



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO
FACOLTÀ DI ECONOMIA
DIPARTIMENTO DI STUDI E RICERCHE AZIENDALI

Dottorato di ricerca
In “Economia e Direzione delle Aziende Pubbliche”
IX ciclo (Nuova Serie)

TESI DI DOTTORATO

Il sistema di contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche:
oneri e opportunità.

Il caso della Regione Sardegna.

Coordinatore:
Ch.ma Prof.ssa
Paola ADINOLFI

Tutor:
Ch.mo Prof.
Armando BUCCELLATO

Candidato:
Dott.ssa
Maria Gavina LEDDA

Anno Accademico 2010-2011

Ringraziamenti

Ringrazio prof. Armando Buccellato per avermi dato l'opportunità di intraprendere il percorso formativo di Dottorato. Ringrazio altresì prof. Alessandro Spano per avermi guidata nel tratto finale del percorso, forse il più tortuoso, in cui ho acquisito e accettato la consapevolezza che ogni lavoro può essere sempre migliorato. Vorrei esprimere un ringraziamento particolare al dott. Alberto Asquer, al dott. Patrizio Monfardini e alla dott.ssa Benedetta Bellò per i preziosi consigli per il presente lavoro. Devo ringraziare coloro i quali, politici e amministratori, nella Regione autonoma della Sardegna mi hanno concesso la disponibilità per lo svolgimento della ricerca.

Infine, ci tengo a sottolineare che la responsabilità per eventuali errori e/o omissioni è solo mia.

Maria Gavina

INDICE

INTRODUZIONE

CAPITOLO 1 –Il sistema informativo- contabile nelle aziende pubbliche

- 1.1 I sistemi informativi aziendali nella letteratura internazionale**
- 1.2 I sistemi informativi aziendali nella letteratura economico-aziendale**
 - 1.2.1 Il sottosistema delle informazioni aziendali del più ampio sistema azienda
 - 1.2.2 Il sistema informativo aziendale: definizione e finalità
 - 1.2.3 Differenza tra la definizione di sistemi informativi, di sistemi di rilevazione e di sistemi contabili
- 1.3 Il sistema informativo – contabili nelle aziende pubbliche**
- 1.4 I sistemi contabili pubblici delle Regioni e degli Enti locali in Italia: tendenze evolutive**

CAPITOLO 2 – Le riforme dei sistemi informativo-contabili nel settore pubblico

- 2.1. Il New Public Management**
- 2.2. Il New Public Governance**
- 2.3. La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: benefici e sacrifici**
- 2.4. Il sistema informativo-contabile delle Regioni italiane: analisi della letteratura**

CAPITOLO 3 - Metodologia di ricerca

- 3.1 Strategie di ricerca**
- 3.2 Uso dello studio di caso**
- 3.3 Raccolta dati**
 - 3.3.1 Analisi documentale
 - 3.3.2 Interviste semi-strutturate a testimoni privilegiati

CAPITOLO 4 – Il caso della Regione Autonoma della Sardegna

- 4.1. Caratteristiche aziendali e di contesto**

4.2. Risultati della ricerca empirica

4.2.1. Risultati dell'analisi documentale

4.2.2. Risultati delle interviste a testimoni privilegiati

4.3. Discussione dei risultati

4.4. Conclusioni

BIBLIOGRAFIA

SITOGRAFIA

Introduzione

In Italia è in atto la riforma della contabilità (L. n.42/ 2009; L. n.196/2009; L. n.39/2011; D. Lgs. n.91/2011; D. Lgs. n.118/2011; il DPCM del 28/12/2011 ex art. 36 del D.Lgs. n.118/2011), che interessa il complesso delle amministrazioni pubbliche. La finalità principale di tale riforma è quella di adeguare le norme in materia di finanza pubblica al mutato assetto costituzionale dei rapporti tra Stato e enti territoriali, di limitare l'espandersi della spesa pubblica, di attuare il federalismo fiscale e di garantire la funzionalità degli enti pubblici. Per raggiungere gli obiettivi suddetti è stato avviato il processo di armonizzazione contabile affinché i bilanci delle amministrazioni pubbliche parlino lo stesso linguaggio contabile che a oggi sono diversificati (Pavan, 2007).

Tra i temi affrontati dalla riforma, il presente lavoro si è focalizzato sull'introduzione per fini conoscitivi della contabilità economico-patrimoniale a fianco alla contabilità finanziaria per tutte le amministrazioni pubbliche (il D.Lgs. n.91/2011 è destinato a tutte le amministrazioni pubbliche non territoriali e il D.Lgs. n.118/2011, invece, si applica agli enti territoriali e ai loro organismi). L'interesse, inoltre, si è indirizzato verso il livello intermedio di governo, dato che le Regioni si caratterizzano sempre di più come "enti regolatori" (infatti il principio sancito dall'art.118 della Costituzione così come modificato dalla Legge Costituzionale n. 3 del 2001 prevede l'attribuzioni delle funzioni amministrative ai Comuni, salvo che esigenze di carattere unitario ne richiedano la dislocazione a livello di governo più elevato) che svolgono principalmente funzioni di emanazione di regole e di trasferimento della ricchezza (Caperchione, 2008). Questo lavoro vuole partecipare al dibattito (Connolly e Hyndman, 2006, 2011; Adriani, Kober e Ng, 2010; Anessi Pessina, 2007; Bonollo, 2005; Bracci e Deidda Gagliardo, 2006) sull'opportunità dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale negli enti pubblici che si concentrano sulle funzioni di trasferimento di ricchezza e di regolazione del sistema in cui i benefici del passaggio alla contabilità economico-patrimoniale sono meno evidenti (Borgonovi, 2004), come nel caso delle regioni italiane.

Esiste un'ampia letteratura sull'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche riconducibile al New Public Management (NPM)

(Hood, 1991, 1995), in particolare al *New Public Financial Management* (NPFM) (Olson, Humphrey e Guthrie, 2001). L'introduzione dei sistemi di *accrual accounting* (contabilità economico-patrimoniale) è un tema ancora attuale seppur ha interessato da oltre venticinque anni gli scenari di riforma di contabilità pubblica (Caperchione, 2000; Lapsley e al., 2009); essa viene definita come una delle più importanti innovazioni del NPM.

Sembrerebbe che la scelta di introdurre la contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche non sia stata valutata alla luce dell'analisi costi/benefici come invece viene imposta per la realizzazione di altre spese pubbliche (Carlin, 2006; Christensen, 2007; Humphrey, 2005). Il NPM ha posto l'enfasi sull'efficienza, sulla riduzione dei costi piuttosto che porre l'attenzione al miglioramento del bilancio tra sacrifici e benefici (Spano, 2009). Sono poche le evidenze empiriche pubblicate che provano che i benefici, derivanti dall'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche, abbiano superato i costi (Jones e Puglisi, 1997; Connolly e Hyndman, 2006; Carlin, 2006). Adriani e al. (2010, p.144) sostengono che "*while we know accrual accounting in the public sector has been expensive, non trivial and confusing,...we do not know if it has had an impact on managers' decisions*" e Paulsson (2006, p.60) "*the question of whether it is value for money to use accrual accounting in public organisations still remains unanswered*". Secondo Carlin (2006), non esistono studi di natura empirica in merito alla determinazione dei costi diretti e indiretti derivanti dall'avvio e gestione del cambiamento contabile.

In merito ai livelli di governo analizzati, invece, sia la letteratura nazionale (Caperchione, 2008) che quella internazionale (Connolly e Hyndman, 2006; Broadbent e Guthrie, 2008; Jagalla e al., 2011) sottolineano che la ricerca ha ignorato il livello intermedio. La letteratura nazionale, in particolare, si è concentrata sugli effetti dell'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali, in quanto unici enti territoriali in Italia obbligati alla redazione dello stato patrimoniale e del conto economico (Buccoliero e al., 2005; Anessi Pessina, 2005; Anessi Pessina, Steccolini 2007).

Il presente lavoro si è posto l'obiettivo di indagare il "valore netto", positivo o negativo, che deriva dall'adozione e dalla gestione della contabilità economico-patrimoniale nell'azienda "Regione". Per raggiungere tale obiettivo, dopo aver definito

le domande di ricerca, che secondo Yin (2003, p.39) “è il passo più importante da considerare in un contesto di ricerca [...]. La chiave è comprendere se le domande della ricerca hanno sia una sostanza – [...] – sia una forma [...]”(Yin, 2003; p.39), la ricerca ha fatto ricorso a un approccio qualitativo, lo studio di caso (Yin, 2003; Eisenhardt, 1989), traendo i dati da fonti multiple di prove: la documentazione e le interviste a testimoni privilegiati. Il presente studio si basa sull’analisi approfondita dell’implementazione della contabilità economico-patrimoniale nella regione Sardegna, che può essere considerato un *critical case* (Yin, 2003), volendo contribuire alla letteratura empirica sull’argomento. Il lavoro si è chiuso con la discussione critica delle evidenze emerse dal caso studiato che, benché non generalizzabili in quanto il caso non è “un’unità campione” (Yin, 2003, p.62), aprono a nuove prospettive di ricerca.

Il lavoro di tesi è articolato in cinque capitoli. Il capitolo primo è dedicato all’analisi della dottrina sul tema dell’adozione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche, con una maggior attenzione alla letteratura in merito ai benefici, agli svantaggi e ai costi che da essa derivano. Nel secondo capitolo viene delineato il quadro teorico di riferimento: il sistema informativo contabile secondo l’approccio economico aziendale con un focus sui tratti comuni con gli approcci “alternativi” all’accounting research. Nel terzo capitolo vengono definite le domande di ricerca e la metodologia seguita; nel quarto capitolo dopo una breve esposizione delle caratteristiche aziendali della regione Sardegna e dell’analisi di contesto, sono presentati i risultati dell’analisi empirica, suddivisi sulla base delle fonti da cui sono stati raccolti i dati (documentazione e interviste) e per ciascuna di esse in base alle principali domande di ricerca. Infine, gli ultimi due paragrafi sono dedicati rispettivamente alla discussione dei risultati e alle conclusioni e alle prospettive future di ricerca. Dai risultati emersi durante l’analisi del caso si possono trarre delle indicazioni a carattere normativo; esse sono di attualità data la sperimentazione della riforma contabile pubblica iniziata dal primo gennaio 2012 negli enti territoriali individuati con il DPCM del 25 maggio 2012 (di cui 5 Regioni, 12 Province e 68 Comuni), ai sensi del D.Lgs. n.118/2011.

CAPITOLO 1

Il sistema informativo- contabile nelle aziende pubbliche

1.1. I sistemi informativi aziendali nella letteratura internazionale

Lo studio dei sistemi informativi, intesi in senso ampio come sistemi di misurazione e di rilevazione a contenuto sia contabile che non contabile, può avvenire sulla base di differenti approcci, l'approccio "tradizionale" e gli approcci "alternativi", che si differenziano sia per quanto concernono gli assunti teorici, che i metodi di ricerca e il significato attribuito loro¹.

L'approccio tradizionale di stampo positivista, che nella terminologia anglosassone è identificato con il termine "*mainstream accounting*" e che si caratterizza per la fiducia nella conoscibilità della realtà, nella verificabilità empirica delle teorie e nella neutralità dei sistemi informativi, può essere distinto ulteriormente in (Steccolini, 2004: p.16 e ss.):

- approcci basati sulle teorie della finanzia e della microeconomia: letteratura sulla teoria d'agenzia e quella sui costi di transazione;
- approccio basato sulla teoria della contingenza – *contingency theory* – che trae origine dagli studi organizzativi.

Per quanto concerne l'impatto del rapporto di agenzia sui sistemi informativi Jensen (1983) distingue tra contributi normativi e positivi; in entrambi, però, i sistemi informativi svolgono la funzione di controllo del principale sull'agente al fine di ridurre l'asimmetria informativa. Secondo questo approccio i sistemi informativi sono strumenti neutrali di rappresentazione della realtà e forniscono una base fondamentale per l'assunzione delle decisioni. La teoria dell'agenzia è stata criticata in quanto non tiene conto di "*the context in which principal and agents contract and not for investigating the trade-offs with other elements of control systems*" (Chenall, 2003, p. 157). La teoria sui costi di transazione applicata ai sistemi informativi, invece, è meno utilizzata rispetto alla teoria suindicata. Secondo tale approccio i sistemi informativi

¹ Per un'ampia rassegna dei sistemi informativi aziendali nella letteratura internazionale si veda Steccolini, 2004, pp. 11 e ss. Per un approfondimento sui diversi approcci metodologici alla ricerca, in generale, e all'*accounting research*, in particolare, si rinvia al capitolo 3 del presente lavoro.

“rappresentano strumenti di governance, per ridurre l’opportunismo. Essi sono strumenti di controllo che servono in alternativa al mercato quando vi sono problemi di specificità delle risorse, di opportunismo, razionalità limitata e asimmetria informativa” (Steccolini, 2004, p. 20).

L’altro approccio tradizionale allo studio dei sistemi informativi è quello ispirato dalla teoria della contingenza – *contingency theory* – propria degli studi organizzativi di Burns and Stalker (1961), Perrow (1970), Thompson (1967), Lawrence and Lorsch (1967), Galbraith (1973), che hanno analizzato l’impatto dell’ambiente e della tecnologia sulla struttura organizzativa (Chenhall, 2003, p. 128)². In merito a tale approccio allo studio dei sistemi informativi Steccolini (2004, p. 21) sottolinea che “*si ispira ad una prospettiva funzionalista, secondo cui i sistemi stessi sono strumentali rispetto al raggiungimento di determinati obiettivi e la loro progettazione è influenzata dal contesto in cui sono inseriti*”. Gli studi contingenti si avvalgono di metodi di ricerca quantitativi con lo scopo di rilevare rapporti di correlazione tra i sistemi informativi, che possono essere o la variabile dipendente o la variabile indipendente (Chenhall, 2003, p. 134), e altre variabili (gestionali, ambientali e tecnologiche) prese a riferimento, come per esempio i comportamenti individuali o le performance organizzative.

Roberts e Scapens (1985, pp. 445-447), informandosi ai lavori di Giddens, criticano la prospettiva funzionalista delle teorie contingenti in quanto:

- le organizzazioni sono considerate come entità indipendenti dall’azione degli individui ed ad esse vengono attribuiti, spesso dagli stessi manager al fine di legittimare le loro azioni, bisogni e obiettivi; ciò è illegittimo in quanto bisogni, interessi (multipli e spesso conflittuali) e obiettivi dovrebbero essere riferiti ai membri dell’organizzazione;
- assume che è sufficiente descrivere il sistema per conoscere ciò che le persone realmente fanno, considerandole in tal modo simili a macchine: si tratta di un

² Per un approfondimento sulla prospettiva contingente degli studi organizzativi si veda: Burns T. and Stalker G.M., 1961, *The management of innovation*. London: Tavistock; Perrow C., 1970, *Organizational analysis: a sociological view*. California: Wadsworth Publishing Company; Thompson J. D., 1967, *Organizations in action*. New York: McGraw Hill; Lawrence P. and Lorsch J., 1967, *Organization and environment*. Cambridge: HBS Press; Galbraith J., 1973, *Designing complex organizations*. USA: Addison Wesley.

orientamento deterministico secondo il quale il rapporto tra i bisogni e gli scopi del “sistema”³ e le caratteristiche dello stesso sono date per scontate: “Gli scopi del sistema contabile sono spesso concepiti in termini di obiettivi dell’organizzazione chiari e incontestati e una volta che il sistema contabile è designato, determinerà direttamente ciò che le persone fanno” (*ibidem*, p. 445).

- considera le informazioni contabili come neutrali e oggettive, ossia come “*a mirror or picture which neutrally and objectively records the facts about what has happened in an organisation over a particular period of time*” (*ibidem*, p.453); a riguardo, Steccolini (2004, p. 22) sintetizza il pensiero di Roberts e Scapens (1985) nel modo seguente “*i sistemi contabili, invece, possono contribuire alla legittimazione di un’organizzazione o di gruppi di potere al suo interno, alla razionalizzazione ex post di decisioni, possono causare resistenza oppure facilitare un cambiamento culturale, sono il risultato non solo di processi di accumulazione di pratiche, strumenti e di negoziazioni fra interessi divergenti*”.

Ulteriori critiche all’utilizzo dell’approccio contingente per lo studio dei sistemi informativi sono effettuate da numerosi autori basandosi sulla percezioni che gli stessi hanno dei difetti riscontrati negli studi precedenti (Chenhall, 2003), in particolare, l’eccessiva focalizzazione solo su alcuni aspetti dei sistemi informativi⁴.

Gli approcci “alternativi”, invece, sono quelli critici e interpretativi che derivano dagli studi sociologici (Chenhall, 2003, p. 159) e comprendono una varietà di approcci⁵. Essi presentano degli elementi in comune: entrambi rifiutano degli approcci c.d.

³ “Giddens uses the concept of *system* in a way which seek to avoid these dangers of reification and determinism by trying the analysis of systems directly to practices. He use the term *systemness* to refer to interdependence of action and argue that systems should be analysed as institutionalised forms of interdependent social practices” Roberts e Scapens (1985, p. 446).

⁴ Il sistema di controllo manageriale, che fornisce informazioni (quantitative e non quantitative), può essere considerato come uno strumento passivo designato per assistere i manager nei processi decisionali oppure come strumento attivo che fornisce il potere agli individui per raggiungere i propri fini (Chenhall, 2003, p. 129). L’approccio contingente lo percepisce come strumento passivo.

⁵ Baxter e Chua (2003) individuano sette filoni alternativi e non positivisti: a non-rational design school; naturalistic research; radical alternative; institutional theory; structuration theory; Foucauldian approach; and a Latourian approach. Un esempio dell’applicazione della teoria di strutturazione - *structuration theory* - ai sistemi informativo- contabili è rinvenibile in Roberts e Scapens, 1985

“tradizionali” allo studio dei sistemi informativi: la relazione di mezzo-fine, la neutralità dei sistemi informativi - contabili e la razionalità degli attori coinvolti; sono consapevoli, invece, che i sistemi informativi possono essere interpretati in modo dinamico e il loro cambiamento non è lineare ma imprevedibile e sono imprevedibili anche le conseguenze (differenza tra struttura formale e informale) (Steccolini, 2004, pp. 22-23). Secondo tali approcci i sistemi informativi sono costitutivi della realtà organizzativa, sono considerati strumenti attivi che agiscono nei processi di legittimazione di potere e di quelli politici della vita di un'azienda. Infatti “A strength of ‘alternative’ approaches is that they show the potential conflict between individuals and groups and how MCS [Management Control System] may be implicated in this struggles” (Chenhall, 2003, p. 159).

In merito agli approcci alternativi Lazzini (2008, p.93), rimandando ai lavoro di Laughlin (1987) e di Roberts e Scapens (1985), sottolinea che *“Entrambi gli approcci in questione [interpretativo e critico] mettono in risalto l'importanza dell'interdipendenza tra i sistemi informativi ed i comportamenti umani. Intento comune è, infatti, quello di comprenderne non solo le metodologie astrattamente configurate ma anche gli effetti e le ripercussioni aziendali derivanti dalla loro effettiva implementazione”*. Abbandonando l'orientamento deterministico proprio dell'approccio funzionalista, in pratica persone diverse percepiranno un particolare sistema in vari modi e il loro uso rifletterà e genererà una varietà di interessi (Hopwood, 1972, 1974). Inoltre, quando il sistema contabile è in funzione incontrerà inevitabilmente condizioni non previste e l'uso genererà conseguenze inattese, infatti, c'è anche la possibilità reale che il sistema o suoi elementi cadano in disuso (Roberts e Scapens, 1985, p. 447).

Tra gli approcci interpretativi, i filoni che hanno trovato applicazione con riferimento ai sistemi informativo – contabili delle aziende pubbliche, sono quello istituzionalista, foucauldiano e latouriano (Steccolini, 2004, p. 23).

Tra gli approcci comportamentali ricordiamo il c.d. behavioural accounting, che studia gli impatti dei sistemi informativi, in particolare dei sistemi di controllo budgetario, sul comportamento degli individui, introducendo variabili di tipo psicologico. Tale filone di ricerca si occupa dei problemi relativi sia alla managerial accounting che di quelli relativi alla financial accounting (Hofsted e Kinard 1970).

Tra gli approcci comportamentali può essere incluso il pensiero di Flamholtz (1983, 1996) sul sistema di misurazione, come parte del più ampio sistema di controllo organizzativo⁶, secondo il quale *“La ragion d’essere dei sistemi di misurazione organizzativa è influenzare il comportamento delle persone: le loro percezioni, la motivazione e in definitiva le loro decisioni e le loro azioni”* (Flamholtz, 1996, p. 66), che è differente dalla semplice affermazione che la misurazione è utile. Il comportamento di cui parla Flamholtz è il comportamento sia del trasmittente, ossia colui a cui si richiede di misurare un certo oggetto, che del ricevente, ossia chi riceve le informazioni. Mentre il paradigma tradizionale considera la misurazione come una tecnologia, ossia un qualunque mezzo complesso o standardizzato utilizzato per raggiungere un determinato risultato, utilizzata per rappresentare le proprietà degli oggetti in termini numerici (misurazione come fine a se stessa), tipico della misurazione nelle scienze fisiche o per raggiungere un fine specifico con un effetto indiretto sul comportamento (misurazione come mezzo per un fine), il concetto utilizzato da Flamholtz è compatibile con il ruolo ad essa attribuita come parte del sistema: misurazione come effetto diretto sul comportamento (Flamholtz, 1996, pp. 64-65)

Il sistema delle misurazioni svolge una duplice funzione: la funzione di output e la funzione di processo; la prima, denominata anche *“funzione informativa della misurazione”* (Flamholtz, 1981, p. 83), si collega al fatto che i numeri prodotti (output del processo di misurazione) sono destinati a fornire informazioni per l’assunzione delle

⁶Flamholtz (1996, p. 7) definisce il controllo organizzativo *“quale processo che consiste nel controllare o influenzare il comportamento delle persone in quanto membri di un’organizzazione formale per incrementare la probabilità che essi raggiungano gli scopi organizzativi”*. Oggetto del controllo organizzativo, quindi, sono i comportamenti di tutti i membri dell’organizzazione. Gli assunti di questa definizione sono: il controllo deve essere goal-oriented; gli scopi dell’organizzazione (l’organizzazione non ha scopi ma sono quelli di un imprenditore individuale, o dell’amministratore delegato, o di un comitato, o imposti da un gruppo esterno) non necessariamente coincidono con quelli dei suoi membri o dei gruppi organizzativi; è un processo dinamico non statico, si deve adattare ai cambiamenti degli obiettivi nel tempo; il controllo è probabilistico e non deterministico. Per sistema di controllo organizzativo, Flamholtz (1996, p. 15) intende *“l’insieme di meccanismi, sia processi che tecniche, progettati per incrementare la probabilità che le persone si comportino in modo da raggiungere i fini organizzativi”*.

decisioni⁷ e quelle per il *feedback* valutativo e/o correttivo⁸. La funzione di processo, invece, si riferisce ai fenomeni causati dal processo di misurazione, ossia l'atto stesso della misurazione: il fatto che qualcosa sia soggetta a misurazione tende a influenzare il comportamento delle persone all'interno dell'organizzazione (Flamholtz, 1996)⁹. Il sistema di misurazione è composto dal sistema contabile, che fornisce misure di performance finanziaria e manageriale, e dal sistema informativo che produce misure non finanziarie della performance organizzativa¹⁰. Il sistema budgetario invece è parte sia del sistema della pianificazione che del sistema delle misurazioni ma né il sistema contabile né il sistema budgetario possono essere considerati da un punto di vista tecnico come sistemi di controllo in quanto a ciascuno manca una componente critica (Flamholtz, 1996, p. 28). Di fatto in una qualche misura, i sistemi budgetari, i sistemi contabili basati sulla responsabilità ed i sistemi di contabilità analitica basati sul costo standard funzionano come sistemi contabili di controllo ma non sono completi (Flamholtz, 1996, p. 174).

1.2. I sistemi informativi aziendali nella letteratura economico-aziendale

1.2.1. Il sottosistema delle informazioni aziendali del più ampio *sistema azienda*

Nella prospettiva economico- aziendale il sistema informativo aziendale, data la natura sistemica dell'azienda¹¹ (Zappa, 1957, Bertini, 1990; Amaduzzi, 1972), derivante

⁷ “Ad esempio, il sistema contabile è un sistema di misurazione progettato per fornire informazioni finanziarie per il processo decisionale manageriale” (Flamholtz, 1996, p. 83).

