 1992). Anche nel nostro Paese, il movimento globale di riforma del settore pubblico conosciuto con il termine di New Public Management¹⁵ ha spinto verso un crescente avvicinamento delle aziende pubbliche alle aziende private, non ultimo nella concezione della contabilità (Galera e Bolivar, 2007). Quest'ultima, anche nel settore pubblico, non è più essenzialmente destinata alla rendicontazione ex post di quanto avvenuto, o alla programmazione e autorizzazione ex ante, secondo una logica sostanzialmente incrementale. Essa diventa invece un'infrastruttura informativa ricollegata a tutte le aree aziendali (Laughlin, 1987), in grado di supportarle in ogni aspetto e funzione, da quelle politiche e decisionali a quelle amministrative e gestionali. In tale ottica, i documenti che forniscono un resoconto complessivo dell'attività rappresentata, assumono un ruolo quasi residuale, seppur molto

¹⁵ Tra i molti autori che hanno trattato il tema si vedano, in particolare: Torres (2004); Hood (1991 e 1995); McLaughlin et al. (2002); Anselmi et al. (2012: 54).

importante (in primis a beneficio dell'accountability), nel senso di esser utili alla sintesi dell'attività svolta nelle diverse aree aziendali, più che al controllo di questa.

La rendicontazione ex-post, con tutti i possibili utilizzi che ne possono derivare, è l'ultimo step del processo di contabilizzazione delle operazioni aziendali e quello a maggior rilevanza esterna, oltre che interna. Essa, perciò, è il primo aspetto sul quale, storicamente, l'armonizzazione è stata chiamata ad intervenire, per garantire, evidentemente, la trasparenza e la chiarezza delle informazioni sulla gestione a beneficio della più ampia platea di stakeholders, sia interni che esterni. Consideriamo, per un momento, l'esperienza del settore privato. I principi contabili redatti a partire dagli anni '70, per essere impiegati a livello internazionale, risultarono essenzialmente legati all'armonizzazione dei report delle aziende, a beneficio degli investitori, che li utilizzavano per le proprie decisioni finanziarie. Risultavano, invece, scarsamente utili per i manager.

Il settore pubblico, grazie all'azione del New Public Management, ha compreso l'importanza di utilizzare la contabilità in senso ampio, per tutte le molte funzioni che è in grado di assolvere. Non volendoci distanziare troppo dagli scopi del presente lavoro, tra le diverse direttrici di cambiamento emerse nel NPM, segnaliamo l'auspicata introduzione della contabilità per competenza (Christiaens et al., 2010: 538). Essa dovrebbe consentire ai rendiconti pubblici di collegare con maggior precisione l'ammontare di risorse impiegate alla quantità e qualità dei servizi erogati e, quindi, al valore pubblico prodotto a beneficio della comunità. Questo rende maggiormente comprensibile e confrontabile la performance delle aziende pubbliche. A maggior ragione, sarebbe auspicabile estendere l'impiego della contabilità, in termini di competenza economica oltre che finanziaria, alla programmazione e al controllo concomitante della gestione.

Non mancano critiche, anche aspre, riguardo all'introduzione della competenza economica (Anthony, 2000), tanto che la Commissione Europea stessa, per fare un esempio, ha mantenuto attivo un sistema di contabilità finanziaria. Coloro che ne sono a favore, invece, affermano che la contabilità per competenza, soprattutto economica, sia l'unica in grado di consentire la valutazione della performance o, quantomeno, di stabilire l'economicità della gestione. In effetti, posto che lo scopo dichiarato della contabilità economica è quello di attribuire ricavi e costi secondo l'effettivo momento di partecipazione all'attività, essa risulta sicuramente orientata a individuare la performance che i processi contabilizzati sono in grado di esprimere. Altrettanto vero è che il criterio di competenza finanziaria è utile per altre funzioni, in primis l'autorizzazione e il controllo della spesa (Ellwood, 2003: 114). Tale criterio risulta, tendenzialmente, slegato dalle decisioni e dalle capacità delle persone relativamente all'attività di cui sono responsabili; esso risulta, invece, più adatto a qualificare il comportamento rispetto ai vincoli od obiettivi di spesa (o entrata) assegnati. La contabilità finanziaria non sembra in grado di dimostrare la correttezza delle scelte sull'assegnazione di risorse scarse, se non in termini di sostenibilità finanziaria della gestione; essa non è propriamente in grado di fornire indicazioni utili sulla performance della gestione passata, né tantomeno su come poter intervenire a beneficio di quella futura.

Possiamo notare che la necessità di attuare un processo di armonizzazione contabile può risultare meno sentita, laddove permanga una contabilità solamente finanziaria; in quest'ultima, infatti, la soggettività (tra i principali "generatori di disarmonia") trova uno spazio decisamente ridotto. Al pari, anche l'utilità di effettuare confronti tra realtà differenti è meno avvertita, rispetto a quella che invece si rinviene impiegando la contabilità economica. Gli aspetti valutabili operando un confronto dal punto di vista finanziario sono, infatti, piuttosto circoscritti rispetto a quelli rilevabili mediante la contabilità economico-

patrimoniale. Pensando, ad esempio, all'approfondimento nell'analisi economica permesso dalla contabilità analitica, non sarebbe facilmente ipotizzabile uno strumento in grado di garantire un analogo aumento di capacità informativa nell'ambito della contabilità finanziaria. Ecco i motivi per cui, trattando dell'introduzione di strumenti e logiche propri delle aziende private, risulta conveniente potenziarli ed aumentarne l'affidabilità, anche nel settore pubblico, mediante un processo di armonizzazione.

Posto che tra gli scopi principali dell'armonizzazione possiamo individuare l'aumento della confrontabilità della performance tra aziende diverse, l'impiego della contabilità per competenza (senza la distinzione tra finanziaria ed economica) richiede, necessariamente, un processo di armonizzazione contabile. Le aziende, nella rappresentazione delle operazioni che pongono in essere, devono essere spinte a collocarle temporalmente secondo criteri comuni; così facendo, si garantisce una rappresentazione dell'attività individuale coerente rispetto a quella degli altri attori del contesto di riferimento, funzionale ad operare il confronto tra le capacità decisionali e tra le conseguenti performance.

Nella stessa direzione orienta l'adozione del criterio del fair value, in ossequio alle spinte presenti in tal senso nel NPM, in quanto fornisce un denominatore comune, che consente l'omogenea valutazione delle risorse disponibili nell'azienda (Barlev e Haddad, 2007: 495) anche rispetto alle altre aziende. Piuttosto che cristallizzare il valore di una certa risorsa nel tempo (ad esempio al momento della sua acquisizione), il criterio del fair value prevede di aggiornarlo, per rispecchiare quello posseduto al momento in cui la valutazione stessa è effettuata. Questo criterio, combinato con quello della competenza, consente di fornire una rappresentazione dell'organizzazione aziendale più aderente alle capacità di questa e alle contingenze nelle quali tali capacità sono chiamate ad esprimersi. Potrebbe obiettarsi che il fair value tende a

differenziare i valori tra aziende diverse; in realtà, ribadiamo, consente di aumentarne la confrontabilità, posto che, nel caso fossero assegnati forzatamente criteri comuni di rilevazione, verrebbe distorta la rappresentazione della realtà.

Tra i molteplici aspetti caratterizzanti il movimento di riforma del New Public Management, a rilevanza non strettamente contabile, ma ugualmente interessanti in una prospettiva di armonizzazione, troviamo l'aumento dell'autonomia tra le organizzazioni e la conseguente responsabilizzazione. Questo è un obiettivo che viene perseguito sia tra organizzazioni diverse, sia al loro interno tra le aree funzionali ed i rispettivi manager. Autonomia non significa indipendenza o distinzione assoluta. Senza approfondire, in questa sede, l'inevitabilità delle reciproche dipendenze o l'importanza della collaborazione, ribadiamo che non avrebbe senso operare l'armonizzazione contabile se, all'autonomia perseguita dal NPM, non si accompagnasse l'enorme rilevanza:

- a. in senso orizzontale del confronto tra le performance delle unità o organizzazioni autonome;
- b. in senso verticale della performance complessiva di dette unità o organizzazioni.

L'importanza del processo di armonizzazione si scorge, inoltre, constatando che, all'aumentare della responsabilizzazione, cresce proporzionalmente l'interesse alla misurazione della performance individuale, nonché l'interesse per il confronto tra le performance espresse da ognuna delle organizzazioni parte del sistema.

La responsabilizzazione può esservi, infatti, solo se c'è la possibilità di esprimere, nel modo ragionevolmente più corretto, un giudizio sull'operato per il quale si è responsabili. La possibilità per il soggetto controllato di agire sulle leve che determinano il proprio operato (e il conseguente giudizio dei responsabili di livello superiore) può dipendere enormemente dalla attendibilità dei valori ricavabili dal

sistema informativo aziendale, tanto più nell'azienda pubblica. Analogamente, il giudizio sulla performance dell'intera organizzazione può avvenire se il sistema informativo è in grado di fornire valori attendibili e confrontabili sulla performance propria e quella delle altre organizzazioni.

Abbiamo già trattato l'importanza dell'armonizzazione ai fini del confronto della performance; qui ci basta sottolineare il fatto che esistono (e possono, quindi, essere individuati) molti strumenti e metodi per migliorare la confrontabilità e la bontà intrinseca dei valori che il sistema informativo è in grado di generare. Tali valori sono alla base del controllo e della valutazione della gestione e, ancor prima, della sua pianificazione e programmazione. Concludiamo, perciò, dicendo solamente che l'armonizzazione, come vedremo in concreto nel capitolo riguardante la riforma in atto in Italia, agisce ad ampio spettro per quanto riguarda gli aspetti del New Public Management.

1.3.2 Armonizzazione e New Public Governance

La New Public Governance rappresenta un'evoluzione del New Public Management. Tra le molteplici novità proposte, possiamo sottolineare il fatto che, recuperando le peculiarità dell'azione delle aziende pubbliche, ne ridefinisce il ruolo. L'obiettivo è quello di potenziare le funzioni di coordinamento e promozione, riducendo le aree in cui attualmente è prevista la fornitura diretta dei servizi¹⁶. L'idea alla base di questo tipo di ragionamento è che l'attività degli enti pubblici dovrebbe essere supportata proattivamente da tutti gli attori sociali, massimizzando così l'utilità complessivamente generata.

L'approccio appena delineato rende palese l'utilità dell'armonizzazione; dei benefici che quest'ultima apporta al coordinamento abbiamo già trattato. Con riguardo alla promozione dell'attività di soggetti esterni, benefici non trascurabili si ottengono accrescendo la trasparenza e

¹⁶ Si vedano, in proposito, Osborne e Gaebler (1992) e Osborne (2010).

avendo la possibilità e la capacità di formulare un adeguato sistema di obiettivi condiviso. In favore della "capacità" menzionata l'armonizzazione non può far molto se non in termini di apprendimento. Quest'ultimo può avvenire solo se viene prima garantita la "possibilità" di creare un sistema coerente di obiettivi, cosa che l'armonizzazione può supportare adeguatamente. Quest'ultima è in grado di aiutare ad accrescere la confrontabilità di realtà differenti, rispettandone le eterogeneità; abbiamo visto che questo agevola la rappresentazione delle attività (comportamenti) poste in essere da tali realtà. Analogamente, può migliorare la capacità di assegnare dei comportamenti desiderati o, altrimenti detto, degli obiettivi che siano compatibili con la realtà in cui devono essere applicati.

Per approfondire quanto abbiamo appena evidenziato, può tornare utile considerare le due forme di eterogeneità, orizzontale e verticale, collocando, però, l'organizzazione in un contesto nel quale "convive" con una molteplicità di attori diversi. Concentriamoci su tale convivenza, posto che dei due tipi di eterogeneità abbiamo già parlato. Risulta doveroso premettere che, in questa sede, non considereremo i possibili rapporti di competizione in quanto, posto il nostro interesse per le aziende ed amministrazioni pubbliche, l'individuazione degli stessi rischia di essere artificiosa e fuorviante. Il benchmarking può essere stimolante, come abbiamo visto, ma l'obiettivo è comunque quello del miglioramento collettivo, per cui, i rapporti che legano i soggetti, vanno comunque considerati in ottica cooperativa più che competitiva.

Passando alle funzioni che le diverse organizzazioni nel contesto svolgono rispetto all'azienda o amministrazione di riferimento, queste possono essere analoghe, parallele, oppure complementari. Considerare l'eterogeneità diventa molto importante nel momento in cui si deve portare alla coordinazione e cooperazione tutte le tipologie di organizzazioni citate, caratterizzate da una varietà di rapporti e funzioni da noi solamente accennati. Questo è tra gli scopi principali

della New Public Governance; altrettanta cura va però posta a non sminuirne le rispettive autonomie, come si cura di garantire l'armonizzazione (confrontare il concetto di "comunità" di Gardner, 1991).

Possiamo fare un'ulteriore considerazione. L'armonizzazione, quando interviene nell'ambito della riforma orientata alla governance pubblica, deve spingersi ben oltre la contabilità o altri strumenti del sistema informativo aziendale. Intendiamo dire che l'armonizzazione deve, in particolar modo in questo caso, conformare i comportamenti alla sintonia e alla coordinazione; essa può e, in certa misura, deve realizzarsi mediante strumenti che favoriscano l'adeguamento spontaneo (ad esempio mediante mutuo adattamento). Sono proprio le esperienze reciproche tra tutti i soggetti coinvolti, a spingere ognuno a creare i presupposti per agire in modo sinergico con tutte le controparti coinvolte nell'azione comune. Ovviamente, non può mancare l'appropriato intervento dell'ente centrale coordinatore di tale azione congiunta; quest'ultimo dovrebbe preferire strumenti di armonizzazione di natura più informale rispetto, ad esempio, a quelli utilizzati per l'armonizzazione interna della pubblica amministrazione (si veda ad esempio l'esperienza italiana nel terzo capitolo del presente lavoro).

L'organizzazione interna dello Stato è più orientata verso il meccanismo di coordinamento della gerarchia, per cui prassi, regole o norme (di natura non necessariamente legislativa, comunque) possono costituire strumenti più efficaci ed efficienti di armonizzazione. Con i soggetti esterni, invece, le pubbliche amministrazioni sono legate in un network mediante una considerevole varietà di rapporti: dominanza diretta, collaborazione oppure supporto spontaneo e volontario all'attività istituzionale. Questo implica che anche gli strumenti di armonizzazione devono avere un'adeguata varietà e flessibilità.

I sistemi informativi utilizzati dalle diverse organizzazioni (interne ed esterne all'insieme rappresentato dalle aziende pubbliche e dai rispettivi

comportamenti) devono essere modellati dal processo di armonizzazione contabile, per poter essere in grado di rappresentare l'andamento delle attività dell'intero complesso dei soggetti coinvolti, oltre a quello delle singole realtà individualmente considerate. Non manca dottrina che sottolinei il ruolo dei sistemi informativi (e dei sistemi contabili in particolare) nel modellare il comportamento e le relazioni tra i soggetti (tra gli altri, Kurunmäki et al., 2011), anche nell'ambito di una prospettiva di network (Powell, 1990); si tratta, in sostanza, dell'innovazione contabile intesa come cambiamento sociale (Nowak, 2008). Questa capacità di influenzare il comportamento avvalorava quanto dicevamo e diremo a proposito dei benefici che l'armonizzazione può fornire all'attività di definizione ed assegnazione di obiettivi a realtà diverse. Proprio il miglioramento del sistema informativo, dei suoi indicatori, valori e, in ultima analisi, delle leve decisionali con essi fornite garantisce il conseguente miglioramento del sistema degli obiettivi per tutti i soggetti coinvolti.

Per concludere le nostre brevi considerazioni sulla prospettiva di public governance, citiamo uno strumento molto utile per elaborare un quadro complessivo della gestione e, in parte, della performance dei soggetti coinvolti: il bilancio consolidato, già adottato nell'ambito delle aziende ed amministrazioni pubbliche di molte nazioni¹⁷. Rimandiamo al secondo capitolo per alcune considerazioni sull'esperienza in essere nel nostro Paese, a livello di enti locali.

1.3.3 Standard setters e principi contabili internazionali

Nel presente paragrafo, più che prendere in considerazione le singole norme di comportamento contabile definite nel corso del tempo, o quelle che dovrebbero essere individuate per perseguire l'armonizzazione, tentiamo di individuare quali sono i soggetti e i metodi

¹⁷ Per una trattazione del ruolo e dell'utilità del bilancio consolidato si veda, tra gli altri, Walker (2009).

che essi impiegano per una corretta definizione delle norme contabili stesse.

In particolare, vogliamo fare qualche considerazione sull'origine dei cosiddetti "standard setters" internazionali, organizzazioni incaricate di analizzare le problematiche contabili, per individuare metodi, principi e regole, la cui osservanza consente a tutte le aziende (private o pubbliche) di garantire un adeguato grado di affidabilità e confrontabilità dei propri dati contabili.

Alcuni autori (ad es. Burchell et al., 1980: 7) vedono l'origine di tali organizzazioni nella progressiva istituzionalizzazione della contabilità, ossia nella crescente importanza e pervasività assunte da quest'ultima; essa è in grado di plasmare le conoscenze e le pratiche aziendali, secondo un ordine predeterminato ma flessibile. Le professionalità venutesi a creare nel corso del tempo, per gestire tale componente fondamentale delle organizzazioni, hanno acquisito una crescente autonomia nel modellare le regole che disciplinano la materia contabile (Stone, 2008, sul ruolo degli organismi internazionali). Gli organismi statali di controllo (ad es. la SEC negli Stati Uniti) e gli stessi legislatori, dal canto loro, hanno tacitamente tollerato tale progressiva autonomia, posto che la complessità del fenomeno e la flessibilità di cui esso necessita hanno reso sempre più inadeguati gli strumenti normativi statali, persino nei Paesi di common law e di tradizione contabile anglosassone (si tenga presente anche quanto abbiamo già detto al riguardo) più abituati a norme di principio e prassi consolidate anziché a norme imperative.

I professionisti della materia contabile cui abbiamo fatto cenno, dal canto loro, hanno approfittato di tale tolleranza per creare degli organismi, prima nazionali poi internazionali, per analizzare appunto la complessa materia contabile e garantire uniformità ma anche, dove necessario, diversità di trattamento (si consideri, ad esempio, il principio del fair value).

Nel settore pubblico, di cui il presente lavoro si occupa, l'organismo internazionale di riferimento per elaborare degli standard condivisi è l'International Federation of Accountant (o IFAC). Tale organizzazione non governativa, con sede a Ginevra, ha istituito al proprio interno l'apposito International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB), che si occupa di elaborare principi contabili specifici per il settore pubblico (gli IPSAS). Come osserva qualcuno (fra gli altri, Jones, 2007: 101), il problema è che gli standard sono elaborati da professionisti, i quali, solitamente, non sono più coinvolti nella prassi contabile trattata o non sono più in stretto contatto con gli utilizzatori degli standard stessi. Questo poteva essere vero qualche anno fa, oggi invece, grazie alle potenzialità delle tecnologie IT, viene sempre più spesso data la possibilità di inviare i propri feedback, sia precedenti all'emanazione di uno standard (grazie alla libera consultazione della bozza e di altri documenti preparatori e di riferimento) che successivi e in itinere rispetto alla sua implementazione. Ovviamente, tale possibilità è tanto più efficace quanto più si cerchi, al contempo, di selezionare o aggregare le tipologie di utilizzatori, affinché le critiche da vagliare, positive o negative, non siano in numero eccessivo, o di qualità non adeguata per aversi un processo di critica costruttivo. L'IPSASB utilizza come base di partenza per l'elaborazione di propri principi gli IAS e IFRS già elaborati dallo IASB (Christiaens et al., 2010: 540).

Oltre a quanto già detto sulla natura degli standard setters, di sicuro e rilevante interesse ai nostri fini è la pratica, condivisa sia a livello internazionale che nazionale, di elaborare i cosiddetti Conceptual Framework (Adamo, 2001: 90). Questi ultimi sono documenti nei quali sono contenuti i principi e le definizioni fondamentali della materia contabile; in particolare tali documenti sono utilizzati dagli standard setters stessi per elaborare i principi contabili. Risulta difficile, come afferma qualche autore¹⁸, parlare di professionalità e responsabilità se

¹⁸ Si vedano, tra gli altri Walker (2003: 341) e Newberry (2003: 326 e ss.).

non si sono stabilite le definizioni fondamentali della materia. Far ordine e dare una definizione condivisa agli elementi basilari e agli strumenti impiegati per trattarli sono sicuramente delle attività di una certa importanza quando, come nel nostro caso, si vuole affrontare un processo di armonizzazione. In effetti, solo individuando la natura e il significato preciso degli elementi che si intende armonizzare e i meccanismi fondamentali che li governano, si può arrivare a intervenire efficacemente sugli stessi. Utilizzare un linguaggio e una cultura condivisi è fondamentale per riuscire a fare tutto ciò.

La prima organizzazione internazionale ad adottare un Conceptual Framework fu il FASB (Financial Accounting Standards Board; Wolk et al. 2008: 223 e ss.), con sede negli Stati Uniti, nel 1985; l'allora IASC (International Accounting Standard Committee), con sede invece in Inghilterra, adottò formalmente un analogo documento nel 1989, con la denominazione Conceptual Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. Tra gli obiettivi dichiarati dallo IASC nella formulazione del proprio Conceptual Framework troviamo:

- a. rivedere gli standard in essere per ridurre il numero dei trattamenti contabili ammessi per una stessa fattispecie;
- b. sviluppare nuovi standard internazionali;
- c. assistere i diversi standard setters nazionali nel formulare propri standard coerenti con quelli internazionali.

Ritroviamo, nel breve elenco appena proposto, alcuni elementi trattati nel presente primo capitolo. A partire dal mese di luglio del 2006 le due organizzazioni internazionali (il FASB e lo IASC, già divenuto IASB, International Accounting Standards Board, nel 2001) hanno unito i propri sforzi per addivenire a un framework comune e, di qui, conciliare i principi contabili emanati dalle due organizzazioni stesse nel corso degli anni (Kaminski e Carpenter, 2011, per un confronto tra i due Framework). Questo ha creato, senza dubbio, una comunità più forte di intenti ma, al contempo, un'aggregazione di soggetti influenzati dalla tradizione

anglosassone, che già nel passato aveva portato all'elaborazione di standard orientati soprattutto verso tale tradizione. Questo ha forti evidenze nelle più recenti riforme della contabilità pubblica, come vedremo anche nei capitoli successivi, trattando della riforma in essere in Italia.

Uno fra i primi punti su cui le due organizzazioni hanno dovuto trovare l'accordo è stato l'utilizzo cui è destinata l'informazione contabile, la generazione e la gestione della quale è l'oggetto principale dei framework e dei principi o standard contabili che a questo si ispirano. In altre parole, è necessario individuare gli utilizzatori dell'informazione contabile e gli interessi dei quali sono portatori (condurre un'analisi dei principali stakeholders coinvolti, se vogliamo).

Storicamente, il principale criterio di utilizzo dell'informazione contabile è stato quello dell'utilità decisionale per gli shareholders, coloro i quali apportano il capitale di rischio nell'impresa e i più interessati all'andamento gestionale della stessa. Tale orientamento si nota anche guardando alle organizzazioni internazionali; esse sono collocate in Paesi di tradizione anglosassone nei quali, data l'estrema estensione dei mercati azionari, gli investitori possono, almeno teoricamente, costituire un'ampia parte dei soggetti (esterni) interessati alla gestione aziendale. Diverso è il discorso nei Paesi di tradizione continentale nei quali i principi e la normativa sono storicamente destinati alla tutela dei creditori (apportatori di capitale di debito), dei terzi e alla tassazione del reddito prodotto.

Non v'è dubbio che l'utilità decisionale, intesa in modo più generale, sia un criterio estremamente valido, soprattutto a fini pratici, per guidare i sistemi di produzione e gestione dell'informazione contabile. Il problema piuttosto evidente è l'estrema soggettività che discende dall'applicazione del criterio dell'utilità decisionale; infatti, quest'ultima varia da soggetto a soggetto e l'unica opportunità per ridurre le possibili

definizioni di utilità decisionale è aggregare gli utilizzatori in gruppi quanto più omogenei e tener conto delle comuni esigenze informative. Tuttavia, già nel recente passato, è stato individuato un criterio alternativo a quello dell'utilità decisionale, di notevole importanza soprattutto nel settore pubblico, ossia il criterio dell'accountability (Ijiri, 1983). Tale criterio contrappone due soggetti:

- a. chi produce o fornisce l'informazione contabile (accountor);
- b. chi utilizza l'informazione contabile (accountee).

Come accade nella tipica relazione di accountability, l'accountor deve dar conto all'accountee del proprio operato e verso quest'ultimo è responsabile. Secondo il criterio dell'utilità decisionale, l'informazione dev'essere coerente con un certo utilizzo della stessa ed, estremizzando il criterio, possiamo ritenere che più informazione sia preferibile rispetto a meno informazione, indipendentemente dall'utilizzo cui è destinata (cosiddetto "criterio di efficienza"). Nel criterio dell'accountability, invece, l'obiettivo è garantire un sistema informativo capace di assicurare, per quanto è possibile, l'affidabilità ed obiettività dell'informazione fornita.

Oltre a quanto abbiamo appena osservato, il modello dell'accountability si differenzia da quello dell'utilità decisionale in quanto il rapporto tra i soggetti coinvolti non è unidirezionale, cioè da chi deve fornire l'informazione a chi ha il diritto di riceverla; esso è bidirezionale, ossia tiene conto degli interessi portati da ognuna delle due parti coinvolte. L'accountability, nel fornire le informazioni, va oltre il criterio di efficienza accennato; quest'ultimo stabilisce che possa essere fornita qualsiasi informazione purché l'onere per ottenerla sia inferiore al beneficio che se ne ricava. Il criterio proposto dall'accountability, invece, è quello della rilevanza, per cui l'obbligo di fornire l'informazione posto in capo all'accountor trova il proprio limite nel momento in cui la rilevanza dell'informazione per l'accountee è giudicata minore rispetto al diritto alla segretezza vantato dall'accountor.

Un terzo soggetto viene definito come intermedio nella relazione tra accountant ed accountee: l'accountant, chiamato a garantire trasparenza ed imparzialità nella rilevazione degli eventi di gestione, nel rispetto dei diritti e doveri di entrambe le parti (Ijiri, 1983: 76).

Non approfondiremo oltre il tema dell'accountability; facciamo solamente cenno a come essa si attagli al tema dei Conceptual Framework e dei fondamenti della contabilità per l'elaborazione di norme contabili condivise. In particolare, l'accountant (coincidente o meno con l'accountor) ha due strumenti con cui procedere alla rilevazione e comunicazione dei fatti di gestione: rispettivamente, i record e i report. Manteniamo la terminologia anglossassone per evitare di ridurre eccessivamente il significato dei termini. I record costituiscono la rilevazione delle operazioni e la loro archiviazione nel sistema informativo contabile; i report sono invece il risultato delle attività di analisi e sintesi dei record, la quale mira a rendere questi ultimi utilizzabili ad altri fini (ad esempio, conoscenza, decisione, ...). L'utilità della distinzione tra i concetti di record e report si ha nel fatto che gli strumenti e i metodi (ad esempio quelli funzionali all'armonizzazione contabile) pensati per l'uno, difficilmente sono validi per l'altro. Infatti, i record devono essere quanto più possibile obiettivi, nonché essere adatti al maggior numero possibile di utilizzi; i report, invece, sono inevitabilmente di natura specifica, in quanto influenzati dallo scopo per cui sono elaborati. L'armonizzazione contabile è stata sinora focalizzata sui report, pur nel tentativo di modificare strumenti e metodi relativi ai record.

