



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*NUOVE PROSPETTIVE DI ACCOUNTABILITY DEL
BILANCIO DELLO STATO.
UN'ANALISI CRITICA.*

Pina Puntillo

Pavia, Luglio 2017
Vol. 8 - N. 2/2017

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

DOI: 10.13132/2038-5498/8.2.101-118

Nuove prospettive di accountability del bilancio dello Stato. Un'analisi critica.

Pina Puntillo

Abstract

Oggetto dell'articolo è un'analisi documentale sul ruolo svolto dal bilancio dello Stato in Italia nei processi di accountability pubblica/politica. Il concetto di accountability a cui si fa riferimento è quello che Broadbent e Laughlin (2003) definiscono come public/political accountability, per distinguerla da quello di managerial accountability. Il primo concerne il rapporto tra elettori (principals) ed eletti (agents), ed è quindi connesso con la fiducia e il meccanismo democratico. Il secondo invece concerne l'aspetto operativo gestionale e può essere equiparato a ciò che Stewart (1984) definisce come accountability sui processi, sui programmi e sulla performance, e concerne il rapporto fra eletti (principals) e manager (agents). Il bilancio si inserisce nel modello interpretativo dei fabbisogni di accountability pubblica, in quanto rappresenta lo strumento attraverso cui si definiscono le politiche pubbliche di settore, che sono, in accordo con Patton (1992), il parametro principale di misurazione dell'accountability pubblica. L'articolo ha inteso contribuire al dibattito sull'impatto delle riforme del bilancio pubblico (soprattutto quelle più recenti) sull'accountability pubblica/politica in Italia. I risultati indicano che le informazioni contabili e in particolare di bilancio assumono un nuovo significato, rendendo maggiormente comprensibili e trasparenti le politiche pubbliche di settore.

The subject of the article is an analysis relating to the role of the State budget in Italy within public/political accountability processes. The concept of accountability to which we refer is what Broadbent and Laughlin (2003) defined as public/political accountability, to distinguish it from managerial accountability. The first concerns the relationship between voters (principals) and elected (agents), and is then connected with trust and democratic mechanism. Whilst the second one deals with the operational management aspects and may be treated as what Stewart (1984) defined as accountability on processes, on programs and on performance, and concerns the relationship between elected (principals) and managers (agents). The budget forms part of the interpretive model of public requirements of accountability ensuring the instrument which defines the public sector policies, which are, according to Patton (1992), the main measure of public accountability assessment. The article contributes to the debate on the impact of public budget reforms (especially recent ones) on public / political accountability in Italy. The results indicate that the accounting information, and in particular the budget, take on a new meaning by making the public sector policies more understandable and transparent.

Keywords: Accountability, Public Budget, Public Sector, Accounting

1 – Introduzione

Il bilancio statale costituisce un istituto caratteristico degli Stati moderni. Attraverso la sua approvazione il Parlamento (potere legislativo) autorizza il Governo (potere esecutivo) a svolgere la gestione, ovvero ad esercitare quei poteri (di acquisizione e di erogazione) che già possiede, ma che anno per anno occorre che gli siano riconosciuti dopo che lo stesso avrà precisato le modalità con cui intende farne uso. In tal senso il bilancio offre al Parlamento il mezzo per esercitare il

proprio controllo in quanto la sua origine e la sua esistenza sono fondate sul principio della separazione dei poteri (Onofri, 1970). Senza l'autorizzazione di bilancio l'attività finanziaria delle amministrazioni statali non potrebbe essere posta in essere. In quanto autorizzazione alle entrate ed alle spese relative ad un determinato esercizio finanziario, il bilancio costituisce il documento fondamentale dell'attività finanziaria dello Stato. Il processo di formazione del bilancio statale deve essere inquadrato nel sistema di regole interne ed esterne che ne disciplinano e regolamentano finalità e caratteristiche strutturali. Il sistema di

Pina Puntillo

Dipartimento di Scienze Aziendali e Giuridiche - Università della Calabria
pina.puntillo@unicl.it

regole interne attiene alle relazioni che si instaurano tra Parlamento e Governo e sono disciplinate dalle norme di contabilità pubblica e dai regolamenti parlamentari. Tuttavia occorre sottolineare che le funzioni del bilancio statale si sono notevolmente evolute nel corso del tempo, divenendo più complesse ed estese rispetto alla funzione originaria di regolazione dei rapporti tra organi istituzionali. L'approvazione della legge di bilancio non crea soltanto il c.d. vincolo-autorizzazione tra Parlamento e Governo; essa formalizza un insieme di interventi volti a conseguire una serie di obiettivi istituzionali ed economici. Il bilancio dello Stato è diventato un importante strumento di politica economica, il che ha prodotto delle modifiche sia sulla struttura che sul processo di formazione dello stesso. Questa funzione "esterna" ha reso sempre più evidente la necessità che nel bilancio vengano espresse in modo chiaro ed intellegibile le politiche pubbliche, affinché migliorino i rapporti di accountability sia tra le istituzioni (tra Parlamento e Governo), sia tra queste nel loro complesso e l'opinione pubblica (Giosi, 2012). Il concetto di accountability a cui si fa riferimento è quello che Broadbent e Laughlin (2003) definiscono come public/political accountability, per distinguerla da quello di managerial accountability. La differenza fra pubblica/politica e manageriale è un aspetto centrale del dibattito sull'accountability (Day and Klien, 1987; Gray and Jenkins, 1993; Sinclair, 1995; Ahrens, 1996). Il primo concerne il rapporto tra elettori (principals) ed eletti (agents), ed è quindi connesso con la fiducia e il meccanismo democratico. Il secondo invece concerne l'aspetto operativo gestionale e può essere equiparato a ciò che Stewart (1984) definisce come accountability sui processi (che richiede un forte controllo sulle procedure), sui programmi (e sul loro grado di realizzazione) e sulla performance. Nell'accezione di Broadbent e Laughlin (2003) la managerial accountability concerne il rapporto fra eletti (principals) e manager (agents).

I fabbisogni di accountability pubblica/politica sono originati dai meccanismi di rappresentanza e di mandato, e fanno riferimento alle deleghe che vengono attribuite agli organi deputati a gestire ed amministrare la cosa pubblica in virtù di un mandato elettorale. Infatti, attraverso le elezioni politico amministrative gli eletti rappresentano i propri elettori portatori di interessi di vario genere. Il bilancio si inserisce nel modello interpretativo dei fabbisogni di accountability pubblica in quanto rappresenta lo strumento con cui si definiscono le politiche pubbliche di settore, che sono, in accordo con Patton (1992), il parametro principale di misurazione dell'accountability pubblica. Il bilancio assolve contemporaneamente alle esigenze di rendicontabilità (dimostrabilità) e responsabilità, in quanto in esso si sintetizzano il valore delle risorse impiegate per il soddisfacimento dei bisogni sociali (le entrate pubbli-

che) e il valore generato dall'azione pubblica (le spese pubbliche). Il bilancio risponde pertanto ad esigenze di trasparenza e esprime il diritto – dovere di rendicontabilità e responsabilità da e verso politici, management, dipendenti, cittadini (in qualità di utenti nonché di contribuenti), e altre eventuali istituzioni governative. In questa sede si condivide pertanto la tesi secondo cui l'accountability pubblica/politica è storicamente connessa con la contabilità, e che la principale funzione dei meccanismi di accountability nelle pubbliche amministrazioni è quella di garantire il controllo democratico (Bovens, 2007). In tal senso i conti pubblici costituiscono una condizione necessaria per garantire il controllo democratico, perché forniscono, sia ai rappresentanti politici che agli elettori, gli input necessari per giudicare l'equità, efficacia, e l'efficienza dell'azione di governo (Przeworski, Stokes, e Manin 1999). Le riforme degli anni novanta hanno potenziato il ruolo del bilancio come strumento di programmazione, controllo e rendicontazione dell'attività finanziaria pubblica, ma soltanto con le riforme della fine del primo decennio del duemila (in particolare con la legge n. 196 del 2009 e successive modificazioni) sembrano aumentare le potenzialità del bilancio come strumento di accountability pubblica/politica, rendendo più trasparente rispetto al passato l'allocatione delle risorse nei vari settori di intervento dell'azione pubblica (Giosi, 2012; Puntillo, 2012). Questo ultimo profilo di analisi non sembra essere stato, al meglio della nostra conoscenza, ancora pienamente sviluppato dalla letteratura. È proprio questo gap che intende colmare il presente lavoro di ricerca.

2 – Obiettivi e metodologia della ricerca

Alla luce delle considerazioni espresse in premessa, questo articolo si interroga, attraverso un'analisi documentale, sul ruolo svolto dal bilancio dello Stato in Italia nei processi di accountability pubblica/politica. Più specificamente si pone come obiettivo analizzare il tema del bilancio statale come strumento di accountability pubblica/politica sotto un profilo evolutivo, allo scopo di produrre una sintesi interpretativa dei principali risultati degli studi sull'argomento, per facilitare la comprensione del fenomeno considerato (Sandelowsky et al., 1997).

Con riferimento al percorso metodologico seguito, l'articolo è di natura teorica. In dettaglio i principali step seguiti sono i seguenti: ricerca di studi rilevanti sull'argomento individuato; definizione dei criteri di selezione delle fonti bibliografiche; analisi dei contributi selezionati; analisi della normativa, conclusioni.

Per quanto riguarda il primo step la ricerca è stata condotta utilizzando il motore di ricerca Metabib presso l'Università della Calabria, che include molti database come EBSCO (Business Source Premier),

Emeroteca Virtuale, ISI web of Knowledge, Jstore, ecc. Le parole chiave utilizzate sono state: accountability, public budget, public sector, public accounting, bilancio dello Stato. Una ricerca parallela è stata condotta su Google Scholar che include paper presentati a conferenze internazionali. La ricerca è proseguita analizzando i riferimenti bibliografici dei contributi individuati allo scopo di ottenere ulteriori riferimenti. Con riferimento alla tipologia e ai criteri di selezione delle fonti della ricerca si può rilevare che fonti utilizzate sono principalmente tre: articoli in riviste specializzate, monografie e paper disponibili sui principali network di ricerca, Atti Parlamentari.

Nel secondo step sono stati individuati i criteri per la selezione degli articoli da considerare per l'analisi.

Sono stati selezionati contributi di natura economico aziendale, giuridica e politologica aventi ad oggetto le relazioni fra accountability e bilancio dello Stato. Nell'ultimo step sono state estratte dai contributi selezionati le informazioni rilevanti per l'analisi.

L'analisi è così organizzata: si esplora innanzitutto il concetto di accountability in generale e nel settore pubblico, poi vengono indagati i caratteri del bilancio che lo rendono idoneo a essere strumento di accountability pubblica/politica; quindi viene analizzato il processo di riforma che ha interessato il sistema di contabilità e bilancio dello Stato, fino alla costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio del 2012, allo scopo di verificarne l'impatto in termini di accountability pubblica/politica. L'analisi si conclude con delle osservazioni critiche.

3 – Rassegna della letteratura sul concetto di accountability

La letteratura in tema di accountability è ricca e allo stesso tempo varia, nel senso che è possibile riscontrare anche poca uniformità nei significati attribuiti a tale termine nei contesti nazionale ed internazionale (Sinclair, 1995). Il principio di accountability è stato variamente definito, al punto che alcuni studiosi lo hanno descritto come “concettualmente vago” (Dubnick, 2003), “camaleontico” (Sinclair, 1995) o “in continua espansione” (Mulgan, 2000, Anessi Pessina, Borgonovi, 2000). Il significato del termine accountability, di chiara derivazione anglosassone, non riflette infatti una traduzione lineare, anche perché ha subito un'evoluzione nel tempo.

