

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NEGLI ENTI LOCALI ITALIANI

Implicazioni e prime conseguenze tra adattamento formale e cambiamento

**a cura di
Luca Bartocci
Luca Del Bene**



**Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

INDICE

Prefazione	pag.	9
Introduzione	»	15
1. Armonizzazione contabile e trasparenza: un legame non scontato , di <i>Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone</i>	»	21
1.1. Introduzione	»	21
1.2. Rassegna della letteratura e quadro teorico della ricerca	»	23
1.3. L'oggetto specifico di analisi: il legame tra armonizzazione e trasparenza contabile	»	27
1.4. Metodologia	»	30
1.5. Risultati e discussione	»	35
1.6. Conclusioni	»	40
Bibliografia	»	42
2. Gli effetti della riforma sulla gestione dei residui attivi , di <i>Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro</i>	»	46
2.1. Introduzione	»	46
2.2. Il framework teorico e normativo di riferimento	»	46
2.3. La valutazione dei residui attivi: alcuni riflessi contabili e gestionali	»	50
2.4. L'analisi empirica: obiettivi e metodologia	»	54
2.5. I risultati	»	56
2.6. Conclusioni	»	66
Bibliografia	»	69

3. L'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità e il suo impatto sulle grandezze di bilancio , di <i>Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia</i>	pag. 72
3.1. Introduzione	» 72
3.2. Il quadro teorico di riferimento	» 73
3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità	» 75
3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca	» 78
3.5. I risultati	» 80
3.5.1. Le scelte a preventivo	» 80
3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari	» 88
3.6. Conclusioni	» 93
Bibliografia	» 96
4. La produzione e l'utilizzo delle informazioni di contabilità economico-patrimoniale: alcuni elementi di criticità , di <i>Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone</i>	» 98
4.1. Introduzione	» 98
4.2. Il quadro teorico di riferimento	» 100
4.3. Il contesto normativo nazionale	» 105
4.4. La ricerca empirica: obiettivi e metodo	» 108
4.5. I risultati dell'indagine sulla produzione delle informazioni	» 112
4.6. I risultati sull'utilizzo delle informazioni	» 120
4.7. Conclusioni	» 126
Bibliografia	» 130
5. Un'analisi della qualità della programmazione attraverso il DUP , di <i>Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo</i>	» 133
5.1. Introduzione	» 133
5.2. L'efficacia della programmazione nelle amministrazioni pubbliche: un tema controverso in letteratura	» 135
5.3. Un'analisi empirica: la metodologia	» 139
5.4. I risultati	» 141
5.4.1. Contesto interno ed esterno e percezione dell'utilità delle informazioni	» 142
5.4.2. Obiettivi	» 143
5.4.3. Indicatori e target	» 147
5.4.4. Sistema degli incentivi	» 149
5.5. Le interviste dei responsabili finanziari	» 149

5.6. Conclusioni	pag.	151
Bibliografia	»	153
6. Il rendiconto per il cittadino: prime evidenze , di <i>Alberto Romolini e Federica Ricci</i>	»	156
6.1. Introduzione	»	156
6.2. Il quadro teorico di riferimento	»	159
6.3. Il metodo di analisi	»	161
6.4. L'analisi dei risultati	»	165
6.5. Conclusioni	»	168
Bibliografia	»	170
7. Le novità normative tra falso ideologico e falso in bilancio , di <i>Paolo Ricci, Paolo Esposito e Renato Civitillo</i>	»	172
7.1. Introduzione	»	172
7.2. Domande di ricerca e metodologia	»	173
7.3. Rassegna della letteratura ed evidenze internazionali	»	175
7.4. Alcune evidenze empiriche: i casi di Alessandria e di Catania	»	179
7.4.1. Il reato di falso ideologico e il Comune di Catania	»	179
7.4.2. Il Comune di Alessandria: tra dissesto finanziario e danno erariale	»	186
7.5. Discussione dei risultati	»	193
7.6. Conclusioni	»	195
Bibliografia	»	199
8. L'impatto della riforma sulla qualità della revisione contabile , di <i>Luigi Puddu, Massimo Pollifroni, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda</i>	»	202
8.1. Introduzione	»	202
8.2. La revisione contabile degli enti locali in Italia	»	203
8.3. La qualità della revisione: il quadro teorico di riferimento	»	205
8.4. Il possibile impatto della riforma sulla qualità della revisione	»	209
8.5. L'analisi empirica: aspetti metodologici	»	211
8.6. La selezione e le caratteristiche del campione	»	212
8.7. L'analisi dei risultati	»	215
8.7.1. Gli aspetti soggettivi: professionalità ed esperienza	»	216

8.7.2. Gli aspetti soggettivi: indipendenza e scetticismo professionale	pag.	218
8.7.3. Gli aspetti procedurali: il processo di revisione	»	220
8.7.4. Gli aspetti procedurali: la valutazione dei rischi	»	221
8.7.5. Altri elementi: significatività, controlli della società di revisione, outcome dell'attività di revisione	»	223
8.8. Conclusioni	»	223
Bibliografia	»	226

6. IL RENDICONTO PER IL CITTADINO: PRIME EVIDENZE

di *Alberto Romolini e Federica Ricci**

6.1. Introduzione

Gli studiosi da più parti hanno tentato di sistematizzare ed interpretare il complesso, e talvolta tortuoso, percorso di riforma che ha interessato la pubblica amministrazione italiana da oltre un ventennio, ricorrendo a paradigmi teorici già applicati in contesti internazionali. Tra questi, quello dell'*accountability*, nei suoi diversi profili e nell'ambito della teoria dell'agenzia, ha senz'altro rivestito uno dei più impiegati (Grey & Jenkins, 1993). Il tema è stato studiato ed analizzato da diversi punti di vista ma per quanto rileva ai fini del presente lavoro, l'ambito della *political accountability* appare quello più coerente poiché si riferisce alla responsabilità dei soggetti chiamati a gestire risorse pubbliche nell'operare nell'interesse della collettività e nell'essere responsabili per le proprie azioni.

