

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 Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Pina Puntillo e Vincenzo Zarone	»	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 Antonio Costa, Giuseppe Dammacco e Alessandra Tafuro	»	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 Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia	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 Luca Bartocci, Luca Del Bene, Iacopo Cavallini, Fabio Nappo e Vincenzo Zarone	 »	 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 Armando Della Porta, Marco Berardi e Andrea Ziruolo	 »	 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

3. L'ISTITUZIONE DEL FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITÀ E IL SUO IMPATTO SULLE GRANDEZZE DI BILANCIO

di *Luca Bartocci, Simone Fanelli, Marco Ferretti, Elisa Mori e Mariafrancesca Sicilia**

3.1. Introduzione

È noto che una delle principali novità introdotte dal D.Lgs. 118/2011 è rappresentata dall'istituzione del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (d'ora in poi FCDE), da molti (Mussari, 2012; Fanelli & Ferretti, 2015) considerata di particolare impatto, almeno a livello potenziale, sulla gestione finanziaria degli enti locali. Già la normativa precedente prevedeva la possibilità, per le singole amministrazioni, di costituire accantonamenti per la svalutazione delle proprie posizioni creditorie, in ossequio al principio di prudenza e a imitazione della prassi consolidata nel mondo delle imprese. La recente riforma è andata ben al di là, stabilendo l'obbligo di utilizzo di meccanismi rigidi di formazione di un apposito fondo, appunto denominato FCDE, che comporta un corrispondente vincolo di destinazione del risultato di amministrazione.

La *ratio* ultima del legislatore è stata identificata (Anzalone et al., 2015 e 2018) con il tentativo di evitare il perseguimento di pareggi nominali di bilancio mediante l'utilizzo di entrate di competenza di dubbia esigibilità e avanzi fittizi per lo più creati attraverso residui attivi di difficile esazione. Già l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziato, con una più puntuale definizione delle fasi di accertamento e impegno e l'imputazione delle partite all'esercizio in cui le stesse diventano esigibili, e la creazione del Fondo Vincolato Pluriennale vanno in tale direzione. La statuizione obbligatoria di un fondo che mantiene vincolata una quota significativa di risorse ancora da incassare non fa che enfatizzare ulteriormente tale spinta, in maniera da ricercare e preservare equilibri sostanziali di bilancio.

* Il Prof. Luca Bartocci è docente dell'Università di Perugia, il Dott. Simone Fanelli e il Prof. Marco Ferretti dell'Università di Parma, la Dott.ssa Elisa Mori dell'Università di Modena e Reggio Emilia, la Prof.ssa Mariafrancesca Sicilia dell'Università di Bergamo. Il capitolo è frutto del lavoro congiunto di tutti gli autori.

Gli effetti della riforma possono dunque essere particolarmente rilevanti. Gli enti, infatti, dovrebbero essere stimolati a evitare coperture fittizie delle proprie spese e a migliorare la loro capacità di trasformare le entrate potenziali in riscossioni effettive. Nel contempo il quadro, spesso drammatico, di finanza pubblica in cui operano non poche amministrazioni può ulteriormente aggravarsi, almeno nel breve periodo, per le conseguenze che simili novità possono produrre in termini di irrigidimento della gestione finanziaria. Ciò può provocare spinte verso l'attuazione di "politiche di bilancio" che possono interessare sia il lato dell'entrata che quello della spesa e anche influenzare i comportamenti organizzativi sottostanti la formazione delle grandezze contabili.

Il presente studio intende offrire elementi per valutare un primo impatto dell'applicazione delle novità normative riguardanti il FCDE. Più precisamente lo scritto vuole, da un lato, investigare le scelte effettuate dagli operatori, sia a preventivo che durante la gestione, con riferimento all'accantonamento al fondo in quesitone, sulla base di evidenze tratte dall'analisi dei documenti contabili riguardanti un campione significativo di Comuni; dall'altro, lo studio propone possibili interpretazioni di tali comportamenti, anche grazie alle indicazioni offerte dai responsabili finanziari che hanno risposto a un questionario loro sottoposto allo scopo di esplorare l'impatto della nuova normativa sulle logiche di gestione finanziaria degli enti interessati e sulle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio.

Alla luce di tali scopi conoscitivi, il capitolo è strutturato come segue: il prossimo paragrafo è dedicato alla ricostruzione di un background concettuale utile a comprendere e "posizionare" lo studio nella letteratura esistente; nel terzo paragrafo si richiamano in maniera sintetica le disposizioni normative relative al funzionamento del FCDE; il quarto paragrafo riporta le scelte metodologiche e il disegno della ricerca, definiti in congruità con gli obiettivi della stessa; il paragrafo seguente espone i risultati dell'indagine empirica, articolata in tutti i suoi profili di analisi; l'ultimo paragrafo conclude con una sintesi interpretativa di tali risultati.

3.2. Il quadro teorico di riferimento

Esiste ampia letteratura nazionale e internazionale sulle funzioni assegnate al bilancio preventivo in ambito pubblico (per tutti, Borgonovi, 1996). Nel processo di definizione dei valori che compongono un bilancio preventivo l'ammontare complessivo degli stanziamenti di spesa può essere considerato funzione dell'ammontare e della composizione qualitativa delle entrate stimate nel rispetto del vincolo di pareggio di bilancio (Sicilia, 2012). Di con-

sequenza, la previsione degli stanziamenti di entrata è un aspetto fondamentale e di particolare criticità; esso si fonda su un processo altamente discrezionale, fatto di stime che hanno per oggetto l'andamento futuro di variabili di diversa natura e di difficile previsione. Non a caso esistono diverse evidenze empiriche che mostrano che gli stanziamenti del bilancio preventivo sono a volte sotto o sovrastimati rispetto ai valori effettivi che emergono durante la gestione. In particolare, se da un lato un certo margine di imprecisione rispetto alla definizione degli stanziamenti di entrata è inevitabile, vista l'ineliminabile incertezza sul futuro (Rubin, 1987), dall'altro possono esistere incentivi a sotto o sovrastimare intenzionalmente gli stanziamenti di entrata (Larkey & Smith, 1989), generando quel fenomeno noto nella letteratura internazionale come *budgetary slack* (Merchant, 1985).

In prima approssimazione la sottostima degli stanziamenti di entrata, obbligando a ridimensionare il livello della spesa per garantire condizioni di pareggio di bilancio, può essere interpretata come un comportamento virtuoso contro inaspettate riduzioni delle entrate in corso d'anno o improvvise necessità di aumenti della spesa a fronte di nuovi bisogni emergenti. Tale sottostima, però, può anche rappresentare la manifestazione di logiche poco virtuose, come quella tesa a creare riserve da utilizzare per espandere la spesa per aumentare il consenso politico in vista di competizioni elettorali e quindi aumentare la possibilità di rielezione da parte di particolari figure o partiti politici. Generalmente si è comunque inclini a considerare più pericolosi i casi di sovrastima delle entrate, i quali normalmente ricorrono con la finalità di incrementare gli spazi di spesa oltre il livello consentito dalle risorse realmente a disposizione. Tale fenomeno è quindi funzionale al rinvio di decisioni politicamente sensibili, quali tagli alla spesa o incrementi del prelievo fiscale o dei prezzi/tariffe per i servizi a domanda individuale. Si tratta di una pratica considerata dannosa in quanto implica l'emersione di disavanzi di bilancio e può intaccare la salute finanziaria degli enti.

La letteratura si è anche focalizzata sull'analisi delle variabili di contesto di tipo politico e tecnico in grado di spiegare la tipologia e la dimensione della non accuratezza delle previsioni di entrata. Con specifico riguardo alle variabili di tipo politico, contrariamente alle aspettative, Larkey & Smith (1989) e Rose & Smith (2012) hanno verificato come fenomeni di *misrepresentation* delle entrate, almeno a livello locale, possano essere solo parzialmente spiegate da esigenze elettorali. L'idea diffusa è che all'avvicinarsi delle tornate elettorali i governi siano spinti a sovrastimare le loro entrate al fine di espandere la loro capacità di spesa senza immediatamente ricorrere a innalzamenti del gettito fiscale o ad altri meccanismi di compartecipazione dei cittadini. I succitati studi non sembrano però avallare tale ipotesi e, nello

stesso senso, Bischoff & Gohout (2010) hanno dimostrato come governi che sono in condizioni di incertezza circa la loro possibilità di rielezione hanno sistematicamente sovrastimato le proprie previsioni di entrata per tutto il mandato e non solo nel periodo pre-elettorale.