⁸ “Il *feedback* consiste in informazioni circa le operazioni svolte ed i correlati risultati” (Flamholtz, 1996, p. 29). Il *feedback* correttivo fornisce informazioni per regolare le operazioni al fine di migliorare il rendimento, mentre, il *feedback* valutativo rappresenta la base per la valutazione delle performance (Flamholtz, 1996).

⁹ La funzione di processo possono essere scomposte nelle seguenti sottofunzioni: di criterio, catalizzatrice, di ambiente e motivazionale (per un'ampia trattazione si veda Flamholtz, 1996, pp. 71 e ss.).

¹⁰ Secondo l'approccio economico – aziendale, invece, il sistema contabile è parte del sistema informativo aziendale (si rinvia a riguardo al successivo paragrafo).

¹¹ L'azienda come sistema unitario è oggetto dell'economia aziendale e lo studio di un suo “particolare” deve essere trattato nella sua interdipendenza con “ogni altro possibile particolare dell'«universo» dell'azienda” (Amaduzzi, 1972a, p. 3), infatti, l'introduzione dell'analisi dei sistemi e dei sottosistemi

dall'applicazione dalla teoria generale dei sistemi (Von Bertalanffy, 1950), viene studiato come un sottosistema del sistema d'azienda¹².

Secondo l'impostazione classica dello Zappa basata sull'approccio per "combinazioni e processi produttivi", i momenti caratteristici dell'unitario sistema dell'amministrazione economica d'azienda sono la gestione, l'organizzazione e la rilevazione che concernono i rispettivi sub sistemi (Melis, 1993, p. 25):

- il sub-sistema delle operazioni di approvvigionamento dei fattori produttivi, la loro trasformazione economico-tecnica e la cessazione delle produzioni allestite che rappresenta l'aspetto oggettivo nella amministrazione aziendale;
- il sub-sistema degli organi e delle funzioni ad essi attribuite, che riguarda l'aspetto soggettivo nell'amministrazione aziendale;
- il sub-sistema dell'informazioni e del controllo (preventivo, concomitante e susseguente) che costituisce l'aspetto cognitivo nell'amministrazione aziendale.

Secondo Amaduzzi (1972a;1972b) l'organizzazione, la gestione e l'informazione (intesa nel senso di rilevazione) possono essere considerati sottosistemi, non nel senso

comunque deve riallacciarsi alle partizioni dell'azienda. L'azienda può essere qualificata come un sistema socio-economico o sociale (Melis, 1993, p.20), aperto, dinamico, complesso, finalizzato (in tal senso l'azienda è considerata anche un *sistema teleologico*) e probabilistico (per la disamina di ciascun carattere del sistema aziendale qui elencato si veda Marchi (2001, pp.30-33). Con riferimento al carattere di sistema aperto, Usai (2000, p.237) definisce l'impresa (o più in generale le organizzazioni) come sistema aperto con chiusura operativa "*nel senso che il sistema impresa è condizionato in molteplici modo e in varia misura dall'ambiente e determina in esso numerosi condizionamenti*"; in tal caso, quindi, il confine tra il sistema e l'ambiente svolge non solo le funzioni di demarcazione e di comunicazione dell'esterno con l'interno e viceversa ma anche quella di filtro cioè consente il passaggio dall'esterno verso l'interno delle influenze positive e impedisce il passaggio delle influenze negative; per una maggiore spiegazione si rimanda a Usai (2000, pp.47 e ss.).

¹² Usai (2000, p.40) definisce *sistema*, derivando tale definizione dalla teoria generale dei sistemi, il cui maggior esponente è Ludwig von Bertalanffy, un biologo americano, come "l'insieme di unità parziali aggregate da relazioni di interdipendenza di tipo multilaterale per il quale cioè ciascuna delle unità parziali risulta «dipendente» da ciascuna delle altre in una condizione generale di interdipendenza reciproca"; inoltre definisce *sottosistemi* "le unità parziali di un insieme che abbia le qualifiche proprie del sistema. [...]. L'individuazione dei sottosistemi può essere realizzata sulla base di diversi criteri che peraltro devono corrispondere al criterio fondamentale utilizzato per qualificare il sistema" (Usai, 2000, p.43). Per una disamina sul concetto di sistema in economia aziendale si veda Amaduzzi, 1972b).

di porzioni, la cui area coincide con quella del sistema unitario e sono rappresentativi di gruppi di problemi “particolari”¹³.

Secondo il modello di Bertini (1990), invece, sono il sottosistema della produzione, del management e delle relazioni azienda- ambiente.

Secondo invece l’approccio funzionale utilizzato dal Ferrero (1987), i sottosistemi sono individuati all’interno dell’unitario sistema d’impresa secondo le aree funzionali di management; Ferrero distingue le aree operazionali ed integrative¹⁴ e quelle di informazione e controllo, la cui differenza può essere maggiormente percepita analizzando la sequenza con cui si sviluppano le attività aziendali per la creazione del valore (catena del valore) (Melis, 1993). Il sistema informativo assieme alla pianificazione e programmazione costituiscono le aree di informazione e di controllo.

1.2.2. Il sistema informativo aziendale: definizione e finalità

Alla definizione di sistema informativo aziendale può essere attribuita una definizione un’ampiezza differente:

- secondo un’accezione più ristretta (Rugiadini,1970, pp. 93-94), per sistema informativo aziendale s’intende l’insieme d’informazioni che l’azienda produce per soddisfare le esigenze conoscitive sia interne che esterne;
- secondo, invece, un’accezione più ampia (Marchi, 1993, pp. 7-8) il sistema informativo è composto da un insieme di elementi interrelati e interagenti che determinano i procedimenti di produzione delle informazioni, che sono finalizzati a soddisfare con efficacia ed efficienza i fini conoscitivi interni ed esterni d’azienda; tali elementi sono costituiti dai dati, dalle risorse tecniche,

¹³ Secondo Amaduzzi (1972a) possono essere considerati sottosistemi del sistema azienda anche l’aspetto economico, quello finanziario e quello patrimoniale; anch’essi hanno un’area uguale a quella del sistema unitario ma coprono problemi particolari; tali sottosistemi possono essere suddivisi in altri sottosistemi ai quali possono essere attribuiti dei sotto-obiettivi rispetto all’obiettivo globale (esempi di sottosistema dell’aspetto economico è il personale, gli acquisti).

¹⁴ Le aree operazionali caratteristiche sono le tipiche funzioni che qualificano l’oggetto dell’attività di produzione economica dell’impresa (marketing,ricerca e sviluppo, produzione) mentre le aree integrative sono quelle a supporto delle precedenti (organizzazione ed amministrazione del personale e finanza) (Melis, 1993, p. 26 e ss.).

umane e metodologiche, dalle informazioni, che costituiscono il prodotto finale del sistema.

Nel processo di produzione delle informazioni i dati rappresentano gli input del processo informativo mentre le informazioni rappresentano l'output (Buccellato e Rinaldi, 1995).

Al di là della definizione di sistema informativo aziendale, *“La letteratura economico – aziendale è concorde con il carattere di strumentalità del sistema informativo d’azienda rispetto al fine conoscitivo perseguito”* (Steccolini, 2004; p. 25). I fabbisogni di conoscenza provengono sia dall'interno che dall'esterno dell'azienda¹⁵. All'interno, il sistema informativo può soddisfare i fabbisogni che riguardano il sistema delle decisioni, il sistema delle operazioni e il sistema di controllo; in tal caso si parla di informazioni strutturate per il sistema delle decisioni e dei controlli interni. Verso l'esterno dell'azienda, il sistema informativo serve a soddisfare le esigenze dei soggetti esterni, cioè coloro i quali sono interessati agli andamenti dell'azienda (clienti, fornitori, banche, dipendenti, ecc.) e le informazioni sono previste da disposizioni legislative o da rapporti di natura contrattuale, si tratta, quindi, di informazioni orientate per la comunicazione con l'esterno (Marchi, 1993, p.9; Cavalieri, 1972, p.). La distinzione tra le tipologie di informazioni appena adottata non sempre è agevole da effettuare nella realtà pratica ma le esigenze conoscitive che intendono soddisfare sono diverse (Marchi, 1993, p. 10). Le informazioni per l'interno si differenziano principalmente dal livello decisionale a cui sono dirette e dal grado di strutturazione delle decisioni. Marchi (1993, p. 12 e ss.) al proposito applica la distinzione dei livelli decisionali operata da Anthony (1967), che corrispondono a distinti sistemi di pianificazione e controllo (programmazione strategica, controllo direzionale e controllo operativo), la strutturazione delle decisioni di Simon (1968), decisioni programmate e non programmate, e integra il tutto nello schema di Gorry e Scott-Morton, che utilizzano i termini di decisioni “strutturate” e “non strutturate”¹⁶; da ciò le decisioni possono essere classificate in modo bidimensionale: per ogni livello decisionale le

¹⁵ In dottrina non esiste una definizione univoca per la distinzione tra i sistemi informativi a rilevanza interna o esterna, per un'ampia disamina su tale bibliografia si rimanda a Steccolini (2004).

¹⁶ Tale classificazione viene analizzata anche da Rugiadini, 1970, p.53 e ss.

decisioni si possono distinguere in strutturate, non strutturate e si può aggiungere un'ulteriore classe, le decisioni semi-strutturate¹⁷.

Le informazioni per l'esterno, invece, sono orientate a soddisfare le attese conoscitive dell'ambiente esterno in merito ai comportamenti e alle situazioni aziendali (Melis, 1993).

Marchi (1993) aggiunge delle considerazioni in merito al sistema informativo aziendale per l'interno. Il sistema informativo ufficiale, ossia quello sviluppato sulla base di un progetto definito dalla direzione di impresa e funzionale rispetto a determinate scelte o situazioni organizzative, può essere affiancato da sistemi informativi privati, promossi da singoli individui o da un limitato numero di persone per supportare i loro processi decisionali e per sopperire a carenze da loro percepite, vere o presunte, del sistema ufficiale. Il sistema informativo, inoltre, è costituito da una parte ben definita e strutturata (parte formale) e una parte informale che si avvale di informazioni che scaturiscono da rapporti informali (es. conversazioni di corridoio, contatti telefonici, ecc.). Le parti informali e anche quelle private sono legate più alle persone, alle loro esigenze individuali e al loro modo di mettersi in rapporto con gli altri, rispetto alle funzioni che svolgono (Marchi, 1993, p. 19) e vanno viste in modo complementare per comprendere il ruolo che il sistema informativo può svolgere in un'impresa (Camussone, 1990). Questa parte, inoltre, assume maggior peso procedendo dai livelli decisionali più bassi a quelli più alti, per cui l'area del controllo strategico secondo Marchi (1993) è supportata solo in minima parte dal sistema formale.

Un importante concetto per il presente lavoro è quello di efficacia del sistema informativo aziendale; un sistema informativo è definito efficace quando sono realizzate le finalità conoscitive interne ed esterne al fine del raggiungimento degli obiettivi

¹⁷ “Il grado di strutturazione definisce le procedure di analisi del problema, trattamento dei dati correlati, definizione delle alternative e scelta di quella preferibile” (Marchi, 1993, p.14). Le decisioni non strutturate, presentando un elevato grado di indeterminazione, si basano sull'intuito e sulla capacità del decisore; sono decisioni strutturate, invece, quelle per le quali sono definite in modo chiaro le modalità di richiesta delle decisioni, gli obiettivi da perseguire, le alternative da considerare, il criterio per la scelta da adottare e la comunicazione da effettuare; per finire, le decisioni semi-strutturate e possono ricorrere all'utilizzo di sistemi interattivi di elaborazione dei dati denominati *Decision Support Systems* (DSS).

dell'organizzazione (Maggiolini, 1981). Secondo Rugiadini (1970, pp. 95-96), i requisiti di efficacia sono i seguenti:

- selettività
- elasticità
- affidabilità
- convenienza
- accettabilità

Secondo il pensiero di Marchi (1993, p.34), l'efficacia dipende dai dati raccolti, trattati e dalla loro rappresentazione al fine della comunicazione¹⁸.

La scelta dei dati grezzi da raccogliere¹⁹ sono funzione della scelta dei fenomeni da osservare, che a sua volta deriva dalle finalità conoscitive da soddisfare (Marchi, 1993). Date certe esigenze informative da soddisfare è necessario non appesantire le rilevazioni con l'osservazione di aspetti non pertinenti per evitare sia un'eccessiva onerosità della raccolta di dati insignificanti, ossia un incremento dei costi delle risorse tecniche e umane connesse con tali attività, sia la difficoltà di interpretazione e utilizzazione conseguenza di un'eccessiva disponibilità di dati (Onida, 1971). Una volta definita la fonte dei dati, ossia i fenomeni da osservare, i dati vanno raccolti, quindi, utilizzando le parole di Marchi (1993, p.21) si procede con la determinazione qualitativa e quantitativa.

I dati vengono trasformati in informazioni secondo una sequenza di fasi, caratterizzanti le rilevazioni amministrative d'azienda²⁰, intese in senso ampio, che possono essere

¹⁸ La comunicazione può interessare il rapporto tra uomini, il rapporto tra uomini e macchine ed il rapporto tra macchine; l'utilizzo dell'informatica nella comunicazione permette al potenziale destinatario di accedere alla banca dati, in cui risiede il patrimonio informativo, al momento in cui manifesta il fabbisogno informativo (Buccellato e Rinaldi, 1995, p. 55).

¹⁹ I dati raccolti devono possedere i seguenti requisiti affinché siano idonei a produrre informazioni significative: completezza, omogeneità e fasatura (Camussone, 1990, pp.19-20).

²⁰ Il termine rilevazione può essere inteso con accezioni di diversa ampiezza (Anessi Pessina, 2000, p.18); secondo una definizione più restrittiva, per rilevazione s'intende "la raccolta o la rappresentazione dei dati che quantificano determinati caratteri dei fatti o dei fenomeni economici" (Ferrero, 1968, p.316); secondo l'accezione più ampia, invece, "la rilevazione osserva gli accadimenti nei loro modi di essere, nei molteplici aspetti, nei loro coordinati svolgimenti, nei loro risultati ed investiga le multiple relazioni tra i fenomeni di azienda, tra i fenomeni di mercato e tra i fenomeni di azienda e di mercato" Zappa, 1957, p.103). Secondo Onida, che aderisce all'accezione più ampia la rilevazione o determinazione intesa in

ricondotte ai seguenti momenti: rilevazione (raccolta dei dati), elaborazione (trasformazione dei dati in informazioni) e comunicazione (trasferimento dell'informazione nel tempo e nello spazio). Il momento terminale del processo di informazione aziendale è costituito dall'interpretazione del significato dell'informazione trasmessa, quindi, un'analisi critica delle informazioni che dipende dalla capacità del ricevente di percepire il significato dei dati e dei simboli utilizzati nel messaggio. A sua volta la percezione di tale significato influenza il comportamento del ricevente. E' necessario far in modo che *“i segnali trasmessi [dalla cui sequenza si compongono i messaggi] vengano recepiti con il significato attribuito loro dal trasmittente e sulla base di regole convenute col ricevente e di dare efficacia al segnale e alla comunicazione, nel senso che sia in grado di influenzare la condotta del ricevente nel modo voluto dal trasmittente e viceversa”* (Usai, 2000, p.63). I problemi da risolvere nella fase di comunicazione sono di tipo tecnico (che concernono l'accuratezza con la quale i messaggi vengono trasferiti tramite simboli), di tipo semantico (concernenti l'adeguatezza dei simboli a trasmettere il significato desiderato) e di tipo pragmatico (che riguardano l'influenza che il significato percepito esercita sul comportamento di chi riceve i messaggi nella direzione voluta) (Marchi, 1993, p.35).

Il requisito di efficienza del sistema informativo dipende dalle modalità tecniche ed economiche di perseguimento degli obiettivi dello stesso (Buccellato e Rinaldi, 1995). Secondo Marchi (1993) l'efficienza è il rapporto tra l'output informativo e l'input di fattori, quindi, riguarda o la minimizzazione del costo della produzione o la massimizzazione della produzione di informazioni a un dato costo. L'efficienza non è fine a se stessa ma è uno strumento mentre l'efficacia è il risultato. In presenza della dicotomia tra uso e produzione dell'informazione, efficienza ed efficacia possono

largo senso, è concepita come un “processo di conoscenza”, che riguarda i fenomeni d'azienda e d'ambiente considerati in se stessi e nelle loro relazioni (relazioni tra fenomeni d'azienda o tra fenomeni di mercato, o tra fenomeni d'azienda e di mercato) (Onida, 1971, p.555-6). Il Ferrero attribuisce il termine rilevazione alla prima accezione e quella di determinazione economico-quantitativa alla seconda. Nel presente lavoro vengono utilizzati come sinonimi. Secondo un autorevole corrente di pensiero (Amaduzzi, 1967) le fasi in cui si svolge la rilevazione amministrativa, intesa in senso ampio, delle operazioni dell'azienda sono: la scelta dei dati da raccogliere, che presuppone la scelta dei fenomeni e degli aspetti, la raccolta dei dati, la selezione, la classificazione, la determinazione qualitativa e quantitativa, l'elaborazione, la rappresentazione, la comunicazione, l'interpretazione e l'utilizzo.

entrare in conflitto e prevarrà una o l'altra a seconda del potere organizzativo del produttore delle informazioni o dell'utilizzatore delle stesse (Maggiolini, 1981).

Affinché i dati acquistino significato sul piano economico devono subire un'appropriata classificazione, organizzazione e, soprattutto, un effettivo impiego nei processi decisionali e di controllo, ossia devono diventare informazioni²¹ (Candiotta, 2004). Se l'informazione viene considerata una risorsa economica si può porre il problema di attribuire un valore alla stessa; l'informazione non ha un valore in se (valore di mercato) ma dipende dal suo effettivo utilizzo nei processi decisionali, operativi e di controllo (valore d'uso) (Maggiolini, 1981; Buccellato e Rinaldi, 1995; Marchi, 1993; Usai, 2000). Inoltre, tale valore differisce a seconda di come, quando e da chi utilizza l'informazione, quindi dai benefici che gli utilizzatori ne traggono.

Se il valore del sistema informativo è definito dall'informazione, quindi, dall'output del processo di produzione delle informazioni, il suo costo è definito dai dati grezzi, dalle risorse tecniche e umane, dalle metodologie e dai procedimenti che determinano la trasformazione di dati in informazioni, ossia gli input del processo (Marchi, 1993, p. 5). Secondo Cecherelli (1936) il fenomeno del costo può essere analizzato sotto differenti aspetti: l'aspetto tecnico, per cui si parla di costo tecnico che corrisponde al consumo di input per l'ottenimento dell'output; l'aspetto monetario, per cui il costo monetario è "costituito dal complesso delle uscite che si sostengono nelle aziende per il conseguimento di un determinato equilibrio economico a valere nel tempo"; l'aspetto fisio- psicologico, infine, da origine ad un'accezione di costo, il c.d. costo psicologico, estranea alla vita aziendale che concerne i sacrifici che inducono le

²¹ Buccellato e Rinaldi (1995, p. 49) definiscono l'informazione "*come un insieme di dati elaborati in modo da aumentare la razionalità di una decisione o di un processo di decisioni, attraverso il maggior grado di conoscenza dell'individuo cui è destinato*"; un'altra definizione è quella proposta da Candiotta (2004), tratta da Davies G.B., M.I.S.: *Conceptual, foundations structure and development*; McGraw-Hill, NY, 1974, "*si può definire informazione un dato o un insieme di dati, sottoposto ad un processo che lo ha reso significativo per il destinatario, e realmente importante per il suo processo decisionale presente o futuro*". Per ulteriori definizioni di informazione si veda Marchi 1993, p. 6; Rugiadini 1970, p. 73; si veda Usai 2000, p. 58 ss., per un approfondimento sulla relazione tra informazione, intesa nella sua connotazione semantica originaria, e conoscenza.

persone che operano in un'organizzazione a rifiutare un cambiamento contabile (Giannessi, 1960)²².

Con l'utilizzo dell'informatica la separazione tra la produzione delle informazioni e il suo utilizzo è netta per cui la comparazione costi/benefici non è immediata. Tale dicotomia può essere rappresentata in termini di efficacia ed efficienza del sistema informativo. Se da un lato le scelte delle informazioni da produrre influenzano le scelte relative alle risorse, vale il viceversa, cioè le scelte tecniche delle risorse influenzano la quantità e la qualità delle informazioni producibili (Marchi, 1993).

1.2.3. Differenza tra la definizione di sistemi informativi, di sistemi di rilevazione e di sistemi contabili

Nucleo centrale del sistema informativo aziendale è il sistema delle rilevazioni amministrative, ossia il “*complesso insieme di registrazioni preventive, concomitanti e susseguenti aventi per oggetto gli scambi di beni e servizi con l'ambiente (operazioni di esterna gestione) ed i processi di trasformazione fisico- tecnica (fenomeni di interna gestione)*”. (Melis, 1993, p.149). Nel paragrafo precedente si è detto delle diverse accezioni che possono essere attribuite al concetto di rilevazione, ora si indicano i diversi criteri in base ai quali le rilevazioni possono essere distinte (Anessi Pessina, 2000, pp.18-19):

- in base al fatto che le conoscenze dei fenomeni siano espresse mediante quantità o qualità, si distinguono le rilevazioni quantitative²³ e qualitative (Onida, 1970, p. 7; Onida, 1971, p.556 e ss). Le rilevazioni quantitative si distinguono in monetarie e non monetarie a seconda che utilizzino o meno la moneta come unità di misura (Anessi Pessina, 2000, p.19);

²² In merito alla determinazione dei costi del sistema informativo, Buccellato e Rinaldi (1995), riferendosi all'accezione di costo monetario, rinviano alla letteratura in materia di analisi dei costi.

²³ Per una corretta interpretazione delle rilevazioni quantitative, Onida (1971) suggerisce di distinguere diverse tipologie di quantità: quantità economiche in senso proprio anche chiamate quantità misure (certe, accertate o stimate) e quantità astratte.

- in base al tempo nel quale vengono svolte in relazione alla gestione, si distinguono le rilevazioni antecedenti o preventive, concomitanti e susseguenti o consuntive (Onida, 1970, p.39);
- se organizzate in ordine di materia o in ordine di data, si distinguono rispettivamente in rilevazioni sistematiche e rilevazioni cronologiche (Onida, 1970; Ferrero, 1968)
- rilevazioni elementari e complesse;
- a seconda dell'utilizzo o meno dello strumento del conto²⁴, si hanno le rilevazioni contabili e quelle extra-contabili o statistiche (Onida, 1970, p.26 e ss). Le rilevazioni extra-contabili utilizzano, invece, tabelle, grafici, numeri indici, quozienti o rapporti vari.

La letteratura economico aziendale ha orientato la sua attenzione, in passato, sulle rilevazioni monetarie e contabili nonostante sottolineasse l'importanza degli altri tipi di rilevazioni. E' solo recentemente che ha approfondito lo studio delle rilevazioni non contabili e non monetarie (Steccolini, 2004).

L'oggetto del presente lavoro è delimitato ai soli sistemi contabili. Per sistema contabile s'intende un sistema di rilevazione che utilizza in via preminente il conto (Anessi Pessina, 2000). Come fa notare Grabrovec Mei (1995) la definizione che precede, che è quella accolta nel proseguo della trattazione, fa riferimento all'insieme di scritture²⁵ mentre altri autori definiscono il sistema contabile come: "un *insieme di conti* collegati in un tutto, mirante ad uno o più fini comuni" (De Dominicis, 1976, p.129).

²⁴ Il termine conto, nella sua accezione più ampia, a cui nel presente lavoro si fa riferimento, può intendersi come "una o più quantità (espresse in unità fisiche o di valore) riguardanti un dato oggetto e rilevate al fine di far conoscere, del considerato oggetto, la variabile e commensurabile grandezza" Onida (1970, p. 27); considerato nei sistemi di scritture "il conto può percepirsi come una serie temporale di valori costituita in considerazioni ad altre serie entro un dato sistema di scritture, classificando, secondo criteri adatti alle conoscenze richieste al sistema, il complesso di valori formanti il sistema medesimo" (Onida, 1970, p. 50). Dal punto di vista formale, il conto è un prospetto che accoglie valori di segno opposto, rilevati in due sezioni, riferiti all'oggetto cui lo stesso è intestato; la sezione di sinistra è denominata "dare" e quella di destra "avere". Per la classificazione dei conti si veda Preite (2002, p. 206).