L'Accountability nasce come strumento di rendicontazione utile a rendere conto circa l'opportunità delle modalità di impiego delle risorse, il merito delle scelte di gestione poste in essere dagli organi di governo, e l'adeguatezza delle stesse rispetto agli obiettivi prefissati, al fine di un monitoraggio preventivo, in itinere e a consuntivo dei risultati raggiunti rispetto a quanto programmato, da associare ad un meccanismo correttivo, se necessario, e incentivante per i

soggetti coinvolti nella progettazione e nell'espletamento della gestione. In questo senso conferisce al soggetto sottoposto a valutazione la legittimazione al proprio comportamento. Sebbene sia evidente che tale principio assume molteplici forme e dimensioni, sembra comunque trasparire un “nocciolo duro”: in via generale, una relazione di accountability può essere definita come un dovere di resa del conto verso una qualche forma di autorità che ha delegato lo svolgimento di compiti e i relativi poteri (Gray e Jenkins, 1993; Sinclair, 1995; Mulgan, 2000), e dunque, come una forma di controllo volta a condurre chi ha ricevuto una delega di poteri a rendere conto della propria condotta (Uhr, 1999). Il principio può essere sinteticamente espresso come l'adozione di un comportamento chiaro, trasparente e lineare nell'utilizzo delle risorse, in modo da poter facilmente verificare come si siano impiegate e quale sia stata la condotta in merito (Gray - Jenkins, 1993). Nella definizione di accountability è possibile distinguere due soggetti chiave: la parte che deve riportare o essere accountable, e quella che, invece, richiede tale comportamento, individuata come “referente”, cioè la parte che ha il diritto di conoscere i fatti, gli effetti degli stessi e di capire come si sia svolta l'attività (Stewart, 1984).

Nel senso più ampio il principio si riferisce pertanto al chiedere e dare ragioni circa le modalità di impiego delle risorse assegnate (Roberts, Scapens, 1985; Sinclair, 1995; Willmott, 1996). Si enfatizza di conseguenza la necessità di individuare chiari obiettivi per rendere possibile un processo di accountability sulla base di standard e sulla base della misurazione delle performance; questo processo, però, è reso possibile solo se vengono precisate le relative responsabilità (Hood, 1991).

L'accountability nasce riferendosi ad aspetti analizzabili dal punto di vista economico - finanziario per estendersi anche agli impatti di natura sociale generati dal comportamento monitorato.

La dimensione sociale del comportamento aziendale assume una valenza peculiare nell'azienda pubblica perché racchiude la finalità istituzionale dell'azienda stessa, non potendosi applicare, in questa tipologia di azienda, la contrapposizione tra le prospettive shareholder e stakeholder value.

Si concorda pertanto con quanti ritengono che il concetto di accountability sia più complesso nel settore pubblico di quanto lo sia nel settore privato (Parker e Gould, 1999; Mulgan, 1997, Sinclair, 1995).

Il soddisfacimento dei bisogni degli stakeholder costituisce il finalismo istituzionale delle aziende pubbliche, essendo insito nella natura di tali aziende la massimizzazione del benessere sociale. Le aziende pubbliche sono chiamate a individuare quali dei bisogni umani sono da considerarsi pubblici, quali dunque meriteranno di venire appagati dall'attività pubblica. È su questi bisogni, sulle modalità del loro appaga-

mento e sul grado di soddisfacimento degli stessi che verte il sistema di accountability.

Oltre alla necessità di rendere conto della gestione verso un referente superiore nel settore pubblico esiste una vasta gamma di soggetti verso i quali essere accountable, quindi, si può affermare che è presente un insieme molto variegato di stakeholder interessati a conoscere e ad avere informazioni (Buritt e Welch, 1997) e non esclusivamente quello che Stewart (1984) aveva indicato come "referente". A tal proposito Farneti e Ricci (2010) osservano che nella pubblica amministrazione e nelle aziende non profit, il ruolo della rendicontazione ha un significato ancora più profondo se si riflette sulla circostanza che le risorse utilizzate provengono dai contributi diretti e indiretti della comunità di riferimento, e che i denari utilizzati sono spesso pubblici ovvero derivano dall'esercizio di pubbliche funzioni. Un'estensione del concetto di accountability implica non soltanto un dare ragione delle azioni che si compiono a chi è in una posizione superiore, ma ricomprende anche un insieme di obiettivi, per fornire informazioni, riportare i risultati e le conseguenze che derivano da quei comportamenti. In questa chiave di lettura, il "render conto" serve a diminuire l'asimmetria informativa, prevenendo comportamenti ingannevoli (Levaggi, 1995).

La rilevanza del principio di accountability nel settore pubblico può essere meglio compresa quando la si mette in relazione con il principio di responsabilità. L'accountability non si esaurisce nel riportare i fatti e gli effetti prodotti dalla gestione, ma è collegata alla responsabilità che gli operatori ricoprono all'interno degli enti pubblici (Guthrie et al. 2001).

Hoskin (1996) evidenzia che la responsibility è un aspetto che dovrebbe essere ricompreso nel più ampio principio dell'accountability. Infatti, nello svolgimento delle attività all'interno degli enti, il significato proprio dell'accountability è più generale rispetto al significato della responsabilità. La responsabilità implica un comportamento che consenta d'essere corretti e affidabili circa l'uso delle risorse assegnate ed è associata ad un'azione compiuta nel presente. L'accountability, invece, pone un'ulteriore richiesta: riportare e misurare il livello conseguito di performance relativamente ad azioni intraprese nel passato (per esempio tramite report annuali) o da intraprendere nel futuro (per esempio tramite i budget). La connessione tra i due principi, ovvero di responsibility e di accountability è evidente e sebbene possa essere difficile individuare la linea di confine, si può ricondurre al primo principio l'obbligo o la consapevolezza di dover rispondere degli effetti di azioni proprie o altrui che si stanno svolgendo, o per un dato comportamento, mentre il secondo riguarda propriamente l'aspetto di rendere conto su date attività svolte e da svolgere. Per individuare tale differenza si può indicare che la responsabilità riguarda la sfera appar-

tenente al presente, mentre l'accountability concerne azioni passate o future (Guthrie et al., 2001). Nel ripercorrere i caratteri che partecipano a definire il principio di accountability, Uhr (1999) suggerisce di concentrare l'attenzione su tre elementi fondamentali: responsibility, accountability e responsiveness. I primi due elementi si riferiscono alle funzioni di delega e di supervisione; il terzo elemento, invece, si riferisce alla rispondenza dell'attività svolta (all'interno degli enti) al soddisfacimento delle esigenze della collettività.

Nei richiami appena proposti si può notare come ogni autore evidenzia un particolare aspetto del concetto di accountability, proprio perché non esiste un significato univoco di tale termine che possa comprendere tutti i suoi contenuti e le sue implicazioni. Anche la dottrina italiana ha accolto definizioni marginalmente differenti.

Marcon (1984) propone due definizioni del principio di accountability, una in negativo ed una in positivo. In negativo come: "Obbligo di rendere conto, spiegare o giustificare; essere chiamato a rispondere; essere (chiamato) responsabile"; in positivo come: "Una scelta personale di superare una data condizione e di dimostrare la padronanza necessaria per conseguire i risultati desiderati". Marcon osserva ancora due dimensioni dell'accountability: la prima riguarda l'assegnazione e l'accettazione della responsabilità di un dato obiettivo o di una data azione; l'altra riguarda la dimostrazione e verifica del modo in cui la responsabilità è stata gestita (raggiungimento/mancato raggiungimento dell'obiettivo; effettuazione/mancata effettuazione dell'azione; modalità di perseguimento dell'obiettivo o di realizzazione dell'azione). Il termine può infatti far riferimento sia al concetto di responsabilità degli amministratori e funzionari che utilizzano risorse pubbliche, sia a quello di rendicontabilità, quindi dimostrabilità e documentabilità, nell'utilizzo del denaro pubblico, non solo sotto il profilo della regolarità e affidabilità dei conti, ma anche in relazione alla verifica dell'efficacia, efficienza ed economicità delle gestioni poste in essere.

Secondo Pezzani (2003) il concetto di accountability compendia l'esigenza di rendere conto da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate al loro operato ed alle loro azioni. L'autore riferendosi in particolare alla pubblica amministrazione considera l'accountability un fattore cruciale per mantenere un'ampia democrazia. Pavan e Reginato (2005) traducono il termine con l'espressione "resa del conto", ossia un comportamento diretto a rendere conto in maniera chiara e trasparente del proprio operato ed in particolare delle modalità di impiego delle risorse assegnate e dei risultati raggiunti.

Hinna (2005) osserva che la nozione di accountability nasce nel settore delle aziende orientate al profitto ma possiede i requisiti per interessare anche quelle pubbliche e non profit. Il suo approccio

all'accountability, riferito a qualsiasi tipo di struttura, riguarda un determinato "oggetto", dunque "i fatti realizzati, i valori etici assunti, i risultati ottenuti rispetto alla missione, i fondi gestiti e l'allocazione delle risorse"; si rivolge a "qualcuno", concerne pertanto la rendicontazione "alla platea degli stakeholder"; ed è inerente a un determinato "motivo" poiché serve a gestire la legittimazione sociale, il diritto ad operare a particolari condizioni di favore e a poter gestire le risorse. Il fabbisogno di accountability è generato, secondo l'autore, dalle asimmetrie informative tra P.A. e chi usufruisce dei servizi offerti, cioè i cittadini (che genera un fabbisogno di accountability esterna), tra chi ha poteri di indirizzo e controllo e poteri esecutivi e tra questi ultimi e chi ha poteri gestionali (accountability interna), e tra pubblica amministrazione e chi partecipa alla soddisfazione dei bisogni della comunità di riferimento, ossia altri attori pubblici e privati (accountability interistituzionale).

La distinzione tra accountability interna ed esterna si riflette anche negli ambiti economico finanziario (accountability delle cifre, concerne le somme impiegate o assorbite dalla p.a.) e nell'ambito sociale (accountability sociale concerne l'attività svolta dalle amministrazioni e la loro ricaduta sociale, c.d. outcome). L'accountability interna ha come scopo quello di supportare le decisioni di allocazione ed impiego delle risorse con riferimento alle scelte operate dal management nonché quello di individuare e definire spazi di autonomia e responsabilizzazione sui risultati. L'accountability esterna invece ha come scopo quello di supportare il controllo sociale della collettività sulle decisioni di allocazione ed impiego delle risorse, sul livello dei risultati economici e non raggiunti ed infine sulla loro coerenza rispetto alla missione istituzionale (per un approfondimento sulla differenza fra accountability interna ed esterna si rimanda a Rusconi 2006).

Secondo Mussari (2011) l'accountability esprime il dover rendere conto, dover dare dimostrazione, dover spiegare. L'autore individua tre elementi fondanti il concetto di accountability: i soggetti coinvolti, ossia chi deve dar conto e chi ha il diritto di esigere la risposta; l'oggetto, ovvero di cosa occorre dar conto; gli strumenti, le tecniche ed i canali comunicativi da utilizzare, quindi in che modo bisogna dar conto. Buccellato (1997) fa riferimento all'accountability come capacità di dar conto del proprio operato e di assumere la responsabilità di risultato, mentre Matarca (2010) pone l'accento sulle risorse, osservando che l'accountability è da intendersi come esigenza del dover dare conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie.