Ancora con attenzione alla dimensione politica, esiste un filone di studi che cerca di correlare le scelte previsionali di bilancio con il tipo di orientamento politico della maggioranza di governo. In questa prospettiva l'approccio più tipico conduce a considerare gli schieramenti di sinistra come più propensi agli incrementi di spesa e alla sovrastima delle entrate, ma anche in questo caso esistono analisi che paiono smentire tale assunto. Ad esempio, Benito & Bastida (2004), Lago-Peñas & Lago-Peñas (2009) e Bastida et al. (2013) forniscono significative evidenze che i governi locali spagnoli di sinistra non si sono dimostrati più inclini di quelli di altri schieramenti a politiche espansive della spesa pubblica. A medesimi risultati conduce la ricerca di Galli & Rossi (2002) sui *lander* tedeschi, quella di Hagen & Vabo (2005) sulle municipalità norvegesi e quella curata da Anessi Pessina & Sicilia (2015) sui comuni italiani.

Un altro approccio collega il livello di accuratezza delle previsioni di entrata agli aspetti tecnici del processo di redazione del bilancio preventivo. In particolare, alcuni lavori (Bretschneider et al., 1989; Mocan & Azad 1995; Reddick, 2004; Voorhees, 2004) si sono focalizzati sull'influenza degli "esperti" sulla qualità e precisione delle previsioni inserite nel bilancio preventivo, altri (ad esempio, Beckett-Camarata, 2006) sull'uso di specifici metodi tecnici per l'affinamento delle previsioni.

Scarsa attenzione è stata invece data finora all'analisi dell'impatto dell'introduzione di meccanismi contabili introdotti per via normativa con lo scopo di mitigare l'impatto negativo sulla salute finanziaria degli enti di eventuali sovrastime degli stanziamenti di entrata. Un esempio di questo tipo di meccanismi è rappresentato dall'istituzione del FCDE. L'idea di fondo, analizzata nel dettaglio nel prossimo paragrafo, è di creare un meccanismo di vincolo delle entrate di dubbia esigibilità al fine di evitare che la spesa sia finanziata da entrate a cui potrebbe non corrispondere un'effettiva monetizzazione. Evidentemente tale disposizione finisce per sottrarre risorse disponibili per la spesa e potrebbe spingere gli enti alla ricerca di "contromisure".

3.3. Il Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità

Secondo il nuovo principio della contabilità finanziaria potenziato, posto alla base del processo di armonizzazione contabile in atto, le pubbliche ammi-

nistrazioni italiane sono tenute ad accertare le entrate per l'intero importo del corrispondente credito, anche qualora non ne sia certa la riscossione integrale (si pensi, ad esempio, a crediti di dubbia e difficile esazione, come quelli derivanti dall'applicazione di sanzioni amministrative del Codice della strada o dalla lotta all'evasione). L'obbligo nasce da esigenze di trasparenza e di far emergere nel bilancio la reale dimensione delle transazioni contabili dell'ente, oltre che di una corretta rappresentazione della sua capacità di riscossione. Allo stesso tempo, al fine di ottemperare il principio della prudenza e limitare l'utilizzo di entrate che, pur in possesso dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità, sono caratterizzate da gravi difficoltà di esazione, le amministrazioni sono tenute a operare, all'interno del bilancio di previsione, un accantonamento a un fondo di nuova istituzione (il FCDE), rendendo così pregnante l'utilizzo di una pratica contabile, quella di costituire accantonamenti per la svalutazione delle proprie posizioni creditorie, che fino all'avvio della contabilità armonizzata aveva trovato scarsa applicazione.

Nello specifico, il FCDE rappresenta una posta contabile che, non potendo direttamente essere oggetto di assunzione di impegni di spesa in corso di gestione, genera a fine esercizio un'economia di bilancio che confluisce, come quota accantonata, nell'avanzo di amministrazione. Il fondo è utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari importo la quota di accantonamento nel risultato di amministrazione. L'accantonamento annuale al FCDE deve, dunque, essere quantificato in sede di previsione e successivamente monitorato in sede di assestamento, mentre l'ammontare effettivo del FCDE è quantificato in sede di rendiconto.

Più precisamente, l'importo dell'accantonamento in sede di previsione viene determinato in funzione dell'ammontare delle previsioni delle entrate considerate di dubbia e difficile esazione, della natura delle previsioni e dell'andamento di incassi e accertamenti per ciascuna tipologia di entrata nell'ultimo quinquennio. Pertanto, per determinare tale ammontare si procede dapprima a individuare le categorie di entrate stanziare che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. Si consideri che, allo scopo, non sono oggetto di svalutazione i crediti da altre amministrazioni pubbliche, i crediti assistiti da fidejussione, le entrate tributarie accertate per cassa e le entrate riguardanti entrate rimosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ad essere versate all'ente beneficiario finale. Per ciascuna entrata oggetto di accantonamento si procede poi a calcolare la media tra incassi in c/competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi. Il FCDE dell'esercizio è dunque determinato applicando all'importo complessivo degli stanziamenti di ciascuna delle entrate di cui sopra una percentuale pari al complemento a 100 della capacità di riscossione media.

Differenti modalità di calcolo sono concesse agli enti che hanno formalmente attivato un processo di accelerazione della propria capacità di riscossione negli ultimi tre esercizi; tali enti possono infatti calcolare il FCDE facendo riferimento ai risultati riguardanti tale periodo temporale¹.

Per favorire un avvicinamento graduale al funzionamento a regime del FCDE il legislatore ha anche previsto la possibilità, a oggi prolungata dalla legge di bilancio 2018, di stanziare nel bilancio di previsione una quota parziale dell'accantonamento, precisamente pari almeno al 36% nel 2015, al 55% nel 2016, al 70% nel 2017, al 75% nel 2018, al 85% nel 2019 e al 95% nel 2020 per arrivare al 100% dal 2021.

In sede di rendicontazione, invece, l'intero importo del FCDE deve essere accantonato nel risultato di amministrazione sin dal primo anno di applicazione del principio². In questa fase esso viene calcolato sulla base della media del rapporto tra gli incassi in conto residui e l'importo dei residui attivi iniziali di ogni anno degli ultimi 5 esercizi. All'importo complessivo dei residui finali si applica una percentuale pari al completamento a 100 della media precedentemente calcolata. Qualora il risultato di amministrazione libero da vincoli, destinazioni o accantonamenti non risulti sufficiente a comprendere il FCDE, l'ente registra un disavanzo di amministrazione (cosiddetto disavanzo tecnico) pari alla quota di incapienza, il quale deve essere applicato al bilancio di previsione in corso di gestione. Inoltre, fino a quando il FCDE non risulta adeguato rispetto all'importo considerato congruo non è possibile utilizzare la componente disponibile dell'avanzo di amministrazione.

Da quanto esposto finora è evidente che gli effetti dell'introduzione del FCDE sul bilancio possono essere duplici: da un lato, l'accantonamento al fondo in sede di preventivo impatta sugli equilibri di bilancio e, dall'altro, il fondo determinato a consuntivo incide sul risultato di amministrazione. Per quanto riguarda gli effetti sul bilancio, la possibilità prevista in sede previsionale di un'applicazione percentualmente progressiva della quota di accantonamento al FCDE comporta, per gli enti che optano in tal senso, un impatto crescente sugli equilibri finanziari. L'agevolazione concessa dal legislatore,

¹ Si veda in proposito il par. 3.3, allegato 4/2, D.Lgs. 118/2011 ("Principio contabile applicato della contabilità finanziaria").

² Il D.M. 20 maggio 2015, intervenuto in modifica al principio contabile 4/2, ha però previsto la possibilità, fino al 2018, di calcolare la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE determinandola per un importo non inferiore al fondo risultante al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce, dedotti gli utilizzi effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti, sommato l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione nell'esercizio cui il bilancio si riferisce. Con riferimento a quest'ultima facoltà, non mancano i rischi di rinviare oneri all'esercizio 2019 qualora il risultato di amministrazione non dovesse risultare sufficiente per effettuare l'intero accantonamento.

infatti, è senza dubbio conveniente per gli enti che hanno un avanzo di amministrazione (presunto in fase di preventivo, effettivo in fase di rendiconto) in grado di assorbire l'eventuale incremento dell'accantonamento a consuntivo non finanziato dalle economie di competenza, mentre rischia di ripercuotersi sugli esercizi successivi in caso di incapienza del risultato di amministrazione. Con riferimento all'accantonamento del FCDE nel risultato di amministrazione, esso tenderà a essere stabile nel tempo se l'ammontare dei residui attivi e la capacità di riscossione per le tipologie di entrata oggetto di accantonamento non subiranno significative variazioni. Per contro, un miglioramento nella capacità di riscossione dei residui attivi contribuirà a ridurre l'ammontare da dedicare al FCDE nel risultato di amministrazione.