In questa prospettiva una delle esigenze più attuali è quella di instaurare un rapporto di comunicazione tra amministratori e cittadini che si inserisce nella logica della "resa del conto", tipica delle esperienze di rendicontazione innovativa come il rendiconto semplificato per il cittadino. L'obiettivo complessivo di queste esperienze è quello di innalzare il livello di trasparenza della gestione degli enti locali (Caperchione & Pezzani, 2000) trasformando la gestione dell'amministrazione in una "casa di vetro" all'interno della quale

* Alberto Romolini è Professore Associato presso l'Università Telematica Internazionale Uninettuno di Roma e Federica Ricci è Ricercatrice presso Sapienza, Università di Roma. Sebbene il capitolo sia frutto del loro lavoro congiunto, il Prof. Alberto Romolini è da considerare autore dei parr. 1 e 5, la Dott.ssa Federica Ricci dei parr. 3 e 4. Il par. 2 è da attribuire a entrambi gli autori.

ogni stakeholder possa agevolmente individuare le informazioni di proprio interesse¹.

Negli ultimi anni si è assistito ad un vivace dibattito in merito alla capacità dei report delle pubbliche amministrazioni di dare soddisfazione alle esigenze conoscitive dei diversi stakeholder (Lapsey & Arnaboldi, 2009). Gli studi in materia si sono concentrati sulla capacità dell'informativa finanziaria di interpretare le esigenze conoscitive dei destinatari con alcune evidenze legate più alla transizione da una base contabile di tipo financial ad una accrual (Hernandez & Perez, 2004; Mack & Ryan, 2007; Bergmann, 2012) che allo sviluppo di rendicontazioni innovative in ottica non finanziaria. Inoltre, è stata messa in dubbio (Cohen & Karatzimas, 2015) la circostanza che l'utilizzo di approcci di rendicontazione di matrice privatistica siano in grado di migliorare la conoscenza dei risultati delle politiche pubbliche da parte dei cittadini che, in definitiva, rappresentano uno dei principali utilizzatori delle informazioni prodotte dalla pubblica amministrazione.

È proprio in questo contesto che negli ultimi anni hanno ricevuto una crescente attenzione alcune forme innovative di reportistica, tra cui trova spazio il popular reporting. Esso è inteso come un documento in grado di rendicontare in maniera sintetica, comprensibile e facile alla lettura i risultati proposti dalla tradizionale rendicontazione prevista dall'ordinamento finanziario e contabile. Si tratta in realtà di un'esperienza già avviata a partire dagli anni '90 negli enti locali statunitensi (GASB, 1992) ma che può essere proposta anche nel contesto europeo. In tal senso, il popular reporting permette di interpretare anche la recente innovazione introdotta dall'armonizzazione contabile con il rendiconto semplificato del cittadino.

In Italia, il percorso di sviluppo degli strumenti di rendicontazione negli enti locali non prettamente finanziaria è stato per il momento diverso. All'aprirsi del XXI secolo, si è assistito ad una rapida e crescente attenzione verso la realizzazione di varie forme di reportistica che andassero oltre gli obblighi di informazione finanziaria, economica e patrimoniale previsti dalla normativa. Le esperienze di rendicontazione si sono quindi sviluppate non soltanto nell'area più tradizionale economica, finanziaria e patrimoniale ma anche in quella sociale e ambientale, traducendosi in report di vario nome e tipologia, talvolta denominati bilancio sociale, bilancio di mandato, bilancio ambientale, ecc. Si tratta, a tutta evidenza, di esperienze differenti il cui fattore comune può essere individuato nell'esigenza delle amministrazioni locali (e del vertice politico) di individuare nuovi strumenti con cui rendi-

¹ In tal senso si ricordi anche la recente introduzione nel nostro ordinamento del cosiddetto "Freedom of Information Act", avvenuta con il D.Lgs. 97/2016, che si propone di incrementare la trasparenza delle amministrazioni pubbliche.

contare direttamente le attività realizzate ai cittadini, mostrando quanto effettivamente fatto in coerenza con il proprio programma di mandato.

La spinta innovatrice soprattutto per quanto riguarda lo sviluppo di reportistica *praeter legem*, ha subito alterne vicende con un più recente affievolimento dovuto al dispiegarsi degli effetti della crisi economica che, a partire dal 2008, ha sempre più coinvolto i debiti sovrani degli stati nazionali mostrando progressivamente i propri effetti negativi in Europa e in Italia.

In questo contesto, di recente, si è assistito ad alcuni interventi normativi che hanno modificato il quadro complessivo degli strumenti di rendicontazione a disposizione degli enti locali.

In tema di reportistica afferente all'area della rendicontazione non strettamente contabile, l'art. 4 del D.Lgs. 149/2011 ha introdotto l'obbligo per i Comuni e per le province di redigere una relazione di fine mandato sottoscritta dal presidente della provincia o dal sindaco. La relazione, così come emendato dall'art. 11 del D.L. 16/2014, deve essere redatta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale non oltre il sessantesimo giorno antecedente la data di scadenza del mandato e certificata dall'organo di revisione.

