

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO



Facoltà di Economia

Dipartimento di Studi e Ricerche Aziendali

Dottorato di ricerca in:

“Economia e Direzione delle Aziende Pubbliche”

IX Ciclo – Nuova serie (2007 - 2010)

Tesi di dottorato

***“L’ORIENTAMENTO INFORMATIVO DEI PRINCIPI
IPSAS. GLI HERITAGE ASSETS NELL’IPSAS 17”***

COORDINATORE:

Ch.ma Prof.ssa Paola Adinolfi

CANDIDATA:

Dott. ssa Natalia Aversano

TUTOR:

Prof. Paolo Tartaglia Polcini

Anno Accademico 2009/2010

INDICE

Introduzione	3
--------------------	---

Capitolo 1

“L’evoluzione dell’ente locale, *accountability* e bisogni informativi”

1.1. Azienda pubblica: elementi definatori.....	7
1.2. L’evoluzione delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale: il <i>New Public Management</i>	12
1.3. L’ <i>accountability</i> nella letteratura nazionale ed internazionale	16
1.3.1 Panorama internazionale.....	17
1.3.2 Panorama nazionale	19
1.4. Il principio di <i>accountability</i> negli enti locali.....	23
1.5. I destinatari del sistema informativo degli enti locali.....	28
1.6. Bisogni informativi dei destinatari del sistema informativo degli enti locali	34
1.7. Bisogni informativi relativamente agli <i>heritage assets</i>	38

Capitolo 2

“La contabilizzazione degli *heritage assets*”

2.1. Gli elementi definatori degli <i>heritage assets</i>	43
2.2. La contabilizzazione degli <i>heritage assets</i> e problemi connessi	47
2.2.1 Definizione e rilevazione	48
2.2.2 Valutazione	51
2.2.3 <i>Disclosure</i>	54

2.3. Prospettiva internazionale.....	55
2.3.1 Gli IPSAS	55
2.3.2 L'IPSAS 17: <i>Property, plant and equipment</i>	59
2.3.3 Il <i>Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting</i>	66
2.4. Prospettiva nazionale	77
2.4.1 Gli <i>heritage assets</i> nel testo unico degli enti locali	78
2.4.2 Gli <i>heritage assets</i> secondo i principi contabili nazionali	81
2.5. Considerazioni conclusive in merito alla contabilizzazione degli <i>heritage assets</i> nella prospettiva nazionale ed internazionale	87

Capitolo 3

“La capacità dell’IPSAS 17 di soddisfare i bisogni informativi sugli *heritage assets* degli utenti del bilancio degli enti locali: l’analisi empirica”

3.1. Il disegno della ricerca.....	91
3.2. La formulazione del problema della ricerca e la definizione dell’obiettivo	92
3.3. La formulazione delle ipotesi e della domanda della ricerca.....	95
3.4. L’indagine empirica.....	97
3.5. Risultati.....	108
3.6. Elaborazione e analisi dei dati	110
CONSIDERAZIONI FINALI.....	120
BIBLIOGRAFIA	127

INTRODUZIONE

L'introduzione dei principi contabili internazionali nei Paesi appartenenti all'Unione Europea ha prodotto diversi riflessi ed importanti cambiamenti sia nel settore privato sia nel settore pubblico.

La problematica del cambiamento contabile nelle amministrazioni pubbliche e, in particolare, del processo di armonizzazione promosso a livello internazionale ha fatto sì che l'attenzione della dottrina economico - aziendale in materia di principi contabili per il settore pubblico sia andata fortemente incrementandosi negli ultimi anni (*Farneti - Pozzoli, 2005; Zambon, 2006*).

In un'economia che si sta affermando con processi di globalizzazione, unificazione e standardizzazione dei comportamenti c'è da chiedersi se è più opportuna la proposizione di principi contabili comuni a tutte le categorie di aziende: pubbliche, imprese, non profit, o piuttosto che utilizzare un insieme di principi contabili specifici per il settore pubblico (*Puddu, 2008: 6*).

La decisione della Commissione Europea di adottare gli IPSASs per la redazione dei propri documenti contabili appare una decisione significativa a causa della necessità di disporre di dati contabili omogenei tra i diversi paesi che consentano di poter aggregare e/o confrontare i dati dei bilanci dei singoli paesi dell'UE senza dover procedere alle numerose rettifiche ed integrazioni che oggi sono indispensabili data la disomogeneità dei sistemi contabili nazionali.

L'esigenza di armonizzazione dei sistemi contabili si ritiene sia comunque ben più ampia dell'ambito europeo. La forte pressione verso l'*accountability*, sviluppatasi soprattutto nei paesi anglosassoni ma ormai generalizzata, ha richiesto e richiede una maggiore trasparenza sull'utilizzo delle risorse pubbliche e la responsabilizzazione dei dirigenti pubblici sul loro operato e sui risultati raggiunti. Tali esigenze, se da un lato chiedono che il sistema contabile produca dei documenti chiari e trasparenti, dall'altro non possono prescindere dalla comparabilità dei risultati raggiunti con quelli di istituzioni similari. Tale confronto può essere effettuato sulla base di documenti di sintesi e risultati prodotti da regole contabili armonizzate.

La riforma dei sistemi di misurazione (contabile ed extracontabile) costituisce il perno centrale di tutti i cambiamenti amministrativi del settore pubblico e rientra nel filone di studio denominato *New Public Management*. La pietra angolare dei mutamenti del

sistema informativo - contabile è l'introduzione dell'*accrual accounting* nel settore pubblico a discapito della tradizionale contabilità di cassa (*cash accounting systems*) (Lapsley, 1999). Considerando che l'impostazione degli IPSASs è principalmente rivolta ad individuare regole di contabilizzazione e di valutazione per la redazione del *bilancio consuntivo*, si può ritenere che la sua introduzione sia un utile complemento del sistema informativo delle nostre aziende basato sul *bilancio preventivo* di competenza finanziaria.

La contabilità economico - patrimoniale è basata sull'opportunità di offrire informazioni che miglioreranno sia le scelte di allocazione delle risorse sia le generali esigenze di *accountability* poiché implica che tutti gli *assets* controllati da un ente debbano essere inseriti in bilancio e sottoposti, dunque, ad un processo di valutazione. Nell'ambito dei processi di valutazione e rappresentazione in bilancio dei beni del patrimonio, gli elementi più problematici sono rappresentati dalla *recognition*, dalla *valuation* e dalla *disclosure* delle attività immobilizzate, in particolare degli *heritage assets*, cioè i beni d'interesse artistico, storico, archeologico o archivistico e bibliografico.

Il presente lavoro di ricerca si propone l'obiettivo di analizzare la valutazione beni di interesse storico – culturale secondo i principi contabili nazionali ed internazionali (*gli IPSASs - International Public Sector Accounting Standards*) ed, in particolare, la capacità di questi ultimi di soddisfare i bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali relativamente agli *heritage assets*.

L'approccio metodologico utilizzato per perseguire l'obiettivo della ricerca è di tipo quantitativo consistente nella conduzione di un'analisi empirica sui sindaci e assessori dei comuni italiani di medio – grande dimensione.

Il processo di ricerca si compone di tre capitoli:

Il **primo capitolo** si concentra prevalentemente sul principio di *accountability*, sui destinatari del sistema informativo degli enti locali e sui relativi bisogni informativi. Dopo l'individuazione degli elementi definatori dell'azienda pubblica e l'analisi dell'evoluzione delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale, successivamente, si sofferma sull'importanza del principio di *accountability* negli enti locali e sulla definizione di tale concetto nel panorama sia nazionale sia internazionale. Esamina, infine, gli utenti del bilancio degli enti locali e i loro bisogni informativi generali e particolari in merito ai beni d'interesse storico – culturale.

Il **secondo capitolo** analizza gli elementi definatori degli *heritage assets*, le loro caratteristiche e, in funzione delle loro peculiarità, evidenzia i problemi legati alla rilevazione, valutazione e *disclosure* di questa categoria di beni. Analizza, inoltre, il fervente dibattito scientifico ancora presente nella letteratura nazionale ed internazionale e, attraverso una panoramica della normativa e dei principi contabili nazionali e degli *standards* internazionali, evidenzia le posizioni assunte dalla prassi in merito alla contabilizzazione dei beni culturali.

Il **terzo capitolo** presenta l'analisi empirica. Il processo d'indagine adottato è articolato in più fasi che si susseguono in una fase di analisi *desk*, finalizzata alla definizione dei propositi di ricerca, ed una *field*, necessaria per la verifica empirica degli intenti formulati (**Figura 1**).