3.4. Gli obiettivi e il metodo della ricerca

La disamina condotta nel precedente paragrafo ha messo in luce il fatto che, se da una parte il FCDE rappresenta una misura cautelativa a protezione degli equilibri sostanziali di bilancio, dall'altra esso può generare importanti conseguenze in termini di gestione dell'entrata, di rigidità della spesa, di contrazione delle risorse disponibili per i servizi ai cittadini e di influenza nei rapporti interni agli enti (specificamente, tra i soggetti artefici delle scelte politiche e gestionali e quelli chiamati a sovrintendere al rispetto degli equilibri di bilancio). Ne consegue, che pur nel rispetto formale della normativa, gli enti locali possono aver percepito l'introduzione del FCDE e reagito al relativo obbligo di quantificazione in modo differente.

In tal senso, il presente studio si pone tre distinti obiettivi: (i) analizzare le scelte contabili operate in sede previsionale con riferimento agli accantonamenti al FCDE; (ii) mettere in luce gli esiti a consuntivo di tale scelte, evidenziandone gli effetti sul risultato di amministrazione; (iii) effettuare una ricognizione delle spiegazioni e interpretazioni di tali comportamenti offerte dai responsabili finanziari interessati, facendo anche emergere la percezione dei relativi impatti sulle logiche di gestione finanziaria e sulle relazioni interne con i soggetti politici e tecnici coinvolti nei processi decisionali.

Per ognuno di tali profili di analisi è stata fatta un'apposita scelta metodologica, di seguito presentata.

a) *L'analisi dei bilanci preventivi*

Per esaminare le scelte allocative operate in sede di costruzione del bilancio preventivo si è deciso di concentrare l'analisi sugli accantonamenti al FCDE in rapporto agli accertamenti previsti. Più precisamente, le analisi

sono state condotte sui dati di bilancio dell'anno 2016 (primo anno di piena applicazione in sede preventiva del principio di competenza finanziaria potenziato e di valenza autorizzativa dei nuovi schemi di bilancio) relativi ai Comuni italiani con una popolazione superiore o uguale a 40.000 abitanti, ritenuti di maggiore significatività in considerazione della mole delle risorse gestite e della loro complessità organizzativa e gestionale.

La popolazione totale si compone di 205 Comuni e le relative informazioni contabili sono state attinte dalla banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni. Al fine di integrare i dati di bilancio mancati per alcuni Comuni, si è effettuata una ricerca più analitica direttamente nella sezione Amministrazione Trasparente dei siti ufficiali degli enti interessati. Ove non è stato possibile integrare i dati di bilancio si è proceduto con un'attività di data cleaning e l'eliminazione di tali Comuni dalla popolazione di riferimento. Alla luce di tale operazione si è ottenuto un totale di 201 enti (pari al 98% di quelli oggetto dell'indagine), tale da assommare 23.458.626 abitanti³.

Allo scopo di aumentare la significatività dei dati, sono state anche operate analisi in base alla posizione geografica dei Comuni (distinti in tre classi: Nord, Centro, Sud e isole) e in base alle loro dimensioni, utilizzando come criterio la classificazione ISTAT che tiene conto del numero di abitanti residenti (quattro classi: 40-60.000, 60-100.000, 100-250.000, oltre 250.000).

b) *L'analisi dei rendiconti*

L'analisi del FCDE a consuntivo è stata svolta sugli anni 2015 e 2016, trattandosi dei primi anni in cui gli schemi di rendicontazione di cui al D.Lgs. 118/2011 sono diventati a tutti gli effetti obbligatori. Si riportano in questa sezione le analisi condotte sulle principali voci che hanno influenzato la determinazione del fondo (in particolare, i residui attivi) o che dalla creazione del fondo ne sono influenzati (come l'ammontare del risultato di amministrazione).

Le analisi dei residui attivi e del risultato di amministrazione sono state condotte su un arco temporale più ampio (2012-2016) al fine di dare evidenza dell'andamento di queste poste di bilancio pre- e post-introduzione del FCDE.

Le informazioni contabili sono state tratte dal database AIDA PA. Le elaborazioni sono state svolte su un campione di 196 Comuni, che rappresentano il 95,6% della popolazione complessiva e un numero di abitanti complessivi pari a 22.965.174.

³ Le schede non disponibili sono relative ai Comuni di Bagheria, Imperia, Lamezia Terme, Mantova.

Anche in questo caso, la disamina è stata affinata riportando i risultati distinti per ripartizione geografica e classe dimensionale.

c) *Le interviste ai responsabili finanziari*

Per interpretare più approfonditamente le modalità di implementazione delle regole in oggetto e i relativi effetti generati sugli enti, è stato somministrato un questionario ai responsabili del servizio economico-finanziario dei 205 Comuni italiani con popolazione superiore ai 40.000 abitanti. L'indagine è stata condotta tra ottobre 2017 e febbraio 2018. L'indirizzo email dei destinatari è stato rintracciato dai siti ufficiali dei Comuni interessati.

I questionari compilati sono stati 74, con un tasso di risposta complessivo del 36,1%. La percentuale di risposte varia al variare del posizionamento geografico dell'ente: i Comuni del Centro, in particolare, hanno avuto un tasso di risposta del 41%, quelli del Nord del 25% e quelli del Sud del 10%.

Il questionario è stato suddiviso in tre sezioni, oltre a una breve parte iniziale di raccolta di informazioni anagrafiche. Esse riguardano: (i) le scelte applicative, sia in sede preventiva che di rendicontazione, della normativa in materia di FCDE; (ii) il relativo impatto sugli equilibri di bilancio e sul livello quali-quantitativo dei servizi erogati ai cittadini; (iii) la possibile influenza del fondo sulle relazioni tra i soggetti coinvolti nella predisposizione e gestione del bilancio.

3.5. I risultati

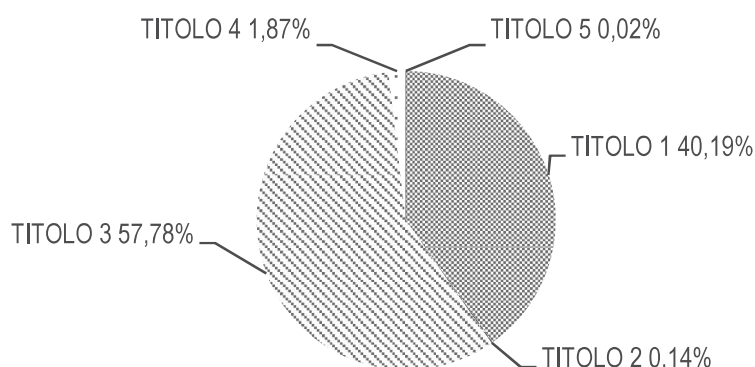
L'esposizione dei risultati è organizzata in tre sezioni corrispondenti ai diversi profili di analisi condotti e presentati nel precedente paragrafo.

3.5.1. Le scelte a preventivo

Le analisi relative all'accantonamento al FCDE in sede di bilancio preventivo mostrano un'incidenza media di tale posta contabile sul totale delle entrate previste pari al 4,21%. Tale incidenza non sembra evidenziare differenze di rilievo se osservata in relazione alla dimensione demografica degli enti. La scomposizione geografica mostra invece una netta differenza per gli enti del Centro Italia, dove tale accantonamento sottrae il 5,96% delle risorse destinate alla copertura degli stanziamenti impegnabili di spesa, rispetto a quelli del Sud (3,88%) e del Nord (3,37%).

La composizione dell'accantonamento complessivo in sede di preventivo varia in relazione alla natura dell'entrata ed è da ricercare per la quasi totalità tra le entrate dei Titoli 1 – Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e Titolo 3 – Entrate extratributarie: il 98,11% degli accantonamenti complessivi al FCDE pesa infatti sulla parte corrente, a fronte di un 1,87% di accantonamenti FCDE in conto capitale (Graf. 1).

Graf. 1 – Composizione dell'accantonamento al FCDE per titolo di bilancio (anno 2016)



Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Se osservata in relazione alla dimensione comunale, la composizione dell'accantonamento FCDE mette in evidenza una crescente incidenza del peso percentuale dell'accantonamento sullo stanziamento di bilancio al Titolo 1 al decrescere della dimensione degli enti: per i Comuni con più 250.000 abitanti esso rappresenta solo il 23,53%, mentre per i Comuni compresi tra 40 e 60.000 abitanti il dato è pari al 67,38%. Senso inverso si registra invece guardando all'incidenza percentuale dell'accantonamento FCDE sul Titolo 3, dove sono i Comuni di grandi dimensioni a effettuare accantonamenti percentuali più elevati: per i Comuni con più 250.000 abitanti il 74,05% dell'accantonamento complessivo di bilancio è maturato su entrate appartenenti a questo titolo. Tale andamento può essere in parte spiegato dal diverso peso assunto dalla diversa natura delle fonti di finanziamento in relazione alla dimensione degli enti, con una maggiore incidenza delle entrate da servizi pubblici e da sanzioni derivanti da attività di controllo per i Comuni più grandi.