Entrambi gli strumenti ed i relativi momenti di impiego dovrebbero essere, invece, oggetto dei Conceptual Framework e dei principi contabili internazionali (Ijiri, 1983: 76). Progettare criteri, principi e metodi per garantire obiettività e verificabilità di tali strumenti e del sistema informativo contabile nel suo complesso, a beneficio di tutte le parti in causa, pur rispettando la diversa funzione di ogni strumento,

risulta un obiettivo preferibile rispetto a focalizzarsi sulla sola utilità decisionale del sistema stesso, inevitabilmente a beneficio di uno o alcuni dei soggetti coinvolti.

Concretamente, nessun Conceptual Framework definisce oggi precisamente il concetto di accountability. Prendendo ad esempio il Conceptual Framework dell'IPSASB (IPSASB, 2013: 26-74), l'accountability viene indicata come obiettivo dell'attività contabile, spesso affiancata al concetto di utilità decisionale. In verità tale framework, proprio per la particolarità del settore a cui si rivolge (quello pubblico, ricordiamo), evidenzia in più momenti la molteplicità di interessi in gioco e come sia necessario che le rilevazioni e i report contabili siano in grado di soddisfare le esigenze informative della più ampia platea possibile. Ecco allora che, nel framework dell'IPSASB, troviamo indicati i cosiddetti "General Purpose Financial Report" quale forma di comunicazione generalizzata a tutti i soggetti non destinatari di reportistica specifica da parte dell'azienda pubblica, con la correlata necessità di disciplinare le rilevazioni contabili per renderle in grado di generare tale molteplicità di report.

Per concludere queste poche osservazioni sulla natura e l'operato degli standard setters a livello internazionale, quali esempi pratici di considerazioni e realizzazioni del processo di armonizzazione contabile, possiamo evidenziare i due principali ostacoli che essi sono chiamati a superare (Carlson, 1997: 358 e ss.):

- a. la diversità tra gli Stati (nazionalismo), della quale abbiamo già trattato;
- b. la mancanza di autorità, ossia l'incapacità di costringere gli operatori contabili a seguire gli standard e i principi che emanano.

La mancanza di autorità può essere in parte risolta dimostrando la convenienza degli strumenti di armonizzazione proposti, in termini di rapporto costi-benefici (Carlson, 1997: 365), fornendo così un buon

motivo per intraprendere la strada dell'armonizzazione; si veda, ad esempio, quanto dicevamo considerando l'armonizzazione come investimento. Tenendo conto di questo, ciò che costituisce il maggior punto di forza di tali organizzazioni internazionali e nazionali è l'autorevolezza, nel senso di essere dotate di professionalità¹⁹; l'autorevolezza può divenire, quantomeno indirettamente, autorità nel momento in cui intervenga il riconoscimento normativo da parte di poteri formali come l'Unione Europea, i suoi Stati membri, gli ordini professionali o le associazioni di categoria. Questi ultimi soggetti sono chiamati a dare in tal modo un potente stimolo alle iniziative di armonizzazione portate avanti dagli standard setters internazionali (Christiaens et al., 2010: 540). Per quanto riguarda l'attività di standard-setting dell'IPSASB, essa ha fatto leva sull'autorevolezza guadagnata dagli IAS (Shil et al., 2009: 196 e ss.), sui quali i propri standard (gli IPSAS) si basano.

1.3.4 L'Unione Europea: vincoli, principi e opportunità

L'Unione Europea e, per essa, la Commissione Europea hanno il compito di utilizzare le risorse a propria disposizione, in quantità peraltro non indifferente, per creare valore pubblico a beneficio di una altrettanto enorme quantità di cittadini appartenenti a realtà tra le più varie. Proprio la quantità di risorse che la Commissione amministra e la vastità della platea di stakeholders coinvolti ci portano a ritenere particolarmente importante comprendere come la Commissione ha scelto di rendere conto della propria attività. L'armonizzazione in essere a livello comunitario, naturalmente, esula dai propositi del presente lavoro, ma vale la pena accennare alle scelte più importanti compiute in tal senso dalla Commissione ed ai principi che ha voluto far propri. L'importanza risiede nel fatto che l'operato delle organizzazioni comunitarie può costituire un modello autorevole, capace di dare impulso

¹⁹ Sull'importanza della professionalità si veda Adamo (2001: 55).

all'armonizzazione in ambito europeo; inoltre, la Commissione richiede espressamente l'impiego di specifici criteri e metodi per la redazione di alcuni dei documenti contabili nazionali, in quanto essa stessa dovrà poi utilizzarli (Adamo, 2001: 58). Un aspetto di particolare interesse, ai nostri fini, è la scelta compiuta dalla Commissione Europea di mantenere un sistema di competenza finanziaria, nel momento in cui ha deciso di introdurre un sistema di contabilità economico-patrimoniale. La Commissione ha aggiunto all'infrastruttura informativa preesistente un sistema di contabilità generale, il quale si avvia progressivamente a diventare interamente di competenza economica²⁰. Era previsto un apposito schema di riconciliazione (obbligatoriamente solo a partire dal 2008) per rendere evidente il passaggio dalle risultanze contabili in competenza finanziaria a quelle in competenza economica. La riconciliazione è soprattutto tecnica e, concretamente, non appare in grado di dare informazioni utili agli utilizzatori di tali documenti, in particolare ai decision-maker (Biondi, 2011: 21). Per la verità il rendiconto economico, introdotto dalla Commissione, appare eccessivamente aggregato per essere significativo nel palesare le criticità sull'andamento economico dell'Unione Europea nel suo complesso.

Sottolineare tale aspetto non è di poco interesse ai nostri fini in quanto ci fa capire come sia importante mantenere operante un sistema di rilevazione differente, pur nell'ambito di un processo di armonizzazione internazionale nel quale la Commissione stessa ha voluto inserirsi; al contempo, l'operato della Commissione costituisce un esempio importante per capire come, nonostante quanto appena osservato, risulti fondamentale l'introduzione della contabilità per competenza. Mediante quest'ultima è possibile riorganizzare i dati contabili diversamente rispetto alla contabilità finanziaria, consentendo di dare adeguato supporto al perseguimento di obiettivi di efficienza, efficacia,

²⁰ In tal senso: Biondi (2011: 32), Grossi e Soverchia (2011: 537) e (Jones, 2007)

trasparenza e accountability, come già abbiamo evidenziato (Grossi e Soverchia, 2011: 528).

Correttamente la Commissione Europea, pur nella condivisibile scelta di adeguarsi agli IPSAS, ha utilizzato la propria autonomia decisionale in modo da adattare gli standard contabili che le venivano proposti alle proprie particolari esigenze, salvaguardando così le proprie peculiarità. L'interesse della commissione per gli IPSAS è confermato dalla presenza, all'interno dell'IPSASB, di un proprio osservatore (Grossi e Soverchia, 2011: 536). Possiamo evidenziare un ulteriore aspetto riguardo l'interesse della Commissione Europea per l'armonizzazione. Nella propria attività deve trattare dati provenienti da ordinamenti contabili diversi, in primis per tradizione (anglosassone o continentale). Risulta importante, quindi, anche in ragione di semplice efficienza, l'impiego di dati quanto più affidabili e confrontabili sia possibile, così da non dover investire un'eccessiva quantità di risorse nell'adattamento ed interpretazione degli stessi.

Un notevole contributo nel garantire la confrontabilità dei dati a livello internazionale è dato dalla cosiddetta disciplina della contabilità nazionale; quest'ultima è di natura e valenza prettamente statistica ma, proprio per questo, è in grado di essere utilizzata per aggregare i dati e utilizzarli a fini decisionali (Jones, 2000; Jones, 2007: 104). Utilizzare una contabilità di tipo statistico a livello nazionale è probabilmente sconsigliabile in quanto si ha bisogno di valutazioni economiche precise sull'attività posta in essere dalle aziende ed amministrazioni pubbliche. Un apprezzamento sull'andamento di valori macroeconomici non sempre è sufficiente a far comprendere i bisogni che permangono nonostante l'attività posta in essere o quelli a cui, al contrario, è stata data soddisfazione. La contabilità nazionale, in altre parole, non è in grado di fornire adeguate informazioni sul raggiungimento delle missioni e, soprattutto, dei programmi stabiliti per ognuno dei livelli in cui l'amministrazione pubblica si struttura.

CAPITOLO SECONDO

2. L'ARMONIZZAZIONE IN ITALIA

La prima volta che in Italia è emerso il problema dell'armonizzazione o, quantomeno, dell'omogeneizzazione contabile è stato nella seconda metà dell'Ottocento (Soverchia, 2008: 58; Anselmi et al. 2009: 2), in particolare a seguito dell'unificazione politica della penisola. Da quel momento, infatti, Stati autonomi, ognuno con le proprie caratteristiche politiche, economiche e sociali, si sono uniti a formare un unico Stato, la cui attività veniva governata in modo accentrato e secondo regole gerarchiche piuttosto rigide. Osserviamo, anzitutto, che i problemi generati dall'unione di Stati molto diversi sono stati risolti, all'epoca, con lo strumento dell'omogeneizzazione: tutte le parti del sistema seguivano, sostanzialmente, medesime regole e applicavano i medesimi strumenti²¹. Il sistema informativo pubblico rappresentava realtà diverse in modo analogo, senza poter differenziare decisioni politiche e amministrative in ragione delle peculiarità concrete.

Tale sistema centripeto è rimasto invariato sino alla seconda metà del secolo scorso. L'opportunità, se non addirittura la necessità di preoccuparsi anche in Italia di armonizzazione contabile nelle aziende pubbliche, comincia a diventare piuttosto evidente alla luce della situazione di crisi attuale. Quest'ultima, in verità, secondo più di qualche autore (tra gli altri, Fissi et al., 2013: 505), ha solo accentuato e contribuito ad evidenziare i difetti già presenti nell'amministrazione della cosa pubblica e nella rappresentazione di questa. I difetti citati avrebbero, in effetti, radici piuttosto lontane. L'incertezza di alcune norme, l'eccessiva rigidità di altre e un generale debole raccordo tra politiche e azioni ai diversi livelli istituzionali hanno favorito il crearsi di incontrollabili situazioni economico-finanziarie negli enti pubblici di ogni livello.

Vedremo in questo capitolo come i principi di buona amministrazione (consolidatisi nel corso del tempo oppure emersi con nuovi assetti e

²¹ Si consideri quanto affermato in Anselmi et al. (2012: 58) i quali trattano dell'estensione della legge di contabilità del Regno di Sardegna a tutto il Regno d'Italia.

funzioni delle amministrazioni pubbliche) e la corrispondente evoluzione nei sistemi contabili permettano oggi di guardare al futuro con rinnovata consapevolezza. Tutti questi aspetti trovano un'adeguata sintesi nelle attuali normative, le quali prendono atto del percorso federalista recentemente intrapreso e orientano il sistema verso una crescente autonomia e responsabilizzazione delle amministrazioni periferiche. Tale orientamento va perseguito mediante obiettivi che vanno stabiliti facendo tesoro dell'esperienza teorica e pratica sinora maturata; in tal modo sarà possibile realizzare strategie ed azioni armonizzate, a partire dagli obiettivi decisi dall'Unione Europea, per discendere sino a quelli propri di ogni singolo comune italiano.

Il processo di armonizzazione ha trovato un primo solido pilastro proprio nella svolta in chiave strategica della contabilità pubblica, che in Italia ha avuto inizio a partire dagli anni '70. Alcuni autori (ad es. Pozzoli e Mazzotta, 2012: 75) affermano che il primo vero tentativo di armonizzazione nelle amministrazioni pubbliche si sia perseguito con strumenti e metodi d'intervento propri della contabilità nazionale (Jones, 2003). Un esempio di strumento destinato ad orientare la gestione delle amministrazioni pubbliche verso obiettivi comuni è il Patto di Stabilità Interno (in proposito, si veda Beltrami, 2012c).

Attualmente, il documento che rappresenta il cuore dell'attività di pianificazione statale è il Documento di Economia e Finanza (DEF). Alla luce di tale importante documento sono predisposti, infatti, il Programma di Stabilità e il Programma Nazionale di Riforma, i quali sono destinati alla Commissione Europea, affinché quest'ultima possa proporre le proprie raccomandazioni agli Stati membri e realizzare un'armonizzazione strategica estesa a livello comunitario (Minieri, 2013: 80 per uno sguardo alla programmazione a livello europeo). Dal DEF, alla luce delle raccomandazioni provenienti dalla Commissione Europea, originano poi la legge di stabilità e quella di bilancio, entrambe documenti che concretizzano la programmazione dell'attività politico-

economica dello Stato. In questi passaggi si può notare l'importanza di armonizzare l'intero sistema politico e strategico europeo.

La rilevanza che riveste oggi l'armonizzazione nella contabilità pubblica può essere evidenziata facendo un'ulteriore breve considerazione sulla recente evoluzione delle amministrazioni pubbliche italiane. La politica di accentramento perseguita in epoca fascista, che andava a rinforzare la naturale tendenza del governo monarchico, rimase pressoché inalterata nel periodo post-bellico. Istituzioni monolitiche, anche senza considerare quelle direttamente riferibili all'amministrazione dello Stato, quali l'INPS, le Ferrovie e le Poste sembravano essere l'unica forma per garantire determinati servizi comuni all'intera cittadinanza. Il lento fluire di risorse e informazioni che caratterizzava tali istituzioni, palesatosi nel consistente deficit finanziario accumulato dallo Stato italiano stesso portò, a partire dalla seconda metà degli anni '80, a ripensare l'assetto delle istituzioni pubbliche (Anselmi et al., 2009: 67). La suddivisione in entità eterogenee diventò quindi sempre più una necessità e, di conseguenza, crebbe esponenzialmente anche l'utilità di un processo di armonizzazione, che permetteva di palesare la performance delle singole componenti e del sistema nel suo insieme.

Concludendo quindi queste preliminari considerazioni, possiamo dire che solo oggi è possibile parlare di vera e propria strategia di armonizzazione della contabilità pubblica, in quanto si possono ben delineare la situazione da modificare e altrettanto bene si cerca, anche in Italia, di definire obiettivi e strumenti per perseguire l'armonizzazione contabile nelle aziende ed amministrazioni pubbliche. Dobbiamo precisare che intendiamo analizzare, prevalentemente, l'armonizzazione in senso verticale, ossia quella riguardante le eterogeneità sussistenti tra i diversi livelli in cui si struttura la realtà pubblica italiana. Questo comporta la necessità di trattare della contabilità e della finanza proprie di ciascuno dei diversi livelli che compongono l'amministrazione (statale, regionale e degli enti locali), in modo piuttosto trasversale.

2.1 Normativa nazionale

In questo paragrafo vogliamo presentare un breve e certamente non esaustivo elenco delle normative rilevanti per la disciplina della contabilità pubblica in Italia, con particolare riguardo per quelle che costituiscono i capisaldi in termini di principi, strumenti e metodi impiegati nelle pubbliche amministrazioni e per quelle che specificamente trattano di armonizzazione.

Nel nostro excursus storico incontreremo alcuni principi e tratteremo, pur brevemente, del modalità e dei motivi per i quali essi sono sorti, cercando quindi di comprendere come possano essere utili, ancora oggi, ai fini dell'armonizzazione dei metodi contabili pubblici.

Come vedremo, normative che trattano espressamente di armonizzazione sono decisamente recenti, ma vogliamo far comprendere come sia da intendere necessariamente propedeutica al processo di armonizzazione l'emanazione di alcune leggi, le quali rappresentano dei punti fermi per un sistema tanto complesso come quello pubblico, sia inteso nelle sue singole componenti sia considerato nel suo insieme. In particolare vogliamo sottolineare come il sedimentarsi di principi a livello normativo, ma anche di prassi e dottrina, sia comunque positivo ai fini dell'armonizzazione.

2.1.1 Breve evoluzione storica

La normativa inerente alla contabilità pubblica italiana trova due primi rilevanti interventi di riordino e unificazione (processi significativi anche ai fini dell'armonizzazione) nei regi decreti n. 2440 del 18 novembre 1923 e n. 827 del 23 maggio 1924. Tali normative, redatte in epoca lontana ma attuali nell'impiego, delineano l'impalcatura della finanza e della contabilità pubblica. Naturalmente, come possiamo attenderci considerando il contesto storico in cui sono maturate, la disciplina contenuta in tali normative è ispirata ai principi di accentramento dell'autorità e di controllo delle entrate e delle spese. Ai nostri fini risulta

opportuno sottolineare come i precetti statuiti nei numerosi articoli che compongono le due normative in oggetto, si estendano sostanzialmente a tutte le amministrazioni centrali dello Stato e oggi, seppur in parte, alle amministrazioni proprie degli altri enti territoriali, compresi quelli locali. Consideriamo gli articoli riguardanti il bilancio e la rendicontazione²²; possiamo notare che ad essi si ispirano gli odierni diversi regolamenti di contabilità delle Regioni.

Nel tempo, ovviamente, tali normative sono state oggetto di modificazioni e abrogazioni per adattare al mutarsi dell'assetto organizzativo e funzionale delle amministrazioni pubbliche italiane, tant'è che, come potremo vedere trattando della sperimentazione, l'adattamento della disciplina normativa non si è avuto solamente in senso "discendente"; un utile precetto normativo è "salito" dalla prassi per essere sancito nella norma scritta. Per fare un esempio, è accaduto che, a partire dalla seconda metà degli anni '70, con l'istituzione delle regioni ordinarie, si sia pensato per le stesse di assegnare ai relativi bilanci previsionali la funzione pianificatoria, programmatoria e di controllo della contabilità pubblica. Tale modifica ha trovato origine nella normativa destinata alle regioni, per poi essere recepita nella disciplina normativa relativa agli enti locali e, solo successivamente, accolta anche nella normativa statale. Non ultimo, il processo di "apprendimento" bottom-up si può riscontrare nella sperimentazione realizzata in molti comuni italiani, dell'impiego del nuovo sistema contabile armonizzato ex d.lgs n. 118 del 2011 (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2012: 4), della quale tratteremo più avanti²³.

²² Artt. 77 e ss. del R.D. n. 2440/1923 e artt. dal 124 al 159 del R.D. n. 827/1924.

²³ Accenniamo solamente all'analogo processo di reciproca fertilizzazione normativa e di prassi che vede coinvolti gli Stati europei e l'Unione europea nel suo insieme (Soverchia, 2008: 177 e ss.). Tutti i soggetti coinvolti sono parte dello stesso sistema; le rispettive regolamentazioni necessariamente hanno influenza reciproca e si basano su principi comuni. Questo però rappresenta una forma di armonizzazione orizzontale, la quale non costituisce propriamente oggetto del presente lavoro.

Dopo gli accenni fatti ai regi decreti degli anni '20 e al loro ruolo ancora attuale, passiamo ora alla Carta Costituzionale del 1948. Quest'ultima raccoglie alcuni principi cardine della finanza pubblica e della contabilità pubblica. In particolare, per quanto di nostro interesse, possiamo citare l'articolo 81 il quale, già nella sua formulazione originaria, stabiliva l'annualità dell'esercizio finanziario pubblico. Tuttavia, solo con la legge Curti del 1964 tale annualità venne a coincidere con l'anno solare, in "armonia" con quanto già accadeva in province e comuni, eliminando così una discrepanza ingiustificata e svantaggiosa. Attualmente il testo dell'articolo 81 impone che sia rispettato l'equilibrio di bilancio, nei termini di pareggio tra entrate e uscite, con ricorso all'indebitamento "solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali" (si veda anche Ragioneria Generale dello Stato, 2013). Leggendo il sesto comma²⁴ dello stesso art. 81 Cost. possiamo capire come debba essere la legge statale a stabilire le regole e i principi in grado di assicurare il rispetto di tale importante vincolo. Potremmo dire che sia il principio dell'equilibrio di bilancio sia, ad esempio, il principio dell'annualità arrivano, per legge o per necessità pratiche, a permeare l'intero ordinamento contabile dello Stato.

Consideriamo ora l'articolo 117 della Costituzione nella sua attuale formulazione; al secondo comma, tra le materie di esclusiva competenza statale è stata aggiunta, a valere dal 2012, l'armonizzazione contabile (lett. e), mentre si nota che il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario sono rimasti al terzo comma, tra le materie a legislazione concorrente Stato-Regioni. Innanzitutto, possiamo evidenziare l'importanza di collocare tali materie nella Costituzione

²⁴ "Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale."

(Mussari, 2012: 12); questo si spiega, probabilmente, per l'importanza che esse rivestono con riguardo al buon funzionamento della PA, in quanto si traduce in trasparenza, efficienza e accountability. La rilevanza costituzionale di questa materia è da attribuirsi, tra le altre cose, alla loro influenza sulla capacità dello Stato di perseguire gli obiettivi stabiliti dall'Unione Europea (come sottolinea qualche autore; ad es. Pozzoli, e Mazzotta, 2012: 71).

In seconda battuta, ci preme proporre la nostra lettura della scelta effettuata dal legislatore, di includere l'armonizzazione tra le materie a legislazione esclusiva, mentre il coordinamento è rimasto tra quelle a legislazione concorrente; si possono rinvenire diverse motivazioni per spiegare tale scelta. Una di queste potrebbe leggere in senso rigido e restrittivo tale ripartizione, ad esempio affermando che l'armonizzazione è doverosamente assegnata ai vertici del sistema, in quanto sussiste la necessità di imporre dall'alto una disciplina cogente rispetto agli unici comportamenti ammessi in ambito contabile. Il coordinamento della finanza e del sistema tributario necessitano invece della collaborazione tra Regioni e Stato centrale e, soprattutto, del rispetto della reciproca autonomia.

Una seconda lettura, più elastica, considera i diversi attori istituzionali pienamente collaborativi, per cui ciascuno è chiamato a partecipare a entrambi i processi. È lo Stato, però, ad avere l'ultima parola in materia di armonizzazione, sia per l'ampia visione che possiede sul sistema delle amministrazioni pubbliche italiane sia per il suo ruolo centrale. La parola dello Stato, in tal caso, costituisce un'unica eco "polarizzata" delle molteplici voci provenienti da tutte le parti coinvolte. D'altra parte, il coordinamento è un aspetto dell'armonizzazione che, come vedremo, è strumentale alla finanza pubblica.

Da citare per la sua importanza è anche l'art. 119 della Costituzione il quale, già nell'originaria formulazione, delinea l'autonomia contabile degli enti territoriali pubblici. Tale autonomia, dapprima limitata alle sole

regioni, è estesa oggi a tutti gli enti territoriali, affiancata però al dovere di contribuire al rispetto dell'equilibrio di bilancio e di ogni altro impegno assunto nei confronti dell'Unione Europea.

Nella riformulazione dell'art. 119 Cost. vigente dal novembre del 2001 possiamo notare l'intento del legislatore di perseguire la via del federalismo; il primo comma stabilisce che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa". Al secondo comma ribadisce che "I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome" e "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

La disciplina costituzionale appena delineata ha trovato attuazione solamente con la legge n. 42 del 2009. Il testo di tale norma risulta comunque prettamente programmatico, in quanto conferisce la delega al Governo di realizzare sostanziali riforme per assicurare "autonomia di entrata e di spesa di comuni, province, città metropolitane e regioni" e "garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti" (art. 1, co. 1). Afferma, inoltre, che "la presente legge reca disposizioni volte a stabilire in via esclusiva i principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario", oltre a garantire misure di perequazione tra le aree diversamente sviluppate del nostro Paese. In particolare, per quanto riguarda l'autonomia patrimoniale di Regioni ed enti locali, l'articolo 19 della legge 49/2009 ha trovato una traduzione pratica nel d.lgs n. 85 del 28 maggio 2010, mentre l'armonizzazione e il coordinamento della contabilità regionale e locale sono stati attuati mediante il d.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011.

Per il momento abbiamo fatto solamente un accenno alla legge n. 42/2009, in quanto sarà protagonista del paragrafo seguente (assieme

alla legge n. 196 del 2009), proprio per la sua particolare rilevanza rispetto al tema di nostro interesse.

A partire dalla succitata legge Curti del 1964 prese il via l'emanazione di una serie di normative aventi l'obiettivo di aggiungere alla "storica" funzione autorizzatoria quella di pianificazione dell'attività statale e, più avanti nel tempo, quella di programmazione e coordinamento dell'attività a livello regionale e degli enti locali. In particolare, come accennavamo, l'impianto dettato dalla legge n. 335/1976 per le Regioni viene ripreso per la disciplina riferita allo Stato centrale nella legge n. 468 del 1978 e per quella degli enti locali nel d.lgs. n. 76 del 28 marzo 2000, cosiddetto TUEL (Collevicchio, 2012: 48 e ss.).

La funzione di programmazione risulta di grande interesse ai nostri fini, tanto più che oggi essa si estende ben oltre i confini nazionali. La Commissione Europea, infatti, mediante le informazioni che riceve dagli Stati membri, stabilisce dei programmi di intervento comuni per tutta l'Unione Europea e delle raccomandazioni indirizzate ai singoli Stati membri. Risulta innegabile, oggi, che la funzione di pianificazione strategica e gestionale permei l'intera strumentazione contabile pubblica, sia europea che italiana.

Facciamo ora delle considerazioni sulla legge "La Loggia" n. 131 del 5 giugno 2003, il cui obiettivo era l'armonizzazione delle contabilità di Regioni ed enti locali. Tale normativa prevedeva una delega al governo per l'individuazione della disciplina più opportuna, che venne concretizzata nel d.lgs. n. 170 del 12 aprile 2006. La normativa in oggetto non fu di impatto così rilevante, ma fissò alcuni aspetti concettuali importanti.

Anzitutto, l'articolo 1 contiene una definizione di armonizzazione dei bilanci pubblici e precisa che essa "ha per oggetto l'omogeneità dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle regioni e degli enti locali, rispetto al bilancio dello Stato e le consequenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici anche ai fini di garanzia degli

equilibri di finanza pubblica e del rispetto del patto di stabilità e crescita". Notiamo alcuni spunti interessanti:

- a. l'armonizzazione dei bilanci procede in senso verticale discendente;
- b. all'attività di armonizzazione consegue necessariamente una modifica delle procedure contabili relative al consolidamento dei conti pubblici;
- c. il consolidamento dei conti e, in ultima analisi, l'armonizzazione stessa devono essere funzionali al rispetto degli equilibri di finanza pubblica e del patto di stabilità e crescita.

Il punto *a* evidenzia il senso con cui procedere all'armonizzazione della contabilità pubblica: si prendono a modello, quantomeno come punto di riferimento finale, i documenti che compongono la contabilità statale. Su tale base si conformano gli strumenti contabili delle amministrazioni di livello inferiore. La scelta potrebbe intendersi quasi obbligata, nel senso che, dovendo confluire tutti i dati contabili nel bilancio statale, è necessario che tale confluenza sia possibile e non eccessivamente onerosa. Il metodo più semplice, in tal caso, è quello dell'uniformazione a un modello comune e, come vedremo, tale scelta si è concretizzata nella previsione "di regole contabili uniformi ed un comune piano dei conti", sia per quanto riguarda le amministrazioni centrali che per gli enti territoriali²⁵. Tale uniformità si può notare nella stessa legge 170/2006 la quale, agli articoli 6 e 7, individua i principi che devono guidare la stesura del bilancio, pur richiamando alcuni strumenti e metodi statuiti nelle norme che disciplinano la contabilità regionale o locale²⁶.

Con riguardo al punto *b*, nel processo ascendente delle informazioni contabili (in senso opposto a quello del punto *a*), il primo passo da prendere in esame è quello del consolidamento dei dati tra tutte le

²⁵ Legge 196/2009, art. 2, co. 2, lett. a), per quanto riguarda le amministrazioni generali; legge 42/2009, art. 2, co. 2, lett. h), per quanto riguarda Regioni ed enti locali.

