

**POLITECNICO DI MILANO**

Facoltà di Ingegneria dei Sistemi

Corso di Laurea in Ingegneria Gestionale



**IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE DEL  
BILANCIO PUBBLICO: I PRIMI EFFETTI  
DELLA SPERIMENTAZIONE IN REGIONE  
LOMBARDIA**

RELATORE: Dott. Tommaso Agasisti

Tesi di laurea di:

Chiara GANDOLLA

Matr. 766271

Anno accademico 2011-2012

*Alla mia famiglia che mi ha educato,  
a Tommaso che mi ha accompagnato,  
agli amici che mi hanno abbracciato*

## *Indice*

<b>Sommario.....</b>	<b>VI</b>
<b>Capitolo 1: ANALISI DEL PROCESSO DI CAMBIAMENTO .....</b>	<b>1</b>
1.1 Il processo di cambiamento in Italia .....	1
1.2 Il processo di cambiamento internazionale: il New Public Management .....	11
1.2.1 I principi del New Public Management .....	11
1.2.2 Approcci teorici allo studio del New Public Management .....	13
1.2.3 L'evoluzione dei principi del New Public Management .....	15
1.2.4 Le riforme delle amministrazioni pubbliche nell'ambito del New Public Management.....	18
1.3 Il New Public Governance.....	20
1.4 Il contesto europeo .....	23
1.5 Un quadro di sintesi .....	29
<b>Capitolo 2: Il processo di riforme della contabilità pubblica in Italia .....</b>	<b>33</b>
2.1 L'assetto contabile nelle amministrazioni pubbliche italiane .....	33
2.2 Il processo di cambiamento normativo: un quadro d'insieme .....	35
2.3 La legge 31 dicembre 2009, n. 196.....	36
2.4 Il decreto legislativo 23 Giugno 2011, n. 118.....	44
2.4.1 Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.....	49
2.4.2 Ciclo di programmazione regionale .....	50
2.5 Il DPCM 28 Dicembre 2011 .....	53
2.5.1 Il piano dei conti integrato .....	60
2.6 I cambiamenti del processo di armonizzazione alla luce del New Public Governance.....	62
<b>Capitolo 3: L'approccio metodologico e lo stage.....</b>	<b>66</b>
3.1 L'approccio metodologico.....	66

3.1.1	Processo di stesura del bilancio pre-riforma.....	72
3.1.2	Vantaggi svolgimento dello stage .....	74
3.2	Domanda di ricerca .....	75
3.3	Modalità svolgimento della ricerca.....	77
<b>Capitolo 4:</b>	<b>Risultati .....</b>	<b>81</b>
4.1	Una breve sintesi dei risultati .....	82
4.2	I risultati delle interviste .....	86
4.2.1	Visione generale del problema – definizione degli obiettivi .....	86
4.2.2	Cambiamento organizzativo e del processo di stesura del bilancio.....	91
4.2.3	Le motivazioni alla base del cambiamento: un parere degli intervistati.	103
4.2.4	Un quadro di sintesi.....	104
4.3	Le criticità riscontrate a livello tecnico .....	105
4.4	Analisi documentale ed esperienza diretta sul campo .....	108
4.5	Discussione dei risultati.....	113
4.6	Stato di attuazione del cambiamento in Regione Lombardia.....	115
<b>Capitolo 5:</b>	<b>Conclusioni .....</b>	<b>120</b>
	<b>Bibliografia.....</b>	<b>128</b>
	<b>Sitografia .....</b>	<b>129</b>

## ***Indice delle figure***

Figura I Ciclo di programmazione italiano.....	X
Figura II Ciclo di programmazione regionale.....	X
Figura III Riassunto dei risultato emersi dal punto di vista politico.....	XII
Figura 1 Le ragioni del processo di armonizzazione contabile in Italia .....	8
Figura 2 Tecniche del New Public Management .....	19
Figura 3 Quadro di sintesi.....	29
Figura 4 Quadro normativo di riferimento del lavoro .....	35
Figura 5 Rappresentazione del Settore Pubblico Allargato .....	40
Figura 6 Divisione in livelli delle voci di bilancio secondo la classificazione COFOG .....	41
Figura 7 Processo di stesura del bilancio dello Stato.....	44
Figura 8 Ciclo della programmazione finanziaria del bilancio regionale.....	53
Figura 9 Prospetto delle caratteristiche della sperimentazione .....	54
Figura 10 Esempio di prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie .....	57
Figura 11 Esempio di prospetto delle spese di bilancio.....	57
Figura 12 Esempio prospetto del presunto parametro di amministrazione .....	58
Figura 13 Previsioni annuali di competenza e di cassa.....	59
Figura 14 Prospetto sugli equilibri di bilancio .....	60
Figura 15 Esempio della classificazione del piano dei conti lato entrate .....	61
Figura 16 Esempio della classificazione del piano dei conti lato uscite.....	62
Figura 17 Rappresentazioni delle informazioni disponibili grazie all'approccio metodologico del <i>case study</i> .....	67
Figura 18 Spese servizi degli organi istituzionale della regione/numero di abitanti; anno 2009.....	67
Figura 19 Andamento conti di bilancio Regione Lombardia .....	68
Figura 20 Pil procapite anni 2001- 2009 .....	69
Figura 21 Organigramma Regione Lombardia .....	70
Figura 22 Organigramma Direzione Centrale Programmazione Integrata.....	71
Figura 23 Prospetto delle attività svolte durante lo stage .....	72
Figura 24 Prospetto processo stesura del bilancio previsionale .....	73

Figura 25 Organigramma della UO Programmazione e Gestione Finanziaria.....	81
Figura 26 Dimensioni principali di analisi .....	82
Figura 27 Riassunto passi di inizio del processo di sperimentazione in Regione Lombardia.....	96
Figura 28 Riassunto passi di inizio del processo di sperimentazione in ARPA.....	96
Figura 29 Processo di stesura del bilancio.....	98
Figura 30 Riassunto nozioni emerse dalle interviste con attori “politici” .....	104
Figura 31 Riassunto criticità riscontrate .....	108
Figura 32 Esempio slide presentata al corso di aggiornamento .....	109
Figura 33 Esempio quesito del Gruppo di Lavoro degli enti in sperimentazione .....	110
Figura 34 Esempio contabilizzazione secondo contabilità economico-patrimoniale ...	112
Figura 35 Esempio di classificazione del piano dei conti al V livello .....	117
Figura 36 Timeline dell’attuazione della contabilità finanziaria .....	119
Figura 37 Timeline dell’attuazione della contabilità economico-patrimoniale.....	119

## ***Indice delle tabelle***

Tabella I I principi del New Public Management.....	VII
Tabella II Riassunto risultati emersi dalle interviste con attori “tecnici”.....	XIII
Tabella 1 Caratteristiche della legge 30 dicembre 2010, n. 240 in materia universitaria	10
Tabella 2 Principi del New Public Management.....	12
Tabella 3 Sintesi delle Scuole di pensiero del New Public Management.....	14
Tabella 4 Prospetto delle quattro tappe evolutive del New Public Management.....	17
Tabella 5 Classificazione funzionale di primo livello COFOG .....	25
Tabella 6 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2007 (dati in milioni di euro)	26
Tabella 7 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2007 (dati in % al PIL) .....	26
Tabella 8 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2010 (dati in milioni di euro)	27
Tabella 9 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2010 (dati in % al PIL) .....	27
Tabella 10 Riassunto leggi approvate nel processo di armonizzazione italiano .....	36
Tabella 11 Nomenclatura missioni secondo la classificazione COFOG .....	41
Tabella 12 Titolo e descrizione delle nuove missioni regionali .....	46
Tabella 13 Riassunto relazioni tra New Public Management e il processo di armonizzazione.....	65
Tabella 14 Riassunto interviste: definizione degli obiettivi .....	83
Tabella 15 Riassunto interviste: cambiamento organizzativo .....	84
Tabella 16 Riassunto interviste: cambiamenti tecnico-contabili.....	85
Tabella 17 Riassunto interviste: criticità riscontrate.....	86
Tabella 18 Riassunto spunti emersi dalle interviste con attori “tecnici” .....	105
Tabella 19 Riassunto principali risultati .....	120

## SOMMARIO

La modalità di approccio alla gestione delle amministrazioni pubbliche, sia a livello internazionale, sia a livello italiano, è cambiato radicalmente negli ultimi vent'anni. Questo lavoro di tesi ha come finalità principale l'esame del processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni a livello europeo. In particolare ci si focalizzerà sul caso italiano.

Per rispondere all'obiettivo la tesi si divide in due punti.

Il primo è quello di analizzare quali siano le ragioni e le esigenze che hanno mosso l'Italia ad attuare un processo di armonizzazione contabile nel settore delle amministrazioni pubbliche e come tale processo sia stato regolato dal legislatore nazionale.

Il secondo obiettivo è l'esame del caso di Regione Lombardia con la finalità di analizzare, utilizzando diverse fonti informative, gli impatti che inevitabilmente il processo di armonizzazione contabile comporta sugli enti pubblici. L'analisi del caso mostra quali difficoltà dovranno affrontare tutti gli enti nel momento in cui il processo di armonizzazione sarà allargato a tutto il settore pubblico e quali siano gli aspetti critici del processo di omogeneità regionale.

Il cambiamento italiano si colloca in più ampio cambiamento delle amministrazioni pubbliche che è avvenuto a livello europeo. Nel corso di questo lavoro si afferma che tali cambiamenti, soprattutto contabili, siano nati principalmente dalla volontà, a livello delle diverse nazioni, di creare uno "Stato unico" tramite la costituzione dell'Unione Europea. Questo processo di "armonizzazione" è realizzabile anche attraverso la riduzione delle differenze tra i sistemi contabili utilizzati dalle diverse amministrazioni pubbliche in modo da rendere i dati confrontabili e immediatamente interpretabili.

Il cambiamento del settore pubblico in Europa è stato mosso anche dall'avvento della crisi economica del debito pubblico che ha portato gli Stati a rivalutare i propri livelli di indebitamento al fine di garantire la sostenibilità finanziaria. Questo problema ha portato alla luce la necessità, da parte degli Stati, di avere informazioni contabili, puntuali e globali, sulla situazione economica e finanziaria effettiva dei propri conti pubblici, raggiungibile tramite l'adozione di strumenti contabili omogenei e

comunicanti tra loro, tali da permettere un processo di consolidamento e valutazione dei conti pubblici.

Esaminando la letteratura, si è studiato come l'approccio del *New Public Management* (NPM) analizzi, sul piano accademico, i cambiamenti citati precedentemente. Esso ritiene che il modo ottimale per raggiungere l'efficienza e l'efficacia pubblica, sia quello di trasferire le peculiarità manageriali del settore privato all'interno dell'organizzazione pubblica.

In particolare il NPM enfatizza il concetto di efficientamento della gestione delle amministrazioni pubbliche attraverso l'introduzione e il monitoraggio di indicatori di *performance* ottenibile tramite le informazioni di bilancio più puntuali e veritiere. Il NPM evidenzia sei principi illustrati nella Tabella I.

**Tabella I Principi del New Public Management**

PRINCIPIO	FINALITA'	DESCRIZIONE
Devoluzione e delega di autorità	Accrescere la flessibilità operativa	Le decisioni non vengono prese più solamente dall'ente centrale di Governo, ma vengono dislocate negli enti locali
Introduzione indicatori di <i>performance</i>	Assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite	L'introduzione di espliciti <i>standard</i> di prestazione garantisce il raggiungimento di un livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico
Controllo dei risultati e <i>accountability</i>	Tenere monitorato il raggiungimento di un <i>benchmarking</i> definito a priori	Il costante controllo da parte del Governo garantisce il raggiungimento di <i>standard</i> di prestazione minimi definiti a livello centrale
Sviluppo della competizione	Garantire il raggiungimento di uno <i>standard</i> di qualità dei servizi offerti	La competizione nel mercato permette di mantenere competitivi i prezzi dei servizi non più offerti solo dal pubblico e alto lo <i>standard</i> della qualità
Sviluppare e ottimizzare le tecnologie informative	Garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni	Le informazioni complete e adeguate permettono di non incorrere in fallimenti di mercato per asimmetria informativa
Migliorare la qualità della regolamentazione	Garantire la correttezza del mercato	Le regole della competizione del mercato permettono un corretto svolgimento del servizio ai cittadini

Fonte: Elaborazione dell'autore

In seguito allo sviluppo del NPM nasce una nuova corrente teorica della letteratura manageriale: il *New Public Governance* (NPG). Esso pone l'attenzione sulla *governance* delle relazioni tra i diversi attori che compongono il settore pubblico riproponendo una responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti (pubblica amministrazione, cittadini, legislatore, etc) quale fattore fondamentale per il miglioramento della qualità del servizio. Il NPG ha come focus principale l'introduzione di strumenti di *management* nella gestione del servizio di un *network* complesso di attori eterogenei e l'influenzare e mediare le esigenze e gli obiettivi differenti e a volte in conflitto tra i diversi attori.

All'interno del NPG si sviluppa, anche, il principio di sussidiarietà che prevede l'intervento dello Stato nella produzione del servizio solo nel caso in cui il singolo o la comunità non sia in grado di produrli ad un livello qualitativo soddisfacente. Il presupposto alla base di questo principio è che il miglior servizio al cittadino venga sviluppato, in maniera ottimale, dai cittadini stessi, in quanto rappresentativi dei bisogni della collettività.

In questo lavoro di tesi si afferma che i cambiamenti contabili delle amministrazioni pubbliche italiane siano coerenti con i principi del NPG distaccandosi dal frame work fino ad ora seguito dal NPM.

In particolare in Italia nell'anno 2009 è iniziato un processo di riforma delle amministrazioni pubbliche specialmente nell'ambito della contabilità pubblica secondo due logiche apparentemente in contrapposizione: il perseguimento dell'efficienza del settore pubblico e l'esigenza di coordinamento e di controllo dei diversi attori del sistema. Questo cambiamento è stato dettato principalmente da due ragioni: il nuovo contesto europeo a cui ora l'Italia fa riferimento e le modifiche nell'assetto economico mondiale dovute alla crisi iniziata nel 2008. E' pertanto iniziato un importante processo di armonizzazione delle amministrazioni pubbliche che vuole rispondere a tre esigenze. La prima è la necessità di uniformità dei sistemi contabili, strutture e schemi di classificazione nel settore delle amministrazioni pubbliche. La seconda necessità è consistita nel rendere prontamente disponibili i dati utili al calcolo degli indicatori di finanza pubblica definiti dal trattato di Maastricht; infine la terza necessità è consistita nella verifica della sostenibilità finanziaria dello stato e un maggior controllo sulla sostenibilità economica dei servizi offerti al cittadino. L'avvento della crisi economica

del debito pubblico scoppiata negli ultimi anni ha sicuramente acuito queste problematiche.

L'Italia si è accorta di non essere in grado di valutare la virtuosità dei propri enti pubblici e di monitorare il loro operato, a causa della mancanza di strumenti tecnici adeguati. Per questa ragione l'ottica del legislatore è quella di avviare un processo di armonizzazione del sistema contabile in modo da utilizzare il bilancio pubblico come strumento fondamentale di informazione, sia per gli *stakeholder* esterni, come i cittadini, sia per lo Stato stesso.

La decisione di uniformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche italiane ha portato numerosi vantaggi come ad esempio una maggiore trasparenza, chiarezza e leggibilità dei dati contabili, una maggiore facilità di monitoraggio da parte dello Stato della situazione finanziaria e migliore individuazione delle responsabilità politiche delle scelte adottate, un migliore monitoraggio di finanza pubblica dello stato di sostenibilità finanziaria.

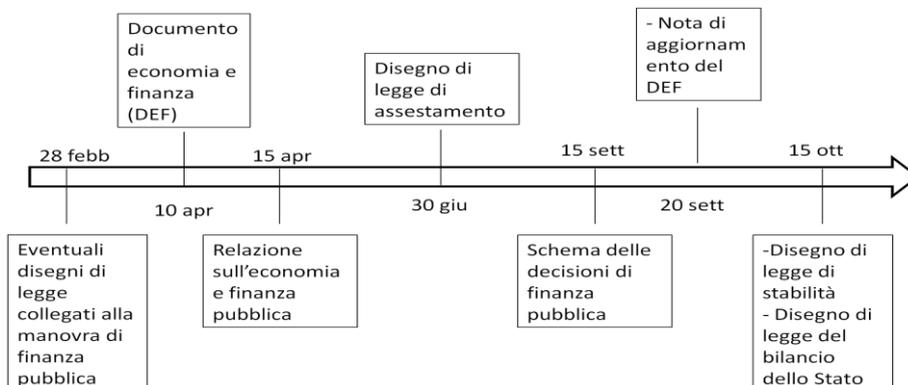
In particolare al fine di realizzare il processo di armonizzazione, in Italia sono state approvate le seguenti norme:

- la legge 31 dicembre 2009, n. 196 “Legge di contabilità e finanza pubblica” per il bilancio statale;
- il Titolo I del decreto legislativo n. 118 del 2011 “Principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali”;
- il Titolo II del decreto legislativo n.118 del 2011 “Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario”;
- la legge 30 dicembre 2010, n. 240 “Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario”.

Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili, in Italia, comincia con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196 i cui principali cambiamenti sono: l'introduzione della contabilità finanziaria di cassa quale sistema contabile principale delle amministrazioni pubbliche italiane, il cambiamento della struttura di bilancio che viene suddiviso in missioni e programmi come i bilanci europei - e l'introduzione nel

ciclo di programmazione italiano di appositi documenti per seguire il ciclo di programmazione europeo secondo le tempistiche indicate dalla Figura I.

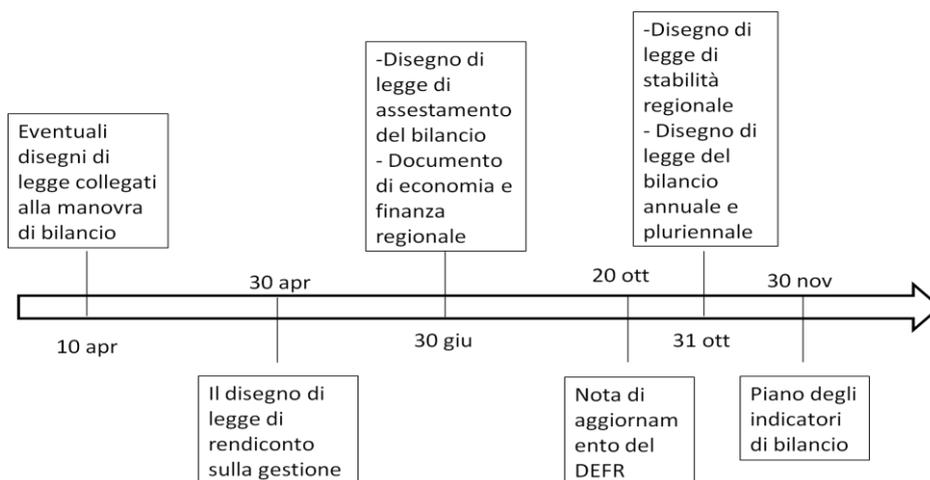
**Figura I Ciclo di programmazione italiano**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Tale processo di cambiamento ha coinvolto anche le amministrazioni locali attraverso il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. I principali cambiamenti apportati sono: l'adozione di regole contabili uniformi, l'adozione di un comune piano dei conti integrato, il cambiamento degli schemi di bilancio articolati in missioni e programmi, l'introduzione di un sistema di indicatori di risultato. L'introduzione, ai soli fini conoscitivi, di un sistema di contabilità economico-patrimoniale da affiancare a quello di contabilità finanziaria secondo cassa. Il ciclo di programmazione degli enti regionali verrà modificato come illustrato in Figura II.

**Figura II Ciclo di programmazione regionale**



Fonte: Elaborazione dell'autore

A questo decreto legislativo ha seguito un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 28 Dicembre 2011 (DPCM) che regola la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi. Il processo di armonizzazione, infatti, è preceduto da un periodo di sperimentazione in cui alcuni enti pubblici introdurranno le modifiche stabilite dalla legge. Questa sperimentazione si è voluta perché lo Stato non conosceva l'impatto che il cambiamento avrebbe avuto nel settore, pertanto si è deciso di istituire un periodo in cui solo alcuni enti scelti cominciasse ad attuare in via preventiva il processo di cambiamento in modo da capire quali fossero le criticità ed adeguare le norme secondo un procedimento “*bottom up*”.

La seconda parte del lavoro analizza nel dettaglio gli impatti dell'armonizzazione tramite il caso di Regione Lombardia.

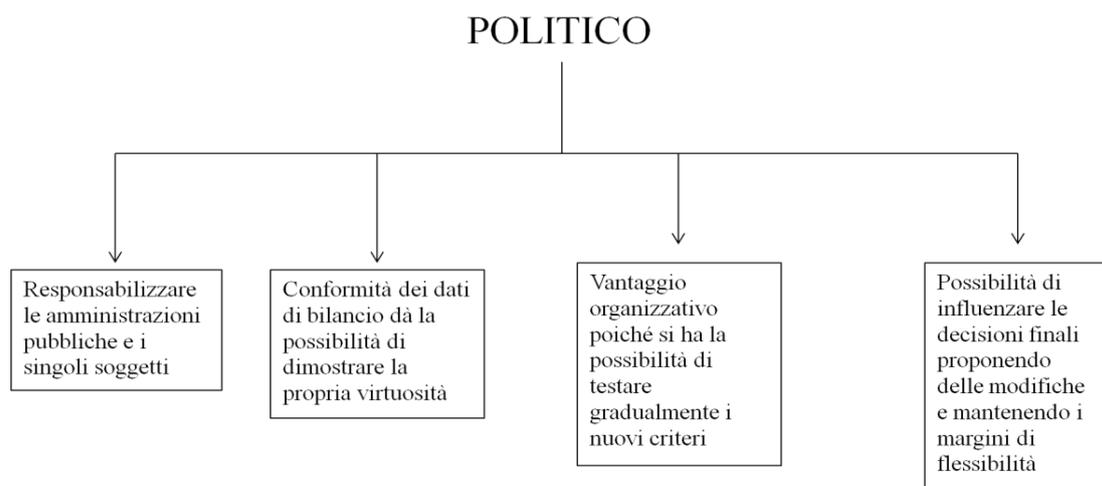
La scelta di studiare nello specifico il caso Regione Lombardia è dovuta a vari motivi. I principali sono che la Lombardia è la Regione responsabile dell'aspetto finanziario a livello di coordinamento interregionale, è una delle Regioni più efficienti d'Italia ed è una dei cinque enti regionali che partecipa alla sperimentazione, insieme a Basilicata, Campania, Lazio e Sicilia.

La ricerca è avvenuta secondo tre fasi:

- **Fase 1:** Stage formativo in Regione Lombardia per avere accesso a quattro tipi di fonti informative: (i) documenti interni alla Regione, (ii) documenti pubblici, ma di più facile reperimento, (iii) esperienza lavorativa sul campo, (iv) interviste ai diretti interessati al cambiamento;
- **Fase 2:** Interviste strutturate con domande aperte ai funzionari che seguono direttamente il processo di cambiamento e di armonizzazione in Regione Lombardia. In particolare sono stati intervistati il vice Segretario Generale responsabile delle strategie finanziarie e interregionali, due dirigenti dell'Unità Organizzativa “Programmazione e Gestione Finanziaria”, i tecnici della struttura “Bilancio” e un dirigente dell'ente strumentale regionale ARPA anch'esso partecipante alla sperimentazione;
- **Fase 3:** Sistematizzazione delle interviste e analisi dei risultati.

Per quanto riguarda gli spunti emersi a livello politico, illustrati in Figura III, si sottolinea che uno degli obiettivi ultimi del legislatore del processo di armonizzazione sia la volontà di responsabilizzare le amministrazioni pubbliche ed i diversi soggetti tramite l'introduzione di un set di indicatori di *performance* e tramite la più facile interpretazione, da parte del Governo, dei dati contabili a seguito della loro omogeneità. E' emerso inoltre che Regione Lombardia ha sponsorizzato l'avvio dell'implementazione del processo di armonizzazione spingendone l'attuazione in tempi brevi, poiché l'omogeneità dei sistemi contabili porta con sé la possibilità di confrontare i risultati di bilancio tra i diversi enti e dà la possibilità di valutarne le virtuosità e le inefficienze. Inoltre, è emerso che Regione Lombardia ha deciso di partecipare alla sperimentazione dei sistemi contabili per ottenere un vantaggio organizzativo generato dalla facoltà di testare gradualmente i nuovi criteri e per influenzare le decisioni finali proponendo adeguate modifiche.

**Figura III Riassunto dei risultati emersi dal punto di vista politico**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Si sottolinea, inoltre, che è stato individuato come obiettivo del legislatore il miglioramento dell'*accountability* e della trasparenza del settore pubblico. Dalla tesi è emerso un aspetto in contraddizione tra livello tecnico e livello politico consistente nelle opportunità di sponsorizzare la sperimentazione. Secondo i funzionari tecnici intervistati Regione Lombardia non avrebbe mai dovuto sponsorizzare l'avvio del processo di armonizzazione perché esso comporta un cambiamento radicale rispetto al processo di stesura del bilancio pre-riforma. Inoltre si afferma che l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale richieda uno sforzo sproporzionato rispetto al vantaggio finale.

Regione Lombardia ha deciso di partecipare alla sperimentazione sia per perseguire la sua caratteristica intrinseca di precursore delle innovazioni, sia per guadagnare vantaggi organizzativi e gestionali, implementando il cambiamento gradualmente.

Dalle interviste è emerso che è stato fondamentale, per meglio implementare i cambiamenti richiesti dalla sperimentazione, la formazione e il coinvolgimento del personale. Questo ha fatto sì che i funzionari fossero in grado di condividere gli obiettivi finali, sia statali sia regionali, ed essere in grado di proporre anch'essi modifiche che fossero coerenti con le esigenze a cui il processo risponde.

I principali cambiamenti nel ciclo di stesura del bilancio regionale lombardo sono stati implementati nel processo di redazione del bilancio previsionale annuale e triennale.

I dirigenti non sono più responsabili di un singolo capitolo, ma si interfacciano per macroaree corrispondenti alle missioni secondo la classificazione COFOG di primo livello. In questo modo, il processo di stesura del bilancio non segue l'organizzazione dell'ente regionale, ma rispecchia la nuova struttura del bilancio. Questa soluzione, tuttavia, permette di non implementare cambiamenti radicali nell'organizzazione, aspetto che avrebbe disorientato ulteriormente i dipendenti pubblici, già impegnati nell'implementare i cambiamenti dei principi e dei sistemi contabili.

**Tabella II Riassunto spunti dal punto di vista tecnico**

<b>AMBITO</b>	<b>SPUNTO</b>
Obiettivo del legislatore	Spesa del settore pubblico trasparente
Obiettivo di Regione Lombardia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cambiamento da sostenere radicale rispetto alle modalità pre-riforma di redazione attuale del bilancio.</li> <li>- Scrittura del bilancio secondo la contabilità economico-patrimoniale richiederà uno sforzo inutile dal punto di vista delle amministrazioni pubbliche regionali</li> </ul>
Cambiamento nella concezione delle amministrazioni pubbliche	Equiparazione degli enti regionali a enti locali
Partecipazione alla sperimentazione	Sperimentare in itinere il cambiamento
Modalità svolgimento	Incontri settimanale sia con gli altri enti in sperimentazione, sia con il ministero
Modo di affrontare il cambiamento	Formazione e coinvolgimento del personale

Cambiamento nel processo di stesura del bilancio	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lavorare sulla definizione dei principi contabili utilizzandoli per allocare i nuovi stanziamenti del bilancio previsionale</li> <li>- Obiettivo: arrivare all'assestamento di bilancio a pieno regime ad aprile 2013</li> <li>- Adeguazione del sistema informativo non apportando modifiche sostanziali</li> <li>- I singoli dirigenti non sono più responsabili di un singolo capitolo, ma si interfacciano per macroaree</li> </ul>
Cambiamenti organizzativi	Apportare pochi cambiamenti organizzativi (sola nell'Unità Organizzativa Programmazione e Gestione Finanziaria)

Fonte: Elaborazione dell'autore

L'attuazione della sperimentazione ha anche comportato alcune criticità.

*La contabilità economico-patrimoniale non è adatta ad un amministrazione pubblica centrale come le Regioni.* Infatti la funzione della contabilità utilizzata anche nel settore privato è propria di soggetti che hanno la necessità di calcolare qual è il proprio risultato economico e il valore del proprio patrimonio. Le Regioni, invece, sono enti pubblici che fanno prevalentemente trasferimenti di fondi ad altri soggetti finalizzati al coordinamento della programmazione e degli investimenti all'interno del territorio di loro giurisdizione. Inoltre Regione Lombardia ha deciso che introdurrà un sistema di contabilità economico-patrimoniale pieno utilizzando quindi il metodo della partita doppia per redigere il bilancio informativo e non riclassificandolo dal sistema di contabilità finanziaria: questo impegnerà molto tempo e sforzo. Negli enti locali che già utilizzano questo metodo contabile, si riscontra, d'altro canto, un ulteriore problema: essi dovranno raccordare il proprio bilancio con quello richiesto dall'armonizzazione.

*Il processo di armonizzazione, seppur estremamente necessario poiché consente il confronto immediato tra i bilanci dei vari enti, non può eliminare le peculiarità delle diverse amministrazioni pubbliche* non evidenziando le specificità di spesa. Esso ma dovrebbe essere in grado di unificare i sistemi contabili mantenendo intatte e salvaguardando le peculiarità.

*Il processo di armonizzazione elimina qualsiasi elemento di flessibilità nella stesura del bilancio* portando in sé, di contro, più trasparenza per monitorare maggiormente la tipologia di gestione amministrativa. *La tempistica di sperimentazione dei nuovi sistemi contabili è troppo stretta.* Il decreto legislativo prevede che nel 2014 tutti gli enti pubblici dovranno utilizzare i nuovi sistemi contabili, tuttavia si sottolinea il fatto che il

primo ciclo di programmazione finanziaria finirà solo nel 2015. Secondo la logica di un cambiamento, sarebbe stato necessario sperimentare l'intero ciclo di programmazione, ma lo Stato non ha voluto prorogare i tempi.

È doveroso sottolineare inoltre che l'armonizzazione richiede un cambio culturale significativo nella gestione contabile delle amministrazioni pubbliche. Lo Stato chiede di cambiare un processo ormai definito da molti anni, modificando il modo di rendicontare e considerare le voci, impattando addirittura, seppur in piccola parte, sull'organizzazione dell'amministrazione pubblica. Quindi, oltre a tutti i cambiamenti tecnici richiesti, il processo di armonizzazione impatta anche sul personale regionale. Infatti è stato sottolineato che questo, seppur sottovalutato a livello centrale, è uno dei maggiori problemi da risolvere: il processo di stesura del bilancio dipende in maniera preponderante dal personale amministrativo chiamato ad attuarlo.

Si può concludere che, nel complesso, il processo di armonizzazione così attuato risponda in maniera esaustiva alle esigenze emerse negli ultimi anni.

Il processo di armonizzazione, inoltre, richiede un cambiamento di mentalità da parte dei dipendenti pubblici, sia rispetto al modo di considerare la funzione del bilancio, sia rispetto alla sua modalità di stesura, sia rispetto alla considerazione delle voci di spesa. Si ritiene che questo aspetto sia stato in qualche modo sottovalutato dal legislatore nel momento dell'avvio del processo di armonizzazione.

Inoltre si può affermare che il processo di armonizzazione così composto segua principalmente le linee guida delineate dal NPG. Infatti, le norme approvate, e così attuate da Regione Lombardia, dimostrano una volontà da parte del legislatore centrale di avere un maggior controllo sui soggetti erogatori di servizi al cittadino. In secondo luogo si evidenzia una diminuzione delle competenze delle Regioni che riconduce nuovamente verso un approccio di accentramento decisionale precedentemente superato grazie all'approvazione della legge in materia di federalismo fiscale. Infine, si sottolinea come lo Stato stia acquisendo maggiormente il ruolo di gestore del *network* pubblico in quanto viene riconosciuto come l'unico soggetto in grado di influenzare le decisioni dei singoli attori.

## CAPITOLO 1: ANALISI DEL PROCESSO DI CAMBIAMENTO

### 1.1 Il processo di cambiamento in Italia

L'Italia, inserita in un ambito di cambiamenti europei sia rispetto all'orizzonte di confronto dell'Unione Europea sia rispetto alla modalità di concepire l'amministrazione pubblica, da diversi anni sta cercando, tramite innumerevoli sforzi, di seguire il filone di riforme che il *New Public Management* (NPM), movimento della letteratura moderna del settore pubblico sviluppato negli anni '90, ha delineato quale metodo migliore di gestione e considerazione del settore. Esso afferma che, per migliorare l'efficienza del settore pubblico, occorra trasferire alcune metodologie innovative utilizzate nel settore privato nelle organizzazioni pubbliche. In particolare, il NPM definisce alcune azioni mirate al raggiungimento dei seguenti scopi:

- devoluzione e delega di autorità in modo da accrescere la flessibilità operativa;
- introduzione di indicatori di *performance* per assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite;
- controllo dei risultati e *accountability* al fine di monitorare il raggiungimento di un *benchmarking* definito a priori;
- sviluppo della competizione per garantire il raggiungimento di uno *standard* di qualità dei servizi offerti ai cittadini;
- sviluppo e ottimizzazione delle tecnologie informative per garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni;
- miglioramento della qualità della regolamentazione per garantire la correttezza del mercato.

In questo lavoro si studierà l'evoluzione dei sistemi contabili nel settore pubblico sia in Italia, sia in Europa e a quali esigenze risponde questo processo di cambiamento.

Il 2009, in Italia, è l'anno di approvazione di molte leggi nel settore della contabilità pubblica che possono essere considerate innovative rispetto agli *standard* precedenti e secondo due logiche apparentemente in contrapposizione l'una con l'altra: l'una che persegue l'efficienza nel settore pubblico, secondo il NPM, l'altra che pone maggiore

attenzione al coordinamento e al controllo dei diversi soggetti che offrono un servizio al cittadino. Inizialmente si sente maggiormente «l'esigenza di avviare un processo di riforma contabile e un processo di armonizzazione palesatosi a seguito dell'introduzione, sulla scia del *New Public Management*, dei principi di efficienza, efficacia ed economicità» (Pozzoli e Mazzotta, 2012, p. 72). Viene promulgata la legge 4 marzo 2009, n. 15 la quale prevede la creazione di un organismo centrale di valutazione delle pubbliche amministrazioni in base ad obiettivi annuali predisposti dalle stesse, l'introduzione di strumenti di valorizzazione del merito e dei metodi di incentivazione della produttività secondo le modalità stabilite dalla contrattazione collettiva e la riforma della dirigenza pubblica con il taglio degli stipendi accessori per i dirigenti di strutture inefficienti. La legge 4 marzo 2009, n. 15 prevede, inoltre, la promozione della mobilità nazionale e internazionale dei dirigenti in modo da rendere sempre innovativo il processo decisionale, la facoltà della Corte dei Conti di controllare le gestioni pubbliche durante il loro svolgimento e di dare comunicazione di possibili gravi irregolarità al Ministro competente, che può disporre la sospensione di eventuali fondi. Successivamente viene approvata la legge 5 maggio 2009, n. 42 per l'attuazione del federalismo fiscale sulla scia anche della riforma del Titolo V della Costituzione che aveva introdotto un accentuato decentramento delle funzioni del Governo a favore delle Regioni e delle autonomie locali. Ancora una volta viene approvata una legge che sviluppa le tematiche proposte dal NPM: il decentramento del potere in modo da favorire l'autonomia dei singoli enti valorizzando le specificità di ciascuna realtà territoriale. «Scompare così uno dei tratti caratteristici dei tradizionali processi decisionali pubblici: quello dell'accentramento delle decisioni di bilancio, dalla programmazione all'attuazione, in capo agli organi politici » (Marcon, 2011, p. 213).

Data la tendenza, creata con l'approvazione del federalismo fiscale, di decentralizzare le decisioni pubbliche al di fuori dello Stato, nasce l'urgenza di avere informazioni chiare, leggibili ed uniformi in modo da poter valutare in maniera sintetica e precisa la virtuosità delle singole amministrazioni pubbliche.

In seguito all'approvazione della legge che promuove l'attuazione del federalismo fiscale, comincia a formarsi in maniera stringente una seconda esigenza, ovvero quella dell'uniformità contabile delle amministrazioni pubbliche italiane. La Ragioneria

Generale dello Stato, analizzando la situazione della contabilità del settore pubblico, ha riscontrato che, all'interno dello stesso comparto di enti, vengono utilizzati sistemi contabili differenti e adottate strutture e schemi di classificazione eterogenei, sia di bilanci di previsione che dei conti consuntivi. A sottolineare maggiormente l'esigenza di uniformità, ci si è accorti che nel nostro Paese, anche quando è previsto il medesimo sistema contabile e gli stessi schemi di bilancio, vengono applicati principi e metodologie contabili non uniformi. «L'ISTAT [Istituto nazionale di statistica] ha sottolineato la complessità degli apparati amministrativo-contabili delle istituzioni relative ai diversi livelli di governo» e afferma che è necessaria «una maggiore integrazione e comparabilità dei dati di bilancio delle amministrazioni pubbliche, indispensabile per consentire il monitoraggio e la rappresentazione degli aggregati di finanza pubblica » (De Joanna e Rizzuto, 2006, p. 679).

La necessità di una riforma contabile e di un processo di armonizzazione vero e proprio si palesa anche a seguito dell'entrata dell'Italia nell'Unione Europea. Questo fatto, inevitabilmente, genera un cambiamento di visuale e di termini di paragone. Infatti, l'Italia ora non si trova più a confrontarsi solamente con il proprio settore pubblico, ma si è inserita in un contesto più generale, caratterizzato da una molteplicità di nazioni e di settori pubblici a confronto. In questo cambiamento di prospettiva l'Italia ha dovuto necessariamente interfacciarsi anche con il Trattato sull'Unione europea (Trattato di Maastricht) firmato da tutti gli Stati membri al momento dell'entrata nell'Unione Europea. L'art. n. 104 del trattato regola la procedura sui disavanzi eccessivi delle nazioni, più esattamente cita: «La Commissione sorveglia l'evoluzione della situazione di bilancio dell'entità del debito pubblico negli Stati membri, al fine di individuare errori rilevanti [...]». In particolare, il trattato prefigge dei valori soglia che gli indicatori deficit/PIL e debito pubblico/PIL possono assumere nei diversi Paesi: il primo può essere pari al massimo al 3% alla fine dell'ultimo esercizio finanziario concluso, mentre il secondo non deve superare il valore del 60% alla fine dell'ultimo esercizio di bilancio concluso. La necessità, quindi, di tenere monitorati gli impegni di stabilità nei conti pubblici assunti dallo Stato a livello europeo ha dato un ulteriore forte e decisivo input al processo di riforma sul sistema contabile.

Le informazioni richieste a livello europeo non apparivano in Italia prontamente disponibili poiché non era mai stato realizzato un processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, tale da poter rendere omogenei, confrontabili e aggregabili tutti i dati economici e finanziari delle organizzazioni del settore pubblico. Tale processo, tuttavia, è stato ora intrapreso e, a conclusione della creazione di una uniformità dei bilanci, le informazioni contabili saranno reperibili poiché si adotterà come schema di bilancio quello utilizzato già dai sistemi contabili europei: il SEC 95.

Il SEC 95 è un sistema contabile utile per descrivere in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un'economia, i suoi componenti e le sue relazioni con le altre economie. Esso individua gli agenti economici che interagiscono per lo svolgimento di alcune funzioni fondamentali, le operazioni effettuate dai diversi settori che generano flussi economici, un sistema di conti per le registrazioni dei flussi e delle variazioni degli stock, che comprende (i) i conti delle operazioni correnti (calcola il risparmio che costituisce la fonte primaria dell'accumulazione), (ii) i conti dell'accumulazione (rilevano le variazioni intervenute nelle attività e passività del Paese e dei singoli settori e consentono di misurare la modifica del patrimonio netto) e (iii) i conti patrimoniali; individua, inoltre, un quadro delle interdipendenze degli operatori mediante tavole "input-output" che rilevano le relazioni che intercorrono tra i diversi settori delle attività economiche dando una descrizione dettagliata dei processi di produzione e di utilizzo delle risorse da essi generate.