A ben vedere, l'ordinamento introduce un documento che trae la propria ispirazione da esperienze come quelle del bilancio di mandato in cui il vertice politico rendiconta la propria azione amministrativa durante il mandato elettorale, instaurando un rapporto di agenzia tra l'ente locale e la comunità amministrata.

Ancor più di recente, si è assistito ad una interessante disposizione introdotta dal D.Lgs. 118/2011 in cui, in appena un comma (il c. 2 dell'art. 11), trattando il tema degli schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali nonché consolidati si legge "*le amministrazioni pubbliche... redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini?*".

In particolare, il presente contributo si pone l'obiettivo di comprendere se il rendiconto semplificato per il cittadino possa essere considerato, di fatto, una recente innovazione posizionabile nell'esperienza internazionale del popular reporting, o, invece, se si tratti di una mera sintesi tecnica del rendiconto dell'ente locale che non necessariamente è in grado di rendere più snelle e semplici le informazioni in esso contenute.

Il lavoro sarà sviluppato nel modo che segue: nel secondo paragrafo sarà effettuata una rassegna sistematica della letteratura allo scopo di posizionare

il rendiconto semplificato per il cittadino nel framework teorico di riferimento; nel terzo paragrafo sarà specificata la metodologia della ricerca; nel quarto paragrafo saranno presentati i risultati e l'ultimo paragrafo sarà dedicato alle conclusioni.

6.2. Il framework teorico di riferimento

Nella pubblica amministrazione il problema dell'accountability riguarda le modalità e gli strumenti con cui i soggetti deputati all'amministrazione delle risorse pubbliche (politici e dirigenti) gestiscono le diverse esigenze d'informazione che si generano all'interno e all'esterno dell'organizzazione (Romzek & Dubnick, 1987; Gray & Jenkins, 1993). L'informazione, infatti, è utile sia ai responsabili della gestione, in quanto produce conoscenza necessaria al processo decisionale, sia ai cittadini che ne rappresentano il principale utilizzatore.

Già in precedenza gli studi sul tema avevano collocato i diversi profili dell'accountability nel settore pubblico all'interno della teoria dell'agenzia, evidenziandone almeno quattro profili differenti: gerarchico, legale, professionale e politico (Sinclair 1995; Romzek, 2000).

Ciò che rileva ai fini del presente lavoro è, in particolare, il profilo esterno dove un agente, delegato nell'esercizio di poteri o di autorità da un soggetto principale esterno all'azienda pubblica, ha un obbligo di rendicontazione (Sinclair, 1995; Dubnick, 1998; Parker & Gould, 1999). Tali soggetti possono essere facilmente individuabili negli amministratori pubblici, di natura politica e tecnica, e nei cittadini, intesi quale ampia categoria di stakeholder esterna alla pubblica amministrazione.

In questa prospettiva, l'accountability esterna è, allora, da intendersi come risposta alla necessità di informazione e di coinvolgimento del cittadino sulla gestione delle risorse collettive. Ogni servizio pubblico, infatti, coinvolge una vasta gamma di relazioni tra i responsabili delle scelte pubbliche e le varie parti interessate (cittadini, istituzioni pubbliche e private, organi di controllo, aziende partecipate, ecc.) e potenzialmente fornisce uno strumento per ottimizzare le esigenze del territorio e le risorse disponibili. La legittimità delle politiche pubbliche dipende quindi da un processo di scambio continuo tra governo e società.

Nell'interpretazione fornita l'accountability non è solo una scelta per la Pubblica Amministrazione ma si configura come un vero e proprio dovere etico e politico (Romolini, 2007) che gli amministratori assumono scegliendo di aderire al principio della trasparenza, così da fornire ai cittadini

strumenti di controllo rispetto alla coerenza tra i bisogni collettivi, l'impiego delle risorse ed i servizi offerti.

Le amministrazioni pubbliche nel loro operare si confrontano con una molteplicità di stakeholder con necessità e caratteristiche diverse in grado di influenzarne il processo decisionale (Biancone & Secinaro, 2015). In ambito pubblico, parlare di stakeholder significa includere qualsiasi organizzazione o persona che abbia interesse all'azione pubblica, ovvero che possa essere influenzata – positivamente e negativamente – dalle politiche poste in atto. Gli stakeholder, a ben vedere, sono i destinatari ultimi dell'informativa dell'ente pubblico; in siffatta categoria rientrano, in generale, i politici, i cittadini, gli amministratori, i fornitori, i creditori, le eventuali aziende partecipate dall'ente locale, le aziende del territorio, le istituzioni, le organizzazioni di categoria, ecc.

È quindi evidente come gli stakeholder della pubblica amministrazione siano numerosi e portatori di istanze variegata e talvolta contrastanti e, per tale motivo, per l'azienda pubblica è complesso fornire un'informativa completa ed adeguata alle molteplici esigenze conoscitive. Al contempo, però, gli stakeholder hanno una viva esigenza di adeguata rendicontazione: come è stato osservato, più aumentano le relazioni tra l'amministrazione e gli stakeholder, più si intensifica l'esigenza di nuove forme di rendicontazione, auspicabilmente più snelle ed efficienti (Cohen & Karatzinas, 2015). Per adottare un sistema di comunicazione efficace con gli stakeholder è inoltre necessario dotarsi di una struttura organizzativa *stakeholder-oriented*, ovvero assimilare all'interno dell'amministrazione pubblica la cultura della rendicontazione snella e funzionale (Biancone & Secinaro, 2015).