²⁶ Vengono richiamati, ad esempio, gli artt. da 8 a 10 della legge 76/2000 e l'art. 16, co. 2 della legge 267/2000, TUEL.

diverse aziende controllate dagli enti locali. Oggi è l'art. 2, co. 2, lett. h) della legge 42/2009 a prevedere, tra le modalità di attuazione dell'armonizzazione contabile pubblica, il "bilancio consolidato delle proprie aziende, società o altri organismi controllati". Analizzeremo in dettaglio anche lo strumento del bilancio consolidato, così come previsto per gli enti locali dalla attuale riforma. La spesa va aggregandosi ulteriormente a ogni livello di governo (Soverchia, 2008: 62), per alimentare la cosiddetta contabilità nazionale, con la traduzione dei dati contabili in dati statistici da confrontare con gli analoghi valori raccolti e rielaborati dagli altri Stati (legge 170/2006, art. 7, co. 1). Tutto questo richiede, senz'altro, sia un'armonizzazione verticale interna allo Stato sia un'armonizzazione orizzontale tra Stati diversi, coordinate da organismi internazionali appositi.

Per quanto riguarda il punto c, in esso viene ribadito il collegamento tra contabilità e finanza pubblica, con l'ulteriore precisazione che la prima deve necessariamente essere strutturata in modo da essere utile alla seconda. In secondo luogo, l'utilità della contabilità deve essere estesa anche al controllo degli obiettivi stabiliti dall'esterno per la stabilità e la crescita dell'intero Paese. Per questa strada è inevitabile giungere al pieno collegamento della contabilità e finanza pubblica statale a quella europea. La Commissione europea stabilisce gli obiettivi per gli Stati membri, i quali li traducono in missioni e programmi del bilancio statale; infine, regioni ed enti locali fanno lo stesso nei propri bilanci previsionali. I dati di feedback della gestione operata dai soggetti di tutti i livelli di governo vengono aggregati a diversi livelli di dettaglio. L'intero processo, discendente e ascendente in un continuum, necessita che il flusso di informazioni nei due sensi sia rapido ed efficiente, considerando anche il fatto che il processo deve chiudersi a cadenza annuale.

Il d.lgs. n. 170/2006 prosegue, poi, sottolineando la rilevanza costituzionale della materia, in quanto funzionale al perseguimento

dell'unità economica della Repubblica (art. 2). I capi secondo e terzo del decreto contengono le indicazioni per perseguire l'armonizzazione, rispettivamente, in Regioni ed enti locali. Nel prosieguo della disposizione vengono individuati i principali passi attraverso i quali perseguire l'armonizzazione contabile.

Agli articoli 3 e 13 viene data evidenza alla relazione tra armonizzazione, programmazione economico-finanziaria ed equilibrio di bilancio (artt. 5 e 23). Le norme prescrivono, inoltre, l'omogeneizzazione degli schemi di bilancio (artt. 7 e 16) e, nel rimanente testo di legge, elencano i principi di redazione del bilancio (artt. da 14 a 19), con la definizione di alcuni concetti utili alla materia contabile pubblica.

2.1.2 Normativa di riferimento recente

In questo paragrafo tratteremo le normative che disciplinano l'attuale processo di armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche in Italia. Tali normative sono: la legge n. 196 del 31 dicembre 2009, per quanto riguarda l'armonizzazione (orizzontale) tra le amministrazioni centrali e le loro dirette dipendenze; la legge n. 42 del 5 maggio 2009, per quanto riguarda l'armonizzazione (verticale) tra i diversi livelli di governo.

Cominciamo trattando di quest'ultima legge. In essa gli ingredienti per parlare di armonizzazione non mancano: essa delinea un sistema complesso (quello statale), nel quale le singole parti godono di una discreta autonomia ed afferma inoltre, esplicitamente, il dovere di articolare le attività e le relazioni tra tali eterogenee realtà in modo da garantirne il coordinamento. Non appare più possibile seguire nella autoreferenzialità, nelle "scatole nere" impenetrabili che non comunicano l'una con l'altra, per non invadere (spesso) comode competenze altrui. Nessun ente, che sia parte delle amministrazioni pubbliche, può oggi sottrarsi al dovere di "assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione

Europea”, come recita oggi il primo comma dell’art. 119 Cost. La norma, in verità, sembra attribuire ad un organismo esterno (l’Unione Europea) i principi, quali l’economicità e sostenibilità della gestione, che ognuno dovrebbe far propri, come si intuisce dalla loro collocazione nella Carta Costituzionale. Il fatto che oggi si critichi, più o meno a ragione, l’eccessiva rigidità di tali principi è dovuto, probabilmente, all’interpretazione (ed applicazione) che si dà degli stessi.

L’art. 2 della legge 42/2009 garantisce, quindi, che la finanza locale concorra “con la finanza statale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e stabilità derivanti dall’appartenenza dell’Italia all’Unione Europea”, operando “sulla base dei principi di armonizzazione e coordinamento della finanza pubblica”, così come previsto agli artt. 117 e 119 della Costituzione. La legge 196/2009, dal canto suo, precisa già all’art. 1 che “le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall’Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità”. Si evince così, ancor meglio, il forte collegamento con la finanza pubblica e l’attenzione, forse insufficiente (Pozzoli e Mazzotta, 2012: 77 e ss.), prestata agli utilizzatori dei prospetti contabili pubblici.

Statuire dei principi come quelli accennati sinora è indispensabile per assicurarsi che l’intero sistema agisca in maniera armonica; lo stesso si era compreso, abbiamo visto, relativamente alla funzione programmatoria assunta dal bilancio dello Stato.

Principi e prassi contabili hanno la duplice funzione (Minieri, 2013: 71), soprattutto per la tematica di nostro interesse:

- a. di collegamento tra le normative;
- b. di interpretazione tecnica delle norme di legge secondo i motivi e i fini del legislatore.

I principi guidano il comportamento delle persone in modo che sia compatibile con gli obiettivi comuni. La legge n. 196 del 31 dicembre

2009 (che va a sostituire la legge 468 del 1978) fa proprio questo; sin dal primo comma del primo articolo viene stabilito che “le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale, in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità”²⁷.

Tale “impostazione strategica” è ripresa anche nella legge n. 42/2009, la quale, all'articolo 2, delega il Governo ad adottare decreti finalizzati a garantire “l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche”, i quali sistemi e schemi devono essere “raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi”. Trascurando il fatto che il raccordo alla prassi ed azione strategica europea sembra doversi limitare al monitoraggio contro i disavanzi eccessivi, resta un impianto normativo che configura uno strumento di armonizzazione finalizzato a disciplinare le metodiche contabili, ancorato a un sistema imperniato sulla pianificazione e programmazione strategica di attività autonome, ma legate da relazioni imprescindibili.

Normative, principi e obiettivi sono strumenti basilari dell'armonizzazione, come si è potuto intuire da quanto sinora detto, ognuno complementare agli altri e con il proprio ruolo nell'ambito del processo. L'armonizzazione, quale fine e idea di fondo, ne guida la predisposizione. Ulteriori strumenti, tra i diversi applicati anche nella realtà italiana, saranno oggetto dei paragrafi successivi.

Per quanto attiene ai rapporti tra le due leggi qui considerate (leggi n. 42 e n. 196 del 2009), preme soprattutto sottolineare le somiglianze tra le stesse. In particolare, la legge 196/2009 è applicabile a tutte le pubbliche amministrazioni, anche se riferita soprattutto alle

²⁷ Si veda Minieri, 2013: 70 per alcune considerazioni sulla funzione del semestre europeo e del fiscal compact; per un quadro della riforma ed il collegamento tra federalismo, pianificazione strategica, finanza e contabilità pubblica si veda Santoro, 2009: 24 e ss.

amministrazioni centrali dello Stato; la legge 49/2009, come abbiamo visto, è specifica per Regioni ed Enti Locali²⁸.

Entrambe le leggi prevedono una delega al governo per disciplinare nel dettaglio gli strumenti di armonizzazione proposti²⁹. I decreti forniscono utili precisazioni ai principi e agli obiettivi fondamentali della riforma, stabiliti per garantire l'armonizzazione contabile negli enti pubblici italiani.

Per quanto riguarda il d.lgs. n. 118/2011, che ha dato attuazione alla legge n. 49 del 2009, la disciplina è distinta tra Regioni, province autonome ed enti locali da una parte (Titolo I) e aziende appartenenti al settore sanitario pubblico dall'altra (Titolo II), nonché tra enti che adottano la contabilità finanziaria ed enti che adottano la contabilità economico-patrimoniale.

Data la complessità della materia, la delega non si è fermata al decreto legislativo accennato, in quanto quest'ultimo a sua volta prevede (art. 36) che venga predisposta, con un apposito decreto ministeriale, una sperimentazione per "testare" le importanti novità previste dalla legge n. 42/2009 stessa. Il decreto ministeriale è stato emanato in data 28 dicembre 2011 e ha previsto una sperimentazione "a tappe forzate": per il 2012 il nuovo sistema contabile ha avuto solo valenza conoscitiva (art. 2, co. 3), ma già dal 2013 i ruoli si sono "invertiti" ed è il vecchio sistema ad aver assunto tale valenza, mentre quello nuovo ha acquisito valore anche ai fini autorizzatori (Ranucci, 2012a: 8). Il D.P.C.M. in oggetto ha disciplinato le modalità con cui porre in essere la sperimentazione, adattando i diversi strumenti di armonizzazione alle tipologie di enti coinvolti. La sperimentazione serve a evidenziare gli aggiustamenti che, nell'attuazione pratica, si rivelano necessari alla disciplina, la quale, nelle

²⁸ I principi e gli strumenti cui dedicheremo i paragrafi successivi del presente lavoro sono racchiusi negli articoli n. 2, co. 2, della legge n. 196/2009 e n. 2, co. 1 della legge n. 49/2009.

²⁹ Alla legge n. 196/2009 ha fatto seguito il d.lgs. n. 91/2011, mentre alla legge 49/2009 è seguito il d.lgs. n. 118 del 23 giugno 2011.

norme di legge, è delineata solamente negli obiettivi e strumenti fondamentali di armonizzazione.

Prestiamo un momento attenzione alle finalità individuate per i due tipi di armonizzazione: quello delle amministrazioni pubbliche in generale e quello degli enti territoriali.

Mentre per la prima è il d.lgs. n. 91/2011 (che ha dato attuazione alla legge n. 196 del 2009) a individuare le finalità del processo, per la seconda sono già individuate nella legge n. 42/2009, in quanto è il Parlamento nazionale, con le leggi che approva, responsabile della materia dell'armonizzazione³⁰, anche per gli enti territoriali.

Iniziamo, quindi, con il d.lgs. 91/2011, il quale individua le seguenti finalità per il processo di armonizzazione della contabilità pubblica in Italia (art. 3):

- a. garantire la rappresentazione "veritiera e corretta, tramite il sistema dei bilanci, delle scelte programmatiche, amministrative e gestionali dell'amministrazione";
- b. coordinare i principi contabili generali con quelli relativi al consolidamento dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- c. consentire agli utilizzatori degli strumenti contabili predisposti l'applicazione corretta ed efficace delle norme;
- d. coadiuvare gli organi di revisione e controllo nelle rispettive funzioni, in particolare nel dimostrare che le informazioni fornite sono "conformi ai principi di efficienza ed efficacia";
- e. assistere (in via generale e residuale) tutti gli utilizzatori dei bilanci pubblici nell'esame delle informazioni in essi contenute.

Notiamo anzitutto, ai punti *a* e *b*, il collegamento (se non addirittura la funzione strumentale) dell'armonizzazione con, rispettivamente, la gestione strategica e la finanza pubblica.

Le finalità, espresse nei punti *b* e *c*, evidenziano le funzioni interpretative e integrative che l'armonizzazione deve assolvere; interpreta e integra

³⁰ In base all'art. 117 della Costituzione, come abbiamo visto in un paragrafo precedente.

principi nel primo caso, normative nel secondo. Il compito dell'armonizzazione è, evidentemente, quello di perfezionare strumenti e metodi tenendo conto sia di quanto previsto dai principi, sia di quanto si afferma nelle normative. Questo permette una corretta rappresentazione delle operazioni di gestione.

La finalità, di cui al punto *d*, è molto importante ed, evidentemente, altrettanto ambiziosa. L'infelice formulazione va interpretata, secondo noi, nel senso di capacità dell'informazione contabile di palesare la performance (in termini di efficacia, efficienza ed economicità) delle gestioni rappresentate. Evidentemente, è l'insieme di tutti gli strumenti di armonizzazione contabile a permettere tale valutazione, in particolare il piano dei conti integrato combinato col piano degli indicatori e dei risultati attesi, che vedremo più oltre.

La finalità, di cui al punto *e*, è, come dicevamo, generale e residuale ma non per questo marginale, in quanto sottende la trasparenza dell'azione pubblica, una caratteristica fondamentale garantita dall'armonizzazione.

La legge n. 49/2009 (art. 2) si preoccupa di statuire principi e criteri adeguati alle esigenze del federalismo fiscale, cui la normativa è dedicata. L'elenco è nutrito; ci limiteremo qui a enumerare quelli più rilevanti rispetto a quanto abbiamo visto nel corso del lavoro:

- a. autonomia di entrata e spesa, accompagnata però da una corrispondente adeguata responsabilizzazione;
- b. lealtà istituzionale e collaborazione fra tutti i livelli istituzionali al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale, in coerenza con quelli stabiliti in sede europea;
- c. attribuzione di risorse autonome agli enti territoriali, secondo le rispettive competenze, tenendo conto dei principi di territorialità, solidarietà, sussidiarietà, differenziazione e adeguatezza di cui all'art. 118 Cost.;
- d. determinazione del costo e fabbisogno standard;
- e. adozione del patto di stabilità e crescita;

- f. adozione di: regole contabili uniformi; un comune piano dei conti integrato, comuni schemi contabili articolati per missioni e programmi, "coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale"; bilancio consolidato, secondo uno schema comune con le proprie aziende, società e organismi controllati;
- g. affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico-patrimoniale;
- h. definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e del bilancio delle amministrazioni obbligate alla contabilità civilistica, con raccordo mediante regole contabili uniformi;
- i. definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio;
- j. premialità dei comportamenti virtuosi ed efficienti, con sanzioni anche per chi non rispetta i comuni criteri di redazione dei bilanci;
- k. trasparenza ed efficienza delle decisioni di entrata e di spesa, con pubblicazione dei bilanci (e qualsivoglia documento si ritenga utile, potremmo aggiungere) nei propri siti internet.

Non ci soffermeremo ulteriormente, in questa sede, sui principi e sui criteri appena elencati; alcuni verranno trattati in dettaglio nei paragrafi successivi in quanto veri e propri strumenti di armonizzazione. Basti qui evidenziare, in considerazione di quanto abbiamo detto nel primo capitolo, come non uno dei punti elencati vada trascurato nel processo di armonizzazione, parte di un più ampio schema di interventi destinato a stravolgere struttura e metodi delle amministrazioni pubbliche italiane.

2.1.3 Sperimentazione e prospettive

In questo paragrafo faremo qualche considerazione sulla sperimentazione prevista dall'articolo 36 del d.lgs. 118/2011 per il riordino e l'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali. Tralascieremo, invece, le sperimentazioni previste dalla legge n. 196/2009 al fine di perfezionare alcuni aspetti della più ampia riforma riguardante tutte le amministrazioni dello Stato in generale. Tra le novità proposte nella legge n. 118/2011 vale la pena segnalare le seguenti:

- a. l'introduzione del bilancio di genere e delle "azioni", raccordate con la classificazione COFOG (art. 40);
- b. riordino della disciplina relativa alla gestione del bilancio (art. 42);
- c. rimozione delle contabilità speciali (art. 51).

Alcuni aspetti sono analoghi tra le diverse sperimentazioni per cui i risultati di ognuna hanno valenza generale.

La sperimentazione di cui intendiamo trattare, posta la notevole portata delle novità introdotte, è onnicomprensiva per gli aspetti della riforma delineata dal d.lgs. 118/2011 e prospettata dalla legge 49/2009. La durata della sperimentazione era prevista in due esercizi finanziari a partire dal 2012; gli aspetti da definire preliminarmente sono elencati nello stesso articolo 36 e, di fatto, individuano gli elementi indispensabili per poter intraprendere il processo di armonizzazione "col piede giusto" (si veda Ranucci, 2012a):

- a. i principi contabili comuni cui attenersi;
- b. il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato;
- c. la codifica della transazione elementare con cui identificare ogni operazione;
- d. i comuni schemi di bilancio applicabili;
- e. i criteri tramite cui individuare i programmi che sottostanno alle missioni;

- f. le metodologie comuni per realizzare un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi.

Ripercorrendo il DPCM del 28 dicembre 2011 e i suoi allegati, si possono ritrovare tutti gli elementi appena elencati; di alcuni tratteremo nei paragrafi seguenti, esaminando le novità più significative della riforma. Tra i "grandi esclusi" della nostra trattazione possiamo annoverare nientemeno che i principi contabili comuni. Questa scelta è legata evidentemente alla vastità del relativo tema, tant'è che lo stesso d.lgs. n. 118/2011, nell'allegato n. 1, si limita all'elencazione, con una breve descrizione, dei principi raccolti tra la normativa e la prassi in essere nella contabilità pubblica italiana. Ai nostri fini, basti richiamare la trattazione condotta nel primo capitolo, riguardante il processo di individuazione di una disciplina comune "armonizzata", per i comportamenti di entità diverse; in quella sede abbiamo sottolineato come i principi contabili o altre norme di comportamento ricavate nella prassi siano fondamentali per integrare la rigida disciplina contenuta nelle leggi.

L'analisi della problematica dell'armonizzazione e l'individuazione delle modalità con cui perseguirla, tramite i diversi decreti delegati, sono affidate a due commissioni, una per l'intero insieme delle pubbliche amministrazioni e una specifica per Regioni ed enti locali³¹. Correttamente, però, la legge 196/2009 (art. 2, co. 7) ha precisato che le due commissioni devono coordinarsi per giungere alla miglior disciplina, quanto più possibile comune e al contempo declinata per le amministrazioni di cui ognuna si occupa.

Possiamo concludere il presente paragrafo prendendo atto che una riforma, pur se sperimentata, collaudata e corretta, con tutte le buone intenzioni del caso, non è in grado da sola di condurre al miglioramento della performance; è necessario, come abbiamo ribadito più volte,

³¹ Rispettivamente, Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche, di tipo misto e la Commissione Tecnica Paritetica per il Federalismo Fiscale, la c.d. COPAFF, interamente parlamentare; si considerino, sul punto, Pozzoli e Mazzotta (2012: 76).

assicurare la motivazione e il coinvolgimento di chi è chiamato ad attuare la riforma. Ad ogni buon conto, non si potrà lamentare la mancanza di strumenti "rodati" idonei a controllare il proprio operato, anche rispetto agli altri soggetti che svolgono la medesima attività, con medesimi criteri di assegnazione di obiettivi e risorse (Mazzotta, 2012: 661).

2.2 L'integrazione tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale

Le due tipologie di sistemi contabili che qui vogliamo trattare sono ben distinte, ognuna con i propri pregi ed i propri difetti. Se è vero che la contabilità economico-patrimoniale è indispensabile per valutare la performance da un punto di vista economico e, quindi, per evidenziare una importante componente del valore prodotto, le risultanze della contabilità finanziaria sono utili alle stesse aziende private per monitorare l'andamento della propria attività dal punto di vista finanziario³².

Come ben sappiamo, però, per quanto riguarda le amministrazioni pubbliche, la contabilità finanziaria precede quella patrimoniale, sia in termini cronologici che di preminenza. In questo lavoro vedremo come il legislatore abbia oggi reso obbligatorio che le relative registrazioni siano al medesimo livello di dettaglio e integrate.

Il legislatore italiano, dicevamo, ha ribadito la preminenza della contabilità finanziaria rispetto a quella economico-patrimoniale. Per quanto attiene al tema dell'armonizzazione contabile, le due principali leggi in materia prendono atto di tale ordine di priorità³³. Tali norme prevedono l'adozione della contabilità economico-patrimoniale solamente a fini conoscitivi, senza alcuna influenza né in termini di autorizzazione della gestione, né in termini di pianificazione e programmazione della stessa.

Il quadro che si vuol delineare con la riforma, ad ogni modo, è quello di integrazione tra i due sistemi contabili, non più di solo di affiancamento. Questo significa, in primis, che gli strumenti e i metodi applicati per la registrazione delle operazioni aziendali, secondo tali due sistemi,

³² Si veda Pozzoli e Mazzotta (2012: 72 e ss.) per qualche ulteriore considerazione sul rapporto tra contabilità finanziaria ed economico patrimoniale in ambito pubblico.

³³ Art. 2, co. 2, lett. h) della legge 42/2009, ribadito anche all'art. 6 del DPCM 28 dicembre 2012 e art. 40, co. 2, lett. n) della legge 196/2009).

devono essere necessariamente strutturati in modo integrato (D'Alessio, 2012: 34). Le operazioni vengono registrate contestualmente, sia secondo il sistema di contabilità finanziaria sia secondo quello economico-patrimoniale, evitando così di dover riprendere in considerazione l'operazione in momenti separati o con strumenti e metodi differenti. Questo, ovviamente, richiede una più consapevole definizione dell'intero sistema, in quanto vanno eliminate le duplicazioni e devono essere rinvenute e sfruttate tutte le possibilità che possono scaturire dalla registrazione integrata delle operazioni.

Naturalmente, l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale non è così immediata, né tantomeno lo è il suo affiancamento a un precedente e consolidato sistema di contabilità finanziaria; ma il passo è stato fatto e aprirà orizzonti inaspettati per il governo economico delle aziende pubbliche (Ricci, 2012: 47). I valori, le identità e i ruoli di tutte le componenti della pubblica amministrazione subiscono necessariamente profondi cambiamenti (Ricci, 2012: 50). Interfacciandoci con gli uffici delle pubbliche amministrazioni, possiamo verificare ogni giorno come i cambiamenti siano incalzanti e come non manchino persone capaci, in grado di sostenere tale velocità di cambiamento e di garantire la corretta implementazione di qualsiasi riforma proposta. L'abbandono della contabilità finanziaria non è previsto, ma non è nemmeno auspicabile; la prassi stessa, pur favorevole al cambiamento, incontrerebbe notevoli difficoltà ad abbandonare la logica finanziaria e le funzioni che la stessa svolge nel contesto pubblico.

Per concludere, possiamo aggiungere che l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale riflette la transizione dal modello burocratico a quello manageriale. Nel primo la contabilità è uno strumento per assicurare il rispetto dei vincoli posti dalle relazioni di autorità; nel secondo essa diventa uno strumento di presidio dell'attività dal punto di vista economico (Anselmi et al., 2009: 19). Con questo,

naturalmente, non si riesce ad arrivare alla completezza ancora maggiore permessa da alcuni strumenti di valutazione polidimensionali.

2.2.1 Caratteristiche della contabilità finanziaria

La contabilità finanziaria, come abbiamo più volte ribadito, è la scelta mantenuta ancor'oggi dal legislatore, per la peculiare funzione autorizzativa che il bilancio assume nelle aziende pubbliche (Mazzotta, 2012: 658; Banca d'Italia, 2008). Questo viene di recente confermato anche dal governo nell'allegato n. 3 al DPCM 28 dicembre 2011.

La riforma attualmente in essere prevede l'adozione di una competenza finanziaria potenziata, la quale comporta³⁴:

- a. lo spostamento del momento rilevante per l'accertamento (delle entrate) e l'impegno (delle uscite) in ragione dell'esigibilità dell'obbligazione;
- b. la revisione dei residui attivi e passivi conseguente allo spostamento di cui al punto precedente, assieme ad altri accorgimenti che tratteremo a breve.

A tali due conseguenze si aggiunge la necessità di adottare un nuovo sistema di rappresentazione delle operazioni, costituito da nuovi schemi di bilancio e da un piano dei conti integrato, che consente la simultanea registrazione delle operazioni, sia in contabilità finanziaria sia in contabilità economico-patrimoniale.

Tralasciando una pur semplice descrizione o anche solo un elenco di casistiche rilevanti sia per le entrate che per le uscite (vedere, in proposito, Ruffini, 2013: 602 e ss.), risulta qui più conveniente soffermarci su alcuni degli accorgimenti presi dal legislatore per garantire l'armonizzazione nel trattamento delle poste contabili.

Gli accorgimenti maggiormente significativi, ai nostri fini, sono quelli adottati per coordinare le rilevazioni tra le diverse amministrazioni. Ci riferiamo, ad esempio, alle registrazioni effettuate quando la riscossione

³⁴ Si vedano, in proposito, Ranucci (2012a: 9) e Ruffini (2013: 601).

di un'entrata propria di un'amministrazione avviene ad opera di un altro soggetto. L'entrata, in questo caso, viene rilevata dall'amministrazione a cui la stessa spetta, nel momento in cui il soggetto che l'ha riscossa registra il corrispondente impegno tra le proprie uscite.

Un analogo accorgimento è impiegato con riguardo ai trasferimenti operati tra amministrazioni diverse, oppure quando si tratti di trasferimenti provenienti dall'Unione Europea. In quest'ultimo caso la rilevazione dell'entrata è operata nel momento in cui la Commissione Europea ha previsto di operare il relativo intervento e l'ente ricevente ha impegnato la relativa spesa. Allo stesso modo, nel primo caso, i trasferimenti sono imputati nell'esercizio in cui si ha la relativa manifestazione finanziaria oppure (obbligatoriamente, nel caso si tratti di trasferimenti vincolati) al manifestarsi dei costi per la cui copertura sono destinati (allegato n.1 al d.lgs. 118/2011).

La modifica dei criteri d'imputazione delle operazioni, naturalmente, non è "indolore"; sono infatti previsti degli accorgimenti per garantire che non vi siano difformità di trattamento, almeno tra le operazioni già registrate e quelle di nuova registrazione (Ranucci, 2012a: 10):

- a. riaccertamento dei residui attivi e passivi, al fine di eliminare quelli a cui non corrispondono operazioni scadute nell'esercizio;
- b. iscrizione, tra le entrate, di un fondo pluriennale vincolato, per le uscite pluriennali iscritte in anni precedenti e non ancora concluse;
- c. riaccertamento e reimpegno, rispettivamente, di entrate e spese non ancora scadute all'esercizio in cui verranno a scadenza.

Come osserva qualche autore, in particolare riferendosi al fondo pluriennale vincolato (Beltrami, 2012b: 224), la modifica dei criteri di imputazione ha reso maggiormente significativa la pluriennalità già introdotta nei documenti di bilancio. L'utilità di questi ultimi viene così

aumentata anche a fini gestionali³⁵. Tratteremo ancora di tali aspetti nell'ultimo capitolo del presente lavoro.

2.2.2 Caratteristiche della contabilità economico-patrimoniale

La contabilità finanziaria mantiene la preminente funzione autorizzatoria, ma alla contabilità economico-patrimoniale, il cui impiego viene imposto con la riforma in discussione, viene affidato il non trascurabile compito di aumentare, quanto più possibile, il contenuto informativo dei dati contabili e migliorare il livello di comprensione dei risultati conseguiti (Ranucci, 2012a: 10).

La contabilità economica e, soprattutto, il principio di competenza che a essa si accompagna sono infatti, secondo numerosi autori, strumenti che hanno l'innegabile vantaggio di palesare la performance delle attività alla quale sono applicati. Pur a livello macro, senza spingersi oltre tramite la contabilità analitica, si riesce a comprendere come, quando e dove un certo fattore produttivo è stato utilizzato o l'attività dell'azienda ha generato utilità a beneficio di terzi, tramite i beni o servizi prodotti. La contabilità finanziaria, assumendo come criterio d'imputazione il momento in cui le risorse finanziarie entrano ed escono dall'azienda, pur con un certo collegamento ai fattori utilizzati ed ai beni e ai servizi prodotti, palesa decisioni o capacità evidentemente diverse.