Farneti e Ricci (2010) individuano i seguenti elementi in grado di qualificare il livello di accountability: un articolato e chiaro processo di programmazione; una trasparente definizione delle responsabilità interne ed esterne; un adeguato sistema di rilevazione

contabile; un efficace sistema interno di controllo e di valutazione; una periodica attività informativa sull'azione svolta; una significativa attività di benchmarking; un apprezzabile impiego della tecnologia nei processi di comunicazione. Essi inoltre osservano che a categorie eterogenee di destinatari debbano corrispondere elementi informativi specifici con contenuti dedicati, capaci di assecondare bisogni cognitivi che riguardano aspetti economici, ambientali, sociali.

Il concetto di accountability è collegato a quello di responsabilità pubblica secondo Guarini (2003), le aziende pubbliche devono infatti produrre valore per la comunità, il che rende necessario comunicare alla stessa comunità le azioni poste in essere e i risultati realizzati, dunque il valore generato deve essere misurabile. Si tratta di responsabilità per i comportamenti passati, presenti e futuri nei confronti di tutti i portatori d'interesse. Essere accountable garantisce la trasparenza sull'aspetto economico – finanziario, ma anche in merito alla sfera sociale, ambientale, politica, manageriale, organizzativa, gestionale.

Ogni soggetto che opera con un margine più o meno ampio di autonomia di scelta e di gestione, è in grado di monitorare e migliorare il proprio operato nonché quello altrui solo se quanto realizza è sottoponibile a misurazione a scopo valutativo; allo stesso tempo comunicare le condizioni ed il frutto della propria attività ai vari stakeholders diventa fondamentale, soprattutto se il ruolo ricoperto è disceso da mandato o delega ad opera diretta o indiretta degli stessi portatori d'interesse e se, come nel settore pubblico, le risorse scarse derivano dagli stessi stakeholder. In questo caso, infatti, il potere di azione di un "manager" regge su una legittimazione che nel corso del tempo, affinché continui ad esistere e ad essere concessa in piena consapevolezza, deve fondarsi su un atteggiamento responsabile da parte dello stesso "manager" adeguatamente documentato e comunicato a coloro i quali hanno interesse, permettendo loro di poter valutare, e di conseguenza continuare a legittimare oppure no, premiare o sanzionare, esercitando di fatto la democrazia.

3.1 – Origini del concetto di accountability nelle Amministrazioni Pubbliche

Gli studi sull'accountability nelle amministrazioni pubbliche nascono intorno alla metà degli anni ottanta negli Stati Uniti e in Gran Bretagna, per poi diffondersi da lì a poco in tutto il mondo occidentale. Il processo di accountability punta a realizzare condizioni di trasparenza nell'impiego delle risorse scarse del settore pubblico nonché a responsabilizzare gli organi di gestione riguardo al loro operato e ai risultati raggiunti tenendo anche in considerazione quanto prefissato in termini di obiettivi e i bisogni collettivi da soddisfare e concretamente soddisfatti.

L'accountability opera da *trait d'union* fra le scelte degli organi politico - istituzionali e le aspettative degli stakeholder promuovendone la partecipazione nei processi di programmazione e rendicontazione dell'attività istituzionale d'azienda. L'accountability è un valore per tutte le attività umane svolte in forma organizzata, siano esse pubbliche, che profit o non profit (Propersi, 2010), destinato ad evolversi in funzione del contesto storico-geografico e culturale di riferimento, della forma organizzativa del soggetto che ne fa uso, della tipologia di attività da questo svolta, dal livello di governo, degli strumenti con la quale si realizza.

Nelle istituzioni politiche, il termine *accountability* è in genere abbinato a tre diversi tipi di relazione:

- la relazione tra elettori ed eletti (talvolta definita *vertical accountability*);
- la relazione tra poteri dello Stato, e soprattutto tra legislativo e esecutivo (*horizontal o executive accountability*);
- la relazione tra organi di direzione politica da un lato, e responsabili della gestione della macchina amministrativa dall'altro (*bureaucratic accountability*).

Organismi internazionali quali l'OCSE o la Banca Mondiale, riferiscono anche di una *accountability* sociale, per evidenziare il dovere dei governi di rispondere in modo continuativo alle domande che provengono dalla società civile: dalla stampa, dalle istituzioni di ricerca, dalle associazioni di cittadinanza attiva, oggi sempre più orientate a utilizzare il web come canale per sollecitare e ricevere informazioni, giustificazioni, valutazioni (Regonini, 2009).

Per lo studio che si intende realizzare in questa sede appare interessante analizzare il rapporto tra *accountability* elettorale (*vertical accountability*), esercitata dai cittadini con il voto, e *horizontal o executive accountability*, realizzata attraverso il monitoraggio dell'attività dei governi da parte dei parlamenti. L'*accountability* elettorale è condizione necessaria perché si possa definire democratico un sistema politico. Rispetto all'operato degli esecutivi, il primo forum per la verifica dell'*accountability* è il Parlamento.

L'*accountability* garantita dall'organo legislativo rispetto all'operato dell'esecutivo si basa sul principio della divisione dei poteri, e sull'attribuzione del potere autorizzativo all'acquisizione delle entrate e al sostenimento delle spese al Parlamento. Le principali organizzazioni internazionali considerano la disponibilità dei governi a dare conto delle loro scelte secondo le modalità stabilite dai legislativi come un indicatore importante dell'effettivo grado di democrazia di un sistema politico (Stapenhurst et al., 2008).

Il concetto di *accountability* negli studi di management pubblico si colloca da un punto di vista teorico nell'ambito del paradigma del *New Public Mana-*

gement (NPM)¹. La filosofia del NPM si afferma in uno scenario caratterizzato da un bisogno sociale di cambiamento del ruolo delle amministrazioni pubbliche, del loro modo di operare e delle capacità di governare un sistema complesso di risorse territoriali e di relazioni su più livelli, insieme ad una esigenza di semplificazione dei processi e di miglioramento della qualità dei servizi erogati.

Fino alla fine degli anni ottanta il settore pubblico era organizzato e gestito secondo le caratteristiche del tradizionale modello burocratico (Weber, 1980), fondato su una visione dell'istituto pubblico che correlava la natura dell'azione pubblica quasi esclusivamente al rispetto della legalità formale ed alla presenza di garanzie finalizzate a prevenire comportamenti negativi rispetto ai fini pubblici, piuttosto che a promuovere comportamenti proattivi (Borgonovi, 2002). A partire dagli anni '90, l'attività amministrativa pubblica è stata significativamente riorganizzata e le burocrazie lente, basate sul rispetto delle regole e delle procedure amministrative, sono state rimpiazzate da organizzazioni aziendali dinamiche focalizzate sull'efficienza e sull'efficacia legata a una prospettiva *output-oriented*, orientata ai principi di efficacia, efficienza ed economicità².

Secondo l'OECD³, l'obiettivo del NPM è di rendere il settore pubblico più snello e competitivo e, allo stesso tempo, l'amministrazione pubblica più confacente ai bisogni dei cittadini, attraverso la maggiore trasparenza e flessibilità. Il principio di fondo di tale paradigma è rappresentato dalla possibilità di trasferire e riadattare alle amministrazioni pubbliche sistemi, tecniche e strumenti manageriali derivanti dal settore privato.

Il processo di riforma del Management Pubblico comporta una crescente ripartizione tra poteri, responsabilità, compiti e risorse tra le diverse istituzioni pubbliche e, di conseguenza, implica lo sviluppo di nuove forme di *accountability*. Secondo autorevole

¹ Sul tema del *New Public Management* si vedano: Hood (1991 e 1995); Lapsley (1999); Meneguzzo (1997); Aucoin, (1990). In relazione alla riforma del Management Pubblico si vedano anche: C. Pollit, G. Bouckaert, (2005); M. Del Vecchio (2001).

² Per approfondimenti sull'argomento si vedano: Anselmi (2003); Borgonovi (2005); Hood (1995); Meneguzzo (1997); Mussari (2011); Pollit, Bouckaert (2002).

³ Nel corso degli anni novanta l'interesse crescente mostrato nei confronti del NPM ha portato l'OECD a istituire il PUMA, un forum internazionale di professionisti che si occupa della raccolta e dell'analisi di informazioni e casi studio sul NPM. Inoltre, l'OECD ha stilato una serie di rapporti in cui sono presentate le principali innovazioni istituzionali e amministrative sui "sistemi pubblici". Per approfondimenti sul tema si veda Meneguzzo (1997).

dottrina l'accountability è un principio che si sviluppa propriamente all'interno del paradigma del NPM e che contribuisce a definirlo (Guthrie, 1991).

Nello specifico, alla base del NPM si possono individuare diversi principi (Hood, 1995, Gruening, 1998):

- decentramento del potere/federalismo, come conseguenza della scissione della complessa e articolata struttura del comparto pubblico in singole unità di produzione, caratterizzate da elevati gradi di autonomia gestionale e responsabilità per il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti. La Pubblica Amministrazione non appare più quale entità, vasta e indifferenziata, di trasferimento di risorse, ma consiste in una pluralità di unità nell'ambito delle quali trovano attuazione processi economici di produzione. Viene meno la dimensione dell'unitarietà, dell'accentramento e del controllo analitico e preventivo su ogni atto pubblico che ha, tradizionalmente, caratterizzato l'organizzazione e gestione del comparto pubblico⁴. Si realizza così una maggiore attenzione ai bisogni dell'utente e ai modi di utilizzo delle risorse, alla qualità dei servizi monitorata ed incentivata attraverso attività di benchmarking e empowerment;

- processo di privatizzazione, il quale implica l'affidamento alle imprese private e al mercato di quelle attività e servizi che non sono intrinsecamente di competenza istituzionale pubblica attraverso la stipulazione di contratti (c.d. contracting out) mantenendo in mano pubblica il potere di indirizzo dell'azione;

- forte orientamento delle amministrazioni al cittadino-cliente, per quanto attiene alle scelte, sia del modello istituzionale e degli amministratori pubblici preposti, sia dei modi di soddisfacimento dei suoi bisogni. Il cittadino, in taluni casi dimesso ai poteri politici e burocratici autoreferenziali, riacquista il ruolo centrale che gli spetta in quanto proprietario etico e cliente delle aziende pubbliche (Cochrane, 1993a). Emerge dunque l'esigenza di differenziare l'offerta per soddisfare le richieste delle diverse categorie di utenti e di una maggiore attenzione alla qualità del servizio stimolata dalla maggiore competizione esistente tra organizzazioni pubbliche e private⁵;

4 «Questi principi costituiscono probabilmente la motivazione prima del significato deterioro che il termine "burocrazia" assume comunemente, quale sinonimo di lentezza, disattenzione ai bisogni dell'utente e ai modi di utilizzo delle risorse, attenzione esclusiva alle norme e alle autorità superiori e di controllo». Cfr. Pavan, Reginato, 2005, p. 44.