Passando all'esame del peso relativo dell'accantonamento al FCDE nell'ambito dei due titoli di entrata in questione, si registra che mediamente il 3,87% delle entrate stanziato al Titolo 1 è accantonato al FCDE nel bilancio di previsione mentre per quanto riguarda le entrate previste al Titolo 3 la percentuale sale al 13,29%.

I dati presenti nella scheda relativa la composizione del FCDE allegata agli schemi del bilancio di previsione permettono anche la disaggregazione dell'accantonamento per tipologia di entrata in base alla classe dimensionale dei Comuni (Tab. 1) e della loro collocazione geografica (Tab. 2).

Tab. 1 – Peso % dello stanziamento accantonato al FCDE per tipologia dei Titoli 1 e 3 delle entrate suddiviso per fasce di popolazione (anno 2016)

Tipologie	Comuni più di 250 mila ab.	Comuni 100-250 mila ab.	Comuni 60- 100 mila ab.	Comuni 40-60 mila ab.	Totale
101 - Imposte, tasse e proventi assimilati	2,35%	5,71%	6,87%	7,08%	4,35%
TOTALE TITOLO 1	2,35%	4,51%	5,73%	6,23%	3,87%
100 - Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	6,21%	7,21%	8,07%	6,75%	6,72%
200 - Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	32,58%	24,99%	27,33%	20,68%	30,13%
300 - Interessi attivi	1,69%	5,08%	3,95%	1,76%	1,96%
400 - Altre entrate da redditi da capitale	0,00%	0,36%	4,71%	7,36%	0,78%
500 - Rimborsi e altre entrate correnti	8,70%	4,20%	9,60%	8,99%	8,32%
TOTALE TITOLO 3	14,73%	10,09%	12,95%	10,13%	13,29%

Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Tab. 2 – Peso % dello stanziamento accantonato al FCDE per tipologia dei Titoli 1 e 3 delle entrate suddiviso per area geografica (anno 2016)

Tipologie	Nord	Centro	Sud	Totale
101 - Imposte, tasse e proventi assimilati	3,24%	3,85%	6,38%	4,35%
TOTALE TITOLO 1	2,93%	3,61%	5,21%	3,87%
100 - Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	4,09%	9,48%	10,15%	6,72%
200 - Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	24,10%	45,56%	20,41%	30,13%
300 - Interessi attivi	2,89%	0,36%	1,82%	1,96%
400 - Altre entrate da redditi da capitale	0,03%	1,23%	11,46%	0,78%
500 - Rimborsi e altre entrate correnti	5,85%	11,41%	11,11%	8,32%
TOTALE TITOLO 3	9,08%	21,38%	13,29%	13,29%

Fonte: nostra elaborazione su banca dati della Direzione Centrale della Finanza Locale del Ministero degli Interni

Per quanto riguarda il Titolo 1, la totalità degli accantonamenti FCDE deriva dalla tipologia *101 – Imposte, tasse e proventi assimilati*, dove complessivamente sono accantonate a fondo il 4,35% degli stanziamenti. Dalla Tabella 1 si evidenzia che tale incidenza è crescente al diminuire della popolazione. In questa tipologia sono collocate entrate derivanti, per esempio, dalla tassa sui rifiuti e gli accertamenti derivanti dalla lotta all'evasione. Le altre tipologie comprese nel Titolo 1 per i Comuni non prevedono accantonamenti al FCDE in relazione alla natura delle loro entrate.

Gli stanziamenti relativi ai proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti (tra cui le sanzioni in applicazione del Codice della strada) sono invece la tipologia che registra la maggior incidenza percentuale dell'accantonamento al FCDE al Titolo 3, pari al 30,13%, con una sensibile differenza tra enti di più grandi dimensioni (32,58%) e di minori dimensioni (20,68%). Su tale dato incide inevitabilmente la natura incerta di questa tipologia di entrata. Seguono le entrate derivanti da rimborsi e le altre entrate correnti (con un accantonamento pari all'8,32% dello stanziamento) e le entrate derivanti dalla vendita di beni e servizi e dalla gestione dei beni (con il 6,72% degli stanziamenti accantonati a fondo).

La scomposizione dei dati su base geografica (Tabella 2) mette invece in evidenza la maggiore incidenza dell'accantonamento FCDE sugli stanziamenti di bilancio per i Comuni del Centro e Sud Italia.

3.5.2. Gli effetti a consuntivo

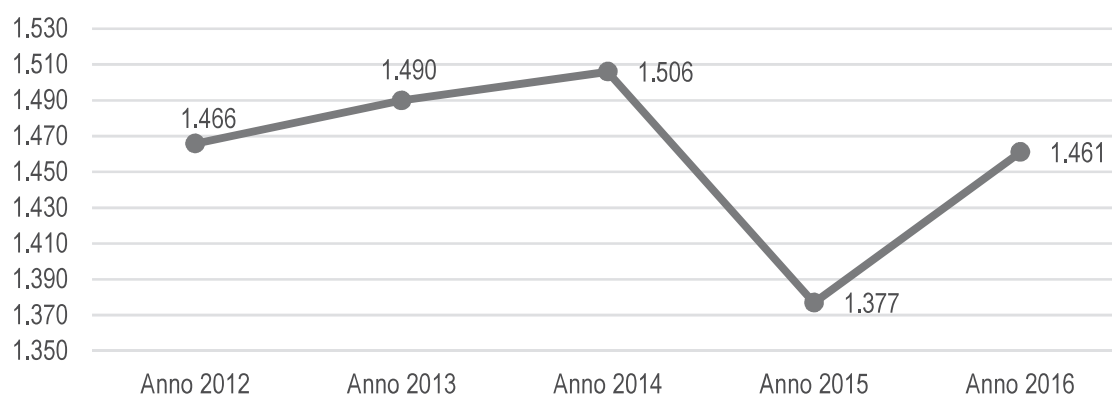
Le analisi a consuntivo mettono in relazione il FCDE con il risultato di amministrazione⁴ per verificarne l'impatto e la sua evoluzione nel tempo. Vista la rilevanza dei residui attivi nel processo di calcolo del fondo, si è

⁴ Si ricorda che il risultato di amministrazione è distinto in diverse componenti a seconda della motivazione della sua formazione e della rispettiva destinazione. Esso comprende quote accantonate, quote di avanzo vincolato, quote destinate a investimenti e quote disponibili. La parte accantonata deriva da una pluralità di fattori, in genere connessi alla possibile insorgenza di rischi (crediti di dubbia esigibilità, contenzioso, altri rischi). Tra gli accantonamenti che meritano una particolare attenzione si rilevano proprio quelli connessi al FCDE. La parte vincolata è costituita da risorse la cui destinazione non può essere distolta dalle finalità prefissate (ad esempio, il mancato utilizzo di trasferimenti a destinazione vincolata). La parte destinata a finanziare gli investimenti può essere utilizzata per tale scopo esclusivamente dopo l'approvazione del rendiconto. La parte disponibile è calcolata come differenza tra il risultato di amministrazione complessivo e i vincoli (di destinazione e accantonamento) che gravano sul risultato stesso. In caso di segno negativo, la parte disponibile evidenzia una situazione in cui gli obblighi di accantonamento eccedono il risultato di amministrazione conseguito, gravando pertanto anche sui risultati degli esercizi successivi.

ritenuto opportuno partire da un breve focus sulla loro dinamica in sede di rendicontazione.

A questo proposito, i dati mostrano come i Comuni del campione, complessivamente, registrino un decremento dell'1,9% dei propri residui attivi pro-capite nel periodo 2012-2016, ma con un andamento altalenante negli anni. Il decremento più importante si registra nel 2015⁵ rispetto al 2014 (-8,6%), mentre l'incremento più significativo si ha nell'anno successivo con un +6,1% rispetto allo stesso 2015 (Graf. 2).

Graf. 2 – Valori dei residui attivi medi pro capite nel periodo 2012-2016



Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Nel 2016 contribuiscono a determinare l'ammontare complessivo dei residui attivi soprattutto i residui generati dal Titolo 1 (42,5%), seguiti dal Titolo 3 (26,3%), dal Titolo 4 (13,8%) e dal Titolo 2 (12,5%).