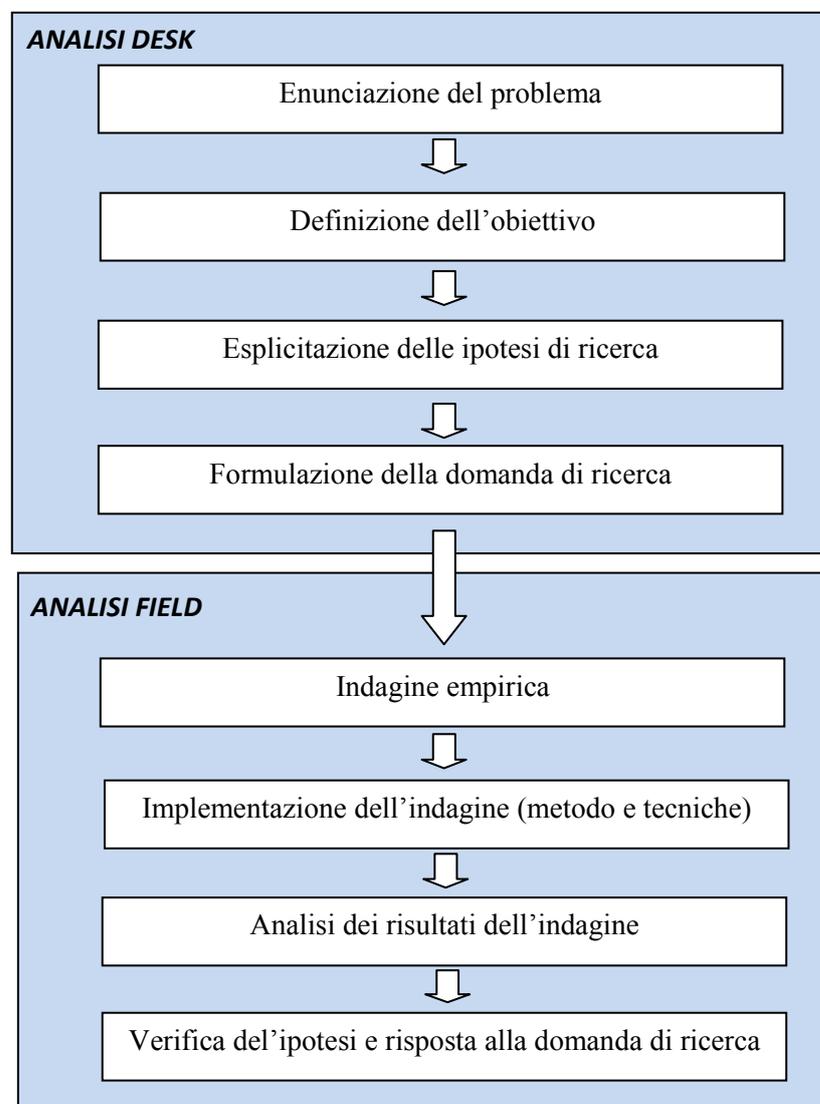


Figura 1 Il processo di ricerca

Nella fase di **analisi desk**, in seguito all'esame della letteratura concernente gli *heritage assets*, ai bisogni informativi degli utenti degli enti locali riguardo questa categoria di beni e al contenuto informativo dello *standard* internazionale applicabile ai beni di interesse storico – culturale, si procede alla formulazione dell'ipotesi e della domanda di ricerca.

Considerando, quindi, da un lato i *disclosure requirements* avanzati dall'IPSAS 17 e dall'altro, il bisogno di ricevere informazioni sui beni culturali da parte degli utenti degli enti locali, la domanda di ricerca enunciata è: *In che misura l'IPSAS 17 soddisfa i bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali?*

Il quesito della ricerca è basato su l'ipotesi negativa che *L'IPSAS 17 non soddisfa i bisogni informativi degli utenti degli enti locali dei paesi dell'Europa occidentale sugli heritage assets.*

L'ipotesi è di tipo negativo poiché sia la letteratura (*Christiaens, 2003; Marti, 2006; Sutcliffe, 2003*), sia la prassi (*IFAC, 2006; CPA Australia, 2006*) evidenziano che è presente un'incertezza circa la capacità dell'IPSAS 17 (unico standard che disciplina gli *heritage assets*) di fornire le informazioni che gli utilizzatori del bilancio ricercano sui beni d'interesse storico – culturale.

Nella fase di **analisi field**, invece, l'attenzione è rivolta all'indagine empirica attuata per testare l'ipotesi e per rispondere alla domanda di ricerca. L'analisi è condotta attraverso la somministrazione di un questionario indirizzato al sindaco e agli assessori di un campione di comuni italiani con una popolazione superiore ai 30.000 abitanti.

Attraverso la somministrazione del questionario è chiesto ai rispondenti di esprimere il grado d'importanza che essi attribuiscono ad una serie d'informazioni oggetto di analisi concernenti gli *heritage assets*; in seguito all'elaborazione delle risposte il lavoro di ricerca si propone, quindi, di identificare:

- quali sono le principali informazioni che gli *users* cercano nel bilancio degli enti locali relativamente ai beni culturali;
- le ragioni per cui loro ricercano o meno tali indicazioni;
- la richiesta o meno di tali informazioni da parte dell'IPSAS 17;
- infine, la misura in cui lo *standard* internazionale soddisfa i bisogni informativi emersi dalla somministrazione del questionario.

Capitolo 1

“L'evoluzione dell'ente locale, *accountability* e bisogni informativi”

SOMMARIO: 1.1. Azienda pubblica: elementi definatori. – 1.2. L'evoluzione delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale: il *New Public Management*. – 1.3. L'*accountability* nella letteratura nazionale ed internazionale. – 1.3.1. Panorama internazionale. – 1.3.2. Panorama nazionale. – 1.4. Il principio di *accountability* negli enti locali. – 1.5. I destinatari del sistema informativo degli enti locali. – 1.6. Bisogni informativi dei destinatari del sistema informativo degli enti locali. – 1.7. Bisogni informativi relativamente agli *heritage assets*.

1.1. Azienda pubblica: elementi definatori

La definizione di azienda ha origini antiche e, tra i primi maestri che hanno contribuito a definirla, si può fare riferimento a Cerboni e Zappa. Secondo *Cerboni (1886: 785)* “*Il concetto di azienda, benché sia comune, se è studiato dal lato scientifico e per via di analisi, si presenta complesso di più elementi*”. Invero esso comprende: (a) *in senso oggettivo*, la sostanza amministrata (patrimonio) e l'azione amministrativa; (b) *in senso soggettivo*, il proprietario, l'amministratore, gli agenti e i corrispondenti.

Con *Besta (1922)*, invece, ha inizio una costruzione della Ragioneria sul terreno dei fenomeni economici, presentando un concetto di azienda sintetico, efficace ed ancora vivo¹. L'elemento distintivo della definizione del maestro è un dato “volume di operazioni” relative ad un patrimonio o relative ad una persona o ad una famiglia, o ad un'unione di persone.

Il punto di svolta rispetto al pensiero di Besta è stato segnato da Zappa; il Maestro, sottolineando a pieno la dinamicità e la complessità dell'azienda e la sua integrazione nel complesso socio - economico in cui opera, definisce l'azienda come “*un istituto*

¹ Per Besta (1922: 3) l'azienda è “*la somma dei fenomeni, o negozi o rapporti da amministrare relativi a un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o ad una persona singola, o ad una famiglia, o ad una unione qualsiasi voglia, od anche una classe soltanto di quei fenomeni o negozi o rapporti*” .

economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento e il consumo di ricchezza” (Zappa, 1956: 37)².

L'economia aziendale³ fa dei fenomeni aziendali il proprio oggetto di studio e sulla base della definizione data da Zappa e delle successive elaborazioni⁴, è possibile rinvenire i seguenti caratteri che un'entità economica deve possedere per essere qualificabile quale azienda:

- il finalismo;
- la coordinazione sistemica;
- l'autonomia;
- l'economicità;
- la durabilità.

Il finalismo aziendale coincide, nell'approccio zappiano, con il soddisfacimento dei bisogni umani⁵.

² Tale definizione, pur risalendo ad alcuni decenni or sono, si dimostra ancora valida. Essa sintetizza il pensiero di Gino Zappa, universalmente riconosciuto come il fondatore dell'economia aziendale.

³ Giannessi (1960) analizza le definizioni di azienda offerte nell'evoluzione degli studi di economico aziendali, dividendole in due gruppi:

- il primo gruppo è basato sulla struttura dell'azienda e ne rappresenta la cosiddetta interpretazione statica. Appartengono a questo gruppo le definizioni che interpretano l'azienda come un complesso di persone, beni armonicamente disposti per il conseguimento di un determinato fine o come un'organizzazione di persone e beni, indispensabile per il raggiungimento del fine, dei fini, dell'ente al quale l'azienda è legata (Vitiello);

- il secondo gruppo di definizioni, invece, si riferisce proprio alla dinamica delle operazioni. Appartengono a questo gruppo le accezioni che considerano l'azienda come “somma di fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare” (Besta), una “coordinazione economica in atto” (Zappa, 1927), “un sistema di forze economiche” (Amaduzzi), un “sistema dinamico di operazioni” (D'Ippolito), “un complesso economico” (Onida). Queste definizioni, pur avendo una diversa enunciazione, hanno tutte un comune denominatore: le operazioni che scaturiscono dalla vita aziendale e la elevazione di esse a sistema.

Per superare la contrapposizione tra concezione statica e dinamica dell'azienda sono state proposte definizioni che prendono in considerazione tanto la struttura quanto la dinamica. Possono essere comprese in questo gruppo le definizioni di azienda di Checcherini e Giannessi.

⁴ Circa l'evoluzione del concetto di azienda nella letteratura post-zappiana si vedano: Airoidi, Brunetti, Coda (1989); Bertini (1994); Amaduzzi (1978); Giannessi (1971); Superti Furga (1971).

Per una disamina completa ed approfondita del concetto di azienda nei più esimi studiosi dell'economia aziendale si veda Viganò (2000) nel quale l'Autore segnala l'opportunità di un rinnovamento del concetto generale di aziende per adattarlo alle rinnovate esigenze dell'economia aziendale.