5 Al riguardo, il D.L. 12 maggio 1995, n. 163, convertito in L. 11 luglio 1995, n. 273, prevede che ogni amministrazione erogante servizi pubblici adotti la propria "carta dei servizi pubblici" sulla base di più generali schemi e principi definiti a livello ministeria-

- competizione, che prevede l'affidamento di attività e servizi alle organizzazioni pubbliche più efficienti e competitive - contracting in;

- separazione tra indirizzo politico e gestione, che consente una maggiore chiarezza nella definizione delle responsabilità dei politici da un lato e dei dirigenti dall'altro. Gli organi politici sono chiamati a definire gli obiettivi dell'intervento pubblico, la scelta di allocazione delle risorse, la verifica dei risultati conseguiti e l'individuazione delle regole da porre alla base della convivenza civile. Agli organi amministrativi spetta, invece, il compito di trovare le forme più efficienti di gestione dei servizi sulla base delle linee guida dettate a livello politico. Ai dirigenti spettano dunque le decisioni operative coerenti con gli obiettivi politici e le risorse assegnate e, in quanto responsabili del loro raggiungimento, essi dovranno rendere conto dei risultati conseguiti;

- misurazione delle performance, ossia misurazione dei risultati raggiunti. Si tratta di uno strumento che consente di valutare il successo o il fallimento delle iniziative (Kaplan, Norton, 1996) e che, di conseguenza, risulta fondamentale ai fini dell'ottenimento del consenso popolare. Esso richiede l'individuazione di standard misurabili e quantificabili (Osborne, Gaebler, 1992);

- efficienza, che è un principio strettamente collegato alla misurazione delle performance; essa è definita infatti come il rapporto tra i risultati raggiunti e le risorse utilizzate, rapporto che in termini quantitativi individua la relazione tra risorse scarse e beni economici prodotti. Il risultato può essere espresso in termini di impatto - outcome - o di produzione - output;

- privatizzazione del rapporto di lavoro, che riguarda l'esigenza di assimilare il rapporto di lavoro di diritto pubblico a quello di diritto privato, creare delle élite dirigenziali, ridurre la quota fissa delle remunerazioni per attribuire maggiore spazio a quella legata al conseguimento dei risultati;

- accountability, principio che esprime, come visto, in senso lato, la necessità di rendere conto delle azioni svolte nell'ambito del settore pubblico e fortemente legato alle nuove forme di gestione pubblica e all'ampliamento delle responsabilità dei dirigenti.

Il NPM ha pertanto segnato l'inizio di un processo di riforma che ha interessato sia logiche gestionali e organizzative interne sia l'interazione e il modo di rapportarsi con l'ambiente esterno e con gli stakeholder. Sulla base dei principi di questa nuova filosofia tutto il settore pubblico si è evoluto divenendo un sistema policentrico caratterizzato da un'ampia apertura verso l'esterno e da richieste sempre più sentite da parte dei cittadini di partecipazione attiva nei confronti delle amministrazioni pubbliche (De Magistris

le, a garanzia della qualità dei servizi stessi e a tutela dei diritti dell'utente.

Gioioso, 2005). Questa evoluzione ha generato un perfezionamento dei principi del NPM6 che ha consentito il superamento dell'approccio meramente manageriale che, ad un livello macro, ha visto lo Stato centrale l'unico attore investito del potere di controllo e di indirizzo dei processi sociali e, a un livello micro, ha identificato nella figura del manager autoritario colui il quale al vertice di una struttura gerarchica è chiamato a scegliere in merito all'allocazione e alla gestione delle risorse.

La dimensione partecipativa assume un ruolo centrale in questo processo evolutivo orientato verso un sistema organizzativo di condivisione ed interazione orizzontale tra società civile/utenza ed amministrazione pubblica.

L'evoluzione dei bisogni pubblici unitamente all'evoluzione degli scenari nazionali ed internazionali di ordine politico, economico e sociale, (come la globalizzazione dei mercati, l'aumento e la differenziazione dei bisogni pubblici, la ridefinizione dei confini tra Stato e mercato, ecc.), hanno spinto verso uno sviluppo degli schemi interpretativi della gestione delle pubbliche amministrazioni, caratterizzati crescente esigenza di accountability verso gli stakeholder (Caperchione, Pezzani, 2000; Pezzani, 2003).

Accountability ed efficienza rappresentano pertanto i principi cardine del processo di riforma che ha caratterizzato, dagli anni novanta ad oggi, l'organizzazione e la gestione delle amministrazioni pubbliche. In un simile contesto, le caratteristiche del NPM dell'autonomia, della separazione fra politica e gestione, la responsabilizzazione, la pianificazione degli obiettivi e il controllo dei risultati vengono rimarcate in relazione ai concetti di trasparenza della pubblica amministrazione e di rendicontazione dei risultati.

L'accountability viene interpretata come uno strumento necessario per migliorare la democraticità e la responsabilità di un buon livello di governance, perché concorre a diffondere nella comunità di riferimento un clima di fiducia e di legittimazione nei confronti dell'ente.

4 – Meccanismi e strumenti di accountability pubblica/politica

Il modello interpretativo dei fabbisogni di accountability nelle pubbliche amministrazioni trae origine dai meccanismi di rappresentanza e di mandato, i quali fanno riferimento alle deleghe che vengono attribuite agli organi deputati a gestire ed amministrare la cosa pubblica, in virtù di un mandato elettorale. Infatti, at-

traverso le elezioni politico amministrative gli eletti rappresentano i propri elettori portatori di interessi di vario genere. Coloro che amministrano, in virtù della delega ricevuta da parte dei cittadini, sono tenuti non solo ad usare il potere nell'interesse comune ma anche a rendere conto delle proprie azioni ai diversi portatori di interessi.

L'applicazione di una logica di accountability richiede pertanto un sistema esplicito di regole e principi, in base ai quali tali aziende devono rendere conto ai diversi soggetti portatori di interessi sulle responsabilità assunte nel perseguimento dei propri fini istituzionali (Caperchione, Pezzani, 2000).

L'accountability necessita in altri termini di un complesso di informazioni che siano attendibili, comprensibili, accessibili e diffuse. In tal senso esprime la responsabilità informativa dell'azienda medesima e prende corpo in quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo trovano la loro piena conformazione. In sintesi tramite l'accountability prende corpo quel potere di controllo sugli esiti gestionali da parte di coloro su cui ricadono gli esiti della gestione stessa (Matacena, 2010). L'accountability individua l'area dedicata all'informazione ed alla comunicazione aziendale. Si può affermare che il contenuto e il livello di accountability sono direttamente correlati al modello di sistema informativo che deve essere prima di tutto in grado di attivare una rendicontazione complessiva incentrata su di un sistema unico di documenti contenenti dati e valori, che garantiscano la verifica della trasparenza gestionale, amministrativa e istituzionale.

Nelle democrazie a base parlamentare, quale che sia l'assetto nella distribuzione dei poteri tra Governo ed assemblee elettive, le procedure di preparazione, esame e approvazione dei documenti che sintetizzano l'attività di prelievo coattivo e di spesa del Governo presentano una ricorrente specialità e tipicità, che riflette la specialità della funzione che sono chiamati ad assolvere questi documenti. Ci sono robuste ragioni storiche che spiegano la nascita e l'evoluzione dei parlamenti nel mondo occidentale con le dinamiche legate in buona sostanza al controllo del prelievo e della spesa. Si può affermare che la qualità di una democrazia si connota attraverso i poteri di cui le Camere rappresentative dispongono nel decidere e controllare l'allocazione di questi flussi; da chi si preleva e per che cosa si spende (De Ioanna, 2010).

Metodi e tecniche del controllo parlamentare coincidono con la struttura e le informazioni dei documenti di bilancio: la tipicità di questi strumenti è funzione della effettività del controllo parlamentare. La tipicità del contenuto della strumentazione dei documenti di bilancio e le relative procedure definiscono un profilo coesistente a tutte le esperienze storiche di democrazia rappresentativa. Vi sono quindi solide ragioni strutturali che spiegano perché i documenti di bilancio devono recare in sé questi tratti di tipicità e

⁶ Per un approfondimento sugli aspetti evolutivi del NPM si veda J. O'Flynn, *From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications*, *The Australian Journal of Public Administration*, 2007 vol 66, n 3,

stabilità che alimentano l'accountability pubblica/politica e la trasparenza nell'azione dei pubblici poteri. L'apparato giuridico (formazione, decisione e controllo) che regola i conti pubblici deve essere funzionale alla soluzione di tre questioni di fondo; l'allocazione delle risorse; il livello generale della spesa e del prelievo; la possibilità di controllare la dinamica marginale di entrate e spese. Tanto più che gli operatori finanziari nella valutazione del merito del debito pubblico di un Paese considerano più grave la mancanza di controllo sulle dinamiche interne della spesa pubblica che non il livello della spesa stessa, dinamiche propriamente contenute nel processo di definizione, approvazione e controllo del bilancio pubblico.

Lo studio del bilancio pubblico, sia da un punto di vista contenutistico che procedurale, fornisce un'importante chiave di analisi del funzionamento di qualunque democrazia. Lo sviluppo storico delle istituzioni pubbliche ha condotto nei Paesi democratici a conferire al Parlamento il potere di prendere le decisioni che regolano l'attività dello Stato e che assicurano le risorse necessarie per finanziare tale attività.

L'approvazione parlamentare non è un mero atto formale ma racchiude il significato più profondo della democrazia (Puntillo, 2008). Infatti la deliberazione parlamentare del bilancio risponde all'esigenza che il documento più importante della vita nazionale, che esprime sacrifici imposti e benefici erogati alla collettività, debba essere esaminato dai rappresentanti del popolo, variamente eletti.

In quanto autorizzazione alle entrate ed alle spese relative ad un determinato esercizio finanziario, il bilancio costituisce il documento fondamentale dell'attività finanziaria dello Stato, e rappresenta lo strumento di garanzia della gestione del pubblico denaro oltre che strumento di perseguimento dei fini pubblici⁷.

Poiché il bilancio è lo strumento attraverso il quale il Parlamento viene chiamato ad approvare l'indirizzo politico che il Governo dovrà seguire nella sua attività di acquisizione e di erogazione di mezzi finanziari, l'origine di tale documento, in tal senso inteso, è contemporanea al sorgere del Parlamento.

Nei Paesi dell'area OCSE si è sviluppata negli ultimi dieci anni una ampia e approfondita riflessione, politica e tecnica, sulla morfologia che i bilanci pubblici (dello Stato e degli enti territoriali dotati di autonomia fiscale) devono assumere per assolvere al meglio le funzioni che massimizzano la qualità democra-

tica di un sistema politico-economico⁸. Vi è consenso tra gli studiosi nell'indicare nella qualità dell'accountability pubblica/politica un elemento cruciale per comprendere in che modo il Governo risponde del proprio operato nei confronti del Parlamento e, più in generale, in che modo lo stesso Parlamento, come istituzione, risponde di fronte agli elettori delle modalità con cui controlla l'operato del Governo (Sartori, 1987). Attraverso l'esame del bilancio si può individuare il livello di responsabilità politica e amministrativa cui ricondurre: le scelte delle priorità politiche, la gestione delle risorse finanziarie e la verifica dei risultati. La struttura dei bilanci pubblici consente di svolgere le funzioni ora descritte riferite ad involucri di risorse destinate a finalità ben determinate, cioè a politiche pubbliche ricostruibili nelle rispettive dimensioni finanziarie e negli obiettivi attesi (Pezzani, 2003). In termini generali si può affermare che lo stesso criterio della specializzazione dei bilanci pubblici nasce e si svolge storicamente proprio su questo terreno e, opportunamente attualizzato, mantiene una sua efficacia tecnica ed istituzionale. (De Ioanna, 2003). Il bilancio è un atto politico, giuridico e amministrativo in cui trovano rappresentazione, quantificazione e autorizzazione le politiche pubbliche considerate prioritarie dal decisore politico (eletto). In questo senso si può attribuire al bilancio il carattere di strumento di accountability pubblica/politica Patton (1992).