Ciò che differenzia in modo sostanziale la contabilità finanziaria da quella economico patrimoniale è la diversa qualificazione del principio di competenza in ognuno dei due sistemi³⁶. Tale distinzione si basa oggi su tre momenti della vita delle obbligazioni: nascita, esigibilità ed estinzione (DEF, 2012: 5). Al momento della nascita, ossia quando l'obbligazione è perfezionata, è obbligatorio registrare l'operazione; al

³⁵ Per una più estesa descrizione del Fondo Pluriennale Vincolato si vedano Beltrami (2012a), Ruffini (2013) ed il DPCM 28-12-2011, par. 5.4. Si veda invece Ranucci (2012a: 11) con riguardo alle problematiche relative alla scritturazione e rappresentazione in bilancio del FPV.

³⁶ Si veda anche quanto, in proposito, ha scritto la Ragioneria Generale dello Stato (2008: 16 e 2004: 9 e ss.)

momento dell'esigibilità è necessario imputare per competenza finanziaria componenti economici positivi o negativi (allegato n. 1 al DPCM 28-12-2011). Al momento dell'estinzione può esservi l'imputazione dal punto di vista finanziario, qualora la stessa sia avvenuta per movimentazioni di risorse finanziarie (ad esempio pagamenti o incassi); diversamente potrebbe coincidere con una registrazione per competenza, ad esempio nel caso sia intervenuta l'inesigibilità dei crediti o debiti già registrati.

Per quanto riguarda la contabilità economico-patrimoniale il criterio da adottare è quello della competenza economica, così come definito all'allegato n. 1 del d.lgs. 118/2011. Esso prevede che le operazioni e gli altri eventi siano rilevati contabilmente e imputati all'esercizio al quale si riferiscono. Distingue inoltre due tipologie di operazioni:

- a. scambio o vendita al mercato, da cui originano ricavi e costi;
- b. svolgimento dell'attività istituzionale, da cui originano proventi ed oneri.

Per quanto riguarda le fattispecie di cui al punto *a*, sia l'allegato n. 1 citato sia l'allegato n. 3, par. 2, del DPCM 28-12-2011, di cui sopra, rimandano alla definizione di competenza economica contenuta nel principio contabile OIC n. 11, che costituisce il principale riferimento per le aziende private. Per quanto riguarda le operazioni di cui al punto *b*, le stesse vengono, nel medesimo paragrafo, distinte in proventi e oneri. I proventi seguono essenzialmente il principio del completamento, salvo gli stessi siano destinati alla copertura di specifiche spese; essi vengono quindi imputati nell'esercizio in misura corrispondente allo stato di avanzamento del corrispondente processo produttivo o erogativo.

Per quanto riguarda i componenti economici negativi, gli stessi sono, quale regola generale, imputati al medesimo esercizio in cui avviene la generazione dei corrispondenti proventi o ricavi, alla quale gli oneri stessi hanno contribuito; è il cosiddetto principio di correlazione. Per rendere omogenea la rilevazione nelle diverse aziende e

amministrazioni pubbliche si precisa poi, nello stesso allegato n.1 su accennato, che la correlazione si considera esatta solamente quando è possibile stabilire un rapporto causa-effetto tra costi e ricavi³⁷. Diversamente, si dovranno imputare i costi con criteri di tipo razionale o sistematico, ovvero mediante imputazione diretta all'esercizio di sostenimento, a prescindere dai ricavi o dai proventi conseguiti.

Tale ultima alternativa (l'imputazione diretta) risulta necessaria, ad esempio, quando i costi sono relativi ad attività istituzionali (dalle quali non originano ricavi o proventi) oppure sono correlati direttamente al tempo (come le locazioni). In tali situazioni, sicuramente più aperte a trattamenti variegati e, quindi, al rischio di disarmonia tra enti diversi, vengono ulteriormente precisate le casistiche in cui è possibile l'imputazione diretta, tendenzialmente perché vengono meno altri criteri:

- a. l'utilità dei fattori corrispondenti ai costi si esaurisce nell'esercizio o non è valutabile;
- b. l'utilità futura non è più valutabile o è terminata la funzionalità dei fattori produttivi cui i costi si riferiscono;
- c. l'associazione dei fattori al processo produttivo o la ripartizione razionale o sistematica dei relativi costi non assumono più rilevanza sostanziale.

Per quanto non espressamente previsto nella normativa specifica per le aziende pubbliche, è stato operato il rinvio "all'esperienza" acquisita nella contabilità economico-patrimoniale dal settore privato, la quale è contenuta sia nei principi contabili OIC che nel codice civile (allegato n. 3, par. 8, DPCM 28-12-2011).

Un'altra fra le maggiori criticità riguardanti la contabilità economico-patrimoniale, consegue all'incapacità di quantificare determinati fenomeni (non solo alla difficoltà di imputarne le quantità a determinati

³⁷ Sul differente significato di tale rapporto tra aziende profit e non-profit si veda, tra gli altri, Grandis e Mattei (2012: 382).

esercizi) e alla conseguente necessità di stime e valutazioni soggettive per rappresentarli. Questo è sicuramente un problema di non poco conto per il tema dell'armonizzazione, in quanto si deve garantire che l'inevitabile soggettività non intacchi la bontà e l'utilità dell'informazione contabile.

Pur adottando le più sofisticate metodologie e strumentazioni, è inevitabile la presenza di valori non ricavabili da misurazioni oggettive e che originano, invece, da valutazioni soggettive. Tale fenomeno è quello che maggiormente richiede un processo di armonizzazione per essere controllato, quest'ultima applicata nella sua forma più restrittiva, potremmo dire, ossia l'omogeneizzazione. Essa prevede l'adozione di criteri di rappresentazione contabile quanto più simili sia possibile ed è ottenibile efficacemente anche tramite strumenti vincolanti, come le norme imperative. Possono essere ugualmente validi strumenti più flessibili, come i principi contabili, purché dotati di sufficiente autorevolezza. Le Regioni sembrano essersi già accorte delle capacità possedute dagli IPSAS in tal senso³⁸.

In quest'ottica ci troviamo maggiormente d'accordo con chi sostiene la necessità di ridurre il numero di alternative piuttosto che con chi, pur con argomentazioni condivisibili (ad esempio trattare l'inevitabile eterogeneità delle situazioni e dei contesti, come abbiamo ampiamente sostenuto nel primo capitolo), propone l'aumento del numero di opzioni praticabili (Adamo, 2001: 134).

Nel settore pubblico però, alle non trascurabili difficoltà già incontrate, se ne assommano delle altre specifiche delle aziende e amministrazioni pubbliche e conseguenti all'adozione della contabilità per competenza (Christiaens e Rommel, 2006: 68 e ss.):

³⁸ In proposito, si consideri quanto affermano Anselmi et al. (2009: 11) e Ricci (2005), in riferimento al rapporto tra principi nazionali ed IPSAS.

- a. il profitto non ha un corrispondente nelle aziende pubbliche in grado di rappresentare, in modo almeno equivalente, il valore creato dall'azienda;
- b. l'attività si traduce essenzialmente in outcome scarsamente quantificabili e qualificabili; questi ultimi risultano, anche in termini di competenza, difficilmente confrontabili con gli oneri sostenuti;
- c. la presenza di transazioni che non costituiscono scambi (ad esempio i trasferimenti o i servizi a beneficio della collettività).

La normativa non sembra occuparsi di alcuno di tali aspetti ma questo ci sembra ragionevole, poiché la mutevolezza della realtà richiede strumenti flessibili per trovare le soluzioni più valide e condivise. Le norme contenute nei decreti attuativi hanno statuito unicamente i principi che definiscono la struttura del sistema e le regole fondamentali che la disciplinano, lasciando all'evolversi della dottrina e della prassi contabile l'individuazione dei meccanismi con cui far operare la prima in accordo con le seconde.

La contabilità economico-patrimoniale era già applicata a livello di enti locali, seppur in misura ridottissima, in sede di rendicontazione a consuntivo. Il documento principale in contabilità finanziaria è storicamente costituito dal conto del bilancio, sia per lo Stato che per Regioni ed Enti locali. In questi ultimi risulta obbligatorio, a norma dell'art. 229 del TUEL, predisporre anche un conto economico il quale, prima della riforma che stiamo trattando, non veniva ricavato direttamente dalle scritture contabili concomitanti alla gestione. Risultava sufficiente, infatti, affiancare al conto economico un prospetto di conciliazione che evidenziasse le relazioni dei suoi valori con quelli presenti nel conto del bilancio. Tale collegamento indiretto non è più possibile oggi, in quanto si prevede una tenuta della contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale, dalla quale ricavare i valori adatti ad alimentare sia il conto del bilancio (finanziario), che il

conto economico ed il conto del patrimonio. Vedremo nei paragrafi successivi gli strumenti individuati dal legislatore per garantire la corretta tenuta della contabilità integrata.

2.2.3 Modalità dell'integrazione

Le modalità con le quali procedere all'integrazione della contabilità economico-patrimoniale con quella finanziaria e, di qui, perseguire l'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche italiane, sono riassunte nell'art. 2 della legge n. 196 del 31 dicembre 2009, già più volte richiamata. Tali modalità sono:

- a. adozione di regole contabili uniformi;
- b. adozione di un comune piano dei conti;
- c. riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni e aziende pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica;
- d. adozione di comuni schemi di bilancio, articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata in sede comunitaria.

L'adozione di regole, criteri e principi comuni tra le amministrazioni pubbliche o, quantomeno, una loro ricognizione ha avuto un primo impulso nell'istituzione dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali, già con il d.lgs. n. 77/1995, oggi sostituito dal TUEL. In particolare, i principi e i criteri individuati sono definiti all'art. 162 e rispecchiano, tendenzialmente, quelli generali dell'ordinamento. Una serie di prescrizioni utili si possono rinvenire anche nel Manuale dei Principi e delle Regole contabili (Ragioneria Generale dello Stato, 2008a) e, più di recente, un'ultima ricognizione dei principi contabili validi per la contabilità pubblica viene effettuata nell'allegato n. 1 al d.lgs. n. 118 del 2011, parte della riforma oggetto del presente capitolo (si veda Bellesia, 2013, sull'importanza del Regolamento di Contabilità e dei controlli interni del Comune).

Data la vastità e numerosità degli aspetti riguardanti gli strumenti trattati, ci soffermeremo su quelli maggiormente rilevanti per il tema dell'armonizzazione che qui ci interessa, tenendo presente che la corretta comprensione del maggior numero possibile degli stessi è una garanzia di miglior svolgimento del processo di armonizzazione dalla pianificazione, all'implementazione e al controllo.

Vale la pena fare almeno un cenno al sistema SICOGE, il sistema informatico di gestione e registrazione delle procedure di spesa, previsto dal D.P.R. n. 367 del 1994; quest'ultimo, fra l'altro, ha previsto la sostanziale dematerializzazione dei pagamenti della Pubblica Amministrazione a beneficio della certezza, della rapidità e della trasparenza, sia nell'effettuazione che nel controllo dei pagamenti stessi. Ai nostri fini il SICOGE è rilevante sia in quanto costituisce un unico strumento condiviso e utilizzato da tutte le amministrazioni, garantendo omogeneità di trattamento e classificazione, sia perchè ha dato modo alla Ragioneria Generale dello Stato di realizzare un sistema informativo che, almeno a partire dal 2007, è in grado di ricavare dalle registrazioni effettuate le corrispondenti risultanze della contabilità economico-patrimoniale e persino analitica.

2.2.3.1 Il piano dei conti integrato

Il piano dei conti integrato è compiutamente definito nel d.lgs. n. 91/2011 per tutte le amministrazioni dello Stato. Ne sono specificate le finalità e la struttura³⁹. Il d.lgs. n. 118/2011, destinato a Regioni ed enti locali, all'articolo 4 non fa altro che richiamare gli elementi essenziali del piano stesso, da adattare poi agli enti territoriali destinatari della norma. La differenza principale, naturalmente, sta soprattutto negli schemi concretamente individuati per gli enti destinatari⁴⁰.

³⁹ Le finalità sono rinvenibili agli articoli 4 (co. 1), 5 e 6, mentre la struttura è descritta agli articoli 4 (commi 2 e successivi) e art. 7.

⁴⁰ Allegato n. 1 al d.lgs. n. 91/2011 e allegati nn. 5 e 6 del DPCM 28-12-2011 (per Regioni ed enti locali).

Concentriamoci per un momento sulle finalità indicate dalla normativa (art. 5 del d.lgs. n. 91/2011) rispetto al piano dei conti. La prima consiste nell'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, la quale va intesa come obiettivo di fondo, come linea guida dalla quale si deve cercare di non scostarsi. La seconda finalità del piano consiste nella "integrazione e coerenza tra le rilevazioni contabili di natura finanziaria e quelle di natura economica". Il piano deve, evidentemente, rispettare i criteri e principi stabiliti per ognuno dei due sistemi contabili, dei quali è stato previsto l'utilizzo congiunto. In particolare, il piano dei conti costituisce l'articolazione delle unità elementari del bilancio finanziario e dei conti economico-patrimoniali (Quecchia, 2013: 71).

Un terza finalità è la possibilità di rappresentare in modo consolidato i costi e i ricavi per ognuna delle fasi di gestione (previsione, gestione concomitante e rendicontazione), nonché di monitorare gli andamenti di finanza pubblica per ognuna delle amministrazioni pubbliche. Si tratta della aggregabilità dei dati.

La quarta finalità è quella di consentire la tracciabilità delle informazioni rappresentate rispetto ai tre metodi adottati (finanziario, patrimoniale ed economico).

L'ultima, ma non per importanza, è la finalità di garantire l'attendibilità e trasparenza dell'informazione fornita mediante i documenti contabili.

Con riferimento alle funzioni del piano (art. 6 del d.lgs. 91/2011), esse consistono nel:

- a. consentire una rilevazione congiunta di una qualsiasi operazione posta in essere dall'azienda o amministrazione pubblica, sia da un punto di vista finanziario che economico-patrimoniale;
- b. condurre, mediante consolidamento, alla classificazione per missioni e programmi utilizzata a livello nazionale, la quale è a sua volta raccordata alle classificazioni funzionali COFOG e

SEC 95 (D'Alessio, 2012: 35), a livello OCSE il primo ed europeo il secondo (Regolamento CE n. 2223/96). Tratteremo più diffusamente di questo nel paragrafo successivo;

- c. garantire l'informazione utile a effettuare il controllo della performance della singola amministrazione; anche di questo tratteremo in seguito.

Si nota come le funzioni siano la traduzione e la condensazione delle finalità sopra elencate.

La struttura prevista per il piano dei conti rispecchia le funzioni illustrate nel paragrafo precedente. In particolare, il piano dei conti è "costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali"⁴¹; le voci relative "sono definite in coerenza con il sistema delle regole contabili" di cui all'allegato 1 dello stesso d.lgs. n. 91 del 2011.

In riferimento al piano dei conti integrato, analoghe disposizioni si hanno per Regioni ed Enti Locali, precisando alcuni ulteriori aspetti (art. 4, d.lgs. n. 118/2011), ossia:

- a. il piano deve agevolare il consolidamento dei conti pubblici;
- b. l'articolazione del piano rappresenta la struttura di riferimento per predisporre i documenti contabili e di finanza pubblica delle amministrazioni pubbliche;
- c. il piano deve consentire la rilevazione unitaria dei fatti di gestione, senza più utilizzare dei prospetti di riconciliazione separati.

Il piano dei conti ha un livello minimo di articolazione, pari a quello che garantisce il miglior consolidamento dei conti pubblici e il sufficiente monitoraggio degli stessi; la singola amministrazione, o il singolo comparto, ha poi la facoltà di creare articolazioni ulteriori per rispecchiare meglio le proprie attività specifiche⁴² (Quecchia, 2013: 72).

⁴¹ Art. 4, co. 1, d.lgs. n. 91/2011.

⁴² Art. 4, co. 4, d.lgs. n. 118/2011 e art. 4, co. 7, d.lgs. n. 91/2011.

Questo accorgimento garantisce flessibilità allo strumento, il quale, di per sé, prevede la "semplice" omogeneizzazione degli schemi di rappresentazione contabile. Similmente, il d.lgs. n. 91/2011 prevede, per le amministrazioni dello Stato, un livello di articolazione intermedio, tra quello comune a tutti gli enti e quello specifico di ogni ente coinvolto; tale livello intermedio è un'articolazione comune per gruppi di attività omogenei (art. 4, co. 5).

Il piano dei conti verrà ulteriormente specificato con decreti integrativi da emanarsi alla luce dei risultati ottenuti dalla sperimentazione. Le successive modifiche al piano vengono però affidate al Ministero dell'Economia, organo tecnico in grado di adattare più agilmente lo strumento contabile all'evolversi delle esigenze emergenti. Gli stessi decreti serviranno a individuare o precisare ulteriormente gli indicatori di risultato, idonei a rappresentare la performance finanziaria ed economico-patrimoniale degli enti considerati.

Anche in questo caso non può mancare un riferimento alla principale esperienza in tema di piano dei conti comune, presente nella realtà pubblica italiana (Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2012: 2), ossia il SIOPE. Tale sistema è attivo dal 2006 per garantire l'uniforme classificazione delle operazioni poste in essere da tutte le pubbliche amministrazioni territoriali, senza ovviamente l'attuale capacità di rilevazione integrata tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale.

2.2.3.2 Classificazione per missioni e programmi

Per avere un quadro sull'origine e le motivazioni dell'introduzione della programmazione economico-finanziaria nel settore pubblico, si può guardare a quanto viene affermato dalla Ragioneria Generale dello Stato (2010: 20 e ss.); più di qualche accenno è stato fatto, comunque, nel corso della nostra trattazione.

Nel presente paragrafo ci sembra sufficiente ribadire il fatto che la classificazione in oggetto aiuta a realizzare l'armonizzazione verticale, in quanto essa guida la fissazione degli obiettivi negli enti e nelle amministrazioni di livello inferiore, in ragione di quanto previsto dalle istituzioni di livello superiore. Tale configurazione ha un'origine internazionale e, solo nella seconda metà dello scorso secolo, l'Italia ha dato avvio a un analogo processo di riforma.

Attualmente, l'intero ordinamento contabile pubblico italiano è permeato da tale orientamento strategico e non manca, anche nella riforma qui considerata, la previsione di un collegamento con l'attività programmatoria e pianificatoria internazionale e nazionale. Oltre a quanto abbiamo già detto in proposito, nei paragrafi precedenti, è sufficiente dare un'occhiata ai prospetti contenuti negli allegati nn. 7 e 8 del DPCM 28 dicembre 2011, per capire come le spese debbano trovare collocazione in una determinata missione; di questa l'ente si fa carico per rispondere a una categoria di bisogni dei propri cittadini.

Ogni missione è dettagliata nei programmi, pensati per dare concreta attuazione alla stessa. Ogni programma viene poi correlato in modo univoco alla corrispondente funzione di secondo livello della classificazione internazionale COFOG; qualora non si riesca a creare tale corrispondenza biunivoca, è prevista la possibilità di ripartire la spesa prevista in un certo programma tra due o più funzioni COFOG, secondo un criterio percentuale. Non è possibile invece applicare il criterio della prevalenza, secondo il quale la spesa andrebbe imputata interamente al programma che ha maggiormente contribuito a realizzare; questo garantisce una corretta e razionale omogeneità di comportamento.

L'allegato n. 9 del DPCM più sopra accennato contiene uno schema per ricollegare i programmi alla codifica SIOPE, attraverso la quale si opera la classificazione di tutte le operazioni poste in essere dagli enti pubblici territoriali. Vedremo, in un paragrafo successivo, come il collegamento tra tutte le diverse classificazioni previste sia realizzato dalla cosiddetta

transazione elementare, ossia il livello di dettaglio minimo di registrazione di un'operazione realizzata da una pubblica amministrazione.

Il programma dev'essere collegato in modo univoco a un centro di responsabilità amministrativa, così da poter ricondurre una certa performance a un'unica unità amministrativa. In tal modo si crea un collegamento tra la strategia dell'ente e la sua struttura; ogni componente dell'organizzazione aziendale arriva così a possedere un'identità e un ruolo suoi propri. Questo è importante per il tema di cui ci occupiamo, perché ci permette di identificare le entità autonome, la cui performance è valutata in ragione degli strumenti di armonizzazione che sono chiamate ad applicare. Soffermandoci su questi ultimi, possiamo dire che alla singola entità autonoma va lasciata adeguata libertà nell'individuazione dei parametri di misurazione e controllo della propria attività, soprattutto quelli che costituiranno degli indicatori di performance (vedere anche quanto diremo nei paragrafi successivi).

La configurazione delineata, ossia caratterizzata dal collegamento con la pianificazione e programmazione, consente al bilancio di previsione di assumere la natura di budget. La funzione autorizzatoria non si ha più soltanto rispetto alle risorse finanziarie impiegate (Anselmi et al., 2012: 58), bensì considerando tutte le risorse affidate a un centro di responsabilità, confrontate rispetto agli obiettivi assegnati piuttosto che ai vincoli imposti (D'Alessio, 2012: 34). Questo meccanismo può agevolmente creare una circolarità virtuosa del processo (che alimenta l'attività pianificatoria futura), rispetto alla viziosa prassi che, nel passato, spingeva a impiegare per intero le risorse assegnate, a prescindere dai risultati con esse ottenuti, per ottenerne almeno lo stesso ammontare l'esercizio seguente.

Questo è, in effetti, quanto accade negli enti locali con riguardo al PEG, mediante il quale la Giunta, in attuazione delle linee strategiche

approvate dal Consiglio, affida le risorse necessarie ai responsabili del servizio.

Passando, in conclusione, a considerare gli enti strumentali, individuati dall'Istat come appartenenti al Settore istituzionale e, quindi, rientranti nel conto consolidato della PA, essi hanno l'obbligo di:

- a. operare una riclassificazione dei propri dati contabili secondo la classificazione SIOPE;
- b. elaborare un prospetto di ripartizione della spesa per missioni e programmi, raccordando questi ultimi alle funzioni di secondo livello della classificazione COFOG.

Tale aspetto sarà perfezionato tramite ulteriori decreti, da emanare al termine della sperimentazione. già comprendiamo, però, che ogni soggetto che partecipa al raggiungimento dei programmi pubblici viene monitorato con riguardo al conseguimento degli stessi.

2.2.3.3 Transazione elementare

L'articolo 5 del d.lgs. n. 118 del 2011 prevede che "Ogni atto gestionale genera una transazione elementare". Al secondo comma afferma che "Ad ogni transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato".

La portata della disposizione è considerevole; ogni operazione va identificata al momento della registrazione sotto tutti i punti di vista. Ogni operazione rilevante costituisce una transazione elementare, secondo un rapporto che potremmo definire "biunivoco": un'operazione è rilevante se definibile transazione elementare, o se può essere suddivisa in transazioni elementari; al contempo, la transazione elementare identifica un'operazione rilevante.

La codifica attribuita alla transazione elementare ricollega univocamente la prima a un determinato conto della contabilità integrata, il quale a sua volta ha una precisa corrispondenza sia nel sistema di contabilità

finanziaria che in quello economico-patrimoniale. La struttura della transazione elementare, però, non si limita solamente a tale distinzione e identificazione; l'operazione è ricollegata a molteplici classificazioni mediante la precisa codifica della transazione elementare.

Il DPCM del 28 dicembre 2011, all'art. 13, lettere da a) a g), definisce puntualmente la struttura della transazione elementare; su tale aspetto strutturale è auspicabile la piena omogeneità di comportamento per garantire l'armonizzazione. Due parti del codice identificativo si riferiscono alla missione e al programma di bilancio (lett. a) e a un preciso conto del piano dei conti integrato (lett. b). In tal modo si crea il collegamento con la strategia e il sistema di contabilità (finanziaria ed economico patrimoniale) dell'ente.

Il codice contiene, inoltre, una parte (lett. c) che ricollega l'operazione (qualora si tratti di una spesa) alla classificazione COFOG di secondo livello. Questo contribuisce al consolidamento nella contabilità nazionale e alla verifica dell'andamento dell'amministrazione, rispetto agli obiettivi stabiliti in sede internazionale. Si crea un diretto collegamento tra l'operazione e la strategia a livello nazionale e internazionale, senza dover seguire prima il "percorso" che passa per la strategia dell'ente (missioni e programmi dell'ente, pur contenuti nella codifica della transazione elementare).

Un ulteriore codice (lett. d), a cifra singola, definisce l'operazione con riguardo ai rapporti con le politiche comunitarie: i codici 1 e 3 definiscono, rispettivamente, entrate e spese derivanti da politiche comunitarie; 2 e 4 identificano invece altre entrate o spese.

Non potrebbe certo mancare il codice identificativo SIOPE, il Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti pubblici (lett. e), il quale, in attuazione dell'articolo 14, commi da 6 a 11, della legge n. 196/2009, consente la rilevazione degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche.

Solo per le spese di investimento è prevista l'indicazione del codice CUP (Codice Unico di Progetto; lett. f), che consente di identificare il progetto d'investimento pubblico nel quale rientra la spesa rilevata.

Da ultimo (lett. g) troviamo il codice identificativo della tipologia di entrata, ricorrente o non ricorrente.

Il sistema informativo non deve consentire l'esecuzione di transazioni elementari quando non sia possibile una completa classificazione delle stesse (Quecchia, 2013: 25). Questo costituisce una dimostrazione di quanto affermato poco sopra, rispetto al rapporto biunivoco tra l'operazione aziendale e la transazione elementare: non è possibile porre in essere la prima se non è ricollegabile alla seconda e viceversa.

Al fine di assicurare l'armonizzazione, inoltre, le codificazioni sono definite da appositi decreti del Ministero delle Finanze (i cosiddetti Glossari) e a ogni ente è fatto divieto di:

- a. adottare il criterio della prevalenza, spiegato più sopra;
- b. imputare provvisoriamente le operazioni ai servizi per conto terzi;
- c. assumere impegni di spesa sul fondo di riserva.

In conseguenza del punto *a* l'operazione potrà unicamente essere ripartita con criterio proporzionale tra i diversi conti adatti a rappresentarla. L'intento del punto *b*, invece, è di evitare la registrazione di operazioni estranee all'attività dell'ente pubblico, mentre il punto *c* garantisce che non vengano compromessi gli equilibri di bilancio, con assunzione di impegni senza un'adeguata copertura finanziaria.

2.2.3.4 Bilancio consolidato

Volendo fare un'utile premessa, è bene tener presente che al bilancio consolidato è dedicato l'IPSAS n. 6; non ci soffermeremo sui rapporti tra la disciplina nazionale e tale importante principio internazionale, in quanto richiederebbero più di qualche pagina. Con riguardo invece alle normative trattate nel presente lavoro, si tenga presente che al bilancio

consolidato il DPCM del 28 dicembre 2011 dedica ben due allegati: il n. 4 per la disciplina di massima, il n. 11 per lo schema da impiegare negli enti locali.

Prenderemo in considerazione alcuni aspetti del consolidamento dei conti pubblici che vanno definiti in via preliminare al processo di consolidamento stesso (se non addirittura all'inizio dell'attività delle realtà coinvolte) e sono, perciò, fondamentali per garantire il perseguimento dell'armonizzazione, così come intesa in via teorica e nella prassi normativa.

Un primo aspetto di nostro interesse è il fatto che, nella normativa suddetta, si possono distinguere due direzioni di consolidamento: una verticale, cui abbiamo già fatto cenno, consistente nell'ascesa dai conti degli enti locali ai conti nazionali⁴³; l'altra è quella orizzontale, in cui si opera il consolidamento delle contabilità degli enti privati controllati da un ente pubblico. La differenza principale è che, attualmente, la metodica applicata al consolidamento verticale è di tipo statistico (contabilità nazionale; si veda ad es. Jones, 2000), mentre il consolidamento orizzontale avviene con metodi contabili (contabilità pubblica). L'obiettivo principale delle due tipologie è però il medesimo: comprendere la performance complessiva del sistema, posto che alla base vi sono una serie di azioni strategiche coordinate che coinvolgono tutti i soggetti considerati (Ragioneria Generale dello Stato, 2009: 21 e ss. e 2008).