⁵ Numerosi sono gli Autori che non riconoscono quale fine dell'azienda il soddisfacimento dei bisogni umani indicati dallo Zappa. Tra questi, certamente interessante è il pensiero espresso da Giannessi (1961, 22 - 26), secondo cui l'azienda trova nel tempo e nell'equilibrio economico i due fattori che ne qualificano il fine: “L'azienda è un fenomeno di tempo e solo nel tempo può trovare la giustificazione della sua esistenza. L'uomo ha per scopo il soddisfacimento dei bisogni, l'azienda no. (...) L'azienda, essendo un fenomeno unitario, ha un solo scopo. Questo scopo, tuttavia, non è né il conseguimento del lucro, né il soddisfacimento di bisogni umani. La classificazione delle aziende di produzione ed erogazione, non ha alcun significato se viene guardata come un mezzo per dar vita a due classi di aziende distinte secondo il fine. Se le aziende di produzione avessero un fine e le aziende di erogazione un altro, è

Zappa (1956: 180-181), utilizzando il *fine* come criterio di classificazione delle aziende, distingue tra *aziende di produzione*, che hanno lo scopo di svolgere il processo produttivo, e *aziende di erogazione*, che hanno come finalità lo svolgimento di un processo di consumo, di erogazione di mezzi raccolti, per la soddisfazione dei bisogni⁶.

A queste due tipologie di aziende, l'una di pura produzione, l'altra di pura erogazione, può essere aggiunta la tipologia *dell'azienda composta*, rappresentata dall'azienda che svolge il processo di produzione, facendovi seguire il processo di consumo, per il soddisfacimento dei bisogni per i quali l'attività produttiva viene compiuta.

D'altronde, se l'azienda composta viene considerata rispetto al suo fine ultimo, che è quello della soddisfazione dei bisogni, ne deriva che può essere definita come *azienda composta a fine erogativo*, in contrapposizione all'azienda di pura erogazione (Amaduzzi, 1936) e le aziende pubbliche, sono state ricondotte a quest'ultima categoria (Cassandro, 1979: 15)⁷.

Siffatta classificazione, che ha avuto notevole importanza nello sviluppo degli studi⁸ poiché mediante essa si riteneva di poter meglio indagare l'azienda, è stata oggetto di successive critiche.

Giannessi (1961), infatti, afferma che la classificazione delle aziende rispetto al fine non ha alcun fondamento logico. L'autore sostiene che le aziende possono essere distinte secondo la struttura, la forma, la specie di attività svolta, ma non secondo *il fine che deve essere uno soltanto, in qualsiasi tipo di azienda*. Tale unità di scopo è da vedersi nel *conseguimento di un determinato equilibrio economico a valere nel tempo*.

Tale posizione dell'Autore si basa sulla corretta idea dell'unitarietà del fenomeno aziendale; a suo parere, la distinzione secondo il fine può tradire, e si basa soprattutto sul giusto concetto che ogni azienda deve, qualunque sia la sua attività, avere il fine di raggiungere un equilibrio economico.

In conclusione, secondo l'Autore, la distinzione (tra aziende di produzione e consumo)

evidente che l'azienda non sarebbe più un fenomeno unitario e non se ne potrebbe dare, in conseguenza, alcuna definizione. (...) Quindi né il conseguimento del lucro, né il soddisfacimento dei bisogni umani, poiché l'azienda assume vita autonoma e distinta dalle singole entità umane che vi partecipano, a vario titolo, possono essere assunti come fine dell'azienda."

⁶ Il fine è ancora il criterio su cui si basa la classificazione delle aziende proposta da Onida (1971: 6) e Amaduzzi, (1978:73 – 74).

⁷ Le aziende di erogazione, a loro volta, possono essere distinte a seconda della sfera e della natura dei bisogni che mirano a soddisfare: vi sono aziende di Stato, di Regioni, di Comuni, di Provincie, di istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, ecc (Amaduzzi, 1978: 75).

⁸ «Su questa classificazione è stata costruita una rete concettuale assai radicata in una parte della dottrina, arrivando fino ad ammettere una diversità di criteri di gestione». Cavalieri, Ferraris Franceschi (2000: 65).

va fatta in base alla diversa specie di attività e non secondo il fine che è sempre quello in entrambi i casi, dell'equilibrio economico a valere nel tempo.

In presenza dello scopo unitario rappresentato dall'equilibrio economico durevole ed evolutivo, la distinzione potrebbe essere mantenuta solo se risultasse basata sulla diversità delle modalità economiche con cui vengono svolte le funzioni istituzionali (Ferrari Franceschi, 2010: 68). Ebbene, nelle manifestazioni della gestione di aziende appartenenti a differenti settori economici esistono delle diversità, ma non sono tali da incidere sulla finalità generale dell'equilibrio economico e sul sistema di condizioni di finanziamento⁹.

In tempi più recenti, quindi, questa classificazione è stata abbandonata ritenendo che tutte le aziende svolgono attività produttiva¹⁰ e che «produzione, erogazione (e consumo) esprimono prevalenze di attività, e non tipologie differenti di aziende»¹¹.

In questa ottica, se si supera il criterio tradizionale di classificazione delle aziende, la distinzione tra le diverse tipologie può essere condotta assumendo quale criterio discriminante la modalità di destinazione dell'*output*, intesa quale processo finale dell'attività economica dell'azienda¹². Pertanto, l'azienda pubblica, al pari delle altre tipologie di aziende, svolge attività di produzione ma, a differenza delle imprese, destina l'*output* mediante erogazione.

L'attività di produzione svolta dall'azienda pubblica presenta un carattere di strumentalità rispetto ai bisogni della collettività di riferimento, strumentalità derivante dalla circostanza che la stessa azienda pubblica «è nativamente investita ad individuarne e definirne i potenziali bisogni, qualificabili come pubblici, provvedendo altresì al loro soddisfacimento mediante specifica produzione di beni e/o servizi» (Di Meo, 2005: 1).

In questa prospettiva, le caratteristiche della produzione pubblica sono definite in relazione alle esigenze manifestate dalla collettività ed ai bisogni considerati «pubblici»;

⁹ Si veda Besta (1922: 28); Giannessi (1980: 140 – 141); Ferrari Franceschi (1994: 67).

¹⁰ «Tutte le aziende – siano esse imprese o amministrazioni pubbliche o aziende non profit – svolgono una funzione di produzione (di beni e servizi) per il soddisfacimento di determinati bisogni di dati soggetti». Coda (2006: 12); anche Capaldo (2006: 8), riconoscendo che il concetto di azienda di consumo rappresenti «un incidente di percorso», ritiene che l'azienda vada sempre intesa come «un fatto di produzione».

¹¹ Sulla necessità di abbandonare la tradizionale classificazione delle aziende si veda: Airoidi, Brunetti, Coda (1994: 46); Borgonovi (1996: 48); Cassandro (1979: 15); Farneti (1995: 17); Mariniello in Viganò (2000: 525 e ss); Onida (1992: 11); Viganò (2000: 651).

¹² La destinazione, infatti, può essere realizzata mediante scambio di mercato (negoziato bilaterale), oppure mediante erogazione (destinazione unilaterale senza negoziazione). In questa prospettiva, appare evidente che il concetto di erogazione può essere contrapposto non già a quello di produzione (come accadeva nella classificazione tradizionale) bensì al concetto di scambio.

infatti, il concetto di bisogno pubblico e, quindi, di bene pubblico non è fisso ma si presenta mutevole nel tempo e nello spazio, in relazione all'evoluzione sociale ed economica della collettività (Zappa – Marcantonio, 1971).

Nel tentativo di definizione dell'azienda pubblica, pur consapevoli della presenza di diverse ed importanti concettualizzazioni nella dottrina¹³, si fa riferimento ad una definizione generale di azienda, valida anche per il settore pubblico. Farneti (1999: 346) definisce l'azienda come *“un sistema di forze economiche che realizza, nell'ambiente in cui è parte complementare, in condizione di autonomia e di durabilità, un'attività economica consistente in un processo di produzione e di distribuzione della ricchezza, a favore delle persone che formano il soggetto aziendale o di altre collettività di riferimento”*. La definizione di azienda è derivata da quella fatta da Amaduzzi (1978: 20)¹⁴, ma rispetto a questa presenta alcune specificazioni che si rilevano utili per ricomprendere in essa quelle appartenenti al settore pubblico (Farneti, 1999: 348):

- ✓ sulla produzione, quasi sempre di servizi, si può sottolineare come questa, frequentemente, non consista in un processo di trasformazione di tipo fisico – tecnico;
- ✓ per quanto riguarda la distribuzione, essa fa riferimento a un processo inscindibile da quello della produzione. Si può, infatti, affermare che, ogni azienda che produce, in senso economico, distribuisce. La “differenza” da altre tipologie di aziende non è rappresentata dalla sussistenza o meno della distribuzione che è sempre operante, ma sul “come le aziende distribuiscono, cioè, se in presenza o meno di un mercato”¹⁵.
- ✓ la considerazione dell'autonomia e della durabilità concerne la dimensione temporale dell'azienda pubblica, poiché anch'essa deve seguire il principio dell'equilibrio economico di lungo periodo e quindi l'attività deve essere “a valere nel tempo”¹⁶. L'aspetto della durabilità è propriamente riferito all'azienda pubblica, “in quanto unità economica volta al soddisfacimento dei bisogni di una certa collettività attraverso la produzione di beni e servizi pubblici”;

¹³ Amaduzzi (1965); Anselmi (1995); Borgonovi (1996; 2004); Cassandro (1979); Farneti (1995); Giannessi (1961); Masini (1960 e 1978); Mele (1995).

¹⁴ Amaduzzi definisce l'azienda come: *“un sistema di forze economiche che sviluppa, nell'ambiente di cui è parte complementare, un processo di produzione, o di consumo, o di produzione e di consumo insieme, a favore del soggetto economico, ed altresì degli individui che vi cooperano”*

¹⁵ Borgonovi (1996: 48 e ss.); Cavalieri, Ferraris Franceschi (2008: 68 - 70).

¹⁶ Ferraris Franceschi (1995: 69 - 70); Giannessi (1969:587); Zappa (1956: 182).