L'analisi dei residui attivi per area geografica mostra una situazione molto differente tra Comuni del Nord e quelli del Centro e del Sud. Gli enti del Nord, infatti, mostrano storicamente dei livelli di residui attivi pro capite di molto inferiori rispetto ai Comuni del Centro e del Sud (circa il 70% in meno per tutto il quinquennio). Durante il periodo 2012-2016 i Comuni del Nord hanno ridotto ulteriormente il proprio ammontare di residui attivi (-4,4%) mentre i Comuni del Centro lo hanno incrementato del 14,2%. I Comuni del Sud, infine, mostrano la riduzione più significativa (-11,7%) seppur mantenendo un livello di residui attivi pro capite più alto rispetto ai Comuni del Nord (+65%).

Anche l'analisi dei residui attivi per dimensione comunale evidenzia delle differenze. Al crescere delle dimensioni aumenta l'ammontare di residui at-

⁵ Si ricorda come, seguendo le indicazioni del D.Lgs. 118/2011, i Comuni, dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno 2014, abbiano proceduto con il riaccertamento straordinario dei residui (attivi e passivi) con effetto sul rendiconto dell'anno 2015.

tivi pro capite nel 2016 rispetto al 2012. Gli enti con una popolazione compresa tra 40-60.000 abitanti riducono i residui attivi pro capite del 21,2%, quelli con una popolazione compresa tra 60-100.000 del 12,3%, quelli con un numero di abitanti compresi tra 100-250.000 dell'8,3%, mentre per i Comuni oltre i 250.000 abitanti si registra un incremento del 9,5%.

Per quanto concerne l'impatto dell'ammontare del FCDE sui residui attivi complessivi si evidenzia un'incidenza del 35,81% nel 2015 e del 36,80% nel 2016. L'analisi per collocazione geografia mostra come tale incidenza percentuale sia più significativa nei Comuni del Sud, anche se in diminuzione (37,50% nel 2016, contro il 40,10% nel 2015) e al Nord, dove mediamente si rileva un peso del 38,7% nel 2016 e del 34% nel 2015.

La stessa osservazione effettuata in base alle fasce di popolazione mette chiaramente in evidenza un'incidenza percentuale maggiore in relazione all'ammontare dei residui attivi nei Comuni di maggiori dimensioni (Tab. 3).

Tab. 3 – Peso % del FCDE sui residui attivi (per fascia di popolazione)

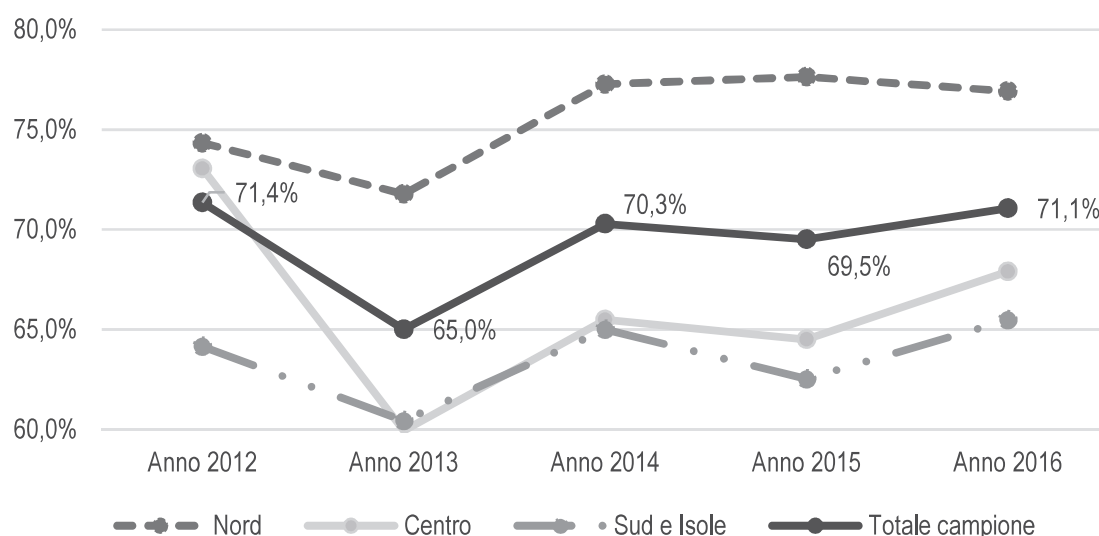
Fascia di popolazione	Anno 2015	Anno 2016
40-60 mila	27,7%	32,1%
60-100 mila	30,0%	34,3%
100-250 mila	32,0%	35,1%
più di 250 mila	40,3%	39,0%

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Anche per quanto concerne la capacità di riscossione delle entrate⁶, le analisi effettuate mostrano un trend abbastanza stabile nel tempo, seppur con performance differenti in base all'area geografica di collocazione del Comune (Graf. 3).

⁶ Ai fini del presente studio la capacità di riscossione è calcolata in relazione alle entrate correnti oggetto di svalutazione: (riscossioni in conto competenza Tit. 1 + riscossioni in conto competenza Tit. 3) / (accertamenti in conto competenza Tit. 1 + accertamenti in conto competenza Tit. 3).

Graf. 3 – Indice di riscossione per area geografica



Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

I Comuni del Nord hanno avuto, e continuano ad avere, migliori capacità di riscossione; quelli del Centro-Sud, al contrario, proseguono ad avere difficoltà nel riscuotere quanto accertato, seppur con segnali di miglioramento nell'ultimo triennio.

Si propone ora un'analisi sull'entità del risultato di amministrazione e l'impatto del FCDE sulla sua formazione.

Nella Tab. 4 si riporta il trend del valore medio pro capite del risultato di amministrazione nei Comuni del campione nel periodo 2012-2016.

Tab. 4 – Risultato di amministrazione pro capite negli anni 2012-2016

	Anno 2012	Anno 2013	Anno 2014	Anno 2015	Anno 2016
Risultato di amministrazione	174	194	313	704	742

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

È possibile notare come la quota pro capite sia in aumento nel periodo 2012-2016 (+326%)⁷. L'incremento maggiore si evidenzia nel 2015 rispetto al 2014 (+125%), anno in cui si è verificato il riaccertamento straordinario dei residui. Accanto alla possibilità che in tale occasione si sia verificato un

⁷ Si precisa, inoltre, che nel 2012 i Comuni del campione in disavanzo erano 18 (equamente distribuiti in base alla fascia geografica e agli abitanti) e che il trend è stato decrescente, sino ad arrivare a 2 Comuni in disavanzo nel 2016, entrambi situati nel Sud e con meno di 60.000 abitanti.

processo di eliminazione maggiore dei residui passivi rispetto a quelli attivi, è facile intuire anche un effetto espansivo causato dall'obbligo di istituzione del FCDE.

La Tab. 5, invece, mostra l'andamento del risultato di amministrazione pro capite in base alla distribuzione geografica dei Comuni.

Tab. 5 – Risultato di amministrazione pro capite per area geografica

	Anno 2012	Anno 2013	Anno 2014	Anno 2015	Anno 2016
Nord	324	293	372	559	628
Centro	157	207	370	928	948
Sud	19	72	196	678	697

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Da questa tabella si evince come l'introduzione della nuova contabilità finanziaria potenziata abbia, sempre dal 2015, invertito la tendenza secondo cui erano soprattutto i Comuni del Nord ad avere risultati di amministrazione maggiori. Anche in questo caso, i dati non paiono essere estranei all'impatto dell'obbligo di accantonare quote di entrate al FCDE e del diverso effetto su tale accantonamento della capacità di riscossione degli enti.

Ulteriori analisi confermano come la parte più rilevante del risultato di amministrazione sia costituita dalle quote accantonate. Nello specifico, il solo FCDE impatta sul risultato di amministrazione per il 70,2% nel 2015 e per il 72,7% nel 2016. L'analisi geografica evidenzia come il FCDE sul risultato di amministrazione sia più significativo nei Comuni del Sud (94,6% nel 2015 e 90,3% nel 2016) a differenza del Centro e del Nord dove mediamente si rileva un peso del 58,6% nel 2015 e del 64,5% nel 2016. Non si rilevano particolari scostamenti in merito all'analisi per fasce di abitanti.

I meccanismi obbligatori di accantonamento al FCDE hanno anche contribuito significativamente alla creazione di disavanzi tecnici. Molti enti presentano infatti un ammontare del FCDE superiore al risultato di amministrazione generato nell'esercizio. Questo ha fatto sì che la parte disponibile del risultato di amministrazione diventasse negativa, generando di fatto un disavanzo da recuperare negli esercizi successivi. Più precisamente, nel 2015 il 18,6% dei Comuni ha presentato la parte disponibile del proprio risultato di amministrazione con segno negativo e la percentuale più che raddoppia nel 2016, raggiungendo il 42,6% (Tab. 6).