Noi ci occuperemo del consolidamento in senso orizzontale, operato a livello di enti locali per rappresentarne il risultato complessivo, comprensivo dei risultati ottenute dalle organizzazioni che operano per perseguire i fini stabiliti dagli organi di indirizzo dell'ente locale.

Cominciamo col dire che, in ottica di public governance, l'amministrazione pubblica è aperta (Brandolini, 2007; Laperuta, 2007: 80) e coinvolge, quindi, una serie di soggetti a essa esterni (aziende

⁴³ Art. 2, co. 2, lett. a), legge n. 169 del 2009.

private, profit e non-profit), in rapporti che vanno dal libero mercato al controllo totalitario. Questo avviene in ragione del principio di sussidiarietà dell'azione statale, il quale opera sia in senso verticale, fornendo il servizio più vicino possibile al cittadino, sia in senso orizzontale, ossia favorendo l'autonoma organizzazione dei servizi a opera di singoli cittadini o loro gruppi (Laperuta, 2007: 34 e ss.).

In particolare, è il principio di solidarietà orizzontale che conduce al moltiplicarsi di organizzazioni satellite agli enti locali, mentre si potrebbe dire che la sussidiarietà verticale spinge a creare tale complesso sistema di soggetti e rapporti a livello di enti locali, piuttosto che ai livelli intermedi o superiori. Data la quantità e varietà di organizzazioni coinvolte, è inevitabile individuare un livello di dettaglio al quale tutte devono conformarsi, al di sotto del quale ognuna può poi elaborare un proprio sistema contabile.

In verità, già dalla fine degli anni '70 (legge n. 468/1978) la Tesoreria dello Stato elabora il Conto consolidato del settore statale e quello del più ampio settore pubblico (Anselmi et al., 2012: 62); questo viene fatto con lo scopo di monitorare la gestione finanziaria delle risorse pubbliche, ma a scarso beneficio del controllo della performance. Bisogna preliminarmente tener conto di un'ulteriore finalità della contabilità pubblica, ossia quella del controllo strategico, per cui il consolidamento finale avviene con i conti dell'Unione Europea, con metodo statistico, come dicevamo (Anselmi et al., 2012: 64; IPSAS n. 22; Pozzoli e Mazzotta, 2012: 70).

Per quanto ci riguarda, è importante tener conto di tutte queste finalità, per disciplinare correttamente gli strumenti utili al consolidamento e al contemporaneo perseguimento dell'armonizzazione.

Passando alle modalità con cui operare il consolidamento, rispettando logiche di armonizzazione, il primo passo, per disciplinare ed effettuare la redazione di un bilancio consolidato, è quello di stabilire quali soggetti vengono inclusi. Questo va effettuato secondo criteri omogenei

a livello nazionale. Si perviene così alla definizione dell'area di consolidamento (allegato n. 4, par. 2 e 3, del DPCM di cui a inizio paragrafo); l'esplicitazione di quest'ultima, nella nota integrativa che accompagna il bilancio consolidato (par. 5), diventa strumento fondamentale per interpretare, in modo corretto, la performance illustrata dal bilancio consolidato e, soprattutto, i bilanci delle singole realtà aziendali che vi hanno contribuito.

La platea di soggetti inclusi è molto ampia, in quanto vengono compresi rapporti di controllo di diritto, di fatto o contrattuale, includendo organismi ed enti strumentali, nonché società controllate o partecipate; "non rileva la forma giuridica, né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società"⁴⁴. Analoga ampiezza si può rinvenire nella definizione di area di consolidamento fornita dall'IPSAS n. 6, il quale individua due criteri fondamentali per identificare le entità controllate:

- a. la controllante beneficia dell'attività della controllata;
- b. l'ente controllante ha il potere (effettivo e attuale) di influenzare l'attività della controllata.

Il tema del bilancio consolidato pone in evidenza, dicevamo, il nuovo (o quantomeno recente) ruolo assunto dalle amministrazioni pubbliche locali. In ragione delle privatizzazioni avviate dagli anni '90 del secolo scorso, l'ente locale è divenuto, infatti, il centro di un rete di rapporti fra i più diversi soggetti operanti sul proprio territorio. Si tratta del cosiddetto ruolo di governance proprio dell'ente locale, al quale consegue inevitabilmente un'attività di armonizzazione (orizzontale, potremmo definirla in questo caso). Tale ruolo si esplicita in un ulteriore momento utile alla definizione delle modalità di consolidamento, ossia quando l'ente locale svolge quella particolare attività consistente nell'emanazione delle cosiddette "direttive" (allegato n. 4 al DPCM, par.

⁴⁴ Allegato n. 4, par. 2 del DPCM; si veda ad esempio Ranucci (2012a: 11) per un dettaglio sulle modalità d'individuazione dell'area di consolidamento.

3.2), strumento di trasparenza e coordinamento, propedeutico alla predisposizione dei bilanci che andranno a confluire nel bilancio consolidato dell'ente pubblico. Mediante le direttive, infatti, l'ente pubblico comunica:

- a. modalità e tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio;
- b. ulteriori informazioni di dettaglio o integrative, utili a comprendere quanto rappresentato nei bilanci di esercizio;
- c. linee guida per la predisposizione dei bilanci di esercizio (in primis i criteri di valutazione) e le modalità di consolidamento, per eventuali sub-holding, il tutto compatibile con la disciplina civilistica.

Attraverso lo strumento delle direttive, il Comune garantisce che tutti gli enti controllati utilizzino criteri omogenei di rappresentazione della performance. Esso fornisce le istruzioni utili a rendere compatibili i comportamenti dei soggetti coinvolti e integra gli altri strumenti formalmente più vincolanti già previsti, quali ad esempio gli schemi di bilancio o le norme di redazione dei documenti contabili.

2.3 Sistema informativo e controllo

Abbiamo fatto qualche cenno, nel primo capitolo, al concetto di accountability e al suo legame con la misurazione della performance⁴⁵. Consideriamo ora come sia indispensabile, alla misurazione della performance e al suo impiego al fine della responsabilizzazione, la predisposizione di un più che adeguato sistema informativo e di controllo. Nel settore pubblico tale sistema è particolarmente importante, in quanto si tratta di controllare la gestione delle risorse conferite dalla cittadinanza.

Sino ad oggi il sistema si fondava sul rispetto di vincoli normativi e, per quanto di nostro interesse, soprattutto finanziari; le entrate potevano essere solo di natura e ammontare pari a quanto previsto e autorizzato dall'organo rappresentativo; lo stesso doveva accadere per le spese. Ciò che ha maggiormente impattato sulla modifica di tale stato di cose è stata la svolta in chiave strategica dell'azione e della contabilità pubblica. La ripartizione delle risorse secondo missioni e programmi di cui abbiamo già trattato e il recente "innalzamento" dell'unità previsionale di base ai programmi, hanno spostato l'attenzione sugli obiettivi piuttosto che sui vincoli, in riferimento ai comportamenti e ai relativi sistemi di controllo.

Risulta evidente il fatto che tale spostamento di attenzione richiede strumenti adatti in ognuna delle fasi di cui si compone l'attività pubblica. Dopo le modifiche intervenute nel corso dell'ultimo quarto del secolo scorso, nel nuovo millennio si è puntato a pervadere l'intero sistema delle aziende e delle amministrazioni pubbliche con un orientamento agli obiettivi e alla misurazione della performance. Questo è accaduto probabilmente per l'influenza del New Public Management ma, soprattutto, per la capacità dei sistemi attuali di raccogliere ed elaborare

⁴⁵ Si vedano anche Anselmi et al. (2008: 2 e ss.) e Marcon (2012)

le informazioni, gestendo la complessità e quantità delle stesse con una velocità impensabile appena venti o trenta anni fa.

Con l'introduzione del Ciclo della Performance ad opera della legge n. 50 del 2009 e del collegato d.lgs. n. 150 del 2009 la misurazione, la gestione e il miglioramento della performance (c.d. *Performance Measurement Management & Improvement*) sono entrati a pieno titolo nell'amministrazione pubblica italiana (Nisio et al., 2013). Ovviamente, c'è più di qualche autore che rimane scettico sul concreto miglioramento ottenibile mediante l'applicazione di tali strumenti ma, salvo alcuni punti da ridiscutere nella disciplina normativa, la difficoltà maggiore sta nella necessità di modificare la cultura di tutti i soggetti coinvolti. Tale ultimo problema si presenta con qualsiasi innovazione si proponga, soprattutto in ambito pubblico, accompagnato dal fatto che non esiste un adeguato controllo sociale, altrettanto efficace qual è quello operato dal mercato sulle aziende private.

Nell'attuale processo di armonizzazione, in considerazione di quanto appena accennato, si cerca di garantire che la misurazione della performance possa avvenire a ogni livello secondo criteri omogenei (non è auspicabile uniformi), soprattutto non discriminatori e tali da consentire la misurazione della performance sia delle singole parti che dell'intero sistema nazionale.

Correttamente, il legislatore ha individuato due importanti strumenti a tali fini:

- a. un piano degli indicatori e dei risultati attesi, individuati ad hoc secondo gli obiettivi stabiliti;
- b. una banca dati unitaria, che raccoglie i dati ottenuti tramite l'applicazione del piano.

Mediante una corretta elaborazione del Piano degli obiettivi a ogni livello e un corrispondente adeguato piano degli indicatori e risultati attesi, si ha la concreta possibilità di influenzare e, in ultima analisi,

modificare il comportamento delle persone che operano nelle amministrazioni pubbliche (Leotta e Cardillo, 2013).

Relativamente alla banca dati unitaria si tenga presente la recente tendenza di evitare la duplicazione e la moltiplicazione dei dati gestiti dalla Pubblica amministrazione; questo è, evidentemente, molto rilevante in termini di miglioramento del livello di armonizzazione. Riuscire a gestire in maniera corretta l'archiviazione e la condivisione delle informazioni è tanto più importante nelle realtà pubbliche (Macrì, 2012), in continuo confronto con situazioni tra le più variegate. Faremo qualche ulteriore considerazione in un apposito paragrafo.

Volendo, invece, fare qualche accenno al sistema dei controlli esterni agli enti locali, vale la pena notare come l'articolo 148 TUEL attualmente preveda, in conseguenza delle modifiche apportate dal D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012, un controllo degli Enti Locali da parte della Corte dei Conti, che risulta essere (Astegiano, 2013; Gori e Pozzoli, 2013):

- a. esteso a tutti gli enti locali, in quanto non vengono previste esclusioni esplicite;
- b. inteso a verificare la legittimità e la regolarità della gestione, nonché il corretto funzionamento del sistema di controllo interno;
- c. effettuato con la "collaborazione" del soggetto controllato stesso, il quale è chiamato (salvo per i comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti) a predisporre una relazione semestrale, nella quale rappresentare schematicamente la propria situazione con riguardo agli aspetti controllati dalla Corte dei Conti.

Ai nostri fini, l'aspetto di maggior interesse è proprio lo strumento della relazione; quest'ultima, infatti, viene redatta secondo le linee guida e lo schema stabiliti con delibera dall'apposita Sezione delle Autonomie della Corte stessa, ma viene espressamente lasciata la possibilità di integrare la struttura essenziale con quanto sia ritenuto opportuno

dall'ente stesso, per qualificare ulteriormente la propria attività. Per cui si può dire che, anche con riguardo ai controlli esterni, ciò a cui si punta è armonizzare gli strumenti impiegati, in primis per agevolare la funzione di controllo; si consente così, al contempo, un giusto spazio di autonomia al soggetto controllato, che imposta la propria attività, anche di "auto-controllo", come ritiene più opportuno, ovviamente con la conseguente responsabilità di dover giustificare le proprie difformità di comportamento.

2.3.1 Piano degli indicatori e dei risultati attesi

L'art. 2, co. 1, lett. f) della legge 196/2009 prevede la "definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferibili ai programmi di bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni, individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri"⁴⁶.

La norma di legge è, come di consueto, sintetica ma incisiva. Essa parla di un sistema di indicatori di risultato (Mussari, 2001: 339 e ss.), in quanto gli stessi vanno individuati e configurati pensando a come si strutturano nel loro insieme, per sfruttare quanto più possibile le sinergie che sia possibile creare, evitando invece duplicazioni e sovrapposizioni. Questo è evidentemente tanto più vero trattando di armonizzazione.

La semplicità può essere intesa come mancanza di complessità, per cui risulta preferibile scegliere indicatori che siano in rapporto quanto più diretto possibile con la variabile che intendono rappresentare, piuttosto che richiedere processi, pur razionali, di correlazione. Con altrettanta sicurezza può, però, interpretarsi la semplicità nella prospettiva della trasparenza e dell'accountability (semplicità di linguaggio o espressione), delle quali abbiamo già evidenziato l'importanza nella gestione delle risorse pubbliche. Potremmo dire che gli indicatori

⁴⁶ Analoga formulazione è utilizzata dalla legge n. 49 del 2009, all'art. 2, co. 2, lett. h) destinata, ricordiamo, alle Regioni e agli enti locali.

debbano, quantomeno, essere esattamente comprensibili all'organo rappresentativo, posto che gli stessi, come vedremo, sono ricollegabili alle voci di bilancio e rendiconto. Naturalmente, dovranno essere altrettanto comprensibili da parte del responsabile, il quale è valutato mediante gli indicatori concordati.

La norma sottolinea anche la capacità di misurazione che tali indicatori devono possedere (Ragioneria Generale dello Stato, 2009: 46 e ss.). La precisazione non è da sottovalutare, in quanto ben si conosce la difficoltà, anche nelle aziende private, di individuare corretti indicatori di performance, in grado di quantificare o qualificare la variabile che intendono rappresentare. L'individuazione è, notoriamente, tanto importante quanto difficoltosa e, ancor più, lo diviene nell'ambito delle amministrazioni pubbliche (per alcuni suggerimenti in tal senso, si veda Swee, 2012), nelle quali la quasi totalità delle attività produttive consiste nell'erogazione di servizi, in una quota non trascurabile a favore di altre amministrazioni o aziende pubbliche. Ma altre difficoltà si assommano, tra le quali si segnalano: l'incapacità di misurare risorse intangibili⁴⁷, la difficoltà stessa di definire il valore prodotto dalle aziende pubbliche⁴⁸ e altre ancora.

Di non trascurabile importanza è anche il collegamento con la programmazione strategica che, pure in questo caso, la norma ritiene opportuno statuire. Va sottolineato, in particolare, il collegamento ai programmi i quali, almeno attualmente, sono l'unità di voto dell'organo rappresentativo; gli indicatori, perciò, devono intendersi strumentali alla valutazione operata dai rappresentanti dei cittadini. L'impiego della misurazione della performance, ai fini della programmazione finanziaria, viene anche definito performance budgeting (Ragioneria Generale dello Stato, 2009).

⁴⁷ Si vedano, fra gli altri: Anselmi et al. (2008: 8 e ss.), Adam et al. (2011) e l'IPSAS n. 31.

⁴⁸ Tra gli altri, si considerino Borghonovi (2004: 47 e ss) e Marcon (2012).

La norma prevede, da ultimo, l'individuazione di criteri e metodologie comuni; è anche questo un aspetto da tener presente nell'ambito dell'armonizzazione, in quanto potremmo dire che, sempre in ottica sistemica, potendo "fare economia" di criteri e metodi, si evitano applicazioni incoerenti o incompatibili di strumenti che hanno la medesima funzione. Consideriamo inoltre il fatto che l'individuazione dei criteri e metodi è affidata al Governo, un organo tecnico, proprio per sottolineare che quanto appena detto a titolo di principio ammette, invece, una certa variabilità nel momento in cui gli strumenti previsti siano concretamente da definire. Data la variabilità delle situazioni reali, i criteri e metodi non potranno certo rimanere immutabili.

Conclusa tale "ristretta" esegesi normativa, poniamo un attimo l'attenzione sulle attuali tipologie di controlli che dovranno essere assicurati nelle amministrazioni e aziende pubbliche, in quanto aspetto fondamentale ai fini del processo di armonizzazione e di definizione dei migliori indicatori di performance. Identificare primariamente le tipologie di controlli è fondamentale, in quanto non farlo sarebbe come procedere alla cieca, per mancata conoscenza della finalità per cui il processo è affrontato e delle ragioni per le quali i relativi strumenti vengono predisposti.

Le tipologie di controlli sono state di recente ridefinite dal d.lgs. n. 286 del 1999⁴⁹: controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, valutazione della dirigenza⁵⁰ e controllo strategico.

Ancor più recentemente, a valere per gli enti locali, sono state aggiunte due tipologie di controlli⁵¹: sulle società partecipate non quotate (o, inteso in senso più generale, sugli organismi gestionali esterni) e sugli

⁴⁹ Si vedano Lattanzio e Pero (1999) e Gori e Pozzoli (2013: 15 e ss.) per un breve excursus sull'evoluzione normativa. Si vedano invece gli artt. 147 e ss. del TUEL relativamente ai controlli negli enti locali. Si rimanda, invece, a Ruffini (2010), Gori e Pozzoli (2013: 54 e ss.) per un'analisi delle diverse tipologie di controllo.

⁵⁰ Oggi, almeno in riferimento agli enti locali, è stato sostituito dal sistema di controllo sulla performance, già accennato.

⁵¹ Art. 3, co. 1, lett. d, D.L. 174/2012, che ha riscritto l'articolo 147 del TUEL.

equilibri finanziari. L'aggiunta di tali tipologie di controlli non dovrebbe stupire, considerato il nuovo assetto normativo, in primis costituzionale, più sopra delineato. Dobbiamo, infatti, tener conto dello stretto legame tra contabilità pubblica e finanza pubblica, con riguardo al controllo sugli equilibri finanziari; si consideri, invece, il fenomeno delle esternalizzazioni e dell'introduzione del bilancio consolidato, per capire la necessità del controllo sugli organismi gestionali esterni.

Accenniamo, ora, ad alcuni metodi con cui concretamente individuare dei possibili indicatori. Qualche spunto è rinvenibile già nelle norme; si veda ad esempio la legge n. 42 del 2009, che all'art. 13, co. 1 richiede l'individuazione di indicatori di fabbisogno finanziario e fabbisogno di infrastrutture, ai fini della ripartizione dei fondi perequativi per gli enti locali; oppure l'articolo 17, co. 1, lett. d), nel quale si individuano due categorie di indicatori (di efficienza e di adeguatezza) per monitorare la qualità dei servizi resi da Regioni ed Enti Locali. Questo per dire che, come afferma più di qualche autore (ad es. Gori e Pozzoli, 2013: 35 e ss.), i dati utilizzabili nel concreto già non mancano, anzi sono sovrabbondanti. Risulta piuttosto, oggi, conveniente architettare una disciplina sulla raccolta e l'utilizzo dei dati stessi, affinché possano essere adatti a quanti più utilizzi sia possibile e non rischiare di incorrere, invece, in duplicazioni e sovrapposizioni.

Uno strumento utile ad affrontare l'individuazione degli indicatori e dei risultati attesi è il benchmarking; quest'ultimo è essenzialmente uno strumento da utilizzare ex-post, una volta realizzati dei risultati, qualsivoglia essi siano. Proponiamo però qui di utilizzarlo sin dal processo di definizione degli indicatori, in quanto la previsione di un sistema di controlli, come sopra accennato, è comunque già in essere; posto che non tutti hanno implementato tale sistema in modo efficace, è opportuno osservare le esperienze degli enti che l'hanno fatto nel modo più soddisfacente (Gori e Pozzoli, 2013: 35) e trarne spunto per individuare gli elementi che in essi si sono rivelati critici.

Lo strumento del benchmarking assume una particolare rilevanza con riguardo al processo di armonizzazione, in quanto non si cercano indicatori che vadano bene solamente nella singola realtà da monitorare; si deve tener presente, invece, che gli stessi possono rivelarsi utili in realtà differenti e che, quanto più possibile, devono servire per "raggruppare" e confrontare la performance. Tali due ultime caratteristiche e utilità sono certamente una costante nel fenomeno dell'armonizzazione applicato ai sistemi contabili e, quindi, a maggior ragione, da tenere presenti in questo frangente, nel quale cerchiamo di analizzare performance specifiche con un adeguato livello di flessibilità e dettaglio.

Non può mancare, trattando di indicatori di performance, almeno un cenno alla contabilità analitica. Il più rilevante tentativo in tal senso, almeno a livello normativo, risulta al momento essere il d.lgs. 279/1997⁵². In questa sede, ci limitiamo a sottolineare come sia indispensabile una corretta predisposizione del sistema informativo, affinché quest'ultimo possa rendere i dati confrontabili tra aziende o amministrazioni diverse e possa essere utilizzato quindi con valenza più ampia e non, invece, col limite di esser valido solo per la singola realtà considerata o, addirittura, solo una parte della stessa.

In chiusura, possiamo dire che un ulteriore collegamento opportuno si rivela essere quello con la recente normativa riguardante l'introduzione dei costi e dei fabbisogni standard. Anche qui, la critica imperversa sulle modalità stabilite dal legislatore per la definizione di tali strumenti, ma al contempo va data evidenza al fatto che l'esperienza, anche in ambito pubblico, non manca e i dati disponibili, come dicevamo poco sopra, sono addirittura sovrabbondanti.

⁵² Si rimanda a più autorevole letteratura (ad es. Mussari, 2001: 288 e ss.) per una trattazione più estesa sull'argomento.

2.3.2 Banca dati unitaria

Cominciamo, come di consueto accade anche nella normativa, considerando le finalità per cui tale strumento di armonizzazione è stato previsto. L'art. 13 della legge n. 196/2009, rubricato "Banca dati delle amministrazioni pubbliche", già al primo comma stabilisce le finalità per cui è istituita la banca dati unitaria:

- a. monitoraggio e controllo degli andamenti di finanza pubblica;
- b. ricognizione degli enti da includere nel novero delle amministrazioni pubbliche obbligate al rispetto dei vincoli di finanza pubblica;
- c. dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale.

La finalità di cui al punto a è perseguita impiegando i dati raccolti per (art. 14, co. 1):

- a. consolidare le operazioni realizzate dalle pubbliche amministrazioni, secondo i criteri e i metodi indicati nelle normative relative all'armonizzazione (incontrate nel corso del presente lavoro);
- b. valutare, nel corso della gestione, l'andamento delle grandezze (indicatori) relativi alla finanza pubblica rispetto agli obiettivi stabiliti nel Documento di Economia e Finanza (DEF);
- c. monitorare gli effetti finanziari delle misure previste dalla manovra di finanza pubblica e dai principali provvedimenti adottati in corso d'anno;
- d. effettuare delle verifiche sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile delle amministrazioni pubbliche;
- e. consentire l'accesso e l'invio (in formato elettronico rielaborabile) dei dati raccolti in banca dati alla Camera e al Senato.

Anche in questo frangente, vogliamo dare evidenza alla strumentalità dell'armonizzazione rispetto alla finanza pubblica e, soprattutto, alla pianificazione e programmazione strategica dello Stato.

La norma appare forse un po' restrittiva. La raccolta dei dati sembra destinata, essenzialmente, al monitoraggio degli outcome finanziari delle scelte e delle azioni operate (rispettando, in questo, la predilizione per gli aspetti di finanza pubblica) e alle verifiche sulla gestione amministrativa e contabile, legati forse alla tradizione autorizzatoria della gestione.

Quanto appena detto trova in effetti riscontro anche nel recente Documento di Economia e Finanza del 2013 il quale, nell'allegato "Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica" (pp. 32 e ss.), descrive l'utilizzo della banca dati stessa ai fini del monitoraggio dell'impiego delle risorse finanziarie per gli investimenti in opere pubbliche (decreti legislativi nn. 228 e 229 del 29-12-2011).

Nel presente lavoro, però, ci poniamo in ottica di armonizzazione; non possiamo perciò pensare alla banca dati unificata come limitata nella sua capacità informativa, quantomeno nella misura in cui i dati in essa raccolti, per le finalità espressamente previste, possano essere utilizzati (con semplici e non onerosi adattamenti) per altri scopi di analisi. Ci sembra opportuno, anzitutto, considerare che la previsione della Banca Dati unitaria delle Amministrazioni Pubbliche si inserisce nella riforma che stiamo delineando in queste pagine. Un primo ampliamento lo si ottiene, quindi, pensando a tutte le realtà e attività coinvolte nel processo di armonizzazione.

L'articolo 13 della L. 196/2009 al comma 2 prevede che sia prevista un'apposita sezione contenente i dati rilevanti per la realizzazione del federalismo fiscale; a tali dati devono avere accesso la Commissione tecnica Paritetica per l'Attuazione del Federalismo Fiscale (la COPAFF, vista più sopra) e la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, per le rispettive funzioni stabilite agli artt. 4 e 5 della L. 49/2009.

In particolare, la Conferenza si avvale della Commissione per le attività istruttorie e di supporto, avvalendosi di una banca dati "comprendente indicatori di costo, di copertura e di qualità dei servizi, utilizzati per definire i costi e i fabbisogni standard e gli obiettivi di servizio, nonché per valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi di servizio"⁵³. L'apertura verso propositi di controllo ad ampio spettro è più evidente in tale normativa, in particolare verso il controllo di gestione e il controllo strategico.

Naturalmente, sarebbe necessario un maggior approfondimento dei rapporti tra banca dati e tipologie di controllo, nonché delle relazioni esistenti con la restante disciplina del sistema informativo delle amministrazioni pubbliche, anche solo con riferimento a quanto detto nel paragrafo precedente sul sistema di indicatori previsto dall'attuale riforma. Ai nostri fini, basti solo dire che il sistema va considerato nel suo insieme, per riuscire a comprendere come perfezionarlo. In ottica di armonizzazione, la configurazione del sistema costituisce un obiettivo, per cui è importante tener conto degli scopi per cui il sistema è creato (le tipologie di controlli) e gli strumenti che in esso vengono impiegati (gli indicatori).

⁵³ Art. 5, co. 1, lett. g) della legge n. 49 del 2009.

CAPITOLO TERZO

3. L'IMPATTO DELLA RIFORMA

La riforma della contabilità pubblica italiana considerata nel capitolo precedente è epocale: implica la modifica di tecniche e tecnologie impiegate per svolgere determinate attività e, soprattutto, comporta significativi mutamenti nella cultura e nei comportamenti delle persone e delle organizzazioni coinvolte⁵⁴, tanto da influenzarne identità e ruoli. L'insieme dei soggetti influenzati dal processo di armonizzazione si estende ben oltre le amministrazioni pubbliche direttamente interessate dalla riforma. Pensiamo al bilancio consolidato, in grado di rappresentare in un unico documento la performance finanziaria ed economico-patrimoniale di un insieme coordinato di aziende. Esso è un importante strumento di armonizzazione ridefinito dalla riforma e, per la sua applicazione, comporta l'adeguamento di strumenti e metodi nell'ente capogruppo chiamato alla sua redazione. Devono intervenire analoghi, se non maggiori, adeguamenti anche nelle aziende controllate, siano esse pubbliche o private, profit o non-profit. L'effetto maggiore si ha sull'identità della singola azienda, la cui strategia viene influenzata, in modo non trascurabile, da quella dell'ente locale controllante. I risultati ottenuti dall'azienda partecipe del gruppo vanno, quindi, considerati alla luce della strategia decisa dalla capogruppo. Gli effetti della strategia stabilita dall'azienda pubblica si estendono sia al suo interno (in senso verticale), che all'esterno di essa (in senso orizzontale); i benefici derivanti da una strategia di armonizzazione hanno così modo di diffondersi. Questo aspetto è importante per comprendere la strumentalità dell'armonizzazione rispetto al federalismo; essa consente la traduzione, diffusione e integrazione della strategia a vantaggio di tutti i livelli politici e amministrativi.