In questa direzione, negli ultimi anni si è ampiamente dibattuto sull'utilità di forme di rendicontazione innovativa rispetto a quella "tradizionale", la quale – da sola – non sempre è in grado di colmare l'esigenza informativa dei cittadini (Burritt & Welch, 1997; Lapsley & Arnaboldi, 2009; Walker, 2009; Monfardini, 2010).

Tra le varie forme di rendicontazione alternative a quella proposta dall'ordinamento finanziario e contabile spicca, tra le più recenti, il popular reporting che sintetizza in maniera chiara i risultati di performance nell'obiettivo di favorirne la comprensibilità tra gli stakeholder (Cohen & Karatzinas, 2015). La filosofia su cui poggia il popular reporting è, in particolare, la visione semplificata delle informazioni rendicontate, evitando analisi tecniche e terminologia complicata (Sharp et al., 1998). In tale direzione, l'obiettivo ultimo del popular reporting è quello di fornire rappresentazione dei dati finanziari in una forma che non generi confusione o scoraggiamento per i non addetti ai lavori (Groff & Pitman, 2004). Si tratta, a ben vedere, di una modalità di rendicontazione innovativa che prevalentemente avvantaggia coloro i quali, pur essendo inte-

ressati all'azione della pubblica amministrazione, non dispongono necessariamente di un background in ambito di contabilità pubblica.

Nei contesti internazionali, tale forma di rendicontazione innovativa ha già preso piede da alcuni anni: a tal proposito basti pensare, per esempio, come negli Stati Uniti questa forma di rendicontazione sia diffusa dagli anni Novanta (GASB, 1992; Biancone & Secinaro, 2015). Da tali esperienze emerge come il popular reporting riesca a far perseguire molteplici obiettivi, tra cui la facilitazione dei percorsi di comunicazione tra governo e cittadini, la soddisfazione di esigenze di trasparenza e responsabilità, nonché la visibilità degli effetti sul territorio delle politiche pubbliche. In Italia, per il momento, si registrano solamente alcune esperienze pionieristiche come quella del Comune di Torino o di Ferrara.

Il legislatore dell'armonizzazione ha poi recentemente introdotto il rendiconto semplificato per il cittadino che deriva dal rendiconto dell'ente locale e ne sintetizza i risultati per un pubblico di utenti non necessariamente "addetti ai lavori". A ben vedere, si individuano elementi di similitudine tra il popular reporting ed il rendiconto semplificato rinvenibili nella ricerca di una struttura snella che li caratterizza entrambi, nella semplicità delle informazioni rappresentate nonché nel collegamento con la rendicontazione finanziaria.

In relazione al contesto teorico di riferimento le domande di ricerca sono, quindi, le seguenti:

- quanti enti locali hanno finora redatto il rendiconto semplificato del cittadino introdotto dal decreto "armonizzazione"?
- nei casi in cui il documento è redatto, esso è strutturato in modo da favorire la comprensione agli stakeholder secondo l'approccio del popular reporting o, invece, è una mera sintesi del rendiconto dell'ente locale?

Il lavoro, per tentare di fornire adeguata risposta ai quesiti in parola analizza un campione di rendiconti semplificati redatti da enti locali italiani per comprendere la struttura del documento, la natura delle informazioni in esso contenute nonché i destinatari di riferimento. Nel paragrafo successivo sarà enucleata, nel dettaglio, la metodologia della ricerca.

6.3. Il metodo di analisi

Il contributo impiega un approccio basato su case study multipli, allo scopo di investigare come gli enti locali italiani, nell'attuale momento sto-

rico, si stiano approcciando al rendiconto semplificato per il cittadino e nell'interesse di quali categorie di stakeholder.

I casi analizzati sono stati selezionati da un campione costruito in maniera casuale rappresentativo del territorio italiano con riferimento alla distribuzione per Regioni e per fasce demografiche. Per migliorare la stima, tuttavia, si è deciso di operare una stratificazione del campione in base alle classi di residenti, escludendo, però, i Comuni al di sotto dei 5.000 abitanti². In questo modo il campione ad estrazione casuale è composto da 567 unità.

Oltre ad individuare l'attuale diffusione del fenomeno, l'analisi è stata condotta per mettere in evidenza il grado di comprensibilità delle informazioni contenute, nell'ottica di destinatari non dotati di un consolidato background di contabilità e finanza pubblica.

Per comprendere quali stakeholder sono stati privilegiati nella stesura del documento è stata effettuata una *content analysis*, metodo notoriamente accettato nell'analisi dei documenti (Cole, 1988), utile a sistematizzare i contenuti in categorie. L'analisi dei documenti è stata effettuata seguendo un criterio preciso: selezionare, cioè, gli stakeholder di riferimento che venivano considerati con maggiore frequenza nei rendiconti semplificati a disposizione.

In sostanza, nel redigere il rendiconto semplificato per il cittadino l'azienda pubblica deve mappare gruppi di destinatari, includendo verosimilmente cittadini, istituzioni, risorse interne, rappresentanti di categorie.

Più precisamente, sono stati sistematizzati tutti gli stakeholder che superavano la mediana.