5 – Il bilancio dello Stato come strumento di accountability pubblica/politica. Profili evolutivi

La funzione principale attribuita al bilancio dello Stato è stata quella di regolare i rapporti tra potere legislativo ed esecutivo da un lato, e tra esecutivo e cittadino contribuente dall'altro, allo scopo di accertare la conformità di tali rapporti alla legislazione vigente, tutelando così il cittadino nel rapporto giuridico di imposta, assicurando cioè la destinazione a fini pubblici e alla corretta gestione dei mezzi prelevati coattivamente. Nel modello organizzativo pubblico di matrice burocratica ha prevalso questo concetto del bilancio pubblico.

A partire dagli anni '60, il bilancio dello Stato da mero strumento di autorizzazione delle spese diventa anche strumento di programmazione e sede di formalizzazione delle scelte di allocazione finanziaria di matrice politica oltre che economico-finanziaria. Dapprima con la legge n. 62/1964 – c.d. Legge Curti – in seguito con legge 468/78 successivamente modificata dalla legge 362/88, prende avvio una prima fase di riforme del bilancio dello Stato, con le quali si de-

7 Per un approfondimento sul bilancio dello Stato si vedano: "La procedura di formazione del bilancio nell'economia e nel governo dell'azienda stato" a cura di Fiori G., Milano, Giuffrè, 2008; Il bilancio dello Stato nel sistema di accountability pubblico. Profili evolutivi, Puntillo P., 2012, The McGraw-Hill Companies, Milano.

8 Sulla qualità della democrazia si veda Mussari 2011

linea il quadro di riferimento e organizzativo per la politica di bilancio (fiscal policy).

Prima di queste riforme la politica di bilancio, data la natura formale della legge che determina le previsioni iniziali, veniva sostanzialmente definita a posteriori, come sommatoria di vari interventi legislativi approvati nel corso degli anni, non iscritti in un quadro unitario. Con la legge 468/78 Governo e Parlamento si concentrano sulle scelte politiche che riguardano l'operatore pubblico (non solo quindi il bilancio dello Stato, che costituisce comunque il veicolo principale attraverso cui si realizzano tali politiche), superando una linea di pensiero che spingeva verso la programmazione dell'intero sistema economico. Il bilancio rimane tuttavia un documento comprensibile soltanto ai tecnici, da cui non si evincono le politiche di settore e gli obiettivi perseguiti attraverso l'allocazione finanziaria dei mezzi prelevati coattivamente. Bisognerà attendere la fine degli anni novanta dello scorso secolo per ripensare il bilancio come strumento di definizione ed attuazione delle politiche pubbliche attraverso i principi della razionalizzazione della struttura del bilancio e dell'ammodernamento dell'organizzazione e del procedimento amministrativo.

Specificamente la riforma del bilancio dello Stato del 1997 con la legge n. 94 (c.d. riforma Ciampi) attua (a livello statale) i principi del NPM ed in particolare quelli relativi alla separazione tra indirizzo politico e gestione, alla privatizzazione del rapporto di lavoro con specifico riferimento alla managerializzazione della dirigenza amministrativa, alla gestione per obiettivi, alla valutazione dei risultati.

La riforma Ciampi ha articolato il processo di bilancio su due livelli: uno di natura politica per la decisione e uno di natura amministrativa per la gestione. Il primo strutturato su due nuovi aggregati contabili: le funzioni obiettivo, per la sola spesa, e le Unità Previsionali di Base (UPB), per l'entrata e per la spesa, quali appostazioni contabili elementari ai fini del voto parlamentare. Le nuove unità di bilancio, pur potendo comprendere, al loro interno, stanziamenti con radici normative diversificate, definiscono i confini finanziari di una ben determinata funzione di spesa che, potendo essere fatta risalire a un determinato centro di responsabilità, può essere opportunamente valutata e deliberata in modo globale in sede parlamentare e in seguito sottoposta a controllo. Il secondo documento, consistente nel bilancio c.d. "amministrativo" o gestionale classificato per capitoli e per centri di responsabilità amministrativa risulta articolato per centri di responsabilità amministrativa o per unità di servizio, sulle quali impostare un'analisi economica più penetrante mediante la rilevazione analitica dei costi sostenuti e dei risultati conseguiti, ai fini della valutazione dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa in rapporto alle risorse assegnate. In questo secondo bilancio la classificazione scende a

livello di capitolo che, però, non costituendo più limite giuridico all'azione amministrativa, può essere modificato con decreto ministeriale. In questo modo sono state collegate, in un assetto più completo, le unità operative alle risorse assegnate, le funzioni agli obiettivi indicati dal Parlamento e la gestione ai risultati ottenuti. In sostanza il bilancio gestionale rende possibile l'implementazione di forme di accountability manageriale.

Ratio principale di questa riforma è spostare l'attenzione del bilancio dello Stato dalla dimensione macroeconomica alla dimensione della programmazione e della gestione delle risorse, sottolineando il ruolo del bilancio come strumento di definizione e attuazione delle politiche pubbliche. In sostanza, il fine della riforma è creare una connessione diretta tra la struttura del bilancio e l'ammodernamento dell'organizzazione e del procedimento amministrativo. (Carabba, 1998). Con ricadute positive in termini di accountability sui processi, sui programmi e sulle performance.

La nuova struttura del bilancio diventa strumento di accountability in quanto tenta di dare risposta a quella necessità di un sistema di classificazione della spesa che sia più trasparente, meno frammentato e riconducibile alle funzioni svolte dallo Stato. Le funzioni obiettivo sono individuate infatti con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore, nel senso che riflettono la destinazione delle risorse fra le diverse politiche di settore, e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini.

L'istituzione dell'Unità Previsionale di Base, quale limite di decisione politica e di emendabilità del bilancio, ha così consentito il passaggio da un bilancio con circa 6.000 capitoli ad un bilancio con un migliaio di unità elementari. Elemento che conferisce senza dubbio una maggiore chiarezza al documento in quanto capace di rendere i prospetti contabili più sintetici e più facilmente leggibili da parte degli stakeholder con riferimento alla destinazione delle risorse alle politiche pubbliche.

La necessità di ridefinire il collegamento tra le scelte politiche e gli indirizzi amministrativi, con la gestione delle risorse affidate all'autonomia dei singoli centri di responsabilità amministrativa, ha portato ad una revisione del collegamento tra programmazione e bilancio e tra bilancio e organizzazione e, quindi, alla revisione dei principi e delle regole di predisposizione del bilancio delle amministrazioni stesse. I due aspetti, quello organizzativo e quello finanziario, oltre ad essere intimamente connessi, costituiscono il nucleo centrale sul quale maggiormente ha inciso il processo di riforma.

La presenza di questi due documenti contabili (il bilancio politico da presentare al Parlamento per l'approvazione e il bilancio amministrativo per la gestione) genera una nuova e diversa relazione istituzio-

nale tra Governo e Parlamento in materia di bilancio. In questo senso si rafforza il meccanismo di accountability politica. Infatti, le Camere rinunciano all'analiticità contabile della decisione di bilancio in cambio di una più chiara definizione delle politiche pubbliche poste alla base dell'impiego delle risorse, cioè della destinazione di spesa da assumere in funzione del costo dei rispettivi servizi; il Governo e i dirigenti delle Pubbliche Amministrazioni acquistano spazi maggiori di capacità e di flessibilità gestionale, ma assumono anche l'impegno ad una chiara motivazione delle scelte di definizione delle politiche, e adottano criteri di gestione misurabili in termini di efficacia, efficienza ed economicità dei risultati, con particolare riguardo ai servizi resi ai cittadini. In base a questa logica, il bilancio sottoposto all'approvazione del Parlamento identifica e determina le funzioni e gli obiettivi dello Stato, delimitando invece nell'assetto amministrativo-gestionale, a stretto indirizzo solo dell'esecutivo, i poteri e gli obiettivi entro i quali l'azione e l'impegno dei quadri amministrativi vengono responsabilizzati.

La responsabilizzazione della dirigenza viene altresì perseguita mediante l'assegnazione di una disponibilità finanziaria (budget) per obiettivi, da impiegare in autonomia. Il budget è pari alla previsione del fabbisogno di una UPB o centro di costo, per un anno finanziario. Al tempo stesso, esso rappresenta l'oggetto del cui uso il dirigente è chiamato a rispondere. Tutto ciò ha portato ad un vero e proprio rafforzamento del processo di programmazione e controllo, in quanto vengono creati i presupposti per realizzare un monitoraggio sul grado di autonomia e responsabilità assegnati alla dirigenza.

A fronte della maggiore sinteticità del documento contabile rispetto al passato rimangono margini di miglioramento in termini di trasparenza e di comprensibilità del bilancio, la cui lettura risulta tuttora frammentata. Questo perché, invece di far prevalere la classificazione del bilancio per funzioni, aggregando i capitoli per funzione indipendentemente dalla struttura organizzativa cui faceva originariamente capo la spesa, si è preferito agganciare i capitoli ai centri di responsabilità amministrativa nell'ambito dei singoli Ministeri.

L'incapacità di tenere sotto controllo i livelli della spesa pubblica (resa manifesta dalla difficoltà di rispettare i vincoli imposti dall'adesione all'Unione Monetaria Europea), unitamente alle esigenze imposte dalla revisione delle competenze fra i diversi livelli di governo, hanno evidenziato i limiti della riforma del '97 e condotto alla riforma del 2009. In altri termini la classificazione per funzioni obiettivo ha assunto nella prassi un ruolo ambiguo, essendo collocata a latere rispetto alle UPB, non costituendo oggetto della decisione parlamentare. Così, anziché disporre di una visione complessiva sulla finalizzazione della spesa rispetto alle aree di bisogno cui si è inteso dare

risposta, il bilancio, sebbene più organico rispetto al precedente, è sostanzialmente rimasto frazionato per Ministero (Passaro, 2007). La discussione e la decisione parlamentare sui singoli stati di previsione della spesa e dell'entrata rimangono scarsamente significativi (Raimondi, 2009). Probabilmente la scelta di costruire le unità di voto parlamentare sulla base delle funzioni obiettivo avrebbe consentito un processo di bilancio effettivamente fondato sulla definizione ex ante delle politiche pubbliche.

Alle difficoltà che molti Stati, non solo europei, hanno dovuto affrontare nella gestione dei bilanci pubblici, il sistema italiano ha peraltro risposto in modo «tradizionalmente emergenziale», con una gestione delle procedure legata alle contingenze e perciò affidata sostanzialmente all'Esecutivo; in questa logica, i passaggi parlamentari hanno spesso rappresentato un adempimento formalmente necessario, da svolgere il più velocemente possibile e con l'obiettivo di ridurre al minimo le possibilità che i testi governativi subissero modifiche (Bergonzini, 2011).

Le decisioni assunte a livello comunitario hanno definito un quadro unitario di regole contabili che hanno determinato una riforma epocale dei documenti del bilancio pubblico. È stato ampliato il numero dei documenti di programmazione economica, è stata modificata la tempistica del ciclo di bilancio (attraverso l'introduzione del c.d. "semestre europeo"), ma per quel che maggiormente concerne questo studio, è stata modificata la struttura del bilancio.