- ✓ il soggetto aziendale¹⁷ non coincide con il soggetto economico¹⁸, poiché non riguarda certamente solo le persone che possono esercitare controllo sull'attività svolta. Dovrà invece essere ricercato in tutti coloro che hanno il potere, istituzionale, di guidare l'azienda o che hanno interesse a ottenere i migliori risultati dall'attività economica intrapresa; considerando anche quelle che vengono indicate come le altre collettività di riferimento, ovvero la vasta gamma di destinatari dell'attività dell'ente.

1.2. L'evoluzione delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale: *il New Public Management*

Fin dalla prima metà degli anni ottanta una grande serie di riforme ha influenzando il settore pubblico in molti paesi dell'Organizzazione dello sviluppo e cooperazione economica (OCSE). I servizi Pubblici sono stati significativamente riorganizzati 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*¹⁹.

Il processo di riforma della Pubblica Amministrazione e degli Enti Pubblici prosegue lungo alcune linee guida ben delineate, riferite ai diversi settori della P.A. coinvolti. Tali linee non sono parallele, ma s'intersecano continuamente tra loro. Le varie leggi di riforma, in altre parole, non costituiscono delle isole separate, ma sono tutte parti integranti e complementari di un unico processo che coinvolge tutta la P.A. nel suo complesso. Una delle linee guida fondamentali prevede il passaggio da un modello burocratico, basato su regole e procedure, ad un modello manageriale. Esso è legato all'inadeguatezza del primo a fornire le necessarie risposte ad un ambiente diventato sempre più complesso.

Tra i limiti di tale modello si evidenziano (*Sarno, 2003: 171*):

- l'impossibilità di adeguare il servizio offerto alle esigenze del cliente/utente;
- la mancanza della flessibilità necessaria per cogliere in tempi brevi le nuove opportunità;

¹⁷ Sul soggetto aziendale si veda: Ricci, Fontana (2003); Ricci (2010).

¹⁸ Sul soggetto economico si veda: Airolti, Bruneti, Coda (1989: 90 e ss.); Amaduzzi (1978: 65); Bertini (1977: 26); Cassandro (1982: 69, 75 - 76); Giannessi (1960: 102 - 104); Masini (1978: 41); Onida (1971: 21); Saraceno (1972: 5); Zappa (1956: 86 e ss.).

¹⁹ Per approfondimenti sull'argomento si veda: Anselmi (2003); Borgonovi (2005); Hood (1995); Meneguzzo (1997); Mussari (1996); Pollit, Bouckaert (2002).

- la deresponsabilizzazione delle risorse umane rispetto al risultato;
- la mancata valorizzazione delle iniziative individuali.

Nel modello burocratico le procedure non vengono considerate uno strumento per raggiungere una determinata performance, ma divengono il fine stesso dell'azione amministrativa. Questa patologia prende il nome di "*trasposizione dei fini*" ed è legata ai meccanismi di controllo tipici di tale modello. In un'organizzazione di tipo burocratico²⁰ il controllo è di tipo formale, volto solo alla verifica della validità degli atti dal punto di vista giuridico - amministrativo. In tale modello, quindi, non ci si preoccupa di monitorare i livelli di performance aziendali, poiché si dà per scontato che questi ultimi siano garantiti dalla corretta esecuzione delle procedure.

È proprio per queste ragioni che le profonde modificazioni dell'ambiente interno ed esterno alla Pubblica Amministrazione che si sono verificate negli ultimi decenni²¹, hanno determinato l'esigenza di individuare nuovi schemi organizzativi più adatti ad interpretare i mutamenti del contesto.

Il nuovo paradigma di riferimento per le Amministrazioni è rappresentato da quello che *Osborne e Gaebler (1992: 77)* definiscono *New Public Management (NPM)*²². Secondo l'OECD²³, 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 (*Borgonovi, 2004:*

²⁰ Borgonovi E. (2004: 362): "...la funzione del controllo burocratico è quella di verificare il rispetto della norma politicamente definita e di ricondurre l'attività amministrativa entro schemi predisposti, senza alcun riferimento alla verifica della rispondenza dell'attività amministrativa alle esigenze della domanda, essendo questo un aspetto di complessità implicitamente valutato e risolto a monte...".

²¹ Diversi sono i fattori trainanti del processo di riforma avvenuto in Italia: la crisi finanziaria pubblica; l'inchiesta "mani pulite", che mette in luce vaste aree della classe politica e di quella dirigenziale pubblica; l'accordo di Maastricht, che pone le basi per l'adozione della moneta unica europea e imprime una sensibile accelerazione al risanamento delle finanze pubbliche; il progressivo affermarsi ridimensionamento dell'intervento pubblico nell'economia e la conseguente maggiore pressione sulla qualità dei servizi da parte dei cittadini (Pavan, Reginato, 2004: 291 – 292; Mussari, 2005; Reginato, 2007: 409).

²² Sul tema del *New Public Management* si veda Benito et al. (2007); Da Costa Carvalho et al. (2007); FEE (2007); Hood (1991 e 1995); Lapsley (1999); Meneguzzo (1997).

²³ 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 (1997) 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 Jones, Thompson (1997); Meneguzzo (1997).

201-203)²⁴. In alcuni paesi, tra cui l'Italia, alle riforme del *management* pubblico si aggiunge il processo di decentramento/federalismo (OECD, 1997)²⁵. Tale processo 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* (Ongaro, 2003; Torres, 2004).

Per cercare di approfondire i principi su cui si basa il NPM è utile riferirsi alle complessive dimensioni prese in esame dai vari studiosi che si sono succeduti nella trattazione di questo argomento. Sono state, infatti, individuate e riassunte sette dimensioni che lo caratterizzano (Hood, 1995: 95-98):

1. un cambiamento organizzativo all'interno della pubblica amministrazione, che comporta un maggiore decentramento di potere, autonomia e responsabilità, che viene a essere riferito direttamente a particolari soggetti;
2. una trasformazione dell'attività pubblica verso forme di gestione caratterizzate da un maggior grado di competitività, dallo sviluppo di forme di mercato (e quindi di concorrenza) sia interne sia esterne, dall'estendersi dell'*outsourcing* e dei processi di privatizzazione;
3. un ricorso a stili di *management* all'interno del settore pubblico ricalcati, a grandi linee, quelli del settore privato;
4. una maggiore attenzione sulle forme d'impiego delle risorse scarse e sulla contestuale ricerca di modalità alternative volte a un'erogazione dei servizi più economica;
5. lo sviluppo di forme di controllo più attente e di metodologie di *accountability*;
6. l'individuazione di *standard* misurabili e quantificabili, per agevolare la valutazione delle *performance*.
7. Infine, la possibilità di realizzare forme di controllo costanti nel tempo, cioè processi di controllo che partissero dalla pianificazione e che non si risolvessero in una mera verifica dell'attività svolta o in quella del procedimento considerato sotto il profilo del solo rispetto della norma.

²⁴ Il *New Public Management* ha portato alcune importanti *business practices* nel settore pubblico; tra le principali novità si può annoverare la maggiore responsabilità che è stata data ai servitori pubblici, la decentralizzazione dei budget, l'introduzione della *balanced scorecard* e degli indicatori di *performance*.

²⁵ Anche se tradizionalmente classificato come stato unitario, l'Italia sta evolvendo verso il modello di stato federale – o comunque verso un maggiore livello di decentramento (Raimondi, 2003). Il processo di decentramento trova le basi nella legge 142/1990; è stato successivamente rafforzato dalle cosiddette leggi Bassanini e, infine, potenziato dalla modifica del titolo V parte II della Costituzione.

Quindi, nella concettualizzazione del NPM, si possono mettere in luce due elementi cardine (Hood, 1991):

- il primo riguarda la tendenza ad annullare le differenze che potevano esistere tra il settore pubblico e quello privato;
- il secondo elemento cardine, consiste, invece, nel riflettere il principio di *accountability* non tanto sull'aspetto del processo ma in termini di risultati²⁶.

Tale principio, negli enti locali, trova la sua origine nelle disposizioni legislative e, tramite esso, si evidenzia sia la responsabilità politica sia quella gestionale e i rapporti che li legano. Riguardo a ciò, si può affermare che la distinzione tra potere politico e potere amministrativo²⁷, da un lato ha accresciuto la responsabilità e l'autonomia del dirigente pubblico, ma dall'altro, ha reso la gestione del consenso più complicata. Di fatto, il politico eletto dai cittadini può fallire sia a causa dei suoi programmi, sia a causa dei dirigenti che ha chiamato ad interpretarli ed attuarli (Ricci – Fontana, 2003: 1444). Negli enti locali, il mutamento del modello organizzativo da rigido a flessibile, il progressivo aumento degli strumenti manageriali, nonché l'accrescimento della complessità del settore pubblico, comportano un incremento della necessità di *accountability*²⁸ e degli strumenti utili alla sua realizzazione²⁹ (Farneti, 2004: 150-154). A seguito della diffusione dei principi legati al NPM si sono realizzate riforme sia strumentali sia comportamentali in maniera trasversale all'interno del settore pubblico. Questi mutamenti, che sono un elemento essenziale per migliorare la gestione e le scelte delle istituzioni statali, prendono il nome di *New Public Financial Management (NPFM)* (Guthrie, 1999: 61).

Il sistema informativo – contabile delle aziende pubbliche è stato oggetto di numerosi cambiamenti negli ultimi anni perseguendo l'obiettivo di migliorare le caratteristiche e renderlo, quindi, adeguato rispetto all'accresciuto bisogno di *accountability* e ai mutati

²⁶ L'*accountability* è un principio che si sviluppa all'interno del paradigma del NPM e che contribuisce a definirlo (Guthrie, 1991: 347).