Tale criterio ha consentito di sistematizzare i seguenti stakeholder principali:

- la comunità amministrata, intesa come il perimetro in cui l'ente pubblico esercita la propria azione, ovvero, da un'altra prospettiva, l'insieme dei cittadini residenti nel territorio. Tale stakeholder è di particolare rilievo in quanto rappresenta il primo gruppo di destinatari dei servizi e delle attività di un ente pubblico;
- le famiglie, intese come nucleo sociale composto da almeno due persone che condividono l'abitazione;
- i giovani, con riferimento a persone di sesso maschile e femminile con un'età anagrafica inferiore ai 40 anni;
- l'ambiente inteso come eco sistema, per valutare le esternalità dell'azione amministrativa sul contesto ambientale in cui l'ente locale opera. Del resto, la capacità di coniugare nella gestione dell'ente

² Le classi demografiche ottenute sono state le seguenti: da 5.001 a 20.000 abitanti; da 20.001 a 50.000 abitanti; da 50.001 a 100.000 abitanti; da 100.001 a 150.000 abitanti; da 150.001 a 250.000 abitanti; da 250.001 a 500.000 abitanti; da 500.001 a 1.000.000 di abitanti; oltre 1.000.000 abitanti.

locale sia gli aspetti economici che quelli ambientali e sociali rientra nell'ottica della pubblica amministrazione di rivalutare la gestione per obiettivi e il controllo dei risultati;

- le risorse umane interne all'ente locale, intese come la forza lavoro che, prestando la propria attività all'interno dell'ente, ha sensibile interesse rispetto alla sua attività;
- le altre istituzioni pubbliche con riferimento ai rapporti intrattenuti dall'ente locale con altre istituzioni pubbliche (per esempio, lo Stato, la Regione, gli altri enti locali).

In ordine alla siffatta mappatura di stakeholder si è passati ad individuare gli indicatori chiave per la rendicontazione della performance, nel prosieguo indicati con l'acronimo KPI (*Key Performance Indicator*), nella prospettiva di ciascun gruppo di stakeholder. La considerazione è che tali indicatori rappresentino le informazioni capaci di soddisfare le esigenze conoscitive delle diverse categorie di stakeholder, rendendo di fatto comprensibile il rendiconto semplificato per il cittadino e non scoraggiando la lettura da parte di un interlocutore non dotato di conoscenze specifiche nell'ambito della contabilità pubblica. In altre parole, i KPI sintetizzano gli elementi fondamentali individuati dagli enti per la rendicontazione delle attività attraverso il rendiconto semplificato per il cittadino.

Una volta definiti sia gli stakeholder, sia i KPI collegati, si è proceduto alla lettura e all'analisi dei rendiconti semplificati del cittadino, al fine di ricavare le informazioni utili per la ricerca.

Nella fase successiva si è passati a sistematizzare le informazioni reperite dai rendiconti semplificati del cittadino in funzione dei KPI in due gruppi:

- informazioni di tipo qualitativo, se l'informazione era caratterizzata da un contenuto descrittivo, senza riferimenti a dati contabili, numeri, percentuali;
- informazioni di tipo quantitativo, quando, invece, era presente il dettaglio relativo ai dati numerici, contabili, ovvero percentuali. In altri termini, quando emergeva la determinazione quantitativa di un fenomeno.

Infine, si è attribuito un ulteriore giudizio in merito alla completezza e all'adeguatezza delle informazioni rispetto a destinatari non dotati obbligatoriamente di conoscenze di finanza pubblica che sono state classificate in:

- generiche, allorquando il livello di approfondimento e completezza del fenomeno descritto e/o misurato era parziale, non perfettamente esaustivo né dettagliato;
- particolareggiate, se caratterizzate da un elevato livello di approfondimento e completezza rispetto al fenomeno descritto e/o misurato ma, al contempo, se le informazioni non erano codificate da un linguaggio

strettamente tecnico, per gli “addetti ai lavori”;

- inesistenti, se l’informazione era completamente assente.

Quindi, si è assegnato un punteggio a seconda della classificazione ottenuta. In particolare, la sola presenza di ogni informazione quantitativa ha comportato l’attribuzione di un punteggio pari a 1, mentre ogni informazione qualitativa ha ottenuto un punteggio di 0,5. Inoltre, se il grado di completezza dell’informazione è stato valutato soddisfacente e l’informazione considerata specifica si è assegnato un ulteriore un punteggio pari a 1. In caso di informazione parziale (informazione generica) si è assegnava un punteggio pari a 0,5. Chiaramente, dall’assenza di informazione è conseguita l’assegnazione di un punteggio pari a 0.

La Tab. 1 schematizza i punteggi di sopra enucleati:

Tab. 1 – I punteggi assegnati alle informazioni rilevate

Informazioni qualitativa	Informazione quantitativa
Se presente 0,5	Se presente 1
Se specifica +1	Se specifica +1
Se generica +0,5	Se generica +0,5
Se assente 0	Se assente 0

Fonte: nostra elaborazione

Si può dunque desumere che il punteggio massimo ottenibile per informazioni di tipo qualitativo è pari a 1,5, mentre per le informazioni di tipo quantitativo il punteggio massimo ottenibile è pari a 2.

Nello schema di analisi utilizzato, quindi, sono stati utilizzati un totale di n. 40 KPI suddivisi per ciascuna categoria di stakeholder come indicato nella Tab. 2.

Tab. 2 – La percentuale di incidenza dei KPI sul totale

Stakeholder	Numero di KPI	Percentuale di incidenza sul totale dei KPI
Comunità	11	27,5%
Famiglie	8	20%
Giovani	3	7,5%
Ambiente	5	12,5%
Risorse Umane	10	25%
Istituzioni	3	7,5%
Totale	40	100

Fonte: nostra elaborazione

Per ogni stakeholder si è stabilito un livello di compliance soddisfacente nell'ipotesi in cui gli enti raggiungano un punteggio pari al 50% del valore massimo ottenibile. Nella Tab. 3 sono riportati, per ciascuna tipologia di stakeholder sistematizzata, il punteggio massimo e medio attribuibile.