⁵⁴ Alla realizzazione delle importanti innovazioni citate possono opporsi ostacoli endogeni o esogeni, alcuni dei quali sono stati considerati nel primo capitolo del presente lavoro (si veda anche Ricci, 2012).

3.1 Effetti contabili

Esaminiamo ora le conseguenze più rilevanti dell'armonizzazione contabile pubblica italiana per gli enti sperimentatori e che, in futuro, dovranno essere considerate da tutti gli enti pubblici coinvolti dalla riforma. Alcune conseguenze sono state analizzate nel capitolo precedente; nel presente paragrafo intendiamo approfondire due tra i principali "aggiustamenti" richiesti alla luce delle modifiche ai principi e metodi contabili previste dall'armonizzazione.

Questi aspetti meritano di essere investigati in quanto danno immediata evidenza alla coerenza e alla capacità di visione globale necessarie per porre correttamente in essere l'armonizzazione contabile. Gli aggiustamenti di seguito considerati sono, peraltro, tra quelli che il governo ha deciso di statuire con propri provvedimenti normativi, così da garantirne l'uniforme definizione e interpretazione a livello nazionale. Potremo anche notare che le innovazioni contabili, in taluni casi, spingono ad impiegare strumenti relativamente familiari in modo simile a quanto avvenuto in passato, ma per problematiche nuove; questo è quanto attualmente accade al Fondo Pluriennale Vincolato, come avremo modo di vedere.

3.1.1 Rideterminazione dei residui

Ricordiamo brevemente che i residui attivi originano dalla differenza tra le entrate accertate e quelle rimosse; i residui passivi, invece, sono pari alla differenza tra le uscite impegnate e le uscite rimosse. La somma algebrica del fondo o deficit di cassa, dei residui attivi e dei residui passivi, come è noto, costituisce il risultato di amministrazione.

Le definizioni dei due tipi di residui non sono state modificate dalla riforma; ciò che è stato modificato è la definizione di impegno e di accertamento. Ricordiamo che, secondo il nuovo criterio della competenza finanziaria rafforzata, una spesa si considera impegnata solo al momento della scadenza della relativa obbligazione; solo in tale

ipotesi la spesa può generare residui passivi. Analogamente, un'entrata si considera accertata solo allorché la relativa obbligazione sia scaduta ed il credito corrispondente diventi, quindi, esigibile.

Questo comporta a cascata due conseguenze:

- a. la necessità di rideterminare i residui già contabilizzati, in quanto la modifica ha necessariamente valenza "retroattiva" (per non creare disomogeneità);
- b. la necessità di rideterminare il risultato di amministrazione evidenziato dall'ultimo consuntivo, approvato secondo la vecchia normativa.

L'attività di cui al punto *b* consegue necessariamente a quella svolta in base al punto *a* in quanto i residui, come abbiamo ricordato, sono una componente del risultato di amministrazione.

L'attività che risulta richiesta alla luce del punto *a* è quella di riconsiderare tutte le operazioni che vanno a formare la voce residui. In ragione del nuovo criterio di competenza finanziaria (obbligazione scaduta), si tratta di individuare le operazioni che:

- a. non costituiscono residui, in quanto corrispondono a obbligazioni che si ritengono ragionevolmente inesigibili;
- b. non costituiscono residui, in quanto corrispondono a obbligazioni che scadranno e diverranno, perciò, esigibili in esercizi successivi.

Le operazioni di cui al punto *a* vanno radicalmente eliminate, in quanto non sono di competenza dell'esercizio corrente, né si prevede potranno esserlo di uno successivo.

Il saldo contabile delle operazioni di cui al punto *b* va ad incrementare o decrementare il Fondo Pluriennale Vincolato (nel seguito anche "FPV"). Nel caso in cui il saldo discenda da una differenza positiva tra spese impegnabili in esercizi successivi ed entrate accertabili in esercizi successivi, per cui le prime risultano prevalenti, il saldo stesso andrà ad incrementare il FPV. Quest'ultimo rappresenta, infatti, spese non ancora

esigibili ma che diverranno tali in esercizi successivi. Se una spesa viene impegnata nell'esercizio, ma l'obbligazione, pur giuridicamente perfezionata, non viene a scadenza, la spesa relativa viene mandata in economia, per essere poi imputata al successivo esercizio. Le spese così mandate in economia vanno ad alimentare il FPV, di modo che, nel successivo esercizio, la spesa, venuta a scadenza, troverà copertura in prelievi dal FPV. Questo meccanismo palesa la funzione programmatica delle spese propria del FPV.

Non si opera alcun aggiustamento (per il principio della prudenza) nel caso in cui si ottenga una differenza da rideterminazione con prevalenza di entrate riaccertabili in esercizi successivi rispetto alle spese impegnabili in esercizi successivi. In presenza di entrate la cui accertabilità è futura e dubbia, risulta piuttosto consigliabile, in sede di bilancio preventivo, incrementare opportunamente il Fondo Svalutazione Crediti.

Le operazioni testé accennate sono oggi descritte all'art. 3 del d.lgs. n. 118 del 2011, oltre che rappresentate nel relativo allegato n. 5/2 (si veda anche nel paragrafo successivo la tabella tratta da quest'ultimo). Quest'ultimo è realizzato per prendere atto delle esigenze emerse dalla sperimentazione e tradurle, quando opportuno, in disposizioni normative che possano fungere da principi per tutti gli enti interessati.

Secondo l'attuale formulazione, la rideterminazione dei residui dovrà avvenire con cadenza annuale. I residui passivi e attivi dovranno essere sistematicamente rivisti e mantenuti solo quando vi sia effettività e certezza della condizione creditoria o debitoria, ossia quando le corrispondenti obbligazioni siano divenute effettivamente esigibili.

Nell'ambito di un processo di armonizzazione disciplinato tramite leggi, l'utilità della sperimentazione (e dei decreti correttivi che a questa conseguono) risulta piuttosto evidente. Essa permette, infatti, di far emergere le criticità e le soluzioni possibili nella prassi, per poi statuire normativamente, o mediante principi, gli accorgimenti che si sono

rivelati maggiormente utili per garantire la corretta rappresentazione e confrontabilità dei valori contabili. In particolare, si è proceduto in questo modo per ridurre le scelte possibili in conseguenza delle innovazioni proposte con la riforma. Così facendo, tale aggiustamento potrà avvenire in modo meno arbitrario o disordinato.

Così, ad esempio, la proposta di utilizzare il Fondo Pluriennale Vincolato nel modo spiegato qualche riga più sopra, risulta funzionale alla logica programmatica e, contemporaneamente, mette in evidenza la presenza o il venir meno dei residui attivi o passivi. L'insussistenza di accertamenti o impegni, quindi, non si traduce semplicemente in un impatto positivo o negativo sul risultato di amministrazione del presente esercizio, come avrebbe potuto rappresentare qualche ente che avesse adottato metodi di contabilizzazione alternativi. Il procedimento normativamente statuito del FPV garantisce che ognuno tratti i residui impegnabili o accertabili in esercizi successivi in modo analogo, assicurando la capacità del rendiconto e del bilancio di raccontare qualcosa sul modo in cui sono state realizzate le scelte passate e sul come saranno influenzate le decisioni future.

3.1.2 Rideterminazione del risultato di amministrazione

La rideterminazione del risultato di amministrazione, come accennavamo poco sopra, è un'imprescindibile conseguenza della rideterminazione dei residui, salvo presumere che da quest'ultima origini una differenza nulla tra maggiori entrate e uscite dell'esercizio o che, addirittura, non vi siano importi da riconsiderare.

Per procedere correttamente, conviene qui riportare lo schema appositamente predisposto e allegato al d.lgs. n. 118 del 2011 nella sua formulazione post-sperimentazione.

a. Risultato di amministrazione da rideterminare

Residui non correlati ad obbligazioni giuridiche perfezionate:

b. Residui attivi cancellati

c. Residui passivi cancellati

Residui reimputati agli esercizi in cui sono esigibili:

d. Residui attivi cancellati

e. Residui passivi cancellati

f. Fondo Pluriennale Vincolato (= e - d)

**g. Risultato di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui
(= a - b - c - d + e - f)**

Fonte: Allegato n. 5/2 al d.lgs. n.118 del 2011 (con adattamenti)

Come possiamo facilmente comprendere, i residui corrispondenti a obbligazioni che non risultano giuridicamente perfezionate, per cui neppure rilevabili in contabilità (lettere *b* e *c* dello schema), vengono cancellati senza riproporsi in alcuna veste. I residui che corrispondono ad obbligazioni giuridiche già perfezionate e che diverranno esigibili in esercizi successivi, rimangono invece sotto forma di Fondo Pluriennale Vincolato, in quanto costituiscono spese impegnabili in futuro.

Il risultato di amministrazione rideterminato potrà essere, come di consueto, scomposto in:

- a. parte accantonata;
- b. parte vincolata;
- c. parte destinata agli investimenti;
- d. parte disponibile.

Riguardo a tale scomposizione possiamo fare alcune osservazioni.

Nella parte accantonata (punto *a*) trova collocazione il cosiddetto "Fondo crediti di dubbia esigibilità", per l'ammontare di residui attivi mantenuti in bilancio, per i quali rimangono comunque dubbi l'incasso o il pagamento negli esercizi successivi.

Il FPV, naturalmente, trova collocazione nella parte vincolata, nonché, per la parte riferibile a spese in conto capitale, in quella destinata ad investimenti, in quanto rappresenta spese già previste, che possiedono, quindi, la propria destinazione.

Purtroppo, non può dirsi con assoluta certezza se il nuovo "assetto" del risultato di amministrazione sia più o meno veritiero o, più propriamente, se fornisca una rappresentazione con un adeguato livello di fedeltà e correttezza della situazione finanziaria dell'ente. Solo avendo presente la definizione di competenza finanziaria potenziata adottata ed i criteri e principi che vi stanno alla base, come accade per la competenza economico-patrimoniale, è possibile comprendere il significato dei risultati che emergono dal relativo sistema informativo-contabile.

Le difficoltà non stanno tanto nella rideterminazione del risultato di amministrazione, quanto piuttosto nel significato che esso viene ad assumere in seguito alla nuova definizione di residuo. Ragionando, per un momento, proprio su questa nuova definizione, comprendiamo che la stessa porta ad avvicinare la competenza finanziaria al criterio di cassa. Per dar luogo all'imputazione contabile, non si attende più solamente sino al momento in cui l'obbligazione può dirsi pienamente sorta (perfezionata); per essere imputata a un certo esercizio, dicevamo più sopra, l'obbligazione dev'essere scaduta, ossia concretamente esigibile. In tale fase siamo, pur teoricamente, ancor più vicini al momento in cui l'obbligazione sarà adempiuta (incasso o pagamento), con relativa registrazione per cassa.

L'intento di tale modifica è di non gonfiare esageratamente i residui, evitando così il perdurare di comportamenti opportunistici che bloccano inutilmente risorse o che, dal lato delle entrate, nascondono il reale ammontare di obbligazioni attive non più realizzabili. Tale intento è indubbiamente conseguito; l'effetto collaterale è di nascondere quelle obbligazioni che, non essendo scadute nell'esercizio, non vengono

rilevate in bilancio e non vanno, quindi, ad influire sul risultato di amministrazione.

L'informazione sulle obbligazioni passive che scadranno in esercizi successivi e che si ritiene diverranno esigibili, viene recuperata mediante l'utilizzo del Fondo Pluriennale Vincolato. Si perde, invece, ogni evidenza delle obbligazioni, sia attive che passive, che sono già sorte (in quanto registrate come residui), ma che sono ritenute (soggettivamente) inesigibili.

La carenza informativa che discende dall'utilizzo di tale sistema di rilevazione sta nel fatto che, finanziariamente, lo strumento di rappresentazione contabile è uno solo, sia in fase previsionale che al momento della rendicontazione. Dal punto di vista economico-patrimoniale, invece, si può contare sulle possibilità derivanti dall'utilizzo combinato di due schemi di rappresentazione: il conto economico e il conto del patrimonio.

La cosa importante, comunque, è possedere una chiara visione del procedimento che conduce al risultato di amministrazione, così da recuperare le informazioni che non sono presenti nello stesso. Risulta altrettanto fondamentale non attribuire al risultato di amministrazione (e al sistema contabile che ad esso conduce) capacità informative che in realtà non possiede. Il compromesso è probabilmente inevitabile; la soluzione migliore, anche in ottica di armonizzazione, si conferma essere quella di ampliare le capacità della strumentazione già disponibile, mediante l'utilizzazione integrata di tutti i sistemi disponibili (finanziario ed economico-patrimoniale). Il quadro della performance sarà così più completo ed alcune situazioni patologiche diverranno maggiormente visibili.

3.1.3 Equilibrio di bilancio

La legge n. 39 del 2011 ha modificato la legge di contabilità n. 196 del 2009, introducendo il principio del pareggio di bilancio. Ad opera della

L. Cost. n. 1 del 2012, che ha modificato gli articoli 81 e 119 della Costituzione, il pareggio di bilancio è divenuto principio Costituzionale. La legge n. 243 del 2012 ha dato attuazione alla novella disciplina costituzionale (Cimbolini, 2013: 535). In questa sede preferiamo parlare di equilibrio di bilancio (intendendo una situazione di sostenibilità della gestione), in quanto il termine pareggio di bilancio può rivelarsi piuttosto riduttivo; le considerazioni che faremo, ad ogni modo, sono valide in entrambi i casi. L'equilibrio di bilancio può essere inteso sia in termini finanziari (come sembra prevedersi nelle norme), sia in termini economici; al contempo può trattarsi di equilibrio in termini di cassa, oppure in termini di competenza. L'armonizzazione stessa richiede che venga, anzitutto, fatta chiarezza su cosa dobbiamo intendere per equilibrio di bilancio, a beneficio di tutti coloro che saranno chiamati a contribuire al perseguimento di tale obiettivo. Analoga chiarezza dovrà essere posta nella strutturazione delle regole contabili che consentono di pervenire al risultato di amministrazione, il principale indicatore del raggiungimento (o mantenimento) dell'equilibrio di bilancio.

L'equilibrio di bilancio, almeno per quanto riguarda Regioni ed enti locali, è garantito quando, sia a preventivo che a consuntivo, si ha⁵⁵:

- a. un saldo non negativo in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali;
- b. un saldo non negativo in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti.

Salvo una lettura particolarmente estensiva del dettato normativo, il pareggio di bilancio è definibile principalmente mediante la contabilità finanziaria. Pensando a come lo stesso discenda da vincoli europei, che riguardano il rispetto di parametri finanziari nazionali, non si può, quantomeno in prima battuta, ipotizzare un riferimento alla situazione economica dell'azienda o amministrazione pubblica. A livello di cassa e

⁵⁵ In proposito, si veda quanto affermano l'art. 9, co. 1, legge n. 243 del 2012 e la Ragioneria Generale dello Stato (2013).

di competenza finanziaria, il saldo positivo tra entrate e uscite di risorse finanziarie è espressione del rispetto di un forte vincolo, qual è quello di non disporre delle stesse in misura superiore rispetto alla quantità, prevedibilmente o effettivamente, disponibile.

Il pareggio finanziario richiesto dalle norme si rivela decisamente miope rispetto alle esigenze future dell'azienda, quando invece la rappresentazione fornita dal bilancio economico-patrimoniale potrebbe fornire un'idea più chiara di quali sono state le scelte dell'azienda e quale potrebbe (ragionevolmente) essere la sua capacità futura di fronteggiare l'evolversi del contesto in cui opera. La contabilità economico-patrimoniale richiede, però, una serie di "aggiustamenti" soggettivi per garantire la corretta rappresentazione dell'attività aziendale. Una volta definiti chiaramente i criteri impiegati, per gestire con la razionalità l'inevitabile soggettività presente nel metodo, potremo disporre di strumenti decisionali con capacità che vanno ben oltre la semplice verifica del pareggio di bilancio nell'esercizio considerato. Pensiamo, ad esempio, al tipico investimento pubblico in beni durevoli; esso può comportare diversi anni di esborsi e la generazione di utilità pubblica si avrà solamente a partire dal momento in cui sarà compiuta la realizzazione del bene.

Considerando la riforma in essere in Italia, il principio del pareggio di bilancio crea non pochi problemi anche nel momento in cui saranno applicati i principi e i criteri stabiliti per garantire l'armonizzazione. Pensiamo, ad esempio, alla necessaria rideterminazione dei residui, che consegue alla statuizione del principio della competenza finanziaria potenziata. Non è così remota la possibilità che, una volta rideterminato il risultato di amministrazione, lo stesso riveli una situazione di disequilibrio "sopravvenuto" a sfavore dell'ente interessato.

La modifica dei criteri "in corso d'opera", rischia di mettere ancor più fortemente in dubbio l'affidabilità del pareggio di bilancio. Si può essere d'accordo sulla verifica dell'attualità di determinati valori, quali possono

essere quelli dei residui attivi e passivi; la rideterminazione dei residui, nella misura in cui consegue alla modifica della definizione di accertamenti e impegni, non è detto renda più chiara la situazione finanziaria dell'ente.

Pensando, inoltre, al Fondo Pluriennale Vincolato, non è consigliabile considerarlo ai fini della verifica del rispetto dell'equilibrio di bilancio (Beltrami, 2012a: 452), quantomeno per lo stesso esercizio. Al contrario, il FPV diviene molto utile quando intendiamo verificare l'equilibrio di bilancio nel medio-lungo termine, in quanto possiede la funzione di programmare gli impegni e palesarne, quindi, l'incidenza nei risultati degli esercizi successivi.

Alla luce di quanto detto, l'evoluzione auspicabile del sistema è quella per cui ognuno possa essere in grado di beneficiare dell'impalcatura creata con l'armonizzazione contabile (principi, criteri e piano dei conti integrato in primis), per ottenere una rappresentazione della performance complessiva dell'azienda pubblica.

3.2 Impatto su altre riforme in essere

3.2.1 Federalismo

La tematica del federalismo è sicuramente connessa alla riforma dell'armonizzazione contabile pubblica, che abbiamo descritto nelle sue principali componenti. A livello normativo, tale riforma è inserita nelle leggi di attuazione del federalismo fiscale in Italia, come abbiamo già visto all'inizio del secondo capitolo. La riforma federalista, al punto in cui è giunta oggi, garantisce autonomia di entrata e spesa a tutti gli enti territoriali (almeno in via di principio). La presenza di componenti eterogenee e autonome, come dicevamo nel primo capitolo, rappresenta un pre-requisito fondamentale perché abbia senso parlare di armonizzazione. Quest'ultima, dal canto suo, garantisce che l'evoluzione del sistema federalista sia organica e non frammentaria.

Per comprendere la strumentalità dell'armonizzazione rispetto alla riforma federalista in Italia, ricordiamo gli obiettivi principali di quest'ultima:

- a. piena autonomia di entrata e spesa per Regioni ed enti locali;
- b. responsabilizzazione ed effettività del controllo democratico;
- c. sussidiarietà verticale e, per quanto possibile, orizzontale.

Ovviamente non pretendiamo l'eshaustività di tale elenco, anche perché ogni punto dovrebbe senz'altro essere ulteriormente approfondito, ma ai nostri fini risulta più che sufficiente.

Gli obiettivi dell'armonizzazione contabile possono essere ricavati dal suo scopo ultimo, che è quello di creare un sistema capace di esprimere la propria performance, in modo pienamente confrontabile, sia nelle sue singole componenti, sia nel suo insieme. Questo garantisce, ribadiamo, il coordinamento, verticale e orizzontale, tra organizzazioni e l'omogeneità nella rilevazione delle operazioni e nella rappresentazione della gestione.

L'armonizzazione, come appena delineata, può essere utile in molti modi alla realizzazione del federalismo fiscale, proprio per la sua capacità di rendere compatibili e confrontabili realtà anche molto diverse tra loro. Il federalismo, dal canto suo, punta a preservare tale diversità, pur perseguendo contestualmente l'obiettivo di mantenere un ordinato coordinamento tra le parti coinvolte.

Posto l'obiettivo di ottenere un sistema in cui rimangono unicamente entità autonome, dal punto di vista del reperimento delle risorse e del loro impiego, risulta addirittura necessario fornire alle stesse una strumentazione idonea a controllare (nel senso più ampio del termine) l'intera loro attività. Risulta opportuno, se non altrettanto necessario, che la strumentazione consenta l'opera di controllo in modo coordinato, così da garantire la comparabilità della performance. L'obiettivo di realizzare una strumentazione contabile con tali caratteristiche si ottiene mantenendo una visuale "dall'alto" sul sistema. L'armonizzazione contabile, infatti, è regolata a livello nazionale, sia tramite leggi, sia tramite provvedimenti del Governo (ricordiamo la competenza esclusiva stabilita dalla Costituzione).

Gli strumenti contabili per garantire l'armonizzazione li abbiamo incontrati nel capitolo precedente; qui ci sembra doveroso ribadire che, la predisposizione di strumenti sempre migliori, non potrà mai garantire l'automatico ottenimento del risultato sperato, senza l'adeguato coinvolgimento e la motivazione di chi è chiamato ad attuare le riforme proposte. In assenza di tale partecipazione verrebbe a mancare una componente fondamentale per realizzare qualsiasi riforma o innovazione di rilievo. In altre parole, si possono senz'altro trovare aspetti critici negli strumenti predisposti per realizzare le riforme (nel nostro caso: normative, principi, criteri, ma anche rendiconti, bilanci, ecc...); tali criticità possono essere superate con relativa facilità affidandosi alla razionalità e alle capacità delle persone coinvolte nel processo di riforma. Le persone possiedono dei valori e una propria

personalità; tali componenti le spingono verso determinati comportamenti piuttosto che verso altri. Risulta estremamente difficoltoso far emergere e comprendere pienamente tali aspetti soggettivi; da tale comprensione, però, discende la buona riuscita di qualsiasi innovazione. Mentre gli strumenti esistenti e quelli introdotti con la riforma non hanno la capacità di opporsi volontariamente alle modificazioni proposte, le persone hanno una più o meno accentuata forza di volontà. Quest'ultima può essere un forte propellente per accelerare il processo di innovazione oppure, al contrario, può essere la più pesante e parcellizzata delle zavorre, difficilissima da contrastare.

L'armonizzazione può costituire un'utile struttura per risolvere le criticità esposte. Tramite essa tentiamo di coordinare gli strumenti contabili, affinché possano rappresentare le performance delle singole entità, per renderle confrontabili, in linea con la strategia federalista. Le resistenze opposte dalle persone, dalle aziende e dalle amministrazioni chiamate in causa possono essere superate spiegando che, nonostante il carattere di mutevolezza e i continui aggiustamenti necessari, il processo di armonizzazione fornisce l'opportunità alle diverse autonomie di scoprire la propria identità ed il proprio ruolo istituzionale (pensiamo, ad esempio, al bilancio consolidato per gli enti locali), nell'ambito di un assetto federalista.

Concludendo, l'impalcatura fornita dall'armonizzazione contabile (in parte derivante dalla capacità di supporto a tutto tondo propria della contabilità) è fondamentale in ogni fase ed aspetto del federalismo, ferma restando la capacità di cogliere e sfruttare gli aspetti peculiari di entrambi i processi di riforma.

3.2.2 Spending review

Di spending review si parla da qualche tempo nel nostro Paese; salvo qualche sporadica norma inserita nelle leggi o nei provvedimenti ministeriali, non possiamo trovare molto in termini di strumentazione

utilizzabile per definirne gli obiettivi o le modalità concrete di realizzazione e valutazione dei risultati raggiunti. Potremmo spiegare tale carenza pensando che il legislatore abbia inteso consentire una individuazione partecipata delle modalità e degli strumenti tramite cui perseguire la revisione della spesa pubblica, così da garantire un'adeguata flessibilità. L'argomento della spending review, in realtà, è tornato in più occasioni all'attenzione del pubblico e delle istituzioni soprattutto per propaganda politica; inoltre, gli interventi richiesti sono rimasti circoscritti ad alcuni fenomeni particolari, mentre veniva tralasciata l'individuazione di principi, norme e strumenti utili ad affrontarlo in modo organico e completo. Anche in questo caso, come in quello del federalismo fiscale, l'armonizzazione può rivelarsi uno strumento cardine per garantire un'azione coordinata e complessiva.

Tralasciamo, nella nostra trattazione, l'origine e l'evoluzione del fenomeno della spending review. In esso, nel corso del tempo, sono stati fatti rientrare metodi quali il Planning Programming Budgeting System o lo Zero-Based Budgeting, fondati soprattutto sull'idea di garantire una ponderata allocazione delle risorse. In Italia, come dicevamo, le pressioni dell'opinione pubblica sono state trasmesse alle istituzioni e hanno concentrato l'attenzione su alcuni argomenti e settori specifici (autoveicoli pubblici destinati all'uso interno delle istituzioni, c.d. "autoblu"; stipendi del management pubblico; ...).

Nel nostro Paese, inoltre, il processo sembra procedere in senso inverso rispetto a quanto solitamente avviene: preso atto dell'ammontare di risorse che si intende risparmiare, la riallocazione delle rimanenti è lasciata all'iniziativa, più o meno virtuosa, delle singole amministrazioni. Il risultato è quello di snaturare il processo di spending review. La spending review va invece intesa come uno strumento di programmazione economico-finanziaria e di responsabilizzazione reale, basato su di una metodologia di intervento sistematico volto a migliorare le capacità di stabilire le priorità e di allocare le risorse.

Fortunatamente, alcune iniziative interessanti sono state permesse dalla trasparenza che si sta diffondendo nell'ambito del settore pubblico, anche grazie alle possibilità offerte dalle nuove tecnologie. Una grande quantità di informazioni viene gestita in modo organizzato e può essere presentata a una vasta platea di utilizzatori. Questo è quello che accade visitando, ad esempio, il sito istituzionale dedicato alla spending review in Italia⁵⁶ dal quale, però, emerge la "focalizzazione tematica" che caratterizza il fenomeno e che costituisce il limite imposto dalla politica e dall'opinione pubblica.

Venendo all'argomento di nostro interesse e facendo qualche considerazione ulteriore rispetto a quanto osservato sinora, chiamiamo in causa l'obiettivo, perseguibile mediante l'armonizzazione, consistente nel miglioramento della base conoscitiva per le valutazioni e decisioni in ambito pubblico. Tale miglioramento, ricordiamo, lo otteniamo grazie al coordinamento delle organizzazioni e dei sistemi informativi che ne raccolgono ed elaborano i dati. Risulta evidente la strumentalità di tale obiettivo rispetto a quello di ridimensionare o ridefinire i costi. A tal proposito, accenniamo solamente al collegamento possibile con la prevista introduzione dei costi e fabbisogni standard nelle aziende e amministrazioni pubbliche.

Le questioni fondamentali da tener presenti preliminarmente sono due:

- a. il livello di dettaglio necessario ad ottenere un'adeguata informazione sulla gestione delle risorse e sulla performance raggiunta con queste;
- b. l'individuazione degli indicatori idonei al controllo della spesa.

La prima considerazione ci fa riflettere sull'adeguatezza della reportistica, riconfigurata dalla riforma italiana di armonizzazione, ai fini del controllo della spesa. La riforma attiene, infatti, essenzialmente "ai principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali ... e dei loro enti e organismi

⁵⁶ <http://costopa.formez.it/>, consult. il 3-4-2014.

strumentali" (art. 1, co. 2, d.lgs. n. 118 del 2011); non deve necessariamente garantire l'esplicitazione della performance per aree di gestione o, comunque, la raccolta e l'elaborazione dei dati ai fini della spending review.