Tab. 6 – Risultato di amministrazione: parte disponibile (% dei Comuni)

Parte disponibile	Anno 2015	Anno 2016
Minore di zero	18,6%	42,6%
Pari a zero	23,7%	6,6%
Maggiore di zero	57,7%	50,7%
Parte disponibile negativa	Anno 2015	Anno 2016
Nord	5,6%	10,3%
Centro	27,8%	31,0%
Sud e isole	66,7%	58,6%
Parte disponibile negativa	Anno 2015	Anno 2016
40-60 mila abitanti	47,2%	44,8%
60-100 mila abitanti	30,6%	27,6%
100-250 mila abitanti	16,7%	19,0%
Oltre 250 mila abitanti	5,6%	8,6%

Fonte: nostra elaborazione su dati AIDA PA

Sono soprattutto i Comuni del Sud e con meno di 60.000 abitanti ad avere la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa. Tornando ad un livello di analisi nazionale, va segnalato che anche il valore pro capite di parte disponibile negativa si è aggravato nel periodo considerato, passando da -552 € nel 2015 a -660 € nel 2016.

3.5.2. Le valutazioni dei responsabili finanziari

In questa parte dello scritto si riportano i risultati del questionario sottoposto ai responsabili finanziari dei Comuni del campione.

Nella prima sezione del questionario si è chiesto agli enti di indicare le modalità di calcolo impiegate per la quantificazione del FCDE e in che misura l'ente si è avvalso della possibilità riconosciuta dalla normativa di stanziare nel bilancio di previsione solo una quota dell'importo dell'accantonamento, così come determinato dall'applicazione delle indicazioni di calcolo contenute nel principio contabile applicato⁸.

⁸ Si ricorda che, con riferimento alla determinazione dell'ammontare dell'accantonamento da iscrivere tra le spese della Missione 20 del bilancio preventivo, la normativa concede agli enti di applicare alternativamente tre diverse modalità di calcolo, ovvero:
– la media semplice;

I dati rilevati mostrano che 64 enti, ovvero l'86% dei 74 rispondenti, hanno optato per la media semplice e che la motivazione più frequentemente addotta a supporto di questa scelta (precisamente nel 75% dei casi) è la sua maggiore semplicità di applicazione. Un altro 22% degli enti dichiara di avere fatto ricorso alla media semplice, in quanto è il metodo che ha consentito di minimizzare l'impatto sul bilancio della nuova posta contabile. È anche da osservare che i 10 enti che hanno optato per uno dei due metodi alternativi (5 Comuni hanno scelto la media ponderata annuale e 5 Comuni la media ponderata del quinquennio) quasi sempre identificano come motivazione a supporto della loro scelta la possibilità di ridurre l'impatto sul bilancio della nuova posta di bilancio. In sintesi, pare che, almeno in questa fase iniziale, la semplicità di applicazione delle nuove regole sia stata più significativa della ricerca di minimizzare il loro impatto sulle grandezze di bilancio.

In merito alla problematica del rispetto degli equilibri di bilancio, 56 enti su 74 hanno scelto, in sede previsionale, di effettuare gli accantonamenti secondo i minimi richiesti dalla normativa, indicando come principale motivazione la necessità di garantire gli equilibri di parte corrente. Pertanto gli enti hanno cercato di contemperare la necessità di alimentare il FCDE con quella di quadrare il loro bilancio in una fase storica in cui le risorse complessive a loro disposizione sono in riduzione. Solo 18 enti, prevalentemente localizzati nel Nord del Paese, hanno dichiarato di aver effettuato gli accantonamenti in misura superiore ai valori minimi concessi dalla normativa al fine di assicurare una maggiore congruità del fondo rispetto alle reali capacità di riscossione dell'ente e quindi formulare un bilancio preventivo maggiormente informato al principio di prudenza. In un numero ancora più limitato di casi (esattamente 5) si è dichiarato di aver effettuato accantonamenti superiori al valore minimo indicato dalla normativa solo per alcune voci di entrata, ovvero per quelle che da analisi accurate risultano essere più critiche da incassare.

Sono solo 9 dei 74 enti, i rispondenti che hanno affermato di essersi avvalsi della facoltà di calcolare il valore dell'accantonamento del FCDE sulla base dei risultati degli ultimi tre esercizi. Si ricorda che la condizione necessaria per poter ricorrere a questa procedura è di aver avviato processi di accelerazione dei processi di riscossione delle entrate. Ciò potrebbe far pensare

- il rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno (ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni del biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio) e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno (ponderati con medesimi pesi indicati per gli incassi);
- media ponderata del rapporto tra gli incassi e gli accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni del biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

ad una difficoltà degli enti di velocizzare la riscossione delle proprie entrate. Tale fenomeno può essere imputato a una molteplicità di fenomeni, alcuni dei quali sotto la diretta responsabilità degli enti locali (quale, ad esempio, la necessità di potenziare gli uffici competenti della riscossione delle entrate) altri non direttamente imputabili agli enti (ad esempio, una generale condizione di recessione economica).

Passando alla fase di rendicontazione, l'indagine evidenzia che la maggior parte dei rispondenti (64 su 74) hanno segnalato che a rendiconto il risultato di amministrazione risulta sufficiente per garantire il valore congruo del FCDE, il quale fin dal primo esercizio deve essere quantificato nella sua interezza non essendo prevista una introduzione graduale come a preventivo. In realtà, tale risultato non sembra rispecchiare la situazione emersa dall'analisi svolta nella sezione precedente in cui molti enti, al fine di alimentare in modo congruo il FCDE, hanno registrato la parte disponibile del risultato di amministrazione negativa, rilevando un disavanzo tecnico. È pur vero che i rispondenti al questionario sono prevalentemente enti situati al Nord e al Centro, aree in cui, sempre stando all'analisi svolta, il problema del disavanzo tecnico è meno accentuato.

La seconda sezione del questionario è stata dedicata alla raccolta di elementi per valutare il possibile impatto del FCDE sulle logiche di gestione finanziaria in una prospettiva di tutela degli equilibri di bilancio e dei livelli quali-quantitativi dei servizi erogati. A tal fine, ai rispondenti è stato chiesto di esprimere il loro grado di accordo o disaccordo potendo scegliere tra 5 affermazioni opportunamente graduate (molto d'accordo, abbastanza d'accordo, né d'accordo né in disaccordo, piuttosto in disaccordo, molto in disaccordo).

I risultati, innanzitutto, confermano che il FCDE non è percepito, né quindi utilizzato, come strumento per attuare politiche di "autofinanziamento" degli enti. Solo 11 dei 74 rispondenti (circa il 14%) si sono dichiarati molto o abbastanza d'accordo con l'affermazione che il fondo possa essere usato per cercare di generare avanzi strutturali di amministrazione da impiegare per la contrazione di mutui o, comunque, per incrementare la capacità di spesa dell'ente. Più realisticamente, il FCDE è visto come veicolo di un atteggiamento volto a proteggere gli equilibri di bilancio: 38 rispondenti si dichiarano molto d'accordo e 29 abbastanza d'accordo (complessivamente quasi il 91%) con l'affermazione che il fondo è un utile mezzo di tutela della salute finanziaria e di stimolo al corretto utilizzo del risultato di amministrazione degli enti. Si noti anche che nessuno ha indicato l'opzione "molto in disaccordo".

Più frammentato è il quadro delle risposte con riferimento agli effetti del FCDE in termini di politiche di bilancio volte a sovradimensionare gli stanziamenti di entrata al fine di incrementare gli spazi di spesa. Si sarebbe potuto

pensare che, visto il vincolo che il fondo rappresenta sulla possibilità di utilizzo delle entrate, esso avesse potuto stimolare l'espansione delle previsioni di entrata. Tuttavia, le risposte all'esplicita domanda sulla possibile funzione del fondo per un sovradimensionamento delle entrate, solo 32 rispondenti (il 43% del totale) ha espresso una qualche misura di accordo. L'idea che emerge è che gli enti si sentano spinti a lavorare sulla riscossione delle entrate più che a sovrastimarne l'importo.

Tale idea è supportata dalle risposte alla domanda riguardante lo stimolo del FCDE alla ricerca di maggiore capacità di riscossione degli enti: 55 rispondenti (pari al 74% del totale) si riconosce in questo tipo di lettura. In verità l'analisi condotta sui rendiconti del campione, di cui alcuni risultati sono stati in parte riportati nella precedente sezione di questo paragrafo, non sembra mostrare ancora significativi progressi nei tempi di riscossione.