²⁷ Il primo rilevante riferimento normativo che emerge è quello relativo alla legge 142/90 che nei suoi contenuti esplicita, distinguendole, le competenze politiche e quelle manageriali, legandole all'autonomia e alla responsabilità, nel nuovo modello di *governance*. Anche il decreto legislativo 29/93, oltre a rendere operativi all'interno della Pubblica Amministrazione i principi di economicità ed efficacia dell'azione amministrativa, prevede la separazione tra indirizzo politico e gestione e la conseguente attribuzione della responsabilità della gestione al livello dirigenziale.

²⁸ Tale principio sarà ben definito (dal punto di vista nazionale ed internazionale) nei paragrafi successivi. Potrebbe, sinteticamente, essere espresso nell'esigenza di agire in modo responsabile e di comunicare, in maniera trasparente, le modalità di utilizzo delle risorse.

²⁹ Tra gli strumenti che possono essere utilizzati per l'applicazione del principio di *accountability*, secondo Hinna quello più adatto è il bilancio di missione (Hinna, 2002: 413-456), altri lo individuano nel bilancio sociale, altri ancora sostengono che sia il bilancio di mandato.

fabbisogni informativi interni ed esterni. In questo contesto, quindi, anche il bilancio delle aziende pubbliche, inteso come rendiconto, ha visto gradualmente ampliata la sua funzione di *reporting* al fine di essere in grado di soddisfare i bisogni informativi dei vari *stakeholders* (cittadini, impiegati, fornitori, finanziatori, investitori)³⁰.

La pietra angolare delle riforme nel sistema informativo contabile è l'introduzione dell'*accrual accounting* nel settore pubblico a discapito della tradizionale contabilità di cassa (*cash accounting systems*) (Lapsley, 1999)³¹. Per le aziende e per le amministrazioni pubbliche risulta opportuna la determinazione del risultato economico, quanto meno allo scopo di rendere esplicita la relazione tra la variazione del patrimonio numerario e la variazione del patrimonio complessivamente considerato; tale obiettivo conoscitivo può essere perseguito solo mediante l'introduzione di una contabilità *accrual based*, in grado di rilevare le rimanenze non monetarie che si formano a fine periodo. In termini più ampi, l'impostazione di una contabilità *accrual based* risulta strumentale ai fini sia della responsabilizzazione sui risultati sia dell'assunzione delle decisioni economiche, in quanto consente di valutare sia l'*accountability* per l'utilizzo appropriato di risorse sia la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda pubblica.

1.3. L'*accountability* nella letteratura nazionale ed internazionale

Negli anni '80 l'attenzione dedicata dagli aziendalisti al settore pubblico è aumentata in risposta al crescente dibattito sulla spesa pubblica, sulla qualità e gamma dei servizi pubblici locali offerti alla collettività e sulla collegata necessità di *accountability*.

L'enfasi posta sull'*accountability* dei governi nei confronti delle diverse categorie di portatori di interesse è stato uno dei tratti caratterizzanti del profondo processo di riforma che, negli ultimi due decenni, ha caratterizzato la pubblica amministrazione.

³⁰ Annessi Pessina, Borgonovi (2000); GASB (1987); IFAC (2000).

³¹ Il *New Public Financial Management*, oltre all'introduzione di sistemi contabili economico - patrimoniali, ha portato anche l'introduzione di: metodi di misurazione delle performance e di valutazione dei programmi; metodi di revisione e controllo che consentano la valutazione delle politiche pubbliche. Per approfondimenti su l'ultimo punto si veda Favotto, Pilonato (2005: 366).

La letteratura in tema di *accountability*³² è ricca e allo stesso tempo varia, sicché è possibile riscontrare come non vi sia uniformità nei significati attribuiti a tale termine nei diversi contesti nazionali ed internazionali in cui è utilizzato (Sinclair, 1995).

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 & 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).

1.3.1 Panorama internazionale

Il significato del termine *accountability*, di chiara derivazione anglosassone, nel panorama internazionale non ha una traduzione lineare, giacché ha subito un'evoluzione nel tempo.

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). Quindi, nel senso più ampio, il principio si riferisce semplicemente al chiedere e dare ragioni circa le modalità di impiego delle risorse assegnate (Roberts – Scapens, 1985; Sinclair, 1995; Willmott, 1996).

Più specificatamente, invece, è stato riferito all'*accountability* il significato di svolgere, in termini di strumentazione del NPFM, la funzione di *accounting* e *reporting*, ovvero di esprimere una spiegazione o giustificazione delle azioni manageriali (Patton, 1992). 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

³² Il concetto di *accountability* è stato variamente definito, al punto che alcuni commentatori lo hanno descritto come “concettualmente vago” (Dubnick, 2003), “camaleontico” (Sinclair, 1995) o “in continua espansione” (Mulgan, 2000).

misurazione delle *performance*; questo processo, però, è reso possibile solo se vengono precisate le relative responsabilità (Hood, 1991).

Si possono richiamare varie interpretazioni dell'*accountability*. Roberts (1991), ad esempio, la definisce come una sorta di relazione appartenente alla sfera sociale, nella quale si può apprezzare sia una dimensione morale sia una dimensione strategica. Williams (1987) e Lehman (1996) la collegano ai concetti dell'imparzialità e dell'etica. Per Pallot (1992), invece, l'approccio all'*accountability* si deve realizzare dando enfasi ai valori comunitari, piuttosto che ai valori tradizionali e individuali.

Oltre alla necessità di rendere conto della gestione verso un referente superiore, soprattutto nel settore pubblico, c'è una vasta gamma di soggetti verso i quali essere *accountable*, quindi, si può affermare che è presente un insieme molto variegato di *stakeholders* interessati a conoscere e ad avere informazioni (Buritt – Welch, 1997) e non semplicemente quello che Steward aveva indicato come “referente”. Un'estensione del concetto di *accountability* è stata avanzata dal corpo di ricerca e consulenza del governo Australiano, esso sostiene che la nozione non implica 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 (Core, 1993). Quindi, 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 locali (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 presente³³. L'*accountability*, invece, pone

³³ Si è infatti pienamente in accordo sull'aspetto della connessione tra i due principi, ovvero di *responsibility* e di *accountability* e anche sul fatto che, sebbene sia a volte difficile individuare la linea che li divide, questa comunque esiste in quanto il primo principio concerne l'obbligo o la consapevolezza

un'ulteriore richiesta: riportare e misurare il livello conseguito di *performance* relativamente ad azione intraprese nel passato (per esempio tramite *report* annuali) o da intraprendere nel futuro (per esempio tramite i *budget*).

Si può osservare, inoltre, che l'*accountability* si riferisce a un processo formale, ovvero quello di presentare spiegazioni utili ai vari livelli decisionali, mentre la *responsibility* attiene all'esecuzione delle azioni che si stanno svolgendo.

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, in modo tale che gli enti locali risultano "*client focused*"³⁴.

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.

1.3.2 Panorama nazionale

Prendendo le mosse dall'esperienza degli altri paesi, si propone una breve panoramica su come il principio di *accountability* viene definito nella letteratura aziendale italiana degli ultimi anni.

Per Mussari (1996: pag. 166 e 167) l'*accountability* esprime il "dover rendere conto...dover dar dimostrazione...dover spiegare". L'autore mette in evidenza tre elementi da approfondire per cogliere la portata di tale significato:

- a) *i soggetti coinvolti*: chi deve dar conto e chi ha il diritto/dovere di esigere la risposta;
- b) *l'oggetto*: di cosa occorre dar conto;
- c) *gli strumenti, le tecniche ed i canali comunicativi da utilizzare*: in che modo bisogna dar conto.

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; per individuare tale differenza si può indicare che la responsabilità riguarda la sfera appartenente al presente, mentre il secondo la sfera che concerne azioni passate o future.

Per approfondimenti sul tema si veda Guthrie, Humphrey, Olson (2001: 507 - 508).

³⁴ Si deve trovare il modo equilibrato di bilanciare i tre elementi, pertanto oltre all'*accountability* si dovrà considerare anche la *responsibility* e la *responsiveness*. La considerazione unitaria di questi tre elementi, secondo Uhr, mette in luce il concetto di *accountability* nel suo insieme.

L'*accountability* diviene tanto più importante quanto maggiore è il grado di affidamento delle responsabilità e dell'autonomia riconosciuta ai diversi soggetti che operano nell'ente (Mussari, 1997: 161 - 162). Continuando l'analisi sul significato del termine di *accountability*, questo è stato autorevolmente tradotto da Buccellato (1997: 357) come "capacità di dar conto del proprio operato e di assumere la responsabilità di risultato". È interessante vedere che egli pone in relazione il principio "... al concetto di mandato ad amministrare attività per conto di terzi nel senso che presuppone l'individuazione del risultato atteso dalle operazioni attribuite alla responsabilità di una determinata persona..."³⁵.

Vagnoni (1998: 321), invece, sostiene che il concetto di *accountability* concerne "il binomio responsabilità - risorse". Da tale associazione si evince la necessità di responsabilizzare qualsiasi operatore sul raggiungimento di un certo obiettivo a lui affidato, contestualmente alle risorse attribuite e alle performance ottenute³⁶.

Matacena (2003: 2) fa ugualmente riferimento alle risorse, affermando che il concetto di *accountability* è "da intendersi sinteticamente come esigenza del dover rendere conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie". Egli, inoltre sostiene che, secondo un approccio sistemico, l'*accountability* va posta in relazione con la *mission* e la *corporate governance* affermando che è necessaria una stabile coordinazione bidirezionale fra questi elementi³⁷.

Anche secondo Martini e Cais (2000: 410)³⁸ il significato di *accountability* va ben oltre la semplice rendicontazione e riguarda un rapporto di delega di responsabilità: "Per *accountability* s'intende il dovere che un soggetto responsabile di un'organizzazione (o di una politica o un progetto) ha di "rendere conto" a particolari interlocutori esterni

³⁵ Egli, come precisa ha mutuato la sua definizione dal Webster (1981) dove è intesa come "*the quality or state of being accountable, liable or responsible*".