²⁵ Onida (1970, p. 30) definisce il concetto di scritture richiamando la distinzione tra metodo e sistema: "Nella dottrina contabile è abituale la distinzione tra metodo e sistema di scritture o di registature, intendendo, per scritture o registature, le rilevazioni che si effettuano nei conti" che riguardano un dato oggetto complesso (p.es. il reddito d'esercizio). A tale proposito, Onida (1970) sottolinea la distinzione

Le rilevazioni hanno una natura strumentale, infatti, “hanno essenzialmente una funzione di mezzo a fine, intendendo per fine le conoscenze cui si desidera pervenire mediante le rilevazioni” (Onida, 1970, p. 40); l’oggetto complesso di osservazione, ossia ciò che si vuole conoscere, deve essere definito con precisione affinché il sistema contabile non sia “un faro di luce non orientato verso l’oggetto da illuminare” (Buccellato, 1992, p. 191)²⁶. Sulla base dei fini conoscitivi si possono distinguere (Grabrovec Mei, 1995, p. 4):

- i sistemi di contabilità generale, quando il fine è la determinazione di un risultato aziendale complessivo (reddito d’esercizio, capitale di funzionamento);
- i sistemi di contabilità finanziaria, se il fine è la determinazione dell’avanzo o del disavanzo finanziario (di competenza o di cassa, previsto o accertato);
- i sistemi di contabilità analitica quando l’obiettivo è la determinazione di risultati analitici.

Il termine “sistemi di contabilità generale” può essere contrapposto ai sistemi di contabilità analitica, con riferimento a quei sistemi che hanno come obiettivo immediato la determinazione di risultati generali della gestione come il reddito, il capitale di funzionamento, il risultato di amministrazione e il fondo cassa, quindi, rilevano i fatti di esterna gestione. Lasciando la distinzione tra contabilità finanziaria ed economico – patrimoniale al differente aspetto della gestione che rilevano. La prima considera solamente l’aspetto numerario della gestione mentre la seconda rileva sia l’aspetto numerario che la dimensione causale, ossia l’aspetto economico. Per “contabilità analitica”, invece, si propongono di determinare risultati (numerari e/o economici) di specifiche unità organizzative per cui rilevano i fatti di interna gestione.

Dalla breve trattazione precedente si deduce che l’approccio economico- aziendale allo studio dei sistemi informativi - aziendali è più vicino all’approccio contingente rispetto all’approccio basato sulle teorie della microeconomia “*del quale non accoglie,*

tra metodo e sistema operata dal Besta: il metodo riguarda la forma, l’ordine e i collegamenti delle scritture. La forma delle scritture è fondata su convenzioni non logiche e universalmente accolte; l’ordine delle scritture concerne i criteri di classificazione dei valori relativi alle operazioni che formano l’oggetto di rilevazione; il collegamento, infine, è il nesso tra scritture di conti diversi (Onida, 1970, p.31).

²⁶ In proposito si veda Capaldo (1973, p. 8): “Per strutturare in modo coerente ed efficace un sistema di rilevazioni quantitative occorre, ovviamente, che in via preliminare siano chiaramente definiti gli scopi per cui il sistema è composto, ovvero tutte le conoscenze che si desidera ottenere”.

in tutto o in parte, i presupposti dell'assolutismo, della razionalità, le ipotesi semplificatrici, il ricorso a modelli di matrice matematica e l'oggetto, non sempre riconducibile all'azienda intesa nella sua unitarietà" (Lazzini, 2008, p. 95). Presenta, inoltre, dei punti di convergenza con i filoni alternativi che la Steccolini (2004, pp.30-31) elenca nel modo seguente:

- *“attenzione agli impatti e alle conseguenze degli strumenti sull'organizzazione, sulle persone e sull'ambiente;*
- *superamento del determinismo e della fiducia nelle relazioni rigide di causa-effetto (la contabilità è strumentale rispetto a dati fini, ma non è detto che nella realtà consenta effettivamente di raggiungerli);*
- *maggior attenzione al loro impatto sulle decisioni;*
- *distinzione tra pratiche formali e quelle informali;*
- *attenzione all'evoluzione, al cambiamento degli strumenti e maggior importanza a una prospettiva dinamica*
- *attenzione al contesto specifico e alla storia dell'azienda in cui gli strumenti contabili sono inseriti”.*

1.3. Il sistema informativo – contabili nelle aziende pubbliche

La peculiarità dei processi economici delle aziende pubbliche ha da sempre influenzato il sistema informativo contabile la cui funzione originaria e tradizionale è quella di regolazione dei rapporti tra organi istituzionali²⁷. Secondo Airoldi et al. (2005, p.104) *“il sistema di rilevazione dello Stato²⁸ hanno o dovrebbero avere logiche e configurazioni analoghe a quelle delle imprese con una peculiarità: i sistemi di rilevazione e di informazione devono rappresentare anche le dimensioni politiche e*

²⁷ “Nelle amministrazioni pubbliche il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come strumento «autorizzativo» con finalità primaria di predefinire gli «spazi operativi» entro cui si può svolgere l'azione degli organi amministrativi” (Borgonovi, 1987).

²⁸ Si ritiene necessario precisare che Airoldi et al. (2005), per semplicità espositiva, utilizzano nel testo citato l'espressione sintetica «lo Stato» per indicare l'intera gamma degli istituti pubblici nazionali, locali e sopranazionali.

sociali degli obiettivi e dei risultati delle pubbliche amministrazioni, devono cioè supportare i processi decisionali misurando esplicitamente anche tali aspetti”.

L'analisi delle caratteristiche generali della contabilità finanziaria applicata dalle aziende pubbliche è stata condotta attraverso un confronto della stessa con la contabilità economico-patrimoniale (o contabilità generale per antonomasia o, seppur impropriamente, contabilità d'impresa).

Sia la contabilità economico-patrimoniale che finanziaria sono un sistema di rilevazioni monetarie, contabili, sia cronologiche che sistematiche ma mentre la prima si articola in rilevazioni concomitanti e consuntive, la seconda prevede, oltre quelle concomitanti e consuntive, le rilevazioni preventive, che assumono particolare rilevanza.

Lo scopo del sistema di contabilità generale è quello di rappresentare periodicamente se l'azienda sta operando in condizioni di economicità, ossia le condizioni che le consentono il raggiungimento dell'autonomia e della capacità di perdurare nel tempo. Per essere più precisi, attraverso la determinazione del reddito d'esercizio, la contabilità generale permette di rappresentare l'esistenza o meno di una delle condizioni necessarie, cioè l'equilibrio nei flussi dei valori economici, affinché l'azienda sopravviva come entità autonoma (Melis, 1993). Alla contabilità pubblica, invece, è stata storicamente attribuita una funzione o finalità autorizzativa, ossia la regolazione dei rapporti tra il popolo, l'organo legislativo/rappresentativo (parlamento per lo Stato e consiglio per gli altri istituti pubblici territoriali), l'organo esecutivo (governo, sindaco o presidente e relativa giunta) e gli organi tecnico-amministrativi. Tale funzione che ha caratterizzato il passaggio dalla monarchia assoluta a quella costituzionale condiziona tutte le caratteristiche del sistema di contabilità finanziaria delle aziende pubbliche (Borgonovi, 2004).

La contabilità generale ha per oggetto la combinazione generale d'azienda, specificamente il sistema dei valori (numerari e non numerari) d'azienda (Anessi Pessina, 2000) e la determinazione del reddito d'esercizio e del capitale di funzionamento²⁹. Per determinare queste due quantità economiche complesse, si

²⁹ La contabilità generale può essere tenuta con differenti sistemi: il sistema del reddito (introdotto da Gino Zappa), che ha per oggetto la rilevazione del reddito; il sistema del patrimonio (introdotto da Fabio Besta), che ha per oggetto la determinazione del patrimonio; il sistema del reddito e del patrimonio a cui nel testo facciamo riferimento. Per l'analisi di tali sistemi, si veda Gabrovec Mei (1995).

rilevano, durante il periodo amministrativo, le operazioni di esterna gestione³⁰ nella loro manifestazione numeraria ed economica. La contabilità pubblica ha per oggetto non solo le combinazioni generali d'azienda ma anche le combinazioni e/o coordinazioni parziali³¹, in particolare i valori numerari che si generano dagli scambi e la determinazione di due particolari risultati di sintesi: il fondo cassa e il risultato di amministrazione.

Con riferimento al metodo contabile, la contabilità generale si fonda sul metodo della partita doppia. L'aspetto originante è costituito dalla variazione dei valori numerari (variazioni nel denaro contante, nei crediti e debiti di regolamento e di finanziamento) mentre la causa della variazione riguarda l'aspetto economico (variazioni del reddito e del capitale proprio). Si possono verificare dei fatti che originano, invece, o solamente variazioni numerarie di segno opposto (permutazioni numerarie), per esempio l'estinzione di un credito genera un'entrata di cassa (variazione numeraria attiva) ma anche una diminuzione di credito (variazione numeraria passiva), o solamente variazioni economiche (permutazioni economiche) come, per esempio, nel caso dell'accantonamento dell'utile dell'esercizio a riserva. L'utilizzo del metodo della partita doppia nella contabilità generale determina l'accensione e l'utilizzo di due serie di conti antitetici: i conti numerari e i conti economici. I conti numerari rilevano la consistenza e le variazioni nei valori numerari (denaro, debiti e crediti di regolamento e di finanziamento) mentre i conti economici rilevano i costi e i ricavi, la consistenza e le variazioni del capitale proprio d'impresa (Melis, 1993). A titolo d'esempio, analizziamo un acquisto di merci: l'aspetto originario è un aumento di debiti (variazione numeraria passiva) mentre l'aspetto derivato, cioè la causa che ha determinato la variazione dell'oggetto, è l'acquisto di merci che genera un costo (variazione economica negativa); il costo è misurato dall'importo della variazione numeraria. I valori vengono rilevati nel momento in cui si manifesta la variazione numeraria, che per le operazioni di

³⁰ Le operazioni di esterna gestione si concretizzano in “scambi di risorse, beni e servizi, con l'ambiente esterno, attraverso i quali si modifica la sfera patrimoniale dell'azienda, rispetto a quella di altre economie” (Melis, 1993, p. 35).

³¹ Le coordinazioni parziali nel linguaggio comune sono conosciute con il termine “funzioni” e “si configurano aggregando i processi per affinità di specie delle operazioni che li compongono” mentre “le combinazioni parziali si configurano aggregando i processi aventi in comune particolari oggetti quali le classi di clienti” (Anessi Pessina, 2000, p. 27).

compravendita convenzionalmente si fa coincidere con il momento in cui si emette o si riceve la fattura. Gli scambi di beni e servizi con il mercato trovano come contropartita date quantità di moneta contante ma può essere stabilito che il movimento di denaro non sia contestuale all'acquisizione o cessione dei beni e dei servizi ma avvenga ad una data prestabilita. In tal caso lo scambio ha come contropartita il sorgere di un debito di regolamento o di un credito rispettivamente nel caso di acquisto o di vendita (Melis, 1993). I valori rilevati durante l'esercizio verranno rettificati da valori congetturati e stimati (rimanenze, ammortamenti, ratei e risconti, ecc.) per la costruzione delle tavole di sintesi (stato patrimoniale e conto economico) consentendo la determinazione del reddito d'esercizio e del collegato patrimonio di funzionamento. Il principio che presiede la formazione del reddito d'esercizio è quello della competenza economica; il criterio che presiede le rilevazioni durante la gestione sono è quello numerario. La contabilità pubblica, invece, si fonda sul metodo della partita semplice, quindi, rileva solo l'aspetto originario del fatto di gestione che è quello numerario; ciò spiega la denominazione di contabilità finanziaria. A differenza della contabilità economico-patrimoniale le rilevazioni non avvengono al verificarsi della variazione numeraria ma nelle fasi in cui la decisione riguardante l'acquisizione delle risorse (entrate) e la loro destinazione a specifici impieghi (uscite) si sviluppa e produce effetti: accertamento, riscossione e versamento per l'entrata, impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento per la spesa. L'elenco delle fasi, sia dell'entrata che della spesa, sono comuni a tutte le tipologie di aziende pubbliche che utilizzano la contabilità pubblica. Ciò che varia sono le definizioni delle singole fasi.

L'accertamento è il momento in cui sorge giuridicamente il diritto dell'azienda ad acquisire un'entrata.

La riscossione e il versamento sono momenti in cui si ha la variazione monetaria. La differenza tra le due fasi deriva dalla modalità di estinzione del debito nei confronti dell'azienda pubblica. Il debitore può saldare il suo debito pagando la somma dovuta presso l'istituto tesoriere, ossia un'azienda di credito alla quale l'azienda pubblica ha affidato il servizio di tesoreria, o presso altri soggetti, interni (per esempio funzionari dell'ufficio anagrafe autorizzati a riscuotere diritti di segreteria) o esterni (concessionari della riscossione). Pertanto, la riscossione è il momento in cui il debitore salda il suo debito mentre il versamento è quello in cui le somme riscosse vengono versate al

tesoriere. Le due fasi coincidono qualora il debitore saldi il suo debito direttamente presso il tesoriere.

L'impegno, prima fase del procedimento di spesa, è il momento nel quale sorge l'obbligo giuridico per l'azienda pubblica ad effettuare una determinata uscita³².

La liquidazione è il momento in cui si determina la somma certa e liquida da pagare al creditore dopo aver verificato sulla base della documentazione idonea a comprovare il diritto acquisito dal creditore, la corrispondenza, dal punto di vista quantitativo e qualitativo, della prestazione alle condizioni pattuite.

L'ordinazione è la fase in cui l'azienda impartisce la disposizione al tesoriere di pagare al creditore la somma liquidata, attraverso un documento denominato mandato di pagamento.

Il pagamento è il momento in cui il tesoriere provvede al pagamento della somma indicata nel mandato ma solo dopo aver accertato la regolarità formale del titolo di pagamento e l'identità del beneficiario (Preite, 2002). In tale fase si verifica un'uscita di moneta.

Le fasi per le entrate e le uscite, precedentemente elencate, sono precedute dalle previsioni (stanziamenti) di natura annuale e pluriennale.

I valori rilevati, senza la necessità di stime o congetture, confluiranno in una tavola di sintesi (conto consuntivo, rendiconto o conto del bilancio) per la determinazione del risultato di amministrazione e del fondo cassa. È rilevante sottolineare che, a differenza della contabilità economico-patrimoniale, in contabilità pubblica non si ricorre a nessuna stima e congettura a fine periodo per la determinazione dei risultati di sintesi ma vengono rilevati valori stimati durante l'esercizio, quali sono gli impegni che rappresentano stime di future variazioni certe (pagamenti) o stimate (debiti).

Possiamo riassumere il confronto fra la contabilità generale e la contabilità finanziaria nelle seguente tabella.1.1.

³² Nelle aziende pubbliche (negli enti locali) era prassi rilevare impegni anche in assenza di un'obbligazione (*impegni di massima*) e assumere i cd *debiti fuori bilancio*, ossia obbligazioni giuridicamente valide per le quali non era avvenuta la relativa assunzione dell'impegno e non risultava da nessuna registrazione contabile.

Tabella n. 1.1

Confronto tra la contabilità generale e la contabilità pubblica

	CONTABILITA' GENERALE	CONTABILITA' FINANZIARIA
FINALITA'	osservazione della gestione; misurazione a posteriori del grado di raggiungimento delle condizioni di economicità.	finalità autorizzativa (ex-ante): regolazione dei rapporti tra organi politici e tra organo rappresentativo e collettività di riferimento.
OGGETTO	combinazioni generali d'azienda; valori numerari e non numerari; reddito d'esercizio e capitale di funzionamento.	combinazioni generali d'azienda; combinazioni e coordinazioni parziali; valori numerari (certi, assimilati e stimati); fondo cassa e risultato di amministrazione.
METODO	partita doppia.	partita semplice.
MOMENTO DI RILEVAZIONE	momento della variazione numeraria.	fasi decisionali dei processi di entrata e di spesa.
TECNICA DI COSTRUZIONE RISULTATI DI SINTESI	ricorso a stime e congetture; applicazione del principio di competenza economica.	nessun ricorso a stime e congetture; applicazione del principio di competenza giuridica e di cassa.

Per concludere, i limiti dei sistemi contabili pubblici tradizionali sono (Steccolini, 2004, p. 38)) alcuni esempi:

- giudizio sull'equità generazionale;
- le decisioni sono adottate su informazioni fornite dalla contabilità finanziaria e non sulla convenienza sul piano economico;
- distorsione nei comportamenti in quanto il limite della spesa viene considerato come un fine e non come un mezzo;
- non forniscono informazioni sul costo delle prestazioni di servizi;
- non forniscono elementi necessari per valutare l'economicità aziendale (per un approfondimento di questo punto si veda p.41).

La scelta della coesistenza tra la contabilità finanziaria e quella economico-analitica deriva dalla necessità di garantire i benefici sia della contabilità finanziaria che di quella economico-analitica. Il sistema contabile può quindi essere impostato secondo le seguenti alternative (Anessi Pessina, 2000):

- 1) contabilità finanziaria estesa: si basa sull'ipotesi che le rilevazioni di contabilità pubblica, se correttamente tenute, durante l'esercizio misurano le variazioni numerarie a cui corrisponde una variazione non numeraria; a fine esercizio la redazione del conto economico e del conto del patrimonio avviene extracontabilmente con l'utilizzo del prospetto di conciliazione utilizzato per rettificare o integrare i valori numerari per l'applicazione del principio di competenza economica;
- 2) sistema contabile integrato: si basa sulla posizione che la contabilità pubblica e quella generale siano diverse per finalità, oggetto e metodo. I nuovi sistemi informatici, però, permettono di progettare un sistema contabile che pur mantenendo le specificità dei suoi sottosistemi garantisca di utilizzare una base-dati comune evitando la duplicazione delle rilevazioni;
- 3) sistemi contabili paralleli, invece, si basa sulla stessa ipotesi del sistema contabile integrato alla quale se ne aggiunge un'altra: la contabilità pubblica contiene dati parzialmente inattendibili che l'integrazione estenderebbe anche ai dati della contabilità generale.

Un'altra alternativa che però non è applicabile perché in contrasto con la normativa attuale (anche in quella in fase di sperimentazione) è quella del sistema contabile unico (Buccellato, 1992; Buccellato, 1994); la contabilità generale è la contabilità principale mentre le rilevazioni ai fini autorizzatori costituirebbero dei sottosistemi simili a ai sistemi dei conti d'ordine.

1.4. I sistemi contabili pubblici delle Regioni e degli Enti locali in Italia: tendenze evolutive

A partire dagli anni '90 gli enti pubblici territoriali italiani, a tutti i livelli (centrale, regionale e locale), sono stati interessati da riforme di natura contabile.

Per quanto riguarda lo Stato la riforma contabile era stata introdotta con la legge n. 94 del 3 aprile 1997 e con il D.Lgs. n. 279 del 7 agosto 1997 (art. 10 comma 1). Accanto alle innovazioni concernenti il bilancio dello Stato, ossia la distinzione tra bilancio decisionale o politico, articolato in unità previsionali di base, U.P.B., e bilancio

gestionale o amministrativo per la rendicontazione, articolato in capitoli), è stato affiancato al sistema di contabilità finanziaria, un sistema di contabilità analitica per centri di costo alimentato, però, da informazioni di natura finanziaria.

Per quanto riguarda le regioni, il D.Lgs. n.76/2000, recante i «Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni», in attuazione del D.Lgs. n. 208/1999, ha adeguato il sistema contabile regionale ai principi e criteri previsti per lo Stato, dalla L. 94/1997 e dal D.Lgs. n.279/97. In particolare, le innovazioni hanno interessato:

- il bilancio delle regioni con la distinzione tra bilancio politico per funzioni – obiettivo (corrispondenti alle politiche regionali) e unità previsionali di base (U.P.B.), approvato dal Consiglio Regionale, e bilancio gestionale (o amministrativo) per capitoli, approvato dalla Giunta; Il bilancio di previsione annuale annuale, inoltre, è redatto in termini di competenza finanziaria e di cassa;
- il sistema contabile con l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, un sistema di contabilità analitica per centri di costo alimentato, però, da informazioni di natura finanziaria, senza aperture verso un sistema di contabilità economico- finanziaria.

La normativa ha lasciato un certo margine di discrezionalità alle regioni in tema di (Citro, 2009; p.9):

- documenti aggiuntivi, previsionali o consuntivi, rispetto a quelli previsti dalla normativa di riferimento;
- definizione delle unità previsionali di base (U.P.B);
- individuazione e rappresentazione delle funzioni obiettivo.

Le regioni a statuto speciale, invece, hanno competenza legislativa esclusiva in materia di contabilità e bilancio in armonia con la Costituzione, i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato e le riforme economiche-sociali attuate dal governo centrale (mentre per le regioni ordinarie, il tema di "l'armonizzazione dei bilanci pubblici e il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" rientra tra le materie di legislazione concorrente). Tali regioni hanno adottato propri ordinamenti contabili adeguandoli alla riforma del bilancio dello Stato.

I sistemi contabili degli enti locali hanno subito la modifica con il D.Lgs. n.77/95 incorporato successivamente nel D.Lgs. n.267/2000 “Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali” (TUEL). Le principali novità contabili introdotte possono riassumersi nei seguenti punti (Anessi Pessina, 2000):

- obbligo di redazione del bilancio finanziario in termini di competenza;
- struttura del bilancio più aggregata, con l’eliminazione dei capitoli;
- distinzione tra bilancio politico, oggetto di approvazione del Consiglio, e bilancio gestionale (Piano esecutivo di gestione - PEG) con finalità di regolazione tra l’organo politico esecutivo e i responsabili dei servizi e di delega del potere di spesa;
- redazione a consuntivo del conto del bilancio, del conto economico e del conto del patrimonio.

Il legislatore ha deciso, quindi, per la coesistenza della contabilità finanziaria e quella economico patrimoniale. Gli enti locali hanno il solo obbligo della redazione del conto economico e del conto del patrimonio e la libertà di adottare la configurazione del sistema contabile che ritengono più idoneo per la loro redazione. Gli enti locali, in altri termini, sono obbligati alla tenuta delle rilevazioni di contabilità finanziaria mentre non sono obbligati alla tenuta sistematica e in partita doppia di una contabilità generale. Possono redigere il conto economico e il conto del patrimonio con l’elaborazione del prospetto di conciliazione, che permette la costruzione extracontabile del conto economico e del conto del patrimonio partendo dai valori della contabilità finanziaria. Sulla base di quanto previsto dalla normativa gli Enti locali possono adottare una delle seguenti configurazioni del sistema contabile (Sicilia e Steccolini, 2007)³³:

- un sistema di contabilità finanziaria estesa, basato sulla tenuta della contabilità finanziaria in partita semplice e sulla redazione del conto economico, del conto del patrimonio e del prospetto di conciliazione in via extra-contabile, mediante integrazioni e rettifiche dei dati finanziari;
- un sistema integrato alimentato dalla contabilità finanziaria, per cui le rilevazioni di fine periodo sono finalizzate al passaggio dalla competenza “contabile” alla competenza economica;

³³ Per un approfondimento sui sistemi di collegamento tra contabilità finanziaria e generale, si veda Anessi Pessina e Steccolini (2001, p.95).

- un sistema di contabilità parallele, composto da due sottosistemi di rilevazioni, quali la contabilità finanziaria in partita semplice e la contabilità economico – patrimoniale tenuta in partita doppia, indipendenti e senza collegamenti tra loro.

Dalla normativa di riferimento si deduce che, mentre viene attribuita rilevanza alla contabilità finanziaria a causa della sua funzione autorizzativa, alla contabilità economico- patrimoniale viene riconosciuta un'importanza minore che viene presentata come un'appendice di quella finanziaria (Sicilia e Steccolini, 2007; Anessi Pessina e Steccolini, 2001).

Con il decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, recante “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n.42”³⁴, che persegue l’obiettivo dell’armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali, dei loro enti e organismi, si dà inizio a una nuova riforma della contabilità per gli enti menzionati.