In questo clima di cambiamento internazionale si è aggiunto l'avvento della crisi economica che ha interessato le principali economie moderne. L'avvento della crisi, caratterizzata da gravi problematiche di insolvibilità dei debiti pubblici dei principali stati moderni, ha portato ad una nuova definizione degli obiettivi principali perseguiti dai governi nazionali: (i) la sostenibilità finanziaria dei debiti pubblici e (ii) la crescita economica. Conseguentemente, gli stati moderni si sono trovati a dover gestire problematiche di sostenibilità finanziaria dei propri settori pubblici non più finanziabili in maniera principale attraverso il ricorso al debito pubblico. In questo modo è cambiata anche la *mission* delle organizzazioni pubbliche che non è più soltanto quella di offrire un servizio di qualità al cittadino, ma anche, e soprattutto, quella di verificare la

sostenibilità finanziaria ed economica dei servizi pubblici erogati. Questo cambiamento nella *mission* delle organizzazioni del settore pubblico porta con sé, tuttavia, una problematica di secondo genere: è necessario avere strumenti contabili in grado di fornire informazioni corrette, tempestive e consistenti sulle dimensioni economico e finanziarie delle organizzazioni del settore pubblico. Inoltre, tali strumenti devono essere omogenei tra le diverse amministrazioni pubbliche in modo tale da poter consentire al *policy maker* di effettuare operazioni di aggregazione e consolidamento delle informazioni contabili al fine di monitorare le dimensioni economico e finanziaria dell'intero settore pubblico dello Stato.

Emerge, pertanto, un problema di sviluppo ed armonizzazione degli strumenti contabili in grado di soddisfare in maniera adeguata tali esigenze informative per tutto il comparto delle amministrazioni pubbliche di un paese.

L'Italia, in particolare, data l'eterogeneità dei sistemi contabili all'interno del proprio settore pubblico, è pienamente coinvolta da tale problematica poiché non è in grado di definire ed analizzare indici che permettano di valutare la virtuosità delle amministrazioni pubbliche (siano essi enti, Regioni, Comuni) e che permettano di tenere monitorata la situazione finanziaria delle stesse.

Il bilancio delle organizzazioni pubbliche assume un ruolo primario in quanto strumento ufficiale che deve essere in grado di soddisfare i requisiti di informazioni economico finanziarie per gli *stakeholder* esterni. In particolare, quindi, si può affermare che non basta più redigere solamente il bilancio di previsione finanziario, che costituisce lo strumento contabile di sintesi rappresentante i fondi disponibili per la gestione in un periodo amministrativo, ma ordina anche i rapporti tra organi politici e amministrativi dando rilievo all'osservanza dei limiti di autorizzazione e non al rapporto tra risorse impiegate e risultati ottenuti. Per questo, secondo la visione europea, «La contabilità delle amministrazioni pubbliche deve convergere verso la contabilità e i principi del settore privato utilizzando cioè la competenza economica in modo da poter garantire maggior trasparenza informativa ai cittadini» (Pozzoli e Mazzotta, 2012, p. 72). Tuttavia, si vedrà nel prossimo capitolo che l'Italia decide, in contrapposizione alla corrente europea, di uniformare i propri sistemi contabili secondo la contabilità

finanziaria di cassa e non secondo la contabilità economico-patrimoniale perché ritenuta non idonea alle caratteristiche delle proprie amministrazioni pubbliche.

L'Italia, quindi, ha nuovamente una ragione per mettere in atto una riforma che:

- garantisca l'uniformità dei propri bilanci e la trasparenza per gli *stakeholder* esterni;
- fornisca informazioni agli istituti statistici per favorire un trattamento interpretativo dei dati contabili;
- dimostri alle altre nazioni dell'Unione Europea la sostenibilità finanziaria del Paese.

Soverchia (2008) afferma che esistono due scenari possibili di omogeneizzazione contabile: la standardizzazione e l'armonizzazione. Con il termine di standardizzazione si riferisce ad un processo che persegue l'eliminazione o comunque la massima riduzione delle diversità contabili finalizzato alla definizione di un modello comune tendente all'uniformità delle pratiche contabili e, segnatamente, del bilancio d'esercizio; mentre con armonizzazione individua un processo teso a rendere compatibili le diverse pratiche contabili diffuse in vari contesti e rendere confrontabili i documenti di sintesi. La principale differenza sembra, pertanto, essere quella di una maggiore o minore rigidità della strategia di omogeneizzazione contabile, da cui deriverebbe il differente grado di uniformità dei comportamenti contabili.

La questione dell'armonizzazione, scelta dall'Italia come scenario migliore di omogeneizzazione dei suoi conti, ha assunto un'importanza cruciale nel dibattito di finanza pubblica e la risoluzione di questo problema ha acquisito la priorità nelle decisioni delle politiche economiche successive a costo di sacrificare alcune autonomie concesse in precedenza. Tommasetti (2008, p. 11) afferma che «le diverse riforme varate negli ultimi anni sono il frutto di una duplice esigenza: risanamento della finanza pubblica e adozione di misure di autonomia territoriale e funzionale. Queste due esigenze appaiono di difficile conciliazione in quanto il risanamento dei conti pubblici ha imposto l'adozione di misure incisive già nel breve periodo mentre i provvedimenti di riassetto gestionale ed organizzativo richiedono risorse e tempi più ampi. Ne consegue che la prima esigenza ha finito, in molti casi, con il limitare gli orizzonti della

seconda, che è quindi risultata talora sacrificata, pur producendosi in ogni caso rilevanti conseguenze positive».

L'Italia, data l'urgenza, decide quindi di approvare una serie di riforme contabili che riguardano il sistema di contabilità pubblica in tutti i suoi aspetti, andando in controtendenza rispetto ai dettami proposti dal NPM, ma anzi, data l'esigenza di coordinamento di diversi attori che svolgono lo stesso servizio, in linea con il nascente movimento del *New Public Governance*. Tommasetti (2008) afferma che il *New Public Governance* si concretizza nella creazione delle condizioni che consentono di far convergere sforzi, iniziative ed interventi sia pubblici che privati per il soddisfacimento di determinate finalità.

I processi di riforma realizzati negli ultimi anni hanno rafforzato il collegamento tra autonomia e responsabilità, nel senso di collegare l'attribuzione di maggiori poteri ai diversi enti sul piano gestionale ed organizzativo:

- ad una maggiore responsabilizzazione sui risultati;
- al ripensamento dell'oggetto della rilevazione contabile e al rafforzamento della finalità informativa dei bilanci.

Le spinte che hanno portato ad uniformare i sistemi contabili si possono quindi riassumere in tre punti anche evidenziati in Figura 1:

- esigenza di coordinamento della finanza pubblica in merito all'attuazione del federalismo fiscale: «per il raggiungimento di tali obiettivi di finanza pubblica risulta indispensabile istituire un sistema di raccordi organizzativi ed istituzionali tra i vari livelli di Governo, al quale deve necessariamente corrispondere una struttura dei bilanci pubblici che documenti l'attività finanziaria della pubblica amministrazione in modo trasparente e coerente col nuovo assetto » (De Joanna e Rizzuto, 2006, p. 666);
- esigenza di trasparenza nella produzione, conoscibilità e disponibilità dei dati di finanza pubblica imposti dall'adesione all'Unione monetaria europea;
- esigenza di informazioni uniformi da parte delle amministrazioni pubbliche per effettuare scelte di politica economica in relazione alla stabilità finanziaria del Paese: «a livello regionale, occorre introdurre schemi di classificazione contabile, di tipo economico e funzionale, che mettano in grado di misurare

l'azione politica dell'ente in specifici settori di investimento» (De Joanna e Rizzuto, 2006, p. 669).

**Figura 1 Le ragioni del processo di armonizzazione contabile in Italia**



Fonte: Elaborazione dell'autore

La decisione di uniformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche a tutti i livelli toglie autonomia nel potere decisionale nel settore di appartenenza. Tutte le decisioni importanti, per esempio di politica economica, di gestione del mercato o di obiettivi da raggiungere, sono delegate allo Stato; queste decisioni prese lasciano poca indipendenza sull'uso discrezionale e libero delle risorse del territorio, poiché è necessario rispettare il patto di stabilità, e sulle modalità di spesa di fondi autonomi. Di contro l'unione di tutti i sistemi contabili porta diversi vantaggi. Il primo è che risponde all'esigenza informativa. Tutti i dati rilevati dalle diverse amministrazioni sono confrontabili, coerenti con le esigenze dell'Unione Europea e più leggibili dagli *stakeholder* esterni; secondariamente, data la maggior chiarezza dei dati, è più facile da parte dello Stato, tenere monitorata la situazione finanziaria dei diversi settori, individuando immediatamente le responsabilità politiche delle scelte adottate. Questa facilità di controllo permette sia di valutare quali siano i soggetti più virtuosi nel mercato pubblico da utilizzare come modello, sia di individuare quali siano i soggetti in difficoltà, da sanzionare per irregolarità o per il mancato perseguimento degli obiettivi comuni delineati per tutto il settore. In terzo luogo, essendo i dati uniformi ed aggregabili, si può più facilmente monitorare la situazione del bilancio dello stato

pubblico, gli andamenti generali della finanza pubblica e quindi la sostenibilità finanziaria del Paese.

Dal 2009, in sequenza, vengono riformati i sistemi contabili del settore pubblico a diversi livelli. Per l'armonizzazione del bilancio dello Stato viene approvata la legge 31 dicembre 2009 n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica" che definisce le nuove metodologie di stesura – comprendenti sia il principio contabile da utilizzare, sia lo schema di bilancio, sia le tempistiche – e le motivazioni che hanno portato a questo cambiamento. Nel capitolo due verranno descritti più nel dettaglio i cambiamenti e le innovazioni che questa norma comporta. Agli enti territoriali viene dedicato tutto il TITOLO I del decreto legislativo n. 118 del 2011, mentre il TITOLO II dello stesso decreto norma l'armonizzazione dei bilancio nell'ambito della sanità. Queste norme verranno descritte nel capitolo 2. Per quanto riguarda il settore dell'istruzione, ed in particolare il settore universitario, il cambiamento viene descritto nella legge 30 dicembre 2010, n. 240, "Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario". I principali cambiamenti e implicazioni della legge sono descritte nella Tabella 1:

**Tabella 1 Caratteristiche della legge 30 dicembre 2010, n. 240 in materia universitaria**

Obiettivi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- revisione della disciplina della contabilità per garantire coerenza con la programmazione triennale di ateneo;</li> <li>- maggiore trasparenza nei confronti dei diversi <i>stakeholder</i> ed omogeneità tra i bilanci dei diversi atenei;</li> <li>- individuazione della condizione patrimoniale dell'ateneo e dell'andamento complessivo della gestione.</li> </ul>
Cambiamenti principali	<p>Introduzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- del sistema economico-patrimoniale e analitico;</li> <li>- del bilancio unico e consolidato;</li> <li>- di principi contabili e schemi di bilancio stabiliti con decreto del MIUR (Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca).</li> </ul>
Caratteristiche intrinseche	<ul style="list-style-type: none"> <li>- favorire la trasparenza;</li> <li>- Semplificazione delle procedure contabili riducendo gli adempimenti cui gli atenei sono sottoposti;</li> <li>- Omogeneità delle procedure contabili;</li> <li>- Gestione unitaria del ciclo di programmazione contabile;</li> <li>- Ampliare disponibilità delle informazioni.</li> </ul>

Fonte: Elaborazione dell'autore

L'Italia, ad eccezione della legge appena descritta che presuppone una contabilità economico-patrimoniale obbligatoria per gli atenei universitari differente da quella finanziaria di cassa prevista per le altre amministrazioni pubbliche, ha attuato una serie di norme molto simili tra loro per uniformare tutti i livelli del settore pubblico, poiché tutti sono chiamati a rispondere alle stesse necessità e a sopperire alle stesse mancanze: esigenza di uniformità, chiarezza informativa e indicatori misurabili per valutare la virtuosità dei diversi soggetti. Di conseguenza, le norme al loro interno hanno gli stessi limiti: diminuzione dell'autonomia dei diversi soggetti produttori, minore possibilità di differenziare l'offerta in questo caso formativa, difficoltà di proporre innovazioni e peculiarità.

## 1.2 Il processo di cambiamento internazionale: il New Public Management

### 1.2.1 I principi del New Public Management

Dagli anni '90 fino ai giorni nostri gli studiosi che monitorano il cambiamento del settore dell'amministrazione pubblica hanno notato alcuni cambiamenti simili tra diverse nazioni, non solo all'interno dell'Unione Europea, ma anche tra paesi extra-europei. Infatti, si deve all'Inghilterra il merito di aver portato l'attenzione dei governi sulla questione amministrativa in aree mai considerate prima, quali l'organizzazione, la gestione finanziaria e il sistema dei controlli nell'ambito della pubblica amministrazione. Dopo questi primi cambiamenti avvenuti nel paese anglosassone, alcuni Stati europei hanno cominciato, sulla linea tracciata, ad innovare radicalmente i propri settori pubblici, cercando di attivare un processo di ammodernamento delle amministrazioni pubbliche che ponesse maggiore attenzione all'efficienza e ai risultati. Questi paesi hanno, infatti, attuato riforme che rendessero questo settore simile a quello delle aziende *for profit* trasferendo le principali peculiarità dal privato al pubblico.

Questo fenomeno viene formalizzato dalla letteratura economica con il nome di “*New Public Management*”. Hood (1991), uno dei più illustri studiosi di tale processo, ha notato come le riforme attuate nei paesi dell'*Organisation for Economic Cooperation and Development* (OECD) contengano elementi comuni tali da ipotizzare una possibile convergenza internazionale, considerando perciò che il processo sia analizzabile sul piano scientifico, e che questi cambiamenti non siano solo casi isolati e indipendenti, ma piuttosto un vero e proprio modo nuovo di gestire l'amministrazione pubblica. Secondo Hood, questi principi di riforma (sintetizzati in Tabella 2), comuni in diverse esperienze internazionali, possono essere riassunti in sei macrocategorie:

- devoluzione e delega di autorità per accrescere la flessibilità operativa: le decisioni non vengono più prese solamente dall'ente centrale di Governo, ma vengono dislocate negli enti locali in modo da essere al passo con i cambiamenti del mercato innovativo attuale e in rapida evoluzione;
- assicurare il raggiungimento di determinate *performance* tramite espliciti *standard* di prestazione in modo da arrivare allo stesso livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico;

- controllo dei risultati e *accountability* al fine di monitorare il raggiungimento del *benchmarking* definito a priori;
- sviluppare la competizione in modo da garantire ai cittadini il raggiungimento di un determinato *standard* di qualità per i servizi offerti e la competitività dei prezzi finali;
- sviluppare e ottimizzare le tecnologie dell'informazione in modo da non incorrere in fallimenti di mercato a causa di asimmetrie informative;
- migliorare la qualità della regolamentazione dei servizi al fine di garantire la correttezza e la competizione nel mercato.

**Tabella 2 Principi del New Public Management**

PRINCIPIO	FINALITA'	DESCRIZIONE
Devoluzione e delega di autorità	Accrescere la flessibilità operativa	Le decisioni non vengono prese più solamente dall'ente centrale di Governo, ma vengono dislocate negli enti locali
Introduzione indicatori di <i>performance</i>	Assicurare il raggiungimento di prestazioni predefinite	L'introduzione di espliciti <i>standard</i> di prestazione garantisce il raggiungimento di un livello di efficienza stabilito come ottimo in tutto il settore pubblico
Controllo dei risultati e <i>accountability</i>	Tenere monitorato il raggiungimento di un <i>benchmarking</i> definito a priori	Il costante controllo da parte del Governo garantisce il raggiungimento di <i>standard</i> di prestazione minimi definiti a livello centrale
Sviluppo della competizione	Garantire il raggiungimento di uno <i>standard</i> di qualità dei servizi offerti	La competizione nel mercato permette di mantenere competitivi i prezzi dei servizi non più offerti solo dal pubblico e alto lo <i>standard</i> della qualità
Sviluppare e ottimizzare le tecnologie informative	Garantire la trasparenza e la completezza delle informazioni	Le informazioni complete e adeguate permettono di non incorrere in fallimenti di mercato per asimmetria informativa
Migliorare la qualità della regolamentazione	Garantire la correttezza del mercato	Le regole della competizione del mercato permettono un corretto svolgimento del servizio ai cittadini

Fonte: Elaborazione dell'autore

Fino a quel momento si era sempre ritenuto che il settore pubblico e il settore privato appartenessero a due tipologie di mercato completamente differenti con caratteristiche non trasferibili o assimilabili uno con l'altro. Si pensava, inoltre, che la produzione dei servizi resi dalle amministrazioni pubbliche fosse completamente differente dalla produzione dei beni e dei servizi solitamente realizzati dalle imprese del settore privato. Il punto fondante e rivoluzionario del NPM è la possibilità di paragonare il settore pubblico al settore privato trasferendo le peculiarità di quest'ultimo nei mercati di fornitura di servizi al cittadino.

### ***1.2.2 Approcci teorici allo studio del New Public Management***

Il NPM è diviso in due campi di studio: il *public choice* e la scuola di pensiero manageriale.

La prima scuola di pensiero ha come maggior esponente Weber (1992) il quale afferma che la maniera ottimale di organizzazione dell'amministrazione pubblica, ovvero la forma moderna di considerazione dell'amministrazione, è il modello di burocrazia che è basata su una forma di autorità razionale-legale (Mazzoni, L. M. e Paletta, A., 2008) che nasce nel momento in cui una delle due parti decide di accettare la conformità dei propri comportamenti alle decisioni dell'altra parte. Essa si basa sulla convinzione che la parcellizzazione e la specializzazione del lavoro e la netta separazione tra coloro che definiscono le regole e le procedure e coloro che le eseguono in dettaglio, siano le condizioni essenziali per l'efficienza delle organizzazioni. La burocrazia pone al centro le regole e l'organizzazione nello specifico del lavoro piuttosto che le risorse umane, per cui si ritiene che la codificazione giuridica di regole e procedure renda il diritto amministrativo, il principale meccanismo di governo dell'organizzazione.

La seconda scuola di pensiero, identificata da Barnard (1938), pone l'attenzione sia sui processi manageriali ed amministrativi, attraverso i quali le politiche si realizzano, sia sui risultati finali. Il focus di questa scuola di pensiero è la *leadership*. L'autore pone la centralità del suo pensiero sulla nuova necessità organizzativa che porta alla cooperazione tra il personale per il raggiungimento degli obiettivi in modo da rendere le decisioni adattabili ai cambiamenti ambientali e alla modificazione delle esigenze

interne. Questa scuola utilizza l'approccio manageriale come *framework* per modellare il settore pubblico secondo due fondamentali aspetti:

- I *manager* pubblici devono essere in grado di trasmettere a chi svolge il lavoro gli obiettivi da raggiungere, non tanto le regole e i compiti da svolgere
- I *manager* devono essere in grado di definire quali siano i mezzi più appropriati per raggiungere gli obiettivi trasmessi, all'interno del sistema legale.

Nella Tabella 3 vengono sintetizzate le caratteristiche principali delle due scuole di pensiero appena descritte.

**Tabella 3 Sintesi delle Scuole di pensiero del New Public Management**

	<i>Public choice</i>	<b>Scuola di pensiero manageriale</b>
<b>Maggior esponente</b>	Weber	Barnard
<b>Breve descrizione</b>	La forma moderna di considerazione dell'amministrazione pubblica è il modello della burocrazia che è basata sulla forma di autorità.	Il modo migliore di gestire l'amministrazione pubblica è attraverso processi manageriali ed amministrativi attraverso i quali le politiche si realizzano
<b>Caratteristiche principali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Parcellizzazione e specializzazione del lavoro</li> <li>- Netta separazione tra coloro che definiscono le regole e coloro che le eseguono in dettaglio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trasmissione da parte del manager degli obiettivi da raggiungere a chi svolge il lavoro</li> <li>- Discrezionalità da parte del manager sui mezzi appropriati per raggiungere gli obiettivi</li> <li>- Cooperazione tra il personale per il raggiungimento degli obiettivi</li> </ul>
<b>Punto centrale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regole e organizzazione dello specifico lavoro</li> <li>- Il diritto amministrativo è il principale meccanismo di governo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Leadership</i></li> <li>- Coordinamento tra manager e chi svolge il lavoro</li> <li>- Condivisione obiettivi</li> </ul>

Fonte: Elaborazione dell'autore

### ***1.2.3 L'evoluzione dei principi del New Public Management***

Ferlie e altri (1996) individuano quattro tappe evolutive del NPM. La prima è denominata fase dell'“*efficiency drive*” il quale identifica come fattori chiave del cambiamento il dare maggior importanza all'efficienza, all'efficacia e all'economicità, sottolineando il principio di *value for money*. Il *value for money*, nel settore pubblico, si crea quando vengono approvati progetti che permettano una riduzione dei costi di costruzione e gestione, una migliore allocazione dei rischi, una più veloce implementazione del progetto stesso e un aumento della qualità o della generazione di redditività, nel momento in cui vengono direttamente gestiti dalla pubblica amministrazione rispetto alla gestione di altri soggetti privati *for profit*. Si identificano come possibili soluzioni la contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici, l'introduzione di contratti a termine per il livello manageriale e l'innovazione dei sistemi contabili. Crescente attenzione viene data anche alla gestione finanziaria e all'esigenza di innovare i sistemi contabili; si cominciano a sviluppare inoltre le analisi teoriche e le prime sperimentazioni di riforma della contabilità su basi di competenza economica, introducendo degli strumenti di contabilità direzionale. Da questa prima tappa evolutiva nasce uno degli elementi con cui poi verrà identificato il NPM: l'importanza di valutare le *performance* dei singoli enti con l'introduzione, ove necessario, di indicatori di efficienza e di controllo dei costi. Le critiche mosse a questa prima evoluzione del NPM evidenziano che l'importazione dei modelli dal settore privato a quello pubblico non rispetta le peculiarità e il contesto istituzionale delle aziende pubbliche. Vengono difatti considerati molto invasivi i nuovi *audit*, contabili e professionali, che obbligano al rispetto di protocolli come mezzi di valutazione delle *performance* dei professionisti.

La seconda tappa è denominata di “*downsizing and decentralization*”. Essa pone l'attenzione sulla convenienza della riduzione delle dimensioni del settore pubblico con la conseguente privatizzazione e introduzione di meccanismi di mercato. Questo può permettere di delimitare la *mission* delle singole amministrazioni pubbliche in modo da renderla più raggiungibile e maggiormente controllabile; ne consegue che, con la specializzazione degli enti, l'intervento diretto dello Stato diminuisce. La parola chiave di questa seconda tappa è “contrattazione”. Infatti, i rapporti tra organo esecutivo e

dipartimenti o tra ente pubblico e agenzie, sono regolati per mezzo di contratti di servizio nei quali sono specificati, in maniera chiara ed inequivocabile, gli obiettivi da perseguire, le risorse a disposizione ed i meccanismi di rendicontazione. Le aziende pubbliche, così, si pongono sullo stesso piano dei soggetti privati poiché devono acquisire tutte le competenze per la gestione del ciclo di vita del contratto, in modo da rispettare in ogni caso i principi di *value for money*. Dalla seconda tappa di evoluzione del NPM si può dedurre il secondo principio fondamentale di questo stile: la convenienza, da parte delle amministrazioni pubbliche, ad iniziare un processo di separazione in sotto-unità della produzione dei servizi in modo che ognuna abbia pochi obiettivi, chiari e raggiungibili portando così anche ad un decentramento decisionale.

La terza tappa – denominata “*in search of excellence*” – afferma che i sistemi e gli stili manageriali delle aziende pubbliche devono porre maggior attenzione alla gestione delle risorse umane. Questo nuovo stile di *leadership* non deve essere autoritario, ma deve coinvolgere le persone favorendo la partecipazione, la comunicazione e la condivisione di una nuova visione di sviluppo. Attraverso l’esplicitazione dei valori e dei principi ideologici, i *leader* sono in grado di dare senso agli eventi e di indirizzare con sicurezza decisioni apparentemente complesse. Questo stile di *leadership* si dimostra pertinente ad un contesto di cambiamento poiché il *leader* è chiamato ad elaborare una nuova visione di sviluppo, convincere il gruppo della sua bontà e motivare le persone a vincere le naturali inerzie.

La quarta tappa, che poi si trasformerà in un vero e proprio secondo movimento emergente di pensiero chiamato paradigma del “*New Public Governance*”, è denominata “*public service orientation*”. Questo approccio riporta la discussione del rinnovamento della pubblica amministrazione sulle peculiarità delle aziende pubbliche, ponendo meno fiducia nei meccanismi di mercato e nell’esternalizzazione dei servizi come strumento di riduzione dei costi e di accrescimento della qualità. Tuttavia, a questa minore fiducia, corrisponde la riscoperta del ruolo della società civile nella produzione di servizi pubblici.

Nella Tabella 4 vengono riassunte le principali caratteristiche delle quattro tappe evolutive appena descritte.

**Tabella 4 Prospetto delle quattro tappe evolutive del New Public Management**

<b>Prima tappa: <i>Efficiency drive</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Efficienza</li> <li>- Efficacia</li> <li>- Economicità</li> <li>- <i>value for money</i></li> </ul>
<b>Breve descrizione</b>	Bisogna approvare progetti che permettano una riduzione dei costi rispetto al settore privato (creare <i>value for money</i> ), importanza alla gestione finanziaria e sistemi contabili innovativi, introduzione di strumenti di contabilità direzionale.
<b>Soluzioni</b>	Contrattualizzazione del rapporto di lavoro dei dipendenti pubblici, introduzione dei contratti a termine per il livello manageriale e innovazione dei sistemi contabili.
<b>Critiche</b>	L'importazione dei modelli del settore privato nel pubblico non rispetta le peculiarità e il contesto istituzionale degli enti pubblici. Vengono considerati molto invasivi i nuovi <i>audit</i> che obbligano al rispetto di protocolli come mezzi per valutare le <i>performance</i> dei professionisti.
<b>Seconda tappa: <i>Downsizing and decentralization</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Privatizzazione e introduzione meccanismi di mercato</li> <li>- <i>Mission</i> raggiungibile</li> <li>- Contrattazione</li> </ul>
<b>Breve descrizione</b>	Convenienza della riduzione delle dimensioni del settore pubblico in modo da delimitare la <i>mission</i> delle singole amministrazioni pubbliche in modo da renderla più raggiungibile. Le aziende pubbliche si pongono allo stesso livello dei soggetti privati, in modo da rispettare i principi di <i>value for money</i> .
<b>Soluzioni</b>	Iniziare un processo di separazione in sotto-unità della produzione dei servizi in modo che ognuna abbia pochi obiettivi, chiari e raggiungibili portando ad un decentramento decisionale.
<b>Terza tappa: <i>In search of excellence</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gestione risorse umane</li> <li>- Partecipazione</li> <li>- Comunicazione</li> </ul>
<b>Breve descrizione</b>	Bisogna coinvolgere le risorse umane, in modo da tenere uno stile di <i>leadership</i> non autoritario, ma che favorisca la partecipazione, la comunicazione e la condivisione della nuova visione di sviluppo. Questo porta a convincere il gruppo della bontà dell'operato del manager e motivare le persone a vincere le naturali inerzie.
<b>Quarta tappa: <i>Public service orientation</i></b>	
<b>Fattori chiave</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Riscoperta del ruolo della società civile nella produzione dei servizi</li> <li>- Reti interorganizzative</li> <li>- Sussidiarietà e <i>Welfare Society</i></li> </ul>

<b>Breve descrizione</b>	Si pone meno fiducia nei meccanismi di mercato, nel <i>contracting out</i> e nella corrente efficientistica del NPM con la conseguente riscoperta del ruolo delle aziende private nella produzione volontaria dei servizi pubblici. Nasce così un insieme di reti interorganizzative di diversi attori produttori di differenti servizi. Non sarà più semplicemente l'amministrazione pubblica che produce e decide, ma un insieme di organizzazioni.
--------------------------	---

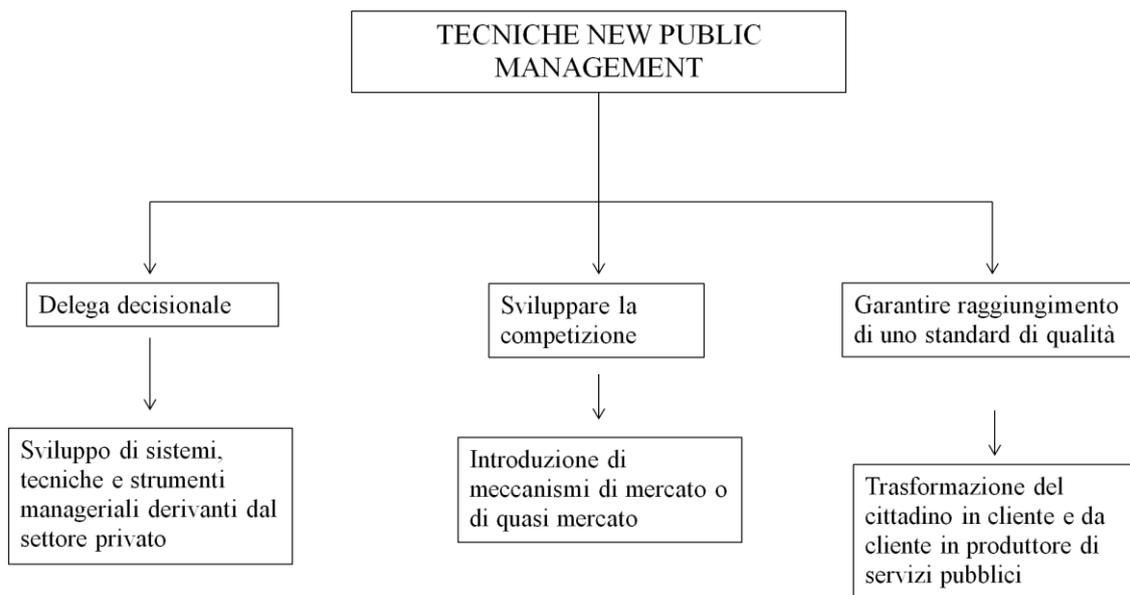
Fonte: Elaborazione dell'autore

#### ***1.2.4 Le riforme delle amministrazioni pubbliche nell'ambito del New Public Management***

Le iniziative di riforma etichettate come NPM sono riassumibili in tre principali ambiti (sintetizzati nella Figura 2), tutti volti a trasferire le peculiarità del settore privato in quello pubblico:

- sviluppo di sistemi, tecniche e strumenti manageriali derivanti dal settore privato in modo da mettere in atto il principio di delega decisionale per ottenere maggiore flessibilità;
- introduzione di meccanismi di mercato o di quasi mercato per sviluppare la competizione e garantire che i prezzi di usufrutto del servizio siano sempre più convergenti ai costi unitari, quindi non sia applicato un *mark-up* troppo elevato;
- trasformazione del cittadino in cliente e dell'amministrazione pubblica in produttore di servizi pubblici (sussidiarietà orizzontale) in modo che siano maggiormente soddisfatte le esigenze del cliente finale, ovvero il cittadino stesso.

**Figura 2 Tecniche del New Public Management**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Le azioni di miglioramento del settore pubblico proposte dal movimento del NPM hanno inoltre trovato ampia legittimazione all'interno del nuovo panorama macro economico creatosi a seguito dell'avvento della crisi economica. In particolare la grave crisi economica del 2008, recentemente trasformata in una crisi dei debiti pubblici di determinate nazioni europee, ha portato alla luce una forte esigenza di controllo e contenimento della spesa pubblica. In particolare, non sono più finanziariamente sostenibili certi livelli di indebitamento dei settori pubblici normalmente adottati fino a pochi anni addietro. Il NPM sposa perfettamente questa nuova esigenza poiché verifica la possibilità e la convenienza, per i settori pubblici, di lavorare meglio a costi minori (Andersonn, 2000) sfruttando i guadagni della produttività e della maggior efficienza acquisita dalla riorganizzazione del modo in cui le burocrazie pubbliche sono strutturate e funzionano. Questa è una delle idee fondanti del pensiero del NPM che pone l'attenzione su concetti precedentemente non presi in considerazione dal *management* pubblico come l'idea che le amministrazioni pubbliche non siano più pensate come soggetti che svolgono compiti per lo Stato ma piuttosto come organizzazioni che erogano servizi ad utenti (cittadini) o come la sostenibilità finanziaria. Per cui il NPM, in linea con le nascenti esigenze a seguito dello scoppio della crisi economica che rende importante anche il monitoraggio della dimensione finanziaria, promuove la logica

secondo cui non è più possibile avere il settore pubblico in perdita o inefficiente. Questa logica pone molta attenzione all'orientamento ai risultati. Si ritiene che il modo migliore per valutare le *performance* delle amministrazioni pubbliche e, quindi, per rendere più immediato e chiaro il processo di monitoraggio della virtuosità dei soggetti produttori dei servizi al cittadino, sia quello di introdurre degli indicatori oggettivi. Questi permettono la misurazione delle *performance* nel settore pubblico in modo da poter valutare la bontà dell'amministrazione stessa e rendere maggiormente razionali ed esaminabili i processi decisionali. Un altro vantaggio dell'introduzione di questi indicatori è rappresentato dalla possibilità di confrontare differenti organizzazioni al fine di, eventualmente, premiare quelle più virtuose e sanzionare, di contro, quelle che dimostrano una inefficiente gestione finanziaria e decisionale. In questo modo aumenta il grado di trasparenza esterna, favorendo la circolazione di informazioni, e il grado di *accountability* nei confronti del Parlamento e della collettività che rappresentano gli *stakeholder* a cui è necessario dimostrare la propria virtuosità nella gestione dei conti pubblici. Gli indicatori possono essere di vario genere, sia finanziari come parametri prestabiliti di *outcome*, sia non finanziari come la valutazione del raggiungimento di determinati obiettivi strategici. L'introduzione di questi indicatori porta anche alla maggiore responsabilizzazione dei manager pubblici.

### **1.3 Il New Public Governance**

Il nuovo stile del “*New Public Governance*”, nato come approfondimento dell'ultima tappa evolutiva del NPM, ha come focus la riscoperta della responsabilizzazione dei cittadini rendendoli partecipi della produzione di servizi pubblici e, in alcuni casi, artefici primari in luogo della stessa pubblica amministrazione. I manager pubblici, infatti, per raggiungere gli scopi organizzativi prefissati, devono ingaggiare relazioni con attori oltre la portata della loro autorità diretta. Per questo individui, famiglie, formazioni sociali, comunità, partecipano o offrono privatamente servizi pubblici su base volontaria. Nasce così un insieme di reti interorganizzative consistenti di diversi attori che offriranno differenti servizi e che influenzeranno in qualche modo le decisioni dell'azienda pubblica; non sarà più semplicemente l'amministrazione pubblica che produce e decide, ma un insieme di diversi attori. Di conseguenza il *management*

pubblico dovrà svolgere due ordini di funzioni manageriali per il perseguimento dei risultati di:

- *political management* per potersi inserire nelle reti interistituzionali in modo da stimolare comportamenti virtuosi e di coproduzione e per poter gestire i rapporti con i gruppi di interesse e gli altri interlocutori sociali;
- *operational management* in modo da creare le condizioni di contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi verso il perseguimento delle finalità istituzionali

Il *management* pubblico non dovrà quindi impegnarsi esclusivamente nella produzione del servizio, ma dovrà preoccuparsi di gestire l'ambiente circostante e creare una condivisione di obiettivi.

Da questa prima descrizione del NPG, nasce la vera sfida del nuovo filone di studio: trovare quali siano gli strumenti di coordinamento e controllo per la nuova rete di diversi soggetti che erogano servizi al cittadino non necessariamente in un contesto di mercato competitivo. Infatti, l'efficacia di un *network* dipende dalla capacità di condividere una missione e la comprensione dei fattori che determinano i risultati finali.

Il NPG si prefigge come obiettivo lo sviluppo degli strumenti più adeguati per la gestione e il coordinamento di un *network* complesso di attori eterogenei pubblici e privati (Regioni, enti, Comuni, imprese, cittadini) uniti dall'obiettivo comune di offrire servizi al cittadini.

Per cui il compito dello Stato non è più soltanto quello di offrire i servizi, ma, secondo Osborne (2006), il suo ruolo diviene duplice: (i) obiettivo dello stato plurale secondo cui più attori interdipendenti contribuiscono alla fornitura di servizi pubblici; (ii) e obiettivo dello stato pluralista dove lo Stato ha il compito di informare il sistema produttivo sul processo decisionale in corso. Per cui l'attenzione dello Stato è dedicata al giusto funzionamento delle relazioni inter-organizzative e alla *governance* dei processi. Di conseguenza, data la pluralità di soggetti all'interno del settore che prima era di competenza solo pubblica, la *governance* ha il compito di influenzare e mediare le esigenze e gli obiettivi differenti e a volte in conflitto tra i diversi attori. Questo ruolo non deve essere interpretato come imposizione dall'alto di un processo decisionale

unico da seguire, poiché il contesto ora non necessita più di un singolo attore che domina il mercato e che impone la sua volontà creando un ordine gerarchico, ma piuttosto lo Stato diviene esso stesso parte della società e quindi del *network* di diversi attori.

Koppenjan (1993) e Kickert (1997) affermano che lo Stato, nell'ambito del *New Public Governance*, può essere visto sotto tre punti di vista distinti: strumentale, interattivo e istituzionale. Lo Stato "strumentale" ha il fine di focalizzarsi sulla guida del *network*, in quanto unico soggetto in grado di influenzare i comportamenti dei diversi attori partecipanti, in modo da raggiungere gli obiettivi dichiarati. Lo Stato "interattivo" ha invece il compito di promuovere la cooperazione tramite l'intermediazione. Infine, lo Stato "istituzionale" ha il compito di gestire la rete cercando di creare le condizioni migliori per la risoluzione dei problemi non soltanto influenzando la struttura stessa del *network*, ma anche influenzando il comportamento delle persone. Gli aspetti importanti su cui lo Stato, in quanto gestore del *network*, deve porre l'attenzione sono principalmente due: (i) quelli "strutturali" come attori, relazioni, divisione delle risorse e delle organizzazioni, e (ii) quelli "culturali" come le regole, le norme che regolano l'esternalizzazione del servizio, le percezioni e le istituzioni. All'intero del NPG si sviluppa inoltre l'applicazione concreta del principio di sussidiarietà, secondo cui lo Stato deve intervenire nella produzione dei servizi per la collettività solamente nei casi in cui il singolo individuo o la comunità non siano in grado di produrli autonomamente in maniera efficiente. Nello specifico, il principio di sussidiarietà verticale, all'interno dello schema teorico proposto dal NPG, si fonda sul presupposto che il miglior servizio al cittadino venga sviluppato, in maniera ottimale, dai cittadini stessi, in quanto più rappresentativi dei bisogni della collettività. Si sviluppa, così, uno schema di *Welfare Society* in cui le formazioni sociali assumono un ruolo cardine anche nel processo decisionale, di programmazione degli interventi e nell'adozione delle scelte strategiche condivise. Quindi in molti settori, quali l'assistenza, l'istruzione, la sanità, la cultura, la protezione dell'ambiente, si riconosce la presenza di aziende *profit* e *non profit* quali possibili fornitori di servizi pubblici, in modo concorrenziale, integrativo e collaborativo con le organizzazioni del settore pubblico.

In questo lavoro di tesi si utilizzeranno, come approccio teorico di riferimento per l'analisi dell'evoluzione e dei cambiamenti del sistema contabile delle amministrazioni

pubbliche italiane, i principi fondanti del NPG. Si crede che l'Italia abbia deciso, a partire dalle riforme approvate dal 2009, di rispondere alle esigenze emerse dal nuovo contesto europeo e dall'avvento della crisi economica - che verranno descritte nel paragrafo successivo - tramite riforme coerenti con il nuovo movimento del NPG. Infatti si ritiene che le principali modifiche apportate ai sistemi contabili pubblici italiani siano in linea con le esigenze di coordinamento, di gestione di un *network* di diversi soggetti che producono servizi al cittadino e di controllo.