Il quadro normativo che ha modificato l'assetto contabile dello Stato è costituito dalle leggi numero 196 del 2009, numero 39 del 2011, numero 243 del 2012 (quest'ultima di attuazione della legge costituzionale n. 1 del 2012).

Con la l. n. 196 del 2009 è stato ristrutturato l'intero impianto delle relazioni tra le Camere e il Governo in materia finanziaria, lasciando al Parlamento prevalenti competenze di controllo ed indirizzo, e riservando all'Esecutivo tanto la potestà decisionale in materia di spesa pubblica quanto le connesse responsabilità sia politiche sia a livello di pubbliche amministrazioni. La legge 196 ha inteso consolidare la nuova classificazione delle spese del bilancio in missioni e programmi (introdotta a livello sperimentale nel 2008), al fine di mettere in luce le finalità allocative della spesa pubblica (che cosa viene realizzato con le risorse pubbliche), e spostare il baricentro dal soggetto che gestisce le risorse alle attività per le quali le risorse medesime vengono impegnate (Caputo, 2010).

Diversamente da come avveniva con il precedente schema contabile, in cui la ripartizione delle risorse avveniva appunto per unità organizzative responsabili del loro impiego (chi gestisce le risorse). La struttura del bilancio è così orientata ad una maggiore rappresentatività delle politiche pubbliche e ad una più attenta destinazione funzionale della spesa (Raimondi, 2009). La configurazione del bilancio prevede infatti

le missioni, che rappresentano le funzioni principali della spesa pubblica e ne delineano gli obiettivi strategici, e i programmi che costituiscono aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi strategici definiti nell'ambito delle missioni. I centri di responsabilità amministrativa costituiscono la struttura che gestisce le risorse per la realizzazione del programma di competenza. Con tale modifica si recepisce per il bilancio dello Stato il sistema di classificazione COFOG (Classification of the Functions of Government).

La nuova struttura di bilancio individua degli aggregati contabili capaci di dare informazioni al Parlamento sulle finalità che il Governo intende perseguire in determinati settori, sulla base delle risorse previste e assegnate, privilegiando sia il contenuto funzionale della spesa, che i risultati da perseguire in termini di impatto dell'azione pubblica su cittadini e territorio (Raimondi, 2009). Le missioni e i programmi dovrebbero consentire, considerato il numero ridotto, di focalizzare la discussione in Parlamento sulle priorità strategiche della politica economica e sui loro vantaggi rispetto alle politiche in essere, migliorando quindi l'efficienza allocativa delle entrate pubbliche.

Ogni missione (in tutto 34) si articola in uno o più programmi (in tutto 168 nel 2017), ogni programma si sviluppa a sua volta in un insieme di attività (azioni) che ogni amministrazione pone in essere per il raggiungimento delle proprie finalità. I programmi rappresentano aree omogenee di attività e sono generalmente di competenza di un unico ministero, anche se non mancano programmi condivisi tra più Amministrazioni. Le unità di voto parlamentare diventano le missioni e i programmi, in luogo delle UPB individuate con una logica di tipo organizzativo-gestionale. Una programmazione orientata sugli aspetti funzionali per l'impiego delle risorse, confrontabile con la rendicontazione, rende efficace lo stesso processo di programmazione, più efficiente l'allocazione delle risorse ed effettivo il controllo obiettivi-risultati.

La nuova struttura di bilancio, evidenziando le risorse destinate alle politiche pubbliche di settore, consente, a parere di chi scrive, un aumento dell'accountability pubblica del documento in esame in quanto ne aumenta il livello di trasparenza (la trasparenza è un potente strumento di accountability per rappresentare risultati e influenzare comportamenti), e rinvigorisce la dialettica parlamentare, attribuendo in ultima istanza al Parlamento una rinnovata responsabilità sull'allocazione finanziaria delle risorse pubbliche. Questo implica la formazione di un diverso metodo nella valutazione e decisione in campo finanziario, in cui l'attenzione viene spostata dagli stanziamenti espressi in termini di input (quanto reddito da lavoro dipendente, quanti consumi intermedi, quanti investimenti fissi lordi, etc.) o in termini di strutture amministrative (quante risorse a quel dato

dipartimento), verso le politiche di settore (quante risorse complessive sono destinate alla Difesa e sicurezza del territorio - Missione 005, all'Agricoltura, politiche agro alimentari e pesca, Missione 009, alla Competitività e sviluppo delle imprese, Missione 011, alla Ricerca e innovazione, Missione 017, ecc.), e con quali programmi si intendono attuare tali politiche⁹.

Si tratta di un approccio che modifica profondamente anche i criteri dell'accountability tra indirizzo politico e amministrazione e tra Governo e Parlamento (Servizio Bilancio Senato, 2007).

L'unità di voto parlamentare sul bilancio individua il limite delle rispettive competenze di Governo e Parlamento nella decisione in materia di finanza pubblica, con il voto risulta infatti definita una allocazione delle risorse da cui il governo, in linea generale, non si dovrebbe poter discostare senza un ulteriore passaggio parlamentare (ad esempio con l'assentimento o con ulteriore atto legislativo). Al di sotto dell'unità di voto parlamentare, vige in generale una discrezionalità amministrativa nell'uso delle risorse. Se il bilancio viene votato al livello di programma, tale aggregato rappresenta l'unità al di sotto della quale il governo possiede una discrezionalità amministrativa, con la possibilità di spostare le risorse assegnate tra le azioni (che a volte rappresentano la partizione territoriale di un insieme di attività dirette ad ottenere lo stesso obiettivo) o tra titoli della spesa.

La nuova legge di contabilità e finanza pubblica lascia quindi inalterata la distinzione tra bilancio per la decisione (collegato alla ripartizione delle funzioni in missioni e programmi, e alla classificazione contabile per UPB), e bilancio per la gestione, articolato in capitoli e affidato ai responsabili delle strutture amministrative dei ministeri. Così facendo il legislatore ha inteso espandere le potenzialità decisionali del bilancio, accentuandone le caratteristiche di strumento di attuazione degli indirizzi di politica economica e finanziaria. In tal senso la nuova normativa contabile ha recepito, portandolo a regime, il principio della flessibilità nella allocazione e gestione delle risorse iscritte in bilancio. Nello specifico, la legge n. 196/2009 configura la legge di bilancio come una legge di carattere sostanziale, idonea a modificare, seppur entro precisi limiti, anche singole autorizzazioni di spesa disposte con atti di rango legislativo. Infatti, le dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi possono essere rimodulate in via compensativa all'interno di un programma o tra programmi di ciascuna missione nel rispetto dei saldi di finanza pubblica e fermo restando il divieto di utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti. La legge di bilancio assumerà pieno carattere di legge so-

9 Per un approfondimento delle Missioni e dei Programmi del Bilancio dello Stato del 2017 si veda MEF, dipartimento della RGS, Missioni e Programmi delle amministrazioni centrali dello Stato, 2017.

stanziale, potendo incidere sulla legislazione vigente attraverso l'introduzione di disposizioni in materia di entrata e di spesa volte a innovare la legislazione vigente, quando verranno unificati in un unico documento (la legge di bilancio, appunto) gli attuali contenuti della legge di stabilità e della legge di bilancio (riforma prevista a partire dal 2016).

Per ottenere una più compiuta trasparenza la nuova legge di contabilità tenta di imporre una nuova cultura contabile molto più attenta verso i principi di armonizzazione, integrazione, uniformità di comportamento e raccordabilità. Il modello schematico di organizzazione contabile prevede infatti comuni schemi di bilancio che dovranno essere adottati da tutte le amministrazioni pubbliche e che dovranno essere articolati per missioni e programmi, il cui carattere strategico verrà assunto fin dall'inizio del processo di formazione del bilancio, minimizzando il rischio di considerare tale calcolo come un semplice adempimento di tipo statistico (Giovannini, 2010). Le deleghe al Governo contenute nella legge di contabilità (e in parte nella legge sul federalismo fiscale, la numero 42 del 2009) sono state già esercitate. Sono stati infatti emanati il decreto legislativo numero 118 del 2011 sull'armonizzazione contabile e degli schemi di bilancio per regioni, enti locali, e loro organismi, e il decreto legislativo numero 91 del 2011 per le altre amministrazioni pubbliche.

Il nuovo modello contabile contiene tutti i presupposti teorici per una rinnovata concezione dell'accountability pubblica imperniata su un concetto di trasparenza dell'azione delle pubbliche amministrazioni posta a sua volta a fondamento della qualità delle politiche e del controllo democratico sull'azione di un settore che pesa così tanto sul funzionamento dell'economia e della società.

6 – Risultati dell'analisi

Nell'ultimo ventennio le riforme del management pubblico hanno innovato profondamente i modelli di funzionamento e organizzativi pubblici, consentendo il superamento del tradizionale modello burocratico. Questi importanti mutamenti hanno portato alla configurazione di una rinnovata concezione della responsabilità dell'amministrazione pubblica, identificabile con il termine anglosassone *accountability* e traducibile nella necessità che il comportamento delle amministrazioni pubbliche debba essere giudicato sulla base della capacità di: generare "valore" per la comunità di riferimento; misurare e rendere riconoscibile tale "valore"; rendere conto alla collettività delle proprie azioni e degli effetti prodotti. Alla base di un rapporto di *accountability* si pone solitamente un rapporto di delega di responsabilità tra due soggetti che poi necessita di un momento formale di verifica. L'*accountability* è un principio fondamentale della democrazia dei paesi moderni, intrinsecamente con-

nesso alla democrazia rappresentativa, in quanto i cittadini elettori possono accordare o rifiutare la loro fiducia ai propri rappresentanti sulla base di una valutazione del loro comportamento, ritenendoli responsabili delle loro decisioni (Martinelli, 2005).

L'*accountability* è oggi più che mai vettore della qualità della democrazia (Diamond e Morlino 2005), e la trasparenza, in particolare, è un aspetto fondamentale della *accountability*. Il concetto di *accountability* che è stato esaminato in questo studio è quello di *public/political accountability*, che concerne il rapporto tra elettori (*principals*) ed eletti (*agents*). In accordo con Patton (1992) le politiche pubbliche di settore sono il parametro principale di misurazione dell'*accountability* pubblica/politica. Considerato che la sede in cui sono definite, quantificate e autorizzate le politiche pubbliche di settore è il bilancio dello Stato, si può affermare che quest'ultimo costituisce uno strumento di *accountability* pubblica/politica.

Lo studio si concentra sul bilancio dello Stato in luogo dei bilanci degli enti pubblici, territoriali e non territoriali, in quanto il processo riformatore di armonizzazione contabile in atto, prevede, che la struttura del bilancio e le principali norme di contabilità (fra le più importanti il vincolo del pareggio di bilancio e la sostenibilità del debito) siano conformi a quelle dello Stato. Ragion per cui le conclusioni a cui perviene questo studio possono essere estese, in linea di principio, anche agli altri enti pubblici.

La complessa dinamica dell'impiego della ricchezza prelevata coattivamente da destinare alle politiche pubbliche può essere compresa e governata attraverso la struttura dei documenti di bilancio e la piena padronanza delle loro tecniche e della loro articolazione. In particolare il patrimonio informativo costituisce la pre-condizione, il substrato necessario, affinché l'organo che approva il bilancio, ossia il Parlamento, possa effettivamente svolgere un ruolo di controllo sulle politiche economiche e sociali adottate dal Governo.