In particolare i temi affrontati comprendono:

- a) una nuova definizione del principio di contabilità finanziaria;
- b) l’affiancamento al sistema di contabilità finanziaria, un sistema di contabilità economico patrimoniale a fini conoscitivi;
- c) l’adozione di regole contabili uniformi e di un identico piano dei conti integrato;
- d) l’adozione di comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e di comuni schemi di bilancio consolidato con i relativi enti ed organismi strumentali, aziende, società e altri organismi controllati;
- e) l’articolazione degli schemi di bilancio dal lato della spesa in missioni (le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate), programmi (aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell’ambito delle missioni), macroaggregati (articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa). L’unità di voto per l’approvazione dei bilanci sarà costituita, di massima, almeno dai programmi;
- f) la specificazione e la classificazione delle entrate in titoli, categorie e tipologie;

³⁴ Dato che il lavoro è rivolto agli enti territoriali con particolare riferimento alle Regioni non verrà analizzato il Titolo II del decreto concernente “Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario”.

- g) l'individuazione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e direttamente riferiti ai programmi di bilancio, da applicare omogeneamente negli enti territoriali;
- h) la raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio con quelli in essere in ambito comunitario;
- i) l'obbligo per gli enti strumentali delle amministrazioni, che adottano la contabilità economico-patrimoniale di conformare la propria gestione ai principi contabili generali, nonché di riclassificare i propri dati contabili e di bilancio ai fini del consolidamento;
- j) la previsione di scadenze omogenee per la presentazione dei diversi documenti contabili (bilancio di previsione, budget economico, rendiconto e bilancio consolidato).

Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano devono provvedere anche nei confronti degli enti locali localizzati nel loro territorio ad adeguare i rispettivi ordinamenti contabili ai principi del decreto legislativo, in conformità comunque con i propri statuti di autonomia e le relative norme di attuazione, *ex art. 37*.

Per quanto riguarda il punto *a)* e *b)*, si evidenzia che anche nell'ambito del sistema integrato la contabilità finanziaria costituisce il sistema principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione (Allegato n.3, allo Schema di DPCM concernente la sperimentazione dei sistemi contabili e schemi di bilancio di cui al D.Lgs. n.118/2011) mentre la contabilità economico patrimoniale rileva i costi/oneri e i ricavi/proventi che derivano dalle transazioni. A tal fine viene definito che cosa si intende per transazione elementare, che deve essere riferita ad ogni atto gestionale³⁵: ad essa viene attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili, ed i sistemi dovranno essere organizzati in modo da non consentire l'esecuzione delle

³⁵ “Per transazione si intende ogni evento o azione che determina la creazione, trasformazione, scambio, trasferimento o estinzione di valori economici, patrimoniali e finanziari (debiti e crediti) che si origina dall'interazione tra differenti soggetti (pubbliche amministrazioni, società, famiglie, ecc.). Non sono considerate transazioni le calamità naturali, il furto, ecc.” (All. n.2, p. 1- Schema di DPCM concernente la sperimentazione dei sistemi contabili e schemi di bilancio di cui al D.Lgs. n.118/2011).

transazioni in assenza di una codifica completa che ne permetta l'identificazione (art. 5).
Il piano dei conti integrato, punto c),

All'interno del decreto stesso, all'articolo 9, viene resa nota la finalità del sistema di bilancio delle amministrazioni regionali e locali, che costituisce sia lo strumento essenziale per il processo di programmazione, gestione e rendicontazione, sia una fonte di fornire informazioni in favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica e finanziaria; andranno pertanto adottati comuni schemi di bilancio, anche con la costruzione di un sistema di indicatori di risultato che, precisa il testo, debbono essere "semplici e misurabili"³⁶

³⁶ Tali schemi in sperimentazione sono contenuti negli allegati al DPCM del 28 dicembre 2011.

CAPITOLO 2

Le riforme dei sistemi informativo-contabili nel settore pubblico

2.1. Il New Public Management

A partire dagli anni '80, i sistemi amministrativi pubblici di diversi paesi sviluppati sono stati interessati da processi di modernizzazione, in termini di sviluppo gestionale e cambiamento organizzativo, che sono stati ricondotti all'approccio, per alcuni paradigmi, del New Public Management.

Le radici di quello che inizialmente era un movimento sono da ricercarsi, alla fine degli anni '70, nel Regno Unito durante il governo di Margaret Thatcher e nelle amministrazioni locali degli Stati Uniti, con successive adesioni da parte dei governi del Canada, Nuova Zelanda e Australia. In quegli anni, infatti, furono avviate una serie di iniziative e riforme aventi come comune denominatore la ridefinizione delle modalità di funzionamento del settore pubblico, secondo logiche e criteri di ispirazione aziendale.

I fondamenti teorici del NPM appartengono a diverse discipline, come la teoria dell'agenzia, dei costi di transazione, della public choice, l'approccio razionale e neoclassico nella pubblica amministrazione (Pavan, 2011, p. 15). In generale, le caratteristiche del NPM vengono ricondotte a diversi aspetti, opportunamente sintetizzati e riportati in tab. 2.1.

Tab. 2.1 – Caratteristiche del NPM

Tagli al budget	Vouchers	Responsabilità sui risultati	Revisione gestionale
Privatizzazione	Concezione di cliente	Decentramento	Pianificazione e management strategico
Separazione tra produzione e acquisto	Competizione	Misurazione dei risultati	Cambiamento nello stile di management
Contracting out	Libertà di gestire (flessibilità)	Innovazioni contabili	Gestione del personale (incentivi)

Tariffe	Separazione politica e amministrazione	Miglioramenti nella gestione delle risorse finanziarie	Maggior uso dell'information technology
---------	--	--	---

Fonte: Gruening (1998)

All'interno del NPM, particolare rilevanza hanno assunto le riforme dei sistemi informativo-contabili che nella letteratura internazionale sono generalmente identificate con il termine New Public Financial Management (NPFM) (Olson e al. 2001). Il tema dell'implementazione dell'accrual accounting nelle aziende pubbliche, a cui è stato dato un ruolo centrale nelle riforme dei sistemi informativo-contabili (Pallot, 1992), è ancora attuale. Gli elementi caratterizzanti il NPFM possono essere riassunti nelle seguenti macro aree (Steccolini, 2004, p. 7):

- cambiamenti nei sistemi di rendicontazione economico-finanziario (come, per esempio l'adozione della contabilità economico-patrimoniale);
- utilizzo di forme di misurazione di performance (come utilizzo di indicatori, benchmarking, valutazione dei programmi);
- sviluppo di sistemi di gestione e strutture di gestione orientate al mercato, volte all'erogazione e alla valorizzazione dei servizi pubblici;
- tentativi di collegare i budget con il rendiconto economico – finanziario e quello dei risultati dell'attività amministrativa e reale;
- cambiamento delle attività di auditing interno ed esterno.

Il NPM già da tempo è stato oggetto di critiche (Marcon, 2011) sia dall'analisi scientifica che dalle concrete iniziative di modernizzazione. e di revisioni e per molti studiosi è stato superato dal New Public Governance (NPG) e dal NPS (New Public Service).

2.3. La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: benefici e sacrifici

Dalla rassegna effettuata da Carlin (2005), risulta che la maggioranza delle ricerche a favore dell'introduzione dell'accrual accounting nel settore pubblico, studia "il perché" un'organizzazione dovrebbe adottarlo piuttosto che le modalità

dell'implementazione o quali effetti potrebbero derivare una volta che questa si è conclusa. Secondo Steccolini (2009), i contenuti tecnici delle riforme e le modalità con cui sono state introdotte e implementate nelle aziende pubbliche possono essere causa del mancato raggiungimento dei risultati sperati. Questo tema è analizzato in letteratura sotto diversi punti di vista.

Sembrerebbe che la scelta di introdurre la contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche non sia stata valutata alla luce del bilancio sacrifici, in termini di risorse impiegate, e costi opportunità, e benefici, concorso al perseguimento dei risultati prefissati (Carlin, 2006). Il NPM ha posto l'enfasi sull'efficienza, sulla riduzione dei costi piuttosto che porre l'attenzione al miglioramento del bilancio tra sacrifici e benefici (Spano, 2009).

Sono poche le evidenze empiriche pubblicate che provano che i benefici dell'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche abbiano superato i costi (Jones e Puglisi, 1997; Connolly, Hyndman, 2006, Carlin, 2006). Adriani et al. (2010, p.144) sostengono che *“while we know accrual accounting in the public sector “has been expensive, non trivial and confusing,...we do not know if it has had an impact on managers’decisions”* e Paulsson (2006, p.60) *“the question of whether it is value for money to use accrual accounting in public organisations still remains unanswered”*. Secondo Carlin (2006), la quantificazione dei costi diretti e indiretti dell'implementazione del cambiamento contabile sarebbe necessaria al fine della determinazione del flusso di beneficio netto, ma non esistono studi, sino al momento in cui ha scritto, che ne diano evidenza empirica.

La letteratura sui benefici dell'introduzione del sistema di contabilità economico-patrimoniale ruota, invece, principalmente su due temi: il miglioramento della trasparenza interna ed esterna e l'impatto della riforma della contabilità sui processi decisionali (Carlin, 2005; Adriani, 2011; Jagalla et al. 2011). Poche pubblicazioni accennano a un terzo tema: lo spostamento della prospettiva dagli input agli output e alle performance (Ter Boght, 2008); altri benefici, meno evidenti, sono la centralità dei cambiamenti dei sistemi contabili nella modifica della cultura organizzativa (Anessi Pessina et al. 2008) e nel comportamento individuale (Ter Boght, 2008); si tratta, però, principalmente di argomentazioni normative ma mancano studi empirici in merito (Carlin, 2005).

La letteratura internazionale da quasi per scontata l'adozione, insieme alla contabilità generale, della contabilità analitica come conseguenza del ricorso al sistema patrimoniale che comporta l'integrazione delle due contabilità in un sistema unico e indiviso (Anessi Pessina, Cantù, 2007); secondo Anthony (2000) e Paulsson (2006) i benefici della contabilità economico- patrimoniale derivano da quella analitica.

In Italia, invece, le rilevazioni di contabilità generale, che rilevano i fatti di esterna gestione sotto il profilo numerario (aspetto originario) ed economico (aspetto derivato), durante il periodo amministrativo, sono originate dalla manifestazione numeraria. Al termine del periodo, per la determinazione del reddito d'esercizio e del collegato patrimonio di funzionamento, vengono svolte operazioni di rettifica e di imputazione per rettificare i valori di derivazione numeraria, rilevati durante il periodo amministrativo, secondo il principio di competenza economica (sistema del reddito e del patrimonio).

La contabilità economico – patrimoniale (o generale) fornisce conoscenze circa i componenti del patrimonio (numerari e non numerari) rilevandone le modificazioni e la loro influenza sugli effetti dell'equilibrio economico e finanziario (Buccellato,1992). L'oggetto di conoscenza, ossia ciò che si vuole conoscere e rappresentare, è il patrimonio aziendale e le sue variazioni. Nelle aziende pubbliche non è chiaro il significato della determinazione del reddito d'esercizio, che infatti non può essere una misura di performance rilevante per queste tipologie di aziende (rif bibl). L'impostazione della contabilità generale fornisce informazioni sull'andamento della gestione nel suo complesso e trascura i fatti di interna gestione. E' la contabilità analitica che ha per oggetto i singoli settori della gestione economica, come processi produttivi e unità organizzative, dei quali fornisce informazioni utili per il controllo dell'efficienza.

Secondo i sostenitori, l'implementazione dell'accrual accounting, quindi, la contabilità economico- patrimoniale accompagnata dalla contabilità economico-analitica, dovrebbe consentire (Anessi Pessina, 2005, p.594):

- l'identificazione dei costi dei servizi e dei programmi e delle politiche pubbliche;
- una maggior enfasi sul controllo dei costi, sulla misurazione dell'efficienza e della produttività;

- una maggiore accountability sull’impiego delle risorse e una maggiore attenzione alla gestione patrimoniale;
- una valutazione più completa della performance dell’azienda pubblica, delle scelte di privatizzazione , finanziamento, esternalizzazione e di adozione di modalità alternative di gestione.
- la disponibilità di informazioni complete sulle attività e passività, in particolar modo informazioni relative ai soggetti cui fanno capo i diritti e gli obblighi invece che le cause che li hanno generati, che permetterebbero sia la conoscenza delle transazioni operate che il loro regolamento secondo le condizioni pattuite (Buccellato, 1992).

Più in generale, l’introduzione della contabilità economico- patrimoniale, soprattutto se accompagnata da quella analitica e, in modo particolare, l’enfasi sui costi anziché sulle spese (Anthony, 2000), avrebbe come obiettivo:

- 1) di responsabilizzare maggiormente i dirigenti pubblici sui costi e sull’impiego delle risorse correlandoli ai risultati ottenuti;
- 2) dovrebbe fornire informazioni utili per migliorare i processi decisionali dei dirigenti;
- 3) focalizzare l’attenzione sulla convenienza economica di date spese;
- 4) permettere, inoltre, un’efficace “resa del conto” degli amministratori pubblici, eletti o di carriera, sulla conservazione del patrimonio loro affidato (Pavan, Reginato, 2004);
- 5) *“the cost measurement of political programs; (...) and the possibility of drawing up a consolidated financial statement”* (Grossi, Soverchia, 2011a).

In ambito nazionale la letteratura empirica si è concentrata sugli effetti negli Enti Locali della coesistenza della contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale che riguarda i principi e le logiche ma non necessariamente le tecniche di rilevazione (Anessi Pessina e Steccolini, 2001); la scelta della coesistenza da parte del legislatore *“può apparire un efficace compromesso, capace di garantire i benefici di entrambi i sistemi e di evitarne nel contempo i limiti”* (Anessi Pessina, 2007, p.201).

La letteratura ha dimostrato, che la scelta della coesistenza della contabilità pubblica e quella generale può generare confusione sia sul piano concettuale che su quello operativo. La coesistenza di documenti contenenti informazioni potenzialmente

divergenti, infatti, può essere fonte di confusione e deresponsabilizzazione dei dirigenti, che tenderanno a tenere in considerazione quello che conoscono meglio e il sistema che controlla l'attribuzione delle risorse finanziarie, in tal caso alla contabilità economico-patrimoniale viene lasciato un ruolo di mero adempimento (Anessi Pessina, 2007, p.202). Quanto detto viene confermato dallo studio svolto da Steccolini (2009) da cui scaturisce che la contabilità economico-patrimoniale riveste ancora un ruolo secondario nelle preferenze dei destinatari interni e soprattutto dei manager che dovrebbero rappresentare i maggiori utilizzatori della stessa (Steccolini, 2009). Questo studio, però, ha analizzato l'importanza che i manager e i politici attribuiscono alle informazioni derivanti dalla contabilità finanziaria, da quella a base economico-patrimoniale e alle informazioni di tipo non contabili mentre l'attenzione sull'utilità ha riguardato gli strumenti contabili a disposizione. Il risultato ottenuto è che né i politici e né i manager pubblici danno molto importanza alle informazioni sulla solidità patrimoniale e sulle immobilizzazioni seppur rappresentino informazioni sul patrimonio che dovrebbero essere un valore aggiunto derivante dall'implementazione della contabilità economico-patrimoniale. Infatti l'effettivo utilizzo delle informazioni prodotte dal sistema di contabilità economico-patrimoniale e economico-analitico nel processo decisionale dei manager pubblici e dei politici non è ancora chiaro (Anessi Pessina e Steccolini, 2007; Grossi e Soverchia, 2011b). La letteratura, inoltre, ha posto l'attenzione sui vantaggi e sui punti di debolezza della scelta da parte degli enti locali della strategia del sistema contabile integrato (Sicilia e Steccolini, 2007).

A livello internazionale, Adriani e al. (2011) hanno analizzato l'utilità percepita dai manager pubblici in 19 situazioni interne di decision making delle informazioni prodotte dall'accrual accounting e dalla cash accounting nel Western Australian public sector. I risultati differiscono da quelli raggiunti da Jones e Puglisi (1997) in una simile ricerca condotta nel periodo 1993-1994, ossia prima che l'accrual accounting fosse implementata in modo esteso nelle amministrazioni pubbliche australiane. Secondo gli autori, questa differenza può suggerire, tenendo conto delle limitazioni della ricerca, che, affinché le informazioni derivanti dall'implementazione dell'accrual accounting siano apprezzate dai destinatari, è necessario che trascorra un certo periodo di assestamento, alla stessa conclusione arriva Grossi e Soverchia (2011a; 2011b). Jagalla

e al. (2011), invece, cercano di costruire una tassonomia di benefici dell'introduzione dell'AABB (Accrual Output Based Budgeting) in due stati tedeschi (Assia e Amburgo). Connolly e Hyndman, (2006) hanno analizzato i benefici e gli svantaggi dell'implementazione della "accrual-based resource accounting" (RA) nel settore pubblico britannico con particolare attenzione all'Irlanda del Nord. Altri autori, invece, (Newberry, 2002; Carlin e Guthrie, 2003) hanno sottolineato e dimostrato empiricamente i benefici limitati che l'introduzione dell'accrual accounting ha apportato dove implementata.

Secondo Ter Bogt (2008) seppur i cambiamenti intervenuti nel sistema contabile degli Enti Locali olandesi, non sono stati un successo in senso tecnico, hanno provocato dei *cambiamenti sulla cultura organizzativa e sul comportamento individuale*, che sono in linea con le idee del NPM, come per esempio maggior concentrazione sulle performance, sugli *stakeholder* esterni e un atteggiamento efficiente. Infatti anche Christiaens e van Peterghem (2007) osservano che si dovrebbe ampliare la conoscenza dell'impatto della riforma del sistema contabile e degli strumenti collegati al processo decisionale e alla gestione in generale.

CAPITOLO 3

Metodologia di ricerca

3.1 *Strategie di ricerca*

La scelta dell'approccio metodologico, ossia del processo di ricerca, deriva dalle scelte ontologiche (gli assunti della realtà dei fenomeni) e epistemologiche (come la realtà può essere acquisita) poste alla base della ricerca, in altre parole la validità degli strumenti di ricerca adottati dipende dalla coerenza con la prospettiva ontologica ed epistemologica assunta (Fattore, 2005; p.7). Corbetta (2003, p.17) distingue le questioni ontologiche, quelle epistemologiche e quelle metodologiche, “in altre parole: Essenza, Conoscenza e Metodo”. La “questione ontologica” concerne la natura della realtà e la sua forma. “Ci si chiede se il mondo dei fatti sociali sia un mondo reale e oggettivo dotato di una sua autonoma esistenza al di fuori della mente umana e indipendentemente dall'interpretazione che ne da il soggetto” Corbetta (2003; p.17), quindi, si tratta di una questione filosofica dell'esistenza delle cose. La “questione epistemologica”, invece, riguarda la natura della conoscenza e il metodo per produrla. A seconda della risposta a tale questione deriva la “forma” che la conoscenza può assumere: leggi deterministiche di causa- effetto, leggi probabilistiche, generalizzazioni di differente forma e, infine, conoscenze specifiche e contingenti (Corbetta, 2003; p.17). La “questione metodologica” è la questione della strumentazione del processo di ricerca³⁷ e anche in questo caso la risposta dipende da quelle date alle questioni precedenti³⁸.

³⁷ Ferrarisi Franceschi (2007; p.17) precisa che “La metodologia presenta una duplice valenza: può essere intesa da un lato come l'insieme di tecniche utilizzate in una specifica indagine diretta verso un obiettivo predefinito, dall'altro, in modo più ampio e completo, come l'insieme delle “condizioni formali” che sovrintendono alla ricerca intesa come “processo”. Nel proseguo del lavoro si farà riferimento alla seconda definizione di metodologia. A volte metodologia e metodo vengono utilizzati come sinonimi. In questo lavoro per “metodo” di intende invece la tecnica o lo strumento di ricerca utilizzato per raccogliere i dati (Corbetta, 2003).

³⁸ Il dibattito su questi temi è complesso, in merito si veda Corbetta (2003) e la letteratura citata da Fattore (2005; p.8). Il Gruppo di Studio sul “Metodo” Sidrea (Tessitore, 2009) identifica nella questione metodologica, in modo particolare nella metodologia “procedurale”, l'area critica per ridurre le distanze

Le prospettive epistemologiche che rappresentano due visioni contrapposte della realtà sociale e che hanno generato due approcci differenti alla ricerca, quantitativo e qualitativo, sono la prospettiva positivista e le sue evoluzioni (neo- e postpositivista) e quella interpretativa. Da sottolineare che la prospettiva neo- e postpositivista, mantenendo la centralità delle tecniche quantitative, ha un'importante apertura a tecniche qualitative (Corbetta, 2003) Un'altra prospettiva epistemologica, il costruzionismo sociale, estremizza le posizioni della prospettiva interpretativa differendo con essa per l'approccio all'attività di ricerca (Corbetta, 2003; p.16).

La prospettiva positivista originaria ormai è scomparsa (Corbetta, 2003; p.19). Nella prospettiva neo- e postpositivista gli elementi fondamentali, affinché la conoscenza creata sia considerata scientifica, sono: il riconoscimento che le proposizioni non sono universalmente vere, come è assunto dal positivismo, ma probabilistiche; il criterio di validazione empirica di una teoria o una proposizione è basato sulla falsificabilità delle ipotesi con riferimento al contributo di Popper; il rispetto della logica deduttiva; il processo induttivo è accettato solo nel contesto dell'esplorazione. Nella prospettiva interpretativa, invece, la validità del lavoro di ricerca si basa sulla credibilità, trasferibilità, dipendenza e riproducibilità e viene criticato il primato della logica deduttiva ed infatti tale approccio procede essenzialmente in modo induttivo (Fattore, 2005; p.17). Il costruzionismo valuta la validità dell'attività di ricerca sulla base del criterio di adeguatezza e di *teachability*.

Le precedenti prospettive epistemologiche (neo e postpositivista, interpretativa) determinano due metodologie e disegni differenti di ricerca: metodologia quantitativa e qualitativa. L'approccio quantitativo è ispirato dal paradigma neo- e postpositivista mentre quello qualitativo è ispirato dalla prospettiva interpretativa. I due approcci si differenziano, oltre che nei presupposti epistemologici, anche nell'operato concreto di una ricerca, in relazione all'impostazione della ricerca, la rilevazione delle informazioni, l'analisi dei dati e i risultati. Si può riassumere la differenza tra i due

con le qualificate comunità scientifiche internazionali oltretutto per capire le radici della crisi che attraversa l'Economia Aziendale. “Il riferimento più immediato in termini di comprensione, riconoscimento e adesione ai molteplici paradigmi esistenti è veicolato dai **metodi applicati** nella **specifica** ricerca, piuttosto che da considerazioni di natura epistemologica o di metodologia fondamentale” (Tessitore, 2009, p. 5).

approcci con un unico elemento: *“la strutturazione delle varie fasi che dall’interrogativo iniziale portano al volume finale”* (Corbetta, 2003; p.62).

I principali processi logici di generazione di conoscenza scientifica sono la deduzione e l’induzione; ma come verrà spiegato più avanti nella trattazione esiste un terzo processo: l’abduzione.

Il processo deduttivo di generazione della conoscenza, di derivazione post-positivista, consiste nel derivare proposizioni con il ragionamento, cioè derivandole tramite un processo logico che partendo da due o più premesse genera relazioni del tipo causa- effetto tra concetti (Fattore, 2005). Tale processo va dal generale al particolare. La deduzione può essere formale e sostanziale: nel primo caso la proposizione conseguente è implicita nelle premesse mentre nella deduzione sostanziale le premesse vengono arricchite attraverso il ragionamento logico (Fattore, 2005). Essa permette di valutare empiricamente la teoria limitando il controllo alle premesse o alle conclusioni. La logica deduttiva è anche il fondamento della metodo ipotetico- deduttivo che *“consists of elaborating one or more general hypotheses, and then comparing them against a particular reality in order to assess the validity of hypotheses formulated initially”* (Charreire, Duriex, 2001, p. 53).

L’induzione, invece, è *“il processo per il quale dall’osservazione empirica, dall’individuazione di regolarità e ricorrenze nella frazione di realtà empiricamente studiata, si perviene a generalizzazioni o a leggi universali”* (Corbetta, 2003: p.22); esso va dal particolare al generale e la verifica delle ipotesi non può essere definitiva a meno che non siano stati osservati tutti i possibili casi.

Una variante al processo di induzione è quello di abduzione. L’abduzione è un procedimento in cui da una premessa maggiore (l’osservazione empirica) si traggono conclusioni probabili o comunque accettabili per l’interlocutore (Fattore, 2005), per cui propone un’interpretazione del fenomeno nella forma di un’ipotesi. Come l’induzione anche questo modo di procedere nell’attività di ricerca è fondamentale in economia aziendale e, in particolare, sottende le ricerche con obiettivi esplorativi (Fattore, 2005). Questo processo parte dal particolare per generare ipotesi plausibili.