#### **1.4 Il contesto europeo**

L'istituzione dell'Unione Europea ha favorito l'evoluzione di un processo di interscambio collaborativo di informazioni e culture organizzative tra i diversi Paesi facenti parte della comunità europea.

La volontà di creare uno "Stato unico" tramite la costituzione dell'Unione Europea ha inoltre fatto emergere l'esigenza di uniformazione delle modalità informative e di comunicazione tra i diversi stati membri; tale necessità è emersa anche per la dimensione economica e finanziaria degli stati. Questa esigenza è divenuta una necessità impellente quando ci si è accorti delle incongruenze nei sistemi informativi dei diversi paesi interessati dal processo di aggregazione. In particolare, sotto il punto di vista economico finanziario, sono emerse importati disomogeneità tra i sistemi contabili utilizzati nei settori pubblici dei diversi Stati, spesso generate da ordinamenti giuridici e assetti politico-istituzionali differenti.

«L'armonizzazione è un "processo di ricerca di omogeneità culturale" che comporta l'adozione di sistemi contabili omogenei tra loro allo scopo di favorire la trasparenza e la confrontabilità dei risultati» (Coperchione, 2012, p. 84). Il processo di armonizzazione, quindi, deve essere considerato come un aspetto molto importante per garantire e rafforzare il ruolo di coordinamento e di gestione delle risorse finanziarie dei paesi dell'Unione Europea, in relazione anche al fenomeno di decentramento delle attività operative di gestione e organizzazione dell'Unione. Soverchia (2008) afferma, inoltre, che questo processo di armonizzazione è necessario per «prepararsi adeguatamente ai grandi obiettivi che l'Unione Europea intende realizzare nel prossimo futuro, primi tra tutti assicurare libertà, sicurezza, prosperità e crescita economico-

sociale a tutti i cittadini europei, consolidando il processo di allargamento fino ad ora attuato ed intensificando il vincolo comunitario stringente i paesi membri» (p. 184).

L'Unione Europea, volendo creare un'identità tra i diversi Paesi che ne fanno parte, ha individuato diversi campi in cui è necessario uniformare le diversità nazionali. Questi campi riguardano la politica di governo, l'organizzazione degli scambi commerciali nonché la politica monetaria. Inoltre, l'Unione Europea ha fortemente creduto anche nella necessità di un'uniformazione dei sistemi contabili utilizzati per la rendicontazione dei bilanci pubblici, al fine di garantire la confrontabilità e l'immediata interpretazione dei dati dei diversi paesi. Il presente lavoro di tesi, in particolare, si focalizza sull'analisi di tale processo di omogeneizzazione ed armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche.

A livello europeo, al fine di consentire un processo di omogeneizzazione dei sistemi contabili dei settori pubblici dei diversi paesi membri, sta prendendo sempre più forza il trend di introduzione di sistemi secondo la contabilità economico-patrimoniale, basata sul principio di competenza. Più precisamente, in diversi Stati è prevista l'applicazione degli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) ed il contemporaneo abbandono dei sistemi di contabilità finanziaria. Gli IPSAS sono specifici principi contabili che guidano i soggetti preposti alla redazione del bilancio secondo il principio di competenza in contabilità economico-patrimoniale. I documenti redatti secondo gli IPSAS hanno l'obiettivo specifico di rivolgersi ad una più ampia gamma di *stakeholders* interessati all'operato dell'amministrazione pubblica. Un incremento della capacità e della qualità informativa dell'organizzazione è a beneficio sia dei soggetti interni, che necessitano di una più consapevole assunzione delle decisioni e delle dinamiche interistituzionali, sia dei soggetti esterni a vario titolo interessati ai risultati dell'amministrazione pubblica.

Lo schema di riferimento contabile individuato dalla Unione Europea come unico per tutti i Paesi è delineato da un sistema contabile che descrivere in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un'economia, i suoi componenti e le sue relazioni con le altre economie: il SEC 95 (Sistema europeo dei conti nazionali e regionali). La classificazione utilizzata da questo sistema contabile viene denominata COFOG

(Classification of the Functions of Government) ed è esaustiva delle voci della spesa pubblica secondo tre livelli di analisi:

- le divisioni o funzioni di 1° livello (rappresentate nella Tabella 5): fini primari perseguiti dalle amministrazioni;
- i gruppi o funzioni di 2° livello, che riguardano le specifiche aree di intervento;
- le classi o funzioni di 3° livello, che individuano singoli obiettivi in cui si articolano le aree di intervento.

**Tabella 5 Classificazione funzionale di primo livello COFOG**

<b>Divisione</b>	<b>Titolo</b>	<b>N° Gruppi</b>
<b>01</b>	Servizi generali delle pubbliche amministrazioni	8
<b>02</b>	Difesa	5
<b>03</b>	Ordine pubblico e sicurezza	6
<b>04</b>	Affari economici	9
<b>05</b>	Protezione dell'ambiente	6
<b>06</b>	Abitazione e assetto territoriale	6
<b>07</b>	Sanità	6
<b>08</b>	Attività ricreative, culturali e di culto	6
<b>09</b>	Istruzione	8
<b>10</b>	Protezione sociale	9

Fonte: Eurostat

Di seguito sono rappresentate le voci del bilancio nazionale per gli anni 2007 e 2010 (dato più recente) secondo la classificazione di primo livello della COFOG per alcuni Paesi. Si può notare come, attraverso tale classificazione, i dati siano molto facili da confrontare e da valutare.

**Tabella 6 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2007 (dati in milioni di euro)**

<b>2007</b>	<b>Belgium</b>	<b>Denmark</b>	<b>Germany</b>	<b>Italy</b>	<b>Luxembourg</b>	<b>Austria</b>	<b>United Kingdom</b>
<b>General public services</b>	28.665,8	14.784,0	140.910,0	132.805,0	1.435,3	18.687,3	90.915,3
<b>Defence</b>	3.448,8	3.702,9	23.590,0	20.596,0	86,5	2.323,6	48.446,7
<b>Social protection</b>	57.704,0	49.981,2	470.220,0	281.258,0	5.739,8	54.178,9	314.823,0
<b>Economic affairs</b>	16.781,5	6.501,1	78.690,0	62.792,0	1.486,8	13.559,5	60.208,4
<b>Environment protection</b>	1.887,4	1.172,0	13.330,0	12.561,0	401,0	1.255,1	20.031,0
<b>Housing and community amenities</b>	1.311,4	1.256,3	20.320,0	10.854,0	211,2	1.540,3	22.846,8
<b>Health</b>	23.273,2	17.002,9	158.540,0	106.104,0	1.661,0	20.670,7	145.608,9
<b>Recreation, culture and religion</b>	4.077,9	3.563,7	18.970,0	13.422,0	659,7	2.929,3	21.160,5
<b>Education</b>	19.448,8	15.352,7	95.600,0	70.821,0	1.590,4	14.154,8	126.704,6
<b>Public order and safety</b>	5.568,4	2.282,9	36.590,0	29.056,0	324,9	3.881,0	51.240,6

Fonte: Eurostat

**Tabella 7 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2007 (dati in % al PIL)**

<b>2007</b>	<b>Belgium</b>	<b>Denmark</b>	<b>Germany</b>	<b>Italy</b>	<b>Luxembourg</b>	<b>Austria</b>	<b>United Kingdom</b>
<b>General public services</b>	8,5	6,5	5,8	8,5	3,8	6,8	4,4
<b>Defence</b>	1,0	1,6	1,0	1,3	0,2	0,8	2,4
<b>Social Protection</b>	17,2	22,0	19,4	18,1	15,3	19,8	15,3
<b>Economic affairs</b>	5,0	2,9	3,2	4,0	4,0	4,9	2,9
<b>Environment protection</b>	0,6	0,5	0,5	0,8	1,1	0,5	1,0
<b>Housing and community amenities</b>	0,4	0,6	0,8	0,7	0,6	0,6	1,1
<b>Health</b>	6,9	7,5	6,5	6,8	4,4	7,5	7,1
<b>Recreation, culture and religion</b>	1,2	1,6	0,8	0,9	1,8	1,1	1,0
<b>Education</b>	5,8	6,7	3,9	4,6	4,2	5,2	6,2
<b>Public order and safety</b>	1,7	1,0	1,5	1,9	0,9	1,4	2,5

Fonte: Eurostat

**Tabella 8 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2010 (dati in milioni di euro)**

<b>2010</b>	<b>Belgium</b>	<b>Denmark</b>	<b>Germany</b>	<b>Italy</b>	<b>Luxembourg</b>	<b>Austria</b>	<b>United Kingdom</b>
<b>General public services</b>	29.624	18.008	151.410	128.512	1.823	19.518	90.495
<b>Defence</b>	3.544	3.412	26.240	22.320	210	2.122	45.697
<b>Social protection</b>	68.341	59.717	511.370	317.164	7.380	62.216	306.075
<b>Economic affairs</b>	21.521	7.982	118.540	59.583	1.722	16.349	53.146
<b>Environment protection</b>	2.243	998	16.770	13.149	476	1.692	17.658
<b>Housing and community amenities</b>	1.249	857	16.410	11.569	300	1.801	21.642
<b>Health</b>	28.007	19.944	178.290	117.839	1.987	23.323	140.105
<b>Recreation, culture and religion</b>	4.377	3.870	20.830	12.703	721	2.907	18.903
<b>Education</b>	22.211	18.924	106.320	69.321	2.068	16.332	118.663
<b>Public order and safety</b>	6.497	2.643	39.570	30.141	420	4.335	45.125

Fonte: Eurostat

**Tabella 9 Bilanci secondo classificazione COFOG anno 2010 (dati in % al PIL)**

<b>2010</b>	<b>Belgium</b>	<b>Denmark</b>	<b>Germany</b>	<b>Italy</b>	<b>Luxembourg</b>	<b>Austria</b>	<b>United Kingdom</b>
<b>General public services</b>	8,4	7,6	6,1	8,3	4,5	6,8	5,3
<b>Defence</b>	1,0	1,4	1,1	1,4	0,5	0,7	2,7
<b>Social Protection</b>	19,3	25,3	20,6	20,4	18,3	21,7	17,9
<b>Economic affairs</b>	6,1	3,4	4,8	3,8	4,3	5,7	3,1
<b>Environment protection</b>	0,6	0,4	0,7	0,8	1,2	0,6	1,0
<b>Housing and community amenities</b>	0,4	0,4	0,7	0,7	0,7	0,6	1,3
<b>Health</b>	7,9	8,4	7,2	7,6	4,9	8,1	8,2
<b>Recreation, culture and religion</b>	1,2	1,6	0,8	0,8	1,8	1,0	1,1
<b>Education</b>	6,3	8,0	4,3	4,5	5,1	5,7	7,0
<b>Public order and safety</b>	1,8	1,1	1,6	1,9	1,0	1,5	2,6

Fonte: Eurostat

I dati uniformi e comparabili derivanti da questo sistema contabile permettono, operativamente, di avere informazioni utili al monitoraggio e orientamento della politica monetaria europea, determinando facilmente, per esempio, le risorse proprie dell'Unione stessa. Inoltre, l'uniformità dei dati permette di rendere univoca e inequivocabile la valutazione da parte della Commissione Europea del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica da raggiungere per entrare a far parte o rimanere nell'Unione Europea, secondo i principi delineati nel Trattato di Maastricht (debito pubblico/PIL e deficit/PIL).

Si può notare, quindi, come il cambiamento di contesto e di visuale da parte dell'Unione Europea faccia nascere, nella gestione delle amministrazioni pubbliche dei diversi Paesi, esigenze differenti e quasi in contrapposizione da quelle analizzate dal filone sopracitato del NPM. Infatti le necessità nate dalla volontà di formare uno "Stato unico" e di creare un'identità culturale europea, impongono ai diversi Paesi l'urgenza di porre l'attenzione principalmente sull'uniformità dei dati di bilancio per migliorare il coordinamento tra i diversi soggetti pubblici. L'omogeneizzazione dei sistemi contabili permetterà una migliore gestione delle attività da svolgere a livello centrale europeo grazie alla disponibilità di informazioni prontamente disponibili, chiare e facilmente interpretabili e confrontabili.

Un Paese come l'Italia, inizialmente in ritardo rispetto all'approvazione delle norme europee che già altri paesi avevano attuato in precedenza, si è trovata davanti ad una scelta: se seguire le innovazioni proposte dal NPM, oppure se rispondere alle nuove esigenze, coerenti con il nuovo movimento teorico del NPG, emerse dalla nascita del nuovo contesto europeo.

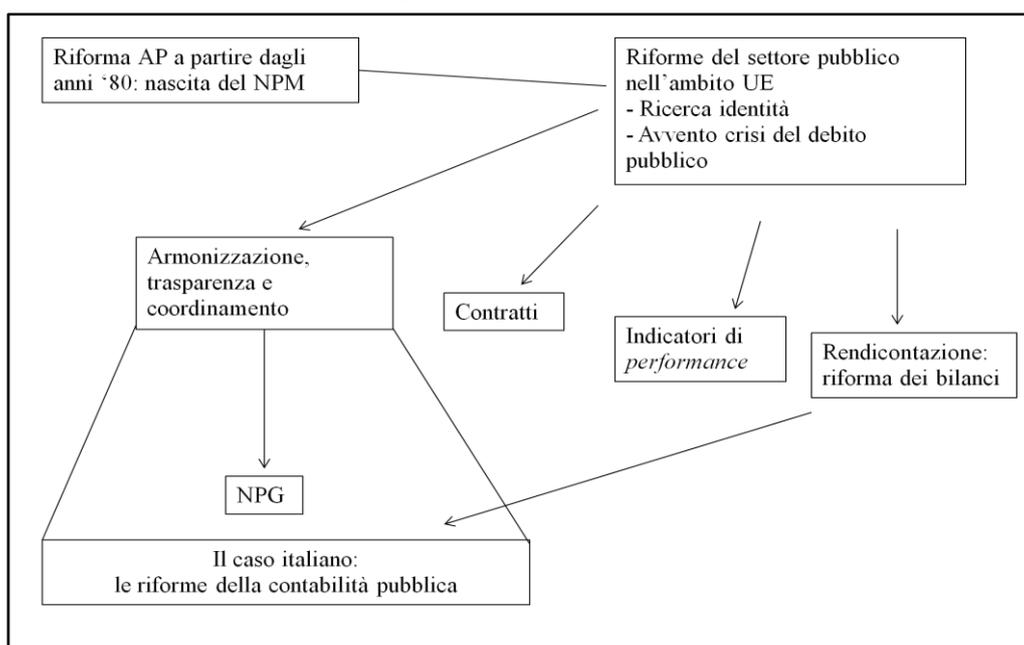
Un nuovo problema che ha ulteriormente complicato lo scenario economico e finanziario dell'Unione Europea è stato il recente avvento della crisi finanziaria del 2008. Tale evento è stato ulteriormente aggravato dalla decisione di alcune agenzie di *rating* di declassare il debito pubblico di alcuni governi europei. Questa situazione ha portato preoccupazione sulla solvibilità finanziaria dei debiti di alcuni Stati dell'Eurozona (Sgherri e Zoli, 2009). Gli Stati hanno dovuto, di conseguenza, rivalutare i propri livelli di indebitamento al fine di garantire sostenibilità finanziaria. I loro debiti pubblici non erano più assicurabili solamente tramite la credibilità acquisita negli anni,

ma si rendevano ora necessari dati e valori economico finanziari precisi. In tale nuovo scenario, il problema della garanzia della sostenibilità finanziaria diviene uno dei principali obiettivi di governo dei paesi dell'Unione Europea, da raggiungere in tempi molto brevi.

Questo problema ha svelato, inoltre, un'ulteriore esigenza già emersa nel processo di uniformazione degli Stati dell'Unione Europea: la necessità di avere informazioni puntuali e globali sulla situazione economico e finanziaria effettiva dei propri settori pubblici. In tal senso, diviene essenziale per i diversi Stati l'adozione di strumenti contabili omogenei e comunicanti tra loro, tali da permettere un processo di consolidamento e valutazione dei conti pubblici. In Italia, questo problema diviene prioritario, infatti è stato necessario approvare un serie di leggi che uniformassero i conti delle amministrazioni pubbliche a seguito della presa di coscienza che i sistemi contabili pubblici risultavano disomogenei. Questo processo di uniformità, iniziato con l'approvazione della legge 31 dicembre 2009, n. 196, permetterà al governo e ad altri *stakeholders* di avere a disposizione informazioni puntuali sulla situazione economica finanziaria pubblica.

## 1.5 Un quadro di sintesi

Figura 3 Quadro di sintesi



Fonte: Elaborazione dell'autore

In questo capitolo si è voluto rappresentare come è cambiata la concezione delle amministrazioni pubbliche internazionali e da quali motivi è stato scatenato il cambiamento degli ultimi anni.

Si è partito con l'analisi dell'Italia: a partire dal 2009 sono state approvate diverse leggi nel settore della contabilità pubblica secondo due logiche apparentemente in contrapposizione.

Inizialmente vengono approvate alcune leggi (4 marzo 2009, n. 15 e 5 maggio 2009, n.42) che seguono i principi di efficienza, efficacia ed economicità tramite la creazione di un organismo centrale per valutare le amministrazioni pubbliche in base ad obiettivi annuali, l'introduzione di strumenti di valorizzazione del merito e di incentivazione della produttività. Viene aumentato il controllo da parte della Corte dei Conti e cominciato il processo per attuare il federalismo fiscale con un conseguente decentramento decisionale e delle funzioni di Governo.

A seguito di queste riforme, però, nasce preponderante l'esigenza di uniformità dei conti del settore pubblico poiché ci si accorge che i diversi enti utilizzano sistemi contabili, strutture e schemi di classificazione eterogenei. Un'ulteriore spinta ad iniziare il processo di armonizzazione deriva dal contesto europeo: i dati necessari al calcolo degli indicatori definiti dal trattato di Maastricht non sono prontamente disponibili. Nel clima del cambiamento internazionale si aggiunge l'avvento della crisi economica del debito pubblico che porta con sé l'esigenza di verificare la sostenibilità finanziaria dello Stato e quindi anche di maggior controllo per le amministrazioni pubbliche la cui *mission* cambia: offrire un servizio al cittadino verificandone anche la fattibilità economica. L'Italia, inoltre, si rende conto che non è in grado di valutare la virtuosità dei propri enti pubblici e di monitorarne l'operato. Il bilancio pubblico diventa uno strumento fondamentale per soddisfare i requisiti di informazione per gli *stakeholder* esterni; di conseguenza lo Stato decide di approvare delle leggi che portassero all'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici e che rispondesse anche all'esigenza di maggior controllo e di coordinamento di soggetti diversi che producono un servizio al cittadino.

La decisione di uniformare i sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche toglie potere e autonomia decisionale accentrandola al Governo, ma porta anche i seguenti vantaggi:

- maggiore trasparenza, chiarezza e leggibilità dei dati contabili;
- facilità di monitoraggio da parte dello Stato della situazione finanziaria e di individuazione delle responsabilità politiche delle scelte adottate;
- facilità nel monitoraggio della situazione del bilancio dello stato pubblico e la sostenibilità finanziaria del Paese.

Per le ragioni sopracitate vengono approvate le seguenti leggi che modificano i sistemi contabili del settore pubblico a tutti i livelli:

- Legge 31 dicembre 2009, n. 196 per il bilancio statale;
- Titolo I del decreto legislativo n. 118 del 2011 per gli enti territoriali;
- Titolo II del decreto legislativo n.118 del 2011 in ambito della sanità;
- Legge 30 dicembre 2010, n. 240 nel settore universitario.

Nel secondo paragrafo è stato invece descritto come la letteratura ha evidenziato la nascita di un movimento teorico del settore pubblico, definito come *New Public Management*. Il NPM propone quale modo ottimale per il raggiungimento dell'efficienza e dell'efficacia nel settore pubblico, il trasferimento delle peculiarità del settore privato in quello pubblico attraverso l'utilizzo di tecniche e strumenti manageriali derivanti dal settore privato, l'introduzione di meccanismi di mercato e la trasformazione del cittadino in cliente.

Dopo il NPM, si sviluppa un secondo movimento teorico delle amministrazioni pubbliche: il *New Public Governance*. Questo secondo movimento ha come focus l'orientamento al *network* di diversi attori impegnati nella produzione di servizi pubblici. Nasce così un insieme di reti interorganizzative consistenti di diversi soggetti che, collaborando tra loro, partecipano all'operato dell'organizzazione pubblica. Il *management* pubblico non dovrà quindi impegnarsi esclusivamente nella produzione dei servizi pubblici, ma dovrà preoccuparsi di gestire il *network* di attori circostanti e creare una generale condivisione degli obiettivi. All'interno del NPG si sviluppa, inoltre, il principio di sussidiarietà portando alla nascita di una *Welfare Society*.

Successivamente nel capitolo è stato descritto il contesto di cambiamento europeo, mosso da due ragioni essenziali:

- la volontà di creare uno “Stato unico” tramite la costituzione dell’Unione Europea riducendo le differenze tra i sistemi contabili e di valutazione delle amministrazioni pubbliche dei diversi Paesi;
- il recente avvento della crisi economica del debito pubblico che ha modificato i macro obiettivi generali perseguiti dagli Stati, riportando alla luce il problema della sostenibilità finanziaria dei settori pubblici.

## **CAPITOLO 2: IL PROCESSO DI RIFORME DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA IN ITALIA**

### **2.1 L'assetto contabile nelle amministrazioni pubbliche italiane**

Storicamente è sempre stato utilizzato dalle amministrazioni pubbliche italiane un sistema contabile di carattere solo finanziario, mentre, da oltre vent'anni, si è evidenziata la necessità di passare ad una contabilità di natura economica e patrimoniale (D'Alessio, 2012). Anche l'Italia, come il resto dell'Europa, sente la necessità di introdurre i criteri di gestione tipici del settore privato per migliorare l'efficienza e le *performance* del settore pubblico.

Il criterio economico-funzionale di classificazione dei dati di bilancio viene introdotto dalla legge Curti del 1964 (riforma il bilancio dello Stato). Questo criterio permette di migliorare le informazioni perché permette di conoscere la destinazione della spesa secondo le diverse aree di intervento. La classificazione economico-funzionale permette, inoltre, di distinguere le voci di entrata e di spesa in “correnti” e “in conto capitale”, in base agli effetti di breve e di lungo periodo sull'economia: questa classificazione viene utilizzata ancora attualmente. Questo tipo di divisione delle voci ha permesso l'utilizzo di sistemi informativi utili ai fini della misurazione dei risultati delle politiche pubbliche con la conseguente possibilità di valutare le *performance* conseguite e di migliorare l'uso delle risorse disponibili.

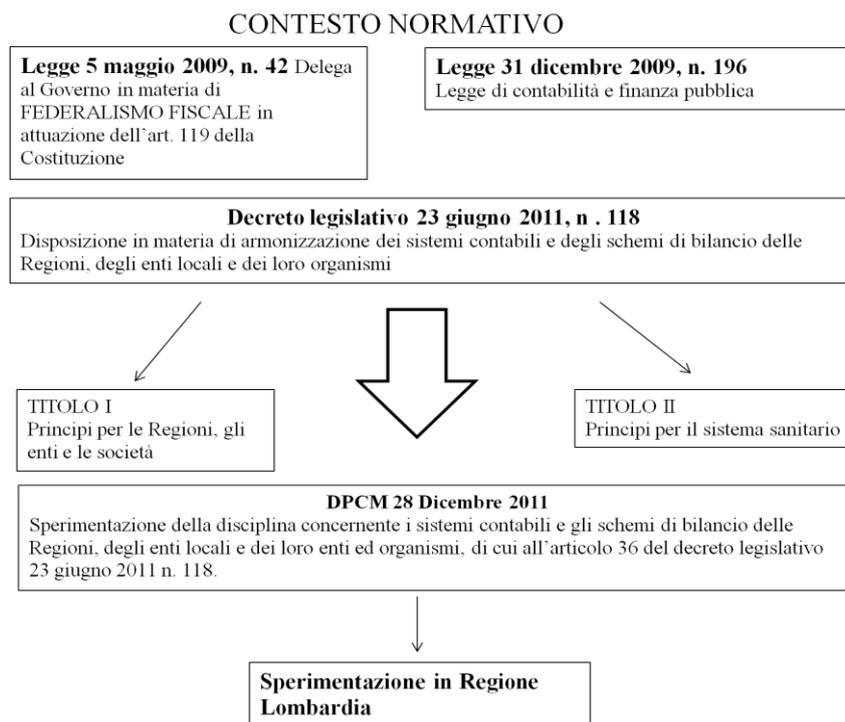
Le riforme del periodo che vanno dal 1976 al 1979, che toccarono inizialmente solo il bilancio e la contabilità delle Regioni (Legge n. 335 del 1976), poi quelli dello Stato (Legge n. 468 del 1978 e successive modifiche) e infine quelli degli enti locali (D.p.r. n. 421 del 1979), cercarono di adeguare il sistema informativo alle esigenze della politica di programmazione. In particolare, con queste riforme vennero introdotti: la programmazione finanziaria pluriennale, ovvero un documento di programmazione previsionale atto a stabilire i risultati che si vogliono raggiungere nel lungo periodo; un documento di pianificazione strategica, chiamato programma regionale di sviluppo, che definisce le politiche da realizzare indicando le risorse necessarie; il sistema di contabilità integrato di competenza e di cassa, per coniugare la maggiore estensione dell'area del controllo (tipica del sistema della competenza) con lo stimolo ad un

maggiore realismo delle previsioni (attribuita comunemente al sistema della cassa) (Marcon, 2011).

I profondi cambiamenti nel sistema di rilevazione contabile delle amministrazioni pubbliche italiane sono intervenuti, però, successivamente, ovvero a partire dalla seconda metà degli anni Novanta. Sono state approvate una serie di leggi che dimostrano la piena volontà degli organi legislativi di innovare i sistemi contabili pubblici. Le principali normative che si sono succedute dal 1990, in particolare quelle relative alle autonomie locali (Legge 8 giugno 1990, n. 142), alle strutture sanitarie (Legge 23 ottobre 1992, n. 421 e successive modifiche, Legge 30 novembre 1998, n. 419), al pubblico impiego (Decreto Legislativo 3 febbraio 1993, n. 29), al bilancio e alla contabilità dello Stato (Legge 3 aprile 1997, n. 94) e delle Regioni (Decreto Legislativo 28 marzo 2000, n. 76), hanno disciplinato gli aspetti contabili e finanziari della gestione pubblica, ma non hanno quasi mai introdotto le procedure esplicative necessarie per facilitarne l'implementazione. Le innovazioni più radicali vengono introdotte con le leggi approvate a partire dal 2009 le quali verranno descritte nel dettaglio nel paragrafo seguente. La modifica più innovativa risulta essere l'introduzione, affiancata a quella finanziaria, della contabilità economico-patrimoniale, per cui la prima perde la sua unicità nel panorama delle amministrazioni pubbliche.

Il motivo di questo cambiamento nasce sia dal fatto che le scritture contabili e i documenti di sintesi che scaturiscono dalla contabilità finanziaria hanno limitato significativamente il contenuto informativo delle risultanze contabili, giudicate insufficienti per poter esprimere un corretto ed equilibrato giudizio sui risultati conseguiti, sia per rendere coerente la legge di contabilità nazionale alle norme europee. Per quanto riguarda l'esperienza dei comuni, l'ordinamento contabile prima del 1995 era unicamente basato sulla contabilità finanziaria per cassa e competenza giuridica, il cui scopo era quello di assicurare a consuntivo il rispetto formale del bilancio di previsione. Con l'emanazione dal D.lgs. 77 del 1995 (successivamente incorporato nel Testo Unico degli Enti Locali – TUEL) fu introdotto l'obbligo per gli enti locali di redigere dei documenti di sintesi tipici della contabilità economico-patrimoniale, quali il conto economico e il conto del patrimonio.

**Figura 4 Quadro normativo di riferimento del lavoro**



Fonte: Elaborazione dell'autore

## **2.2 Il processo di cambiamento normativo: un quadro d'insieme**

Come citato nel capitolo precedente, in questo si descriveranno nel dettaglio tutte le leggi che sono state approvate per attuare il processo di armonizzazione italiano. Nella Tabella 10 vengono riassunti, per ciascuna legge, i principali cambiamenti apportati, per poi dedicare un paragrafo alla descrizione e all'analisi di ciascuna.

**Tabella 10 Riassunto leggi approvate nel processo di armonizzazione italiano**

CAMPO DI ATTUAZIONE	CAMBIAMENTI
Legge 31 dicembre 2009, n. 196	
Legge di contabilità e finanza pubblica	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Utilizzo della contabilità finanziaria di cassa per verificare la sostenibilità finanziaria</li> <li>- Modificazione della programmazione di bilancio: il bilancio previsionale pluriennale diventa autorizzatorio</li> <li>- Struttura di bilancio suddiviso in missioni e programmi</li> <li>- Introduzione nel ciclo di programmazione italiano per seguire quello europeo:               <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Il Documento di economia e finanza (DEF)</li> <li>ii) La Nota di aggiornamento del DEF</li> <li>iii) Il disegno di legge del bilancio dello Stato</li> <li>iv) Eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica</li> <li>v) Specifici strumenti di programmazione delle amministrazioni pubbliche diverse dallo Stato</li> </ul> </li> </ul>
Decreto Legislativo 23 giugno 2011, n. 118	
Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Adozione di regole contabili uniformi</li> <li>- Adozione di un comune piano dei conti integrato</li> <li>- Schemi di bilancio articolati in missioni e programmi</li> <li>- Utilizzo della classificazione funzionale COFOG</li> <li>- Introduzione del bilancio consolidato con gli enti regionali controllati</li> <li>- Introdotto un sistema di indicatori di risultato</li> <li>- Introduzione, del sistema di contabilità economico-patrimoniale</li> <li>- Applicazione del principio di competenza finanziaria potenziato</li> </ul>
DPCM 28 Dicembre 2011	
Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procedimento “<i>bottom up</i>” di adeguamento delle norme</li> <li>- Introduzione bilancio consolidato con i propri Enti strumentali</li> <li>- Detta regole sull’armonizzazione dei sistemi contabili, diretta a garantire la trasparenza e la comparabilità dei dati di bilancio</li> <li>- Verificare la tenuta della contabilità finanziaria</li> <li>- Adozione della codifica SIOPE</li> </ul>

Fonte: Elaborazione dell’autore

### **2.3 La legge 31 dicembre 2009, n. 196**

In Italia il primo grande cambiamento viene attuato dall’approvazione della legge 31 dicembre 2009, n.196 che fa seguito alla legge del 5 maggio 2009, n. 42 approvata precedentemente in materia di federalismo fiscale. La prima legge citata norma nel dettaglio l’armonizzazione del bilancio dello Stato e individua solamente i cambiamenti, normati tramite altre leggi, che avverranno anche per le altre amministrazioni pubbliche.

All'interno della stessa legge vengono spiegate le esigenze e le motivazioni che hanno portato a questo grande cambiamento in materia di contabilità pubblica.

L'articolo 1 sottolinea che tutte le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici.

In linea con la legge precedentemente approvata in materia di federalismo fiscale, l'articolo citato stabilisce che tutti i soggetti facenti parte dell'aggregato delle pubbliche amministrazioni condividano un programma di armonizzazione dei sistemi e degli schemi contabili per riuscire a realizzare il governo unitario della finanza pubblica. Già con l'approvazione della legge n. 468 del 1978 si era cercato di normalizzare i sistemi contabili pubblici, ma la non corretta identificazione dell'autonomia contabile con l'autonomia finanziaria ha fatto fallire la normalizzazione consentendo a ciascun ente pubblico di impostare le scritture contabili secondo metodi personalizzati e di dare prevalenza alle esigenze gestionali dei singoli enti trascurando la fondamentale funzione conoscitiva della contabilità.

L'articolo 2 sottolinea che i sistemi e gli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche devono essere raccordabili con quelli adottati in ambito europeo ai fini del calcolo della procedura per i disavanzi eccessivi. Infatti una delle esigenze prioritarie che hanno portato l'Italia ad approvare questa legge, è stata quella di adeguare il ciclo e gli strumenti della programmazione economica e finanziaria alle nuove regole comunitarie per rafforzare il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio dei Paesi appartenenti all'Unione Europea.

Con l'approvazione di questa legge, l'Italia decide di passare, nella predisposizione del bilancio annuale di previsione e degli altri documenti contabili dello Stato, da un sistema contabile di redazione in termini di competenza e cassa ad un sistema contabile redatto solamente con il principio di cassa, sebbene comunque rimanga un documento di affiancamento al bilancio redatto ancora secondo il principio di competenza.

La differenza tra contabilità finanziaria di competenza e di cassa consiste nel predisporre il bilancio scrivendo le transazioni secondo diverse tipologie: il bilancio di competenza traccia le entrate che si prevedono di accertare e le uscite che si prevedono di impegnare dando più importanza quindi alla fase di diritto delle transazioni, mentre il

bilancio di cassa cerca di prevedere le transazioni che effettivamente verranno liquidate nel periodo finanziario considerato, dando maggior importanza alla fase di fatto delle transazioni (ovvero la previsione dei flussi monetari che interessano lo stock patrimoniale).

Questo cambiamento sottolinea maggiormente l'esigenza, da parte dello Stato, di avere la possibilità di verificare ed assicurare la sostenibilità finanziaria delle proprie spese e del proprio bilancio. Infatti non ci si concentra più sulla tipologia di spese che lo Stato ha impegnato o sulle entrate accertate, ma si tengono monitorate le uscite di cassa effettivamente sostenute nell'anno o che dovrà sostenere nel triennio successivo in modo da verificare se effettivamente hanno una copertura finanziaria. Lo sforzo di cambiamento dell'Italia, quindi, si concentra principalmente nel non aumentare ulteriormente il valore dell'indice debito pubblico/PIL con il quale viene valutata, tra gli altri indici, la possibilità di rimanere all'interno dell'Unione Europea e nel rispettare il Patto di Stabilità europeo. Di conseguenza si può dedurre che l'Italia, decidendo di utilizzare questo sistema contabile, ha identificato, come già sottolineato nel capitolo precedente, come maggiore minaccia ed elemento su cui porre l'attenzione la recente crisi del debito pubblico.

Nella legge, inoltre, vengono formalizzate le misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa, cercando di pubblicizzare gli elementi informativi al fine sia di garantire un'informazione sintetica, essenziale e comprensibile, con un grado di omogeneità sufficiente a consentire la comparabilità nel tempo tra i settori, i livelli territoriali e tra i diversi documenti; sia di favorire il monitoraggio, il controllo e la verifica degli andamenti della finanza pubblica e l'analisi delle misure finalizzate al miglioramento della qualità della spesa, con particolare riferimento all'individuazione di risultati semplici, misurabili e riferiti ai programmi di bilancio.

Successivamente vengono formalizzate le modalità di monitoraggio dei conti pubblici che vengono aumentate grazie al potenziamento delle strutture e degli strumenti di controllo.

La legge dedica un intero titolo – il titolo V – alla copertura finanziaria delle leggi approvate successivamente all'entrata in vigore della legge n. 196/2009 per garantire maggiormente la sostenibilità finanziaria dello Stato e tenere monitorato

l'indebitamento pubblico. L'articolo 17, comma 1 afferma che per ciascuna legge che si approvi, che comporti nuovi o maggiori oneri, dovrà essere indicata la corrispondenza, anche dal punto di vista temporale, tra l'onere e la relativa copertura finanziaria.

Un altro punto significativo della legge è la modificazione della programmazione di bilancio che torna ad essere, nel ciclo della programmazione annuale, il documento fondamentale di autorizzazione della spesa pubblica. Infatti, a seguito dell'approvazione della legge, anche il metodo della programmazione finanziaria triennale deve essere dettagliato, nella costruzione del bilancio dello Stato, attraverso l'indicazione nei documenti programmatici delle voci tendenziali del conto economico, del conto di cassa e del fabbisogno per tutte le pubbliche amministrazioni. Pertanto il bilancio pluriennale, in quanto anch'esso assume valore autorizzatorio, stabilisce il limite massimo sia dell'eventuale saldo netto da finanziare, sia del ricorso al mercato finanziario per ciascuno degli anni considerati. Il bilancio pluriennale, quindi, definisce il livello superiore di spesa che ciascuna unità può raggiungere come appostamento negli anni successivi per ciascuna tipologia o macrovoce di uscita, sia corrente, sia autonoma. Questo garantisce la copertura finanziaria per progetti o investimenti che terminano nel lungo periodo in modo da non trovarsi scoperti successivamente. Il bilancio pluriennale tiene conto anche del settore pubblico allargato (rappresentato in Figura 5) che comprende sia la pubblica amministrazione (enti che in prevalenza producono servizi non destinabili alla vendita) sia l'extra pubblica amministrazione in cui sono incluse le entità sotto il controllo pubblico, impegnate nella produzione di servizi destinabili alla vendita, a cui la pubblica amministrazione ha affidato la *mission* di fornire agli utenti alcuni servizi di natura pubblica.

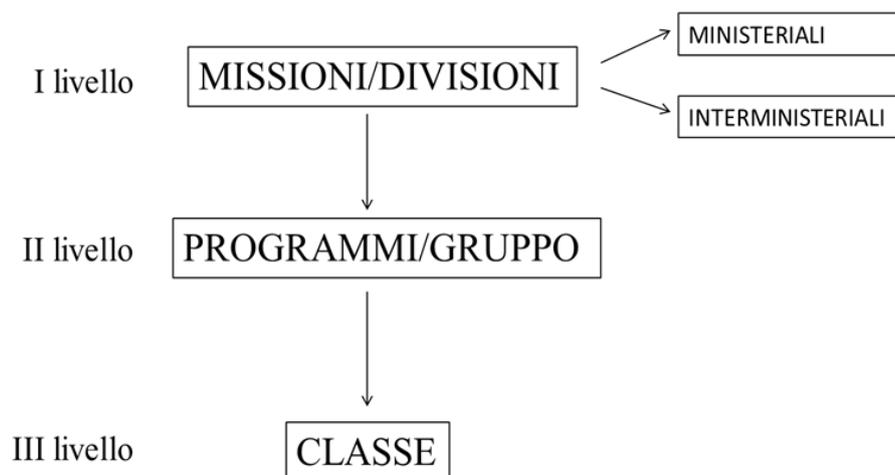
**Figura 5 Rappresentazione del Settore Pubblico Allargato**



Fonte: Ministero dello sviluppo economico

Inoltre è stata prevista una nuova struttura per il bilancio che ora verrà suddiviso in *missioni*, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici che si perseguiranno con la spesa pubblica, e *programmi*, che rappresentano l'esplicitazione di come le missioni verranno raggiunte, caratterizzati da obiettivi definiti e valutabili, costituenti oggetto dell'approvazione e controllo parlamentare e corrispondenti ciascuno ad un centro di responsabilità e non più centro di costo amministrativo. Le missioni si distinguono in ministeriali o interministeriali e possono essere utilizzate per organizzare la discussione parlamentare della sessione di bilancio. Infatti la caratteristica principale delle missioni è la divisione dei capitoli di spesa in maniera logica, chiara e immediata, migliorando la comunicazione delle linee fondamentali dell'azione amministrativa da parte del Governo nei confronti sia del Parlamento sia della collettività amministrata poiché rende biunivoca la relazione tra voce di spesa e la sua relativa funzione. I programmi sono allocabili ai singoli Ministeri e sono specifici di ciascuna amministrazione. In questo modo si ottiene una maggiore flessibilità – grazie al grado di dettaglio non troppo specifico - nella pianificazione e nell'allocazione delle risorse per programmi di spesa poiché è possibile, più facilmente rispetto al metodo di pianificazione precedente, rimodulare le risorse all'interno di una stessa missione dato che il valore totale del macroaggregato rimane invariato. Il bilancio acquista, di conseguenza, un carattere di dinamicità necessario in questo momento storico.

**Figura 6 Divisione in livelli delle voci di bilancio secondo la classificazione COFOG**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Come si nota dalla Tabella 11 il nome e il numero delle missioni utilizzate nel bilancio dello Stato italiano sono gli stessi di quelli europei (cfr Tabella 5 del capitolo 1).