In Italia la constatazione dell'inadeguatezza delle prassi affermatesi nelle ultime sessioni di bilancio, con il risultato che la politica economica e sociale è stata di fatto affidata ad una successione di decreti-legge che hanno svuotato di significato la sessione di bilancio, nonché dello squilibrio istituzionale realizzatosi a favore del Governo e la conseguente necessità di rafforzare il ruolo del Parlamento, potenziandone i poteri di indirizzo e di controllo, hanno prodotto la riforma del 2009 con legge n. 196.

Il programma diventa il nuovo livello dove si situa il voto delle Camere (unità di voto), in sostituzione delle UPB, introdotte nel 1997. Il programma è presentato come un aggregato diretto al perseguimento delle finalità definite nell'ambito delle missioni, che rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa.

Nonostante la vasta portata di quest' ultima riforma della contabilità e finanza pubblica rimangono delle criticità da tenere in conto. Si concorda con quanti ritengono che nella realtà ad imporsi sono state le posizioni conservatrici dell'unico grande qualificato apparato burocratico che possiede oggi le conoscenze, le informazioni e le competenze tecnico-scientifiche necessarie per ergersi a dominus dell'intero campo: la Ragioneria Generale dello Stato (De Ioanna 2010). Il dipartimento della Ragioneria generale dello Stato è l'apparato che in Italia gestisce al centro il ciclo delle spese e delle entrate statali. Questo apparato è espressione, sul piano culturale ed operativo, di categorie, schemi interpretativi e tecniche, di gestione e di controllo, di matrice sostanzialmente giuridico contabile. (Abbamonte, 1975; De Ioanna, 1993; Gaboardi, 1998; Brancasi, 2005; Perez, 2003; D'Auria, 2003; Lupo, 2007; Rivosecchi, 2007; De Ioanna, Goretti, 2008). Per superare questa criticità occorrerebbe riprendere alla base le radici economico aziendali della contabilità di Stato e rileggerle dentro schemi analitici ed organizzativi che abbiano come obiettivo quello di fornire ai cittadini e alle Camere legislative strumenti di analisi quantitativa e di valutazione dei risultati. Si auspica in altri termini il rafforzamento degli strumenti per il controllo parlamentare delle decisioni di bilancio. La tecnica con cui il bilancio presenta le sue partizioni interne e i suoi meccanismi di elasticità, è cruciale. Ma è ancora più essenziale che questa struttura consenta al Parlamento sia la lettura che il controllo della evoluzione dei conti.

Un altro aspetto che può compromettere la sovranità del Parlamento in materia di bilancio è la rinnovata configurazione dei vincoli europei al governo dei conti pubblici (definiti a partire dal Patto Europlus, Six Pack e Two Pack, Fiscal Compact) che modifica ulteriormente l'impianto normativo che disciplina in prospettiva le procedure di bilancio per lo Stato e anche per gli altri enti pubblici. In particolare ha determinato una revisione costituzionale (con la legge cost. numero 1 del 2012 attuata con la legge numero 243 del 2012), il cui aspetto più importante è l'introduzione del principio di equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito delle amministrazioni pubbliche (in vigore dal 2016). In particolare le scelte politiche in materia di bilancio e la successiva gestione delle risorse da parte delle p.a. saranno ricondotte alle autorità di governo che hanno il compito, da un lato, di concordare in sede europea gli obiettivi intermedi da conseguire, volta per volta, per arrivare al pareggio, recependoli poi nei documenti di programmazione finanziaria e di bilancio, dall'altro, di intervenire "ex post" per garantirne il conseguimento in caso di eventi eccezionali, ovvero per attivare il meccanismo di correzione a fronte di scostamenti tra dati di consuntivo ed obiettivo programmatico (Nardini, 2012). Pertanto, lo Stato può rendersi parte attiva solo al

momento della definizione degli obiettivi di medio termine in sede europea. Emerge in tutta evidenza la supremazia riconosciuta all'interesse finanziario rispetto al perseguimento degli altri interessi pubblici.

7 – Considerazioni conclusive

L'articolo ha inteso contribuire al dibattito sull'impatto delle riforme del bilancio pubblico sull'accountability pubblica/politica in Italia. Specificamente ci si chiede se tali riforme possono essere considerate driver di cambiamento dell'accountability. I risultati indicano che soprattutto con le riforme più recenti le informazioni contabili e in particolare di bilancio assumono un nuovo significato, rendendo maggiormente comprensibili e trasparenti le politiche pubbliche di settore.

I risultati di questo studio, frutto di un'analisi documentale, confermano peraltro gli studi di Ezzamel et al. (2005), ossia che i sistemi contabili possono rafforzare i processi di accountability politica.

Se le riforme degli anni novanta hanno potenziato il ruolo del bilancio come strumento di programmazione, controllo e rendicontazione dell'attività finanziaria pubblica, è soltanto con la legge n. 196 del 2009 e successive modificazioni che aumentano, sebbene con dei limiti ancora, le potenzialità del bilancio come strumento di accountability pubblica/politica, rendendo più trasparente rispetto al passato l'allocatione delle risorse nei vari settori di intervento dell'azione pubblica. Infatti specificamente la riforma del 2009 ha potenziato l'attitudine del bilancio statale ad essere strumento di accountability pubblica, circoscrivendo tale disposizione sia alla struttura del bilancio per missioni e programmi, che ai rapporti tra Governo e Parlamento, registrando un rafforzamento del ruolo di controllo del Parlamento (Caputo, 2010). In tal senso tra gli obiettivi della riforma del 2009 si annoverano quello di rendere più trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica, e quello di restituire al Parlamento il ruolo di indirizzo e controllo che gli compete. Anche i provvedimenti emanati in attuazione della legge 196 si muovono in tale direzione. In un contesto in cui ha sempre prevalso l'approccio giuridico rispetto a quello economico nell'allocatione e gestione delle risorse finanziarie, le missioni e i programmi (e a regime ancor di più le azioni), hanno l'obiettivo di rendere maggiormente evidente la destinazione delle risorse, chiarendo ulteriormente cosa si dovrebbe realizzare e per quali scopi. Tutto ciò, nella fase decisionale, mira a favorire l'adozione di scelte più consapevoli nell'allocatione delle risorse del bilancio dello Stato.

La classificazione della spesa in missioni e la sua organizzazione e presentazione per l'esame parlamentare in programmi ha consentito di superare una metodologia basata sull'aridità di procedure giuridico-contabili con il primato delle categorie numeriche su

quelle “gestionali”, consentendo al Parlamento di svolgere un ruolo che non sia di mera ratifica delle scelte governative (Capitano, 2013).

Con il riordino della struttura del bilancio è stato pertanto potenziato il carattere programmatico del bilancio.

Secondo autorevole dottrina l'efficacia della programmazione di bilancio (intesa come tecnica e metodo di trasformazione dell'azione pubblica) produce riflessi sulla performance economica a livello europeo. In altri termini nel confronto internazionale la non elevatissima attendibilità dei nostri conti pubblici derivante da una certa opacità delle nostre tecniche contabili, ossia da una debolezza strutturale delle modalità di costruzione e rappresentazione dei nostri conti, si rileva foriera di una debolezza negoziale, ossia una condizione di minor forza addebitabile ad una marginale capacità di fare politiche pubbliche chiare e trasparenti (De Ioanna 2013).

Dallo studio emerge altresì che il ruolo del bilancio statale è subordinato alla collocazione del bilancio all'interno delle procedure europee che presidiano il rispetto delle regole fiscali sui limiti al disavanzo e al debito, di cui si pone come garante la Ragioneria Generale dello Stato. È il Governo responsabile nei confronti dell'Unione Europea e le sue posizioni non possono che essere fatte proprie dal Parlamento. A Governo e Parlamento l'equilibrio viene, dunque, imposto dall'esterno, fatta salva, al Parlamento, la sola decisione sui margini di manovra compatibili con i saldi prestabiliti. In sostanza la nuova governance europea può configurarsi come un vincolo esterno alla costruzione del bilancio statale da parte del Parlamento (Rivosecchi, 2012). Da qui una serie di problemi che chiamano in causa profili di accountability pubblica del bilancio statale, e quindi la necessità di coniugare l'autonomia dei Parlamenti nazionali con i crescenti poteri delle istituzioni europee sulle politiche economiche e finanziarie degli Stati membri. (Passaro, 2013).

La ricerca condotta soffre dei limiti di tutti i contributi basati sulle analisi documentali, cioè i limiti propri dei database: non conoscono articoli al di fuori della loro indicizzazione; la ricerca per “parole-chiave” esclude i sinonimi e altre espressioni per descrivere lo stesso fenomeno; sono soggetti a “crash” inaspettati: a volte, pur inserendo correttamente “le parole-chiave” non appaiono certi articoli (per tale ragione si rende necessario verificare tra le referenze dei lavori selezionati la presenza di altri articoli di interesse); oppure basta che nell'articolo sia presente una volta la parola che si cerca perché il motore di ricerca includa l'articolo nei risultati: da ciò deriva che non tutti gli articoli sono in realtà di interesse e bisogna quindi effettuare un'attenta cernita.

Le conclusioni a cui si perviene dipendono dalla esaustività della ricerca degli studi rilevanti.

Tra i punti di forza dello studio condotto si possono annoverare i seguenti: l'adozione di un approccio pluridisciplinare e trasversale allo studio dell'argomento derivante dall'inclusione di studi di natura giuridica e politologica, oltre a quelli di natura economico-aziendale. Sulla validità di tale approccio si rimanda a Guthrie J., Parker L., (2014), e Dumay J. (2014).

Al meglio della nostra conoscenza è il primo articolo di natura aziendalistica che esamina il ruolo svolto dal bilancio dello Stato in Italia nei processi di accountability pubblica/politica sotto un profilo evolutivo.

References

- Abbamonte G., (1975), *Principi di Diritto Finanziario*, Liguori, Napoli.
- Ahrens T., (1996), *Styles of Accountability, Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21 N. 2/3, [139-173].
- Anessi Pessina, E., Borgonovi E., (2000), 'Accounting and Accountability in Local Government: A Framework', in E. Caperchione and R. Mussari (eds), *Comparative Issues in Local Government Accounting* (Kluwer Academic Publishers, London), Vol.1, No. - 9.
- Anselmi L., (2003), *Percorsi aziendali per le PA*, Giappichelli, Torino.
- Aucoin P., (1990), *Administrative Reform In Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes And Pendulums, Governance: An International Journal Of Policy And Administration*, V.3, No.2, [115-137].
- Barberis P., (1998), *The New Public Management And A New Accountability, Public Administration*, V.76, No 3, [451-470].
- Bergonzini C., 2011 *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009, Quaderni costituzionali*, a. XXXI, n. 1, marzo, [39-62].
- Borgonovi E. (2002), *Nuovo Scenario per gli Enti Locali, Azienda Pubblica*, V.15, No.1-2, [5-11].
- Bovens M., (2007) *Public Accountability*, in Ferlie E., Lynn L. E., Pollitt C., *The Oxford Handbook of Public Management*, Oxford University Press.
- Brancasi A., (2005), *Contabilità Pubblica*, Giappichelli, Torino.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2003). *Control and Legitimation in Government Accountability Processes: The Private Finance Initiative in the UK, Critical Perspectives on Accounting*, 14, [3-48].