Secondo i fondatori dell’economia aziendale il procedere della conoscenza avviene tramite processi sia deduttivi che induttivi (Fattore, 2005: p. 27). L’induzione è di fondamentale importanza nell’attività di ricerca in economia aziendale perché lo

scopo di tale attività “non è proporre e dimostrare leggi universali, ma proporre nuove teorie che siano in grado di rivelarsi utili nella prassi” (Fattore, 2005: p.29).

Affermando il pieno diritto delle ricerche che non hanno come obiettivo la dimostrazione empirica di una teoria, le ricerche in economia aziendale e management possono essere classificate in: ricerche descrittive, esplorative, esplicative e valutative (Fattore, 2005, p.32). Le ricerche descrittive mirano a descrivere dettagliatamente dei fenomeni infatti rispondono alla domanda “che cosa sta accadendo?” (Bayle, 2006: p.43). Svolgono due compiti fondamentali: primo, costruiscono le basi per esplorare e spiegare i fenomeni, secondo mettono a disposizione di altri ricercatori materiale costoso da raccogliere in termini di tempo e di risorse (Fattore, 2005: p.33). Le ricerche di tipo esplorativo mirano a suggerire prime ipotesi di comprensione dei fenomeni (Fattore, 2005: p.33). “Il processo di esplorazione è spesso orientato a proporre spiegazioni parziali e non procede da aspettative predefinite” (Fattore, 2005: p.33). Si possono distinguere due forme di esplorazione, che rappresentano gli estremi logici all’interno dei quali di solito si collocano i progetti di ricerca, quella teorica e quella empirica. Nella ricerca in economia aziendale e management il processo di esplorazione è ibrido in quanto “*l’acquisizione di schemi concettuali di riferimento (ad esempio tramite le concettualizzazioni proposte da altri) viene associata all’osservazione del fenomeno (che nel management esiste ancor prima di una raccolta sistematica dei dati perché tutti hanno una qualche esperienza, diretta o indiretta, di management)*” (Fattore, 2005, p. 35). Le ricerche esplicative il cui scopo è la spiegazione e la previsione di un fenomeno³⁹. Una forma di spiegazione consiste nel rispondere a domande del tipo “perché?” e “come?” (Bayle, 2006: p.44).

3.2. Uso dello studio di caso

L’obiettivo generale della ricerca, come anticipato nell’introduzione, è quello di indagare il valore netto derivante dall’introduzione della contabilità economico-patrimoniale in aziende pubbliche, come le regioni italiane, la cui funzione prevalente è

³⁹ Esiste un dibattito circa la natura dei due processi: alcuni sostengono che il processo di spiegazione e quello di previsione coincidono, secondo altri invece si tratterebbero di processi fondamentalmente diversi (Corbetta, 2003; p.44).

quella di trasferimento della ricchezza e di regolazione del sistema. Il lavoro parte dal presupposto che l'informazione non ha un valore in se (valore di mercato) ma il suo valore dipende dall' effettivo utilizzo della stessa nei processi decisionali, operativi e di controllo (valore d'uso) (Maggiolini, 1981; Buccellato e Rinaldi, 1995; Marchi, 1993; Usai, 2000). Inoltre, tale valore differisce a seconda di come, quando e da chi utilizza l'informazione, quindi dai benefici che gli utilizzatori ne traggono. Il costo della produzione dell'informazione è definito dai dati grezzi, dalle risorse tecniche e umane, dalle metodologie e dai procedimenti che determinano la trasformazione di dati in informazioni, ossia gli input del processo (Marchi, 1993, p. 5). Secondo Cecherelli (1936) il fenomeno del costo può essere analizzato sotto differenti aspetti: l'aspetto tecnico, per cui si parla di costo tecnico che corrisponde al consumo di input per l'ottenimento dell'output; l'aspetto monetario, per cui il costo monetario è "costituito dal complesso delle uscite che si sostengono nelle aziende per il conseguimento di un determinato equilibrio economico a valere nel tempo"; l'aspetto fisio- psicologico, infine, da origine ad un'accezione di costo, il c.d. costo psicologico, che concerne i sacrifici che inducono le persone che operano in un'organizzazione a rifiutare un cambiamento contabile (Giannessi, 1960)⁴⁰.

Fatta questa premessa, le principali domande di ricerca sono le seguenti:

- Quali sono i benefici percepiti dai destinatari (o potenziali utilizzatori) e dai produttori delle informazioni economico-patrimoniali?
- Quali sono i sacrifici percepiti da coloro che sono coinvolti dal cambiamento contabile (utilizzatori e produttori delle informazioni contabili)?
- Quali i costi monetari sostenuti per l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nell'azienda "Regione"?

La struttura delle domande giustifica la conduzione di uno studio esplorativo, il cui scopo è quello di sviluppare ipotesi e proposizioni per un'indagine ulteriore (Yin, 2003). Si possono distinguere due forme di esplorazione, che rappresentano gli estremi logici all'interno dei quali, di solito, si collocano i progetti di ricerca: esplorazione teorica, che genera nuove conoscenze partendo da teorie esistenti, ed esplorazione empirica, che, invece, non parte da nessuna teoria di riferimento ma emerge dai dati

⁴⁰ In merito alla determinazione dei costi del sistema informativo, Buccellato e Rinaldi (1995), riferendosi all'accezione di costo monetario, rinviano alla letteratura in materia di analisi dei costi.

(Fattore, 2005). Nella ricerca in economia aziendale e nel management il processo di esplorazione è ibrido in quanto *“l’acquisizione di schemi concettuali di riferimento (ad esempio tramite le concettualizzazioni proposte da altri) viene associata all’osservazione del fenomeno (che nel management esiste ancor prima di una raccolta sistematica dei dati perché tutti hanno una qualche esperienza, diretta o indiretta, di management)”* (Fattore, 2005, p. 35). Quando la ricerca è di tipo esplorativo le strategie di ricerca che possono essere utilizzate sono diverse quali, per esempio, l’indagine esplorativa, l’esperimento esplorativo o lo studio di caso esplorativo⁴¹ (Yin 2003, p. 38). Tra queste alternative, nel presente lavoro, la scelta della strategia di ricerca è ricaduta nello studio di caso (Yin, 2003; Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990), in quanto metodo fondamentale negli studi di economia aziendale (Fattore, 2005; Turrini, 2002; Lazzini, 2007; Ferraris Franceschi, 1998; Grandori, 1996)⁴². L’adozione di tale strumento, infatti, è coerente con il metodo induttivo- deduttivo degli studi in economia aziendale (Turrini, 2002). La stessa Ferraris Franceschi ribadisce nel suo intervento al XVIII Convegno AIDEA, quanto affermato nel suo lavoro del 1998, ossia che l’approccio metodologico qualitativo, di cui, come suddetto, lo studio di casi rappresenta lo strumento più significativo, risulta essere più coerente con le finalità del paradigma economico-aziendale (Ferraris Franceschi, 1998, 2002). L’importanza dello studio di caso⁴³ viene ampiamente riconosciuta anche dalla letteratura internazionale in tema di accounting in quanto strategia di ricerca adatta alla comprensione dei modelli contabili

⁴¹ Lo studio di caso, secondo la definizione di Yin, è *“un’indagine empirica che studia un fenomeno contemporaneo entro il suo contesto di vita reale, particolarmente quando i confini tra fenomeno e contesto non sono chiaramente evidenti”* (Yin, 2003, p. 44). Yin (2003) individua differenti tipologie di casi di ricerca, che possono essere messe in relazione con la classificazione delle tipologie di ricerca: a) descrittivo, quando il ricercatore si pone domande del tipo “chi”, “dove”, “quanti”; b) esplorativo, quando il ricercatore si pone domande relative a “che cosa” è successo in alcune situazioni e “quali” sono i mezzi per raggiungere determinati risultati; c) esplicativo, quando il ricercatore investiga il “perché” si sono verificati determinati fenomeni. Ryan e al. (2003, pp.143-144), invece, distingue i *case study* utilizzati nell’accounting research in cinque categorie: descrittivo, illustrativo, sperimentale, esplorativo ed esplicativo.

⁴² Per i vantaggi e svantaggi dell’utilizzo dello studio di caso nell’accounting si veda Ryan e al., 2002 p.158 e ss.

⁴³ Qui inteso senza distinzione tra case study, fieldwork e field studies che, invece, può essere approfondita in Smith (2003, p. 131 e ss.).

nella pratica, in termini di tecniche, procedure e sistemi usati, nonché le modalità di utilizzo (Ryan e al., 2002; Otley e Berry, 1994; Hopwood, 1983; Scapens, 1990). Un elenco di usi dello studio di caso negli studi di accounting si trova in Ryan e al. (2002, p. 143): *“we can use case studies to provide descriptions of accounting practice, to explore the application of new procedures, to explain the determinants of existing practice and even to illustrate the exploitative nature of accounting in advanced capitalism”*. Il ricorso a un approccio fortemente empirico nel presente lavoro è, inoltre, giustificato dal gap della letteratura sugli effetti derivanti dall’implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche e in particolare per le aziende del livello intermedio di governo. In generale, lo studio di caso è una strategia preferita quando il ricercatore ha poco controllo sugli eventi e quando l’attenzione è posta su un fenomeno contemporaneo (Yin, 2003). La ricerca effettuata attraverso lo studio dei casi agevola la connessione tra teoria ed evidenza empirica ed è indicata per esplorare fenomeni contemporanei, realtà non troppo lontane nel tempo, che possono essere analizzati sia attraverso l’analisi documentale sia attraverso questionari ed interviste con gli attori (Grandori, 1996).

Con riferimento al collegamento tra teoria e base empirica si evidenzia che gli studi esplorativi si caratterizzano per una diversa “posizione” e “funzione” dell’evidenza empirica rispetto alla teoria: le ipotesi e le teorie formulate rappresentano l’output di una determinata ricerca, che verranno testate empiricamente in un momento successivo rispetto allo studio in questione (Turrini, 2002: p.74). In tal caso l’evidenza empirica viene utilizzata per costruire o migliorare teorie e, quindi, sulla base della funzione espletata dall’evidenza empirica rispetto alla teoria, si parla di *theory building*. Un’altra funzione dell’evidenza empirica può essere quella di controllo delle ipotesi, quindi, di *theory testing*. Nello studio di caso il collegamento tra teoria e base empirica è continuo (Fattore, 2005). Nell’approccio interpretativo la teoria gioca un ruolo centrale nello studio di caso, in quanto è input e output del processo di ricerca: *“Existing theory is used to make sense of case study observations, but through these observations it may be found that the theory needs to be refined, modified or even rejected”* (Ryan et al, 2002, p. 150).

Nel seguito del lavoro si sottolineano degli elementi, che derivano da scelte fatte a supporto del raggiungimento dell’obiettivo di ricerca.

Primo elemento: lo studio dei benefici dell'implementazione della contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche può avvenire da diversi punti di vista, ovvero quello dei benefici prodotti e quello degli utilizzatori delle informazioni, dei loro fabbisogni informativi e degli scopi. La scelta di analizzare i benefici e non gli utilizzatori e i relativi fabbisogni informativi deriva dall'osservazione di Jagalla e al. (2011; p.138): *“When comparing the results from our review of the AOBb benefits literature and the user and user needs literature, we find that both discourses identify similar themes. The strength of the latter is to be more precise in considering different user groups while the former is more detailed with respect to the particular effects”*. Dato che la letteratura esistente (Jagalla et al., 2011, p.139) suggerisce che i diversi *stakeholder* della riforma contabile potrebbero avere opinioni diverse sui benefici della stessa, il lavoro presente analizzerà i benefici percepiti dai seguenti gruppi di *stakeholder*: i decisori politici e i consiglieri, i manager pubblici, gli impiegati (Connolly e Hyndman, 2006) . Un esame completo, soprattutto di gruppi di utenti esterni, è difficile da realizzare sia per ragioni pragmatiche (Jones e Puglisi, 1997) che per la difficoltà di individuare gli *stakeholder* esterni dell'azienda Regione (Bagnoli e Megali, 2010)⁴⁴. Al tal fine, nella seconda fase della ricerca, si è proceduto con interviste semi-strutturate a testimoni privilegiati rappresentanti le categorie sopra indicate (Jagalla e al., 2011; Adriani e al., 2011; Connolly e Hyndman, 2006; Carlin, 2005, 2006).

Secondo elemento concerne la scelta dell'unità di analisi rappresenta un caso rappresentativo (Ryan e al., 2002, p. 151). Si è fatto ricorso al campionamento per caso critico (Yin, 2003). Come già ampiamente discusso, l'oggetto di indagine è delimitato al sistema di contabilità economico-patrimoniale nelle regioni. Dall'analisi svolta da Giovanelli e al. (2009) risulta che in un campione di dodici regioni, su una popolazione di venti regioni, solo due regioni (Sardegna e Umbria) hanno dichiarato di adottare la contabilità economico- patrimoniale a fianco a quella finanziaria, attraverso l'utilizzo di

⁴⁴ Il Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione bilancio sociale (GBS, 2007), per effetto della molteplicità di ruoli che la Regione, ha classificato gli stakeholder esterni dell'azienda Regione in stakeholder intermedi (es. l'Unione Europea, lo Stato, le altre Regioni , gli Enti Locali presenti nel territorio regionale, ecc.) e finali (es. le famiglie, gli immigrati e gli emigrati, gli anziani, gli studenti in formazione e quelli universitari, i disoccupati, ecc).

un software integrato, che introduce il concetto di *single point of entry*, consentendo di derivare dalla contabilità finanziaria i dati economico-patrimoniali ed economico-analitici.

Un'altra scelta che è stata fatta è quella tra l'utilizzo di un progetto di caso singolo o di caso multiplo (Yin, 2003). Il fondamento logico per ricorrere allo studio di caso singolo consiste:

- nel fatto che il caso rappresenti un *caso critico*, o un *caso estremo o unico*, o un *caso rivelatore*, oppure
- può essere la premessa per uno studio ulteriore come caso esplorativo o come caso pilota che rappresenta la prima parte di uno studio di caso multiplo.

Lo studio di casi multipli, sempre secondo Yin (2003: p.76), si potrebbe considerare al pari degli esperimenti multipli caratterizzati dalla ripetizione logica (letterale o teorica).

Ogni caso deve essere selezionato in modo da svolgere:

- la *ripetizione letterale*, ossia si prevede che ogni caso produca risultati simili, oppure
- la *ripetizione teorica*, quindi, si prevede che lo studio produca risultati contraddittori per ragioni prevedibili.

La scelta è ricaduta sul primo tipo di progetto il cui utilizzo è giustificato in presenza di un caso critico (Yin, 2003). Il sistema di contabilità economico-patrimoniale della Regione Sardegna rappresenta un caso critico, perché 1) la sua adozione rientra in una riforma più ampia portata avanti dalla Regione, consistente nell'implementazione di un sistema di controllo organizzativo (Flamholtz, 1996); 2) redige il budget economico; 3) al momento esistono studi concernenti l'impatto del sistema ERP, che supporta l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale e economico-analitica, sui processi organizzativi e sul comportamento lavorativo dei dipendenti e dei dirigenti della Regione Sardegna (Spano, Carta e Mascia, 2009; Spano e Bellò, 2010; Spano e Bellò, 2011a, 2011b). Questo ha permesso di scindere, soprattutto durante le interviste, i benefici e gli svantaggi derivanti dall'implementazione dello strumento che ha permesso l'integrazione tra i sistemi contabili (il sistema ERP) da quelli originati dalle informazioni prodotte dal sistema oggetto di analisi.

In conclusione, con riferimento all'unità di analisi prescelta, gli obiettivi specifici di ricerca sono i seguenti:

1. comprendere come il sistema di contabilità economico- patrimoniale è stato implementato nella RAS e quale è lo stato dell'arte;
2. comprendere quali sono i benefici e gli svantaggi percepiti dagli utilizzatori e/o produttori delle informazioni contabili;
3. comprendere quali sono i costi associati alla sua implementazione e al suo uso.

I dati per raggiungere tali obiettivi sono stati ottenuti da fonti multiple di prova (Yin, 2003)⁴⁵, quali i documenti istituzionali, ossia quei documenti prodotti dalle istituzioni, e le interviste semi-strutturate a testimoni privilegiati⁴⁶ (Corbetta, 2003).

3.3. Raccolta dati

3.3.1. Analisi documentale

L'analisi documentale (Corbetta, 2003; Bailey, 1985) è finalizzata all'acquisizione delle conoscenze in merito allo stato dell'arte e ai costi dell'implementazione e gestione della contabilità economico-patrimoniale della RAS; la volontà di acquisire queste conoscenze ha guidato la selezione dei documenti; il testo degli stessi è stato analizzato secondo un approccio qualitativo (Corbetta, 2003). L'utilizzo della documentazione negli studi di caso è importante per avvalorare e supportare le prove derivanti da altre fonti (Yin, 2003). Nella tabella 4.1, al fine di incrementare l'attendibilità del caso oggetto di studio e permettere la condivisione dei dati con altri ricercatori, è indicato, per ogni documento analizzato, l'anno di riferimento e l'autore. I documenti elencati sono reperibili nel sito ufficiale della RAS⁴⁷ e nel sito della Corte dei Conti, fatta eccezione per i documenti relativi alla prima gara d'appalto del SIBAR (Sistema Informativo di Base dell'Amministrazione Regionale, di

⁴⁵ L'utilizzo di fonti multipli di prova viene chiamata "triangolazione dei dati"; è finalizzata a confermare lo stesso fatto o fenomeno permettendo di affrontare i problemi di validità di formulazione (Yin, 2003, p.123).

⁴⁶ Secondo Corbetta (2003, p. 97) "nel paradigma interpretativo l'intervista viene intesa non come un intervento di «raccolta di dati nel quale l'intervistatore registra le opinioni dell'intervistato; ma come rapporto dinamico nel quale l'intervista viene costruita assieme da intervistatore e da intervistato, ed il suo esito dipende largamente dal legame empatico che si è venuto instaurando tra i due interlocutori".

⁴⁷ www.regione.sardegna.it

cui si dirà nel proseguo della trattazione) che sono stati forniti dal Servizio competente in materia a seguito di una semplice richiesta via mail.

Tabella 3.1.- Documenti istituzionali

	Documento	Anno di riferimento	Autore
1	L.R. n.3/2003 “Legge finanziaria 2003”	2003	Consiglio regionale
2	Progetto per la realizzazione del Controllo interno di Gestione (Deliberazione della Giunta Regionale 22/18 del 21 luglio 2003)	2003	Commissari dell’Ufficio Controllo Interno di Gestione
3	Documenti gara d’appalto-concorso per l’introduzione del sistema informatico di base dell’amministrazione regionale (Sibar)	2005-2006	
3	L.R. n.11/2006 concernente “Norme in materia di bilancio e contabilità della Regione Autonoma della Sardegna”	2006	Consiglio regionale
4	a) DDL concernente “Norme in materia di bilancio e contabilità della Regione Autonoma della Sardegna”; b) Delibera di approvazione del 19/06/2006; c) Relazione accompagnatoria	2006	Giunta regionale
5-12	Rapporto di gestione	2003-2004- 2005-2006- 2007-2008- 2009-2010	Ufficio Controllo Interno di Gestione
13	Budget economico 2009, relazione sullo stato di attuazione della sperimentazione	2009	Assessorato Programmazione e Bilancio
14	“Direttive per l’applicazione del sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica integrata con quella finanziaria” (Deliberazione della Giunta n.18/24 del 20 aprile 2009)	2009	Gruppo di lavoro Interassessoriale
14	Relazione al budget economico 2010		Assessorato Programmazione e Bilancio
15	“Manuale dei principi e delle regole di contabilità economica della Regione Autonoma della Sardegna” (All. Deliberazione n.18/24 del 2009)	2009	Giunta regionale
16	L.R. n. 14/2010	2010	Consiglio Regionale
17	Deliberazione della Giunta n. 35/8 del 28.10.2010	2010	Giunta regionale
18	Legge regionale n. 11/2006, art. 61 comma 5 e art. 69, comma 1, lett. c. Budget economico per l’anno 2011 (applicazione sperimentale) (Deliberazione n. 25/34 del 19.5.2011)	2011	Giunta regionale
19	Disciplinare tecnico SIBEAR (Determinazione n.321/AA.GG. del 29/04/2008)	2008	Assessorato Affari Generali
20	Procedura aperta per manutenzione, gestione e del change management del SIBAR e del SIBEAR (Determinazione n.334/AA.GG. del 15/05/2009)	2009	Assessorato Affari Generali
21	Disciplinare tecnico per la Business Intelligence (BI) (Determinazione n. /AA.GG. del 22/12/2010)	2010	Assessorato Affari Generali
22	Documentazione Gara d’appalto- concorso SIBAR 2005	2005	Assessorato Affari Generali
23	Relazione al Rendiconto Generale 2009	2010	Corte de Conti – Sezioni Riunite
24	Relazione al Rendiconto Generale 2010 ⁴⁸	2011	Corte de Conti – Sezioni Riunite

⁴⁸Scaricabile dal sito: http://www.corteconti.it/uffici_centrali/sezioni_riunite_regione_sardegna/

3.2.2. Interviste semi-strutturate a testimoni privilegiati

Nella fase successiva sono state replicate le domande aperte utilizzate da Connolly e Hyndman (2006) e adattate al contesto della regione Sardegna; le stesse domande, adattate al contesto dei *Länder* tedeschi, sono state utilizzate da Jagalla e al. (2011). I testimoni privilegiati sono stati scelti seguendo un piano sistematico di rilevazione (Corbetta, 2003): all'interno di ciascuna categoria di utenti interni suindicati, si è scelto, in un primo momento, sulla base della partecipazione attiva al processo di implementazione e del background economico-aziendale. Un'eccezione a questi criteri di scelta è rappresentata dal politico con funzioni esecutive; infatti, sebbene coinvolto nelle fasi di implementazione, l'attuale politico con funzioni esecutive non ha avuto alcun ruolo nei primi anni di avvio del processo che ha avuto inizio con la precedente legislatura (come risulta dalla successiva analisi documentale) ed ha un background giuridico. Successivamente, nel corso della ricerca, a seguito delle prime interviste, è stato ritenuto interessante indagare se e come sono stati coinvolti 1) gli Assessorati che non hanno avuto un ruolo attivo nel processo di implementazione e 2) i politici con funzioni legislative; a tale fine sono stati selezionati alcuni dirigenti con un background economico-aziendale e un politico con funzioni legislative.

Inoltre, come conseguenza delle prime interviste si è appreso che sono stati svolti dei corsi di formazione; al fine di comprendere il tipo di formazione e di supporto forniti e i destinatari degli stessi sono state contattate le società di consulenza nelle persone dei responsabili. Il responsabile della società aggiudicatrice dell'appalto-concorso del sistema ERP non ha dato la propria disponibilità all'intervista a motivo dell'obbligo di riservatezza cui sono tenuti tutti i dipendenti della stessa. Le interviste semi-strutturate sono state condotte dalla ricercatrice, in quanto, più le interviste sono destrutturate e maggiore deve essere la conoscenza dell'oggetto di studio⁴⁹ (Corbetta, 2003).

⁴⁹ All'intervistatore qualitativo viene chiesto sensibilità, intuizione, capacità di immedesimarsi nella personalità dell'interlocutore, esperienza nei rapporti umani oltreché la conoscenza profonda dell'oggetto di studio in quanto è chiamato a svolgere un ruolo attivo nell'intervista, dirigendo la comunicazione verso i suoi obiettivi di conoscenza stando attento, però, a non alterare il pensiero dell'intervistato (Corbetta, 2003).

Le interviste hanno avuto una durata media di circa 30-40 minuti e, generale nella maggioranza dei casi, era presente un intervistato alla volta ed è stata svolta nella sede di lavoro dell'intervistato; in due casi erano presenti due intervistati e può essere interessante specificare che in entrambi l'intervista era stata fissata con il potenziale utilizzatore delle informazioni contabili che è arrivato all'incontro accompagnato da un produttore delle stesse. La richiesta di disponibilità all'intervista è avvenuta tramite mail contenente anche una breve descrizione del progetto di ricerca. Sono stati contattati 14 individui di cui 11 hanno dato la disponibilità a partecipare alla ricerca. Gli intervistati sono stati complessivamente 13 in 11 incontri in presenza suddivisi in (vedi Tab. 2):

- potenziali utilizzatori delle informazioni contabili (SUI): un politico con poteri esecutivi, un politico con poteri legislativi (componente della Commissione bilancio del Consiglio regionale), quattro dirigenti (due direttori generali e due direttori di servizio);
- produttori delle informazioni contabili: un responsabile di settore, due funzionari e tre ragionieri; in questa categoria è stato ricompreso la responsabile della società che ha svolto un corso di formazione sul tema della contabilità economico-patrimoniale.