**Tabella 11 Nomenclatura missioni secondo la classificazione COFOG**

NUMERO MISSIONE	NOME MISSIONE
<b>01</b>	SERVIZI GENERALI DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI
<b>02</b>	DIFESA
<b>03</b>	ORDINE PUBBLICO E SICUREZZA
<b>04</b>	AFFARI ECONOMICI
<b>05</b>	PROTEZIONE DELL'AMBIENTE
<b>06</b>	ABITAZIONI E ASSETTO TERRITORIALE
<b>07</b>	SANITA'
<b>08</b>	ATTIVITA' RICREATIVE, CULTURALI E DI CULTO
<b>09</b>	ISTRUZIONE
<b>10</b>	PROTEZIONE SOCIALE

Fonte: ISTAT

Ne deriva che la parte prevalente delle scelte della gestione del bilancio sono affidati al governo, mentre grazie alla legge di stabilità, che sostituisce la legge finanziaria, viene

attribuita a Governo, Parlamento, enti territoriali e altri enti pubblici una responsabilità precisa.

Tramite la legge 31 dicembre 2009, n. 196 vengono introdotti, nel ciclo di programmazione del bilancio annuale e pluriennale, dei documenti nuovi da redigere secondo le tempistiche definite dal ciclo di programmazione in ambito europeo, introdotto per garantire il coordinamento preventivo delle politiche economiche degli Stati membri. Il semestre europeo concentra il ciclo di programmazione nel primo semestre di ciascun anno, lasciando alla seconda parte dell'esercizio l'adozione delle misure programmate.

Il ciclo di programmazione italiano risulta quindi così suddiviso:

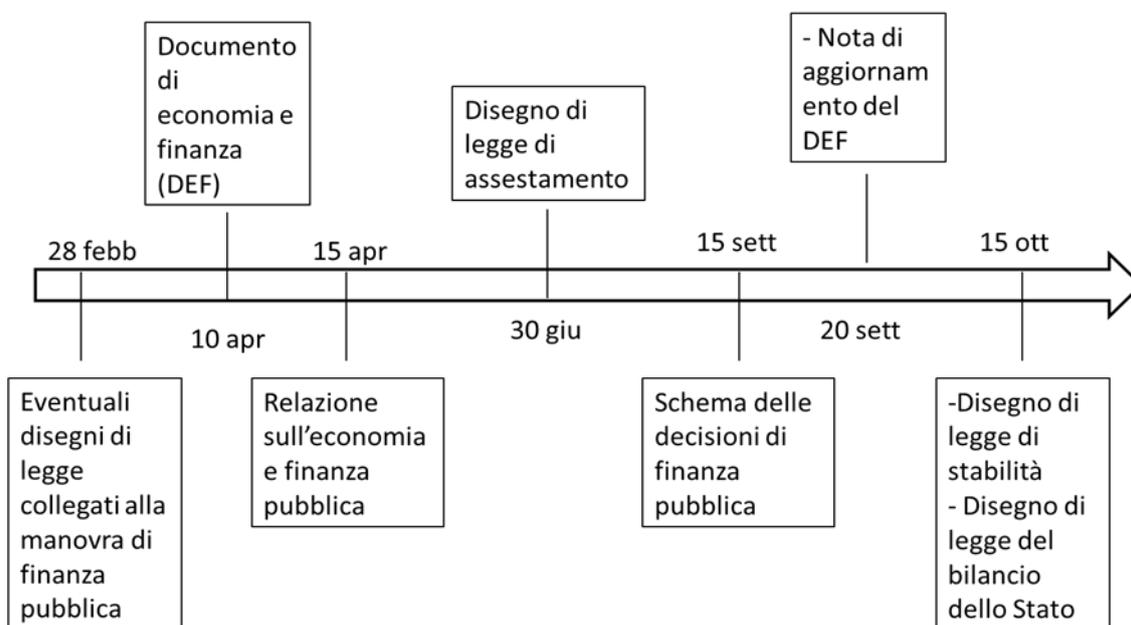
- a)* Entro il 15 aprile, presentazione alle Camere della Relazione sull'economia e finanza pubblica che conterrà l'analisi dell'andamento dell'economia, del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche nell'anno precedente, l'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche del conto economico delle amministrazioni pubbliche e dei relativi sottosettori, il saldo di cassa per il periodo di previsione della Decisione di Finanza Pubblica (DFP) e le indicazioni sul saldo di cassa del settore statale e sulle relative modalità di copertura.
- b)* Entro il 15 settembre, la presentazione alle Camere dello Schema delle decisioni di finanza pubblica che contiene l'esposizione dei dati tendenziali a legislazione vigente del conto economico della pubblica amministrazione, del saldo di cassa e del debito, sia nel complesso, sia ripartiti per i diversi sotto-settori.
- c)* Entro il 10 aprile, presentazione alle Camere del Documento di economia e finanza (DEF). In questo documento viene delineata la politica economica pluriennale - cioè le regole e i criteri dell'andamento economico e finanziario all'interno dello Stato - i risultati da raggiungere e normalmente anche i tempi di realizzo dei risultati finali. Scopo quindi del DEF è quello di permettere al Parlamento di conoscere con anticipo le linee di politica economica e finanziaria del Governo. Il DEF non è un documento formalmente approvato, ma la sua emanazione vincola politicamente le decisioni successive del Governo cioè impegna l'esecutivo al rispetto dei criteri e delle linee guida in esso contenute ai

fini della successiva predisposizione degli altri documenti della programmazione e dello stesso progetto di bilancio definendo il *framework* di riferimento.

- d) Entro il 20 settembre, presentazione alle Camere della Nota di aggiornamento del DEF. La nota consente di aggiornare le previsioni economiche e di finanza pubblica in relazione alla maggiore stabilità e affidabilità delle informazioni disponibili sull'andamento del quadro macroeconomico e di finanza pubblica rispetto a quelle utilizzate per il DEF: definisce i criteri adottati per la formulazione delle previsioni e illustra il carattere obbligatorio o discrezionale della spesa, nonché i tempi di esecuzione dei programmi e dei progetti finanziati. In secondo luogo, permette di aggiornare gli obiettivi programmatici, in considerazione delle eventuali raccomandazioni approvate dal Consiglio dell'Unione Europea.
- e) Entro il 15 ottobre, presentazione alle Camere del disegno di legge di stabilità; questa legge adotta ogni anno norme di coordinamento della finanza pubblica dei vari livelli di governo, allo scopo di rispettare i requisiti di convergenza economico-finanziaria imposti dal trattato di Maastricht.
- f) Entro il 15 ottobre, presentazione alle Camere del disegno di legge del bilancio dello Stato.
- g) Entro il 30 giugno, presentazione alle Camere del disegno di legge di assestamento del bilancio dello Stato.
- h) Eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, devono essere presentati alle Camere entro il 28 febbraio di ogni anno.

Si può quindi affermare che questa nuova legge statale risponda pienamente, in via teorica, alle necessità precedentemente delineate di uniformità dei dati sia per le esigenze informative dei processi decisionali interni, sia per il rispetto delle linee guida di monitoraggio nazionali definite dalla Commissione Europea.

**Figura 7 Processo di stesura del bilancio dello Stato**



Fonte: Elaborazione dell'autore

## **2.4 Il decreto legislativo 23 Giugno 2011, n. 118**

Ulteriore risposta all'esigenza di cambiamento fino ad ora descritta è il decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118 nel quale vengono normati dettagliatamente i principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali in modo da renderli confrontabili.

In questo paragrafo si descriverà nel dettaglio questo decreto legislativo perché regola l'ambito in cui si svolge la ricerca.

Questa manovra di armonizzazione è divenuta necessaria poiché ci si è accorti che, all'interno dello stesso comparto di enti pubblici, venivano utilizzati sistemi contabili differenti, strutture e schemi di classificazione eterogenei sia per i bilanci di previsione sia per i conti consuntivi; inoltre venivano applicati principi e metodologie contabili non uniformi anche quando era previsto il medesimo sistema contabile e gli stessi schemi di bilancio.

Il primo criterio fondamentale, senza il quale non si potrebbe raggiungere l'obiettivo di armonizzazione contabile, ma che rappresenta una sostanziale innovazione, è la

definizione e adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato.

Si può affermare che questo decreto legislativo porti il bilancio delle amministrazioni pubbliche, maggiormente rispetto al periodo pre-riforma, verso una logica di contabilità economico-patrimoniale, in modo da convergere verso lo stesso sistema contabile internazionale. Infatti il decreto prevede che le amministrazioni pubbliche debbano redigere, a fini conoscitivi, un bilancio secondo la competenza sopracitata, nonostante la contabilità finanziaria di cassa rimanga comunque il sistema contabile di riferimento. La contabilità economico-patrimoniale è solitamente utilizzata dal settore privato poiché permette, grazie alla rendicontazione secondo il metodo della partita doppia, di avere un riscontro immediato sulla situazione economica e patrimoniale dell'azienda, oltre che un maggiore autocontrollo. Questo tipo di contabilità, all'interno del settore pubblico, fornisce informazioni utili al management per una più consapevole gestione delle attività, facilitando l'assunzione di decisioni relative alle politiche di rinnovo e di manutenzione delle immobilizzazioni e porta al suo interno la funzione di informazione sia esterna che interna.

Si possono individuare diversi criteri direttivi sulla base dei quali il decreto legislativo garantisce la confrontabilità dei bilanci degli enti territoriali.

Similmente al bilancio statale, vengono adottati schemi di bilancio articolati in sedi missioni (consentono il collegamento tra flussi finanziari e politiche pubbliche settoriali) che sono rappresentate in Tabella 12 e programmi (individuano aggregati omogenei di attività diretti al conseguimento degli obiettivi strategici), coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale. I programmi sono poi articolati in macroaggregati (costituiscono il primo raccordo tra la classificazione funzionale del bilancio ed il piano dei conti integrato) che sono raccordati con la classificazione funzionale COFOG (Classification of the Functions of Government). Si è deciso di adottare questa classificazione perché permette di suddividere la spesa pubblica italiana per funzione di governo secondo la classificazione internazionale adottata come standard dal SEC95 in modo da consentire una valutazione omogenea delle attività delle amministrazioni pubbliche svolte dai diverse Paesi europei, ma soprattutto perché è la classificazione utilizzata dalle altre Nazioni dell'Unione Europea.

In più la classificazione COFOG è esaustiva delle voci della spesa pubblica secondo tre livelli di analisi:

- le Divisioni o funzioni di 1° livello, che rappresentano i fini primari perseguiti dalle amministrazioni e sono riconducibili alle singole politiche perseguite;
- i Gruppi o funzioni di 2° livello, che riguardano le specifiche aree di intervento delle politiche pubbliche;
- le Classi o funzioni di 3° livello, che individuano singoli obiettivi in cui si articolano le aree di intervento.

**Tabella 12 Titolo e descrizione delle nuove missioni regionali**

<b>N° Missione</b>	<b>TITOLO</b>	<b>DESCRIZIONE</b>
MISSIONE 01	Servizi istituzionali, generali e di gestione	Amministrazione e funzionamento dei servizi generali, dei servizi statistici e informativi delle attività per lo sviluppo dell'ente in un'ottica di governance e partenariato e per la comunicazione istituzionale. Amministrazione, funzionamento e supporto agli organi esecutivi e legislativi. Amministrazione e funzionamento dei servizi di pianificazione economica in generale e delle attività per gli affari e i servizi finanziari e fiscali. Sviluppo e gestione delle politiche per il personale.
MISSIONE 02	Giustizia	Amministrazione, funzionamento per il supporto tecnico, amministrativo e gestionale per gli acquisti, i servizi e le manutenzioni di competenza locale necessari al funzionamento e mantenimento degli Uffici giudiziari cittadini e delle case circondariali.
MISSIONE 03	Ordine pubblico e sicurezza	Amministrazione e funzionamento delle attività collegate all'ordine pubblico e alla sicurezza a livello locale, alla polizia locale, commerciale e amministrativa. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche. Sono comprese anche le attività in forma di collaborazione con altre forze di polizia presenti sul territorio.
MISSIONE 04	Istruzione e diritto allo studio	Amministrazione, funzionamento ed erogazione di istruzione di qualunque ordine e grado per l'obbligo formativo e dei servizi connessi, ivi inclusi gli interventi per l'edilizia scolastica e l'edilizia residenziale per il diritto allo studio. Sono incluse attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle politiche per l'istruzione.
MISSIONE 05	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	Amministrazione e funzionamento delle attività di tutela e sostegno, di ristrutturazione e manutenzione dei beni di interesse storico, artistico e culturale e del patrimonio archeologico e architettonico. Amministrazione, funzionamento ed erogazione di servizi culturali e di sostegno alle strutture e alle attività culturali non finalizzate al turismo. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 06	Politiche giovanili, sport e tempo libero	Amministrazione e funzionamento di attività sportive, ricreative e per i giovani, incluse la fornitura di servizi sportivi e ricreativi, le misure di sostegno alle strutture per la pratica dello sport o per eventi sportivi e ricreativi e le misure di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.

MISSIONE 07	Turismo	Amministrazione e funzionamento delle attività e dei servizi relativi al turismo e per la promozione e lo sviluppo del turismo sul territorio, ivi incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 08	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività relativi alla pianificazione e alla gestione del territorio e per la casa, ivi incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 09	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	Amministrazione e funzionamento delle attività e dei servizi connessi alla tutela dell'ambiente, del territorio, delle risorse naturali e delle biodiversità, di difesa del suolo e dall'inquinamento del suolo, dell'acqua e dell'aria. Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi inerenti l'igiene ambientale, lo smaltimento dei rifiuti e la gestione del servizio idrico. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 10	Trasporti e diritto alla mobilità	Amministrazione, funzionamento e regolamentazione delle attività inerenti la pianificazione, la gestione e l'erogazione di servizi relativi alla mobilità sul territorio. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 11	Soccorso civile	Amministrazione e funzionamento delle attività relative agli interventi di protezione civile sul territorio, per la previsione, la prevenzione, il soccorso e il superamento delle emergenze e per fronteggiare le calamità naturali. Programmazione, coordinamento e monitoraggio degli interventi di soccorso civile sul territorio, ivi comprese anche le attività in forma di collaborazione con altre amministrazioni competenti in materia.
MISSIONE 12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività in materia di protezione sociale a favore e a tutela dei diritti della famiglia, dei minori, degli anziani, dei disabili, dei soggetti a rischio di esclusione sociale, ivi incluse le misure di sostegno e sviluppo alla cooperazione e al terzo settore che operano in tale ambito. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 13	Tutela della salute	Amministrazione, funzionamento e fornitura dei servizi e delle attività per la prevenzione, la tutela e la cura della salute. Comprende l'edilizia sanitaria. Programmazione, coordinamento e monitoraggio delle politiche a tutela della salute sul territorio.
MISSIONE 14	Sviluppo economico e competitività	Amministrazione e funzionamento delle attività per la promozione dello sviluppo e della competitività del sistema economico locale, ivi inclusi i servizi e gli interventi per lo sviluppo sul territorio delle attività produttive, del commercio, dell'artigianato, dell'industria e dei servizi di pubblica utilità. Attività di promozione e valorizzazione dei servizi per l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo tecnologico del territorio. Sono incluse le attività di supporto alla programmazione al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche.
MISSIONE 15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	Amministrazione e funzionamento delle attività di supporto: alle politiche attive di sostegno e promozione dell'occupazione e dell'inserimento nel mercato del lavoro; alle politiche passive del lavoro a tutela dal rischio di disoccupazione; alla promozione, sostegno e programmazione della rete dei servizi per il lavoro e per la formazione e l'orientamento professionale. Sono incluse attività di supporto alla programmazione, al coordinamento e al monitoraggio delle relative politiche, anche per la realizzazione di programmi comunitari.

MISSIONE 16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	Amministrazione, funzionamento ed erogazione di servizi inerenti lo sviluppo sul territorio delle aree rurali, dei settori agricolo e agroindustriale, alimentare, forestale, zootecnico, della caccia, della pesca e dell'acquacoltura. Programmazione, coordinamento e monitoraggio delle relative politiche sul territorio anche in raccordo con la programmazione comunitaria e statale.
-------------	---	--

Fonte: sito di ARCONET (Armonizzazione contabile enti territoriali)

In relazione alla necessità dello Stato di controllo e verifica della virtuosità delle proprie amministrazioni pubbliche. Questo decreto legislativo introduce un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali in modo da renderli confrontabili e oggettivi. La confrontabilità dei bilanci tra Regioni e enti locali sia nella struttura che nei contenuti è importante in modo da poter rendere più semplice l'applicabilità di strumenti di *benchmarking* e la possibilità di svolgere analisi storiche.

Viene inoltre adottato da ogni ente regionale un bilancio consolidato con i bilanci delle proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune. Questo è uno dei primi cambiamenti radicali introdotti dal decreto.

Per valorizzare maggiormente la funzione informativa del bilancio pubblico verso i suoi *stakeholder*, il decreto affianca, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria un sistema e schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione.

La struttura del Decreto Legislativo è così composta:

- Il titolo I concerne i principi contabili generali, applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali
- Il titolo II reca le norme per la parte relativa all'armonizzazione dei sistemi contabili del settore sanitario
- Il titolo III concerne le disposizioni finali e transitorie

Il decreto legislativo definisce le regole contabili uniformi di armonizzazione sotto forma di principi contabili, con riferimento ai quali gli ordinamenti contabili delle amministrazioni pubbliche dovranno essere adeguati:

- Principi contabili generali, intesi come enunciati molto sintetici che lasciano agli operatori il compito di individuarne le modalità di applicazione

- Principi applicati, intesi come norme tecniche di dettaglio, di specificazione ed interpretazione delle norme contabili e dei principi generali, che svolgono una funzione di completamento del sistema generale e favoriscono comportamenti uniformi e corretti.

#### ***2.4.1 Contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale***

Nei principi contabili generali viene esplicitato che il principale criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive è il principio della competenza finanziaria di cassa. L'adozione di questo criterio implica che le obbligazioni attive e passive siano registrate nelle scritture contabili nel momento in cui l'obbligazione, sorge ma con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza ovvero diventano esigibili. Con l'attuazione di questo nuovo principio contabile sia il bilancio annuale, sia il bilancio pluriennale diventano autorizzatori. La vera novità è data dalla diversa funzione che acquista il bilancio pluriennale che prima era solo tendenziale. Quest'ultimo, dato il suo nuovo carattere autorizzatorio, deve rappresentare con chiarezza non solo gli effetti contabili delle scelte assunte, ma anche la loro motivazione e coerenza con il programma politico dell'amministrazione, con il quadro economico-finanziario e con i vincoli di finanza pubblica.

I vantaggi dell'applicazione del principio rinforzato della competenza finanziaria sono molteplici tra cui conoscere facilmente i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche, evitare l'accertamento di entrate future e di impegni inesistenti, rafforzare la programmazione di bilancio e favorire la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni. Inoltre la coincidenza tra la scadenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata (attiva o passiva) e l'esercizio finanziario in cui accertamento e impegno sono rilevati contabilmente, dovrebbe garantire:

- una corretta ed efficace ripartizione dell'impegno tra gli anni di riferimento;
- consentire un'auspicabile ed incisiva riduzione dell'entità sui residui;
- collocarsi nell'ottica di avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale.

Si può quindi affermare che la competenza finanziaria, grazie alle sue caratteristiche peculiari, risponde in maniera esaustiva alle esigenze, descritte nel capitolo 1, di controllo e di monitoraggio della situazione economica delle amministrazioni pubbliche

da parte dello Stato. Come già citato precedentemente al principio di competenza finanziaria viene affiancata, a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale. Onde evitare il doppio lavoro per le amministrazioni pubbliche, il bilancio secondo contabilità economico-patrimoniale potrà essere semplicemente derivato dalla contabilità finanziaria secondo una banale riclassificazione, ma la modalità di applicazione di questa contabilità viene deciso dal singolo ente. Questo è esplicitato dal decreto legislativo proprio perché cita: «verrà affiancato, a meri fini conoscitivi, il bilancio secondo competenza economico-patrimoniale». Le ragioni di questa scelta sono molteplici. La contabilità economico-patrimoniale ha lo scopo di rappresentare l'equilibrio economico tra le risorse acquisite e quelle utilizzate, misurando i costi effettivi; misurare annualmente quanto la gestione contabile incide sull'ammontare del patrimonio e il risultato della gestione attraverso l'utile o la perdita contrapponendo i ricavi ai costi, costruendo il conto del patrimonio e rilevando anche le variazioni patrimoniali (risultato di gestione). L'integrazione della contabilità finanziaria ed economica è realizzata anche attraverso l'adozione del piano dei conti integrato costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico patrimoniali, ma soprattutto permette di elaborare il bilancio consolidato di ciascun ente con i propri enti, aziende e società controllate o partecipate poiché anch'essi utilizzano questo principio contabile. La differenza sostanziale che intercorre tra il principio della competenza finanziaria e quello della competenza economica è che nella seconda l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari.

#### ***2.4.2 Ciclo di programmazione regionale***

Con il decreto legislativo vengono introdotti anche nella contabilità regionale e degli enti ulteriori strumenti di programmazione con le corrispettive tempistiche:

- a) Entro il 30 giugno di ciascun anno la Giunta regionale presenta al Consiglio il Documento di economia e finanza regionale (DEFR) che acquista lo stesso significato e contiene le stesse informazioni di quello statale. Questo documento ha la finalità, quindi, di definire le finalità triennali dei programmi all'interno

delle singole missioni, i preventivi di spesa e le relative modalità di finanziamento, costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico e la relazione al rendiconto di gestione. Il DEFR è elaborato secondo linee guida per la ripartizione degli obiettivi di finanza pubblica inseriti nel DEF Statale e tenendo conto degli obiettivi del Patto di stabilità interno. Ogni Regione stabilisce i contenuti del DEFR, che dovrà però contenere almeno le politiche da adottare, gli obiettivi di manovra di bilancio annuale e pluriennale, il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili esplicitando gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento, gli indirizzi agli enti strumentali.

- b) La Nota di aggiornamento del DEFR, da presentare al Consiglio entro 30 giorni dalla presentazione della Nota di Aggiornamento del DEF nazionale e comunque non oltre la data di presentazione sul disegno di legge di bilancio.

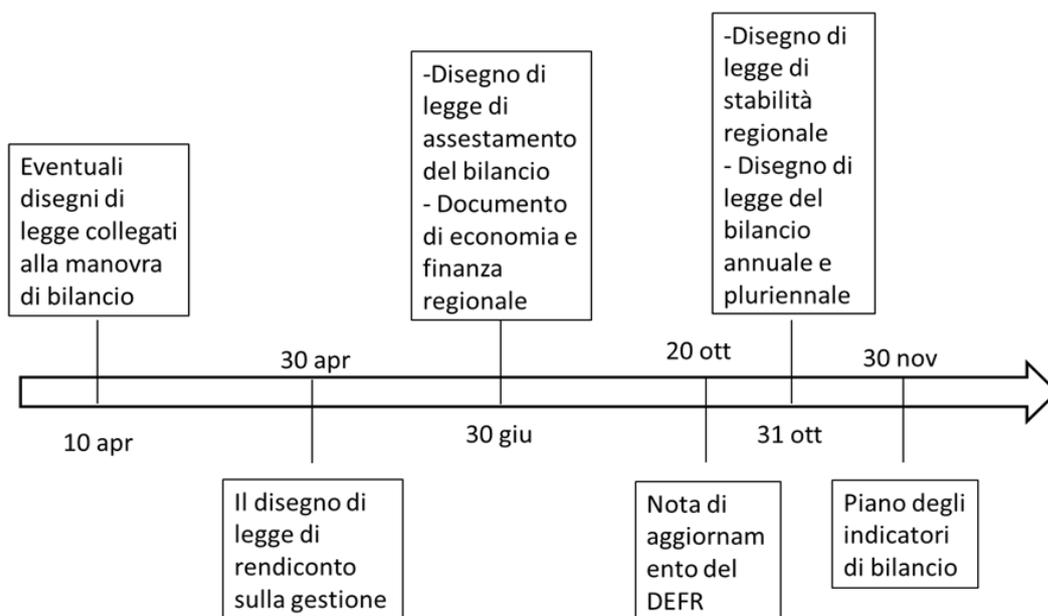
Mentre gli strumenti di natura finanziaria della Regione introdotti sono i seguenti:

- c) Il disegno di legge di stabilità regionale, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dalla presentazione del disegno di legge di stabilità dello Stato, che contiene esclusivamente norme tese a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale. Gli obiettivi di questo documento sono molteplici. Il primo è provvedere alle variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, al rifinanziamento, per un periodo massimo considerato dal bilancio pluriennale, delle leggi di spesa regionali, alla riduzione di autorizzazioni legislative di spesa e alla determinazione delle quote destinate a gravare su ciascuno degli anni considerati. Un ulteriore obiettivo è quello di definire norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere organizzatorio o ordinale e, inoltre, definire le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno. La legge di stabilità trae il riferimento necessario, per la dimostrazione della copertura finanziaria delle autorizzazioni annuali e pluriennali di spesa da essa disposte, dalle previsioni del bilancio annuale e pluriennale a legislazione vigente.

- d) Il disegno di legge di bilancio annuale e pluriennale, da presentare al Consiglio entro il 31 ottobre di ogni anno e comunque non oltre 30 giorni dall'approvazione del disegno di legge di stabilità dello Stato.
- e) Il piano degli indicatori di bilancio approvato dalla giunta entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e dall'approvazione del rendiconto e comunicato al Consiglio.
- f) Il disegno di legge di assestamento del bilancio, presentato al Consiglio entro il 30 giugno di ogni anno.
- g) Eventuali disegni di legge di variazione di bilancio.
- h) Eventuali disegni di legge collegati alla manovra di bilancio, da presentare al Consiglio entro il mese di gennaio di ogni anno.
- i) Specifici strumenti di programmazione regionale formulati in attuazione di programma statali, comunitari e regionali.
- j) Il disegno di legge di rendiconto sulla gestione, che conclude il sistema di bilancio della Regione, da approvarsi entro il 30 aprile dell'anno successivo all'esercizio di riferimento.

Dalle modifiche che questo decreto legislativo comporta per i sistemi contabili degli enti regionali si può notare come le esigenze di cambiamento a cui si tenta di rispondere sono le medesime analizzate precedentemente. Si può affermare che tutti i cambiamenti apportati siano in linea con l'esigenza dello Stato di poter disporre di dati di bilancio uniformi ed omogenei, facilmente interpretabili e non equivocabili. Inoltre si sottolinea l'importanza della funzione informativa che il bilancio ha per gli *stakeholder* esterni, quindi si cerca di semplificare l'interpretazione, ma soprattutto, grazie al sistema di competenza finanziaria, si vuole ancora una volta tenere monitorato il possibile debito pubblico creato dalle amministrazioni pubbliche locali.

**Figura 8 Ciclo della programmazione finanziaria del bilancio regionale**



Fonte: Elaborazione dell'autore

## 2.5 Il DPCM 28 Dicembre 2011

L'articolo 36 del D. Lgs. 118/2011 prevede, a decorrere dall'anno 2012, una fase di sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, volta a verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, ad individuare eventuali criticità del nuovo sistema contabile degli enti territoriali, ad analizzare gli effetti dell'introduzione del nuovo principio di competenza finanziaria e a consentire le modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia.

La sperimentazione prevede un innovativo procedimento “*bottom up*” di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso:

- La definizione di una disciplina provvisoria, oggetto di sperimentazione, attraverso DPCM.
- La sperimentazione biennale della nuova disciplina, anche in deroga alle vigenti discipline contabili.
- L'emanazione di un decreto correttivo e integrativo del D. Lgs. 118/2011 riguardante la disciplina contabile definitiva. Gli emendamenti correttivi proposti mirano soprattutto a ricordare che la Regione è un ente di governo con

potestà legislativa la cui attività può essere più assimilata a quella svolta dallo Stato rispetto a quella propria degli enti locali, per cui il sistema contabile delle regioni e il relativo schema di bilancio deve essere definito secondo un'impostazione più vicina a quella del bilancio statale.

Gli enti che partecipano alla sperimentazione, individuati tramite apposito decreto in considerazione della collocazione geografica e della dimensione demografica tra quelli che hanno presentato la propria candidatura, con i relativi enti strumentali, sono:

- 5 Regioni (Basilicata, Campania, Lazio, Lombardia e Sicilia)
- 12 Provincie
- 68 Comuni

Le caratteristiche della sperimentazione (riassunte in Figura 9) sono: (i) l'"esclusività" nel senso che è prevista una gestione in parallelo – presenza di documenti redatti secondo i vecchi sistemi contabili – solo per gli schemi di bilancio; (ii) la "flessibilità" ovvero è garantita la possibilità di rinviare di un anno l'adozione del piano dei conti integrato, della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato.

**Figura 9 Prospetto delle caratteristiche della sperimentazione**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Viene introdotta la redazione del bilancio consolidato con gli enti strumentali regionali poiché a causa del trasferimento da parte delle Regioni, attraverso contratti o convenzioni, e dello svolgimento di funzioni, servizi e attività strumentali di propria competenza ad altri enti strumentali, i bilanci dei singoli soggetti fornivano informazioni incomplete ovvero non rappresentative delle attività e delle funzioni

complessivamente svolte e, a parità di servizi resi alla collettività, presentavano situazioni del tutto differenti. La redazione del bilancio consolidato permetterà invece di conoscere, con dati uniformi, la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica complessiva di una pluralità di enti tra loro collegati. Il perimetro di consolidamento è individuato facendo riferimento alla definizione di controllo di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non sia presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, di capitale delle controllate. Il gruppo di un’amministrazione pubblica è costituito dai suoi organismi strumentali – privi di personalità giuridica propria – enti strumentali, società controllate e società partecipate, società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della capo gruppo, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

Il bilancio consolidato con gli enti è stato introdotto secondo disposizioni della Commissione Europea che ha inteso salvaguardare la qualità dei dati in modo da assicurare l’uniformità a ogni livello della filiera di produzione delle statistiche di finanza pubblica.

Si possono elencare gli adempimenti della sperimentazione in 7 punti:

1. Adeguare il proprio sistema informativo-contabile alle disposizioni del D. Lgs e del DPCM.
2. Adeguare il sistema contabile delle Istituzioni a quelle dell’Ente.
3. Coinvolgere nella sperimentazione due propri enti strumentali.
4. Comunicare allo Stato le eventuali criticità e difficoltà incontrate nel dare attuazione alle disposizioni concernenti la sperimentazione.
5. Organizzare la gestione “parallela” dei nuovi schemi di bilancio, accanto a quelli vigenti (hanno valore autorizzatorio nel 2012 i vecchi schemi, nel 2013 i nuovi schemi).
6. Inviare, entro 10 gg dall’approvazione, il bilancio di previsione finanziario decisionale e gestionale, annuale e pluriennale, il Piano degli indicatori e risultati attesi, il consuntivo (finanziario, economico e patrimoniale), il piano degli indicatori, il bilancio consolidato.

7. Riaccertare i residui attivi e passivi nel corso del 2012 al fine di eliminare i residui attivi e passivi cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 31 dicembre 2012.

Sulla base degli esiti della sperimentazione, verranno emanati i successivi decreti legislativi correttivi per la definizione:

- dei principi contabili applicati;
- del livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato comune;
- della codifica della transazione elementare;
- degli schemi di bilancio e dei criteri di individuazione dei Programmi sottostanti le Missioni;
- delle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultati semplici.

Un obiettivo particolarmente significativo della sperimentazione è verificare la tenuta della contabilità finanziaria sulla base della nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono contabilizzate con l'imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza.

Per gli esercizi 2012 e 2013 gli enti in sperimentazione adottano, accanto agli schemi di bilancio previsti dalle norme vigenti, i seguenti schemi di bilancio:

- bilancio di previsione annuale e pluriennale composto dal preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza; per le Regioni viene data la possibilità di redigere un unico documento con indicazioni per il primo anno delle previsioni di cassa;
- prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie (di cui si può vedere un esempio nella Figura 10);

**Figura 10 Esempio di prospetto delle entrate di bilancio per titoli, tipologie e categorie**

<b>TITOLO TIPOLOGIA CATEGORIA</b>	<b>DENOMINAZIONE</b>
	<b>ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA E CONTRIBUTIVA (Categoria)</b>
<b>1010100</b>	<b>Tipologia 101: Tributi diretti</b>
1010126	Addizionale regionale IRPEF non sanità
1010127	Altre addizionali regionali di tributi diretti
1010109	Altre imposte sostitutive
1010118	Imposta sul patrimonio
1010199	Altre imposte dirette
<b>1010200</b>	<b>Tipologia 102: Tributi indiretti</b>
<b>1010300</b>	<b>Tipologia 103: Tributi destinati al finanziamento della sanità</b>
<b>1010400</b>	<b>Tipologia 104: Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali</b>
<b>1010500</b>	<b>Tipologia 105: Compartecipazioni di tributi</b>
<b>1030100</b>	<b>Tipologia 301: Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali</b>
<b>1000000</b>	<b>TOTALE TITOLO 1</b>

Fonte: ARCONET

- prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e macro-aggregati;

**Figura 11 Esempio di prospetto delle spese di bilancio**

<b>MISSIONI E PROGRAMMI \ MACROAGGREGATI</b>	
<b>01</b>	<b>MISSIONE 1 - Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo</b>
01	Organi istituzionali
02	Segreteria generale e organizzazione
03	Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e controllo di gestione
04	Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali
05	Gestione dei beni demaniali e patrimoniali
06	Ufficio tecnico
07	Anagrafe, stato civile e servizio elettorale
08	Servizio statistico e sistemi informativi
09	Servizio di assistenza tecnico-amministrativa agli enti locali
10	Risorse umane
11	Altri servizi generali

	<b>TOTALE MISSIONE 1 - Servizi istituzionali e generali, di gestione e di controllo</b>
<b>02</b>	<b>MISSIONE 2 - Giustizia</b>
<b>03</b>	<b>MISSIONE 3 - Ordine pubblico e sicurezza</b>
<b>04</b>	<b>MISSIONE 4 - Istruzione e diritto allo studio</b>
<b>05</b>	<b>MISSIONE 5 - Tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali</b>
<b>06</b>	<b>MISSIONE 6 - Politiche giovanili, sport e tempo libero</b>
<b>07</b>	<b>MISSIONE 7 - Turismo</b>
<b>08</b>	<b>MISSIONE 8 - Assetto del territorio ed edilizia abitativa</b>
<b>09</b>	<b>MISSIONE 9 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente</b>
<b>10</b>	<b>MISSIONE 10 - Trasporti e diritto alla mobilità</b>
<b>11</b>	<b>MISSIONE 11 - Soccorso civile</b>
<b>12</b>	<b>MISSIONE 12 - Diritti sociali, politiche sociali e famiglia</b>
<b>13</b>	<b>MISSIONE 13 - Tutela della salute</b>
<b>14</b>	<b>MISSIONE 14 - Sviluppo economico e competitività</b>
<b>15</b>	<b>MISSIONE 15 - Politiche per il lavoro e la formazione professionale</b>
<b>16</b>	<b>MISSIONE 16 - Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca</b>
<b>17</b>	<b>MISSIONE 17 - Energia e diversificazione delle fonti energetiche</b>
<b>18</b>	<b>MISSIONE 18 - Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali</b>
<b>19</b>	<b>MISSIONE 19 - Relazioni internazionali</b>
<b>20</b>	<b>MISSIONE 20 - Fondi e accantonamenti</b>
	<b>TOTALE MISSIONE 20 - Fondi e accantonamenti</b>

Fonte: ARCONET

- prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;

**Figura 12 Esempio prospetto del presunto parametro di amministrazione**

	Fondo cassa iniziale
+	Residui attivi iniziali
-	Residui passivi iniziali
=	<b>Avanzo/Disavanzo di amministrazione iniziale</b>
+	Entrate già accertate nell'esercizio N-1
-	Uscite già impegnate nell'esercizio N-1
+/-	Variazioni dei residui attivi già verificatesi nell'esercizio N-1
-/+	Variazioni dei residui passivi già verificatesi nell'esercizio N-1
=	<b>Avanzo/Disavanzo di amministrazione alla data di redazione del bilancio</b>

+	Entrate presunte per il restante periodo
-	Uscite presunte per il restante periodo
+/-	Variazioni dei residui attivi, presunte per il restante periodo
-/+	Variazioni dei residui passivi, presunte per il restante periodo
-	Fondo pluriennale vincolato
=	<b>Avanzo/Disavanzo di amministrazione presunto al 31/12 N-1 da applicare al bilancio dell'anno N</b>
L'utilizzazione dell'avanzo di amministrazione per l'esercizio N risulta così prevista:	
<b>Parte vincolata</b>	
	Totale parte vincolata
<b>Parte disponibile</b> parte di cui non si prevede l'utilizzazione nell'esercizio N	
	Totale parte disponibile
<b>Totale risultato di amministrazione presunto</b>	

Fonte: ARCONET

- elenco dei programmi per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
- elenco delle previsioni annuali di competenza e di cassa secondo la struttura del piano dei conti;

**Figura 13 Previsioni annuali di competenza e di cassa**

CODIFICA DEL PIANO DEI CONTI	DENOMINAZIONE VOCE del PIANO DEI CONTI	PREVISIONI dell'anno cui si riferisce il bilancio	
		COMPETENZA	CASSA
	<b>ENTRATE</b>		
<b>E.1.00.00.00.000</b>	<b>ENTRATE CORRENTI DI NATURA TRIBUTARIA E CONTRIBUTIVA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E.1.01.00.00.000</b>	<b>Tributi</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E.1.01.01.00.000</b>	<b>Tributi diretti</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>E.1.01.01.03.000</b>	Cedolare secca	0,00	0,00
<b>E.1.01.01.14.000</b>	Imposta municipale propria	0,00	0,00
<b>E.1.01.01.15.000</b>	Imposta comunale sugli immobili	0,00	0,00
	<b>SPESE</b>		
<b>U.1.00.00.00.000</b>	<b>SPESE CORRENTI</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>U.1.01.00.00.000</b>	<b>Redditi da lavoro dipendente</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>U.1.01.01.00.000</b>	<b>Retribuzioni lorde</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>U.1.01.01.01.000</b>	Retribuzioni in denaro	0,00	0,00
<b>U.1.01.01.02.000</b>	Altre spese per il personale	0,00	0,00

Fonte: ARCONET

- prospetti sugli equilibri di bilancio.

**Figura 14 Prospetto sugli equilibri di bilancio**

<b>EQUILIBRI DI BILANCIO</b>	
Avanzo di amministrazione vincolato per il finanziamento di spese correnti	(+)
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti	(+)
Entrate titoli 1-2-3	(+)
Spese correnti	(-)
- di cui fondo pluriennale vincolato	
Rimborso prestiti	(-)
<b>A) Equilibrio corrente</b>	
Avanzo di amministrazione vincolato per il finanziamento di spese d'investimento	(+)
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale	(+)
Entrate in conto capitale	(+)
Entrate da riduzioni di attività finanziarie	(+)
<b>B) Risorse disponibili per la copertura degli investimenti</b>	
Spese in conto capitale	(-)
- di cui fondo pluriennale vincolato	
Spese per incremento di attività finanziarie	(-)
Disavanzo pregresso (presunto)	(-)
<b>C) Totale debito a pareggio</b>	

Fonte: ARCONET

### **2.5.1 Il piano dei conti integrato**

In aggiunta, con la sperimentazione, viene introdotto il Piano dei Conti Integrato che è previsto solo per le amministrazioni in contabilità finanziaria. La costruzione di questo Piano è finalizzata alla realizzazione di uno strumento che, riconducendo a uno schema classificatorio comune le operazioni realizzate da tutti gli enti che lo applicano, permetta di superare la frammentazione e le difficoltà che tuttora si riscontrano in Italia, in sede di comparazione dei dati di finanza pubblica. Il piano dei conti è costituito dall'elenco delle unità elementari del bilancio gestionale finanziario (impegni, accertamenti, incassi e pagamenti) e dei conti economici e patrimoniali. E' definito in modo da consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali. Quest'ultimo è unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche, ma utilizzabile con i necessari

adattamenti in considerazione delle caratteristiche peculiari dei singoli comparti. Gli enti in sperimentazione adottano la codifica SIOPE vigente per gli enti del proprio comparto.

Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli, è costituito dal IV livello.

I quattro livelli delle entrate sono così suddivisi:

- I livello: TITOLI. Le voci di bilancio vengono definite secondo la fonte di provenienza (es: entrate tributarie, ecc.)
- II livello: TIPOLOGIE. Le voci di bilancio vengono definite in base alla natura: corrente o in conto capitale
- III livello: CATEGORIE. Le voci di bilancio vengono definite in base all'oggetto
- IV livello: CAPITOLI. I capitoli rappresentano l'unità elementare.

**Figura 15 Esempio della classificazione del piano dei conti lato entrate**

Livelli	Voce	Codice finale
<b>I</b>	<b>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>	<b>E.1.00.00.00.000</b>
<b>II</b>	<b>Tributi</b>	<b>E.1.01.00.00.000</b>
<b>III</b>	<b>Tributi indiretti</b>	<b>E.1.01.02.00.000</b>
V	Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente	E.1.01.02.39.001
V	Tributo per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente riscosso a mezzo ruoli	E.1.01.02.39.002
<b>IV</b>	<b>Tasse automobilistiche</b>	<b>E.1.01.02.41.000</b>
V	Tasse automobilistiche riscosse in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.02.41.001
V	Tasse automobilistiche riscosse a mezzo ruoli	E.1.01.02.41.002

Fonte: ARCONET

I quattro livelli delle uscite sono così suddivisi:

- I livello: MISSIONI. Sono le funzioni principali che definiscono gli obiettivi strategici
- II livello: PROGRAMMI. Sono aggregati omogenei di attività

- III livello: MACROAGGREGATI. Sono l'articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa
- IV livello: CAPITOLI. Costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione.

Figura 16 Esempio della classificazione del piano dei conti lato uscite

Livell	Voce	Codice finale
I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000
II	Redditi da lavoro dipendente	U.1.01.00.00.000
III	Retribuzioni lorde	U.1.01.01.00.000
IV	Retribuzioni in denaro	U.1.01.01.01.000
V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001
V	Stipendi al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002

Fonte: ARCONET

## 2.6 I cambiamenti del processo di armonizzazione alla luce del New Public Governance

L'obiettivo di questo paragrafo è dimostrare come il processo di armonizzazione, a seguito della descrizione nel dettaglio delle norme, segue i principi e le linee guida definiti dal NPG.

E' compito dello Stato, secondo l'approccio teorico del NPG, svolgere due ordini di funzioni manageriali per garantire alla collettività il perseguimento dei risultati: di *political management* e di *operational management*.

È evidente come il processo di armonizzazione cerchi di perseguire la prima funzione di *political management*: la stimolazione di comportamenti virtuosi. Si è visto, infatti, che la legge 31 dicembre 2009, n. 196, ed i successivi decreti legislativi, introducono un set di indicatori di valutazione delle *performance* delle amministrazioni pubbliche. Questa è un'innovazione tipica del NPM, tuttavia può essere ricollegata alla volontà, da parte

dello Stato, di responsabilizzare la *governance* pubblica in modo da garantire il raggiungimento degli obiettivi predefiniti, elemento fondante del NPG.

Questa intenzione dello Stato deve necessariamente essere preceduta dall'uniformità dei dati contabili raggiunta alla conclusione del processo di armonizzazione, e della conseguente possibilità di confrontare i risultati perseguiti dalle diverse amministrazioni pubbliche. Anche Fiorentino (2010, p. 670), parlando della legge 196/2009, afferma che «una tale impostazione del bilancio potrà consentire una valutazione comparativa di programmi di spesa simili effettuata da più regioni e quindi un giudizio sulla qualità e l'economicità dell'azione amministrativa da parte non solo degli organismi tecnici a ciò proposti ma anche dei cittadini».

La seconda funzione che deve perseguire lo Stato, secondo le linee guida del NPG, è quella di creare le condizioni di contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi verso il perseguimento delle finalità istituzionali. In Italia già da tempo si avvertiva questa esigenza, come afferma D'Alessio (2012, p. 26): « Il bisogno di coordinamento dei conti nelle diverse amministrazioni pubbliche del Paese è un'esigenza da molto tempo in evidenza, che richiede un processo adeguato nelle forme e nei contenuti ed idoneo a sviluppare un nuovo sistema di informazioni amministrative di natura finanziaria, economica e patrimoniale».

L'armonizzazione, con l'unificazione di tutti i sistemi contabili e la conseguente possibilità di interpretazione dei dati, è una delle soluzioni scelte per creare un contesto italiano in cui il legislatore abbia la possibilità di coordinare «il rispetto di una serie di obiettivi economici e finanziari di carattere istituzionale poiché sempre più i diversi soggetti istituzionali prendono decisioni con spiccato senso di autonomia e crescente discrezionalità su tutto il territorio nazionale» (D'Alessio, 2012, p. 30).

Inoltre, con l'approvazione della legge 196/2009, il Governo cerca di interpretare il ruolo di "Stato strumentale", il cui compito è quello di focalizzarsi sulla guida del *network* e influenzare i comportamenti dei diversi attori partecipanti, definendo gli obiettivi istituzionali da raggiungere.

Con l'istituzione del Documento di Economia e Finanza, in cui si delinea la politica economica pluriennale, cioè le regole e i criteri dell'andamento economico e finanziario dello Stato, i risultati da raggiungere e i tempi di realizzazione dei risultati finali, il

legislatore comunica al sistema delle autonomie locali gli obiettivi programmatici ed economici da perseguire durante l'anno.

Inoltre, grazie all'armonizzazione, lo Stato cerca di interpretare anche il ruolo "istituzionale", ovvero di gestore della rete di soggetti pubblici che producono servizi al cittadino, ruolo impossibile da interpretare prima dell'avvio del processo di armonizzazione. Infatti lo Stato, in precedenza, non era in grado di capire quali fossero i servizi offerti dalle varie amministrazioni pubbliche e con quali costi questi fossero prodotti.

Inoltre, si può affermare che l'introduzione di misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa delle amministrazioni pubbliche locali, favorisca il ruolo dello Stato di gestore della rete in quanto facilita il monitoraggio, il controllo e la verifica degli andamenti tra l'altro potenziati con l'istituzione di strutture e strumenti di controllo specifici. «La collaborazione con le amministrazioni centrali dello Stato serve a garantire gli strumenti per la verifica dei risultati raggiunti, rispetto agli obiettivi indicati, per monitorare l'efficacia delle misure adottate per il loro conseguimento, e di quelle disposte per incrementare l'efficienza» (Perez, 2010, p.682)

L'utilizzo della contabilità finanziaria secondo cassa per redigere il bilancio previsionale autorizzatorio e il piano dei conti integrato sono ulteriori elementi innovativi introdotti dalla normativa che indirizzano il processo verso le linee guida del NPG. La contabilità finanziaria secondo cassa risponde all'esigenza di monitoraggio e controllo poiché permette di conoscere facilmente i debiti effettivi delle amministrazioni pubbliche e il loro reale livello di stato economico. Consente inoltre di non approvare investimenti che comportino fondi non disponibili e di rafforzare la programmazione di bilancio favorendo la modulazione dei debiti secondo gli effettivi fabbisogni.

Il piano dei conti integrato, invece, è «contemporaneamente rispondente sia alle dettagliate esigenze conoscitive dei centri di responsabilità di ogni amministrazione pubblica, sia alle sintetiche esigenze di chi è addetto al monitoraggio dei conti pubblici complessivi» (D'Alessio, 2012, p. 31).

**Tabella 13 Riassunto relazioni tra New Public Management e il processo di armonizzazione**

<b>NEW PUBLIC GOVERNANCE</b>	<b>PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE</b>
Stimolazione di comportamenti virtuosi	Introduzione di un set di indicatori di valutazione delle <i>performance</i> delle amministrazioni pubbliche.
Creare le condizioni del contesto per favorire la guida e il coordinamento dei servizi per il perseguimento delle finalità istituzionali	Unificazione di tutti i sistemi contabili e conseguente possibilità di interpretazione dei dati
Ruolo di Stato “strumentale”: focus sulla guida del <i>network</i>	Istituzione del Documento di Economia Finanza
Ruolo di Stato “istituzionale”: gestore della rete	Uniformità dei bilanci per capire quali siano i servizi offerti dalle amministrazioni pubbliche
Facilitare il monitoraggio, il controllo e la verifica degli andamenti	Istituzione di strutture e di strumenti per controlli specifici e utilizzo della contabilità finanziaria secondo cassa.

Fonte: Elaborazione dell'autore

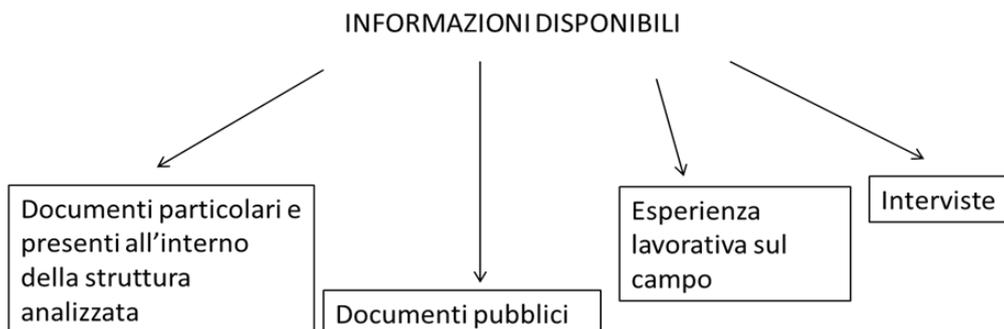
## CAPITOLO 3: L'APPROCCIO METODOLOGICO E LO STAGE

### 3.1 L'approccio metodologico

Questo lavoro si prefigge di studiare quali cambiamenti, non solo contabili, ma anche organizzativi abbia portato l'approvazione di queste nuove leggi nel processo di programmazione e gestione del bilancio. Per analizzare nel dettaglio quali implicazioni hanno portato le innovazioni del processo di armonizzazione nel processo di stesura del bilancio e quali modifiche l'amministrazione pubblica abbia dovuto implementare, si è scelto di utilizzare la metodologia del *case study*, ovvero si è deciso di analizzare un caso reale. Tale approccio permette di trarre delle conclusioni sull'efficacia del cambiamento tramite l'analisi di come un soggetto ha reagito. Si è optato per questa particolare tecnica di ricerca perché permette di svolgere un'indagine che sia in grado di mantenere le caratteristiche olistiche e significative di eventi di vita reale e sia in grado di studiare come e perché un evento è successo (YIN, 1994). Ai fini di questo studio si è ritenuto che il *case study* fosse la tipologia migliore di ricerca poiché si è interessati ad analizzare le implicazioni e gli impatti che le nuove normative hanno sul processo decisionale e di stesura del bilancio delle amministrazioni pubbliche. Inoltre l'utilizzo di questo approccio metodologico ha permesso di ottenere delle informazioni riguardanti uno specifico caso, generalizzabili, poi, a tutti i soggetti interessati. Nello specifico il *case study* ha permesso di accedere a delle informazioni altrimenti difficilmente reperibili. Si è avuto accesso a quattro tipologie di fonti informative utili ai fini dello studio:

- Documenti particolari e presenti all'interno della struttura analizzata, il cui accesso è consentito solamente ai dipendenti
- Documenti pubblici, ma più facilmente reperibili se interni alla struttura
- Esperienza lavorativa sul campo: permette di conoscere e sperimentare l'ambiente che è oggetto di studio
- Interviste a soggetti direttamente interessati dal cambiamento analizzato

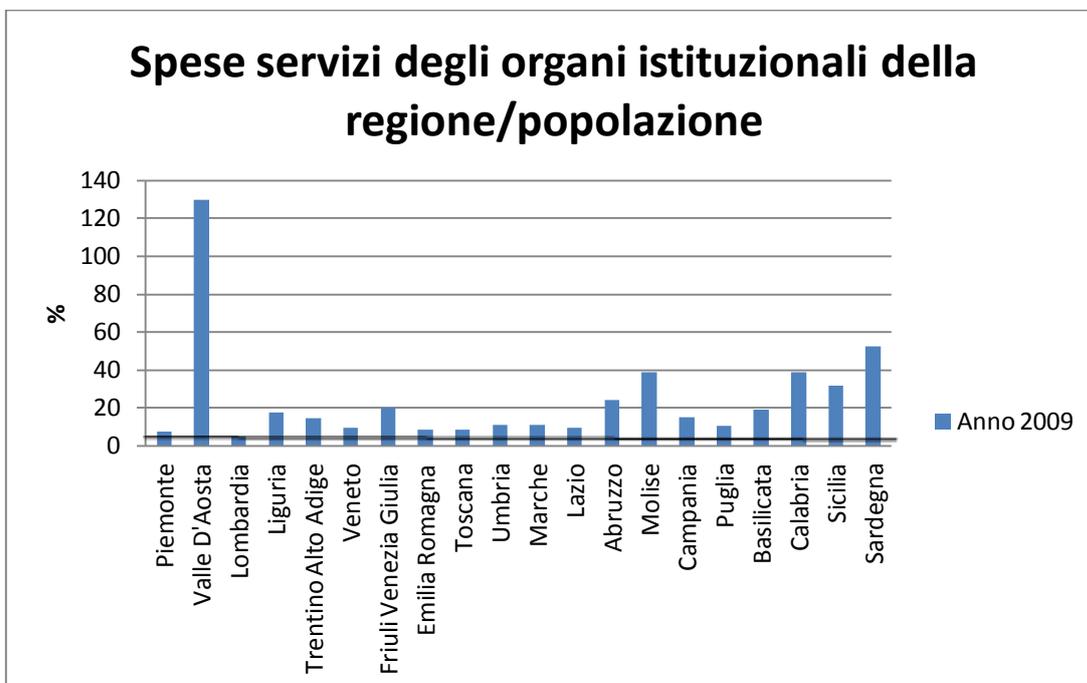
**Figura 17 Rappresentazioni delle informazioni disponibili grazie all'approccio metodologico del case study**



Fonte: Elaborazione dell'autore

In particolare è stato esaminato il caso di Regione Lombardia poiché è una delle cinque Regioni italiane che partecipa alla sperimentazione normata con il DPCM 28 Dicembre 2011. Si può inoltre affermare che è una amministrazione gestita in modo efficiente, quindi risulta interessante vedere come ha reagito al cambiamento. Dalla Figura 18 si nota come l'amministrazione pubblica regionale lombarda sia quella con il rapporto spese degli organi istituzionali della regione fratto il numero totale di cittadini minore in Italia, questo indica la virtuosità della regione in quanto la sua organizzazione interna permette di non utilizzare fondi inutili per il funzionamento della stessa.

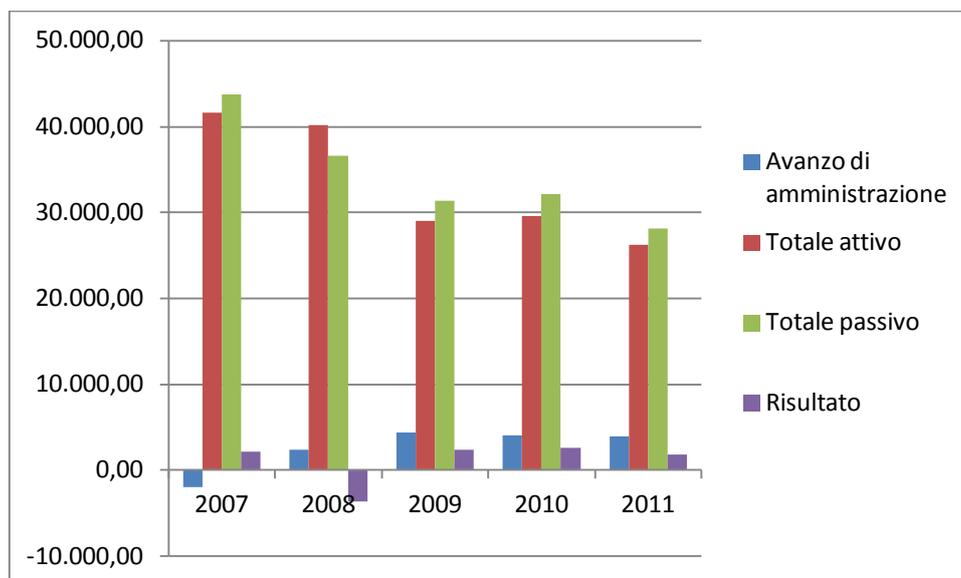
**Figura 18 Spese servizi degli organi istituzionale della regione/numero di abitanti; anno 2009**



Fonte: ISTAT

Inoltre analizzando gli stessi bilanci pubblici regionali controllati dalla Corte dei Conti, si nota che Regione Lombardia dal 2010 alla chiusura del bilancio ha un avanzo di amministrazione (www.regione.lombardia.it):

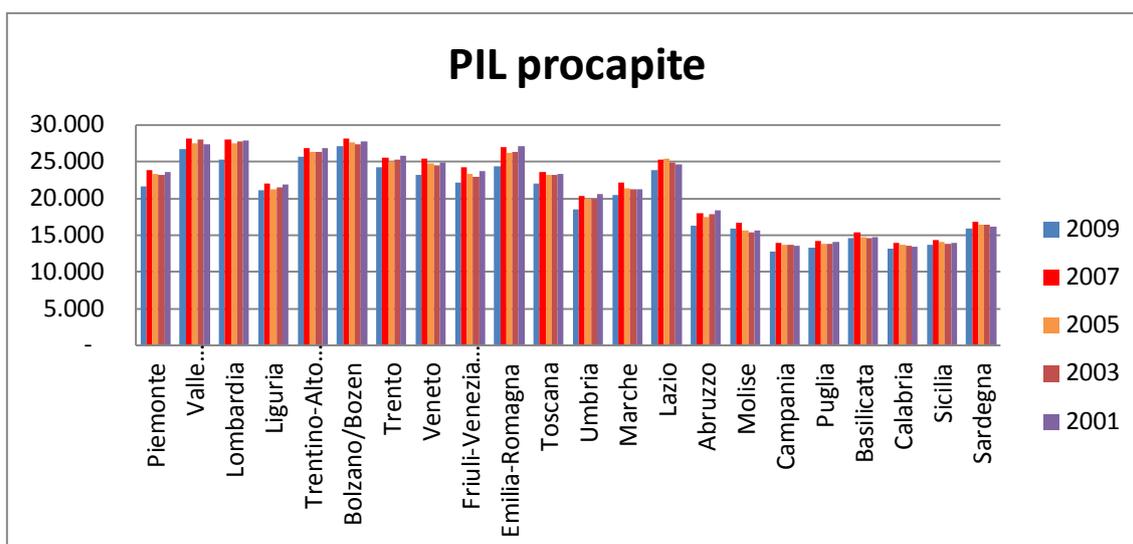
**Figura 19 Andamento conti di bilancio Regione Lombardia**



Fonte: Regione Lombardia

Regione Lombardia conta al suo interno una popolazione di 10.010.865 abitanti su una superficie di 23.860,62 km<sup>2</sup>. Il Prodotto Intero Lordo (PIL) ammonta a 296 miliardi di euro e rappresenta il 20% di quello nazionale, il PIL procapite supera del 29% la media nazionale e del 37% la media europea (EU 25): dalla Figura 20 si evince che la Regione studiata ha uno dei PIL procapite più alto d'Italia. L'ente Regione conta complessivamente circa 3300 dipendenti dislocati nelle sedi di Milano e in quelle distaccate.

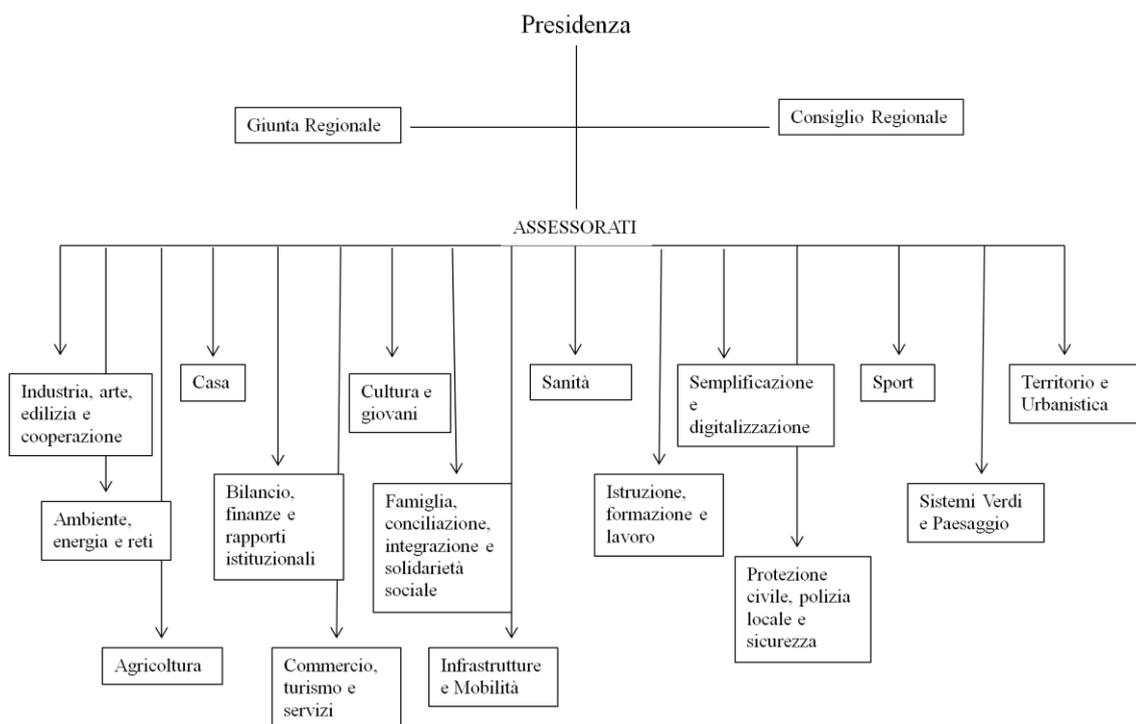
Figura 20 Pil procapite anni 2001- 2009



Fonte: ISTAT

Regione Lombardia è organizzata in sedici Direzioni Generali ognuna corrispondente ad un assessorato (come mostrato in Figura 21), ogni Direzione presidia un ambito di attività, provvedendo a dare attuazioni operativa alle linee politiche espresse dal governo regionale. A loro volta le Direzioni Generali sono suddivise in Unità Operative e Strutture. Ognuna di queste sotto-unità è presieduta da un dirigente in costante confronto con il livello gerarchico apicale per perseguire, nel suo operato, le linee guida espresse dal Presidente e promesse ai cittadini nel momento dell'elezione.

**Figura 21 Organigramma Regione Lombardia**



Fonte: Regione Lombardia

Per svolgere la ricerca si è avuta l'opportunità di svolgere uno stage formativo "in loco" nella struttura di "Progetti interdisciplinari", collocata, nell'organigramma, all'interno della Direzione Centrale "Programmazione Integrata, Presidenza" come si nota dall'organigramma della Figura 22. Questo perché, entrando a far parte del personale, la ricerca potesse essere più concreta e si potesse accedere a documentazioni più operative.

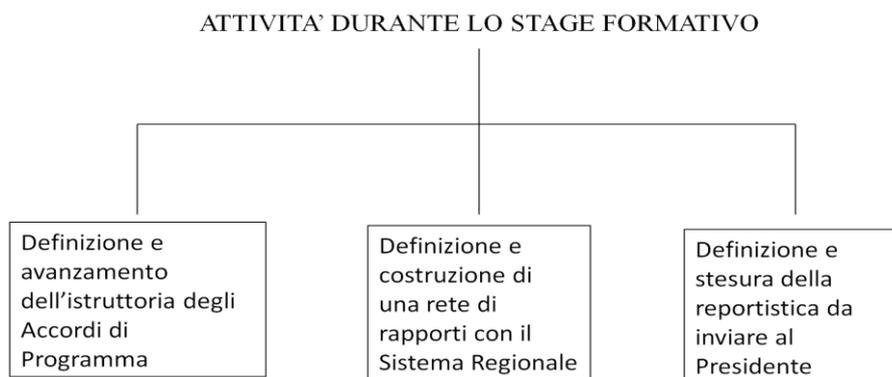
**Figura 22 Organigramma Direzione Centrale Programmazione Integrata**



Fonte: Regione Lombardia

Nel periodo di *stage* si è potuto partecipare al processo di definizione del bilancio previsionale per l'anno 2013 e per il triennio successivo all'interno della struttura di cui si faceva parte. Lo *stage* è durato quattro mesi (giugno – ottobre 2012) durante il quale si è potuto verificare di persona come sia organizzata Regione Lombardia, quale sia il suo organigramma e quale sia il suo processo di stesura del bilancio. Il fatto di essere assegnata proprio ad una struttura facente parte della Presidenza ha permesso anche di osservare e collaborare, seppur in piccola parte, al processo decisionale, ha permesso di capire quale sia l'iter per prendere le decisioni strategiche non di competenza della politica, come vengono condivise con i Direttori di tutta l'amministrazione e di conseguenza come vengono trasmesse a cascata a tutto il personale. In questo periodo si ha avuto la possibilità di interfacciarsi e approfondire molteplici argomenti trasversali riguardanti il funzionamento delle attività svolte da Regione Lombardia (riassunte in Figura 23) quali la definizione e l'avanzamento dell'istruttoria degli Accordi di Programma tra la stessa Regione ed enti locali e/o soggetti privati relativi a investimenti per la costruzione di beni di interesse comune, oppure la definizione e costruzione embrionale di una nuova rete di rapporti con il Sistema Regionale - da poco creato attraverso legge Regionale - e la definizione e stesura della reportistica da inviare al Presidente per aggiornarlo sulla situazione delle attività operative svolte.

**Figura 23 Prospetto delle attività svolte durante lo stage**



Fonte: Elaborazione dell'autore

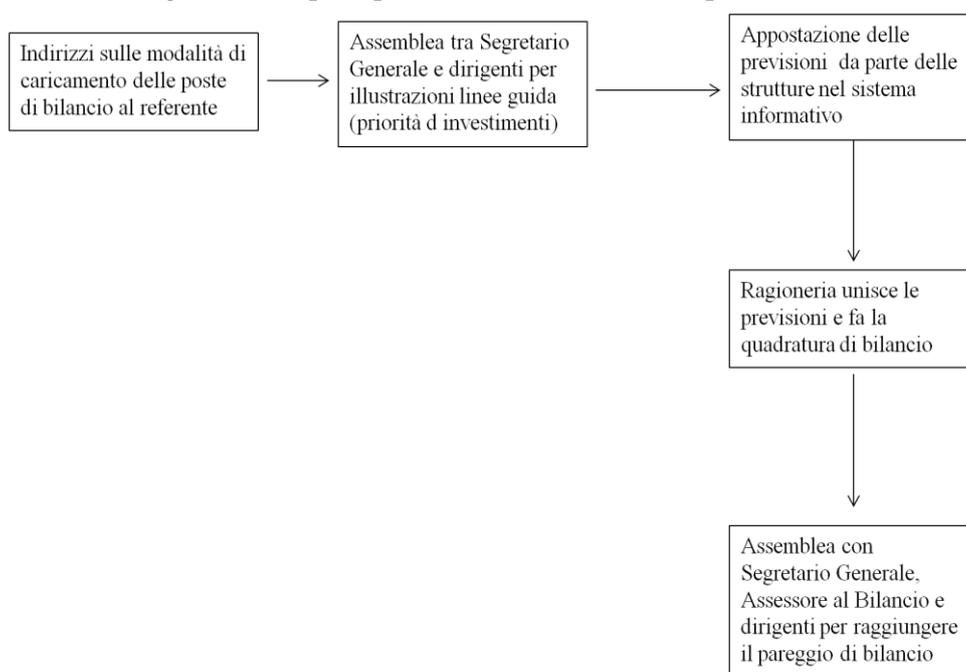
Per il 2013 il bilancio previsionale, come specificato nel capitolo precedente, è ancora redatto secondo la modalità pre-riforma, mentre il bilancio redatto secondo la metodologia delineata nel decreto legislativo è solo di tipo informativo e ancora da delineare in maniera finale. Il processo a cui si ha assistito è, quindi, quello usato già da parecchi anni.

### **3.1.1 *Processo di stesura del bilancio pre-riforma***

Ad agosto il referente di bilancio di ogni direzione generale riceve le circolari nelle quali vengono definiti gli indirizzi sulla modalità di caricamento delle poste di bilancio nel sistema informativo, in modo che la Struttura Ragioneria possa poi unire tutte le richieste e costruire il bilancio previsionale. Successivamente viene convocata un'assemblea presieduta dal Segretario Generale della Regione a cui partecipano tutti i direttori generali e centrali delle direzioni: in questo momento vengono illustrate le linee guida (per esempio quest'anno l'indicazione è stata quella di tagliare tutte le previsioni di spesa del 12% rispetto all'anno precedente data la *spending review*) da seguire per la definizione delle previsioni di spesa per l'anno futuro, ovvero vengono illustrate quali saranno le priorità da perseguire – decise a livello apicale, ovvero a livello politico secondo il programma per cui la reggenza è stata eletta dai cittadini – e quali attività verranno poste in secondo piano e perseguite solo nel caso risultassero disponibili ulteriori fondi. Ogni struttura è responsabile di uno o più unità previsionali di base, chiamati “capitoli di bilancio”, su cui vengono appostate e successivamente allocate le previsioni di spesa per le sue attività ordinarie o straordinarie dell'anno successivo. Secondo le linee guida sopracitate, ogni direzione ha un limite massimo di spesa che

può prevedere. Le previsioni vanno già distinte per tipologia: ovvero se sono spese correnti, obbligatorie – a cui sottostanno delle obbligazioni che derivano da impegni presi in precedenza – o circolanti. All'interno di ogni struttura, inoltre, è assegnato un tecnico specialista il quale sarà il responsabile di bilancio. Tutte le previsioni delle singole strutture, con relativa motivazione della spesa prevista, arrivano, tramite il sistema informativo di contabilità, alla Direzione Ragioneria che le unisce e crea una prima versione del bilancio previsionale paragonando le uscite con i ricavi e svolgendo l'attività di quadratura. Successivamente, nel caso le entrate non riuscissero a coprire tutte le spese richieste, viene convocata una nuova assemblea, sempre presieduta dal Segretario Generale e a cui presenza anche l'assessore al "Bilancio, finanze e rapporti istituzionali", a cui partecipano i dirigenti generali e centrali. In questo momento vengono tagliate le richieste che non seguono le linee guida indicate dalla politica e non precisamente motivate, fino al raggiungimento del pareggio in bilancio. In questa fase è necessario che ogni dirigente abbia un prospetto dettagliato delle spese che dovrà sostenere, delineando quali siano obbligatorie e quali straordinarie in modo da non rischiare il taglio di fondi e non riuscire successivamente a sostenere le spese già impegnate l'anno precedente. Nella Figura 24 viene rappresentato un prospetto grafico del processo di stesura del bilancio previsionale lombardo.

**Figura 24 Prospetto processo stesura del bilancio previsionale**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Durante lo *stage* in Regione si è potuto assistere a tutto il processo sopra descritto per la struttura alla quale ero assegnata: dalla definizione delle linee guida, all'invio delle richieste di spesa per i capitoli di cui eravamo responsabili.

### **3.1.2 *Vantaggi svolgimento dello stage***

Lo svolgimento del tirocinio all'interno della Regione ha portato molti vantaggi al fine del lavoro di tesi.

In primo luogo ho potuto verificare personalmente quali siano le tempistiche necessarie per portare a termine un processo così delicato e complicato come la stesura del bilancio previsionale – che si ricorda è l'unico documento nell'amministrazione pubblica che ha carattere autorizzatorio ed è approvato come legge, per cui tutte le variazioni successive dovranno anch'esse essere approvate dal Consiglio Regionale – in una macchina così complessa e gerarchicamente organizzata come Regione Lombardia.

Inoltre, partecipando attivamente alla stesura, ho potuto riscontrare quale sia il valore aggiunto nel processo caratteristico della Regione di autorizzazione delle spese, ma anche quali siano le criticità e i punti di debolezza.

Un punto di forza è che, essendo i capitoli da cui è formato il bilancio assegnati a ciascuna struttura, è ben chiara e definita la responsabilità della decisione finale di quante risorse richiedere e di quali investimenti sostenere con i capitali disponibili; questa caratteristica è utile anche dal punto di vista del controllo di gestione a posteriori e, quindi, della verifica dell'effettiva rispondenza della spesa con l'avanzamento dell'attività. In più è possibile definire degli obiettivi da raggiungere per i dirigenti per valutare la loro efficienza.

Uno dei vantaggi principali, inoltre, dello svolgere la ricerca “in loco” è che si ha avuto la possibilità di avere le informazioni necessarie in tempi celeri senza dover aspettare i tempi burocratici e di risposta.

Una criticità riscontrata è che la gestione della ricezione delle richieste di spesa da assegnare ai singoli capitoli, potrebbe essere migliorata e più strutturata, inoltre molto spesso vengono delineate delle tempistiche che non vengono rispettate.

### 3.2 Domanda di ricerca

Lo scopo di questo studio è scomponibile in diverse domande di ricerca ed è analizzabile sotto diversi aspetti.

Innanzitutto si è deciso di analizzare un ente come la Regione poiché è l'amministrazione che, grazie all'approvazione del processo di armonizzazione, subisce più cambiamenti innovativi di tutto il sistema pubblico, sia dal punto di vista contabile, sia per quanto riguarda il modo di considerare le voci di bilancio: l'armonizzazione richiede anche un cambio di mentalità. Non si può più utilizzare il sistema finanziario ormai radicato nell'ente pubblico da anni, ma si deve passare ad una contabilità economico-patrimoniale. E' stato scelto di interfacciarsi ed analizzare gli impatti del cambiamento proprio in Regione Lombardia essendo una di quelle più efficienti nella rosa italiana, potrà eventualmente essere utilizzata come modello dagli altri soggetti una volta che la legge sarà rivolta a tutto il settore pubblico.

In questo studio si è voluto analizzare diversi aspetti dei cambiamenti che Regione Lombardia ha dovuto affrontare e mettere in atto a seguito dell'attuazione dell'armonizzazione dei bilanci nazionali.

Inizialmente si è voluto studiare quali siano state le esigenze specifiche che hanno portato lo Stato ad approvare le norme, capire quali obiettivi siano stati perseguiti dal legislatore nella promozione della confrontabilità, verificando se coincidano con quelli generali della stessa Regione.

Questa prima parte dello studio mira a confrontare le motivazioni, delineate nel capitolo uno, che hanno portato lo Stato ad avviare il processo di armonizzazione rispetto alle esigenze concrete riscontrate dagli operatori interni della Regione e a verificare la rispondenza degli obiettivi che sottendono il processo con le linee guida definite dal *framework* teorico del NPG. In particolare si vuole verificare se anche dal punto di vista dei soggetti direttamente interessati dal cambiamento, lo Stato ha avuto l'intento, attraverso l'armonizzazione, di acquistare maggior controllo sulle amministrazioni pubbliche, di apportare cambiamenti nel ciclo di programmazione per aumentare l'influenza sulle loro decisioni ed identificarsi come guida del *network* di soggetti che producono servizi al cittadino.

Si è cercato di capire, inoltre, quali siano le aspettative di ritorno dello Stato alla fine del periodo di sperimentazione. L'aspetto interessante è stato cercare di comprendere se la modalità di attuazione dell'armonizzazione degli enti pubblici e il nuovo sistema contabile di redazione del bilancio siano la miglior risposta alle esigenze italiane riscontrate.

Successivamente si è analizzato come Regione Lombardia si è interfacciata con gli altri enti in sperimentazione andando a esaminare il cambiamento organizzativo esterno, sottolineando quali siano gli aspetti positivi e negativi di partecipazione alla sperimentazione.

Andando sempre più nel dettaglio, si è andato a studiare il cambiamento organizzativo interno attuato per rispondere al cambiamento innovativo: in particolare quali processi siano stati attivati per introdurre le modifiche. Riguardo a questo argomento si sono analizzati diversi aspetti, ovvero:

- quali sono stati i cambiamenti nei processi della costruzione del bilancio,
- quale ruolo ha avuto il personale interno nell'attuazione del cambiamento,
- come è cambiata la definizione delle responsabilità,
- quali sono state le principali modifiche tecnico-contabili implementate.

Un altro aspetto interessante che è emerso dallo studio, data la ragione principale della sperimentazione di capire se effettivamente l'armonizzazione è la risposta alle esigenze descritte nel capitolo 1 (cfr il DPCM 28 dicembre 2011), è stato comprendere quali sono state le fasi più problematiche del cambiamento, se Regione Lombardia, con le proprie competenze, è stata in grado di attuarlo o ha dovuto ricorrere all'aiuto di esterni e quindi se anche gli altri soggetti del settore pubblico saranno in grado di implementare il cambiamento radicale richiesto dalla normativa.

Quindi le domande principali che hanno sotteso tutto il processo di studio sono riassumibili in quattro punti principali:

1. Definizione degli obiettivi del legislatore del processo di armonizzazione
2. Quali sono stati i cambiamenti organizzativi in Regione Lombardia?
3. Come è cambiato il processo di stesura del bilancio previsionale?
4. Quali sono stati i cambiamenti – sia tecnico-contabili, sia a livello di formazione del personale - introdotti a seguito della sperimentazione?

### **3.3 Modalità svolgimento della ricerca**

Come modalità di ricerca, oltre all'esperienza lavorativa, si è deciso di utilizzare un questionario in cui le domande toccassero tutti gli argomenti della ricerca sopra descritta.

Si è deciso di utilizzare un questionario con domande aperte e non a scelta multipla per non limitare il racconto dell'interlocutore e permettergli di esprimere liberamente la sua esperienza e il suo giudizio in merito all'armonizzazione. Successivamente si sono confrontate le diverse risposte e si sono analizzate le possibili differenze riscontrate cercando di capire quali fossero le motivazioni che creassero la discrepanza. Non tutti gli intervistati hanno risposto all'intero questionario, in parte per mancanza di conoscenze, in parte perché ritenuti non di loro competenza.

Una volta tratte le conclusioni sul comportamento regionale, si sono condivise con gli interessati per verificare se fossero effettivamente reali.

Si è deciso di sottoporre lo stesso questionario a diversi livelli dell'organizzazione gerarchica della Unità Organizzativa del bilancio: alla dirigente della Struttura Bilancio e Strumenti Finanziari, alla dirigente della struttura Ragioneria e ai quadri della stessa struttura.

Questo ha permesso di studiare il problema da diversi punti di vista, sotto aspetti diversi e secondo una visuale che spazia dal tecnico al livello apicale. E' stato interessante notare come, rispetto al livello gerarchico a cui l'intervistato apparteneva, il giudizio generale sull'uniformità dei sistemi contabili fosse completamente opposta.

Le quattro macroaree del questionario sono state definite in relazione alla domanda di ricerca. Si è cercato di toccare tutti gli aspetti che fossero collegati con lo scopo dello studio descritto nel paragrafo precedente.

Inizialmente si sono stese una serie di domande secondo un processo di *brainstorming*, tenendo in considerazione sia l'esperienza lavorativa, sia l'obiettivo di ricerca.

Successivamente si sono individuati i quattro argomenti principali e si è cercato di formulare delle sottodomande sempre più specifiche in modo da condurre l'intervista secondo linee guida determinate e non incorrere nel rischio di finire fuori tema, data la modalità di indagine con risposte libere.