Una lettura estensiva delle norme, soprattutto quella riguardante le amministrazioni pubbliche in generale (d.lgs. n. 91 del 2011, in particolare l'articolo 3), può senz'altro lasciare ampio spazio all'individuazione di principi che coprano qualsiasi rilevante esigenza informativa. Nel concreto, è lasciata alla virtuosità degli amministratori pubblici la capacità informativa dei documenti contabili su aspetti che palesino più precisamente la performance dell'ente amministrato. Di fatto, come abbiamo già sottolineato, tale partecipazione nella predisposizione degli strumenti dev'essere senz'altro auspicata.

Si potrebbe obiettare che la strutturazione dei documenti contabili oggetto di approvazione consenta all'organo rappresentativo (Consiglio o Parlamento) di dirottare le spese ove strategicamente è maggiormente richiesto l'intervento pubblico. Quando si tratti, però, di sapere dove ridurre la spesa per ragioni di efficienza della gestione, allo stesso organo esecutivo non rimane che procedere per obiettivi di riduzione determinati da stringente necessità (se non da arbitrarietà o addirittura opportunità), più che da obiettiva possibilità di miglioramento gestionale o di efficace allocazione delle risorse in ottica strategica.

La normativa sull'armonizzazione va proprio letta in senso estensivo o, perlomeno, non eccessivamente stringente, nel senso che, quando sia opportuno, i relativi principi devono intendersi applicabili a qualunque area sulla quale si estenda il sistema informativo contabile, pur garantendo una certa razionalità in tale processo estensivo.

In tale frangente ci può tornare altrettanto utile considerare la normativa riguardante l'introduzione della contabilità analitica nel settore pubblico (in primis il d.lgs. n. 279 del 1997, già accennato). Le possibilità offerte in tale campo sono evidentemente infinite e sarà quindi opportuno, come

abbiamo descritto per il processo di armonizzazione, definire i fabbisogni conoscitivi che guidano il processo di spending review e strutturandolo anche lungo la dimensione temporale, per step successivi di miglioramento.

Individuare le aree di gestione critiche può essere sicuramente più agevole se la relativa performance è confrontabile nel tempo, con riguardo alla stessa unità organizzativa, e nello spazio, rispetto cioè alle altre unità organizzative. Il confronto, come ormai ben sappiamo, può essere favorito dal processo di armonizzazione contabile. Data la vastità delle amministrazioni pubbliche all'interno di un Paese, si profilerà un confronto non solo tra unità interne ad una stessa organizzazione, ma anche tra unità appartenenti a organizzazioni diverse (simili, ad esempio, per l'attività svolta); oppure potremmo pensare ad un confronto a livello internazionale.

Nel porre in essere tali confronti è importante, come dicevamo nel primo capitolo, comprendere le differenze che caratterizzano le diverse organizzazioni e come tali differenze impattino sull'attività e, quindi, sulla rappresentazione della stessa. Una volta fatto ciò (ossia quando sia garantita la possibilità di confronto) i muri che separano le diverse unità e organizzazioni svaniscono; la performance di ognuna non può più essere definita peculiare, quantomeno in senso opportunistico. Capire come ridurre strategicamente i costi delle diverse unità od organizzazioni risulta così molto più agevole.

Per quanto riguarda il punto *b* di cui più sopra, l'individuazione di adeguati indicatori di performance, viene sicuramente in nostro aiuto la previsione di strutturare un piano degli indicatori. Come abbiamo sottolineato nel paragrafo dedicato al tema, la legge non sembra prescrivere un ambito particolare per il quale è possibile individuare tali indicatori, salvo qualche eccezione; possiamo, perciò, presumere una certa libertà delle amministrazioni nella strutturazione del piano stesso.

Ribadiamo che l'individuazione degli indicatori non può essere un'attività lasciata esclusivamente all'iniziativa dei responsabili amministrativi, in quanto essi sono, per ovvie ragioni, disincentivati a ridurre il proprio budget di risorse, qualora fosse necessario. L'individuazione deve essere partecipata e dialogata, tra i responsabili delle unità organizzative o delle funzioni e i componenti dell'organo esecutivo. Non è, invece, quasi mai opportuno stabilire per legge le tipologie precise di indicatori, in quanto, come è ben noto, l'eterogeneità (nello spazio) e la mutevolezza (nel tempo) della realtà in cui l'azienda pubblica opera, richiede un'adeguata flessibilità in tutta la struttura del proprio sistema informativo e, quindi, anche nell'area del controllo della spesa.

CONCLUSIONE

Sono innumerevoli i percorsi di analisi che avremmo potuto scegliere per esplorare un tema tanto vasto e complesso quant'è quello dell'armonizzazione contabile nelle aziende ed amministrazioni pubbliche. Tra questi, abbiamo intrapreso quelli che ci sono sembrati più promettenti per fornire un'utile visione d'insieme del tema.

Inizialmente abbiamo considerato la dicotomia insita nel concetto di armonizzazione; essa può essere intesa in senso statico - come stato di un sistema complesso - oppure in senso dinamico - come processo che conduce da uno stato del sistema ad un altro, auspicabilmente migliore in termini di coesistenza tra le diverse componenti del sistema stesso. Abbiamo dovuto, anzitutto, decidere quale delle due prospettive approfondire; la scelta è ricaduta sull'armonizzazione intesa come processo. Questo ha inevitabilmente condizionato l'analisi successiva e così è stato per ogni aspetto che è emerso via via nel corso del lavoro.

Un'altra scelta che abbiamo fatto sin dall'inizio è quella di porci nelle vesti di chi deve progettare un processo di armonizzazione contabile, in particolare nel settore pubblico. Questo ha posto in luce determinate problematiche e, probabilmente, ne ha nascoste molte altre. L'approccio è stato empirico, per cui ci siamo voluti concentrare sui punti fondamentali che vanno tenuti in adeguata considerazione da chi voglia perseguire l'armonizzazione contabile.

Alcuni aspetti, soprattutto quelli nei quali la soggettività è particolarmente marcata, sono stati volutamente lasciati a trattazioni che adottano prospettive diverse. Un esempio può essere la definizione delle caratteristiche che consentono di stabilire il livello di armonizzazione raggiunto; aspetti molto importanti nell'intraprendere un processo di armonizzazione e nel cercare gli strumenti migliori per compierlo, ma che necessitano di configurare il processo ad hoc, secondo le caratteristiche del sistema da armonizzare.

Il primo macro-aspetto affrontato è stata la necessaria eterogeneità del sistema di cui si vuole aumentare il livello di armonizzazione. Abbiamo capito che la diversità e la correlata autonomia degli elementi da armonizzare devono essere oggetto di garanzia, piuttosto che di soppressione. La coesistenza di caratteristiche eterogenee non deve tradursi necessariamente nella loro soppressione, bensì nell'aggiustamento di quelle incompatibili. Uno concetto molto utilizzato nella pratica è quello della funzionalità, che permette di discriminare i caratteri da preservare o modificare da quelli che, inevitabilmente, devono essere eliminati.

L'eterogeneità ha posto in evidenza l'onerosità del processo di armonizzazione e ci ha portato, quindi, a considerare quest'ultimo al pari di un investimento innovativo, capace di generare un'enorme utilità per le componenti del sistema armonizzate (o per chi è chiamato ad impiegarle, come nel caso in cui esse consistano in norme e regole contabili). Al contempo, però, gli oneri necessari alla realizzazione dell'armonizzazione possono essere altrettanto ingenti e occulti. Il problema maggiore consiste nella natura eminentemente qualitativa di tutti gli aspetti che riguardano l'armonizzazione, anche quella contabile. Questo comporta la difficoltà di progettare adeguati strumenti di realizzazione o di misurazione dei risultati conseguiti.

Siamo quindi passati a considerare, brevemente, gli obiettivi del processo di armonizzazione contabile. Essi consistono essenzialmente nel miglioramento della comprensibilità, affidabilità, confrontabilità ed aggregabilità dell'informazione contabile. Da qui siamo giunti ad elencare le quattro fasi in cui è possibile scomporre il processo di armonizzazione contabile: analisi della situazione, formulazione delle opzioni d'intervento, implementazione delle opzioni prescelte e analisi dei risultati ottenuti. La struttura è, non certo casualmente, molto simile a quella di un processo di pianificazione e programmazione strategica. In tale frangente abbiamo capito che il processo di armonizzazione

contabile è continuo, in risposta alla continua mutabilità del sistema delle componenti da armonizzare; inoltre, abbiamo affrontato alcune delle principali criticità che caratterizzano le singole fasi del processo.

Passando alla trattazione delle motivazioni proprie di un processo di armonizzazione contabile, abbiamo sottolineato come possano farsi coincidere con gli effetti auspicati. Facendo tesoro delle premesse fatte riguardo all'armonizzazione, coordinamento e autonomia sono risultati due concetti meno contrapposti di quanto potrebbe sembrare in un primo momento. Pianificazione, programmazione e controllo sono attività che beneficiano dell'armonizzazione ma anche strumentali ad essa, poiché gli obiettivi propri dell'armonizzazione trovano, in tali attività, il loro migliore impiego.

Relativamente alle altre motivazioni incontrate, benchmarking e consapevolezza, abbiamo notato che il primo può essere impiegato sia in fase preliminare che in itinere, nel processo di armonizzazione contabile. Riguardo alla consapevolezza, invece, abbiamo capito che può senz'altro beneficiare del benchmarking e degli obiettivi di armonizzazione individuati. Trasparenza e accountability sono due concetti estremamente legati e sono la massima espressione dei vantaggi ottenibili mediante un processo di armonizzazione contabile, soprattutto quando viene realizzato in ambito pubblico. Sono aspetti pervasivi e, fortunatamente, beneficiano (direttamente o meno) di molte delle positive innovazioni apportate dal processo di armonizzazione contabile.

Non poteva mancare, trattando del settore pubblico, una valutazione delle possibili relazioni dell'armonizzazione con il New Public Management (NPM) e la New Public Governance (NPG). Avendone presenti le motivazioni e gli effetti auspicati, abbiamo capito come l'armonizzazione sia molto utile trattando del primo e addirittura indispensabile per la seconda.

Attraverso un breve excursus sull'esperienza degli standard setters e dell'Unione Europea, abbiamo sviscerato la problematica dell'armonizzazione contabile nella prassi internazionale. Questo ci ha portati a considerare l'obiettivo primario che ha guidato, inizialmente, l'armonizzazione contabile nella prassi internazionale, ossia l'utilità decisionale di tutti gli stakeholders. Soprattutto nel settore pubblico, però, il criterio dell'utilità decisionale ha lasciato il posto al concetto dell'accountability, che prevede una maggiore compartecipazione tra i soggetti coinvolti.

Nel secondo capitolo, incentrato sull'esperienza italiana, siamo partiti dall'evoluzione normativa, individuando i principali contributi apportati nel corso del tempo. Nella sua fase iniziale l'armonizzazione è consistita soprattutto nell'unificazione e omogeneizzazione delle diverse norme di comportamento applicate negli Stati pre-unitari. La forza di armonizzazione centripeta è proseguita sino all'epoca fascista, per poi invertire la propria spinta verso gli enti subordinati, grazie alla pianificazione e programmazione strategica introdotta a partire dalla seconda metà del '900 e, recentemente, grazie alla spinta federalista.

Proprio nella riforma federalista trova concretizzazione l'esperienza di armonizzazione contabile pubblica italiana. Il suo perno fondamentale risiede nella piena integrazione tra contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale e, soprattutto, nel progressivo empowerment di quest'ultima. Nel descrivere le caratteristiche dei due diversi sistemi contabili, ci siamo concentrati sulla competenza finanziaria potenziata, che ha ridefinito i momenti nei quali dare rilevanza contabile alle operazioni aziendali. Con riguardo alla contabilità economico-patrimoniale, invece, abbiamo evidenziato la sua necessaria adozione per poter controllare la performance aziendale e amministrativa, sottolineando la maggiore difficoltà di applicare le best-practices del settore privato a quello pubblico, per la natura maggiormente

qualitativa delle attività poste in essere da quest'ultimo, in aggiunta a molte altre peculiarità.

Siamo passati, poi, a considerare gli strumenti coi quali procedere all'integrazione dei due diversi sistemi contabili. Il primo è il piano dei conti integrato, il quale possiede molte capacità riconducibili alle finalità proprie dell'armonizzazione contabile. Il secondo strumento è la classificazione per missioni e programmi, che sfrutta le potenzialità offerte dallo *strategic management* di orientare il comportamento verso intenti comuni e, così facendo, garantire un'azione coordinata ed armonica tra le realtà coinvolte. Da ultimo, abbiamo descritto la struttura della transazione elementare, che permette di qualificare ogni operazione aziendale secondo una molteplicità di aspetti e classificazioni, garantendo coerenza al sistema di rilevazione contabile.

Ci siamo concentrati, quindi, su un ulteriore mezzo con cui presidiare l'attività e garantire la riuscita dell'armonizzazione in ogni suo aspetto, compreso quello dell'integrazione tra i sistemi contabili. Si tratta del sistema informativo, il quale viene potenziato in due delle sue componenti fondamentali: il piano degli indicatori e risultati attesi e la banca dati unitaria. Trattando il primo, abbiamo evidenziato alcune carenze e opportunità di cui è possibile far tesoro guardando all'esperienza maturata nel settore privato. Anche in questo caso abbiamo notato la peculiarità del settore pubblico, posta la difficoltà di individuazione adeguati indicatori di performance per una serie di attività prettamente qualitative ma, proprio per questo, fondamentali per intraprendere al meglio un processo di armonizzazione. La Banca dati unitaria, dal canto suo, assicura che la mole di dati provenienti da tutti i sistemi informativi e contabili possa essere consultata e impiegata da tutti i soggetti interessati, garantendo l'armonizzazione delle informazioni in qualsiasi area della vasta organizzazione pubblica. In questo caso, abbiamo sottolineato l'importanza che i contenuti possibili degli indicatori e della banca dati non siano rigidamente stabiliti da

norme, bensì che siano legati alle necessità informative che via via dovessero emergere.

Nell'ultimo capitolo abbiamo voluto analizzare gli effetti più significativi della riforma dell'armonizzazione in Italia, sia da un punto di vista contabile che economico-politico. Abbiamo capito come affrontare le inevitabili incoerenze che possono originarsi in seguito all'introduzione di importanti innovazioni contabili, anche tramite nuovi modi di utilizzare gli strumenti esistenti. Ci siamo quindi chiesti quali possano essere i benefici apportabili dall'armonizzazione alle altre più recenti riforme in essere nel nostro Paese. In particolare, troviamo l'efficacia e l'utilità dall'armonizzazione contabile rispetto al principio del pareggio di bilancio, soprattutto quando quest'ultimo sia inteso in senso esteso, interpretandolo come equilibrio economico di medio-lungo periodo.

In chiusura, abbiamo inquadrato l'armonizzazione contabile nell'ambito della riforma federalista. Abbiamo compreso che il Federalismo trae notevoli benefici dall'armonizzazione, in quanto entrambi si ispirano agli stessi principi fondamentali: portare alla armonica coesistenza enti autonomi, preservando i caratteri peculiari di questi ultimi.

Richiamare la riforma della spending review ci ha permesso, infine, di considerare un utile impiego per i benefici ottenuti mediante l'armonizzazione nell'ambito del sistema informativo contabile, soprattutto con riguardo agli indicatori di performance. Naturalmente, anche qui, abbiamo dovuto ampliare il significato letterale delle disposizioni normative, in quanto le potenzialità permesse dalla riforma non possono essere circoscritte al controllo della spesa intesa in senso finanziario (seppur in termini di competenza). È doveroso presumere che l'intento comune sia di assicurare un utilizzo efficace ed efficiente delle risorse disponibili, come consente di fare, a tutti i livelli e in ottica di lungo periodo, l'armonizzazione contabile.

BIBLIOGRAFIA

- Adam, B., Mussari, R. e Jones, R. (2011) The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK, *Financial Accountability & Management*, 27 (2), 107-133.
- Adamo, S. (2001) *Problemi di armonizzazione dell'informazione contabile: processi, attori, strumenti, un modello interpretativo* (Milano: Giuffrè).
- Aiken, M. e Capitanio, C. (1995) Accrual accounting valuations and accountability in government: a potentially pernicious union, *Australian Journal of Public Administration*, 54(4), pp. 564-576.
- Alford, J. (2002) Defining the client in the public sector: A social exchange perspective, *Public Administration Review*, 62(3), 337-347.
- Anessi Pessina, E. (2000) *La contabilità delle aziende pubbliche* (Milano: Egea).
- Anessi Pessina, E. (2005) La contabilità economico - patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal 'se' al 'come, *Azienda Pubblica*, 18(4), pp. 567-589.
- Anessi Pessina, E. (2007) *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici. Aspetti critici nella prospettiva aziendale* (Milano: Egea).
- Anessi Pessina, E. e Steccolini, I. (2007a) Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata?, *Azienda pubblica*, 20(2), pp. 199-216.
- Anessi Pessina, E. e Steccolini, I. (2007a) Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments, *Financial Accountability & Management*, 23(2), pp. 113-131.
- Anselmi, L. (2001) *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni* (Torino: Giappichelli).
- Anselmi, L. (a cura di) (2006) *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato* (Milano: Giuffrè).
- Anselmi, L., Donato, F., Giovanelli, L., Pavan, A. e Zuccardi Merli, M. (2009) *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane* (Milano: Giuffrè).
- Anselmi, L., Pavan, A. e Reginato, E. (2012) Cassa, competenza finanziaria e competenza economica: la scelta delle basi contabili in un sistema armonizzato di contabilità pubblica, *Azienda Pubblica*, 2012(1), pp. 53-67.
- Antonini, L. (2009) *L'autonomia finanziaria delle istituzioni territoriali nella prospettiva del federalismo* (Chieti: CEL).
- Anthony R. N. (1978) Financial accounting in non-business organizations. An exploratory study of conceptual issues, *Research report* (Norwalk, Connecticut: Financial Accounting Standards Board).
- Anthony, R. N. (2000) The fatal defect in the federal accounting system, *Public Budgeting & Finance*, 20(4), pp. 1-10
- Astegiano, G. (2013) I controlli della Corte dei conti nel 2013, *Azienditalia*, 2013(8-9), pp. 633-636.

- Aucoin, P. (1990) Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums, *Governance*, 3(2), pp. 115-137.
- Arnaboldi, M. e Azzone, G. (2002) La misura delle prestazioni come strumento di cambiamento, *Rivista trimestrale di scienza dell'amministrazione*, ... (4), pp. 123-142.
- Bac, A. D. (2001) *Comparative international government accounting research* (Norwell, MA: Kluwer.).
- Baker, R. e Barbu, E. (2007), Trends in research on international accounting harmonization, *The International Journal of Accounting*, 42(3), pp. 272-304.
- Balassone, F., Mazzotta, B. e Monacelli, D. (a cura di) (2008) *I principali saldi di finanza pubblica: definizione, raccordi, utilizzo* (Roma: Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato).
- Banca d'Italia (2008) *Financial Accounts: History, Methods, the Case of Italy and International Comparisons* (Roma: Banca d'Italia).
- Barlev, B., Haddad, J. R. (2007) Harmonization, Comparability, and Fair Value Accounting, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), pp. 493-509.
- Barrett, P. (1993) *Managing in an Accrual Accounting Environment* (Canberra: RIPA Conference).
- Bellesia, M. (1998) *Enti locali: l'analisi di bilancio* (Milano: Ipsoa).
- Bellesia, M. (2013) Lo schema di regolamento di contabilità e dei controlli interni alla luce delle novità del D.L. n. 174/2012, *Azienditalia*, 2013(1), pp. I-XXIV.
- Beltrami, A. (2011) L'armonizzazione dei sistemi contabili alla luce della riforma federale, in: IFEL, *Rapporto IFEL 2010* (Roma: IFEL).
- Beltrami, A. (2012a) Il fondo pluriennale vincolato, *Azienditalia*, 2012(6), pp. 449-452.
- Beltrami, A. (2012b) Le modalità applicative dell'armonizzazione dei bilanci: la nuova competenza finanziaria, *Azienditalia*, 2012(3), pp. 221-226.
- Beltrami, A. (2012c) Patto di stabilità interno e piccoli comuni, *Azienditalia*, 2012(8-9), pp. 606-610.
- Benito, B., Brusca, I. e Montesinos, V. (2007) The harmonization of government financial information systems: the role of IPSASs, *International review of Administrative Sciences*, 73(2), pp. 293-317.
- Bertocchi, M., Bisio, L. e Latella, G. (2006) *Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali* (Milano: Il Sole 24 ORE).
- Berzelay, M. (2001) *The New Public Management. Improving research and policy dialogue*, (Berkeley: University of California Press).
- Biondi, Y., Soverchia, M. (2011) Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis, *6th EIASM international conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, September 2010; 13th Biennial CIGAR Conference, Ghent, June 9-10, 2011.
- Bisio, L. e Mastrogiuseppe, P. (1996) *Il piano esecutivo di gestione* (Milano: Il Sole 24 Ore).
- Bisio, L. e Nicolai, M. (2009) *Il patto di stabilità e gli strumenti di finanza locale* (Rimini: Maggioli).

- Bliss, J. H. (1924) *Management through accounts* (New York: Ronald Press co.).
- Blöndal, J. R. (2002) Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments, *OECD Journal of Budgeting*, 3(1), pp. 43-59.
- Borgonovi, E. (2004) *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche* (Milano: Egea).
- Borgonovi, E. (2009) Il contributo dei costi standard nel processo di miglioramento della performance delle Amministrazioni Pubbliche, in: Cnel, *La misurazione delle performance nelle pubbliche amministrazioni* (Roma).
- Brandolini, E. (2007) *Bilancio consolidato negli enti pubblici*, pubblicato su <http://www.diritto.it/art.php?file=/archivio/24450.html>, consultato il 2 febbraio 2014.
- Broadbent, J. e Guthrie, J. (1992) Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 5(2), pp. 3-31.
- Brorström, B. (1998) Accrual accounting, politics and politicians, *Financial Accountability & Management*, 14(4), pp. 319-333.
- Brosio G., Maggi M. e Piperno S. (2003) *Governo e finanza locale - Il federalismo fiscale* (Torino: Giappichelli).
- Brown, A. G., Collins, R. e Thornton, B. D. (1993) Professional Judgment and Accounting Standards, *Accounting, Organizations and Society*, 18(4), pp. 275-289.
- Brusca, I. e Condor, V. (2002) Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context, *Financial Accountability and Management*, 18(2), pp. 138-140.
- Bryson, J. M. (2011) *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement* (San Francisco: Jossey-Bass).
- Bucci, F. (2001) *I conti pubblici. I rapporti economico/finanziari tra il cittadino e la pubblica amministrazione* (Milano: Franco Angeli).
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. e Nahapiet, J. (1980) The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), pp. 5-27.
- Burns, J. e Scapens, R. W. (2000) Conceptualising Management Accounting Change: An Institutional Framework, *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3-25.
- Caccia, L. e Steccolini, I. (2006) Accounting change in Italian local governments: What's beyond managerial fashion?, *Critical Perspectives on Accounting*, 17, pp. 154-174.
- Caperchione, E. (2000) *I sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione. Profili comparati e criteri per la progettazione* (Milano: Egea).
- Caperchione, E. e Lapsley, I. (2011) Making Comparisons in Government Accounting, *Financial Accountability & Management*, 27(2), pp. 103-106.
- Caperchione, E. e Mussari, R. (a cura di) (2000) *Comparative Issues in Local Government Accounting* (Boston: Kluwer Academic Publishers).
- Carlin, T.M. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability & Management*, 21(3), pp. 309-336.

- Carlson, P. (1997) Advancing The harmonization of International Accounting Standards: Exploring in Alternative Path, *The international Journal of Accounting*, 32(3), pp. 357-378.
- Cavaliere, A. e Loiero, R. (2011) Armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, *Enti Locali e loro organismi* (Rimini: Maggioli).
- Chan, J. L. (2003) Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, *Public Money & Management*, 23(1), pp. 13-20.
- Chan, J. L., Jones, R. H. e Lüder, K. G. (1996) Modeling Governmental Accounting Innovations: an Assessment and Future Research Directions, *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9, pp. 1-19.
- Christensen, J. (2010) Conceptual frameworks of accounting, *Accounting and Business Research*, 40(3), pp. 287-299.
- Christensen, M. (2007) What we might know (but aren't sure) about public-sector accrual accounting, *Australian Accounting Review*, 17(1), pp. 51-65.
- Christiaens, J., Reyniers, B. e Rollé, C. (2010) Impact of IPSAS on reforming Governmental financial information systems: a comparative study, *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), pp. 537-554.
- Christiaens, J. e Rommel, J. (2008) Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments, *Financial Accountability & Management*, 24(1), pp. 59-75.
- Civetta, E. (2013) *L'armonizzazione dei sistemi contabili* (Rimini: Maggioli).
- Collecchio, M. (2012) L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale, *La finanza locale*, ... (3), pp. 46-61.
- Cong, X. e Pandya, K. V. (2003) Issues of Knowledge Management in the Public Sector, *Electronic Journal of Knowledge Management*, 1(2), pp. 25-33.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (2003) *Principi contabili internazionali nel settore pubblico* (Milano: GEA).
- D'Alessio, L. (2002) *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato* (Torino: Giappichelli).
- D'Alessio, L. (2008) *Le aziende pubbliche* (Napoli: Liguori).
- D'Alessio, L. (2012) Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica, *Azienda Pubblica*, 2012(1), pp. 23-39.
- D'amore, M. (2009) *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS* (Milano: Mc-Graw Hill).
- De Stasio, C. e Silva, R. (2005) *IPSAS. Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico* (Napoli: Sistemi Editoriali).
- De Mita, E. (2009) *Le basi costituzionali del federalismo fiscale* (Giuffrè: Milano).
- Del Bene, L. (2008) *Lineamenti di pianificazione e controllo per le Amministrazioni pubbliche* (Torino: Giappichelli).
- Delfino, F. (1998) *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale* (Bergamo: ICA).
- Delfino, F. e Fava, R. (1996) *Come introdurre la nuova contabilità negli enti locali* (Bergamo: CEL).

- Delfino, F. (2007) La funzione di revisione economico-finanziaria e l'aziendalizzazione dell'ente locale: le politiche e la gestione, in: M. Mulazzani e S. Pozzoli (a cura di) *Revisione e controlli negli enti locali* (Milano: Franco Angeli).
- Delfino, F. (2009) Il federalismo fiscale: aspetti riguardanti il coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali e l'armonizzazione dei sistemi contabili, in: Sardegna Autonomie locali - *Rivista della Regione Sardegna*.
- Delfino, F. (2010) legge 196/2009: coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili, *AziendItalia, ...*(4) (Milano: IPSOA).
- Denhardt, J. V. e Denhardt, R. B. (2007) *The New Public Service, Serving Not Steering - Expanded Edition* (Londra: M.E. Sharpe)
- Dennis, I. (2008) A conceptual enquiry into the concept of a "principles-based" accounting standard, *The British Accounting Review*, 2008(40), pp. 260-271.
- Dente, B. e Kjellberg, F. (1988) *The Dynamics of Institutional Change: Local Government Reorganization in Western Democracies* (Londra: Sage).
- Di Maggio, P. e Powell, W. (1983) The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality, *American Sociological Review*, 48(2), pp. 147-160.
- Di Pietra, R. (2000) *Ragioneria internazionale e "armonia contabile"* (Padova: Cedam).
- Dipartimento della Funzione Pubblica, Progetto cantieri per l'innovazione (2006) *Misurare per decidere* (Soveria Mannelli: Rubbettino).
- Dutta, S. e Reichelstein, S. (2005) Accrual accounting for performance evaluation, *Review of accounting studies*, 10(4), pp. 527-552.
- Ellwood, S. (2003) Bridging the GAAP across the UK public sector, *Accounting and Business Research*, 33(2), pp. 105-121.
- Evans, J. H. e Patton, J. M. (1987) Signaling and Monitoring in Public-sector Accounting, *Journal of Accounting Research*, 25(...), (pp. 130-158).
- Evans, M. (1995) *Resource Accounting and Budgeting* (London: CIPFA).
- European Commission (2008) *Modernising the EU accounts. Enhanced management information and greater transparency* (Luxembourg: EC Publication Office).
- European Union - UE (2004) *The modernization of the European Communities; Accounting framework; Accounting rules* (Brussels).
- Farneti, G. (2004) *Economia e gestione delle aziende ed enti pubblici* (Milano: Franco Angeli).
- Farneti, G. e Pozzoli, S. (2006) *I principi di reporting per la Pubblica Amministrazione* (Milano: Franco Angeli).
- Farneti, G. (2004) *Ragioneria pubblica: il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche* (Milano: Franco Angeli).
- Farneti, G. e Pozzoli, S. (2005) *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia* (Milano: Franco Angeli).
- FEE (2007) *Accrual accounting in the Public Sector* (Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens).
- Ferrero, G. (1956) *Le rilevazioni contabili ed extra-contabili come strumento di controllo economico nelle pubbliche amministrazioni* (Roma: Società SQUIBB).