Tabella 3.2 .– Classificazione degli intervistati

Ruolo	Potenziale utilizzatore delle informazioni contabili (SUI)	Produttore delle informazioni contabili (SPI)	delle informazioni contabili (SUI)	Identificativo
Politico con potere esecutivo	1			SUI1
Politico con potere legislativo	1			SUI2
Direttore Generale	2			SUI3-4
Direttore di Servizio	2			SUI5-6
Responsabile di Settore		1		SPI7
Funzionario		2		SPI8-9
Ragioniere		3		SPI10-12
Società di consulenza		1		SPI3
Totale	6	7		13

Le interviste sono state audio-registrate, previo il consenso degli intervistati; un solo intervistato non ha concesso l'autorizzazione all'audio-registrazione e in questo caso sono stati presi appunti. In seguito, i testi delle interviste semi-strutturate sono state trascritti ed è stata effettuata un'analisi qualitativa del contenuto.

CAPITOLO 4

Il caso della Regione Autonoma della Sardegna

In questo paragrafo verranno illustrati i risultati dell'analisi empirica avente per oggetto la Regione Autonoma della Sardegna (d'ora in poi RAS). Questi verranno preceduti da una breve descrizione delle caratteristiche principali dell'azienda regione e di quelle di contesto. Facendo riferimento al materiale raccolto attraverso l'analisi documentale e le interviste, si approfondiranno benefici, svantaggi e costi dell'adozione della contabilità economico-patrimoniale nella RAS. Si analizzeranno, inoltre, la modalità di implementazione e il contenuto tecnico della riforma contabile della RAS dato che se dovessero essere rilevati gap tra risultati attesi e quelli prodotti potrebbero dipendere da queste due prospettive delle riforme stesse (Steccolini, 2009). I risultati sono presentati in modo distinto sulla base della fonte dei dati da cui sono derivati (documenti istituzionali o interviste semistrutturate); i risultati dell'analisi documentale spianano la strada alla raccolta dei dati attraverso le interviste.

4.1. Caratteristiche aziendali e di contesto

L'anima politica dell'azienda Regione Sardegna è composta dagli organi esecutivi (il Presidente della Regione, la Giunta Regionale e i suoi componenti), che svolgono funzioni di indirizzo politico-amministrativo, e l'organo legislativo (il Consiglio Regionale). Ogni componente la Giunta Regionale è preposto ai singoli rami dell'amministrazione: ogni Assessore è preposto agli Assessorati (dodici Assessorati) e il Presidente della Regione è preposto alla Presidenza. Gli Assessorati e la Presidenza sono organizzati in Direzioni Generali sovraordinate ai Servizi, a cui sono preposti dirigenti. I servizi a loro volta possono essere articolati in unità organizzative di livello inferiore, a cui sono preposti dipendenti di qualifiche funzionali inferiore ai dirigenti. La struttura organizzativa della Regione Autonoma della Sardegna (d'ora in poi RAS) è, quindi, caratterizzata da una notevole specializzazione per funzioni.

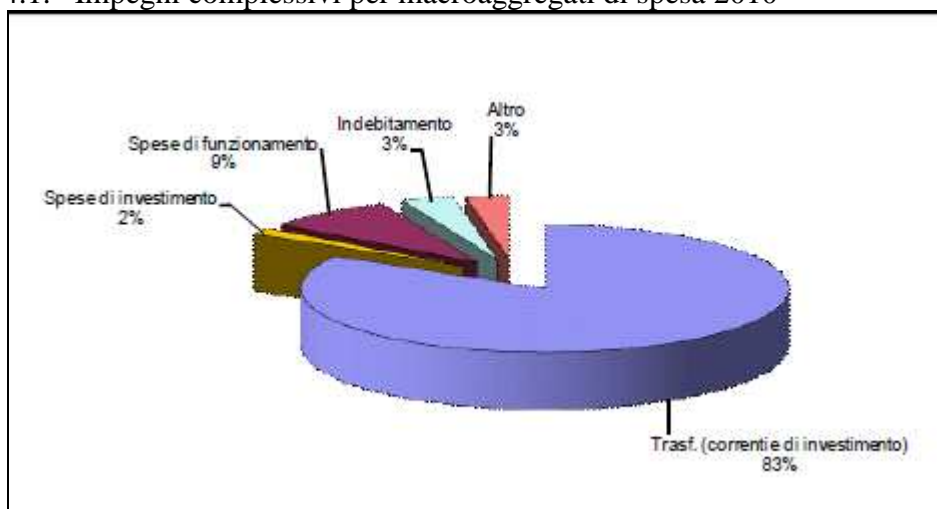
La RAS impiega circa 4.500 dipendenti⁵⁰, di cui circa 4.000 unità lavorative, a tempo determinato e indeterminato, dirigenti e non dirigenti, in carico agli Assessorati; i restanti sono esperti di CRP (centro regionale di programmazione), unità lavorative comandate presso altre amministrazioni (sono 90 unità), titolari di contratti di collaborazione continuata e collaborativa e personale assunto con una legge regionale ad hoc (L.R. n.42/89). Le 4.000 unità lavorative comprendono sia i componenti dell'organo politico e della collegata struttura politica (uffici di staff e di Gabinetto), sia le circa 1.500 unità lavorative che compongono il Corpo Forestale e di Vigilanza Ambientale (C.F.V.A.). Il C.F.V.A. è un corpo tecnico con funzioni di polizia per la tutela dell'ambiente naturale e costituisce una Direzione generale dell'Assessorato della Difesa dell'ambiente.

Gli impegni complessivi di competenza dell'esercizio 2010 sono pari a più di sette miliardi di euro, di cui più di tre miliardi di euro sono destinati alla strategia servizi alla persona, tutela e difesa della salute umana. Le spese per il personale impegnate nel 2010 costituiscono il 4% del totale regionale degli impegni di competenza. Le spese di funzionamento, che comprendono non solo quelle per il personale ma anche le spese per l'acquisizione di beni e servizi (4% del totale) e le spese per organi istituzionali, sono pari al 9% del totale. La fetta più grande della torta del totale degli impegni c/competenza è quella relativa ai trasferimenti⁵¹ (correnti e in conto capitale) che costituiscono l'83% del totale regionale, pari quindi a circa sei miliardi di euro. Le percentuali non cambiano se si considerano i pagamenti totali per aggregati di spesa (esercizio 2010).

⁵⁰ Fonte: Rapporto di Gestione 2010 – Documento 12.

⁵¹ Per “Trasferimenti” si intendono le erogazioni di risorse finanziarie (sia per spese correnti che e in conto capitale) che l'Amministrazione regionale destina ad economie terze (Enti locali, aziende sanitarie e ospedaliere, imprese famiglie, etc.) per specifiche finalità, a fronte delle quali non è richiesta alcuna controprestazione (Rapporto di Gestione, 2007).

Figura 4.1.– Impegni complessivi per macroaggregati di spesa 2010



[Fonte: Rapporto di gestione 2010, p. 91]

4.2 Risultati della ricerca empirica

4.2.1 Risultati dell'analisi documentale

Modalità di implementazione

La riforma della contabilità della RAS fa parte di una riforma più ampia e sistemica, concernente il ciclo della programmazione e controllo, avviata nel 2003 con il progetto di realizzazione del controllo interno di gestione della Regione Autonoma della Sardegna⁵² (Documento 2), previsto normativamente dalla L.R. n.31/1998. Il progetto è stato realizzato dai responsabili dell'Ufficio del Controllo Interno di Gestione con il contributo metodologico del Dipartimento di Ricerche Aziendali dell'Università di

52 Il controllo interno di gestione previsto dalla L.R. n.31/1998 e realizzato a partire dal luglio 2003 (Documento 2) è in linea con i controlli previsti dalla normativa nazionale del periodo (D.Lgs. n. 268/99). Nella regione Sardegna con il termine "controllo interno di gestione" si intende: il controllo strategico, il controllo di gestione in senso stretto e la valutazione dei dirigenti. Al momento attuale, il recepimento da parte della regione sarda dei principi previsti dalla c.d. "Riforma Brunetta" (L. n.15/2009 e il decreto attuativo DLgs. n.150/2010) è oggetto di un disegno di legge concernente la riorganizzazione del personale. Il controllo interno di gestione è così definito nel Rapporto di Gestione 2003 (Documento 5, p. 19) nel modo seguente: "è un processo secondo il quale gli organi di governo, in senso lato, si assicurano che le azioni svolte e i risultati ottenuti siano in linea con gli obiettivi stabiliti ai vari livelli decisionali. Consiste in un insieme di attività a supporto delle decisioni politiche e direzionali, sia in fase di definizione dei piani e dei programmi (ex ante), sia in fase di verifica intermedia dei risultati gestionali (in itinere), sia in fase di verifica dei risultati conseguiti (ex post), anche in vista dell'utilizzo delle informazioni per rilanciare il ciclo di funzionamento".

Cagliari (Documento 4 – Rapporto di Gestione 2003, p.22). Partendo dall'assunto che gli interessi degli individui non collimano con quelli dell'organizzazione e che l'introduzione di un sistema di controllo organizzativo si ponga l'obiettivo di aumentare la probabilità che gli individui adottino comportamenti virtuosi per il raggiungimento dei fini e scopi organizzativi, il progetto contiene l'esplicita volontà di introdurre nella Regione e negli Enti regionali il modello di controllo organizzativo di Flamholtz (1996). Al fine della realizzazione del controllo interno di gestione, un ruolo strategico è svolto dal rinnovamento del sistema informativo di base della Regione (SIBAR), che sintetizza i seguenti progetti: 1) la gestione elettronica degli atti amministrativi, il protocollo informatico, la firma digitale, l'erogazione di servizi a cittadini, imprese, enti pubblici ed un sistema di front office unificato, con il conseguente processo di reingegnerizzazione dei processi amministrativi; 2) l'elaborazione di un sistema informativo contabile integrato; 3) l'elaborazione di un sistema di gestione dei programmi operativi annuali (Documento 6 – Rapporto di Gestione, 2004).

Il sistema di contabilità economico-patrimoniale nella regione Sardegna e, più in generale, il sistema informativo-contabile è considerato come una parte del sistema di misurazione, del più ampio sistema di controllo organizzativo, o utilizzando le parole dell'Ufficio del Controllo interno di gestione *“Il sistema contabile inserito nel progetto SIBAR (Sistema Informativo di Base dell'Amministrazione Regionale) si configura quale sistema informativo dedicato al supporto decisionale all'interno di un più ampio ciclo di governo”* (Documento 9 - Rapporto di gestione, 2007, p. 9). Obiettivo atteso dal sistema informativo-contabile a regime, in particolare del sottosistema della contabilità economico-analitica e del budget economico, è quello *“di collegare gli indirizzi [politici] agli obiettivi direzionali (Programmi Operativi Annuali - POA), alle risorse effettivamente impiegate nei processi produttivi ed ai risultati a cui deve essere orientata l'azione amministrativa, secondo le logiche di misurazione e valutazione evidenziate dal Decreto Legislativo n. 150 del 2009”* (Documento 12 – Rapporto Gestione 2010, p.7).

Nella tabella 3 sono indicati gli eventi chiave associati all'implementazione della contabilità economico-patrimoniale e della collegata contabilità economico-analitica. Come si può notare nella tabella 3, dal punto di vista normativo l'adozione della contabilità economico-patrimoniale nella RAS è stata prevista più volte. La svolta viene

segnata dalla L.R. n.11/2006 che introduce importanti novità in materia di programmazione e contabilità quali, ad esempio l'adozione del Programma Regionale di Sviluppo (PRS), la classificazione del bilancio di previsione in strategie e funzioni obiettivo, l'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale, integrato con quello finanziario, di un sistema di contabilità economico-analitica e del budget economico; inoltre, ha il pregio di ricondurre in modo sistematico e organico ad un unico testo tutta la normativa relativa alla contabilità regionale. Stabilisce, inoltre, l'applicazione delle disposizioni relative contabilità economica in via sperimentale nel 2007 e in via definitiva nel 2008. Inoltre, nel 2008 è stato adottato il budget economico in via sperimentale la cui adozione in via definitiva era prevista per il 2011. Ad oggi, invece, né la contabilità economica-patrimoniale e la collegata contabilità economico-analitica, né il budget economico sono stati adottati in maniera definitiva; la L.R. n.14/2010 (Documento 16) rinvia l'adozione definitiva delle disposizioni relative alla contabilità economica della RAS ai risultati del processo di riforma contabile nazionale. Come evidenziato dalla Corte dei Conti, nella sua relazione sul Rendiconto Generale della RAS per l'esercizio finanziario 2009 e in quella per l'esercizio 2010 (Documento 23 e 24), la RAS non indica le ragioni dei continui rinvii nonostante il rilievo attribuito ai benefici attesi dall'adozione del nuovo sistema contabile indicati nella relazione di accompagnamento al DDL diventato L.R. n.11/2006 (Documento 4c). L'Assessore per la Programmazione, il Bilancio e il Territorio, rispondendo all'osservazione della Corte dei Conti, ha evidenziato che il prolungamento della sperimentazione è conseguenza delle difficoltà tecnico/operative incontrate nella gestione dell'integrazione tra le due contabilità e non è da imputare a carenze organizzative dell'Amministrazione regionale (Documento 23).

Tabella 4.1

Eventi chiave associati all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nella Regione Sardegna

Anno	Eventi chiave
1998	Viene introdotto il controllo interno di gestione con la L.R. n.31/1998 concernente "Disciplina del personale regionale e dell'organizzazione degli uffici della Regione".

2002	Ad ottobre è stato istituito l'Ufficio del controllo interno di gestione
2003	Normativamente è prevista la contabilità economico-patrimoniale ed economico-analitica (L.R. n.3/2003- legge finanziaria 2003).
2003	Progetto per la realizzazione del Controllo interno di gestione.
2003	Sperimentazione del nuovo modello di controllo nell'Assessorato al Turismo.
2005	Disposizione normativa (L.R. 7/2005) per l'attivazione di un sistema di contabilità economico patrimoniale, con la contabilità analitica a controllo budgetario a partire dal 2007, in via sperimentale.
2005	Viene indetta la gara d'appalto-concorso per l'introduzione del sistema informatico di base dell'amministrazione regionale (Sibar).
2006	Accenture SpA si aggiudica l'appalto per la realizzazione del Sibar.
2006	La L.R. n.11/2006 introduce la contabilità economico-patrimoniale ed economico-analitica (art. 60 e ss).
1° gennaio 2007	Sono adottate le disposizioni previste dalla L.R. n.11/2006 in materia di contabilità finanziaria ed entra in funzione il modulo della contabilità finanziaria (SAP-FM) del Sibar-Sci,.
2007	Inizio sperimentazione della contabilità economico-patrimoniale ed economico-analitica e dei moduli SAP-FI e SAP-CO. <u>L'adozione in via definitiva è prevista per il 2008.</u>
2008	Continua l'adozione in via sperimentale delle disposizioni relative alla contabilità economico-patrimoniale e della collegata contabilità economico-analitica sperimentazione. <u>L'adozione in via definitiva viene prorogata al 2009</u> (L.R. n. 2/2007 – Legge finanziaria 2007)
2008	Predisposizione della prima proposta di budget relativo all'anno 2008
2009	Continua l'adozione in via sperimentale delle disposizioni relative alla contabilità economico-patrimoniale e della collegata contabilità economico-analitica sperimentazione. <u>L'adozione in via definitiva viene prorogata al 2010</u> (L.R. n. 2/2007 – Legge finanziaria 2007)
2009	Pubblicazione delle direttive contabili: "Manuale dei principi contabili e delle regole di contabilità economica della Regione Autonoma della Sardegna".
2009	Redazione del budget economico 2009 in via sperimentale.
2008-2009	Estensione del Sibar -SCI alle Agenzie regionali.
2010	Continua l'adozione in via sperimentale delle disposizioni relative alla contabilità economico-patrimoniale e della collegata contabilità economico-analitica sperimentazione e del budget economico. <u>L'adozione in via definitiva viene prorogata fino all'entrata in vigore della riforma contabile nazionale</u> (L.196/2009 e successive modifiche ed integrazioni) (L.R. n.14/2010).
2010	Aggiudicazione gara d'appalto per la Business Intelligence (BI)

Aspetti tecnici dell'implementazione della contabilità economico-patrimoniale

Questa breve descrizione degli aspetti tecnico-contabili del sistema contabile integrato della RAS deriva dall'analisi dei documenti di cui alla tabella 1; la sua importanza per comprendere al meglio i risultati delle interviste è stata rilevata durante la ricerca.

Il processo di riforma contabile, come suddetto, fa parte di un processo di riforma più ampio che interessa l'Amministrazione regionale a livello istituzionale, normativo, organizzativo e direzionale: *“Il cambiamento risulta di vasta portata ed interessa tutti gli ambiti di attività, sia quelli con rilevanza esterna sia quelli con rilevanza interna, in tutte le fasi dei processi gestionali (pianificazione, programmazione, organizzazione, gestione e controllo”* (Documento 7 – Rapporto di gestione 2005, p.8). In questo scenario di cambiamento, caratterizzato da una forte spinta sostenuta dall'organo di governo, è stato necessario sostituire i vecchi sistemi informativi con uno nuovo adeguato alle esigenze di tutti i centri decisionali coinvolti, sia a livello politico, sia a livello direzionale. Il nuovo sistema informativo di base dell'amministrazione regionale (SIBAR) è composto dai seguenti sottosistemi:

- Sottosistema SB è il sistema per la gestione documentale;
- Sottosistema HR è il sistema per la gestione delle risorse umane;
- Sottosistema SCI è il sistema informativo contabile integrato.

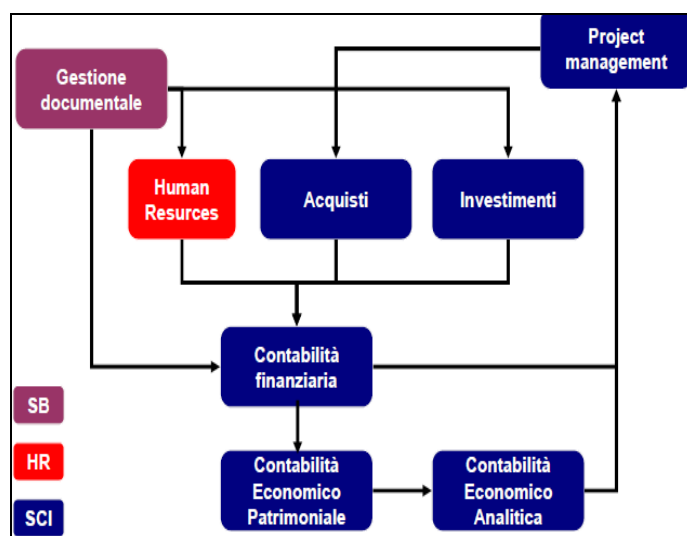
L'attenzione del presente lavoro si è focalizzata su quest'ultimo modulo che mette in evidenza quale alternativa il legislatore regionale abbia scelto per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale: il sistema contabile integrato⁵³. Il sistema contabile integrato permette l'integrazione della contabilità finanziaria, preposta al controllo autorizzatorio, della contabilità economico-patrimoniale, preposta al controllo economico riferita alla globalità dell'amministrazione ed al controllo patrimoniale e

⁵³ La normativa in materia di bilancio e di contabilità delle Regioni è disciplinata dal D.Lgs. n.76/2000 che riconosce ad ogni Regione la facoltà di introdurre la contabilità economico-patrimoniale affianco alla contabilità finanziaria nonché un ulteriore livello di analisi economica della gestione attraverso l'attivazione di una contabilità analitica (Giovanelli e al., 2009). Questo significa che se la Regione vuole esercitare la facoltà dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale, deve necessariamente optare per la coesistenza con la contabilità finanziaria.

della contabilità economico-analitica, preposta al controllo economico per centri, aree, funzioni, etc. (Documento 9 – Rapporto di gestione 2007). Nella Figura 1 è rappresentato lo schema generale di funzionamento del sistema contabile integrato (SIBAR – SAP – SCI) che permette l’utilizzo di un’unica base dati che fornisce il supporto informativo per i moduli che lo compongono:

- modulo FM – Fund Management o contabilità finanziaria
- modulo FI – Financial o Contabilità economico-patrimoniale
- modulo CO – Controlling o contabilità economico-analitica
- modulo PS – Project system o controllo di gestione
- modulo MM – Materiale Management o gestione degli approvvigionamenti
- modulo AA – Asset Accounting o gestione delle immobilizzazioni.

Figura 4.2. - Il Sistema di Contabilità Integrato – SCI – nel SIBAR



[Fonte: Documento 9 - Rapporto di gestione, 2007, p. 13]

La banca dati è alimentata dalle rilevazioni in contabilità finanziaria e i dati così immessi possono essere utilizzati da ciascun modulo a seconda delle diverse esigenze informative. Questo ha richiesto concretamente la definizione di scelte tecniche/operative quali, ad esempio, la definizione di un piano dei conti aggiornabile nel tempo, i criteri ed i principi generali e applicativi che stanno alla base della formazione dei documenti contabili, le modalità di raccordo fra contabilità finanziaria e contabilità economico patrimoniale e la redazione dello stato patrimoniale iniziale e del

conto economico. Tali scelte sono state riassunte nel “Manuale dei principi contabili e delle regole di contabilità economica della Regione Autonoma della Sardegna” (Documento 13) redatto da un gruppo di lavoro interassessoriale, supportato dall’Ufficio del controllo interno di gestione, e pubblicato nel 2009 (il sistema integrato era in funzione dal primo gennaio 2007). Il piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale è derivato dalla struttura dei conti SIOPE⁵⁴ (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici): ad ogni conto in contabilità economico-patrimoniale (Co.Ge.) corrisponde un unico codice SIOPE e viceversa; a sua volta ogni conto in Co.Ge. è legato in rapporto univoco alle voci di contabilità economico-analitica di conseguenza, a ogni codifica SIOPE è collegata un’unica voce di costo (Relazione sullo stato di attuazione della sperimentazione del budget economico 2009 – Documento 15). L’integrazione tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale avviene, con una scrittura in partita doppia, nella fase della liquidazione attiva e passiva⁵⁵. Per quanto concerne la spesa, la liquidazione in contabilità finanziaria è il momento in cui il debito diventa liquido ed esigibile, in contabilità economico-patrimoniale corrisponde al sorgere del debito (aspetto originante) e la rilevazione del costo d’acquisto (aspetto originato), a cui viene fatto coincidere il consumo del fattore produttivo da parte del centro di responsabilità (in realtà costo d’acquisto e consumo non sempre coincidono ma data la particolarità dell’amministrazione regionale i due momenti vengono fatti coincidere (Documento 9 - Rapporto di gestione, 2007). L’Ufficio di controllo di gestione nella Relazione sullo stato di attuazione della sperimentazione del budget economico 2009 (Documento 15) espone delle criticità

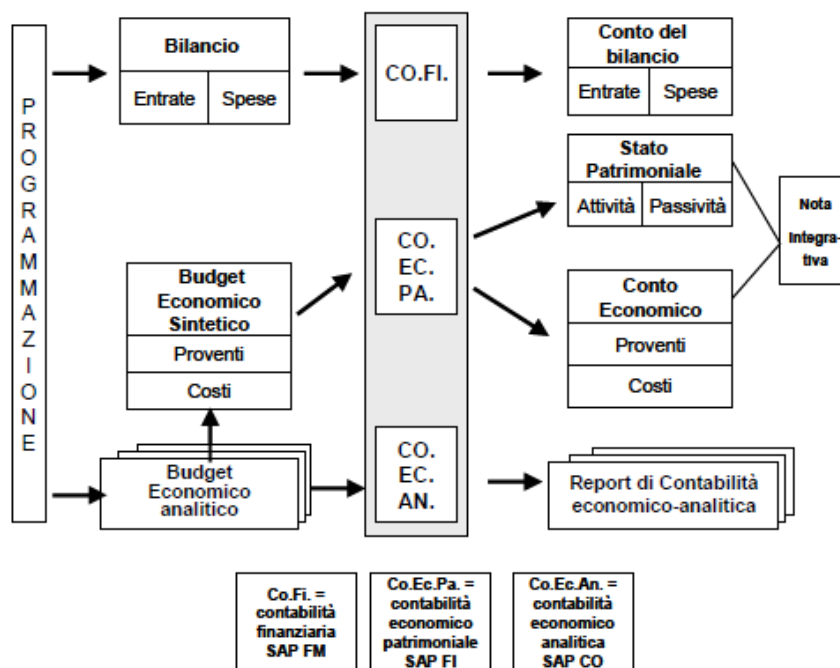
⁵⁴ Il SIOPE è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche il cui scopo principale è quello di acquisire le informazioni sui flussi di cassa al fine di redigere la relazione trimestrale sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche da presentare alle Camere ai sensi dell’art.14 , comma 4, delle legge n. 196/2009.