Il questionario è quindi così suddiviso:

1. Visione generale del problema – definizione degli obiettivi
2. Cambiamento organizzativo esterno – modalità di interfaccia con gli altri partecipanti alla sperimentazione e lo Stato
3. Cambiamento organizzativo interno – reazione di Regione Lombardia
4. Parere personale

In particolare si può affermare che le domande della prima e della quarta parte sono state individuate per rispondere alla domanda di ricerca relativa alla volontà di confronto delle esigenze dello Stato che hanno spinto ad attuare il processo di armonizzazione, identificate dai diretti interessati del cambiamento, con quelle individuate e descritte nel primo capitolo. Inoltre si è cercato di dare un riscontro alla tesi che sottende questo lavoro la quale identifica come approccio teorico di riferimento seguito dallo Stato nella definizione del percorso normativo, le linee guida definite dal NPG poiché si sostiene siano maggiormente rispondenti alle esigenze dell'attuale contesto economico e politico.

La seconda parte della ricerca, invece, è studiata tramite la seconda e la terza domanda del questionario dove si analizzano nel dettaglio gli impatti che il processo di armonizzazione sta avendo nell'amministrazione regionale.

QUESTIONARIO:

PARTE A. Visione generale del problema – definizione degli obiettivi

1. Secondo lei perché è stato necessario introdurre la legge? A quali esigenze specifiche risponde?
2. Gli obiettivi perseguiti del legislatore (attraverso l'emanazione della legge), coincidono con gli obiettivi generali di Regione Lombardia?
3. Come si pone Regione Lombardia rispetto alla legge? (la condivide o, piuttosto, si adegua ai cambiamenti stabiliti?)

4. Secondo lei, la nuova legge porterà a dei cambiamenti radicali nella concezione delle amministrazioni pubbliche ed in particolare delle amministrazioni “regioni”? Se si, quali?
5. Secondo lei che cosa si aspetta lo Stato da questo cambiamento?

#### PARTE B. Cambiamento organizzativo esterno

6. Perché Regione Lombardia ha voluto partecipare alla sperimentazione?
7. Come valuta l’esperienza (realizzata sino a qui) di partecipazione alla sperimentazione?
8. A suo avviso, quali sono stati (e saranno) i vantaggi e gli svantaggi della partecipazione alla sperimentazione?
9. Secondo lei cosa si aspetta lo Stato come ritorno da questa sperimentazione?
10. Che cosa si aspetta invece Regione Lombardia dalla partecipazione alla sperimentazione?
11. All’interno della sperimentazione che legami avete avuto con gli altri soggetti (Regioni) che hanno partecipato alla sperimentazione?
12. Interazione tra diversi Enti partecipanti alla sperimentazione (come/se collaborano, se si influenzano, se si sono divisi i compiti e ognuno risolve solo un problema, se tutti utilizzano la stessa risoluzione di uno stesso problema)
13. Quale è stato il ruolo di Regione Lombardia all’interno della sperimentazione (rispetto agli altri soggetti)? In particolare, RL ha avuto un ruolo da leader?
14. Che grado di coordinamento è avvenuto con gli altri soggetti che hanno partecipato alla sperimentazione?

#### PARTE C. Cambiamento organizzativo interno (tecnico-contabile)- Reazione di RL

15. Come RL ha introdotto/attuato il cambiamento, quali processi sono stati attivati
16. Come RL sta rispondendo al cambiamento in relazione a:
  - Cambiamento dei processi (fase costruzione del bilancio)

- Cambiamento nelle unità
  - Definizioni responsabilità
  - Definizione di nuovi principi contabili
17. Che ruolo ha avuto il personale interno nell'attuazione del cambiamento?
  18. Cambiamenti voci di bilancio corrisponde ad un nuovo modo di vedere le spese (inteso come cambiamento di mentalità)?
  19. Quali specifiche attività sono state realizzate per attuare il cambiamento
  20. Quali sono le principali modifiche tecnico/contabili implementate?
  21. Come si è deciso il cambiamento delle voci di bilancio?
  22. Da quanto dura/quanto durerà il processo di cambiamento?
  23. A suo avviso quali sono state le fasi più problematiche del cambiamento? Sia a livello organizzativo che a livello tecnico contabile)?
  24. A suo avviso, Regione Lombardia, con le proprie conoscenze e competenze è stata in grado di attuare il cambiamento?

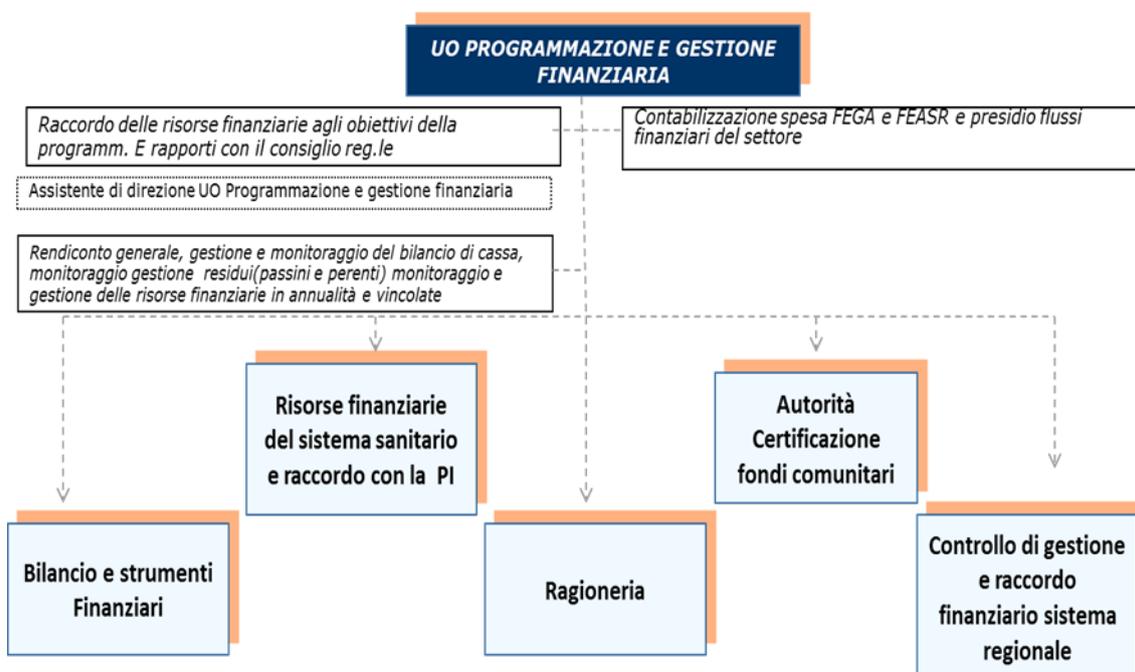
PARTE D. Parere personale

25. Credi che la legge sia utile?
26. Risponde alle esigenze sopra indicate?
27. Cambiamenti organizzativi fatti perché si crede nel funzionamento della legge o semplice adempimento del dovere?

## CAPITOLO 4: RISULTATI

E' stato deciso di sottoporre il questionario ai rappresentanti di quattro diversi livelli decisionali del processo del bilancio della Regione Lombardia. Più precisamente si è intervistato il vice assessore al bilancio, un dirigente dell'Unità Organizzativa "Programmazione e Gestione Finanziaria" (rappresentata in Figura 25), le persone facenti parte della struttura "Ragioneria" recentemente divisa in due strutture a causa della sperimentazione, e infine una dirigente di uno dei due enti strumentali di Regione Lombardia in sperimentazione: ARPA (Agenzia Regionale per la Protezione dell'Ambiente della Lombardia).

**Figura 25 Organigramma della UO Programmazione e Gestione Finanziaria**



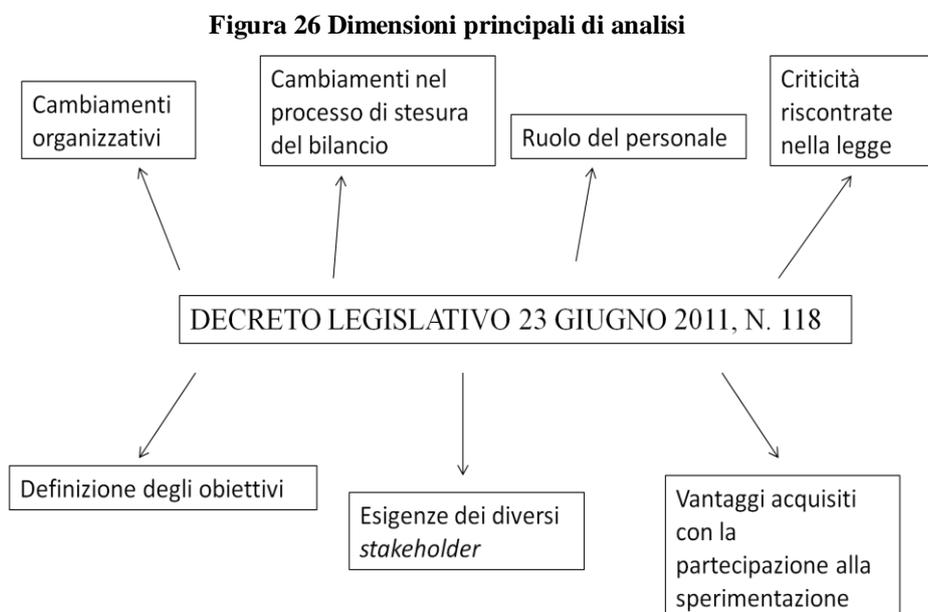
Fonte: Regione Lombardia

I risultati delle interviste verranno riportati secondo le quattro macroaree descritte nel capitolo precedente e suddivise secondo i diversi punti di vista.

## 4.1 Una breve sintesi dei risultati

Le dimensioni principali di analisi possono essere riassunte nei seguenti punti (e illustrati in Figura 26):

- Definizione degli obiettivi, analizzando quali sono state le esigenze che hanno portato ad attuare il processo di armonizzazione
- Esigenze dei diversi *stakeholder*
- Vantaggi acquisiti con la partecipazione alla sperimentazione
- Attuazione dei cambiamenti organizzativi
- Attuazione di cambiamenti nel processo di stesura del bilancio
- Ruolo del personale
- Criticità riscontrate nella legge



Fonte: Elaborazione dell'autore

Nella Tabella di seguito viene riportato un breve riassunto delle caratteristiche principali riscontrate nelle interviste svolte durante il periodo di stage formativo in Regione Lombardia, in modo che siano più chiari i risultati ottenuti. I risultati vengono suddivisi in Tabelle secondo le quattro macroaree di cui il questionario è composto.

**Tabella 14 Riassunto interviste: definizione degli obiettivi**

	VISIONE POLITICA	VISIONE TECNICA	VISIONE ARPA
<b>DEFINIZIONE DEGLI OBIETTIVI</b>			
Definizione obiettivi	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Armonizzazione per esigenze informative</li> <li>- Recepimento normativa europea</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recepimento normativa europea</li> <li>- Uniformare le differenze comportamentali degli enti regionali nata dalla potestà legislativa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Uniformare i bilanci data l'eterogeneità riscontrata nata grazie alla possibilità di legiferare da parte delle Regioni</li> <li>- Consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni ai fini della normativa europea</li> </ul>
Esigenze dello Stato	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Necessità di parlare un linguaggio contabile comune per aumentare il controllo sulle amministrazioni pubbliche</li> <li>- Responsabilizzare le amministrazioni pubbliche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ricondurre ad omogeneità i sistemi contabili per arrivare ad una maggiore trasparenza e confrontabilità dei dati e dei bilanci.</li> <li>- Evitare situazioni di default in un momento di crisi aumentando il controllo a monte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Necessità di attuare il federalismo fiscale e attuazione del Titolo V della costituzione italiana</li> </ul>
Esigenze di Regione Lombardia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dimostrare la virtuosità della Regione tramite conformità di bilanci</li> <li>- Istituire un bilancio di fine mandato per dimostrare l'operato del legislatore</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regione Lombardia sente esigenze di uniformare i conti sia a fini informativi, sia per soddisfare normativa europea, ma non avrebbe mai spinto per questo cambiamento perché troppo radicale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nessun commento al riguardo</li> </ul>

Fonte: Elaborazione dell'autore

**Tabella 15 Riassunto interviste: cambiamento organizzativo**

	VISIONE POLITICA	VISIONE TECNICA	VISIONE ARPA
<b>CAMBIAMENTO ORGANIZZATIVO</b>			
Decisione di partecipare alla sperimentazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Scelta strategica: riaffermare la leadership della Lombardia nell'Italia</li> <li>- Data la credibilità acquisita nel tempo, Lombardia traino per le altre regioni durante il cambiamento</li> <li>- Motivo di orgoglio poiché la Lombardia ha partecipato alla stesura delle altre leggi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regione Lombardia è responsabile del coordinamento finanziario interregionale</li> <li>- Caratteristica della Regione essere innovativa e dimostrare di essere in prima fila nei cambiamenti</li> <li>- Via organizzativa strategica per non trovarsi spiazzati quando la legge sarà estesa a gli enti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nessun commento al riguardo</li> </ul>
Utilità del Gruppo di Lavoro tra Regioni	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilità di dimostrare la leadership della Lombardia</li> <li>- Possibilità di influenzare le decisioni e le modifiche apportate al decreto legislativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Modo per condividere la posizione che le regioni tengono al tavolo con il ministero</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilità di svolgere il cambiamento in costante confronto: facilitazione nel risolvere le incomprensioni o problemi</li> </ul>
Utilità del gruppo di Lavoro di Roma	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilità di trovare un fattore comune tra interpretazione statale e regionale del decreto legislativo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilità di influenzare la stesura finale del decreto legislativo</li> <li>- Modo del legislatore per non imporre la legge dall'alto, ma condivisione da tutte le amministrazioni pubbliche</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nessun commento al riguardo</li> </ul>
Utilità di partecipare alla sperimentazione	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Hai la possibilità di avere un vantaggio organizzativo: risolvi le criticità riscontrate in tempo ragionevole</li> <li>- Vantaggio in quanto deroga sul patto di stabilità come premialità</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Orientare in itinere il disegno di legge definitivo</li> <li>- Possibilità di "modellare" la legge secondo le esigenze della Regione</li> <li>- Vantaggio sulla deroga sul patto di stabilità come premialità</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Possibilità di non svolgere il cambiamento in un tempo repentino</li> <li>- Possibilità di formare il personale in concomitanza con il cambiamento spiegandone le ragioni</li> </ul>

Decisioni cambiamenti organizzativi interni	- Deciso di attribuire tutte le forze necessarie per svolgere al meglio l'armonizzazione	- Nessun cambiamento organizzativo all'interno della Regione perché già efficiente così e perché si è ritenuto di non stravolgere l'organizzazione dato che il decreto legislativo è ancora in via di definizione	- Nessun cambiamento organizzativo interno - Corsi di formazione per il personale della unità organizzativa del bilancio
---	--	---	---

Fonte: Elaborazione dell'autore

**Tabella 16 Riassunto interviste: cambiamenti tecnico-contabili**

	VISIONE POLITICA	VISIONE TECNICA	VISIONE ARPA
<b>CAMBIAMENTI TECNICO-CONTABILI</b>			
Cambiamenti tecnici	- Nessun commento al riguardo	- Cambiamenti di codifiche - Cambiamenti di principi contabili - Pochi cambiamenti al sistema informativo cercando di stressarlo ove possibile - Cambiamento di contabilità finanziaria da competenza a cassa	- Adeguamento capitoli del bilancio per adeguarli alla struttura del Piano dei Conti finanziario - Analizzare i residui degli anni passati (con il bilancio secondo contabilità finanziaria di cassa non esisteranno) - Adozione dei nuovi schemi di bilancio - Introduzione fondo svalutazione crediti - Creazione Fondo Pluriennale Vincolato
Altri cambiamenti	- Nessun commento	- Cambiamento culturale perché nuovo modo di contabilizzare le uscite - Cambiamenti di approccio al bilancio, ma non di processo di stesura	- Cambiamento culturale italiano per necessità di imparare a gestire il nuovo bilancio

Fonte: Elaborazione dell'autore

**Tabella 17 Riassunto interviste: criticità riscontrate**

	VISIONE POLITICA	VISIONE TECNICA	VISIONE ARPA
<b>CRITICITA' RISCONTRATE</b>			
Criticità della legge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Regole scritte secondo il modello che utilizza lo Stato, procedure a livello regionale sono diventate molto rigide</li> <li>- Utilizzo stesse voci di bilancio rischia di eliminare le peculiarità della programmazione delle singole regioni</li> <li>- Poca flessibilità</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grande perdita di autonomia decisionale (legge costituzionale 1/2012 ha modificato l'art. 117 centrando la competenza allo Stato in materia di armonizzazione dei bilanci</li> <li>- Grande diminuzione di flessibilità nella gestione operativa del bilancio</li> <li>- Eliminazione delle peculiarità degli enti pubblici uniformando le diverse funzione</li> <li>- Tempi per la sperimentazione troppo stretti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Troppo rigida, cerca di eliminare le peculiarità dei vari enti pubblici non salvaguardando le caratteristiche interne</li> <li>- Tempi definiti per la sperimentazione sono troppo stretti, non si riesce a verificare se effettivamente è il modo migliore per rispondere alle esigenze riscontrate</li> </ul>
Utilità della legge	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Legge molto utile perché nel complesso risponde ad alcune delle esigenze riscontrate da Regione Lombardia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- E' da verificare che le esigenze che hanno sotteso la stesura di questa legge siano così importanti da giustificare lo sforzo richiesto per questo cambiamento</li> </ul>	

Fonte: Elaborazione dell'autore

## **4.2 I risultati delle interviste**

### ***4.2.1 Visione generale del problema – definizione degli obiettivi***

Tutti gli intervistati hanno concordato con l'affermare che due sono le esigenze principali che hanno spinto l'Italia ad avviare il processo di armonizzazione: la *necessità di avere dati confrontabili a livello centrale* e il *recepimento della normativa europea*.

La prima esigenza è nata nel momento in cui lo Stato, a livello centrale, si è accorto che gli enti pubblici, siano essi comuni, enti locali o strumentali, Regioni, utilizzano criteri diversi per classificare e quantificare le transazioni che vengono rendicontate nel bilancio anche a livello dei diversi comparti. Le Regioni, a loro volta, hanno tra le competenze, grazie alla loro potestà legislativa, quella di stabilire la propria contabilità definendo, tramite specifica legge di bilancio, gli schemi contabili, prima materia circoscritta allo Stato. Questo ha portato alla rappresentazione disomogenea dei bilanci poiché ogni ente ha avuto la possibilità di definirlo in relazione alla sua programmazione e quindi in riferimento ad interventi o servizi particolari dei singoli territori. Questo grado di libertà nell'interpretazione della legge ha portato ad una difformità nella declinazione dei programmi e quindi alla non comprensibilità del bilancio e della finalità delle voci di uscita da parte degli *stakeholder* esterni. Il fine ultimo dell'armonizzazione, quindi, è quello di ricondurre ad omogeneità queste rappresentazioni ed arrivare ad una maggiore trasparenza in modo da rendere i dati confrontabili per il consolidamento dei conti delle pubbliche amministrazioni. Ulteriore ragione per avviare un processo di uniformità dei dati è stata offerta *dall'attuazione del federalismo fiscale* che ha portato alla luce nuove esigenze informative: per concedere autonomia decisionale alle Regioni era necessario ovviare al problema di mancanza di conoscenza di come si comportano le stesse e qual è il loro stato iniziale di partenza. A questa si aggiunge l'esigenza di controllo centrale a seguito del decentramento decisionale concesso alle Regioni per rispetto del Titolo V della Costituzione italiana. Lo Stato ha come ambizione quella di arrivare, alla fine di questo processo di allineamento, a conoscere tutte le informazioni sulle voci di spesa e “parlare un linguaggio comune” per avere la possibilità di confrontare i risultati. Un ulteriore cambiamento da sottolineare è che, tramite la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, viene modificato l'art. 117 riaccentrando nuovamente, come competenza esclusiva dello Stato stesso, la materia di armonizzazione di bilanci.

Il secondo motivo che ha spinto ad avviare il processo di armonizzazione è stato sovraordinato dall'Italia: il recepimento della normativa europea in modo da rispondere alle loro richieste. Tramite una giusta codifica di tutte le entrate e le spese lo Stato riuscirà ad avere una corretta quantificazione dei parametri che sono alla base del calcolo per il rispetto degli indici esplicitati dal Trattato di Maastricht. La necessità di

redigere report di conti consolidati di tutte le amministrazioni pubbliche intese come centrali e periferiche, ha sottolineato nuovamente la mancanza di conti “allineati” in Italia. Quindi a livello centrale si è deciso di utilizzare delle tecniche e un piano dei conti comuni di contabilità finanziaria redatto secondo principi contabili omogenei. In questo modo si potrà avere un’unica modalità di registrazione di un fatto gestionale a livello nazionale. L’utilizzo della contabilità finanziaria comune permette di adottare una metodologia per comprendere maggiormente la virtuosità di un ente pubblico. Questo rappresenta anche un modo per *responsabilizzare la pubblica amministrazione* all’utilizzo efficiente delle risorse pubbliche in quanto dà la capacità anche ai cittadini di analizzare come verranno sfruttate le risorse. Inoltre si è deciso di introdurre, a fini conoscitivi, la contabilità economico-patrimoniale perché ha come caratteristica intrinseca quella di indicare il valore del patrimonio dell’amministrazione pubblica. Nel momento in cui si ha l’informazione completa del valore del patrimonio, si ha la possibilità di sfruttarlo ed in più si ha la possibilità di quantificare i costi dei servizi che vengono resi ai cittadini, indipendentemente da quando viene rilevato il momento finanziario.

La domanda a cui si cerca di rispondere di seguito è: quali sono gli obiettivi del legislatore nell’emanare la legge (ovvero cosa si aspetta come ritorno alla fine del processo di armonizzazione contabile)?

A livello apicale si è risposto che questa legge è un modo di responsabilizzare le amministrazioni pubbliche e i singoli soggetti. *La responsabilizzazione deriverà dall’aumento del controllo da parte dello Stato* poiché è in grado di interpretare i vari bilanci grazie alla maggiore leggibilità portata dall’uniformità dei sistemi contabili.

In più, dato l’aumento di trasparenza e di chiarezza delle voci, anche i cittadini saranno in grado di analizzare i dati e avranno anch’essi il ruolo, indirettamente, di controllori dei conti pubblici; i cittadini stessi hanno interesse a monitorare come i fondi derivanti dai loro contributi vengano investiti ed utilizzati. Si ritiene inoltre che un aumento del controllo generale comporti, di conseguenza, un aumento dell’efficienza degli stessi enti.

Dal punto di vista tecnico si evidenzia il fatto che lo Stato ha la volontà di rendere ogni tipologia di spesa del settore pubblico trasparente: per questo il decreto legislativo entra

nello specifico nella modalità di redazione del bilancio. Di conseguenza lo Stato si aspetta un controllo quasi completo sulle amministrazioni pubbliche equiparandole allo stesso livello. Da qua nasce una critica al processo di armonizzazione: non concede abbastanza flessibilità agli enti, problematica che verrà affrontata nel dettaglio successivamente.

Da questa prima parte dell'intervista risulta che gli obiettivi legati al cambiamento delineati nel capitolo uno, per la maggior parte coincidono con gli obiettivi espressi dagli intervistati nella prima domanda del questionario.

La domanda successiva che è stata posta è stata se Regione Lombardia condividesse la decisione dello Stato di attuare questo processo di cambiamento e da quali esigenze fosse stata mossa.

A livello apicale la risposta è stata molto chiara e netta: Regione Lombardia certamente condivide questo processo di uniformare i sistemi contabili a livello italiano ed, anzi, ha spinto perché questo cambiamento cominciasse.

Le ragioni di questa decisione sono molteplici: innanzitutto si è sottolineato il fatto che l'Italia sta cercando di cambiare il contesto pubblico verso uno caratterizzato da decisioni decentrate di prelievo e di spesa. Questo contesto necessita di un aumento delle disponibilità informative omogenee per poter condividere tutte le scelte tramite l'interpretazione dei bilanci.

In più la conformità dei dati di bilancio crea la possibilità di dimostrare la virtuosità (o al negativo la mala gestione) delle Regioni o più in generale degli enti pubblici.

Questo, visto da un punto di vista più generale, permetterà inoltre di non tagliare le risorse linearmente, ma di concedere premialità gli enti che hanno dimostrato maggior responsabilità nell'utilizzo delle risorse affidatagli, ovvero in proporzione all'efficienza degli stessi. Questo tema risulta particolarmente importante nell'attuale contesto storico di crisi economica e di necessità di risanamento del debito pubblico; dato che Regione Lombardia, analizzando i dati, risulta una delle più efficienti d'Italia, sicuramente sponsorizza questo approccio alla *spending review*.

A livello tecnico, di contro, affermano che condividono le ragioni che hanno mosso lo Stato ad avviare il cambiamento – c'era una forte esigenza di uniformare i conti a fini

informativi sia a livello europeo, sia per il controllo italiano - ma che *Regione Lombardia non avrebbe mai dovuto spingere ad avviare il processo pur condividendo l'obiettivo ultimo*. L'attuazione del processo, e l'adozione della contabilità finanziaria secondo cassa, apporta un cambiamento radicale rispetto alle modalità con cui si redigeva il bilancio nel periodo pre-riforma e inoltre comporta un notevole appesantimento gestionale poiché il decreto legislativo definisce dettagliatamente tutti i criteri e le procedure, che portano a pensare più ad una contabilità analitica più che finanziaria. Infatti, tramite il decreto legislativo, si vuole arrivare ad una rappresentazione fedele e puntuale della natura economica della spesa portando così ad una gestione più rigida del processo e del piano dei conti, ma Regione Lombardia ritiene che sia necessario, in ogni caso, *individuare degli strumenti che permettano di operare con una discreta flessibilità*. Un esempio che è stato fatto, per dimostrare questa difficoltà, riguarda la spesa per la cancelleria: si è riscontrato una certa complessità nel prevedere esattamente quali saranno le spese da sostenere nel bilancio pluriennale – si ricorda che, dato che con l'armonizzazione anche quest'ultimo diventa autorizzatorio, è necessario fare le previsioni e definire il livello massimo di spesa che si può appostare – divise per missioni. Da questa affermazione si può riscontrare una delle criticità: la difficoltà di uniformarsi alla rigidità e precisione del nuovo bilancio, ma non rallentando, nello stesso tempo, la fase di redazione del bilancio attuale.

In più, i tecnici intervistati hanno affermato che la seconda scrittura del bilancio secondo contabilità economico-patrimoniale richiederà uno sforzo superfluo dal punto di vista delle amministrazioni pubbliche regionali perché non offrono un vero e proprio servizio e quindi non è indispensabile calcolare il risultato d'esercizio: la loro funzione è principalmente quella di fare trasferimenti ad altri soggetti. La doppia classificazione (secondo contabilità finanziaria e secondo contabilità economico-patrimoniale) comporterà un ingente sforzo per quanto riguarda la gestione, vista l'incertezza nell'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale.

Il decreto legislativo, unito all'approvazione della legge costituzionale 20 aprile 2012, n.1 che modifica l'art. 117, portando tra le competenze esclusive dello Stato l'armonizzazione dei bilanci pubblici, sembra condurre verso la *equiparazione degli enti regionali a enti locali*. I tecnici hanno sottolineato come a livello ministeriale

sostengano che le Regioni non potranno più legiferare in materia di bilancio e contabilità, ma questo non risulta più essere solamente argomento di armonizzazione: lo Stato sta eliminando delle competenze fondamentali agli enti regionali. Lo Stato dovrebbe semplicemente definire il perimetro omogeneo che le varie amministrazioni dovrebbero rispettare, ma poi, pur utilizzando gli stessi schemi e le stesse regole contabili, queste ultime dovrebbero avere la possibilità di legiferare mantenendo autonomia decisionale e flessibilità nella gestione. Per questa ragione si ritiene che lo Stato stia cercando di piegare le Regioni a realtà locali, di contro le prime sono un ente di governo le cui attività sono il coordinamento, la programmazione e i trasferimenti nel territorio. Si sta cercando di eliminare questa peculiarità regionale ed un esempio ne è l'introduzione, seppur solo a meri fini conoscitivi, della contabilità economico-patrimoniale, utilizzata già dai comuni e dalle province.

#### ***4.2.2 Cambiamento organizzativo e del processo di stesura del bilancio***

Dal punto di vista politico quello di partecipare alla sperimentazione insieme ad altre quattro Regioni è stata una scelta tecnica voluta. Innanzitutto si è coscienti del fatto che in Italia la Lombardia ha acquistato nel tempo credibilità all'interno dello Stato e nei confronti degli altri enti regionali, grazie alla sua riconosciuta efficienza e virtuosità nella gestione dei conti pubblici. Quindi, in aggiunta alla verifica dell'adeguatezza della contabilità finanziaria di cassa, la Regione Lombardia vuole fungere da traino per il cambiamento del resto d'Italia. Inoltre, a livello di coordinamento interregionale, Regione Lombardia è responsabile dell'aspetto finanziario, quindi la decisione di partecipare alla sperimentazione è stata quasi una scelta obbligata – già è intervenuta alla stesura di numerose leggi tra cui anche il decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76 ("Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni, in attuazione dell'articolo 1 comma 4, legge del 25 giugno 1999, n° 208). Inoltre, come già citato nel capitolo due, la sperimentazione ha come ulteriore finalità quella di scrivere in via definitiva il nuovo decreto legislativo con i relativi sistemi e principi contabili: *il partecipare alla sperimentazione dà la possibilità di influenzare le scelte finali.*

Partecipando, quindi, al processo di stesura definitiva dei criteri dell'armonizzazione, si ha la possibilità di interpretare un ruolo da protagonista avendo la facoltà di proporre

delle modifiche. Questo ultimo passaggio risulta fondamentale poiché le regole sono state scritte secondo il modello che già viene utilizzato dallo Stato, di conseguenza le procedure sono diventate molto rigide date le diverse particolarità che diversificano le attività dei due soggetti; le modifiche al processo di armonizzazione che sta cercando di proporre Regione Lombardia sono volte a mantenere i margini di flessibilità per rispettare le specificità di ciascun ente. Un ulteriore vantaggio che deriva dalla sperimentazione è che l'ente regionale acquista un vantaggio organizzativo rispetto alle altre amministrazioni pubbliche d'Italia, poiché guadagna la possibilità di testare gradualmente i nuovi criteri sottolineando difficoltà, domandando chiarimenti e avendo la possibilità di risolvere problemi del cambiamento in tempi ragionevoli e non repentini.

In più lo Stato ha garantito, agli enti che partecipavano alla sperimentazione, la riduzione del contributo alla manovra riguardante tale esercizio, senza oneri per la finanza pubblica, a valere su una quota di duecento milioni di euro di cui all'art. 20 della legge 6 luglio 2011, n. 98.

Dal punto di vista tecnico si è sottolineato maggiormente il fatto che partecipare alla sperimentazione permette di guidare, fino a dove è possibile, il cambiamento orientando a proprio favore le soluzioni possibili alle criticità che sorgono. La dirigente della UO Programmazione e Gestione Finanziaria, la quale partecipa anche al Gruppo di Lavoro presieduto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha affermato che le Regioni hanno relativamente poca possibilità di proporre cambiamenti perché scontano il fatto che sono in un numero limitato – in confronto per esempio agli enti provinciali o comunali – e non hanno un organo di rappresentanza istituzionale come può essere l'ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani) per i comuni e l'UPI (Unione delle Province d'Italia) per le provincie; partecipare alla sperimentazione è stato, di conseguenza, l'unico modo per poter apportare il proprio contributo alle eventuali modifiche.

In più una delle caratteristiche di Regione Lombardia è quella di essere protagonista dell'innovazione, di precorrere i tempi, di volontà di dimostrare la propria virtuosità e di adeguamento al contesto veloce al cambiamento quale è l'Italia attualmente.

Questa caratteristica emerge anche come *input* politico negli incontri che la direzione ha con il personale.

Gli intervistati della struttura Ragioneria hanno sottolineato un ulteriore vantaggio/motivazione di partecipare alla sperimentazione non ancora toccato in precedenza. Innanzitutto è stato utile sperimentare in itinere il cambiamento poiché il decreto legislativo comporta una modifica radicale per le Regioni, un esempio ne è l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale mai utilizzata fino ad ora, un altro esempio è la stessa introduzione della contabilità finanziaria secondo cassa: questo tempo intermedio permette di verificare gradualmente le modifiche dal punto di vista sia delle registrazioni contabili, sia organizzativo necessarie per giungere all'obiettivo finale di armonizzazione a partire dal 2014. E' un modo per non trovarsi disorientati quando i nuovi sistemi contabili diverranno obbligatori per tutti.

Al prossimo argomento, ovvero la modalità di sperimentazione, hanno risposto solamente i rappresentanti del livello tecnico.

La sperimentazione è iniziata con il 2012 in cui si sono cominciati ad attuare tutti i cambiamenti concernenti il bilancio autorizzatorio ora redatto secondo contabilità finanziaria secondo cassa e si terminerà nel 2014 quando le nuove regole diverranno essere utilizzate da tutti gli enti.

Ogni ente facente parte della sperimentazione ha iniziato a studiare al suo interno il nuovo decreto legislativo cercando di applicare gradualmente i nuovi principi fino a quel momento delineati. Successivamente si è creato un Gruppo di Lavoro a cui partecipano solamente i responsabili della stesura del bilancio delle Regioni che stanno attuando il cambiamento, poiché si è notato che, nel momento in cui venivano applicate le nuove regole, sorgevano a livello pratico dubbi operativi e di interpretazione o difficoltà nell'applicazione dei criteri per diverse voci contabili.

E' stato istituito, come aiuto settimanale, un Gruppo di Lavoro, presieduto da Regione Lombardia dato il suo ruolo istituzionale di coordinatore dell'area finanziaria a livello interregionale, secondo la modalità della videoconferenza. In questo momento di lavoro comune i partecipanti si interfacciano per risolvere insieme i problemi riscontrati nel momento in cui ciascuno ha applicato operativamente la legge, il confronto, inoltre, crea un legame biunivoco con gli altri enti locali: un problema su come contabilizzare una

voce di spesa regionale risulta una voce di entrata per altri enti. In questi momenti si approfondiscono anche i temi che saranno discussi e discussi all'Ordine del Giorno del tavolo di Lavoro nazionale il giorno seguente condividendo con gli altri enti in sperimentazione la posizione che Regione Lombardia, in quanto rappresentante degli enti regionali, dovrà sostenere al tavolo con il Ministero. E' risultato chiaro che lo Stato, nel momento in cui ha approvato l'avvio del processo di armonizzazione, non è riuscito a prevedere operativamente quali sarebbero stati concretamente i cambiamenti necessari per renderlo effettivo e, di conseguenza, quali impatti l'implementazione dei sistemi contabili avrebbe avuto in un processo organizzativo di stesura del bilancio. Per questa ragione il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha deciso di istituire il tavolo di lavoro a cui partecipano i responsabili della Lombardia (coordinatori) con i vice coordinatori finanziari, ovvero la Liguria, più altri enti locali. Questo incontro settimanale ha una triplice funzione: (i) monitorare l'avanzamento dell'attuazione della sperimentazione verificandone l'impatto, (ii) delineare in via definitiva quali saranno i nuovi sistemi/principi contabili che verranno utilizzati da tutte le amministrazioni pubbliche a partire dal 2014, apportando, ove il testo è equivoco o poco chiaro, delle modifiche, (iii) e dimostrare come il processo di armonizzazione non sia una volontà calata dall'alto, ma sia stato un processo condiviso e costruito insieme. Lo Stato, come aiuto nell'interpretazione del decreto, ha creato un sito, ARCONET, in cui qualsiasi ente indistintamente, sia esso partecipante alla sperimentazione oppure no, può porre delle domande a cui successivamente il MEF provvederà a rispondere.

In questo paragrafo, in cui si descriveranno come gli enti studiati abbiano affrontato il cambiamento, verranno distinti due punti di vista: quello della Regione Lombardia e quello della dirigente di ARPA.

Inizialmente viene descritto come Regione Lombardia ha affrontato il cambiamento.

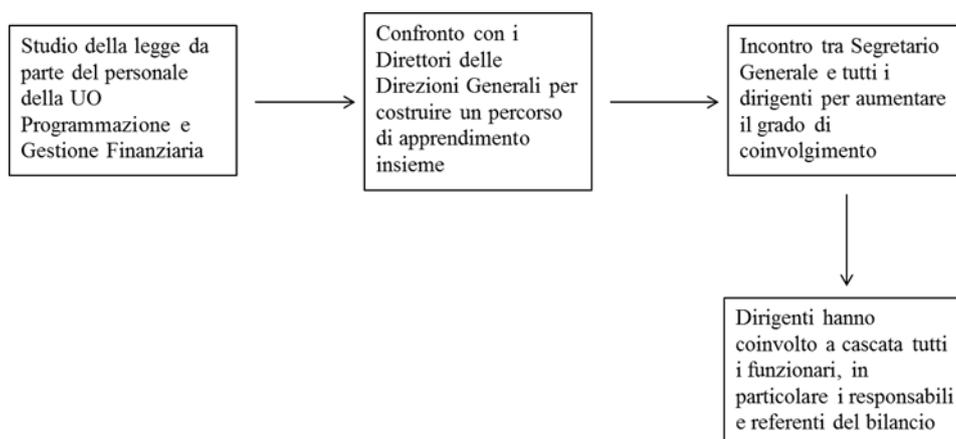
All'interno è stato avviato inizialmente un processo di confronto e di coinvolgimento del personale delle Direzioni Generali, illustrando loro il percorso intrapreso fino a quel momento. Il coinvolgimento è riguardato, in termini concreti, l'aspetto operativo, spiegando quali esigenze abbiano spinto lo Stato ad avviare l'armonizzazione: questo ha permesso di rendere il personale maggiormente partecipe e parte di un processo di cambiamento nazionale. Fin dai primi mesi dell'inizio del processo di armonizzazione

si sono stati attivati in Regione Lombardia dei corsi di formazione specifici per i dirigenti tenuti dal personale interno addetto allo studio della sperimentazione. Periodicamente si sono svolti ulteriori incontri in cui il personale facente parte dell'Unità Organizzativa "Programmazione e Gestione Finanziaria" ha aggiornato i vari dipendenti pubblici sullo stato di avanzamento del processo di cambiamento.

Il confronto e la spiegazione del significato delle nuove codifiche dei capitoli, delle missioni e dei programmi, del piano dei conti ai dirigenti è risultato essere molto utile poiché da questo lavoro sono scaturite delle domande che hanno permesso di migliorare il processo della sperimentazione. Il percorso è un processo di taratura continuo tanto che i tecnici assegnati direttamente all'armonizzazione e i normali funzionari, hanno l'impressione di condividere il cambiamento imparando insieme. In seguito si è convocato un momento in cui il Segretario Generale ha incontrato tutti i direttori in modo da aumentare il livello di coinvolgimento e la corresponsabilità rispetto al raggiungimento dell'obiettivo finale che risulta avere un impatto notevole sulle amministrazioni pubbliche, non tanto in termini organizzativi, ma culturali e di strumentazione da adeguare e da implementare. L'adeguamento della strumentazione risulta fondamentale per favorire la programmazione finanziaria e la gestione secondo le nuove regole. L'armonizzazione dei bilanci e dei principi contabili ha provocato un cambiamento nel modo di operare da parte dei responsabili del bilancio, di pensare cos'è un impegno di spesa o un accertamento; per questo si è sentita l'esigenza, fin da subito, di coinvolgere le direzioni in modo da costruire un percorso di cambiamento graduale insieme. Si sono incontrati i dirigenti in modo che loro informassero a cascata i singoli responsabili e referenti del bilancio per ciascuna Unità Organizzativa.

I principali passi svolti da Regione Lombardia per iniziare il processo di armonizzazione sono illustrati in Figura 27.

**Figura 27 Riassunto passi di inizio del processo di sperimentazione in Regione Lombardia**

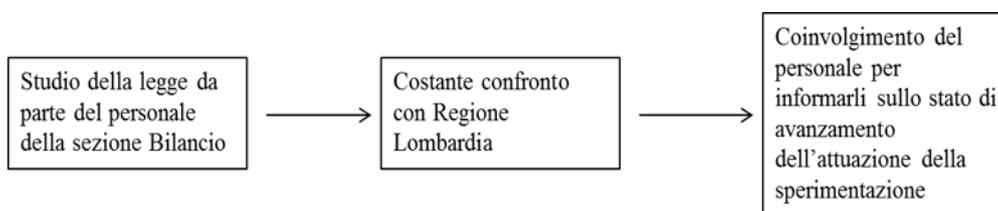


Fonte: Elaborazione dell'autore

Anche il dirigente di ARPA condivide questo approccio. Innanzitutto sottolinea che il processo di cambiamento dei sistemi contabili dell'ente strumentale regionale è stato condotto in costante confronto con la Regione Lombardia anche se con alcune difficoltà.