³⁶ "Alla base del nuovo modello di gestione, infatti, risiede la necessità di responsabilizzare il personale che opera nel settore pubblico sull'impiego fatto dalle risorse e, pertanto, sul grado di raggiungimento degli obiettivi individuati e assegnati. Il concetto di responsabilità quindi, ha assunto un nuovo significato con il passaggio dalla responsabilità formale alla responsabilità sulle performance raggiunte" (Vagnoni, 1998: 321).

³⁷ "...la *mission* rende esplicito il finalismo aziendale motivante l'essere ed il divenire dell'azienda, collegando così gli obiettivi aziendali perseguiti alle strategie tramite le quali raggiungerli" mentre della *corporate governance* afferma che "evidenzia la struttura di comando/governo presente nell'azienda". Coordina poi i tre elementi affermando che: "...ogni tipo di azienda può "leggere nel suo vissuto essenziale" attraverso un paradigma interpretativo nascente dalla messa in luce delle coordinazioni sistemiche presenti al suo interno tra: *mission - corporate governance - accountability*..." (Matacena, 2003: 1 -2).

³⁸ Gli autori, nella loro definizione, rimandano a quella individuata dall'Auditor General of Canada, nel report 1994 - 1995, che afferma: "*accountability can be defined as an obligation to answer for the execution of one's defined responsibilities*".

delle scelte fatte, delle relative attività e dei risultati di cui è autore o responsabile”. Gli autori sostengono che alla base di un rapporto di *accountability* c'è, solitamente, un rapporto di delega di responsabilità tra soggetti, seguito necessariamente da un momento di verifica.

Anche Ricci (2005: 13), nel definire il principio, correla le responsabilità ricoperte da determinati soggetti, con le capacità di realizzare determinati obiettivi, spiegando il raggiungimento dei risultati ottenuti; egli intende l'*accountability* come rendicontabilità, cioè “esprime il dover rendere conto del proprio operato da parte di un soggetto nei confronti di altri per definire responsabilmente e credibilmente le relazioni esistenti tra programmazione, decisione, azione e controllo. In particolare, è necessario riferire sulle modalità di utilizzo delle risorse economiche e finanziarie, sull'adeguatezza e la rispondenza dei comportamenti assunti rispetto agli obiettivi stabiliti, e sui risultati effettivamente conseguiti nel tempo”.

Si concorda, quindi, che con il termine *accountability* si mette in luce “l'esigenza di rendere conto da parte di chi ha ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate al loro operato e alle loro azioni” (Pezzani, 2001: 453 e 2003:9); in particolare egli evidenzia che, per gli operatori pubblici e privati, l'esigenza di *accountability* è un fattore determinante per garantire il mantenimento di un'ampia democrazia (2001: 455).

L'*accountability* è percepita anche come modo di condurre l'attività aziendale; si fa riferimento ad uno stile di comportamento che Brunetti (2002: 6) indica sinteticamente come quello che propone di soddisfare “due esigenze che in questi tempi si avvertono nella società e anche all'interno delle aziende: l'etica della responsabilità e la trasparenza (resa di conto);

Coda (2002: XX), invece, riferendosi all'*accountability* degli amministratori e *manager* osserva che questa comporta la “capacità di rendere conto di come hanno fatto fronte alla fondamentale responsabilità di salvaguardare l'azienda”. Continua, rimarcando che la responsabilità dei *manager* non è solo una responsabilità legale, ma su di loro pende anche una responsabilità extralegale, di carattere etico – sociale, che li impegnano a servire nel modo migliore i bisogni dei clienti, a rispettare e valorizzare i collaboratori, a darsi carico dei problemi di salvaguardia ambientale al di là di quanto la normativa prescrive”.

La nozione di *accountability* deriva dalle aziende *profit oriented*, ma coinvolge tutte le categorie di aziende (Hinna, 2002: 871). L'autore sostiene che non esiste una prerogativa particolare per le aziende private *profit oriented*, infatti, il concetto di *accountability*, anche se coniugato in maniera diversa, coinvolge tutte le categorie di aziende, private, 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", pertanto si tratta di rendicontazione "alla platea degli *stakeholders*"; 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".

Guarini (2003: 93-94), invece, collega il principio di *accountability* alla "concezione della responsabilità dell'amministrazione pubblica" traducibile nella necessità che il comportamento aziendale debba essere guidato sulla base della capacità di generare "valore" per la comunità di riferimento, di misurare e rendere riconoscibile tale "valore" ed, infine, di rendere conto alla collettività delle proprie azioni e degli effetti prodotti.

Dalle precedenti definizioni si possono evidenziare alcuni aspetti fondamentali. Una possibile definizione di *accountability* è quella che esprime il dualismo tra la responsabilità dei soggetti che operano e la capacità di rendere conto. Si tratta, infatti, della necessità di essere responsabili per le operazioni intraprese con il riferimento al passato, ma anche per le attività che si stanno svolgendo nel presente e, infine, per ciò che ci si propone di fare nel futuro. Contemporaneamente, è d'altra parte necessario essere sempre in grado di dar conto, o meglio di essere *accountable*, verso tutti i portatori d'interesse, in modo che questi possano sapere, in termini trasparenti, a quali risultati hanno portato le scelte fatte e le risorse utilizzate. Tale dualismo investe quindi non solo la sfera economico-finanziaria, ma anche quella politica, sociale, gestionale, organizzativa e manageriale.

1.4. Il principio di *accountability* negli enti locali

In passato, secondo il modello burocratico³⁹, il termine “*responsabilizzazione*” era sterilmente utilizzato per verificare se si fosse espletata una certa attività. Si rilevava solo l'aspetto formale della procedura, nel rispetto del principio di legalità, che costituiva al riguardo una adeguata garanzia; si trattava dunque dell'adempimento di una mera responsabilità formale. Non si trattava certamente di un aspetto inopportuno, ma non lo si può ritenere sufficiente per la realizzazione dell'attività dell'ente intesa in senso *accountable*.

In seguito, l'inadeguatezza del modello burocratico, sia rispetto alle necessità degli utenti, sia nei confronti di una gestione dell'azienda pubblica intesa in senso economico, ha indirizzato l'amministrazione pubblica verso un modello manageriale che inducesse gli attori a comportamenti responsabili nella realizzazione delle decisioni e quindi comprensivi di forme di controllo sui risultati in relazione all'utilizzo economico delle risorse.

Gli impulsi delle riforme che si sono succedute in Italia⁴⁰, l'affermarsi delle logiche manageriali pubbliche e i relativi cambiamenti che si sono prodotti e si stanno tuttora producendo nella cultura e nel *modus operandi* dei soggetti che partecipano all'attività degli enti locali, hanno determinato, contemporaneamente, la esplicitazione e l'affermazione del principio di *accountability*.

³⁹ Per approfondimenti sul tema si veda Borgonovi (1988).

⁴⁰ La **legge 142/90**, che proclama l'autonomia statutaria e finanziaria degli enti locali, ha dato avvio al processo di riforma. Essa, esplicitando le linee guida di una nuova *governance* delle amministrazioni pubbliche locali e di una conseguente maggiore responsabilità affidata a coloro che operano all'interno degli enti locali, pone le basi per la definizione dell'*accountability*. Un altro intervento legislativo che costituisce un nodo del processo di costruzione dell'*accountability* in Italia è il **D.lgs. 29/93**. Tale provvedimento riguarda la “razionalizzazione dell'organizzazione” e ha definitivamente precisato la netta separazione tra l'attività di indirizzo e di individuazione degli obiettivi svolta dai politici e l'attività di gestione svolta dagli operatori responsabili dell'ente. A questi ultimi, quindi, sono affidate le risorse necessarie per svolgere l'attività e sono responsabili dei risultati conseguiti.

Ancora, attraverso il **D.lgs. 77/95**, che fornisce gli strumenti tecnico – contabili necessari per rendere effettiva la trasformazione da una cultura basata sugli adempimenti a una cultura improntata ai principi di tipo economico – manageriale, si ottengono gli strumenti indispensabili per consentire il passaggio culturale e per realizzare la necessaria *accountability*.

Il **TUEL** (Testo Unico degli Enti Locali approvato con D.Lgs.n.267/2000), infine, prevedendo una specifica delega in capo all'Osservatorio per l'emanazione di Principi contabili (art. 154), incide in modo rilevante sull'*accountability*. I documenti emanati dall'Osservatorio disciplinano l'informazione riguardante i fatti gestionali sia in sede preventiva sia consuntiva e la loro applicazione si pone nella direzione della corretta attuazione del principio di *accountability*.

La necessità di seguire comportamenti *accountable* è prevista anche dai principi contabili per gli enti locali. I quattro documenti contabili emanati dall'Osservatorio⁴¹, pur non essendo provvedimenti normativi, sono destinati a costituire guida e fondamento delle rilevazioni contabili degli enti locali. Tale *standard setter*, istituito con il decreto legislativo 410/1998, ha il compito di favorire “*la corretta gestione delle risorse finanziarie, strumentali ed umane, la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili*” (art. 154, comma 2 del TUEL); quindi, è imprescindibile la necessità di favorire un'informativa veritiera, corretta, trasparente, non solo sui dati economico - finanziari ma anche sulla realizzazione degli obiettivi.

Il terzo principio, sul rendiconto degli enti locali, si esprime come segue: “l'ente locale deve dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di *accountability* raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività: (a) nel profilo interno all'ente (...); (b) nel profilo esterno (...); (c) nel profilo contabile. Inoltre, al punto 17 dello stesso documento, si fa riferimento non solo alla capacità di rendere conto, ma anche alla responsabilità dimostrata indicando che “la partecipazione dei responsabili dei servizi alla redazione del rendiconto della gestione e relativi allegati misura il grado di responsabilizzazione (*accountability*) della struttura dell'ente”.