⁵⁵ Secondo la L.R. n. 11/2006 in materia di bilancio e contabilità, le fasi dell’entrata sono: l’accertamento, il versamento e la riscossione; le fasi della spesa sono l’impegno, la liquidazione, l’ordinazione e il pagamento. Nel Manuale (Documento X, art. 16) si fa riferimento liquidazione attiva nel seguente modo “La fase della liquidazione delle entrate si traduce nell’autorizzazione all’incasso, nella determinazione del debitore e dell’esatto ammontare dell’importo che deve essere incassato”.

risconstrate nell'elaborazione del budget molte delle quali derivano dall'inattendibilità dei dati derivati dalla scelta del momento di integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale e dalla scelta relativa al piano dei conti della contabilità economica; infatti, l'esempio riportato in seguito tratto dal Relazione citata (Documento 15, p. 4) chiarisce queste criticità *“Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla scelta di inserire o meno gli arretrati al personale. Nella contabilità economico-patrimoniale quest'onere andrebbe classificata quale sopravvenienza passiva ma poiché viene codificata tra le spese per il personale per il rapporto univoco che va a crearsi tra SIOPE, Co.Ge e Voce di Costo, ne deriva che solo con successivi giroconti tale costo potrà essere allocato correttamente”*.

Si indicano di seguito i documenti contabili di programmazione e controllo che derivano dal nuovo sistema contabile integrato, dei quali lo stato patrimoniale e il conto economico non sono resi pubblici.

Figura 4.3. - Documenti contabili di programmazione e controllo



[Fonte: Documento 9 – Rapporto di gestione 2007, p. 212]

Costi

Il sottosistema SIBAR-SAP-SCI è uno dei tre moduli di cui è composto il sistema ERP la cui introduzione, iniziata a Febbraio 2006, è stata completata a Febbraio 2008. Il

costo complessivo del progetto SIBAR è stato di oltre dodici milioni di euro (Spano e al., 2009). Sulla base della documentazione a disposizione per la presente analisi risulta che il costo previsto nella gara d'appalto era pari a otto milioni di euro (al netto dell'IVA) (Capitolato d'oneri SIBAR – Documento 22b); a tale costo si deve sommare quello sostenuto per la manutenzione e gestione del change management del SIBAR e del SIBEAR pari a cinque milioni di euro (Gara . Questi dati sono riferiti all'intero sistema ERP.

4.2.2. Risultati delle interviste a testimoni privilegiati

Si riportano di seguito i risultati delle interviste ai testimoni privilegiati indicati nella precedente tabella 2 basate sulle conoscenze acquisite con l'analisi documentale.

Come è stata implementata la contabilità economico-patrimoniale?

L'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nella RAS, secondo l'intervistato SUI1, è stato un argomento intrapreso quando nel 1998 si è parlato della sostituzione del vecchio sistema di informatica, ormai obsoleto anche nell'ambito della contabilità finanziaria. Il progetto di informatica non fu portato avanti, ma sulla spinta di consulenti appartenenti all'ambito accademico, si cercò ugualmente di introdurre la contabilità economico-patrimoniale adattando il sistema informatico in uso. Questo momento di stallo (1998-2004) fu interrotto quando alla guida della Regione arrivò il presidente Renato Soru, un imprenditore, nonché manager, con una visione lungimirante nel settore di internet. Si riporta uno stralcio di una intervista:

La giunta Soru, quando ha preso in mano il problema, ha annullato due bandi di informatica che tendevano alla modifica del vecchio sistema informatico per arrivare ad una contabilità economica. [...] Soru ha interrotto le procedure in atto, cambiando radicalmente l'approccio e dicendo "tutta l'informatica della regione non serve a niente perché è obsoleta, bisogna farla nuova". Ha rimesso in pista l'idea della contabilità economica ma con strumenti completamente nuovi e nella gara SIBAR ha vinto SAP con Accenture. (SUI4)

Gli altri intervistati, ad eccezione dei politici intervistati che non ricoprivano i ruoli di oggi, sono d'accordo con l'affermare che la scelta di introdurre la contabilità

economico-patrimoniale nella RAS vada ricerca nella realizzazione del controllo interno di gestione⁵⁶.

Tutti del gruppo di gestione avevano detto che non si poteva fare controllo di gestione se non c'era la contabilità economica patrimoniale perché la contabilità analitica deriva da quella economica patrimoniale e da lì è partito tutto. (SPI8)

Entrambe le posizioni precedenti sono confermate dall'analisi delle linee guida per la realizzazione del progetto di controllo interno di gestione (Documento 2)⁵⁷. Per l'attuazione del controllo interno di gestione si richiedevano delle informazioni di tipo economiche classificate per natura e destinazione al fine di migliorare l'analisi delle efficienza e dell'economicità nel ciclo obiettivi-risorse-responsabilità. Si era presa coscienza che mancavano un adeguato sistema informativo per la misurazione delle risorse e mancava completamente un sistema informativo per la misurazione delle performance (Documento 2). La spinta al cambiamento fu sostenuta a partire dal 2004 dall'organo politico di governo che garantiva maggiore efficacia nell'attivazione delle funzioni del controllo interno (Documento 4).

Tale scelta è stata percepita da molti intervistati come imposta dall'alto, non solo nella decisione di introdurre la contabilità economico-patrimoniale, ma anche nelle scelte tecniche fondamentali per l'integrazione tra le contabilità. Nel biennio 2008-2009, passati già due anni dall'aggiudicazione dell'appalto alla società vincitrice, è stato creato un gruppo interassessoriale il cui compito era la redazione del Manuale dei principi e delle direttive contabili (Documento 15); le modalità di implementazione erano già state effettuate (ad esempio la scelta di adottare la contabilità economico-patrimoniale con un sistema integrato, le modalità di integrazione) come dimostrano i seguenti stralci di intervista:

E' stato fatto un disciplinare per come doveva essere fatta la contabilità economica, non so chi abbia partecipato alla stesura. Il gruppo interassessoriale è nato molto dopo ed è nato per fare ordine. Dal primo disciplinare è stato messo a sistema la contabilità finanziaria e la contabilità economica-patrimoniale derivata dalla contabilità finanziaria, individuando nel momento della liquidazione... immagino che questo fosse stato indicato nel disciplinare perché non c'è stato il coinvolgimento del gruppo. [...] Il problema è che in questo disciplinare sono state date delle impostazioni di base, come, per esempio, è stata creata la fase della liquidazione attiva, che prima non esisteva, e la fase

⁵⁶ Per la definizione di Controllo Interno di Gestione per la RAS, si rimanda al paragrafo precedente.

⁵⁷ La triangolazione dei dati è finalizzata a confermare lo stesso fatto o fenomeno (Yin, 2003).

della liquidazione è stata considerata quella più vicina alla competenza economica; è stato utilizzato il SIOPE come momento di collegamento tra i due. [...] Non è stato creato un gruppo per la realizzazione del progetto. (SPI7)

oppure:

Le decisioni sono state prese a livelli alti. Dopo c'è stato il bando e chi ha voluto accelerare nell'utilizzo è stato Soru. Dopo che la società aveva vinto la gara sono stata coinvolto. (SPI10)

Gli Assessorati non sono stati coinvolti tutti nello stesso modo. Infatti, quelli che hanno ricoperto un ruolo attivo nel processo di implementazione sono i seguenti: Assessorato degli affari generali, personale e riforma della regione, Assessorato degli enti locali, finanze e urbanistica e Assessorato della programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio; un posto in prima linea è stato occupato sia dalla Ragioneria Generale che dall'Ufficio di controllo di gestione come riportato nel seguente stralcio:

Alcuni dirigenti appartenenti all'Assessorato della Programmazione, degli Enti Locali, della Ragioneria e dell'Ufficio del controllo di gestione stavano lavorando per modificare la legge di contabilità per adeguarla al nuovo sistema. Hanno costituito un gruppo di lavoro interassessoriale composto dai referenti per gli assessorati cui hanno diviso le varie parti da svolgere: la contabilità analitica all'Ufficio controllo di gestione, la contabilità finanziaria alla Programmazione e la contabilità generale alla Ragioneria. (SPI10)

Quanto detto dall'intervistato SPI10 viene confermato dai documenti ufficiali (Documento 14 – Deliberazione di approvazione delle Direttive di Applicazione della contabilità economico-patrimoniale analitica integrata con la contabilità finanziaria - Deliberazione della Giunta n.18/24 del 20 aprile 2009). Il gruppo di lavoro interassessoriale, tra le varie misure adottate per l'attuazione della contabilità economico-patrimoniale ed economico-analitica integrata con la contabilità finanziaria, ha definito il piano delle attività gestionali e dei competenti centri di responsabilità (Documento 15 – Manuale, allegato H); non ha indicato la scadenza entro cui ciascuna attività doveva essere conclusa. L'unica scadenza prevista è il continuo della sperimentazione nel 2010 e l'applicazione in via definitiva nel 2011 (Documento 14). Nel citato allegato (Documento 15- allegato H) non è indicata la Direzione responsabile dell'intero processo di implementazione o quanto meno chi avesse la responsabilità del coordinamento delle attività. La risposta di un intervistato a cui è stata fatta la domanda diretta di chi fosse il responsabile del processo, ha risposto nel modo seguente:

A questo punto me lo chiedo. (SPI7)

Gli intervistati degli Assessorati non coinvolti in modo attivo, invece, si lamentano della carenza della diffusione delle informazioni, infatti sostengono che:

E' mancata la disseminazione, cioè il percorso quale è stato: riforma della 31, poi la legge di contabilità, dopo introduzione del nuovo sistema informativo SIBAR (SCI per la parte contabile) e produzione di alcuni documenti anche estremamente avanzati da parte dell'ufficio CdG (il rapporto di gestione, il report mensile); tutta questa attività non è stata disseminata, intendo che le potenzialità e i risultati attesi non sono patrimonio comune di chi lavora in Regione ma sono patrimonio di un ristretto gruppo. [...] Chi oggi dirige, dal punto di vista politico e tecnico dirigenziale, le strutture che dovrebbero avere questi strumenti non ne hanno conoscenza. (SUI3)

La carenza di diffusione delle informazioni è confermata anche dall'intervista con il politico con funzioni esecutive e con il politico con funzioni legislative dalle quali è emerso che entrambi non erano a conoscenza dell'inizio della sperimentazione.

Adesso dobbiamo iniziare a sperimentare, noi questa sperimentazione la stiamo sempre rinviando. (SUI1)

Secondo gli Assessorati, che non hanno avuto un ruolo attivo nel processo, il loro coinvolgimento è percepito in termini di mero adempimento alle disposizioni previste per legge; è limitato all'invio di dati all'Ufficio di Controllo di Gestione per la predisposizione del budget economico.

Benefici e svantaggi

Gli intervistati sono d'accordo all'unanimità nell'affermare che l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale non ha portato benefici, in quanto le informazioni non sono utilizzate nel processo decisionale.

Nessuno utilizza le informazioni economico-patrimoniali, perché tutti guardano la contabilità finanziaria. (SUI4)

Secondo alcuni, l'utilizzo è limitato all'Ufficio del controllo interno di gestione per lo svolgimento delle loro funzioni.

Lo strumento della contabilità economico-patrimoniale ed economico-analitica viene gestito dall'Ufficio di controllo di gestione e viene utilizzato esclusivamente in via sperimentale per valutare dei risultati ma non riverbera sulla programmazione di spesa e sull'attività. (SUI3)

I politici non si pongono il problema dell'utilità delle informazioni che la contabilità economico-patrimoniale può fornire nella RAS;

Devo dire che la resistenza a cambiare verso l'economico-patrimoniale non è tanto politica, a livello politico c'è un'indifferenza al problema, ma c'è una forte resistenza dalla struttura amministrativa, che non vuole l'economico-patrimoniale. (SUI1)

Gli altri intervistati sono, invece, scettici sull'effettiva utilità; sono individuabili diverse posizioni in merito:

- è utile solo l'informazione sulla composizione del patrimonio; nella RAS, però, tale informazione non è attendibile a causa dei criteri utilizzati per la valorizzazione delle attività;

[...] quest'ottica guarda un arco temporale molto ampio dell'impatto che hanno certe politiche, per cui contabilità economica e contabilità finanziaria si equivalgono perché il dato economico nel lungo termine coincide con quello finanziario. [...] Gli addetti ai lavori indicavano che un beneficio dell'economico-patrimoniale rispetto alla finanziaria, era la conoscenza del patrimonio quindi qual è la ricchezza dell'amministrazione, quindi, non solo i debiti ma anche come sono bilanciati nell'attivo. Questo a fronte del conto economico in cui ci sono costi del personale, dell'energia elettrica, di questa gestione qua che alla fine è uguale a quella che spendi in un anno in contabilità finanziaria, a parte gli ammortamenti che la parte più stimata che c'è in contabilità economico-patrimoniale perché anche quella è una stima; dal punto di vista patrimoniale non si è fatto nulla, noi non abbiamo contabilizzato al valore effettivo il nostro patrimonio nello SP. (SPI8)

- la contabilità economico-patrimoniale è fondamentale per alimentare la contabilità economico-analitica che interessa tutti i dirigenti;

La contabilità economico-patrimoniale è fondamentale, perché nel nostro sistema la contabilità economico-analitica prende i dati dalla contabilità economico-patrimoniale. (SUI4)

- le informazioni fornite dalla contabilità economico-patrimoniali sono più precise ma a condizione che la contabilità finanziaria venga utilizzata solo per il controllo budgetario finanziario al fine di garantire la funzione autorizzatoria;

Se devo versare le ritenute dei lavoratori dipendenti o di quelli autonomi o quelle INPS, quale sistema uso? Una società privata guarda la contabilità generale; un ente pubblico che ha solo la contabilità finanziaria guarda quella finanziaria in partita di giro; un ente pubblico, che ha sia la contabilità finanziaria "tout court" sia la contabilità economico-patrimoniale, cosa guarda? Se guarda la contabilità finanziaria, quella economico-patrimoniale perde una parte della sua importanza che è quella conoscitiva; per pagare le ritenute non c'è bisogno della contabilità finanziaria, per cui certe sue regole andrebbero eliminate; se usi la contabilità economico-patrimoniale l'informazione è più precisa. (SUI4)

- si deve attendere e forse ci potrà essere una maggiore attenzione al consumo delle risorse (come già discusso nel paragrafo 2, è un beneficio derivante più dall'implementazione della contabilità economico-analitica).

Al momento nessuno (*beneficio*), forse dobbiamo attendere e vedere se ci sarà maggior attenzione al costo. (SUI7)

Di fatto sia i politici che i dirigenti utilizzano le informazioni derivanti dalla contabilità finanziaria.

Noi ragioniamo ancora secondo la vecchia mentalità [...] Non si ragiona in termini di “queste risorse quale ricavo mi fanno avere”, in che cosa posso misurare un effetto concreto che non in termini di guadagno perché non è un'impresa commerciale, ma il costo cosa mi produce anche in termini sociali. Non ragioniamo così. Questa volta, come sempre, lo faremo perché costretti. (SUI1)

Il fatto che sia in fase sperimentale, vuol dire che (*le informazioni derivanti dalla contabilità economica*) non riverberano sul bilancio. E' come se avessimo dei percorsi paralleli, noi gestiamo la Regione con bilancio totalmente finanziario, quindi, tutta la spesa è ancora attuata con un bilancio che è prettamente finanziario. (SUI3)

Fintanto la finanziaria rimane quella di oggi, l'ente pubblico per avere informazioni continuerà a guardare la finanziaria e riterrà un adempimento puro e semplice la contabilità economico-patrimoniale perché non serve. (SUI4)

E' stato chiesto quali i benefici percepiti delle informazioni contenute nel budget e nei report di contabilità economico-analitica (distribuiti a ogni direzione), in cui vengono messi a confronto i costi previsti e quelli “effettivi” del centro di costo (la contabilità analitica è stata impostata tenendo conto della struttura organizzativa esistente e non per obiettivo, criterio invece utilizzato per la classificazione in contabilità finanziaria); anche queste informazioni sono percepite dai dirigenti come inutili e non hanno nessun impatto sui loro comportamenti. L'inutilità percepita deriva dalla constatazione che:

1) i costi imputati ai centri di costo non sono direttamente controllabili dal dirigente (per esempio il costo del personale, che non è una risorsa gestita direttamente dal dirigente ma dall'Assessorato al Personale).

[Dopo l'approvazione del budget 2010]

Il budget è descrittivo. [...] L'organizzazione è rimasta la precedente. Cerco di spiegarmi: da direttore generale, personalizzo, non ho una risorsa gestibile in relazione al costo del personale della struttura. (SUI3)

2) l'allocazione dei costi indiretti al centro di costo non tiene conto del fattore produttivo effettivamente consumato (ad esempio le spese telefoniche che vengono suddivise per teste o l'ammortamento degli uffici regionali sulla base dei metri quadri imputati per teste).

E' demotivante per un dirigente come me, quando mi passano delle tabelle che io faccio compilare da altri perché le trovo inutili e una perdita di tempo. (SUI6)

Gli svantaggi percepiti sia dai produttori che dai potenziali utilizzatori derivanti dall'adozione, seppur in via sperimentale, delle disposizioni di contabilità economico-patrimoniale sono pochi o quasi nulli.

Per l'utilizzatore SUI4 non ci sono svantaggi nell'adozione della contabilità economico-patrimoniale; l'unico svantaggio per la RAS in questo momento deriva dal fatto che le due contabilità sono implementate al livello massimo e dalla scelta di collegare le rilevazioni in contabilità finanziaria e quelle in contabilità generale attraverso la codifica SIOPE; questo crea un problema di corretta classificazione dei costi che inficia anche l'attendibilità delle informazioni della contabilità analitica.

Secondo me, l'unico svantaggio nasce dal fatto che la contabilità finanziaria è pesante e rende difficile l'integrazione tra le due. Io non vedo uno svantaggio nella tenuta della contabilità economico-patrimoniale, vedo solo utilità ad eccezione del fatto che per come funzionano le due contabilità, la finanziaria è pesante.

Abbiamo problemi di classificazione di spesa in contabilità generale: esempio ci possono essere in conto economico milioni di euro pagati come se fossero servizi, quindi che entrano in conto economico nella voce "servizi", ma in realtà sono "contributi", cioè trasferimenti. [...] Non tutti i costi della contabilità economico-patrimoniale entrano in contabilità analitica: noi facciamo entrare in analitica solo i costi di funzionamento, i trasferimenti non ci interessano, per cui prima ci deve essere una buona classificazione. (SUI4)

Secondo i produttori delle informazioni contabili, l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale non ha cambiato il loro modo di lavorare. Questo deriva dalla scelta tecnico/contabile sulle modalità di integrazione: la banca dati, come discusso nel paragrafo 4.1.1., è movimentata dalle rilevazioni in contabilità finanziaria; la rilevazione del fatto amministrativo in contabilità generale avviene in modo automatico con l'inserimento del codice SIOPE, quindi, di fatto l'utente contabile non svolge le operazioni in contabilità generale. Le scritture dirette in contabilità economico-

patrimoniale sono, infatti, richieste solo in fase di chiusura dell'esercizio, nella gestione dell'IVA per il versamento periodico e, laddove sia necessario, per eventuali giroconti o operazioni di rettifica sui Conti di contabilità generale derivanti dalla necessità di riallineamento delle scritture contabili (Procedura di manutenzione, di gestione e del change management di SIBAR e SIBEAR Documento 20a).

Nel presente caso, in cui tutte e due le contabilità sono implementate al massimo livello, l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale sembra generare un appesantimento del sistema contabile e non viene utilizzata perché tutti continuano ad utilizzare la contabilità finanziaria. L'integrazione tra le due contabilità implementate al tale livello è difficile dal punto di vista tecnico e pratico e ha delle ripercussioni negative su

In questo contesto, con una finanziaria così ricca pesante, la contabilità economico-patrimoniale è un appesantimento ulteriore in termini contabili per natura stessa dell'integrazione; se tutti e due sistemi sono al massimo livello l'integrazione è difficilissima ossia crea un insieme di ostacoli tecnici, pratici che appesantiscono di molto il sistema. [...]

Costi

Tutti gli intervistati percepiscono che il costo dell'introduzione della contabilità economica sia elevatissimo in quanto viene associato al costo del SIBAR, ossia del sistema informativo nel suo complesso, ed essendo un pezzo unico l'utente esterno non può sapere il costo di ciascun modulo; sarebbe un'informazione che solo la società, che si è occupata della progettazione e della gestione, potrebbe fornire. Un intervistato (SUI4) ha stimato che il costo del SIBAR-SCI assieme a SIBAR-HR possa essere circa il 70-80% del costo totale. Non si conosce, inoltre, quanto la Regione spendesse prima dell'implementazione del SIBAR perché ogni Assessorato gestiva un proprio sistema informatico, come dimostrato dal seguente stralcio:

HR parte dal sistema contabile, se si considera dentro HR, rimane fuori SB, una stima più o meno ragionevole può essere del 70-80%. [...] Il costo del personale che ha lavorato all'impianto non è mai stato considerato. [...] perché all'epoca non c'era un sistema di contabilità analitica, non c'era un sistema di gestione degli obiettivi, era assolutamente fuori luogo immaginare una cosa del genere. [...] Ora nella Ras qualcuno dice che l'informatica costa molto, adesso i contratti (sono gare d'appalto che poi diventano contratti) li conti sulle punte delle dita prima i contratti di informatica della RAS erano migliaia ed era impossibile censirli perché ogni assessorato, ogni servizio aveva una miriade di contrattini di informatica per le proprie peculiari necessità informatiche. Non esiste la possibilità di comparare il costo attuale con quello precedente perché ognuno faceva la sua

informatica, ma non riusciamo a dire se costa più adesso o costava più prima, possiamo dire che la spesa ora è sottocontrollo. (SUI4)

L'intuizione dell'intervistato SUI4 su cosa pensano alcuni membri dell'amministrazione regionale è confermata da quanto dichiarato il SUI3, che tra l'altro fa sorgere il dubbio sul fatto che non ci sia stata la prevista reingegnerizzazione dei processi:

Il ricorso a un sistema integrato ERP non so quanto sia servito per l'amministrazione pubblica [...] tutto sommato il modulo SCI ha velocizzato, snellito, migliorato i risultati? No, perché è ancora gestita in parallelo. Se SCI avesse significato la soppressione della ragioneria, perché quando il centro di responsabilità firma il provvedimento, e all'interno del CdR viene fatto un caricamento a sistema, perché ci devono essere novanta persone a valle che controllano pezzi di quest'attività? (SUI3)

Un altro intervistato attribuisce il maggior costo alla scelta di introdurre la contabilità economico-patrimoniale con un sistema integrato piuttosto che attraverso un sistema parallelo, anche se ciò significherebbe la duplicazione del caricamento dei dati.

Il problema del costo deriva dalla scelta di avere un sistema integrato che forse è la scelta più complicata tra quelle possibili, perché avremmo potuto avere una contabilità finanziaria che seguiva il suo percorso e una contabilità economica parallela, anche se ci sarebbe stato il costo di duplicare i dati; scegliendo quella integrata forse i criteri di integrazione andavano studiati un po' meglio. (SPI7)

In merito all'assunzione di nuovo personale per l'avvio del processo di implementazione, è stata rilevata una certa discordanza tra gli intervistati: secondo alcuni è stato assunto nuovo personale, secondo altri no. Chi è convinto che sia stato assunto nuovo personale, è anche convinto che la motivazione della scelta di implementare la contabilità economico-patrimoniale sia da ricercare nell'attuazione del controllo di gestione.