Spostando l'attenzione sul possibile impatto del fondo sui livelli di spesa, una significativa percentuale dei rispondenti (43 su 74, pari al 58%) riconosce la necessità di ripensare le proprie priorità di spesa. È pur vero che gli effetti concreti della riforma sulla spesa per i servizi sono ancora in divenire e da interpretare. Dai risultati della ricerca emerge che:

- non sempre è stato avviato un effettivo ripensamento della modalità di gestione dei servizi ai cittadini (ciò è avvenuto solo in 28 casi, pari al 38% del totale);
- solo in un numero minoritario, seppur significativo, di casi (32, pari al 43%) si ritiene che l'istituzione del fondo, con le sue conseguenze sulla capacità di spesa degli enti, abbia penalizzato la quantità dei servizi erogati;
- ancora meno sono i casi (23, pari al 31%) in cui si dichiara che sia stata in qualche modo pregiudicata la qualità dei servizi medesimi.

Va notato, a questo proposito, che anche dall'analisi dei bilanci risulta un andamento sostanzialmente stabile degli impegni di spesa.

Questa sezione del questionario ha anche previsto una domanda sulla possibile spinta degli obblighi connessi al FCDE verso un incremento delle imposte e tariffe connesse ai servizi gestiti. Le risposte, riportate nella Tab. 7, paiono minimizzare questo effetto potenziale.

Tab. 7 – Il FCDE come spinta ad aumentare imposte e tariffe per finanziare i servizi

Item	N.	%
Molto d'accordo	2	2,70
Abbastanza d'accordo	10	13,51
Né d'accordo né in disaccordo	20	27,07
Piuttosto in disaccordo	14	18,92
Molto in disaccordo	28	37,84
Totale	74	100

Fonte: nostra elaborazione su dati raccolti tramite questionario

In estrema sintesi, dall'analisi dei risultati di questa sezione si può concludere che l'introduzione del FCDE è concepito dai responsabili finanziari come uno strumento prudenziale di supporto alla gestione, nel senso che aiuta il perseguimento e il mantenimento degli equilibri di bilancio, senza provocare la ricerca di spazi di manovra supplementari con il ricorso a politiche di bilancio. Dal lato dell'entrata, l'effetto positivo che se ne ravvisa è una sollecitazione a migliorare i meccanismi di riscossione (percezione che, peraltro, deve essere ancora confermata dai fatti), mentre dal lato della spesa la novità normativa pare non avere ripercussione sul livello delle risorse destinate all'erogazione dei servizi e, quindi, sui livelli quali-quantitativi degli stessi.

La terza sezione, utilizzando la stessa gradazione di risposte, ha indagato sul possibile ruolo del FCDE nelle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio. Il dato emergente conferma il FCDE come strumento particolare di tutela degli equilibri di bilancio. In questa prospettiva esso rappresenta anche un "argomento tecnico" utilizzabile dai responsabili finanziari contro le richieste dei politici e dei responsabili di altri servizi.

Con più precisione, dall'indagine risulta che 42 dirigenti su 74 (cioè il 57%) considera sfidante contemperare la prudenza imposta dall'applicazione del FCDE con la propensione a spendere dei politici. Il dato sostanzialmente non muta quando l'attenzione si sposta sulle richieste di spesa dei colleghi dirigenti di altri servizi (in 37, cioè nel 50%, dei casi si è d'accordo, ma solo in 15, cioè il 20%, sono in disaccordo). In questo quadro, un particolare significato è riconosciuto al vincolo che grava sul risultato di amministrazione per la parte corrispondente al FCDE: esso è interpretato come un utile strumento per tutelare il risultato di amministrazione dalle richieste di applicazione da parte dei politici (per 40 rispondenti contro i 20 che sono in

disaccordo) e degli altri responsabili di servizio (per 43 rispondenti, contro i 14 dichiaratisi molto in disaccordo).

Nel medesimo senso, la Tab. 8 mostra che è molto diffusa la percezione degli accantonamenti annuali al fondo come strumento di “difesa” del bilancio dalle richieste di aumento della spesa da parte dei politici.

Tab. 8 – Il FCDE come tutela del bilancio dalle richieste dei politici

Item	N.	%
Molto d'accordo	13	17,57
Abbastanza d'accordo	31	41,89
Né d'accordo né in disaccordo	18	24,32
Piuttosto in disaccordo	6	8,11
Molto in disaccordo	6	8,11
Totale	74	100

Fonte: nostra elaborazione su dati raccolti tramite questionario

Allo stesso modo, 39 rispondenti (il 53% del totale) concordano con il fatto che tali accantonamenti abbiano anche la funzione di salvaguardia del bilancio dalle richieste di aumento della spesa da parte degli altri responsabili di servizio (sono 15, cioè il 20%, quelli in disaccordo). Ciò non fa altro che confermare l’idea del FCDE come forma di tutela degli equilibri di bilancio e il suo possibile utilizzo da parte dei responsabili finanziari come “argine” all’espansione della spesa e come strumento di “persuasione” nei confronti di politici e tecnici.

3.6. Conclusioni

Il presente studio ha inteso analizzare una delle principali novità introdotte dal D.Lgs. 118/2011, ossia il FCDE, con la finalità di valutarne l’impatto sul bilancio degli enti locali, sia a preventivo che a consuntivo, e le conseguenze sulle logiche di gestione finanziaria degli enti interessati e sulle relazioni tra i soggetti, politici e tecnici, coinvolti nella redazione e gestione del bilancio. A tal fine sono stati analizzati i bilanci preventivi e consuntivi dei Comuni con popolazione superiore ai 40.000 abitanti ed è stato somministrato un questionario ai responsabili del servizio economico-finanziario dei medesimi Comuni.

Una prima evidenza che la ricerca permette di cogliere è il significativo impatto del fondo sugli equilibri in sede di costruzione del bilancio preventivo, soprattutto con riferimento alla parte corrente. Mediamente il 4,21% degli stanziamenti di bilancio sono accantonati al FCDE, il 98% del quale grava sugli equilibri di parte corrente. Per i Comuni di maggiori dimensioni (oltre 250.000 abitanti) l'accantonamento più rilevante riguarda le entrate extra-tributarie (74,05% dell'accantonamento complessivo), mentre per i Comuni compresi tra 40 e 60.000 abitanti il 67,38% dell'accantonamento viene effettuato sulle entrate del Titolo 1. Vi è, dunque, da rilevare una diversa genesi e pertinenza del FCDE in relazione alle dimensioni dei Comuni e alla diversa composizione delle loro entrate.

Peraltro, tali percentuali sembrano destinate a crescere sia per effetto dell'aumento delle percentuali di accantonamento previste dalla normativa sia per il fatto che lo slittamento del quinquennio da considerare per determinare la media delle riscossioni per il calcolo del FCDE comporterà il raffronto dei soli incassi in conto competenza con gli accertamenti di competenza e non anche quelli in conto residui, come invece è stato possibile per le annualità ante D.Lgs. 118/2011.

Un secondo livello di analisi ha riguardato l'andamento delle riscossioni, in quanto agisce direttamente sul FCDE e, di conseguenza, sugli equilibri di bilancio degli enti. A questo proposito, i dati a consuntivo evidenziano il persistere di una difficoltà dei Comuni italiani di migliorare la propria capacità di monetizzazione dell'entrata. Il problema, diffuso trasversalmente al di là della dimensione degli enti, è sentito soprattutto nei Comuni del Centro-Sud. Ciò è attribuibile, almeno in parte, alla debolezza degli apparati gestionali locali. Dal questionario, infatti, emerge che in pochi enti il FCDE sembra aver incentivato la creazione di unità organizzative dedicate alla riscossione o alla modifica delle procedure di riscossione stessa, per renderle più efficaci. D'altra parte il prolungato blocco per l'assunzione di nuovo personale hanno "impoverito" e "invecchiato" le risorse umane disponibili, a volte anche "demotivato" le stesse, non creando le condizioni richieste da un "cambiamento culturale" così forte come quello implicato dalla riforma in questione.

Passando all'analisi dell'impatto del FCDE sul risultato di amministrazione, emerge chiaramente come una quota importante di tale risultato è formata dagli accantonamenti operati, di cui il FCDE è una parte significativa. Il trend dei risultati di amministrazione appare inoltre crescente nel tempo, soprattutto se osservato dall'anno di istituzione del FCDE. Il principale rischio, evidenziato dall'analisi dei bilanci consuntivi, è quello che l'accantonamento di somme al FCDE, a fronte di risultati di amministrazione non sufficienti a

comprendere l'intero fondo, porti gli enti locali ad ottenere una parte disponibile di risultato di amministrazione negativa (cosiddetto disavanzo tecnico).