Tab. 3 – Punteggio minimo, medio e massimo ottenibile dall'informativa per i diversi stakeholder

Stakeholder	Numero KPI	Valore Max	Valore Medio
Comunità	11	22	Val \geq 11
Famiglie	8	16	Val \geq 8
Giovani	3	6	Val \geq 3
Ambiente	5	10	Val \geq 5
Risorse Umane	10	20	Val \geq 10
Istituzioni	3	6	Val \geq 3

Fonte: nostra elaborazione

Nel paragrafo successivo saranno enucleati più in dettaglio i risultati ottenuti dall'analisi.

6.4. L'analisi dei risultati

La prima domanda di ricerca, come si è detto, riguarda la numerosità degli enti locali che, a novembre 2017, hanno già pubblicato sul portale istituzionale il rendiconto semplificato per il cittadino riferito all'esercizio finanziario 2016, dando completo adempimento alla previsione del legislatore dell'armonizzazione contabile. I risultati mostrano una situazione in cui solamente pochissimi enti locali hanno proceduto alla redazione del documento. In particolare, dallo studio effettuato sono stati raccolti solamente 3 Comuni (Alba, Bussolengo e Prato), su un campione di 567 enti, che hanno pubblicato il rendiconto semplificato per il cittadino.

Al fine di ampliare la platea di analisi e verificare l'orientamento complessivo delle amministrazioni territoriali, si è quindi scelto di effettuare un'indagine analoga considerando anche tutte le Regioni. L'obiettivo è comprendere se la mancata redazione del rendiconto semplificato per il cittadino si concentrasse nel comparto enti locali o se, altresì, si trattasse di una prassi in uso anche in altri enti, soggetti comunque alle regole dell'armonizzazione contabile.

Anche in questo caso, i risultati sono analoghi: a novembre 2017 risultano solamente 3 Regioni (Piemonte, Veneto e Sardegna) che hanno pubblicato il rendiconto semplificato per il cittadino sul portale istituzionale.

In definitiva, a novembre 2017, su un campione di 567 enti locali rappresentativo della realtà nazionale solamente 3 Comuni hanno redatto il rendiconto semplificato del cittadino e, allo stesso tempo, solamente 3 Regioni, su tutte quelle che rappresentano il territorio nazionale, hanno realizzato lo stesso documento.

Al fine di rispondere alla seconda domanda di ricerca, l'analisi è stata indirizzata allo studio della comprensibilità di tutti i rendiconti semplificati raccolti nella ricerca. In altre parole, l'analisi è stata svolta su 6 case study, come nel prosieguo sarà opportunamente approfondito.

Come si è detto, lo stakeholder comunità prevede n. 11 KPI. Il valore massimo della qualità dell'informazione è 22, mentre il livello di compliance considerato soddisfacente è fatto pari a 11. Inoltre, si rileva che, a livello di singolo ente locale, nessuno tra quelli analizzati fornisce informazioni dettagliate poiché nessuna osservazione raggiunge un livello di compliance soddisfacente. A livello, invece, di singola Regione si segnalano positivamente la Sardegna e il Piemonte che raggiungono un livello di compliance soddisfacente.

Lo stakeholder famiglie si compone di n. 8 KPI; ne deriva, a ben vedere, che il valore massimo della qualità dell'informazione ottenibile è pari a 16, mentre il livello di compliance considerato soddisfacente è pari a 8. Nessuno dei Comuni appartenenti al campione esaminato, in realtà, presenta un livello di compliance soddisfacente nella direzione dello stakeholder famiglie. A livello di singola Regione, invece, il Piemonte e la Sardegna raggiungono un livello di compliance soddisfacente.

Ancora, lo stakeholder giovani si struttura poi su n. 3 KPI. In base alla metodologia utilizzata il valore massimo ottenibile è quindi pari a 6, mentre il livello considerato soddisfacente risulta pari a 3. Nessuno degli enti esaminati – né tra i Comuni, né tra le Regioni – raggiunge ancora un livello di compliance considerato soddisfacente.

Rispetto allo stakeholder ambiente, invece, si rilevano n. 5 KPI, con un punteggio massimo ottenibile fatto pari a 10, mentre il livello considerato soddisfacente è pari a 5. Nessuno tra gli enti locali raggiunge un livello considerato soddisfacente di informazione resa per il tramite del rendiconto semplificato del cittadino. Lo stesso fenomeno è osservabile per le Regioni considerate.

Lo stakeholder risorse umane, invece, è strutturato su n. 10 KPI. Sulla base della metodologia impiegata nel presente contributo, quindi, il punteggio mas-

simo ottenibile è pari a 20, mentre un livello di informazione considerata soddisfacente è pari a 10. Anche in questo caso nessuno dei Comuni analizzati restituisce un livello soddisfacente di informazione per l'esercizio considerato. Tale scenario è replicato nelle Regioni, laddove nessuna restituisce un livello di compliance soddisfacente.

Infine, lo stakeholder istituzioni si compone di n. 3 KPI. In ordine alla metodologia impiegata nel presente contributo, il punteggio massimo ottenibile per lo stakeholder in analisi è pari a 6, mentre un livello di informazione ritenuta soddisfacente si attesta su un punteggio pari a 3. A differenza degli altri stakeholder, dove nessuno dei Comuni appartenenti al campione ha registrato un livello di informazione ritenuta soddisfacente, due Comuni su tre – per l'esercizio 2016 – hanno prodotto un'informativa tale da raggiungere, almeno, il livello soddisfacente di compliance. Analogamente, due Regioni su tre raggiungono un livello di compliance soddisfacente nel secondo campione analizzato.