L'esigenza di rendere conto per conoscere i risultati dell'attività svolta e quindi le implicazioni che derivano dall'attuazione del principio di *accountability*, è un'esigenza avvertita da una vasta gamma di soggetti, o meglio dai diversi gruppi portatori d'interesse verso le amministrazioni pubbliche, nel caso specifico verso gli enti locali. Ecco quindi che appare immediatamente evidente la relazione diretta tra *stakeholders* e comportamenti *accountable* degli operatori all'interno dell'azienda locale.

⁴¹ L'Osservatorio ha emanato quattro documenti contabili destinati a costituire guida e fondamento delle rilevazioni contabili degli enti locali:

— **il primo documento** denominato “*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*”, recentemente sottoposto a revisione nel 2006. Questo documento costituisce un vero e proprio quadro sistematico di riferimento. Il suo contenuto risulta in parte orientato alla esplicazione degli obiettivi e delle funzioni svolte dai principi contabili proposti, ed in parte a delineare la cornice dei postulati generali in cui si vanno ad inserire i documenti elaborati successivamente, i principi contabili dal n. 1 al n. 3.

— **Principio contabile n. 1** “*Programmazione e previsione nel sistema del bilancio*” che si occupa di definire le regole tecniche di svolgimento delle rilevazioni preventive, che costituiscono l'*input* del processo gestionale dell'ente locale.

— **Principio contabile n. 2** “*Gestione nel sistema del bilancio*” che fa riferimento ai processi di rilevazione tipici della gestione di un ente locale.

— **Principio contabile n. 3** “*Il rendiconto degli enti locali*” che disciplina il momento di rilevazione e di presentazione dei documenti consuntivi, sia negli aspetti contabili sia valutativi.

Gli *stakeholders* possono essere visti come individui, gruppi o organizzazioni, oppure possono essere suddivisi in utenti, creditori, fornitori, dipendenti e altre categorie⁴². Sono coloro che, in qualche modo, hanno il potere di influenzare, o l'interesse a conoscere i comportamenti e le decisioni da prendere all'interno dell'azienda.

Sui soggetti che operano nelle pubbliche amministrazioni, un elemento da prendere in considerazione è l'importanza del grado di *accountability* che sono in grado di offrire, riguardo la loro posizione. Infatti, a partire dal sindaco e poi dal direttore generale e a cascata da parte di tutti i dirigenti responsabili e degli operatori, è necessario fornire un comportamento improntato all'*accountable management* verso gli utenti esterni, il governo, le associazioni, ma anche verso gli utenti interni all'ente.

L'*accountability* implica, quindi, che chiunque operi nell'azienda ente locale debba rispondere ed essere responsabile per le scelte intraprese e per il proprio operato nei confronti di tutti gli *stakeholders* (Thynne - Goldring, 1987: 8).

Si possono distinguere cinque forme di *accountability* in relazione ad altrettante categorie di *stakeholders* (Sinclair, 1995: 223):

1) *accountability* politica⁴³:

implica che vi debbano essere chiare linee di responsabilità nelle azioni intraprese da coloro che svolgono attività pubbliche. Tali soggetti sono investiti da cariche istituzionali e devono, di conseguenza, dar conto costantemente del loro operato alla collettività che rappresenta i loro *stakeholder* principale. Questo tipo di *accountability* si ripercuote a catena nei vari gradi delle cariche amministrative, fino a illustrare ciò che si è compiuto e a rendere conto sia al governo e sia a tutti gli elettori.

1) *accountability* pubblica:

costituisce la forma più diretta di "dare spiegazioni" nei confronti di tutti gli utenti, dei gruppi così come i singoli individui appartenenti alla collettività di riferimento, di come

⁴² La definizione più classica di *stakeholder* e comunemente accettata è senza dubbio da attribuirsi a Freeman (1984). Egli identifica in tale appellativo tutti quegli individui e gruppi ben identificati da cui l'azienda dipende per la sua sopravvivenza fino ad estenderla, in senso ampio, ad ogni individuo ben identificabile che possa influenzare o essere influenzato dall'attività dell'organizzazione in termini di prodotti, politiche e processi lavorativi. In quest'ottica più ampia, i gruppi di interesse pubblici, i movimenti di protesta, le comunità locali, gli enti di governo, le associazioni imprenditoriali, i concorrenti, i sindacati, la stampa, la collettività sono anch'essi considerati *stakeholders*.

In precedenza, anche lo stesso Zappa (1956), pur riferendosi alle imprese private, allargava il confine di portatori di interesse, sostenendo come l'azienda debba contemplare il tornaconto del suo soggetto, identificato nell'azionista, con gli interessi di coloro che all'impresa danno volentieri il loro lavoro e debba sottomettersi alle esigenze volute dal bene comune della collettività nazionale nella quale essa agisce. Sul concetto di *stakeholder* si veda anche Ansoff et al. (1984); Clarkson (1995), Mele, Sicca (1995); Donald, Dunfee (1999).

⁴³ Per approfondimenti sull'argomento si veda Tolbert Roberts (1982).

vengono impegnate le risorse pubbliche. Questa forma di *accountability* viene realizzata attraverso la comunicazione che l'ente e i media attuano per divulgare informazioni su quanto è stato fatto dall'amministrazione locale.

2) *accountability* manageriale:

attiene ai risultati conseguiti da ogni singolo soggetto che ricopre specifiche responsabilità all'interno della struttura organizzativa dell'ente locale. In particolare, questa tipologia di *accountability* si focalizza sulle responsabilità, sulle *performance* realizzate, sulle modalità di impiego delle risorse (*input*), sui risultati raggiunti (*output*) e sull'impatto prodotto dagli output (*outcome*). Pertanto, ogni soggetto, sarà chiamato a essere *accountable* nei confronti del suo diretto superiore per gli obiettivi a lui assegnati e di conseguenza per le *performance* realizzate.

3) *accountability* professionale:

questo tipo di responsabilità fa riferimento a specifici valori professionali (di deontologia e d'integrità morale) e ai codici di condotta del gruppo di appartenenza da parte delle persone che sono chiamate ad operare all'interno dell'azienda pubblica.

4) *accountability* personale:

fa riferimento alla lealtà, alla coscienza personale, ai valori che devono essere alla base dei comportamenti, come il rispetto verso il prossimo, i valori etici e quelli morali. Questo tipo di *accountability* si fonda sulla convinzione che, in ultima istanza, è necessario essere coerenti con la propria morale e quindi essere responsabili e *accountable* per ciò che è stato fatto come persona. In particolare, riveste un ruolo molto importante se si considera come elemento di coesione. L'*accountability* personale, infatti, può anche essere derivata da una cultura organizzativa che sia articolata su convinzioni e valori condivisi⁴⁴.

Accanto al concetto che si può indicare come *individual responsibility* e cioè di piena assunzione delle responsabilità, incentrata sulle necessità dell'ente di mettere in atto comportamenti corretti e comprensibili, attraverso la specifica individuazione delle responsabilità, nell'ambito dei valori condivisi e pienamente accolti come protagonisti, si può individuare una *formal accountability*. Quest'ultima attiene al confronto fra programmi e risultati, senza coinvolgere intimamente le responsabilità degli operatori⁴⁵.

⁴⁴ La condivisione delle strategie, degli obiettivi e dei valori è alla base del funzionamento *accountable* di un'azienda.

⁴⁵ Per approfondimenti sull'argomento si veda Ladu (1997).

In Italia, i comportamenti sono spesso realizzati secondo la vecchia cultura dell'adempimento, riconducibili, quindi, ai contenuti della *formal accountability*. Ne deriva, dunque, che la piena acquisizione della cultura manageriale negli enti locali richiede il passaggio dalla *formal accountability* alla *individual responsibility*,⁴⁶ ovvero riportare i fatti in termini aderenti alla realtà enfatizzando l'aspetto della responsabilità. Negli enti pubblici, e in particolare nel Comune, l'esigenza di "rendere conto" dell'amministrazione della cosa pubblica evolve da modelli di controllo gerarchico/verticale verso modelli gestionali che pongono l'azienda al centro di un sistema di relazioni sia verticali sia orizzontali, e collocano la responsabilità politica, economica e giuridica degli amministratori sui piani dotati di medesima importanza, sebbene riferibili a differenti modalità di controllo. Se da un lato, quindi, si vanno accorciando le distanze tra "amministrazione" e "amministrati", per effetto di un crescente livello di partecipazione della collettività ai processi decisionali dell'ente locale, per altro verso si impone una concezione di *accountability* nella verifica di coerenza dei comportamenti tenuti dall'azienda.

Si assume cioè il superamento del modello burocratico – amministrativo, in forza del quale chi amministra è tenuto a rispondere del proprio operato verso i soggetti o gli enti sovraordinati, ponendo attenzione in modo pressoché esclusivo al rispetto della legalità delle procedure e degli atti, avendo cura al contempo, di non perdere il consenso politico nell'assunzione delle scelte. E si consolida, o meglio è in via di affermazione, la cultura della responsabilità, dell'efficienza, dell'orientamento al cliente, della gestione del consenso. L'evoluzione in atto, descritta sovente come processo di transizione da un "accountability di conformità" (*compliance – based accountability*) ad una "accountability sui risultati" (*performance – based accountability*) è coerente con l'evoluzione del ruolo assegnato al Comune nella società moderna (*welfare society*) nell'ambito del modello di "Stato regolatore" che caratterizza l'intervento pubblico⁴⁷.