Alla luce di questi elementi è possibile affermare che il FCDE ha contratto le risorse disponibili e irrigidito i bilanci, sia in fase di formazione (quindi, di decisione) che di gestione. Dai dati a disposizione, pare tuttavia che la riforma non avere avuto ripercussione sul livello delle risorse destinate all'erogazione dei servizi e, quindi, sui livelli quali-quantitativi degli stessi. I responsabili dei servizi, infatti, non percepiscono alcuna minaccia circa la possibilità di pregiudicare la capacità di spesa di erogazione dei servizi. Gli enti hanno cercato di contemperare la necessità di alimentare il FCDE con quella di quadrare il proprio bilancio in una fase storica in cui le risorse a loro disposizione e i trasferimenti da livelli di governo superiori registrano un trend decrescente. Il FCDE non è percepito, né tanto meno utilizzato, come strumento per attuare politiche di autofinanziamento dagli enti, ma, una buona percentuale di tecnici, lo considera come strumento per "calmierare" richieste espansive della spesa avanzate da figure politiche o da altri dirigenti.

Tuttavia, l'impressione che emerge dalle risposte fornite al questionario è che la riforma non sia ancora stata completamente interiorizzata per produrre i cambiamenti attesi o per rendere possibile la messa in pratica di politiche di bilancio in risposta alle numerose novità introdotte da una riforma ancora oggi di non semplice applicazione. Sarà pertanto utile procedere ad una nuova valutazione nell'arco dei prossimi anni.

Per quanto riguarda gli scenari futuri, effetti importanti potranno essere prodotti dal realizzarsi degli orientamenti che sembrano emergere in materia di pubblico impiego, con un ampliamento delle capacità assunzionali degli enti che potrebbero facilitare la creazione e/o il rafforzamento di unità organizzative dedicate alla riscossione delle entrate. Accanto a questo sarà fondamentale avviare interventi orientati a:

- semplificare e migliorare il sistema di riscossione al fine di accrescere la capacità degli enti di attuare interventi per agevolare/favorire la riscossione ordinaria e rendere più efficiente la gestione complessiva delle entrate (strumenti di pagamento, strumenti di comunicazione e sollecito, strumenti di autoliquidazione e ravvedimento);
- assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione e nell'uso degli strumenti di riscossione coattiva;
- implementare sistemi di lotta all'evasione più efficaci, anche grazie all'utilizzo di banche dati di altri enti pubblici e l'istituzionalizzazione di rapporti e collaborazioni tra enti e con le società partecipate e l'agenzia delle entrate.

Dalla concreta realizzazione degli interventi di cui sopra dipende la possibilità di liberare risorse dagli accantonamenti al FCDE in favore del finanziamento delle spese per la produzione e l'erogazione di beni e servizi per la comunità.

Bibliografia

- Anessi Pessina E., Sicilia M. (2015), *Biased Budgeting in the Public Sector: Evidence from Italian Local Governments*, *Local Government Studies*, 41(6): 819-840.
- Anzalone M., Macrì I., Siragusa S. (2015), *La nuova contabilità delle amministrazioni pubbliche: principi e strumenti dell'armonizzazione contabile nel rinnovato contesto tecnico e normativo europeo*, Wolters Kluwer, Assago.
- Anzalone M., Anessi Pessina E., Carini C., Giacomini D., Mori E., Sicilia M., Steccolini I., Teodori C. (2018), *La contabilità economico-patrimoniale ed il bilancio consolidato delle regioni e degli enti locali*, Maggioli, Rimini.
- Bastida F., Beyaert A., Benito B. (2013), *Electoral Cycles and Local Government Debt Management*, *Local Government Studies*, 39(1): 107-132.
- Beckett-Camarata J. (2006), Revenue forecasting accuracy in Ohio Local Governments, *International Tax and Public Finance*, 18(1): 77-99.
- Benito B., Bastida F. (2004), *The determinants of the municipal debt policy in Spain*. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 16(4): 525-558.
- Bischoff I., Gohout W. (2010), *The political economy of tax projections*, *International Tax and Public Finance*, 17(2): 133-150.
- Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Bretschneider S.I., Gorr W.L., Grizzle G., Klay E. (1989), *Political and organizational influences on the accuracy of forecasting state government revenues*, *International Journal of Forecasting*, 5(3): 307-319.
- Fanelli S., Ferretti M. (2014), *L'armonizzazione contabile negli Enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale*, *Azienda Pubblica*, 27(2): 167-182.
- Galli E., Rossi S.P.S. (2002), *Political budget cycles: the case of the Western German Länder*, *Public Choice*, 110(3/4): 283-303.
- Hagen T.P., Vabo S.I. (2005), *Political characteristics, institutional procedures and fiscal performance: Panel data analyses of Norwegian local governments, 1991-1998*, *European Journal of Political Research*, 44(1): 43-64.
- Lago-Peñas I., Lago-Peñas S. (2009), *Does the nationalization of party systems affect the composition of public spending?*, *Economics of Governance*, 10(1): 85-98.
- Larkey P.D., Smith R.A. (1989), *Bias in the formulation of local government budget problems*, *Policy Sciences*, 22(2): 123-166.

- Merchant K.A. (1985), *Budgeting and the propensity to create budgetary slack*, Accounting, Organizations and Society, 10(2): 201-210.
- Mocan H.N., Azad S. (1995), *Accuracy and rationality of state general fund revenue forecast: evidence from panel data*, International Journal of Forecasting, 11(3): 417-427.
- Mussari R. (2012), *Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda Pubblica, 25(1): 23-40.
- Reddick C.G. (2004), *Assessing local government revenue forecasting techniques*, International Journal of Public Administration, 27(8/9): 597-613.
- Rose S.L., Smith D.L. (2012), *Budget Slack, Institutions, and Transparency*, Public Administration Review, 72(2): 187-195.
- Rubin S.I. (1987), *Estimated and actual urban revenues: exploring the gap*, Public Budgeting & Finance, 7(1): 83-94.
- Sicilia M. (2012), *Il bilancio preventivo nelle amministrazioni pubbliche. Funzioni, processi decisionali, aspetti contabili e di performance*, Egea, Milano.
- Voorhees W.R. (2004), *More is better: consensual forecasting and state revenue forecast error*, International Journal of Public Administration, 27(8/9): 651-671.

I processi di cambiamento contabile comportano implicazioni e conseguenze che vanno ben oltre il ristretto perimetro dei significati tecnici, coinvolgendo aspetti di natura politica, sociale e sociologica, oltre che economica. Ciò è particolarmente vero per una riforma che, come quella promossa dal D.Lgs. 118/2011, intende realizzare un'opera di omogeneizzazione delle regole contabili vigenti nei vari comparti del settore pubblico. Le novità normative introdotte sono da concepire in senso strumentale rispetto al più profondo cambiamento delle logiche organizzative e gestionali. In questa prospettiva e alla luce delle esperienze maturate, il quadro normativo potrà subire ulteriori modifiche per renderlo più efficace rispetto alle finalità ultime perseguite dal legislatore.

Nella consapevolezza che valutazioni attendibili sugli effetti prodotti dalla riforma in oggetto potranno essere espresse solo in tempi più lunghi, il presente volume raccoglie una serie di contributi accomunati dall'intento di offrire prime evidenze che la sua attuazione sta specificamente producendo negli enti locali italiani. In ognuno degli otto capitoli che compongono lo scritto, gli autori analizzano un particolare aspetto della nuova disciplina, alla luce della letteratura nazionale e internazionale di riferimento e utilizzando indagini di tipo empirico, per fornire una base utile per riflessioni e successivi sviluppi di analisi.

Il volume è frutto del lavoro svolto nell'ambito del gruppo di ricerca SIDREA "L'armonizzazione contabile nelle amministrazioni pubbliche", coordinato da Riccardo Mussari e Luca Bartocci.

Luca Bartocci è professore associato (con abilitazione da professore ordinario) di Economia Aziendale presso l'Università di Perugia, dove è titolare degli insegnamenti di Economia Aziendale e di Public Sector Management and Accounting. Il suo ambito principale di ricerca è rappresentato dalla contabilità pubblica, con particolare attenzione ai fenomeni di innovazione contabile e alle pratiche di inclusione dei cittadini nella formazione dei bilanci.

Luca Del Bene è professore ordinario di Economia Aziendale presso l'Università Politecnica delle Marche, dove è presidente del corso di laurea in Management Pubblico e dei Sistemi Socio-Sanitari e titolare dell'insegnamento di Management delle Aziende Sanitarie. I suoi ambiti principali di ricerca riguardano i sistemi di pianificazione e controllo nelle aziende sanitarie e nelle amministrazioni pubbliche.