Il primo passo sottolineato come quello più importante, è stato il coinvolgimento del personale dei vari settori attraverso riunioni e incontri per aggiornarli sullo stato di avanzamento del cambiamento, per coinvolgerli e per illustrare le ragioni che hanno portato all'attuazione. Il processo di armonizzazione porta in sé necessariamente un cambiamento di cultura poiché cambia completamente la logica di stesura del bilancio: per questo è necessario conoscere a fondo le ragioni che hanno portato ad attuarlo, in modo da poterlo condividere e impegnarsi nel raggiungimento dell'obiettivo finale.

**Figura 28 Riassunto passi di inizio del processo di sperimentazione in ARPA**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Tutto l'iter di cambiamento della Regione Lombardia è partito con la stesura del bilancio previsionale annuale e pluriennale poiché è stato il primo elemento incontrato nel processo di stesura. Il punto di partenza è stato lo studio della legge e la necessità di rendersi conto di quali sarebbero stati i cambiamenti radicali richiesti

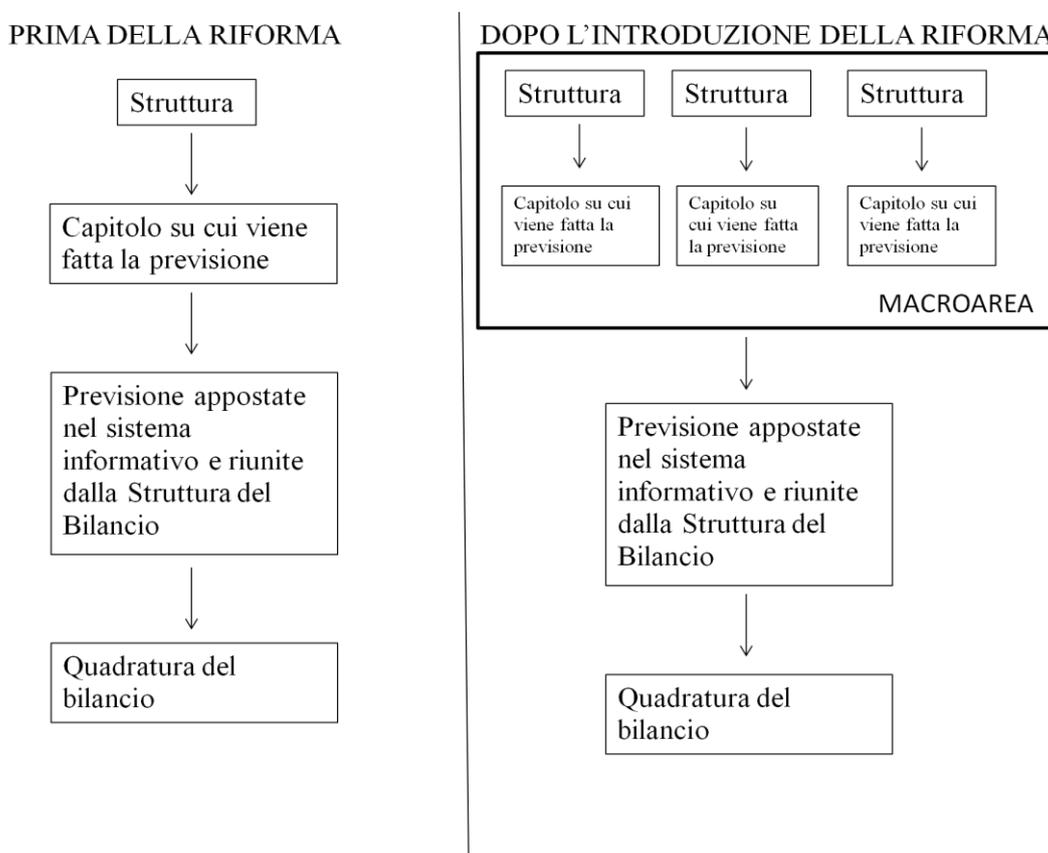
dall'armonizzazione; sono stati, di conseguenza, studiati gli schemi di bilancio e si ha contribuito all'interno del gruppo di lavoro per definire quali sarebbero state le missioni e i programmi definitivi e il piano dei conti finanziario a seguito delle modifiche attuate. La sperimentazione ufficialmente è entrata in vigore dal 2012, ma quest'anno ancora si potranno osservare due tipologie di bilancio: quello secondo la contabilità pre-riforma e quello redatto secondo i nuovi criteri contabili, a fini informativi.

Durante questo primo anno di sperimentazione si è lavorato maggiormente sulla *definizione dei principi contabili* cercando di allocare i nuovi stanziamenti del bilancio previsionale autorizzatorio secondo questi nuovi principi. Ovviamente, non essendo i principi ancora approvati in via definitiva, si è cercato di *applicarli con riserva di possibili modifiche* che potrebbero avvenire a seguito del confronto o dei quesiti fatti. Il passo successivo è stato quello di dotarsi di strumenti adeguati per poter essere organizzati, e fin da subito efficienti, nella gestione del bilancio autorizzatorio del 2013 diviso per missioni e programmi con l'utilizzo, inoltre, della transazione elementare e del piano dei conti. Questa seconda parte è la più critica del cambiamento: l'obiettivo è arrivare all'assestamento di bilancio a pieno regime ad aprile 2013. In parallelo si è provveduto ad adeguare il sistema informativo revisionandolo secondo le nuove codifiche contabili, i nuovi schemi di bilancio e le nuove regole di variazione del bilancio. Per questo è stato necessario aggiungere capitoli di previsione in modo da poter rispettare, anche per la contabilità finanziaria, la divisione tra missioni e programmi con la conseguente maggiore rigidità dal punto di vista della gestione del bilancio e rigorosità nella classificazione delle voci di spesa. Si è cercato in ogni caso di non apportare modifiche sostanziali al sistema informativo perché *non si conosce in maniera esaustiva quale sarà la versione definitiva della sperimentazione, quindi si è deciso di utilizzare nuovamente l'attuale sistema informativo* cercando, ove possibile, di stressarlo al massimo livello in modo da poter sfruttare tutte le funzionalità già presenti; ove non è stato possibile Regione Lombardia ha richiesto a Lombardia Informatica spa (ente strumentale regionale e responsabile della parte telematica) degli interventi di modifica. Si è deciso di non implementare, per il momento, un nuovo sistema informativo, seppur più adeguato alle nuove procedure contabili, poiché avrebbe richiesto l'utilizzo di troppo tempo e avrebbe fermato l'avanzamento della stesura del bilancio dell'anno in corso. Nel frattempo Lombardia Informatica spa sta verificando la

possibilità, a sperimentazione conclusa, di introdurre un nuovo *software* più adeguato per la rilevazione contabile del nuovo sistema rispetto a quello attuale.

Regione Lombardia ha deciso di modificare l'approccio al bilancio di previsione, per poter seguire, in maniera ottimale, le nuove esigenze espresse dal processo di armonizzazione, piuttosto che modificare la sua organizzazione. Se nel periodo pre-riforma ogni struttura aveva in capo i propri specifici capitoli su cui appostava le previsioni, attualmente questi ultimi sono stati suddivisi per macroaree, rappresentanti le missioni.

**Figura 29 Processo di stesura del bilancio**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Infatti, con le nuove regole, il bilancio non segue più l'organizzazione dell'ente, ma segue le esigenze informative degli *stakeholder* esterni, che devono essere in grado di capire per quale missione, iniziativa, investimento i fondi vengano stanziati. Le missioni non sono allocabili direttamente ad una singola struttura, ma sono interdisciplinari, ovvero sovrastrutturali, legate ad una funzione precisa. Con il nuovo bilancio le previsioni dovranno essere fatte non per singola struttura, ma per macro area

istituzionale. Si sono tenuti degli incontri a livello di aree interdisciplinari in cui hanno partecipato i vari dirigenti, presieduti dal Segretario Generale, il quale ha illustrato le linee guida per la predisposizione del nuovo bilancio previsionale conferendo i limiti massimi di spesa. Ecco qual è stato il nuovo approccio del bilancio: *i singoli dirigenti non sono più responsabili del loro singolo capitolo in cui appostano le proprie previsioni, ma si devono interfacciare per macroaree definendo una scala di priorità di interventi per rimanere nel limite massimo di spesa imposto*. Il coinvolgere il personale è stata anche un'occasione per comunicare loro il nuovo modo di lavorare, farli ragionare sul concetto di liquidabilità e su cosa significhi avere un bilancio pluriennale autorizzatorio, tutti concetti introdotti dal nuovo decreto legislativo.

Per quanto riguarda il processo di armonizzazione in ARPA, inizialmente si è partiti con lo svolgere un tavolo settimanale di lavoro con Regione Lombardia e ARIFL (secondo ente strumentale regionale in sperimentazione) procedendo in costante confronto.

Ci si è scontrati fin da subito con la difficoltà che ARPA è l'unico ente che utilizza un *applicativo informatico differente*, aspetto che ha creato non pochi problemi di uniformità e di parallelizzazione.

Inizialmente si è provveduto a rivedere tutti i capitoli di entrata e di spesa per adeguarli alla nuova struttura del Piano dei Conti finanziario. Il gruppo di lavoro sull'armonizzazione ha deciso che i capitoli debbano necessariamente arrivare almeno al IV livello (simile alla contabilità economico-patrimoniale), mentre ARPA ha deciso di arrivare al V livello per tutti i capitoli di entrata in modo da non trovarsi in difficoltà seguito di eventuali richieste successive di dettaglio da parte della Corte dei Conti e da riuscire ad identificare, in maniera univoca, il singolo movimento contabile. Per i capitoli di spesa invece si è svolta un'analisi a matrice: oltre a distinguere le voci secondo il piano dei conti fino al V livello, si sono articolate per funzione secondo le missioni e i programmi definiti a livello centrale. Si è deciso di adottare, fin da subito, tutti i nuovi schemi di bilancio e, nel caso in cui sono sorti dubbi, si è provveduto o ad esporli nel tavolo di confronto con la Regione, oppure sul sito ARCONET in modo che il MEF potesse rispondere. La prossima criticità principale da affrontare sarà identificare la raccordabilità del bilancio già redatto in ARPA, con la contabilità del processo di armonizzazione. Infatti Arpa, a differenza degli altri enti in

sperimentazione, è obbligata a tenere sia la contabilità finanziaria che la contabilità economico-patrimoniale a fini civilistico/fiscali.

Quindi gli enti obbligati alla tenuta della sola contabilità finanziaria affiancheranno a questa un sistema di contabilità economico patrimoniale, solo a fini conoscitivi, garantendo comunque la rilevazione unitaria delle operazioni gestionali.

Arpa, invece, dovrà redigere un bilancio secondo entrambi i sistemi di contabilità: le registrazioni di contabilità economico-patrimoniale non potranno automaticamente derivare da quella finanziaria, ma dovranno essere effettuate sulla base dei principi civilistico/fiscali, dovrà pertanto essere individuato un nuovo modello di integrazione dei due sistemi contabili, tenendo in considerazione anche il ciclo attivo e passivo della fatturazione.

Regione Lombardia ha deciso di *apportare pochi cambiamenti organizzativi al suo interno* per due ragioni: l'armonizzazione non è ancora stata redatta in via definitiva, quindi non si vuole incorrere nel rischio di apportare un cambiamento radicale con la reale possibilità che le regole cambino nuovamente, e l'organizzazione della Regione Lombardia attualmente è funzionale. Innanzitutto un cambiamento radicale avrebbe portato ad un disorientamento eccessivo dei funzionari, in secondo luogo l'organizzazione è legata non soltanto ad aspetti tecnici, ma anche politici. Il cambiamento radicale, inoltre, avrebbe comportato una spesa molto elevata e probabilmente una perdita di efficienza raggiunta in questi anni, considerando che si ha avuto un'incapacità di prevedere quali sarebbero state le conseguenze con il rischio che il risultato fosse addirittura negativo.

Di conseguenza non si sono attuati cambiamenti rilevanti, se non all'interno della *UO Programmazione e Gestione Finanziaria*. Infatti si ha avuto una *riorganizzazione interna* per suddividere il carico di lavoro proveniente dalla necessità di introdurre in Regione Lombardia i principi e le conoscenze di contabilità economica. Si è deciso di assumere una figura professionale dirigenziale esterna appartenente ad enti locali che già utilizzano dal 1995 la contabilità economico-patrimoniale, creando una nuova struttura che potesse coordinare i diversi aspetti dell'armonizzazione. Il cambiamento sta a sottolineare il fatto che, per un ente regionale, l'armonizzazione e l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, seppur prevista come affiancamento a quella

finanziaria, comporta un'innovazione radicale implicando la necessità di introdurre meccanismi e sistemi gestionali che le Regioni, in particolare la Lombardia, non ha mai utilizzato. Si è deciso di apportare questa piccola modifica organizzativa perché una singola struttura non sarebbe stata in grado di gestire in maniera adeguata tutto il carico di lavoro richiesto, sia quello legato al funzionamento ordinario, sia quello legato alla sperimentazione.

Legato all'aspetto organizzativo, si pensava che alcune previsioni del decreto legislativo 23 giugno, n. 118 si volessero spingere fino a normare l'organizzazione che tutte le regioni avrebbero dovuto adottare. Per esempio lo Stato, tramite l'armonizzazione, avrebbe voluto che fosse nominato un responsabile per ogni programma come centro di responsabilità amministrativa. Di contro, in Regione Lombardia ci si è accorti che non sempre un programma corrispondesse ad un'unica Direzione Generale, quindi la nuova ipotetica riorganizzazione avrebbe creato non pochi problemi di allocazione delle responsabilità. La questione è stata discussa nel tavolo di lavoro regionale ed è stato condiviso a livello di intesa che il responsabile del programma voluto dallo Stato sarebbe stato solamente responsabile nei termini di colui che controlla lo stato di avanzamento di quest'ultimo. Se non fosse stata condivisa questa soluzione, il decreto avrebbe minato troppo la libertà organizzativa, caratteristica da proteggere dato che è la rappresentazione delle specificità, delle peculiarità e delle differenze dei vari enti.

La dirigente di Regione Lombardia ha affermato che il ruolo del personale è stato importantissimo e ritiene, inoltre, che il coinvolgimento delle persone è stato fondamentale per poter raggiungere degli obiettivi intermedi quali la stesura del bilancio previsionale pluriennale, solo a meri fini conoscitivi, utilizzando la nuova contabilità finanziaria secondo cassa già a partire dal 2012, la creazione di tutti i nuovi capitoli secondo la nuova struttura del bilancio per missioni e programmi e per beneficiario della spesa, e la definizione quasi completa di tutti i nuovi principi contabili. Regione Lombardia si è accorta che il coinvolgimento ha portato un maggior impegno dal personale pubblico.

Per quanto riguarda l'ente regionale in sperimentazione esso non ha apportato sostanziali modifiche dal punto di vista organizzativo perché in ARPA è già presente una funzione legata al bilancio. Inoltre questo ente regionale ha come obbligo, da Statuto, il redigere un bilancio secondo contabilità economico-patrimoniale, di

conseguenza non ha dovuto reperire dall'esterno competenze e conoscenze per attuare il cambiamento richiesto dal processo di armonizzazione, come, di contro, ha dovuto fare Regione Lombardia.

Nella predisposizione del bilancio previsionale di Regione Lombardia i principali cambiamenti che hanno creato disorientamento sono dati dalla divisioni delle unità previsionali di base in missioni legate alla finalità della spesa che il capitolo rappresenta e non più allocate alle singole Direzioni Generali. Il tutto ha portato ad una complicazione perché *gli stanziamenti di previsione dovranno essere sempre più dettagliati* vista la mancata possibilità di fare rimodulazioni all'interno dello stesso capitolo utilizzando la somma appostata per investimenti diversi. Questo ha creato una difficoltà nel personale nel nuovo modo di redigere il bilancio poiché impone un nuovo modo di considerare le previsioni di spesa che ciascuno apposta: le voci di uscita devono essere considerate secondo la loro finalità e previste nell'anno in cui saranno liquidate.

L'innovazione maggiore viene rappresentata dall'introduzione del bilancio consolidato secondo contabilità economico-patrimoniale. A livello interregionale si è deciso di utilizzare, per la maggior parte, la contabilità secondo partita doppia, come il settore privato.

A livello dell'ente strumentale si sono dovuti apportare parecchi cambiamenti specifici che hanno creato non poche difficoltà.

Una novità introdotta dalla sperimentazione è il nuovo modo di impegnare le spese legata alla loro esigibilità, mentre ARPA ha sempre impegnato nel momento in cui stipulava il contratto. La motivazione che sottende lo Stato imponendo questa regola è che si vuole arrivare ad avere un bilancio di sola cassa (in teoria non esisteranno più i residui da riaccertare). Per mitigare questo concetto è stato introdotto il principio di competenza potenziata: si possono impegnare le spese anche nel momento in cui ricevi il servizio, anche se non è ancora stato pagato.

Un ulteriore passo necessario che ARPA ha dovuto svolgere, dato che nel 2012 il bilancio previsionale è stato già scritto con il nuovo principio, è stato quello di analizzare tutti i residui e capire quando scadevano per poterli riappostare dato il loro nuovo significato a seguito dell'introduzione della contabilità finanziaria di cassa per la stesura del bilancio previsionale.

### **4.2.3 Le motivazioni alla base del cambiamento: un parere degli intervistati**

A livello politico si afferma che la legge sia molto utile e che la Lombardia si ritiene una delle promotrici dell'avvio del processo di armonizzazione. Si afferma che le esigenze che hanno spinto lo Stato ad approvare il decreto legislativo sono più che condivise dalla Regione descritta. A dimostrazione di questo, si è dichiarato che la Lombardia si è impegnata ad essere in prima linea e a fare da traino, ovvero rivestire un ruolo da *leader*, per il resto delle amministrazioni pubbliche in modo da favorire l'uniformità. La Lombardia è stata mossa anche dalla volontà di documentare la propria virtuosità all'interno del contesto italiano in modo da modificare la modalità di taglio dei fondi da parte dello Stato, argomento importante in questo momento di crisi economica mondiale.

L'uniformità dei conti delle amministrazioni pubbliche permetterà il confronto e creerà la possibilità di giudicare la gestione della reggenza; uno degli obiettivi della Lombardia, a conclusione della sperimentazione, sarà quello di istituire un bilancio di fine mandato in modo da rappresentare quale sarà la situazione economica di partenza e quale quella di fine, tutto secondo il principio fondamentale della trasparenza.

Dal punto di vista tecnico il giudizio finale sul processo di armonizzazione non è completamente positivo, seppur si afferma che risponda alle esigenze riscontrate in questi anni. Si pensa che un cambiamento fosse fondamentale in Italia: era necessario avviare un processo di omogeneità dei conti pubblici, ma il cambiamento proposto presenta non pochi punti critici. Dal punto di vista tecnico contabile si afferma che il cambiamento da implementare è troppo innovativo e radicale ed inoltre non si è certi che lo sforzo richiesto sia proporzionale al vantaggio ottenuto dalla rendicontazione diversa. Dal punto di vista organizzativo, invece, si è deciso di apportare pochi cambiamenti in Regione Lombardia per diverse ragioni: non creare più disorientamento di quello già creato con l'armonizzazione, non cambiare un'organizzazione già di per sé efficiente ed efficace e non impegnarsi a cambiare in un momento di sperimentazione, ovvero in un momento in cui non esiste ancora una definitività.

La dirigente di ARPA, alla domanda: "che cosa ne pensa della legge e di come è stata costruita", afferma che si sentiva l'esigenza di uniformare i conti pubblici e, di conseguenza, di armonizzazione, ma il decreto legislativo così composto sembra

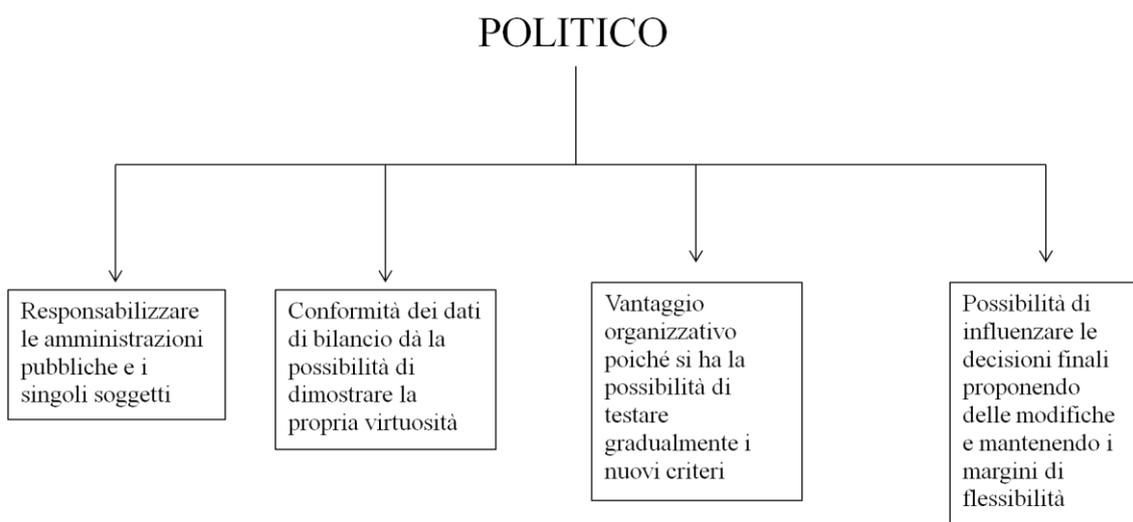
risponda anche ad un'ossessante ricerca di informazioni. Lo Stato, nell'avviare il processo, non si è reso conto che l'armonizzazione avrebbe portato anche un cambiamento culturale italiano, oltre che di tutti gli aspetti tecnici. Inoltre bisogna necessariamente porre attenzione nel non eliminare le peculiarità dei vari enti salvaguardando le caratteristiche specifiche.

#### 4.2.4 Un quadro di sintesi

In questo paragrafo verranno riassunti, come illustrato nelle figure sottostanti, quali siano stati i principali spunti emersi dalle interviste sopra descritte divisi per punti di vista.

Inizialmente vengono riassunti graficamente i risultati emersi dall'intervista a livello apicale (Figura 30).

**Figura 30 Riassunto nozioni emerse dalle interviste con attori "politici"**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Nella Tabella 18 vengono invece riassunti i principali risultati emersi dalle interviste fatte a livello tecnico.

**Tabella 18 Riassunto spunti emersi dalle interviste con attori “tecnici”**

<b>AMBITO</b>	<b>RISULTATI (SINTESI)</b>
Obiettivo del legislatore	Spesa del settore pubblico trasparente
Obiettivo di Regione Lombardia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cambiamento da sostenere radicale rispetto alle modalità pre-riforma di redazione attuale del bilancio.</li> <li>- Scrittura del bilancio secondo la contabilità economico-patrimoniale richiederà uno sforzo inutile dal punto di vista delle amministrazioni pubbliche regionali</li> </ul>
Partecipazione alla sperimentazione	Sperimentare in itinere il cambiamento
Modo di affrontare il cambiamento	Formazione e coinvolgimento del personale
Cambiamento nel processo di stesura del bilancio	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lavorare sulla definizione dei principi contabili utilizzandoli per allocare i nuovi stanziamenti del bilancio previsionale</li> <li>- Obiettivo: arrivare all’assestamento di bilancio a pieno regime ad aprile 2013</li> <li>- Adeguazione del sistema informativo non apportando modifiche sostanziali</li> <li>- I singoli dirigenti non sono più responsabili di un singolo capitolo, ma si interfacciano per macroaree</li> </ul>
Cambiamenti organizzativi	Apportare pochi cambiamenti organizzativi

Fonte: Elaborazione dell’autore

### **4.3 Le criticità riscontrate a livello tecnico**

In questo paragrafo verranno descritte le principali criticità riscontrate nell’applicazione, seppur iniziale, dei nuovi criteri e dei principi contabili.

Innanzitutto, a livello regionale, è stato sottolineato che la contabilità economico-patrimoniale non è adatta ad un’amministrazione pubblica centrale come quello delle Regioni. Infatti la funzione della contabilità utilizzata anche nel settore privato è propria di soggetti che offrono dei prodotti o che producono un servizio, in ogni caso che hanno la necessità di calcolare qual è il proprio risultato economico e il valore del proprio patrimonio, mentre le Regioni sono enti pubblici che fanno semplicemente trasferimenti ad altri soggetti, siano essi pubblici o privati, per coordinare la programmazione e gli investimenti all’interno del territorio di loro giurisdizione.

Dato che il bilancio redatto secondo contabilità economico-patrimoniale, anche se utilizzato semplicemente a titolo informativo, dovrà essere scritto secondo il metodo della partita doppia, la doppia scrittura impegnerà molto tempo e sforzo della Regione apparentemente inutile. A livello tecnico è stato sottolineato che è stato necessario partecipare a dei corsi per poter apprendere le nozioni e le conoscenze che non erano presenti in Regione, ma necessarie per apportare il cambiamento radicale richiesto.

Mentre negli enti locali, che già utilizzano questo metodo contabile, si riscontra un altro problema: dovranno raccordare il proprio bilancio con quello richiesto dall'armonizzazione.

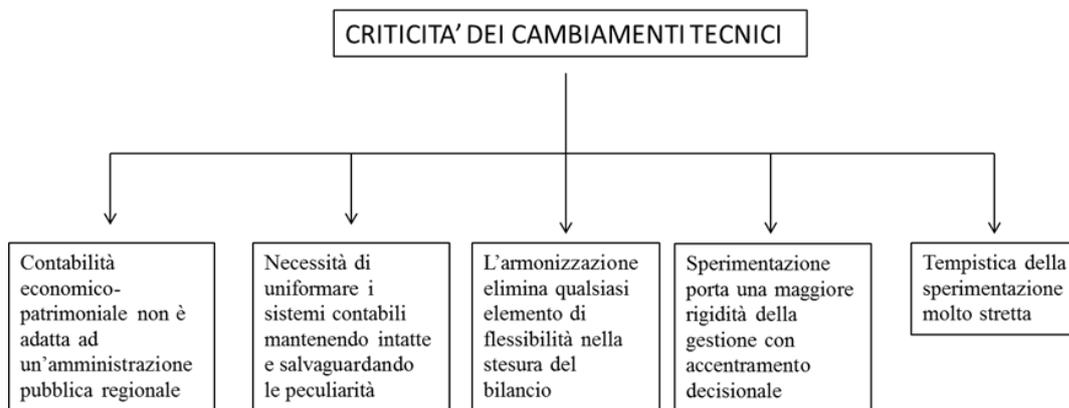
Un'altra criticità emersa nella sperimentazione, condivisa sia a livello regionale, sia a livello degli enti, è che questo processo di armonizzazione, seppur estremamente necessario, non deve eliminare le peculiarità degli stessi, ma dovrebbe essere in grado di unificare i sistemi contabili mantenendo intatte e salvaguardando le peculiarità.

Un esempio, per spiegare questo concetto, si può trovare nella definizione delle missioni a livello centrale. Infatti per definirle sono stati paragonati i diversi bilanci delle Regioni e si è riscontrato il fatto che al loro interno ognuno rappresentava le politiche interne. Un bilancio con una classificazione di spese "armonizzate" consente sì confronti immediati tra bilanci dei vari enti, ma non consente di evidenziare le specificità di spesa. Una possibile soluzione potrebbe essere trovata nel recuperare le specificità descrivendo le principali caratteristiche in documenti di programmazione. Un ulteriore problema è che la legge, togliendo le peculiarità regionali, elimina qualsiasi elemento di flessibilità nella stesura del bilancio. Infatti il nuovo bilancio porta in sé più trasparenza per monitorare maggiormente la tipologia di gestione amministrativa – evitare in anticipo una situazione di default - risponde all'esigenza (i) di rappresentazione dei servizi che la Regione eroga ai suoi cittadini, (ii) di avere una maggiore cognizione dei destinatari della spesa – nel piano dei conti si ha la differenziazioni in capitoli diversi se il ricevente, anche se facente parte dello stesso investimento, è un'altra amministrazione pubblica o un soggetto privato – portando però con sé una maggiore rigidità nella gestione e nella previsione delle voci. Si è coscienti che l'iter di cambiamento, inteso come cambiamento della mentalità dei dipendenti pubblici, sarà molto lungo, soprattutto perché il decreto legislativo modifica un processo rodato da molti anni.

Oltre a ciò, la minore flessibilità imposta dall'armonizzazione unita al decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 - recentemente entrato in vigore - che approva il controllo preventivo dei bilanci di previsione delle Regioni da parte della Corte dei Conti, sembra voler riportare l'Italia verso un accentramento decisionale statale con relativa cessione di autonomia sulla parte contabile. Su questa scia rientra anche la rivisitazione del Titolo V della Costituzione che riduce le funzioni in capo alle Regioni in materia dell'armonizzazione contabile.

Un'ulteriore criticità riscontrata è la tempistica stretta di sperimentazione. Il decreto legislativo prevede che nel 2014 tutti gli enti pubblici dovranno utilizzare i nuovi sistemi contabili, mentre il primo ciclo di programmazione secondo le nuove regole finirà nel 2015. Si sottolinea, infatti, che l'intero ciclo di programmazione finanziaria dura tre anni. Si inizierà solamente nel 2013 ad utilizzare la contabilità economico-patrimoniale che rappresenterà uno dei cambi più radicali a livello di gestione operativa, mentre il primo bilancio consolidato secondo nuova competenza si redigerà solamente nel 2014 a sperimentazione già conclusa e il primo bilancio previsionale pluriennale si concluderà solo nel 2015. Secondo la logica di un cambiamento, sarebbe stato necessario sperimentare l'intero ciclo di programmazione, ma lo Stato non ha voluto prorogare i tempi. Si è quindi dimostrato che la sperimentazione ha tempi molto brevi, non solo perché l'ente, essendo molto grosso, è stato lento nel cambiamento, seppur questo sia veramente radicale e necessiti di un periodo lungo per implementarlo, ma perché da un punto di vista tecnico la sperimentazione sarà incompleta. Dal punto di vista del personale, in aggiunta, l'armonizzazione richiede un cambio culturale netto. Lo Stato chiede di modificare un processo ormai definito da molti anni, variando il modo di rendicontare e considerare le voci, impattando addirittura, seppur in piccola parte, sull'organizzazione dell'amministrazione pubblica. Si deve dare il tempo agli enti di imparare a gestire il nuovo bilancio.

**Figura 31 Riassunto criticità riscontrate**



Fonte: Elaborazione dell'autore

#### **4.4 Analisi documentale ed esperienza diretta sul campo**

Svolgendo uno *stage* formativo in Regione Lombardia, si ha avuto la possibilità di analizzare la documentazione ufficiale circolante, sia quella pubblica, sia quella interna.

L'utilità principale dell'analisi documentale interna è stata il verificare gradualmente e tempestivamente le ipotesi fatte in corso del lavoro di tesi svolto, si ha avuto la possibilità di verificare personalmente la difficoltà di uniformare il comportamento del personale di un singolo ente e, di conseguenza, tutte le amministrazioni pubbliche d'Italia. Inoltre, svolgendo lo *stage* in loco, si ha avuto l'opportunità di poter partecipare alle iniziative attuate dalla Regione per aggiornare tutto il personale pubblico sull'armonizzazione, analizzare nel dettaglio come sono stati trasmessi e condivisi i cambiamenti e sentire come è stata interiorizzata la decisione di partecipare alla sperimentazione da tutto il personale.

Innanzitutto si ha avuto la possibilità di partecipare ad alcuni degli incontri periodici in cui il personale addetto alla sperimentazione ha aggiornato i dirigenti pubblici sullo stato di avanzamento del cambiamento. In questi corsi di aggiornamento si sono spiegate le norme che regolano il processo sotto diversi punti di vista: da quello giuridico - spiegazione nel dettaglio di cosa dicessero le leggi - a quello economico e operativo. Infatti, si sono dedicate alcune lezioni del corso alla descrizione di casi reali, ovvero di come si sarebbero dovute rendicontare alcune voci di spesa secondo la nuova contabilità finanziaria di cassa. I corsi sono stati interattivi con possibilità di domande di

chiarimento da parte dei dirigenti presenti. Inoltre si ritiene che i corsi siano stati molto utili perché hanno avuto lo scopo sia di aggiornare il personale sullo stato di avanzamento dei cambiamenti, sia di dimostrare la volontà di cooperare per la risoluzione di problemi o di dubbi di qualsiasi genere, senza tralasciare nessun particolare. Inoltre si ritiene che sia stato fondamentale la condivisione degli obiettivi tra il personale per dar loro le motivazioni dello sforzo profuso dovuto alla partecipazione alla sperimentazione. Difatti durante le prime lezioni si sono date le ragioni per cui è stato necessario da parte del Governo, avviare il processo di armonizzazione.

**Figura 32 Esempio slide presentata al corso di aggiornamento**

***L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI  
CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO  
DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE  
COSTITUISCE IL CARDINE  
IRRINUNCIABILE DELLA RIFORMA DELLA  
CONTABILITA' PUBBLICA (LEGGE N. 196  
DEL 2009) E DELLA DELEGA PER  
L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO  
FISCALE: (LEGGE N. 42 DEL 2009)***

Fonte: Regione Lombardia

Durante il periodo di *stage* formativo si ha avuto la possibilità di leggere le versioni intermedie della stesura dei principi contabili poiché venivano inviati i verbali degli incontri settimanali del Gruppo di Lavoro tenuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze a tutti i dirigenti interessati. Studiando questi documenti, l'aspetto interessante da sottolineare è che ogni modifica apportata alla stesura intermedia dei principi venga condivisa dal Gruppo di Lavoro, questo a dimostrare che le decisioni vengono prese da un insieme di soggetti eterogeneo, che viene guidato e coordinato da un soggetto statale, proprio secondo le linee guida definite dal NPG.

I documenti interni che si sono studiati riguardano principalmente le varie versioni dei principi contabili che si stanno definendo in maniera completa, in quanto uno degli obiettivi della sperimentazione è quello di stabilire la versione definitiva della norma.

Nel primo periodo della sperimentazione – inizio anno 2012 – si è riscontrato, leggendo ed analizzando i verbali del Gruppo di Lavoro settimanale istituito da Regione Lombardia, in quanto coordinatore della parte finanziaria dell'intesa interregionale, che lo sforzo maggiore degli enti in sperimentazione è stato rivolto alla definizione conclusiva dei nuovi principi contabili modificandoli in modo da mantenere la flessibilità operativa. Infatti tutte le proposte di modifiche dei principi da portare al Tavolo di Lavoro con il Ministero dell'Economica riguardano la possibilità di mantenere dei margini operativi nella stesura del bilancio previsionale. Una volta che sono stati definiti questi principi, ancora provvisori, ma in via di stesura definitiva, le domande del Gruppo di Lavoro si sono concentrate sulla loro interpretazione e applicabilità.

Le domande che pervengono a Regione Lombardia, in quanto coordinatore, riguardano casi reali di cui si riporta un esempio nella Figura 33.

**Figura 33 Esempio quesito del Gruppo di Lavoro degli enti in sperimentazione**

**Regioni**

Il Consiglio Regionale della Regione Lombardia ha chiesto di riverificare la risposta al quesito n. 2 "restituzione contributi" nel senso che riporto in calce.

Si chiede quindi di inserire il quesito nell'odg del GdL che si terrà il prossimo 11.09. Per la trattazione sarà presente anche una collega del consiglio stesso.

**Restituzione contributi**

Ai consiglieri regionali è operata mensilmente una trattenuta obbligatoria a titolo di contributo per la corresponsione dell'assegno vitalizio e dell'indennità di fine mandato, ai sensi dell'art. 4 della l.r. 12/1995.

I contributi versati possono essere restituiti nei seguenti casi:

- il consigliere che cessa dal mandato prima di aver raggiunto il periodo minimo previsto per il conseguimento dell'assegno vitalizio (5 anni), e che non possa (perché non ha raggiunto i 30 mesi contribuzione obbligatoria) o non voglia continuare il versamento con contributi volontari, ha diritto alla restituzione d'ufficio dei contributi versati senza rivalutazione monetaria né corresponsione di interessi (comma 1 art.6 l.r. 12/1995).

In questo caso la restituzione dei contributi comporta la decadenza anche dal diritto all'indennità di fine mandato;

-il consigliere che cessa dal mandato alla fine della legislatura dopo aver versato i contributi obbligatori per un periodo di almeno 5 anni ha la facoltà di chiedere la restituzione dei contributi versati nella misura del 100% senza rivalutazione monetarie né corresponsione di interessi.

In questo caso la restituzione dei contributi comporta la decadenza dal diritto al conseguimento del vitalizio.

La restituzione dei contributi non è soggetta a tassazione.

Per rilevare l'entrata del bilancio del consiglio regionale, riguardante il versamento dei contributi trattenuti ai consiglieri è necessario introdurre una nuova voce nel piano dei conti delle regioni.

Sulla base delle regole del SEC 95, tale entrata ha natura di contributo sociale.

Risulta pertanto necessario inserire nel piano dei conti delle Regioni le voci relative ai contributi, previste nel piano dei conti degli enti di previdenza.

Fonte: Regione Lombardia

Il Gruppo di Lavoro è utile, inoltre, per la definizione dei prospetti del bilancio consolidato secondo la contabilità economico-patrimoniale e il piano dei conti.

Dallo studio di questi documenti si è riscontrato una grande difficoltà da parte delle Regioni ad implementare la contabilità economico-patrimoniale: molte domande e discussioni al Tavolo di Lavoro tra le Regioni in sperimentazione sono riguardate questo argomento. Si sta cercando di utilizzare uno schema comune per lo Stato Patrimoniale ed il Conto Economico ed inoltre vengono fatti circolare documenti che dimostrano la rendicontazione in partita doppia di transazioni frequenti nelle amministrazioni pubbliche, in modo da garantire la stessa tipologia di rendicontazione di uguali transazioni tra i diversi enti. Un esempio di contabilizzazione in contabilità economico patrimoniale che è circolato nel Tavolo di Lavoro dell'acquisizione di immobilizzazioni è riportato nella Figura 34.

**Figura 34 Esempio contabilizzazione secondo contabilità economico-patrimoniale**

<b>Esempio 1) Acquisto dell'immobilizzazione da terze economie</b>		
Nell'anno 2012, in data 30/03/2012 Il Comune Y acquista dalla ditta Z un immobile non destinato ad attività commerciale sostenendo costi per l'acquisto per un totale di 500.000 euro oltre iva.		
Le rilevazioni contabili sono le seguenti:		
<b>Scritture continuative anno 2012</b>		
1. In data 15/04/2012 è sottoscritto l'atto di acquisto dell'immobile e nella stessa data è effettuato il relativo pagamento ed emessa la fattura dalla ditta Z. In contabilità finanziaria si rileva l'impegno di euro 605.000 relativo all'acquisto dell'immobilizzazione e si liquida la relativa spesa.		
<i>Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:</i>		
<i>15/04/2012</i>		
1.2.2.1.1 Fabbricati	605.000	
2.4.2 Debiti vs fornitori		605.000
2. In data 15/04/2012 è predisposto il mandato di pagamento e si rileva in contabilità finanziaria l'ordinazione di pagamento al fornitore per euro 605.000		
<i>Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:</i>		
<i>15/04/2012</i>		
2.4.2 Debiti vs Fornitori	605.000	
1.3.4.1.1 Istituto tesoriere		605.000
3. In data 30/04/2012 il tesoriere effettua il pagamento del fornitore per euro 605.000.		
<i>Tale rilevazione non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale.</i>		
<b>Scritture di assestamento anno 2012</b>		
4. In data 31/12/2012 si provvede all'individuazione delle quote di ammortamento dell'immobile acquisito.		
<i>Tale rilevazione genera la seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:</i>		
<i>31/12/2012</i>		
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e governativo	12.100	
Fondo Ammortamento Fabbricati		12.100
<b>Scritture di chiusura anno 2012</b>		
5. In data 31/12/2012 si provvede alla chiusura dei conti al bilancio di esercizio 2012 (rendiconto della gestione e stato patrimoniale).		
<i>Tale rilevazione genera le seguente rilevazione in contabilità economico patrimoniale:</i>		
<i>31/12/2012</i>		
Stato patrimoniale finale	592.900	
1.2.2.1.1 Fabbricati		592.900
Conto Economico	12.100	
2.2.1.06.02 Ammortamento Fabbricati ad uso commerciale e governativo	12.100	
Stato patrimoniale finale	12.100	
Fondo Ammortamento Fabbricati		12.100

Fonte: Regione Lombardia

Dall'analisi documentale risulta che le Regioni hanno non poca difficoltà ad implementare il processo di armonizzazione con i relativi principi contabili. Infatti durante il periodo di stage, nonostante fosse passato già quasi un anno intero dall'inizio della sperimentazione, ancora molte domande inviate dagli enti al Gruppo di Lavoro settimanale interregionale riguardavano la modalità di interpretazione dei vari principi.