- Fissi, S., Gori, E. e Romolini, A. (2013) Il rischio finanziario dei comuni italiani: un'indagine empirica, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2013(3), pp. 501-517.
- Forlenza, O. e Terracciano, G. (2002) *Regioni ed enti locali dopo la riforma Costituzionale. Un federalismo imperfetto* (Milano: Il Sole 24 Ore).
- Gernon, H. e Wallace, R. S. O. (1995) International accounting research: a review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies, *Accounting Literature*, 54(...), pp. 86-90.
- Giovanelli, L. (1995) *La comunicazione economica nell'ente locale* (Milano: Giuffrè).
- Giovanelli, L. (2000) *Modelli contabili e di bilancio nello Stato che cambia* (Milano: Giuffrè).
- Giovanelli, L. (2005) *I modelli pubblici nel processo di integrazione europea* (Milano: Giuffrè).
- Giovanelli, L. (a cura di) (2006) *Contabilità di Stato e sistema europeo dei conti (Sec 95) nella prospettiva comunitaria* (Milano: Giuffrè).
- Goddard, A. (2005) Accounting and NPM in UK Local Government – contributions towards governance and accountability, *Financial Accountability & Management*, 21(2), pp. 191-218.
- Goh, S. C. (2012) Making performance measurement systems more effective in public sector organizations, *Measuring Business Excellence*, 16(1), pp. 31-42.
- Gori, E. e Pozzoli S. (2013) *Il sistema dei controlli negli Enti locali* (Rimini: Mazzoli editore).
- Grandis, F. G. e Mattei, G. (2012) The harmonization of accounting in the italian public sector: a new accrual basis standard versus IPSAS, *Italian Journal of Public Law*, 4(2), pp. 376-398.
- Gross, C. e Königsgruber, R. (2012) What You Measure is What You Get: The Effects of Accounting Standards Effects Studies, *Accounting in Europe*, 9(2), pp. 171-190.
- Grossi, G. e Soverchia, M. (2011) European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *Abacus*, 47(4), pp. 525-552.
- Harlow, C. (2002) *Accountability in the European Union* (Oxford: Oxford University Press).
- Hodges, R. e Mellett, H. (2003) Reporting public sector financial results, *Public Management Review*, 5(1), pp. 99-113.
- Holder, W. W. (1980) *A study of selected concepts for government financial accounting and reporting* (Chicago: National Council on Governmental Accounting).
- Holthausen, R. W. (2003) Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting, *Journal of Accounting and Economics*, 36, pp. 271-283.
- Holyoak, K. J. e Thagard, P. (1997) The Analogical Mind, *American Psychologist*, 52(1), pp. 35-44.
- Hood, C. (1991) A public management for all seasons?, *Public Administration*, 69(1), pp. 3-19.

- Hood, C. (1995) The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), pp. 93-109.
- Hopwood, A. G. (1987) The Archeology of Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), pp. 207-234.
- Iorio, E. (2007) *Attuazione del federalismo fiscale per Regioni - Enti locali- Sanità* (Rimini: Maggioli).
- Ijiri, Y. (1983) On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(2), pp. 75-81
- International Federation of Accountants (2003) *Study 14: Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities , second edition, series Studies, n. 14* (New York: IFAC).
- International Federation of Accountants (2005) *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and statistical bases of financial reporting: an analysis of differences and recommendations for convergence , series Research report* (New York: IFAC).
- International Federation of Accountants (2011) *2011 IFAC Handbook of international public sector accounting pronouncements* (New York: IFAC).
- International Public Sector Accounting Standards Board (2010), *Exposure Draft: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity, December 2010*.
- International Public Sector Accounting Standards Board (2013), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements - 2013 Edition*.
- Istat (2008) *Audizione del Presidente dell'Istat del 15 febbraio 2006 presso la V commissione permanente della Camera in merito alla ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici Istituto di Studi ed Analisi Economica - ISAE, Finanza Pubblica e Istituzioni - Rapporto* (Roma: Istat).
- Jagalla, T., Weber, J. e Becker, S. (2011) A Taxonomy of the Perceived Benefits of Accrual Accounting and Budgeting: Evidence from German States, *Financial Accountability & Management*, 27(2), pp. 134-165.
- Jones, L., Guthrie, J. e Steane, P. (a cura di) (2001) *Learning from international public management reform* (Oxford: Elsevier Science).
- Jones, R. (1992) The Development of Conceptual Frameworks of Accounting for the Public Sector, *Financial Accountability & Management*, 8 (4 - Winter), pp. 249-264.
- Jones, R. (2000a) National accounting, government budgeting and the accounting discipline, *Financial Accounting & Management*, 16(2), pp. 101-116.
- Jones, R. (2000b) Public versus private: the empty definitions of National Accounting, *Financial Accounting & Management*, 16(2), pp. 167-178.
- Jones, R. (2003) Measuring and Reporting the Nation's Finances: Statistics and Accounting, *Public Money & Management*, 2003(1), pp. 21-27.
- Jones, R. (2007), The Functions of Government Accounting in Europe, *Revista de Estudos Politécnicos - Polytechnical Studies Review*, 5(1), pp. 89-110.
- Jones, R. (2011) *Public Sector Accounting* (Londra: SAGE).

- Jones, R. e Pendlebury, M. (1982) Uniformity v. Flexibility in the Published Accounts of Local Authorities: The UK Problem and Some European Solutions, *Accounting and Business Research*, 12 (46 - Spring), pp. 129-135.
- Jones, J. J. e Mellett, H. J. (2007) Determinants of changes in accounting practices: Accounting and the UK Health Service, *Critical Perspectives on accounting*, 18, 91-121.
- Jones R. H. (2003) Measuring and reporting the Nation's finances: statistics and accounting, *Public Money & Management*, (23)1, pp. 21-27.
- Jones, R. H. (2007) The function of government accounting in Europe, *Polytechnical Studies Review*, 4(7), pp. 89-110.
- Jones, R. H. e Pendelbury, M. (2000) *Public sector accounting* (Harlow: Pearson Education limited).
- Jones, R. H. e Pendlebury, M. (2004) A theory of the published accounts of local authorities, *Financial Accountability & Management*, 20(3), pp. 305-325.
- Joos, P. e Lang, M. (1994) The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union, *Journal of Accounting Research*, pp. 141-168.
- Kaminski, A. K. e Carpenter, J. R. (2011) Accounting Conceptual Frameworks: A comparison of FASB and IASB approaches, *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 5(1), pp. 16-26.
- Kwok W. C. C. e Sharp, D. (2005) Power and international accounting standard setting: Evidence from segment reporting and intangible assets projects, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (1), pp. 74-99.
- Ladu, G. (2009) I principi costituzionali e la finanza pubblica, in: AA.VV., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici* (Torino: Giappichelli Editore).
- Laperuta, L. (a cura di) (2007) *Scienza dell'Amministrazione* (Napoli: Edizioni Giuridiche De Simone).
- Lattanzio, E. e Pero, L. (1999) Il ridisegno dei sistemi di controllo della pubblica amministrazione, *Sviluppo & Organizzazione*, 174, pp. 95-112.
- Latham, G. (2004) The motivational benefits of goal-setting, *Academy of Management Executive*, 18(4), pp. 126-129.
- Latham, G., Borgogni, L. e Petitta, L. (2008) Goal setting and performance management in the public sector, *International Public Management Journal*, 11(4), pp. 385-403.
- Laughlin, R. C. (1987) Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory, *Accounting Organizations and Society*, 12(5), pp. 479-502.
- Lazzini, S. (2008) *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento* (Milano: Giuffrè).
- Leotta, A. e Cardillo, E. (2013) L'adozione del Piano degli Obiettivi nei percorsi di innovazione manageriale delle aziende pubbliche territoriali: prospettive teoriche ed evidenze empiriche, *Azienda Pubblica*, 2013(2), pp. 247-269.
- Levi, N. (2004) *Il piano di comunicazione nelle amministrazioni pubbliche* (Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane).
- Longo, F. (2001) *Federalismo e decentramento. Proposte economico-aziendali per le riforme*, (Milano: Egea).

- Lüder, K. (2000), National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition, *Financial Accountability & Management*, 16(2), 117-128.
- Lüder, K. e Jones, R. (a cura di) (2003) *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe* (Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft).
- Macri, I. (2012) I dati delle pubbliche amministrazioni fra adempimenti e opportunità, *Azienditalia*, 2012(7), pp. 533-539.
- Manacorda, C. (2001) *Contabilità pubblica* (Torino: Giappichelli).
- Marcon, G. (1990) *Il sistema contabile delle regioni a statuto ordinario* (Torino: Giappichelli).
- Marcon, G. (2012) *Misurazione e valutazione della performance delle amministrazioni pubbliche* (ebook).
- Mautz, R. K. (1981) Financial reporting: should government emulate business?, *Journal of Accountancy*, August, pp. 53-60.
- Mazzara, L. (2004) Processi e strumenti di misurazione dei risultati negli enti locali (Torino: Giappichelli).
- Mazzotta, D. (2012) Armonizzazione dei bilanci, sperimentazione, crisi finanziarie degli enti locali: principali criticità e alcune proposte di soluzione, *Azienditalia*, 2012(10), pp. 657-662.
- Mazzucato, M. (2014) *Lo stato innovatore* (Bari-Roma: Laterza).
- McLaughlin, K., Osborne, S. P. e Ferlie, E. (2002) *New Public Management: Current trends and future prospects* (Londra: Routledge).
- McLeay, S., Neal, D. e Tollington T. (1999) International standardization and harmonization: A new measurement technique, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 10 (1), pp. 42-70.
- Meneguzzo, M. e Reborà, G. (1990) *Strategia delle Amministrazioni Pubbliche* (Torino: UTET).
- Metcalfe, L. (2000) Reforming the Commission: Will Organizational Efficiency Produce Effective Governance?, *Journal of Common Market Studies*, 38(5), pp. 817-841.
- Minieri, S. (2013) *Compendio di Contabilità di Stato e degli Enti Pubblici* (Rimini: Maggioli Editore).
- Ministero dell'Economia e delle Finanze (2012) *Documento di Economia e Finanza 2012* (Roma).
- Ministero dell'Economia e delle Finanze (2012) *Documento di Economia e Finanza 2013* (Roma).
- Mogul, S. S. (2003) Harmonisation of accounting standards, *Chartered Accountant*, January, pp. 681-684.
- Monsen, N. e Nasi, S. (1998) The Contingency Model of Governmental Accounting Innovations: a discussion, *European Accounting Review*, 7(2), pp. 275-288.
- Monteduro, F. (2010) *Il ciclo di gestione della performance*, in: AA.VV., *Gestire e valutare la performance nella PA. Guida per una lettura manageriale del d.lgs. 150/2009* (Rimini: Maggioli).

- Montesinos, V. (a cura di) (2000) *Study on the preparation and the presentation of the consolidated accounts of the European Union* (Brussels: European Commission).
- Montesinos, V. e Vela, J. M. (a cura di) (2002) *Innovation in Governmental Accounting* (Boston: Kluwer).
- Moore, M. H. (1995) *Creating public value. Strategic management in government* (Londra: Harvard Business Press).
- Morgan, G. e Willmott, H. (1993) The New Accounting Research: On Making Accounting More Visible, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(4), pp. 3-36.
- Murphy, A. B. (2000) The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices, *The International Journal of Accounting*, 35(4), pp. 471-493.
- Mussari, R. (a cura di) (2001) *Manuale operativo per il controllo di gestione* (Soveria Mannelli: Rubbettino).
- Mussari, R. (2005) Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali, in: G. Farneti e S. Pozzoli, *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia* (Milano: Franco Angeli).
- Mussari, R. (a cura di) (2005), *I sistemi di contabilità e di bilancio nell'Europa Comunitaria*, (Padova: Cedam).
- Mussari, R. (2011) *Economia delle amministrazioni pubbliche* (Milano: McGraw-Hill).
- Mussari, R. (2012) Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica, *Azienda Pubblica*, 25(1), pp. 23-40.
- Nasi, G. e Steccolini, I. (2008) Implementation of Accounting Reforms: An Empirical Investigation into Italian Local Governments, *Public Management Review*, 10(2), pp. 175-196.
- Navarro Galera, A., Ortiz Rodríguez, D. e López Hernández, A. M. (2008) Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in local government, *Public Management Review*, 10 (2), pp. 241-262.
- Navarro Galera, A. e Rodríguez Bolívar, M. P. (2007) The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries, *Public Admin. Dev.*, 27, pp. 413-425.
- Newberry, S. (2003) Reporting Performance: Comprehensive Income and its Components, *ABACUS*, 39(3), pp. 325-339.
- Nicotra, V., Pizzetti, F. e Scozzese, S. (a cura di) (2009) *Il federalismo fiscale* (Roma: Donzelli Editore).
- Nisio, A., De Carolis, R., Losurdo, S. (2013) L'introduzione del Performance Measurement, Management and Improvement: l'esperienza di alcune amministrazioni italiane, *Azienda Pubblica*, 2013(2), pp. 221-246
- Nobes, C. (2012) International harmonization, in: C. W. Nobes e R. H. Parker, *Comparative international accounting*, pp. 74-98 (Essex: Pearson Education).
- Nobes, C., Parker, R. (1994) *Comparative International Accounting* (London: Prentice Hall International).
- Nowak, W. (2008) The relevancy of contingency approach to public sector accounting development: recent evidence from Poland, in: S. Jorge (a cura di), *Implementing*

- Reforms in Public Sector Accounting*, pp. 151-164 (Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra).
- Osborne, S. P. (2010) *The New Public Governance? Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance* (Londra: Routledge).
- Pallot, J. (1992) Elements of a theoretical framework for public sector accounts, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), pp. 38-59.
- Parker, L. e Guthrie, J. (1990) Public sector accounting and the challenge of managerialism, in: J. Foster e J. Wanna (a cura di), *Budget Management and Control*, pp. 114-127 (Melbourne: Macmillan).
- Patton, M. (1991) *How to Use Qualitative Methods in Evaluation* (Newbury Park: Sage Publications).
- Pavan, A. (2003) La contabilità di Stato tra necessità di governo e informazione agli elettori, *Azienda pubblica*, 16(1-2), pp. 13-27.
- Pavan, A. (2007) Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale, *Azienda pubblica*, 20(4), pp. 631-652.
- Pavan, A. e Reginato, E. (2004) *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica* (Milano: Giuffrè).
- Pavan, A. (a cura di) (2010) *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale. La contabilità e i controlli nei comuni e nelle province italiani* (Milano: Franco Angeli).
- Pavan, A. e Lemme, F. (2011) Political communication and the language of disclosure practices in Italy and the USA: a longitudinal approach, *Financial Accountability and Management*, 27(2), pp. 166-194.
- Perrin, J. (1998) From cash to accruals in 25 years, *Public Money & Management*, 18(2), pp. 7-10.
- Perrone, E. (1992) *Il linguaggio internazionale dei bilanci* (Padova: CEDAM).
- Persiani, N. (2002) *Modelli di programmazione e sistemi di controllo nella Pubblica Amministrazione* (Milano: Franco Angeli).
- Pezzani, F. (a cura di) (2003) *L'accountability delle Amministrazioni Pubbliche* (Milano: Egea).
- Pica, F. (1990) *Manuale di finanza locale* (Rimini: Maggioli).
- Pina, V., Torres, L. e Yetano, A. (2009) Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 765-807.
- Pollit, C. e Bouckaert, G. (2000) *Public management reform: a comparative analysis* (New York, Oxford University Press).
- Ponzo, S. (2009) *Sistema delle informazioni per la pianificazione e il controllo nelle pubbliche amministrazioni* (Milano: Giuffrè).
- Pozzoli, S. (2002) *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla Balanced scorecard* (Milano: Franco Angeli).
- Pozzoli, S. e Mazzotta, R. (2012) Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica, *Azienda Pubblica*, 2012(1), pp. 69-82.

- Qu, X. e Zhang, G. (2008) Measuring the Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzzy Clustering Analysis, Working Paper, Disponibile su SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1295884>., consultato il 25/2/2014.
- Quecchia, M. (2013) *Il nuovo ordinamento contabile degli Enti Locali* (Rimini: Maggioli).
- Ragioneria generale dello Stato (2004) *Manuale dei Principi e delle regole contabili* (Roma).
- Ragioneria generale dello Stato - IGPB (2007) *Budgeting nei Paesi UE* (Roma).
- Ragioneria Generale dello Stato (2008a), *Manuale dei principi e delle regole contabili* (Roma).
- Ragioneria Generale dello Stato, *Audizione del Ragioniere Generale del 1° aprile 2009 presso la V commissione permanente del Senato in merito all'indagine conoscitiva sul nuovo assetto della contabilità pubblica* (Roma).
- Ragioneria generale dello Stato (2009) *Performance-Budgeting, spesa pubblica e contesto istituzionale: l'esperienza italiana* (Roma).
- Ragioneria generale dello Stato (2010) *La riforma della contabilità e della finanza pubblica* (Roma).
- Ragioneria generale dello Stato (2013) *L'attuazione del principio contabile del pareggio di bilancio, Legge 243 del 2012* (Roma).
- Ranucci (2012a) Il processo di armonizzazione contabile degli enti territoriali: il d.lgs. 118 del 23 giugno 2011 e l'avvio della sperimentazione, *Azienditalia*, 2012(1), pp. 5-11.
- Ranucci (2012b) Le caratteristiche del sistema di contabilità economico-patrimoniale previsto dal d.lgs. n. 118/2011, *Azienditalia*, 2012(3), pp. 227-232.
- Rebora, G. (1999) *Un decennio di riforme* (Milano: Guerini e Associati).
- Ricci, P. (2005) Principi contabili per gli Enti Locali e Principi Ipsas: un confronto impossibile, *La finanza locale*, 9, pp. ###.
- Ricci, P. (2012) Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico, *Azienda Pubblica*, 2012(1), pp. 41-51.
- Richardson, A. J. (1987) *Accounting as a legitimating institution*, *Accounting Organization and Society*, 12(4), pp. 341-355.
- Robinson, M. (1998) Accruals accounting and the efficiency of the core public sector, *Financial Accountability and Management*, 14(1), pp. 21-37.
- Rodriguez, D., Galera, A. and Hernandez, A.M. (2006) Consensus among public managers as strategy for standardization of performance indicators, *International Public Management Journal*, 9(4), pp. 317-98.
- Rogate, C. e Tarquini, T. (2008) *Fiducia e responsabilità nel governo dell'ente pubblico* (Rimini: Maggioli).
- Romolini, A. (2007) *Accountability e bilancio sociale negli enti locali* (Milano: Franco Angeli).
- Rossi, F. M., Aversano, N. e Christiaens, J. (2012) *Accounting and Reporting Systems in the Public Administrations in Europe vis-a-vis the IPSAS' Conceptual Framework Issue:*

- Traditional Systems*, Working paper, Disponibile su: SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2150852> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2150852>.
- Rossi, N. e Trequattrini, R. (2011) IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios, *Journal of modern Accounting And Auditing*, 7(2), pp. 134-147.
- Ruffini, R. (2010) *L'evoluzione dei sistemi di controllo nella pubblica amministrazione: Linee operative per lo sviluppo dell'audit e della gestione delle performance nelle pubbliche amministrazioni* (Milano: Franco Angeli).
- Ruffini (2013) I "passi" per prepararsi all'armonizzazione contabile, *Azienditalia*, 2013(8-9), pp. 601-607.
- Ryan, C., Guthrie, J. e Day, R. (2007) Politics of Financial Reporting and the Consequences for the Public Sector, *ABACUS*, 43(4), pp. 474-487.
- Salvemini, M.T. (1997) Il ruolo della tesoreria in un sistema finanziario complesso, in: G. Ragazzi (a cura di) *Trasparenza nei conti pubblici e controllo della spesa* (Milano, Ciriec).
- Sanchez de Muniain, A. Y. (2003) *Harmonisation at the European Union: a difficult but needed task* (working paper) (Zaragoza: Univerità di Zaragoza).
- Sanderson, I. (2001) Performance management, evaluation and learning in 'modern' local government, *Public Administration*, 79(2), pp. 297-313.
- Sanderson, I. e Foreman, A. (1996) Towards Pluralism and Partnership in Management Development in Local Government, *Local Government Studies*, 22(1), pp. 59-77.
- Santoro, P. (2009) *Manuale di contabilità e finanza pubblica* (Rimini: Maggioli).
- Scozzese, S. (a cura di) (2010) *Federalismo fiscale* (Roma: IFEL).
- Senato della Repubblica Italiana - Servizio studi (2009) *Dossier - Il federalismo fiscale* (Roma: Senato della Repubblica Italiana).
- Shil, N. C., Das, B. e Pramanik, A. K. (2009) Harmonization of Accounting Standards through Internationalization, *International Business Research*, 2(2), pp. 194-201.
- Simon, H. A. (1997) *Administrative Behavior* (New York: Free Press).
- Soverchia, M. (2008) *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti* (Milano: Giuffrè).
- Soverchia, M. (2009) Public sector financial reforms: which convergence between European member States?, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 8(4), pp. 488-520.
- Soverchia, M. (2010) Analyzing Governmental Accounting and Financial Reporting: Italy, European Union and the United States, *International Journal of Public Administration*, 33(11), pp. 529-533.
- Staunton, J. (2003) A Statement of Accounting Concepts for Level 1 of the Conceptual Framework?, *ABACUS*, 39(3), pp. 398-414.
- Steccolini, I. (2012) *Cambiamento e innovazione nei sistemi contabili pubblici* (Milano: Egea).
- Stone, D. (2008) Global Public Policy, Transnational Policy Communities, and Their Networks, *The Policy Studies Journal*, 36(1), pp. 19-38.

- Strouhal, J., Bonaci, C., Mustata, R., Alver, L., Alver, J. e Praulinš, A. (2011) Accounting Harmonization Measurement: Case of Emerging CEE Countries, *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, 5(5), pp. 899-906
- Swee, C. G. (2012) Making performance measurement systems more effective in public sector organizations, *Measuring Business Excellence*, 16(1), pp. 31-42.
- Tanese, A. (a cura di) (2004) *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche* (Roma: Edizioni Scientifiche Italiane).
- Tanese, A., Negro G. e Gramigna, A. (2003) *La customer satisfaction nelle amministrazioni pubbliche* (Soveria Mannelli: Rubbettino).
- Tommasetti, A. (2008) *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche. Una prospettiva internazionale* (Padova: CEDAM).
- Torres, L. (2004) Trajectories in public administration reforms in European Continental Countries, *Australian Journal of Public Administration*, 63(3), pp. 99-112.
- Tucciarelli, C. (2010) Federalismo fiscale, ma non solo: la legge 42 del 2009, in: A. Ferrara e G. M. Salerno, *Il federalismo fiscale. Commento alla legge n. 42 del 2009* (Napoli: Jovene) pp. 3-36.
- Valotti, G. (2005) *Management pubblico* (Milano: Egea).
- Viviani M. (2006) *Dire, dare, fare, avere. Percorsi della responsabilità sociale* (Bologna: Il Mulino).
- Viganò, E. (1991) La ragioneria internazionale. Natura, contenuto, metodo, *Rivista dei dottori commercialisti*, 42(5), pp. 797-820.
- Walker, R. G. (2003) Objectives of Financial Reporting, *ABACUS*, 39(3), pp. 340-355
- Walker, R. G. (2009) Public Sector Consolidated Statements - An Assessment, *ABACUS*, 45(2), pp. 171-220.
- Wolk, H. I., Dodd James, L. e Rozycki, J. (2008) *Accounting Theory* (Londra: Sage Publications)
- Wynne, A. (2008) Accrual accounting for the public sector - a fad that has had its day? *International Journal on Governmental Financial Management*, pp. 117-132.
- Zambon, S. (a cura di) (2006) *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche* (Milano: Franco Angeli).

SITOGRAFIA

Camera dei deputati: sito istituzionale.

<http://www.camera.it>

Governo Italiano: sito istituzionale.

<http://www.governo.it>

Ragioneria Generale dello Stato: sito istituzionale

<http://www.rgs.mef.gov.it>

ARCONET - Armonizzazione contabile degli enti locali

<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/>

Magellano - Sito di knowledge management della Pubblica amministrazione

<http://www.magellanopa.it>

Guida alla normativa sul federalismo

<http://federalismo.sspa.it>

Portale istituzionale sul federalismo fiscale

<https://www.portalefederalismofiscale.gov.it>

Centro servizi, assistenza, studi e formazione per l'ammodernamento delle P.A.

<http://www.formez.it>

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Regio Decreto n. 2440 del 18 novembre 1923: *Legge di contabilità dello Stato*.

Regio Decreto n. 827 del 23 maggio 1924: *Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e della contabilità dello Stato*.

Costituzione della Repubblica Italiana (artt. 81 e da 117 a 120).

Legge n. 62 del 1 marzo 1964 (c.d. Legge Curti): *Modificazioni al regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, per quanto concerne il bilancio dello Stato, e norme relative ai bilanci degli Enti pubblici*.

Legge n. 362 del 23 agosto 1988: *Nuove norme in materia di bilancio e di contabilità dello Stato*.

Regolamento C.E. n. 2223 del 26 giugno 1996: *Sistema Europeo dei Conti nazionali e regionali della Comunità*.

Legge n. 94 del 3 aprile 1997: *Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al Governo per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato*.

Decreto Legislativo n. 279 del 7 agosto 1997: *Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato*.

Legge n. 208 del 25 giugno 1999: *Disposizioni in materia finanziaria e contabile*.

Decreto Legislativo n. 286 del 30 luglio 1999: *Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività svolta dalle amministrazioni pubbliche*.

Legge n. 76 del 28 marzo 2000: *Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni*.

Decreto Legislativo n. 267 del 18 agosto 2000: *Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali (TUEL)*.

Decreto del Presidente della Repubblica n. 97 del 27 febbraio 2003: *Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici*.

Decreto Legislativo n. 170 del 12 aprile 2006: *Ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici*.

Decreto Legislativo n. 279 del 7 agosto 1997: *Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di tesoreria unica e ristrutturazione del rendiconto generale dello Stato*.

Legge n. 42 del 5 maggio 2009: *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*.

Decreto Legislativo n. 150 del 27 ottobre 2009 (c.d. Riforma Brunetta): *Attuazione della legge 4 marzo 2009, n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni*.

Legge n. 196 del 31 dicembre 2009: *Legge di contabilità e finanza pubblica*.

Decreto Legislativo n. 91 del 31 maggio 2011: *Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili.*

Decreto Legislativo n. 118 del 23 giugno 2011: *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.*

Decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28-12-2011.

Trattato sulla stabilità, il coordinamento e la governance nell'Unione Economica e Monetaria del 2 marzo 2012 (c.d. *Fiscal Compact*).

Legge n. 243 del 24 dicembre 2012: *Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione.*

Decreto Legislativo n. 126 del 10 agosto 2014: *Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.*