La Tab. 4 sintetizza i dati relativi al livello di compliance dei Comuni e delle Regioni rispetto agli stakeholder sistematizzati:

Tab. 4 – Sintesi dei risultati

	Comunità	Famiglie	Giovani	Ambiente	Risorse Umane	Istituzioni
Comuni	Insoddisfacente per tutti i casi	Soddisfacente per 2 casi				
Regioni	Soddisfacente per 2 casi	Soddisfacente per 2 casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Insoddisfacente per tutti i casi	Soddisfacente per 2 casi

Fonte: nostra elaborazione

Complessivamente risultano evidenti i limitati risultati in merito all'approccio informativo utilizzato nella redazione del rendiconto semplificato per il cittadino che produce un'informativa di sintesi non in grado di determinare effetti positivi in termini di comprensibilità dell'informazione per gli stakeholder. L'approccio alla rendicontazione appare quindi orientato ad una mera sintesi del rendiconto dell'ente, senza tenere conto della necessità di rendere più chiara e comprensibile l'informativa in una prospettiva tipica dell'approccio del popular reporting.

6.5. Conclusioni

Il problema di offrire una rendicontazione sui risultati, nelle diverse prospettive finanziarie e non, è di forte attualità a livello internazionale per le pubbliche amministrazioni con esperienze innovative come il popular reporting. Tuttavia, nella fase che sta attualmente attraversando la pubblica amministrazione italiana, il processo di innovazione in questo campo ha subito un certo “affievolimento” anche imputabile alla crisi finanziaria che non ha risparmiato il settore pubblico.

Con il D.Lgs 118/2011, però, il legislatore torna – quantomeno in via potenziale – sul tema in analisi introducendo, tra le altre novità, un documento afferente all’ambito della rendicontazione non esclusivamente contabile: il rendiconto semplificato per il cittadino, oggetto dell’indagine proposta da questa ricerca. Più specificatamente, in ragione dell’estrazione non esclusivamente contabile del documento e della sua funzione di offrire una lettura comprensibile a tutti gli stakeholder del rendiconto dell’ente locale, esso afferisce alle esperienze tipiche del popular reporting già avviate negli Stati Uniti ormai dagli anni Novanta.

La ricerca si è quindi posta due diverse domande, ovvero, in prima istanza, cercare di comprendere quanti enti locali avessero effettivamente redatto il rendiconto semplificato del cittadino e, successivamente, se l’approccio alla rendicontazione fosse finalizzato a favorire la comprensibilità del documento a tutti gli stakeholder o se invece rappresentasse una semplice sintesi del rendiconto.

In merito alla prima domanda di ricerca, i risultati dell’analisi empirica, in primis, fanno riflettere sulla modesta risposta – in termini di numerosità – dei Comuni e delle Regioni appartenenti al campione alla novità legislativa; è emerso, infatti, che appena 3 Comuni e 3 Regioni a novembre 2017 avevano pubblicato sul portale istituzionale il rendiconto semplificato per il cittadino.

Risulta evidente, allora, che il documento sia passato quasi “inosservato” agli occhi degli operatori a fronte delle più grandi e rilevanti novità (a partire dalla nuova contabilità finanziaria potenziata, per passare a quella economico-patrimoniale, fino al bilancio consolidato) introdotte dall’armonizzazione contabile. Questa prassi impone certamente di sottolineare la necessità per gli enti locali di adempiere in maniera più compiuta a questo tassello del processo di accountability al momento ancora mancante ma pone anche l’opportunità di riflettere, fin da subito, su come utilizzare al meglio questo documento.

In altri termini, i risultati evidenziano come, per il momento, non solo non sia stata proposta una riflessione sulla natura di questo nuovo documento introdotto dalla riforma dell’armonizzazione contabile ma come la disposizione non sia neppure oggetto di applicazione da parte degli enti locali.

Appare quindi urgente ripartire fin da subito da questo ultimo punto, offrendo per prima una concreta attuazione al rendiconto semplificato per il cittadino e ragionando, fin dalle prime esperienze, sulla sua natura.

Da considerare, inoltre, che la maggior parte delle amministrazioni coinvolte avevano già realizzato in passato esperienze di rendicontazione innovativa più o meno robuste. Il Piemonte infatti ha realizzato il bilancio sociale con cadenza annuale a partire dal 2017 mentre Veneto, Sardegna ed il Comune di Prato (il più grande tra quelli attivi) hanno redatto lo stesso documento con periodicità variabile. Questa circostanza potrebbe suggerire che il rendiconto semplificato per il cittadino possa essere interpretato da queste amministrazioni come un'evoluzione del percorso di rendicontazione sociale e che sia lecito attendersi nel prossimo futuro una sua diffusione più rapida in amministrazioni con esperienze pregresse in quest'ambito o quantomeno più sensibili a tematiche legate all'innovazione nei processi di rendicontazione anche di natura non strettamente finanziaria.

In merito poi alla seconda domanda di ricerca, l'analisi dei rendiconti finora redatti dagli enti che si sono cimentati per primi in questa esperienza descrive, come era lecito aspettarsi, un documento indirizzato ad una mera sintesi del rendiconto generale dell'ente senza particolari attenzioni alle esigenze conoscitive e di comprensibilità degli stakeholder (i cittadini, in primis, come suggerisce il nome del rendiconto stesso). La ricerca rivela quanto, almeno nell'attuale fase, si sia del tutto lontani da una logica di popular reporting poiché i rendiconti fin qui redatti non propongono logiche di rendicontazione capaci di aprire il ragionamento ad elementi quali la comprensibilità e la facilità di lettura senza considerare elementi quali la qualità dei servizi o sull'impatto sociale ed ambientale dell'azione amministrativa dell'ente locale.