A livello delle singole strutture, invece, è risultato molto difficile, ai vari funzionari, il passaggio dalla contabilità finanziaria di competenza a quella di cassa. Infatti

quest'anno la chiusura del processo di stesura del bilancio previsionale è stata posticipata di qualche settimana rispetto alla normalità perché è stato necessario rivedere molte previsioni che erano già state appostate poiché risultavano calcolate secondo la contabilità finanziaria pre-riforma. Durante il periodo di *stage* si ha avuto la possibilità di assistere alla previsione delle voci di spesa per l'Unità Organizzativa di cui la mia struttura fa parte: Programmazione Integrata.

In questo periodo si è notato come effettivamente il passaggio da contabilità finanziaria secondo competenza a quella secondo cassa per redigere il bilancio previsionale è difficile da implementare. Si sono dovuto ricalcolare molte previsioni che erano state appostate sui capitoli di competenza delle strutture appartenenti alla UO sopracitata perché ci si è accorti che erano state previste secondo la contabilità pre-riforma.

Si ritiene, tuttavia, che siano stati molto utili gli incontri tenuti dal Segretario Generale con i vari direttori – che hanno avuto il compito di informare a cascata i funzionari - perché si è data la possibilità a tutto il personale di capire quali fossero state le motivazioni di questo cambiamento radicale e creare una visione più ampia di quello che sta accadendo nel settore pubblico dando una finalità allo sforzo profuso per attuare il processo.

#### **4.5 Discussione dei risultati**

A seguito delle interviste risulta evidente come il cambiamento richiesto dall'approvazione del decreto legislativo non riguarda solamente la modalità di stesura del bilancio, ma comporti anche un cambiamento culturale italiano da parte dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche. Queste devono imparare a gestire il nuovo bilancio e a considerare in modo differente le spese: sia in base alla loro finalità ultima, sia in base alla tempistica correlata al concetto di liquidabilità. Il processo di cambiamento sarà effettivamente terminato solo nel momento in cui tutto il personale sarà in grado di fare previsioni secondo la nuova mentalità. Cambiare un processo ormai radicato in tutti richiede più tempo rispetto a quello della modifica di un sistema informativo. Infatti, in un ente come la Regione Lombardia in cui il bilancio previsionale è costruito unendo le previsioni delle singole strutture, è necessario che tutto il personale addetto al bilancio sia in grado di spostarsi verso il nuovo modo di

appostare le voci. Questa è la spiegazione del fatto che, nonostante il passaggio dalla contabilità finanziaria secondo competenza a quella secondo cassa sia uno dei cambiamenti di contabilità più facile, l'armonizzazione non sarà un processo che si concluderà nel breve periodo. Si nota come in un ente come la Regione Lombardia, al cui interno l'innovazione è una delle caratteristiche fondamentali, si sia sottolineato, a livello tecnico, più le difficoltà riscontrate nell'implementazione del processo di cambiamento rispetto ai vantaggi che l'uniformità potrebbe portare.

Una delle criticità principali riscontrate è che il decreto legislativo ha la pretesa di normare nel dettaglio tutto il processo di stesura del bilancio, parificando le amministrazioni pubbliche, siano essi enti regionali, locali o comunali, in modo che il controllo da parte del governo diventi più facile ed immediato. Risulta invece evidente che ogni ente ha al suo interno delle peculiarità e delle particolarità specifiche che non si possono eliminare date le caratteristiche diverse del territorio italiano: la programmazione regionale e gli interventi finanziati devono necessariamente diversificarsi. Queste caratteristiche del processo sono associabili al *framework* teorico descritto nel primo capitolo del *New Public Governance*. Infatti si nota come lo Stato stia rispondendo alla sua esigenza di maggior controllo tramite il processo di armonizzazione, ma le Regioni stanno cercando di non uniformarsi in modo da poter mantenere la propria potestà legislativa e la propria autonomia decisionale.

Dallo studio risulta quindi che il processo di armonizzazione, nel modo in cui è stato affrontato e normato, risulta rispondere alle esigenze evidenziate nei primi capitoli, ma questo comporta il sacrificare ed eliminare molti aspetti ritenuti in ogni caso importanti per le amministrazioni pubbliche italiane. In particolare risulta che è volontà dello Stato eguagliare tutti gli enti pubblici in modo da rendere più facile ed immediata l'interpretazione dei dati e, di conseguenza, svolgere più facilmente il suo compito di guida del settore pubblico, ma è altrettanto evidente che questa volontà non è attuabile poiché i diversi enti hanno funzioni, compiti e finalità differenti. Per esempio non si può togliere la potestà legislativa ad un ente come una Regione perché altrimenti non sarebbe più in grado di svolgere il suo compito di amministratore del territorio regionale.

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico sta a dimostrare sempre di più la volontà da parte del legislatore di rendere simile il settore

pubblico a quello privato. L'aspetto interessante da sottolineare è che la Regione Lombardia ha deciso di utilizzare la rendicontazione con il metodo della partita doppia. Il decreto legislativo, però, dichiara che non è obbligatorio utilizzare questa metodologia, ma che è a discrezione del singolo ente utilizzare la partita doppia o la partita semplice.

#### **4.6 Stato di attuazione del cambiamento in Regione Lombardia**

Regione Lombardia, per quanto riguarda lo stato di attuazione del cambiamento, risulta essere quasi in linea con i tempi previsti dalla sperimentazione per l'implementazione della contabilità finanziaria secondo cassa.

Nel DPCM si afferma che nel 2012 si sarebbe dovuto redigere il bilancio previsionale annuale e pluriennale secondo i nuovi schemi di bilancio e già nel 2013 il bilancio consolidato con gli enti strumentali dovrà essere redatto anche secondo la contabilità economico-patrimoniale.

In questo primo anno di partecipazione alla sperimentazione, l'ente ha cercato di adottare i nuovi schemi contabili e i nuovi principi, ma si è notato, tuttavia, che ancora la loro applicazione non è stata implementata in maniera globale. Tuttavia, intervistando anche i responsabili del processo del cambiamento, risulta che le tempistiche definite a livello statale siano state molto strette, soprattutto per la redazione del bilancio secondo contabilità economico-patrimoniale.

Il bilancio previsionale annuale per il 2013 è stato già redatto secondo la nuova contabilità, ma si sono riscontrate molte difficoltà. Si prevede, di conseguenza, dato che è autorizzatorio, che Regione Lombardia dovrà approvare molte leggi regionali di variazione del bilancio per sopperire alla mancata precisione delle previsioni fatte dai propri dipendenti.

Per quanto riguarda la creazione del piano dei conti, attualmente Regione Lombardia è riuscita a classificare tutti i capitoli di spesa fino al IV livello (livello richiesto dal processo di armonizzazione per poter identificare in maniera unitaria le transazioni). Si nota come il lavoro per la stesura del piano dei conti è durato quasi tutto l'anno 2012, infatti è stato necessario riclassificare tutti i capitoli esistenti del bilancio della Regione Lombardia. Si nota come nel periodo pre-riforma i capitoli presenti nel bilancio erano

circa 7500. Il processo dunque, nonostante non abbia avuto particolari problemi, ha impegnato l'intero anno di sperimentazione. La divisione delle attività di spesa in diversi capitoli rispetto a quelli esistenti prima del processo di armonizzazione, secondo la loro natura economica, verrà concluso entro Gennaio 2013, quindi secondo le tempistiche definite all'inizio della sperimentazione.

Tuttavia si hanno avuti molti problemi con l'adeguamento del sistema informativo alla nuova metodologia di stesura del bilancio. Si sono dovuti aumentare i capitoli di spesa di un numero elevato poiché, dato il principio di trasparenza che sta alla base del processo di armonizzazione, le previsioni dovranno essere divise, oltre che per finalità e allocate alla singola missione corrispondente, anche per destinatari di spesa. Questo obbligo ha portato a raddoppiare i capitoli già esistenti. E' stato necessario, di conseguenza, risolvere un ingente ma temporaneo problema di gestione da parte dell'ente strumentale lombardo legato ai sistemi informativi regionali, poiché si è voluto adottare come metodo l'adeguamento dell'attuale sistema piuttosto che crearne uno nuovo. Si nota che ancora qualche problema non è stato risolto, infatti tutte le settimane i responsabili tecnici del processo di sperimentazione si incontrano con i dirigenti di Lombardia Informatica spa per risolvere gradualmente i problemi riscontrati.

La novità, però, è che ci si è accorti che l'attuale sistema informativo, in ogni caso, non è adeguato al nuovo assetto del bilancio armonizzato, per cui Regione Lombardia ha l'intenzione di indire una gara d'appalto per la creazione di un nuovo sistema informativo che sia in grado di gestire sia il numero elevato di capitoli di cui ora è formato il nuovo bilancio previsionale, sia le variazioni di bilancio che saranno da approvare con Decreto della Giunta Regionale (DGR) e non più con un decreto del dirigente dell'Unità Organizzativa Programmazione e Gestione Finanziaria.

Il lavoro principale che è stato svolto dai responsabili del bilancio regionale è stato quello dell'adeguamento dei principi tramite il riaccertamento dei residui passivi e attivi del 2011, riallocando le spese autonome negli anni 2013 e 2014 sulla base dell'esigibilità della spesa secondo competenza finanziaria di cassa. Questo è stato uno dei lavori più lunghi che ha impegnato i dipendenti pubblici poiché è stato indispensabile rivedere tutti i residui degli anni passati scritti a bilancio nell'anno precedente. Per riaccertare i residui è stato necessario ritrovare l'obbligazione sottostante per capire quale sarebbe stato l'anno dell'effettivo pagamento, in modo da

rispettare la contabilità finanziaria secondo cassa. Si prevede, invece, di provvedere al riaccertamento e riallocazione delle voci di spesa vincolate entro gennaio 2013.

All'interno della Struttura Ragioneria si è inoltre creato, in attesa del nuovo sistema informativo, un programma che monitora e traccia gli impegni e i pagamenti regionali per migliorare la gestione del bilancio del 2012. Infatti questo programma permette di monitorare le transazioni fino al V livello del piano dei conti in modo da facilitare la stesura del rendiconto finanziario nel 2013.

Nella Figura 35 è rappresentato un esempio di classificazione di una transazione in entrata al V livello.

**Figura 35 Esempio di classificazione del piano dei conti al V livello**

Livelli	Voce	Codice finale
<b>I</b>	<b>Entrate correnti di natura tributaria e contributiva</b>	<b>E.1.00.00.00.000</b>
<b>II</b>	<b>Tributi</b>	<b>E.1.01.00.00.000</b>
<b>III</b>	<b>Tributi diretti</b>	<b>E.1.01.01.00.000</b>
<b>IV</b>	<b>Altre imposte sostitutive n.a.c.</b>	<b>E.1.01.01.09.000</b>
V	Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.01.09.001
V	Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse a mezzo ruoli	E.1.01.01.09.002
<b>IV</b>	<b>Imposta sul patrimonio</b>	<b>E.1.01.01.18.000</b>
V	Imposta sul patrimonio riscossa in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.01.18.001
V	Imposta sul patrimonio riscossa a mezzo ruoli	E.1.01.01.18.002
<b>IV</b>	<b>Addizionale regionale IRPEF non sanità</b>	<b>E.1.01.01.26.000</b>
V	Addizionale regionale IRPEF non sanità	E.1.01.01.26.001
<b>IV</b>	<b>Altre addizionali regionali di tributi diretti</b>	<b>E.1.01.01.27.000</b>
V	Altre addizionali regionali di tributi diretti	E.1.01.01.27.001
<b>IV</b>	<b>Altre imposte dirette n.a.c.</b>	<b>E.1.01.01.99.000</b>
V	Altre imposte dirette n.a.c. riscosse in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.01.99.001
V	Altre imposte dirette riscosse a mezzo ruoli n.a.c.	E.1.01.01.99.002

Fonte: ARCONET

Un ulteriore problema che Regione Lombardia ha dovuto affrontare è stata la nuova raccordabilità con gli altri enti in sperimentazione dei codici dei capitoli secondo la classificazione COFOG per migliorare la confrontabilità con gli altri bilanci.

Di contro si sottolinea che l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale è alquanto arretrata, infatti lo Stato ha anche concesso una deroga sull'utilizzo ufficiale della contabilità. Il primo passo attuato è stato quello di reperire dall'esterno – ovvero è stata assunta un dirigente di un ente comunale che già ha redatto bilancio secondo questo tipo di rendicontazione - le conoscenze necessarie per l'attuazione del principio

di contabilità. Successivamente si sta cercando, anche a seguito del confronto con le altre Regioni in sperimentazione, di imparare ad utilizzare questo tipo di contabilità. Si è notato come la contabilità economico-patrimoniale sia inutile per un ente regionale poiché non è necessario calcolare il valore del patrimonio in quanto utile fatto nell'anno, ma in ogni caso si è deciso di utilizzare il metodo della partita doppia, seppure non obbligatoria per il processo di armonizzazione, per rendere biunivoca le transazioni.

Per questa tipologia di rendicontazione Regione Lombardia risulta un po' arretrata rispetto alle tempistiche definite a livello centrale, poiché si è trovata a dover attuare un processo innovativo e radicale di cui non aveva le competenze necessarie.

Attualmente si sta provvedendo all'analisi dei movimenti finanziari (accertamenti e liquidazioni) che hanno rilevanza sotto il profilo economico-patrimoniale al fine di rilevare i costi e i ricavi della gestione attraverso la scrittura in partita doppia. Inoltre si sta cercando di individuare le scritture contabili di "assestamento" che non derivano direttamente dai movimenti finanziari quali l'ammortamento, l'accantonamento fondi, ratei, risconti, etc.

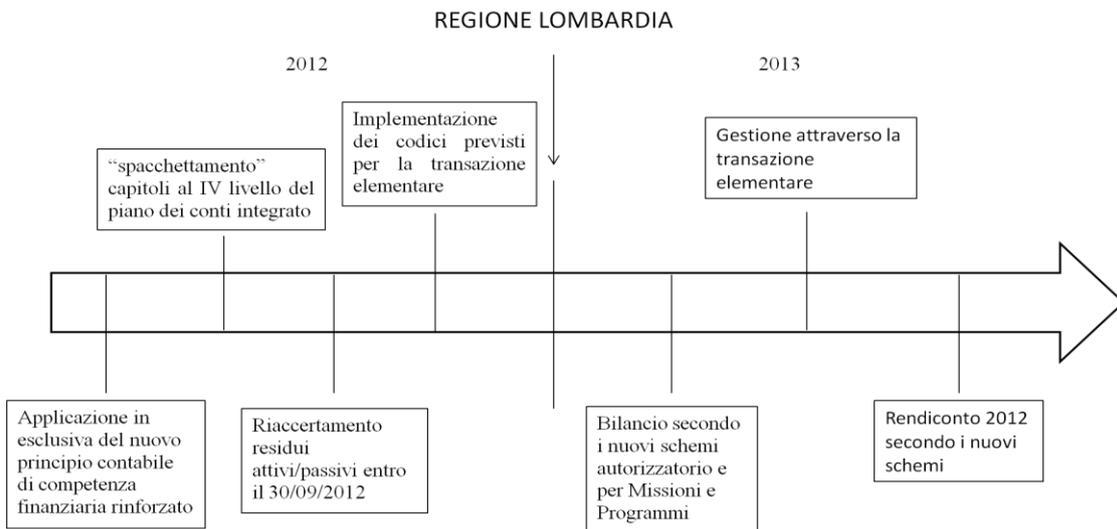
Un ulteriore aspetto di ritardo rispetto alle tempistiche della sperimentazione, che va di pari passo con l'applicazione della contabilità economico-patrimoniale, è la stesura del bilancio consolidato con gli enti. Infatti non sono ancora stati individuati quali siano gli enti, secondo il nuovo principio di amministrazione pubblica allargata, che fanno parte del perimetro di consolidamento dell'amministrazione pubblica. Inoltre si sta facendo un'analisi del processo e delle tecniche di consolidamento sulla base del principio applicato al bilancio consolidato.

Si stanno inoltre definendo quali potrebbero essere gli indicatori di *Output* e di *Outcome* per ciascuno dei programmi di bilancio per monitorarne l'avanzamento. Si vuole arrivare alla definizione finale, sia per gli enti strumentali, sia per le attività regionali, entro la fine dell'anno 2012.

Inoltre, entro la fine di quest'anno, Regione Lombardia vuole arrivare alla definizione di un set minimo informativo sia relativo a ciascun indicatore, sia relativo al processo di valorizzazione, analisi e divulgazione degli indicatori e alla definizione di un "Piano degli indicatori" delle prestazioni con riferimento al bilancio 2013.

Nella Figura 36 è riportata una *timeline* che rappresenta a che punto dell'attuazione della contabilità finanziaria è la Regione Lombardia rispetto alle tempistiche della sperimentazione definite a livello centrale.

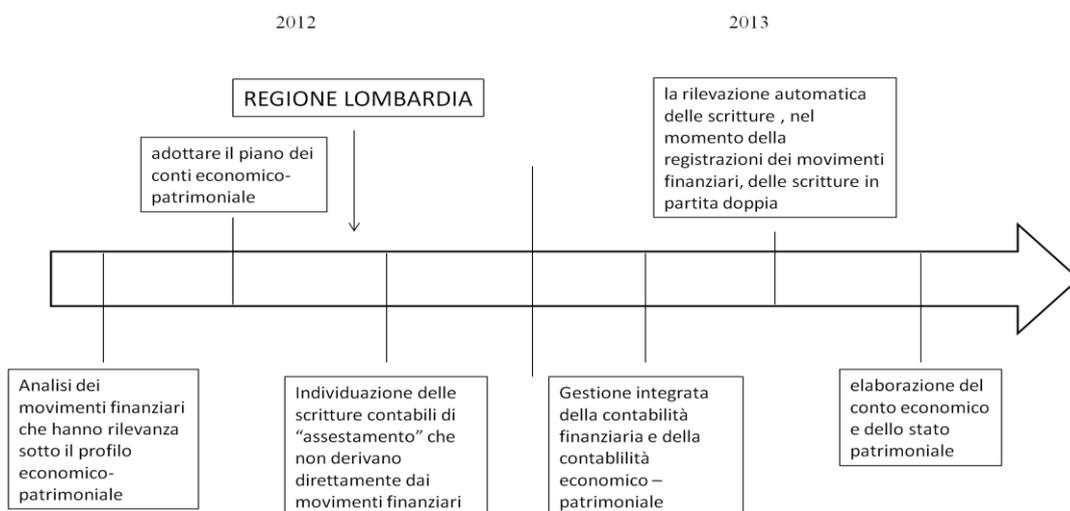
**Figura 36 Timeline dell'attuazione della contabilità finanziaria**



Fonte: Elaborazione dell'autore

Nella Figura 37 è rappresentata la *timeline* che rappresenta, di contro, il livello di attuazione della contabilità economico-patrimoniale.

**Figura 37 Timeline dell'attuazione della contabilità economico-patrimoniale**



Fonte: Elaborazione dell'autore

## CAPITOLO 5: CONCLUSIONI

A seguito dei risultati presentati nei capitoli precedenti, si ritiene che, dal punto di vista legislativo, il modo in cui è stato affrontato e definito il processo di armonizzazione in Italia risponda a tutte le esigenze di uniformità dei dati contabili, di trasparenza e interpretazione dei bilanci pubblici, di verifica della sostenibilità dei servizi offerti al cittadino e di responsabilizzazione della *governance* dei diversi enti. Nella Tabella 14 vengono rappresentate in sintesi quali siano le principali esigenze a cui il processo di armonizzazione risponde, quali siano state le risposte implementate da parte dello Stato e quali siano le criticità riscontrate dall'inizio dell'attuazione della sperimentazione.

**Tabella 19 Riassunto principali risultati**

<b>ESIGENZA</b>	<b>RISPOSTA</b>	<b>CRITICITA' DELL'ARMONIZZAZIONE</b>
Uniformità dei dati contabili	Contabilità finanziaria secondo cassa, definizione di principi e sistemi contabili per rendicontare le voci di entrata/uscita.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Non permette di rappresentare nel bilancio le peculiarità di spesa.</li> <li>- Rigidità nella gestione operativa.</li> </ul>
Trasparenza e interpretazione dei bilanci	Divisione del bilancio in missioni e programmi (secondo classificazione COFOG) per rappresentare la finalità della spesa.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cambiamento della concezione delle amministrazioni pubbliche</li> <li>- Tempistica della sperimentazione troppo stretta</li> </ul>
Verifica della sostenibilità dei servizi offerti al cittadino	Uniformità dei bilanci con conseguente possibilità di avere un maggior controllo sulla situazione finanziaria.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Richiede un cambiamento culturale per i funzionari delle amministrazioni pubbliche</li> </ul>
Rendere le informazioni necessarie al coordinamento centrale disponibili e trasparenti	Redazione del bilancio delle amministrazioni pubbliche utilizzando la stessa metodologia, permettendo di evitare anticipatamente le situazioni di <i>default</i> .	
Responsabilizzare la <i>governance</i> dei diversi enti	Introduzione di indicatori di valutazione dei risultati ottenuti e possibilità di confronto degli indicatori.	

Fonte: Elaborazione dell'autore

La prima necessità a cui risponde il processo analizzato è quella di uniformità dei dati contabili. Esso indica come contabilità unica da utilizzare in tutto il settore pubblico, escluso quello universitario, quella finanziaria secondo cassa la quale verrà usata per

redigere il bilancio previsionale annuale e pluriennale. Inoltre, tramite il decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, vengono definiti i principi e i sistemi contabili che verranno utilizzati dai diversi soggetti per rendicontare le voci di entrata e di uscita, permettendo di eliminare le differenze tra le amministrazioni pubbliche nella stesura dei bilanci autorizzatori. Tutti gli enti, poi, dovranno necessariamente dividere il bilancio previsionale in missioni e programmi in modo da rappresentare fedelmente la finalità delle spese. Il nuovo schema di bilancio così definito risponderà, inoltre, all'esigenza di trasparenza e di interpretazione dei bilanci pubblici sia da parte degli *stakeholder* esterni, i cittadini, sia dal parte del Governo.

Grazie alla definizione delle missioni e dei programmi secondo la classificazione europea COFOG, i dati di bilancio dei diversi enti risulteranno uniformi, facilmente aggregabili e conformi a quelli europei.

I bilanci redatti in modo omogeneo permetteranno un maggiore controllo sullo stato finanziario delle amministrazioni pubbliche da parte del Governo poiché esso sarà in grado di interpretare e soprattutto confrontare tutte le voci dei diversi bilanci.

La possibilità di avere un maggior controllo sulla situazione finanziaria degli enti pubblici, si sposa perfettamente con l'esigenza, nata dalla crisi economica del debito pubblico, di verifica e della sostenibilità finanziaria dei soggetti produttori dei servizi offerti al cittadino. In aggiunta, la confrontabilità dei bilanci porta in sé un ulteriore vantaggio: la possibilità di valutare, dal punto di vista della gestione, la virtuosità dei diversi enti pubblici.

Un ulteriore obiettivo che l'Italia sta perseguendo tramite il processo di armonizzazione è quello di rendere le informazioni necessarie al coordinamento centrale, prontamente disponibili e il più possibile trasparenti. Questa caratteristica di trasparenza e di leggibilità delle informazioni acquisita dai bilanci pubblici, risulta essere molto utile agli enti di Governo perché permette di evitare anticipatamente situazioni di *default*. La ricerca sempre più approfondita di informazioni, che siano il più complete possibile da parte del Governo, ha lo scopo anche di responsabilizzare la *governance* dei diversi enti e dei singoli soggetti. Infatti la trasparenza e l'omogeneità dei sistemi contabili rende possibile sia la valutazione, da parte di altri soggetti, dei risultati ottenuti dalle

amministrazioni pubbliche, sia l'introduzione di indicatori che valutino le *performance* del *management* pubblico.

Tuttavia, la soluzione implementata per rispondere alle esigenze che hanno spinto ad attuare il processo di armonizzazione, sacrifica non pochi aspetti caratteristici delle amministrazioni pubbliche locali.

Innanzitutto l'uniformità contabile non permette di rappresentare nel bilancio le specificità e le peculiarità di spesa che i diversi enti devono sostenere per investimenti territoriali particolari legati alla singola programmazione. Infatti tutte le missioni e i programmi sono stati definiti a livello centrale in modo da mantenere l'uniformità con il bilancio pubblico dello Stato italiano e rendere chiara e leggibile la finalità della spesa, ma non valorizzano e rappresentano le voci di bilancio caratteristiche delle singole amministrazioni pubbliche. Il processo così definito, perciò, non lascia flessibilità nella redazione del bilancio previsionale. Su questo argomento Regione Lombardia, in quanto coordinatore dell'aspetto finanziario a livello di intesa interregionale, sta cercando di fare leva nel Gruppo di Lavoro - presieduto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze – creato per la stesura definitiva dei sistemi contabili, con l'intento di modificare le regole definite nel decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e concedere un margine di flessibilità agli enti regionali. In proposito anche Tommasetti (2008) afferma che l'adozione di misure incisive già nel breve periodo per rispondere all'esigenza di risanamento della finanza pubblica, ha sacrificato l'adozione di misure di autonomia territoriale e funzionale.

Inoltre l'attuazione del processo di armonizzazione, avviato solo per alcuni enti nel 2012 grazie al periodo di sperimentazione, porta una maggiore rigidità nella gestione operativa di stesura del bilancio e un relativo accentramento decisionale, togliendo agli enti pubblici regionali la competenza legislativa in merito all'armonizzazione dei bilanci: non potranno più legiferare riguardo a questa materia.

Dalle interviste effettuate ai funzionari di Regione Lombardia, è emerso che il processo di armonizzazione, tramite la modifica dei sistemi contabili, porta anche ad un cambiamento della concezione delle amministrazioni pubbliche regionali: infatti si è evidenziato che il Governo sta cercando di uniformare gli enti in questione ad enti locali tramite la limitazione delle materie su cui una Regione può legiferare (cfr. legge

costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, art. 117 che porta tra le competenze esclusive dello Stato l'armonizzazione dei bilanci pubblici). Lo Stato dovrebbe semplicemente definire il perimetro omogeneo che le varie amministrazioni dovrebbero rispettare, lasciando loro la possibilità di legiferare in merito al processo di stesura del bilancio. Questo non eliminerebbe la facoltà agli enti di mantenere autonomia decisionale e flessibilità nella gestione operativa con la conseguente capacità di conservare le peculiarità regionali di ente di governo le cui caratteristiche intrinseche sono la possibilità di fare coordinamento, programmazione e trasferimenti nel territorio. Un altro esempio del cambiamento di concezione da parte del Governo, nei confronti delle amministrazioni regionali, è l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale per redigere il bilancio consolidato - contabilità che già utilizzavano i comuni e le provincie. Inoltre, dalle interviste fatte ai funzionari della Regione Lombardia direttamente interessati al processo di armonizzazione e dall'analisi documentale interna svolta durante il periodo di *stage*, si è riscontrato che a livello interregionale si è condivisa la decisione di utilizzare la partita doppia per rendicontare le transazioni nel bilancio consolidato. Questa decisione può avere una doppia valenza: può essere considerata un vantaggio perché permette di identificare in maniera biunivoca una transazione e di rappresentare l'equilibrio economico tra le risorse acquisite e quelle utilizzate misurando i costi effettivi, ma, nel contempo, richiede un impiego di energie non indifferente da parte delle amministrazioni pubbliche, soprattutto perché porta un'innovazione radicale nella metodologia di redazione del bilancio. La decisione è stata condivisa anche perché gli enti strumentali regionali già utilizzano questa metodologia di rendicontazione, quindi risulta di più facile stesura il bilancio consolidato con gli enti, aziende e società.

Un'ulteriore criticità riscontrata, nel processo di armonizzazione, riguarda la tempistica della sperimentazione definita a livello centrale che non permette di verificare in maniera esaustiva tutti i cambiamenti da attuare in materia di contabilità pubblica. Si nota come l'armonizzazione contabile sarà effettiva e obbligatoria per tutti gli enti a partire dal 2014, mentre se si volesse effettivamente sperimentare prima l'impatto di questi nuovi sistemi contabili in tutti i loro aspetti, bisognerebbe renderla effettiva solo a partire dal 2015, momento in cui sarà concluso, per gli enti in sperimentazione, il primo ciclo previsionale triennale redatto secondo le nuove regole contabili.

Inoltre il processo di armonizzazione richiede un cambiamento culturale per i funzionari delle amministrazioni pubbliche che dovranno interiorizzare un nuovo modo di considerare le spese: in primo luogo nell'appostare le previsioni dovranno tenere presente la finalità della spesa secondo le nuove definizioni dei programmi stabiliti a livello centrale. In secondo luogo bisogna sottolineare che è cambiata anche la finalità del bilancio: non è più orientato all'interno e quindi utilizzato per propri controlli, ovvero per verifiche di controllo di gestione del singolo ente, ma è orientato all'esterno, ovvero per essere interpretato da *stakeholder* esterni. La nuova finalità del bilancio permette (i) di avere un prospetto più trasparente ed in grado di rappresentare come e quali servizi la Regione eroga ai cittadini e (ii) di avere maggiore cognizione dei destinatari della spesa (cfr. il piano dei conti con la divisione dei capitoli secondo destinatari: amministrazioni locali o soggetti privati). Dal punto di vista dei funzionari, però, tale cambiamento non potrà essere immediato o completo nel breve periodo poiché avranno bisogno di tempo per imparare ad allocare correttamente le spese e diventare abili nel fare le previsioni dettagliate modificando un processo già interiorizzato da diversi anni.

Un ulteriore cambiamento radicale di mentalità richiesto ai dipendenti pubblici è presentato dalla modifica di contabilità finanziaria da competenza a cassa. Questa variazioni di considerazione delle voci di spesa permetterà di verificare maggiormente la sostenibilità finanziaria dell'ente, ma questo comporterà un cambiamento di classificazione della spesa secondo un diverso criterio temporale: non si devono più appostare le previsioni di uscita nel momento in cui vengono impegnate, ma nel momento in cui saranno liquidate.

Per facilitare questo cambiamento e per seguire in maniera ottimale le nuove esigenze espresse dal processo di armonizzazione, Regione Lombardia ha deciso di cambiare l'approccio alla stesura del bilancio piuttosto che implementare modifiche sostanziali dal punto di vista organizzativo.

Le previsioni del bilancio non saranno più legate alle singole strutture che avevano in capo i propri specifici capitoli, ma le previsioni di uscita verranno appostate per macroaree interdisciplinari e sovrastrutturali, le quali non seguono più l'organizzazione dell'ente. Le macroaree sono state individuate seguendo la divisione in missioni della classificazione COFOG di primo livello, in modo da semplificare la redazione del

bilancio finale da parte dell'Unità Organizzativa Programmazione e Gestione Finanziaria. Ogni capitolo è stato allocato secondo la natura economica della spesa nella macroarea corrispondente, coincidente con una missione. Il nuovo approccio al bilancio ha disorientato i dirigenti delle strutture perché essi non sono più responsabili solo del loro capitolo in cui possono appostare le proprie previsioni, ma si devono interfacciare tra di loro seguendo le macroaree e definendo una scala di priorità di interventi per rimanere nel limite massimo di spesa imposto a livello apicale lombardo per quella missione.

Dal punto di vista organizzativo, come già citato, non ci sono stati cambiamenti radicali. Le ragioni di questa decisione sono principalmente due:

- La Regione Lombardia ha un'organizzazione efficiente, efficace e funzionale. Un cambiamento radicale avrebbe portato ad un disorientamento eccessivo dei funzionari, una spesa molto elevata e probabilmente una perdita di efficienza raggiunta in questi anni, considerando che si ha avuto un'incapacità di prevedere quali sarebbero state le conseguenze con il rischio che il risultato finale fosse addirittura negativo.
- In questo momento siamo ancora in una fase di sperimentazione in cui si sta testando la tenuta del nuovo processo con la conseguente possibilità di ulteriori modifiche alla stesura definitiva del processo di armonizzazione. Regione Lombardia ha deciso di non apportare nessun cambiamento per non incorrere nel rischio di creare ulteriore disorientamento nel personale pubblico e apportare modifiche magari poi non adattabili alla versione finale delle norme.

A seguito dell'analisi di come Regione Lombardia, alla fine del primo anno di partecipazione alla sperimentazione del processo di armonizzazione italiano, ha affrontato e attuato i cambiamenti delineati nel decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, si può interpretare che lo Stato abbia in qualche modo sottovalutato le tempistiche di realizzazione completa del cambiamento. Si nota come in Regione Lombardia, una delle Regioni più efficienti e più predisposte all'innovazione e al cambiamento d'Italia, l'interiorizzazione del processo di armonizzazione e l'effettivo utilizzo dei nuovi principi e schemi contabili (o l'adattamento dei sistemi informativi) richieda più tempo rispetto a quello concesso dalle tempistiche della sperimentazione. La ragione principale di questa difficoltà non è sicuramente perché l'ente non è in grado di adattarsi al nuovo

contesto normativo, ma perché l'uniformità dei dati comporta un cambiamento radicale sia nel ciclo di stesura del bilancio fino ad ora utilizzato, sia nel cambiamento del personale dell'amministrazione pubblica. Più volte è stato riportato, nei risultati delle interviste svolte in Regione Lombardia, che il cambiamento vero e proprio necessita di un cambiamento culturale: questo sarà possibile solo nel lungo periodo.

Emerge, dunque, che l'aspetto di cambiamento culturale è stato in parte sottovalutato dallo Stato nel momento della delineazione del processo di armonizzazione per tutti gli enti pubblici, e che il processo di omogeneizzazione dei sistemi contabili non si concluderà nel breve periodo.

Per quanto riguarda il *framework* teorico, in conclusione dell'analisi sperimentale svolta in Regione Lombardia, si può affermare che il processo di armonizzazione segua maggiormente i principi delineati dall'approccio teorico del *New Public Governance*. Infatti in primo luogo le norme approvate fanno emergere una chiara volontà, da parte del Governo centrale, di avere maggiore controllo sui soggetti produttori di servizi al cittadino (cfr. l'approvazione preventiva del controllo da parte della Corte dei Conti del bilancio previsionale delle Regioni approvato dal Decreto Legge 10 ottobre 2012, n. 174, art. 6, comma 1). Il maggiore controllo è seguito, in secondo luogo, dalla diminuzione delle competenze delle Regioni: si è approvato la legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 che modifica l'art. 117 della Costituzione il quale sposta la materia dell'armonizzazione dei bilanci da competenza concorrente tra Stato e Regioni a competenza esclusiva dello Stato. Questo riporta nuovamente verso un approccio di accentramento decisionale precedentemente superato grazie all'approvazione, per esempio, della legge in materia di federalismo fiscale. Ecco una delle concessioni che erano state riconosciute alle Regioni in linea con i principi del NPM, ma che con la nascita delle nuove esigenze legate allo scoppio della crisi economica e del nuovo contesto europeo è stata eliminata.

Inoltre si sottolinea la necessità di coordinamento e viene dato sempre di più il ruolo allo Stato di gestore del *network* in grado di influenzare le decisioni dei singoli soggetti pubblici.

Ci sono tuttavia alcuni aspetti, nel processo di armonizzazione, che ancora risentono l'influenza dei principi delineati dal NPM quale l'introduzione di un sistema di indicatori di *performance* per controllare l'operato della gestione delle amministrazioni

pubbliche, anche se ancora da delineare in via definitiva (Regione Lombardia, in quanto coordinatore dell'aspetto finanziario interregionale sta ancora valutando quale sia il set di indicatori ottimale da introdurre), che comporta, di conseguenza, la valutazione dell'efficienza del settore pubblico.

## **BIBLIOGRAFIA**

Bonetti, S., “L’applicazione degli IPSAS agli enti locali nell’ambito del New Public Management Approach: alcune riflessioni”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2010, pagg. 288-315.

Borgonovi, E., Mussari, R., “Pubblico e privato: armonizzare gli opposti”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2011, pagg. 103-121

Coperchione, E., “L’armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale”, *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pagg. 83-99

D’Alessio, L., “Logiche e criteri di armonizzazione nelle recenti normative di riforma della contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pagg. 23-39

Dunleavy, P., Margetts, H., Tinkler, S. B. J., “New Public Management is dead-long live digital-Era Governance”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, 2006, Londra

Fiorentino, L., “Il lento coordinamento della finanza pubblica”, *Giornale di diritto amministrativo*, Vol. 7, 2010, pagg. 669-679

Grossi, G., Soverchia, M., “I risultati particolari e globali dell’Unione Europea: adozione degli IPSAS e redazione del bilancio consolidato”, *Azienda Pubblica*, Vol. 3, 2011, pagg. 223-239

Kickert, W. J. M., “Public Governance in the Netherlands: an alternative to Anglo-American managerialism”, *Public Administration*, Vol. 75, 1997, pagg. 731-752

Lombrano, A., Zanin, L., “Dalle prassi emergenti e dai principi contabili internazionali, una riflessione critica sul consolidamento degli enti pubblici locali”, *Azienda Pubblica*, Vol. 2, 2011, pagg. 123-144

Marcon, G., “L’evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premesse per interpretazione della riforma contabile”, *Azienda Pubblica*, Vol. 3, 2011, pagg. 207-221

Mazzoni, L. M., Paletta, A., (2008), “*Economia e management dell’azienda pubblica, problemi storici ed evolutivi*”, Ed. Clueb, Bologna

Osborne, S. P., “The New Public Governance”, 2006, Edinburgh

Perez, R., “L’accentramento della decisione finanziaria”, *Giornale di diritto amministrativo*, Vol. 7, 2010, pagg. 679-683

Pessina, E. A., Sicilia, M., Steccolini, I., “Il progetto di riforma della contabilità pubblica: quali implicazioni per il sistema delle Amministrazioni Pubbliche?”, *Azienda Pubblica*, Vol. 4, 2009, pagg. 585-600.

Pozzoli, S., Mazzotta, R., “Un processo di armonizzazione che mortifica la contabilità pubblica”, *Azienda Pubblica*, Vol. 1, 2012, pagg. 69-82

Raimondi, C., “Programmazione delle politiche pubbliche e bilancio dello Stato: esperienze e metodologie di valutazione”, *Azienda Pubblica*, Vol. 3, 2009, pagg. 449-479

Rizzuto, L., De Joanna, P., “Armonizzazione dei bilanci pubblici e autonomia contabile delle aree regionali con divari di sviluppo economico”, *Rivista giuridica del Mezzogiorno*, Vol. 4, 2006, pagg. 665-685

Soverchia, M., (2008), “*L’armonizzazione contabile delle Amministrazioni Pubbliche. Attori, processi, strumenti*”, Giuffrè Editore, Macerata

Tommasetti, A., (2008), “*I sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche. Una prospettiva internazionale*”, Giuffrè Editore, Salerno

## **SITOGRAFIA**

[www.epp.eurostat.ec.europa.eu](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu)

[www.governo.it](http://www.governo.it)

[www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it)

[www.istat.it](http://www.istat.it)

[www.regione.lombardia.it](http://www.regione.lombardia.it)