Un gruppo di trentina persone che sono state assunte per fare il controllo di gestione. (SPI8)

4.3. Discussione

Dall'analisi empirica possono trarsi alcune considerazioni sui benefici, sugli svantaggi e sui costi derivanti dall'introduzione della contabilità economico-patrimoniale nella regione Sardegna. In particolare, è utile chiedersi perché le

informazioni economico-patrimoniali ma anche quelle economico-analitiche non siano utilizzate.

Secondo la letteratura esaminata (Steccolini, 2009; Connolly e Hyndman, 2006, 2011) le modalità di implementazione e l'utilizzo di strumenti inadeguati possono essere causa di difficoltà nell'implementazione.

Con riferimento alle modalità d'implementazione quasi tutti gli intervistati hanno precisato che l'adozione della contabilità economico-patrimoniale deriva dall'esigenza di realizzare il controllo interno di gestione che, come già discusso precedentemente, con tale termine nella RAS si intende il controllo di gestione in senso stretto, il controllo strategico e la valutazione dei dirigenti. Gli stessi intervistati sono scettici sulla necessità che la regione adottasse la contabilità economico-patrimoniale per realizzare il controllo di gestione; il cambiamento contabile, che li ha coinvolti, è avvertito da alcuni come imposto dall'alto e il cui unico scopo è quello di permettere all'ufficio del controllo di gestione di svolgere sue funzioni.

In accordo con la letteratura internazionale (Paulsson, 2006; Anthony, 2000; Grossi e Soverchia, 2011) e nazionale (Steccolini, 2004, 2009; Buccoliero e al., 2005; Nasi e Steccolini, 2008; Anessi Pessina e Steccolini, 2001, 2007a ; 2007b) sugli effetti della coesistenza della contabilità finanziaria e di quella economico-patrimoniale, dall'analisi delle interviste è scaturito che entrambe sono implementate a livello massimo: la contabilità finanziaria è la contabilità principale che alimenta la contabilità economico-patrimoniale e questa non viene utilizzata ed è relegata a mero adempimento (Anessi Pessina e al., 2009). Si utilizza la contabilità finanziaria perché si conosce meglio. e perché le risorse continuano ad essere assegnate sulla base di un bilancio di previsione è di tipo finanziario, per cui . In accordo con letteratura (Ezzamel e al., 2005), l'intervista ai politici evidenzia la scarsa conoscenza del linguaggio contabile, che è del tutto assente in materia di contabilità economico-patrimoniale. I politici hanno manifestato anche una maggior attenzione alle logiche di stanziamento, di assegnazione di risorse finanziarie, che non sono influenzate in nessun modo né dalle informazioni economico patrimoniali né da quelle economico-analitiche (Christiaens, 2000). Un ulteriore elemento emerso è che i dirigenti intervistati percepiscono l'informazione di tipo economico-patrimoniale non necessaria per le decisioni che devono assumere (i dirigenti appartengono ai seguenti Assessorati: alla Programmazione, Bilancio e Assetto

del Territorio, agli Enti Locali, alla Sanità). Questo rappresenta un utile spunto di riflessione e di un'eventuale approfondimento della ricerca. Ci si può chiedere se la tipologia delle decisioni che i dirigenti nella RAS devono assumere, derivante dalla caratteristica delle regioni quali enti di trasferimento della ricchezza, non abbiano bisogno di informazioni economico-patrimoniali; un'altra causa, che sarebbe in linea con i risultati Adriani e al., 2011, potrebbe essere che la percezione che i manager pubblici hanno sull'utilità delle informazioni economico-patrimoniale aumenti con il passare del tempo, dunque, è possibile che sia funzione della conoscenza e dell'esperienza.

Dall'analisi documentale è emerso che nella RAS si è cercato di trasferire in maniera acritica i principi civilistici e gli schemi propri nati per il settore privato, nessun accenno viene fatto ai principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS); a questo si aggiunge la scelta di integrare la contabilità economico-patrimoniale con una contabilità finanziaria a "livello massimo", come definita da un intervistato (SUI4). Quanto riscontrato è indicata dagli intervistati come la causa di diverse problematiche che la RAS ha dovuto affrontare, alcune delle quali non sono ancora risolte. Queste difficoltà sono anche evidenziate in letteratura come ricorrenti in sede di adozione della contabilità generale nelle aziende pubbliche, indipendentemente dal livello di governo cui appartengono, sia nazionali che internazionali (Steccolini, 2004; Sicilia e Steccolini, 2007). Quale la difficoltà di definire lo stato patrimoniale iniziale e anche il valore delle attività e delle passività. Gli intervistati, soprattutto componenti della categoria dei produttori delle informazioni contabili, alla domanda diretta circa l'esistenza o meno dello stato patrimoniale iniziale hanno dato risposte vaghe o hanno dirottato la risposta sull'inadeguatezza dei principi contabili in merito (es. i beni di valore inferiore a 500 euro non devono essere rappresentati nello stato patrimoniale). A causa delle scelte sulla modalità di integrazione (ad esempio la rilevazione in contabilità generale è collegata alla codifica SIOPE), le informazioni derivano da dati non sempre coerenti con la logica economica minando l'efficacia del sistema informativo-contabile.

Come evidenziato da Connolly e Hindman, 2006, anche nella RAS si è avvertita la carenza di personale con competenze tecnico-contabili necessarie per lavorare con il sistema complesso implementato. A tal punto merita un sintetico commento la scarsa formazione che è stata fornita. La società responsabile dell'introduzione del sistema

ERP ha fornito una formazione carente, sbrigativa, dai contenuti indifferenziati (Spano e Bellò, 2011a; 2011b); un'altra società ha svolto tre giornate formative su temi differenti (quali la codifica SIOPE, i principi generali della contabilità pubblica, la contabilità delle Regioni).

Secondo la letteratura (Anthony, 2000; Paulsson, 2006) i benefici della contabilità economico-patrimoniale derivano da quella analitica; sulla base la funzione di processo del sistema informativo contabile secondo Flamholtz (1996) la misurazione del consumo delle risorse dovrebbe influenzare il comportamento dei responsabili dei costi. Nel caso esaminato è emerso che anche le informazioni economico-analitiche sono considerate inutili e non hanno nessun effetto sul comportamento a causa 1) sia perché non sono condivisi dai dirigenti sui criteri di allocazione dei costi ai centri di responsabili; 2) i costi ripartiti non sono costi controllabili dai responsabili dei centri. Quest'ultimo punto permette di evidenziare che secondo alcuni intervistati non c'è stata una riorganizzazione della struttura organizzativa.

Infine si segnala che, come nel caso della Commissione Europea (Grossi Soverchia, 2011), il cambiamento contabile ha avuto l'appoggio dell'organo politico; nel caso della RAS si nota che il processo di cambiamento abbia subito un rallentamento in coincidenza con il cambio della legislatura-

4.4. Conclusioni

Come già discusso nel capitolo primo, l'informazione non ha un valore in se (valore di mercato) ma dipende dal suo effettivo utilizzo nei processi decisionali, operativi e di controllo (valore d'uso) (Maggiolini, 1981; Buccellato e Rinaldi, 1995; Marchi, 1993; Usai, 2000). Inoltre, tale valore differisce a seconda di come, quando e da chi utilizza l'informazione, quindi, dai benefici che gli utilizzatori ne traggono. Se il valore del sistema informativo è definito dall'informazione, quindi, dall'output del processo di produzione delle informazioni, il suo costo è definito dai dati grezzi, dalle risorse tecniche e umane, dalle metodologie e dai procedimenti che determinano la trasformazione di dati in informazioni, ossia gli input del processo (Marchi, 1993, p. 5).

Sulla base dei risultati esaminati nel paragrafo precedente, in accordo con la letteratura (Christensen, 2007; Humphrey, 2005), la scelta dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale non è stata preceduta da un'analisi costi-benefici. Il bilancio del processo di implementazione della contabilità economico-patrimoniale che risulta dalla presente analisi, realizzata a posteriori e tra l'altro da una prospettiva di analisi esterna all'azienda, assume un "valore negativo". Di fatto l'informazione prodotta non viene utilizzata ma per la sua produzione la RAS ha sostenuto dei costi⁵⁸; come risulta dalle interviste il costo non è calcolabile né sotto l'aspetto tecnico né di quello monetario, in quanto sono mancate le rilevazioni dei fattori produttivi impiegati.

Le limitazioni della ricerca sono legate dalla metodologia di ricerca utilizzata, lo studio di caso (Yin, 2003), per cui le evidenze emerse non sono generalizzabili statisticamente ma aprono a riflessioni concernenti la nuova riforma contabile, che dovrà tener conto degli aspetti/problemi tecnici dell'integrazione, da cui poi deriva l'attendibilità dei dati, della resistenza al cambiamento, e infine, anche se non ultimo di importanza, della necessità di svolgere a priori un'analisi dei benefici e dei sacrifici del nuovo sistema informativo-contabile.

Sarebbe interessante come oggetto di ricerche future, quanto già accennato nel precedente paragrafo, ossia valutare l'utilità dell'informazione economica ai fini dei processi decisionali attuati in un'azienda circa l'85% della somma stanziata in bilancio è costituito da trasferimenti. Inoltre si potrebbe confrontare il caso Sardegna con il caso Umbria e il caso Friuli Venezia Giulia, che a differenza delle due precedenti ha scelto di non adottare la contabilità economico-patrimoniale (Modugno e al., 2007). Infine, approfondire se l'informazione prodotta dalla contabilità economico-patrimoniale è utile al fine della redazione un bilancio consolidato. Quali i benefici che le informazioni prodotte da un bilancio consolidato del sistema "Regione"? A fronte di quali sacrifici?

⁵⁸ Secondo Ceccherelli (1936) il fenomeno del costo può essere analizzato sotto differenti aspetti: l'aspetto tecnico, per cui si parla di costo tecnico che corrisponde al consumo di input per l'ottenimento dell'output; l'aspetto monetario, per cui il costo monetario è "costituito dal complesso delle uscite che si sostengono nelle aziende per il conseguimento di un determinato equilibrio economico a valere nel tempo" e l'aspetto fisio-psicologico che si manifesta nella resistenza al cambiamento.

Bibliografia

- Adriany Y, Kober R., Ng J. (2010), Decision usefulness of cash and accrual information: public sector managers' perceptions, *Australian Accounting Review*, Vol. 20, n.53, pp. 144-153.
- Airoldi G., Brunett G., Coda V. (2005), *Corso di economica aziendale*, Bologna: Il Mulino, capp. I-III; V.
- Amaduzzi A. (1972a), Il sistema aziendale ed i suoi sottosistemi, *Rirea*, n. 1.
- Amaduzzi A. (1972b),
- Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche*, Milano: Egea.
- Anessi Pessina E. (2005), La contabilità economico- patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal "se" al "come", *Azienda Pubblica*, n. 4, pp. 567-590.
- Anessi Pessina E., Cantu E. (2007), Prospettive per il rinnovamento del sistema contabile negli Enti Locali: i principi ispiratori, in E. Anessi Pessina, I. Steccolini (a cura di), *I sistemi contabili negli Enti Locali: stato dell'arte e prospettive di riforma*, Egea, Milano.
- Anessi Pessina E., Steccolini I. (2001), La contabilità economica dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici, in "Azienda Pubblica", n. 1, pp.89-116.
- Anessi Pessina E., Steccolini I. (2007), Contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale: una convivenza forzata?, *Azienda Pubblica*, n. 2, pp. 199-216.
- Anthony R.N. (2000), The fatal defect in the federal accounting system, *Public Budgeting & Finance*, Vol. 20, n. 4, pp. 1-10.
- Bagnoli L., Megali C. (2010), Percorsi di rendicontazione sociale nelle amministrazioni regionali: il caso della Regione Toscana, *Azienda Pubblica*, n. 4, 2010, pp. 507-528.
- Bailey K. D. (1994), *Methods of social research*, ed. it. Rossi M. (2006), *Metodi della ricerca sociale*, Vol. I e II, Bologna: Il Mulino.
- Baxter J., Chua W. F. (2003), Alternative management accounting research: whence and whither, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 96-126.
- Bayle K. D. (2006), *Metodi della ricerca sociale. I principi fondamentali*, Vol. I, ed. it. Rossi M., Bologna: Il Mulino.

- Bertalanffy L. von (1970), *General system theory*, ed it. Bellone E. (1971), *Teoria generale dei sistemi: fondamenti, sviluppo, applicazioni*, Milano: ILI.
- Bianche C. (2007), Note critiche e metodologiche sulla progettazione dei sistemi di programmazione e controllo nell'azienda Regione. Riflessioni alla luce del caso Regione Sicilia, *Azienda Pubblica*, n. 20 (1), pp.17-34.
- Bonollo E. (2005), L'esperienza di bilancio nell'esperienza della Regione Liguria, *Azienda Pubblica*, n. 18 (1), pp. 133-151.
- Borgonovi E. (1988), *Strumenti informativo – contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, AA. VV. *Strumenti informativo – contabili per le decisioni aziendali*, Bologna: Clueb.
- Borgonovi E. (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano: Egea.
- Borgonovi E. (2005), Cambiamento e riforme nelle regioni italiane”, *Azienda Pubblica*, n. 18 (1), pp. 5-9.
- Bracci E., Deidda Gagliardo E. (2006), Riflessi dei principi contabili sul sistema informativo delle Regioni, in Zambon S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni*, Milano: Franco Angeli.
- Buccellato A. (1992), *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova.
- Buccellato A., Rinaldi E. (1995), *L'informatica nell'economia aziendale*, Torino: Giappichelli.
- Buccoliero I., De Nardi F., Nasi G., Steccolini I. (2005), L'implementazione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali italiani: risultati da un'indagine empirica, *Azienda Pubblica*, n. 4, pp. 591-614.
- Caperchione E. (2000), *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione*, Milano: Egea.
- Caperchione E. (2008), Tendenze in atto nel rinnovamento del sistema informativo-contabile delle Regioni, in Pezzani F. (a cura di), *Ripensare il ruolo e la governance delle Regioni. Quali sistemi di programmazione, controllo e rendicontazione*, Egea: Milano.
- Camussone P.F. (1990), *Il sistema informativo aziendale. Finalità ruolo e metodologia di realizzazione*, EtasLibri: Milano.
- Candiotto R. (2004), *I sistemi informativi integrati*, Giuffrè: Milano.

- Capaldo P. (1973), *Il bilancio dello Stato nel sistema della programmazione economica*, Milano: Giuffrè.
- Carlin T. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, n. 3, pp. 309-336.
- Carlin T. (2006), Victoria's Accrual Output Based Budgeting System – Delivering As Promised? Some Empirical Evidence, *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, n. 1, pp. 1-19.
- Carlin T., Guthrie J. (2003), Accrual output based budgeting system in Australia: the rhetoric reality gap”, *Public Management Review*, 5, 2, pp. 145-162.
- Ceccherelli A. (1936), *Il problema dei costi nelle prospettive economiche e finanziarie delle imprese*, Firenze: SEEber.
- Charreire S., Duriex F. (2001), Exploring and testing, in R-A. Thietart et al. (a cura di), *Doing management research: A comprehensive guide*, London: Sage, pp.
- Chenhall R. H. (2003), Management control system design within its organizational context: findings from contingency – based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 127-168.
- Christensen M. (2007), What we might know (but aren't sure) about Public-Sector Accrual Accounting, *Australian Accounting Review*, 17,1.
- Christiaens J. e Van Peteghem V. (2007), Governmental accounting reform: evolution of the implementation in Flemish Municipalities, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, n. 4, pp. 375-399.
- Citro F. (2009), *Il bilancio di previsione delle Regioni*, Cedam, Padova.
- Connolly C. e Hyndman N. (2006), The actual implementation of accruals accounting. Caveats from a case within the UK public sector, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, 2, pp. 272-290.
- Connolly C. e Hyndmann N. (2006), The actual implementation of accruals accounting. Caveats from a case within the UK public sector, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, 2, pp. 272-290.
- Connolly C. e Hyndmann N. (2006), The actual implementation of accruals accounting. Caveats from a case within the UK public sector, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, n. 2, pp. 272-290.

- Connolly C. e Hyndmann N. (2011), Accruals accounting in the public sector: A road not always taken, *Management Accounting Research*, 22, pp.36-45.
- Corbetta G. (2003), *La ricerca sociale: metodologia e tecniche*, Vol. I e III, Bologna: Il Mulino.
- Eisenhardt K. (1989), Building theories from case study research, *Academy of Management Review*, Vol.14, n. 4, pp. 532-550.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Egea, Milano.
- Ferraris Franceschi R. (1998), *Problemi attuali dell'economia aziendale in prospettiva metodologica*, Milano: Giuffrè.
- Ferraris Franceschi R. (2006), Elementi di criticità negli studi di Economia Aziendale. La sfida della ricerca qualitativa, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Vol. 106, n. 5-6.
- Ferraris Franceschi R. (2007), Linee di sviluppo dell'economia aziendale e metodologia scientifica, in Ferraris Franceschi R. (a cura 2007), *Alla ricerca delle nuove frontiere, Quaderni di dottorato*, Pisa University Press, Pisa.
- Flamholtz E. G. (1981), in *Problemi di gestione* pp. 73-96.
- Flamholtz E. G. (1996), *Effective management control. Theory and practice*. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers, ed. it. Spano A. (2002), *Il controllo manageriale. Teoria e pratica*, Milano: Giuffrè.
- Flamholtz, E. G. (1983), Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives, *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 153-169.
- Giannessi E. (1979), *Appunti di economia aziendale*, Pisa: Pacini Editore.
- Giovanelli L., Carta M. S., Rotondo F., Corsi K., Marinò L., Carboni G.G. (2009), Il cambiamento contabile nelle regioni: stato dell'arte e prospettive, in L. Anselmi (a cura di), *I principi contabili internazionali per le amministrazioni pubbliche italiane*, Milano: Giuffrè, pp. 147-183.
- Gorry A., Scott Morton M.S. (1971), A framework for management information system, in *Sloan management review*, 13(1), pp. 55-70.
- Grabovec Mei O. (1995), *Sistemi contabili e strutture del conto economico*, Padova: Cedam.

- Grossi G., Soverchia M. (2011a), European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *Abacus*, Vol. 47, n. 4, pp.525-552.
- Grossi G., Soverchia M. (2011b), I risultati particolare e globali dell'Unione Europea: adozione degli IPSAS e redazione del bilancio consolidato, *Azienda Pubblica*, n. 3, pp.223-240.
- Hofsted T., Kinard J. (1970), A strategy for behavioral accounting research, in *The Accounting Review*, Vol. 45, n.1, p.43
- Hood C. (1991), A Public Management for all Seasons, *Public Administration*, Vol. 69, Spring, pp. 3-19.
- Hood C. (1995), The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme, in *Accounting Organizations and Society*, Vol.20, n. 2-3, pp. 93-109.
- Jagalla T., Becker S. D., Weber J. (2011), A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German State, *Financial Accountability & Management*, Vol. 27, n. 2, pp. 134-165.
- Jones S., Puglisi N. (1997), The relevance of AAS 29 to the Australian public sector: A case of doubt?, *Abacus*, Vol. 33, n.1, pp.115-132.
- Laughlin R. (1987), Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, n. 5.
- Lazzini A. (2007), *Lo studio di caso nella ricerca scientifica di economia aziendale: valenza e problematiche aperte*, Pisa: Pisa University Press.
- Lazzini S. (2008), *Riforme dei sistemi contabili pubblici tra spinte innovative e resistenze al cambiamento*, Milano: Giuffrè.
- Maggiolini P. (1981), *Costi e benefici di un sistema informativo*, Milano: Etas Libri.
- Marchi L. (1993), *I sistemi informativi aziendali*, Milano: Giuffrè
- Marchi L. (2001) (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, capp.1-2-3, Giappichelli: Torino.
- Marcon G. (2011), L'evoluzione delle teorie sui processi decisionali delle amministrazioni pubbliche, premessa per l'interpretazione della riforma della contabilità, *Azienda Pubblica*, n. 3, pp.207-223.
- Melis G. (1993), *Introduzione all'economia aziendale. Impresa e sistema delle rilevazioni amministrative*, Torino: Giappichelli.

- Modugno G., Tivan M., Turinetti M.P., Viero A. (2007), *Financial management between political balances and managerial needs: stating new rules in an Italian region*, paper presentato alla EGPA Annual Conference “Public Administration and the Management Diversity”, Madrid.
- Newberry S. (2002), Intended or unintended consequences? Resource erosion in New Zealand’s government departments, *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, n. 4, pp. 309-330.
- Olson O, Humphrey C., Guthrie J. (2001), Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM, *The European Accounting Review*, 10,3, pp. 505-522.
- Onida P. (1947), *Le discipline economico- aziendali: oggetto e metodo*, Milano: Giuffrè.
- Onida P. (1970), *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d’azienda*, Milano: Giuffrè.
- Onida P. (1971), *Economia d’azienda*, ristampa del 2008, Utet Giuridica: Milanofiori Assago (MI).
- Otley, D. and Berry, A. (1994). Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research* 5: 45-65.
- Paulsson G. (2006), Accrual accounting in the public sector: Experience from the central government in Sweden, *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, n. 1, pp. 47-62.
- Pavan A. (2007), Linguaggi contabili pubblici nell’Italia del federalismo fiscale, *Azienda Pubblica*, n. 4.
- Ponzo S. (2009), *Il sistema delle informazioni per la pianificazione e il controllo nelle pubbliche amministrazioni*, Milano: Giuffrè.
- Preite D. (2002), *Il sistema contabile per la dirigenza pubblica*, Milano: Egea.
- Roberts J., Scapens R. (1985), “Accounting system and systems of accountability – under standing accounting practices in their organisational contexts”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, n. 4, pp. 443-456.
- Rugiadini A. (1970), *I sistemi informativi di impresa*, Giuffrè: Milano.
- Ryan B., Scapens R. W., Theobald M., (2002), *Research method and methodology in finance and accounting*, London, Thomson Learning.

- Scapens R. W. (1990), Researching management accounting practice: the role of case study methods, in *“British Accounting Review”*, 22, pp. 259-281.
- Sicilia M., Steccolini I. (2007), *Sistemi contabili pubblici: stato dell’arte e prospettive*, in E. Anessi Pessina, I. Steccolini I. (a cura di), *I sistemi contabili negli Enti Locali: stato dell’arte e prospettive di riforma*, Egea, Milano 2007.
- Smith M. (2003), *Research methods in accounting*, London: Sage Publications.
- Spano A. (2010), Il SIBAR e la rivoluzione digitale in Sardegna, in Casula C. (a cura di), *Innovazione e governo regionale. Attori e istituzioni nei processi di policy-making*, Mondadori, Milano, pp.135-139 (ISBN: 886-1594-255).
- Spano A. Bellò B. (2011a), The impact of using an ERP system on organizational processes and individual employees of an Italian regional government organization, in D’Atri A., Ferrara M., George J.F., Spagnoletti P. (a cura di), *Information Technology and Innovation Trends in Organizations*, Springer (ISBN: 978-3-7908-2631-9)
- Spano A. Bellò B. (2011b), Analisi dell’impatto dell’introduzione di un sistema ERP sui processi organizzativi e sul comportamento lavorativo del personale della Regione Sardegna, in Minerva T., Colazzo L. (a cura di), *Connessi! Scenari di Innovazione nella Formazione e nella Comunicazione*, Edizioni Ledizioni LediPublishing.
- Spano A., Carta D., Mascia P. (2009), The impact of introducing an ERP system on organizational processes and individual employees of an Italian Regional Government Organization, *PMR*, vol.11 n.6.
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli Enti Locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Torino: Giappichelli.
- Steccolini I. (2009), *Cambiamenti e innovazione nei sistemi contabili pubblici. Determinanti, criticità e prospettive*, Egea, Milano.
- Ter Bogt H. (2008), Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, n. 3, pp. 209-241.
- Turrini A. (2002), Lo studio di casi come metodologia di ricerca in economia aziendale, *Azienda Pubblica*, 1-2, pp. 67-86.
- Usai G. (2000), *L’efficienza nelle organizzazioni*, Torino: Utet.

Yin, R. K. (2003), *Case Study Research. Design and Methods*, Sage Publications, London ; 3th ed.; ed. it., Pinnelli S. (2005), *Lo studio di caso nella ricerca scientifica*, Roma: Armando Editore
Zappa G. (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè: Milano.

Sitografia

www.regione.sardegna.it

www.cortedeiconti.it

www.rgs.mef.gov.it