A parere di chi scrive il legislatore aveva in mente ben altro ovvero un rendiconto semplificato che consentisse al cittadino almeno di leggere i risultati delle azioni dell'ente locale con un linguaggio chiaro e comprensibile. Un documento che contribuisse alla chiusura del cerchio della logica di trasparenza nella gestione delle risorse pubbliche e che facesse tesoro delle esperienze del passato come quelle della rendicontazione sociale. Gli enti locali, trovandosi ancora in una fase iniziale, hanno però la possibilità di cogliere questo spirito e di utilizzare il rendiconto semplificato in ottica di miglioramento dell'accountability e della trasparenza, rivitalizzando un percorso fondamentale per l'instaurazione di un rapporto virtuoso tra amministrazione e collettività.

In altre parole, il rendiconto semplificato per il cittadino potrebbe rappresentare una concreta occasione per avviare un nuovo percorso di rendi-

contazione degli enti locali e della pubblica amministrazione improntato ad una logica di confronto e di dialogo con i cittadini, attingendo alle esperienze internazionali del popular reporting. Questo passaggio consente anche non disperdere le energie che negli anni sono state investite nella redazione di altri documenti comunque finalizzati a tali percorsi di trasparenza quali il bilancio sociale o di mandato incanalando queste esperienze in un unico strumento di rendicontazione. Peraltro, il rendiconto semplificato per il cittadino assume in questo contesto una dignità di strumento previsto dall'ordinamento contabile, caratteristica che potrebbe consentire un'ampia diffusione di tali esperienze finora classificate, con alterne fortune, nella categoria delle buone prassi dell'ente locale.

Questa ricerca presenta certamente alcuni limiti. L'analisi è condotta su un campione limitato di enti che, in ottica di miglioramento futuro, potrà essere ampliato per disporre di un numero di osservazioni più ampio. Nello stesso modo, l'analisi di contenuto potrebbe essere estesa considerando aspetti diversi per valutare ancor più approfonditamente la rendicontazione finora prodotta. Inoltre, la ricerca dovrà essere ripetuta per valutare la concreta evoluzione del fenomeno che nel corso del tempo potrà evidenziare una crescita nella numerosità delle esperienze realizzate.

Si ritiene tuttavia che questo studio possa contribuire ad accendere la luce su uno strumento fino ad ora poco considerato nella complessa riforma dell'armonizzazione contabile ma che possiede senza dubbio numerose potenzialità ancora inesplorate.

Bibliografia

- Bergmann A. (2012), *The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland*, Public Money & Management, 32(1): 15-20.
- Biancone P., Secinaro S. (2015), *Popular financial reporting. Un nuovo strumento di rendicontazione per le municipalità*, Giappichelli, Torino.
- Burritt R., Welch S. (1997), *Accountability for the environmental performance of the Australian Commonwealth public sector*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10(4): 532-561.
- Caperchione E., Pezzani F. (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Cohen S., Karatzimas S. (2015), *Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting*, International Journal of Public Sector Management, 28(6): 449-460.
- Cole F. (1988), *Content Analysis: Process and Application*, Clinical Nurse Specialist, 2(1): 53-57.

- Dubnick M.J. (1998), *Clarifying accountability. An ethical theory framework*, in Sampford C., Preston N. (eds), *Public Sector Ethics: finding and implementing values*, Routledge, London.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1992), *Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry*, Governmental Accounting Standard Board, Norwalk (CT), USA.
- Grey A, Jenkins B. (1993), *Codes of Accountability in the New Public Sector*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(3): 52-67.
- Groff J.E., Pitman M.K. (2004), *Municipal financial reporting on the world wide web: a survey of financial data displayed on the official websites of the 100 largest US municipalities*, Journal of Government Financial Management, 53(2): 20-30.
- Hernandez A.M., Perez C.C. (2004), *The relevance of Spanish local financial reporting to credit institution decisions: An empirical study*, International Journal of Public Sector Management, 17(2): 118-135.
- Lapsley I., Arnaboldi M. (2009), *On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity*, European Accounting Review, 18(4): 809-836.
- Mack J., Ryan C. (2007), *Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?*, International Journal of Public Sector Management, 20(2): 134-146.
- Monfardini P. (2010), *Accountability in the new public sector: a comparative case study*, International Journal of Public Sector Management, 23(7): 632-646.
- Parker L., Gould G. (1999), *Changing public sector accountability: critiquing new directions*, Accounting Forum, 23(2): 109-135.
- Romolini A. (2007), *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Romzek B.S. (2000), *Dynamics of public sector accountability in an era of reform*, International Review of Administrative Sciences, 66(1): 21-44.
- Romzek B.S., Dubnick M.J. (1987), *Accountability in the public sector: lessons from the challenger tragedy*, Public Administration Review, 47(3): 228.
- Sharp F.C., Carpenter F.H., Sharp R.F. (1998), *Popular financial reports for citizens*, The CPA Journal, 68(3): 34-38.
- Sinclair A. (1995), *The chameleon of accountability: forms and discourses*, Accounting, Organizations and Society, 20(2-3): 219-237.
- Walker R.G. (2009), *Public sector consolidates statements—An assessment*, Abacus, 45(2): 171-220.