- Buccellato A. (1997), I controlli nelle pubbliche amministrazioni: l'accountability ed il sistema informativo, in Farneti G. and Vagnoni E. (a cura di), *I controlli nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini.
- Burritt, R. Welch S., (1997), Australian Commonwealth Entities: An Analysis of Their Environmental Disclosures, *ABACUS*, Vol. 33, No. 1, [69-87].
- Caperchione E., Pezzani F., (a cura di), (2000), *Responsabilità e Trasparenza nella Gestione dell'ente Locale*, Egea, Milano.
- Capitano, A., (2013), "Percorsi innovativi per una necessaria e razionale programmazione di Bilancio." *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 27.4, [793-796].
- Caputo M., (2010), La sessione di bilancio 2009: spunti e prospettive alla luce della riforma della legge di contabilità, *Rassegna parlamentare*, 52 n. 1, [77-120].
- Carabba M., (1998), *La nuova disciplina della procedura e della struttura del bilancio dello Stato*, in Azienda Pubblica, n°3.
- Cochrane, A. (1993a) *Whatever Happened to Local Government?* Buckingham am: Open University Press.
- D'Auria G., (2003), *I Controlli*, Trattato Di Diritto Amministrativo", Giuffrè, Milano.
- Day, P., Klein, R. (1987), *Accountabilities: Five Public Services*, London Tavistock, Publications.
- De Ioanna P., (1993), *Parlamento E Spesa Pubblica*, Il Mulino, Bologna.
- De Ioanna P., (2003), *Autorizzazione Parlamentare e Principio di Specificazione*, in "Linee Di Riforma Dei Bilanci Pubblici", a Cura di L. Cavallini Cadeddu, Giappichelli.
- De Ioanna P., Goretti E. C., (2008), *La Decisione Di Bilancio In Italia*, Il Mulino, Bologna.
- De Ioanna, (2010), Legge di bilancio e legge finanziaria: verso una nuova forma per la decisione di bilancio? *Queste Istituzioni* n. 156-157 gennaio-giugno, [61-86].
- De Ioanna, (2013), Struttura programmatica del bilancio, *Rivista giuridica del Mezzogiorno* 27.4, [761-770].
- De Magistris V., Gioioso G., (2005), *Nuovi Profili di Accountability nelle P.A.*, 1° V. "Teoria E Strumenti", Formez.
- Del Vecchio M., (2001), *Dirigere E Governare Le Amministrazioni Pubbliche. Economicità, Controllo e Valutazione dei Risultati*, Egea, Milano.
- Diamond L., Morlino L., (2005), *Assessing the Quality of Democracy*, Johns Hopkins University Press
- Dubnick, M., (2003), Accountability And Ethics: Reconsidering The Relationships, *International Journal Of Organization Theory And Behavior*, V.6, No. 3, [405-441].
- Dumay J. (2014), Reflections on interdisciplinary accounting research: the state of the art of intellectual capital, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27: 8, [1257-1264].
- Ezzamel, M., et al. (2005), Accounting, accountability and devolution: a study of the use of accounting information by politicians in the Northern Ireland assembly's first term, *The Irish Accounting Review* 12.1, [39-62].
- Farneti G., Ricci P., (2010), Introduzione Ai Lavori Della Preconference – Special Issue Smog Conference Proceedings, *Economia Aziendale Online* Pavia, July, 2010, Summer Issue.
- Fiori G., (a cura di) (2008), *La Procedura di Formazione del Bilancio nell'economia e nel Governo dell'azienda Stato*, Milano, Giuffrè
- Gaboardi F., (1998), *Manuale Di Contabilità Dello Stato*, Maggioli, Rimini.
- Giosi A., (2012), *Il bilancio dello Stato nella prospettiva Europea*, Cedam, Padova.
- Giovannini E., (2010), La lettura macroeconomica dei bilanci pubblici: cosa cambia? *Queste Istituzioni* n. 156-157 gennaio-giugno [87-98].
- Goddard, A., (2005), "Accounting and NPM in UK local government—contributions towards governance and accountability." *Financial Accountability & Management* 21.2, [191-218].
- Gray A., Jenkins B.,(1993), Codes of Accountability in The New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability*, V.6, No.3, [52-67].
- Gruening G., (1998), Origini E Basi Teoriche Del New Public Management, In Azienda Pubblica No.6, [669-691].
- Guarini E., (2003), Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche, in Pezzani F. (a cura di), *L'accountability Delle Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano.
- Guthrie J., (1991), Current developments in Public Sector Auditing: Challenges for the 1990s, in *Evaluation Journal of Australasia*, Vol. 3 No 2, [11-22]
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O., (2001), Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services un-

- der NPFM, *European Accounting Review*, V 10, No3, [505-522].
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O., (1999), Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward, *Financial Accountability & Management* 15, [209-228].
- Guthrie J., Parker L., (2014), Addressing directions in interdisciplinary accounting research, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27:8, 1218-1226.
- Hinna, L. (2005), *Nuovi profili di accountability nelle P.A., teoria e strumenti*, Formez, Dipartimento della Funzione Pubblica.
- Hood C., (1991), A Public Management For All Seasons?, *Public Administration*, V. 69, No.1, [3-19]
- Hood C., (1995), The New Public Management" in the 1980s: Variation on A Theme, *Accounting Organizations and Society*, V. 20, , No.2/3 [93-109].
- Hoskin K., (1996), The 'awful idea of accountability': inscribing people into themeasurement of objects, in Munro R and Mouritsen J (eds) *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*, London: International Thomson Business Press, [265-82].
- Hutton, W. (2002), *The World we're in*. London: Little Brown
- Kaplan R. S., Norton D. P., (1996), *Balancedscorecard*, Boston, Harvard Business School Press.
- Lapsley I. (1999), Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity?' *Financial Accountability and Management*, V.15,No 3,[201-207].
- Levaggi R., (1995), Accountability and the Internal Market, *Financial Accountability & Management*, V. 11 No 4 [283-296].
- Lupo N., 2007, *Costituzione E Bilancio*, Luiss, Roma
- Marcon G., (1984) *Le imprese a partecipazione pubblica: finalità pubbliche ed economicità*, Cedam, Padova.
- Martinelli A., (2005), Accountability: una prospettiva politologica, in Sacconi L. (a cura di), *Guida critica alla Responsabilità sociale e al governo di impresa*, Bancaria Editrice, Roma.
- Matacena A. (2010), *Corporate social responsibility and accountability: some glosses, in: Civil economy, democracy, transparency and social and environmental accounting research role*, MC Graw -Hill, Milano, [7-58].
- MEF, Dipartimento della RGS, (2017), *Missioni e Programmi delle amministrazioni centrali dello Stato*.
- Meneguzzo M., (1997), Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L'esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance, *Azienda Pubblica*, No 6, [587-627].
- Mulgan, R. (1997), "Contracting out and accountability." *Australian Journal of Public Administration* 56.4, [106-116].
- Mulgan, R. (2000). "Accountability": an ever-expanding concept?; *Public Administration*, V. 78 No3, [555-573].
- Mussari (2011) *Economia delle amministrazioni pubbliche*, McGraw-Hill Companies.
- Nardini M, La legge n. 243/2012 e l'adeguamento dell'ordinamento nazionale alle regole europee di bilancio, in *Osservatorio sulle fonti*, http://www.osservatoriosullefonti.it/component/docman/doc_download/606-m-nardini.
- O'Flynn J., (2007), From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications, *The Australian Journal of Public Administration*, vol 66, n 3, [353-366]
- Onofri R., (1970), *Programmazione e bilancio*, Milano, Giuffrè.
- Osborne, T. Gaebler, (1992), *Reinventing Government: How The Entrepreneurial Spirit Is Transforming The Public Sector*. Reading, MA: Addison-Wesley Publishing.
- Parker, L., Gould G., (1999) Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions, *Accounting Forum*, Vol. 23, No. 2, [109-136].
- Passaro A., (2007), La politica di bilancio dello Stato: spunti di riflessione per una riforma, *Economia Aziendale Online*, No 4, [69-83].
- Passaro A., (2013), *Il bilancio dello Stato nella prospettiva europea*, Arancne.
- Patton JM, (1992), Accountability and governmental financial reporting, *Financial Accountability & Management*, N.8, 3 [165-180].
- Pavan A., Reginato E., (2005) *Prospettive di accountability ed efficienza nello Stato Italiano*, Giuffrè, Milano.
- Perez R., (2003), *La Finanza Pubblica*, Trattato Di Diritto Amministrativo, Milano, Giuffrè.
- Pezzani F., (a cura di), (2003), *L'accountability Delle Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano.

- Pollit C., Bouckaert G., (2002), *La Riforma Del Management Pubblico*, Milano, Egea.
- Propersi A., (2010), L'Agenzia per le ONLUS e l'accountability del Terzo Settore *Economia Aziendale Online 3bis Summer Issue* [261–263].
- Przeworski, A., Stokes, S. C., Manin, B. (eds.) (1999), *Democracy, Accountability, and Representation*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Puntillo P., (2008), Il bilancio degli enti pubblici quale principale strumento di democrazia di un Paese, in *DemocraziaAmministrazioneControlli*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane.
- Puntillo P., (2012), *Il bilancio dello Stato nel sistema di accountability pubblico. Profili evolutivi*, The McGraw-Hill Companies, Milano.
- Raimondi C., (2009), Programmazione delle politiche pubbliche e bilancio dello Stato: esperienze e metodologie di valutazione, in *Azienda Pubblica*, n. 3.
- Regonini G. (2009), "La valutazione delle politiche pubbliche nelle istituzioni", in *Mettere i Governi davanti all'evidenza. Valutazione delle politiche, web 2.0 e competenza dei cittadini*. Disponibile all'indirizzo: <http://www.pubblica.org>.
- Rivosecchi G., (2007), *L'indirizzo Politico Finanziario tra Costituzione Italiana e Vincoli Europei*, Il Mulino, Bologna.
- Rivosecchi G., (2012), Il Parlamento di fronte alla crisi economico-finanziaria, in *Rivista AIC*, 3.
- Roberts, J. Scapens, R., (1985), "Accounting systems and systems of accountability - Understanding accounting practices in their organisational contexts", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 10, No. 4. [443-456].
- Rusconi, G. (2006). Stakeholder and documents of the direct accountability of companies. In P. Arena (Ed.), *The corporate social responsibility. Scientific development and implementation*, Roma, Aracne.
- Sandelowski, M., Docherty S., and Emden C., (1997), "Focus on qualitative methods Qualitative metasynthesis: issues and techniques." *Research in nursing and health* 20, [365-372].
- Sartori G., (1987). *The Theory of Democracy Revisited*, Chatham, NJ: Chatham House.
- Servizio Bilancio, Senato, (2007), *La classificazione del bilancio per programmi e missioni*, disponibile su <http://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00737859.pdf>.
- Sinclair A., (1995), The Chameleon of Accountability: Forms and Disclosures, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3, [219-237].
- Stapenhurst R., Pelizzo R., Olson D., Trapp S., (2008), *Legislative Oversight and Budgeting: A World Perspective*, World Bank Publications, 2008.
- Stewart, J. D. (1984), The Role of Information on Public Accountability, AG Hopwood, CR Tomkins, Editors, *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan, London Publishers.
- Uhr J., (1999). Three Accountability Anxieties: A Conclusion to the Symposium, *Australian Journal of Public Administration*, V. 58 No 1, [98-101].
- Weber M., (1980), *Economia e Società*, Edizioni Di Comunità, Milano.
- Willmott, H. (1996), "Thinking accountability: accounting for the disciplined production of self", in Munro, R. and Mouritsen, J. (Eds), *Accountability: Power, Ethos and The Technologies of Managing*, International Thomson Business Press, London.