Avuto riguardo ai possibili livelli di analisi dei fabbisogni di rendicontazione, i differenti strumenti di comunicazione rispondono, quindi, a fini diversi (*Pulejo, 2005: 106 e ss*):

- di *accountability inter-istituzionale*, per la quale il controllo sulla regolarità delle procedure e degli atti (*compliance*) cede il passo al controllo sui risultati di cui si è detto poc'anzi; controllo che si rende necessario per rispondere alle esigenze informative

⁴⁶ Sulla distinzione tra *formal accountability* e *responsibility* si veda Guthrie, Humphrey, Olson (2001).

⁴⁷ Per approfondimenti sull'argomento si veda Borgonovi (1995).

connesse all'allocazione delle risorse tra diversi livelli di governo (es. tra Stato ed enti locali), nonché alla valutazione delle prestazioni dell'ente locale;

- di *accountability intra-istituzionale*, tra organi elettivi di diverso ordine (consiglio e giunta) e tra questi e gli organi tecnico-esecutivi (giunta e dirigenti) all'interno del Comune, in relazione alle specifiche responsabilità, che ad essi competono. In questa prospettiva assume rilievo critico il profilo della trasparenza delle scelte e delle azioni ai fini del controllo democratico nel rapporto tra minoranze e maggioranze e ai fini della verifica del rispetto delle deleghe nel rapporto tra organi volitivi e organi esecutivi⁴⁸;

- di *accountability verso il cittadino-utente*, in corrispondenza dell'esigenza di misurare la capacità del Comune di rispondere al soddisfacimento dei bisogni nell'esercizio della funzione di cui è titolare, e di assicurare il contemperamento degli interessi convergenti nell'azienda attraverso opportuni meccanismi di governo ispirati alla logica della partecipazione e del confronto.

1.5. I destinatari del sistema informativo degli enti locali

Negli enti locali l'*accountability* sui risultati assume rilevanza in considerazione della peculiare connotazione che assume l'area del potere aziendale, connessa alla natura degli interessi che le persone ripongono nei confronti dell'attività svolta.

I soggetti che verranno in relazione con l'ente pubblico sono numerosi e la moltitudine degli interessi, che ruotano intorno all'ente locale, risulta quanto mai variegata e complessa. Si ritiene utile, per una corretta analisi dei processi di cambiamento nel sistema informativo, individuare i portatori d'interesse dell'informazione contabile degli enti locali.

I principali destinatari dell'informativa contabile sono quindi racchiudibili nelle seguenti categorie⁴⁹:

- la *comunità amministrata*, che rappresenta il soggetto privilegiato, nel cui interesse deve essere svolta l'attività. I cittadini devono poter disporre di informazioni sull'andamento economico dell'ente locale, sulle risorse a

⁴⁸ Questo profilo di *accountability*, da altri definito di "governo centrale", pone l'accento sulla rendicontazione della modalità di esercizio dell'autonomia decisionale ai fini dell'equilibrio interno all'ente tra i diversi poteri attribuiti ai vari organi politici e di direzione/esecuzione (Pezzani, 1997: 97).

⁴⁹ Bertocchi (2005); Borgonovi (2005); Farneti (1995); Tanese (2004); Tuccillo (2006).

disposizione, sul loro utilizzo, osservando i concreti indirizzi intrapresi dall'azione amministrativa in termini di livello quali - quantitativo dei servizi offerti, sul loro costo e, più in generale, sui risultati delle politiche avviate sul territorio, in modo da poter esprimere un giudizio più consapevole sull'operato degli organi politici ed amministrativi;

- gli *organi di gestione*, principalmente quelli formati dai consiglieri ed amministratori locali, Consiglio e Giunta, che devono poter disporre di adeguata informazione contabile in modo da predisporre un'azione amministrativa che tenga conto dei limiti di spesa stabiliti a preventivo, e di dati consuntivi che consentano il controllo dell'operato della dirigenza. Questa attribuzione può essere oggetto di esercizio effettivo solo se il complesso dell'informativa contabile è in grado di dare una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dei risultati dell'azione amministrativa dell'ente;
- gli *organi di controllo*, nelle varie articolazioni, comprendenti gli organi istituzionalmente preposti alla verifica della corretta amministrazione delle risorse pubbliche, gli organi di controllo interno e i revisori dei conti⁵⁰;
- i *finanziatori*, attuali e potenziali, interessati ad avere informazioni sulla solvibilità dell'ente per verificarne la capacità al rimborso delle risorse attinte a prestito alle scadenze dovute, e valutare l'eventuale merito creditizio in caso di nuove accensioni. Tale informativa risulta particolarmente rilevante poiché gli enti locali possono emettere strumenti di debito propri, che possono anche essere collocati tra il pubblico dei risparmiatori;
- i dipendenti e più in generale, gli *operatori interni*, che prestando la propria attività lavorativa per l'ente, hanno interesse a conoscerne lo stato di salute e l'orientamento che gli organi di gestione intendono dare alla futura attività. Inoltre, alcune informazioni contabili possono essere necessarie al concreto svolgimento della propria attività, come ad esempio i responsabili dei servizi, che necessitano di strumenti idonei a verificare l'ammontare delle risorse e gli obiettivi assegnati, nonché il raggiungimento di tali obiettivi;

⁵⁰ Per una visione approfondita del sistema dei controlli nelle aziende pubbliche si veda Farneti, Vegnoni (1997); Garlatti, Pezzani (2001); Pavan, Reginato (2004) e, nello specifico dei controlli interni: D'Alessio (1997).

- i *fornitori*, che come i soggetti finanziatori sono interessati ad avere informazioni riguardanti la capacità dell'ente a far fronte ai propri impegni.

Si è voluto qui indicare, per tipologia, i principali destinatari dell'informativa contabile, senza la pretesa di essere esaustivi. Potrebbero, infatti, ancora citarsi altre categorie di soggetti interessati, come gli analisti, altri enti pubblici o organismi sovranazionali.

Nell'azienda Comune, in particolare, convergono un vasto ed eterogeneo insieme di interessi di differente contenuto e riconducibili a specifiche categorie di soggetti: in primo luogo si fa riferimento ai cittadini che risiedono nel territorio, i quali rappresentano i potenziali utenti dei servizi pubblici. Gli stessi provvedono anche a finanziare, in parte, la produzione dei servizi pubblici attraverso contribuzioni (volontarie o coattive) o il pagamento di corrispettivi connessi alla fruizione di specifici servizi⁵¹. I loro interessi rappresentano i fini immediati dell'istituto, per la soddisfazione dei quali vengono definiti gli obiettivi da realizzare (interessi istituzionali).

Vi sono poi altri soggetti, esterni alla comunità di riferimento, che intrattengono relazioni dirette con il Comune o che indirettamente subiscono le conseguenze del suo operato (aziende fornitrici di beni o di risorse finanziarie, altri enti pubblici omologhi o sovraordinati, la comunità internazionale, etc); gli interessi che tali soggetti ripongono nell'attività svolta (interessi non istituzionali) rappresentano per il Comune le condizioni di svolgimento, in senso ampio i "fini non immediati".

Ai membri della comunità territoriale è riconosciuto, in via originaria, il "potere politico"; esso è esercitato attraverso il meccanismo dell'elezione con sono vengono scelte le persone che si occuperanno della gestione dell'ente pubblico. Ciò nonostante, ad essi non compete, "di fatto", l'attività di governo, che spetterebbe loro in relazione alla natura istituzionale degli interessi apportati. Coloro che esercitano il governo economico, partecipando, al processo formativo degli obiettivi e delle scelte da attuare, sono gli "eletti" (il Sindaco e il Consiglio Comunale) ai quali la comunità amministrativa attribuisce il potere decisionale. Essi costituiscono l'organo decisionale strategico con compito di indirizzo e di controllo politico – amministrativo. Essi, hanno, quindi, il "dovere di rendere conto" delle conseguenze del loro operato e di rappresentare il "valore" generato o (depauperato) dal Comune in specifici modelli di rendicontazione (*reporting*). Tale dovere non si esaurisce con la diffusione di informazioni sui risultati di natura economico – finanziaria, ma riguarda altresì i riflessi

⁵¹ Per approfondimenti sull'argomento si veda Airoidi, Brunetti, Coda (1994); Masini (1978).

sociali ed ambientali dell'attività svolta. L'*accountability*, peraltro, è rivolta non soltanto a ricercare il consenso politico, la condivisione cioè attorno alle idee e ai valori che hanno guidato l'azione, ma anche a favorire la partecipazione della collettività alla vita ed alle scelte strategiche dell'ente.

Potrebbe utilizzarsi altra metodologia di classificazione, distinguendo i destinatari tra *stakeholders* interni ed esterni. *Steccolini (2004: 334)* classifica i potenziali destinatari del sistema informativo degli enti locali in:

- *stakeholders esterni*: i cittadini (ed i loro rappresentanti), gli organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori, finanziatori, comunità amministrata.
- *stakeholders interni*: i consiglieri e membri esecutivi; i dipendenti, i dirigenti e i sindacati interni.

La finalità di tale indicazione è, però, quella di evidenziare come la moltitudine degli interessi, che ruotano intorno all'ente locale, risulta quanto mai variegata e complessa, e con ciò sottolineare che variegata e complessa è, di conseguenza, l'articolazione dell'informativa contabile che l'ente locale deve fornire.

Il sistema di rilevazione contabile degli enti locali italiani ha subito profondi cambiamenti a partire dagli anni novanta. In precedenza, tutte le scritture preventive, concomitanti e consuntive di tali enti si caratterizzavano per la mancata rilevazione dell'aspetto economico della gestione e l'esclusiva contabilizzazione delle variazioni finanziarie. La contabilità finanziaria, che caratterizza l'impostazione data al sistema contabile pubblico, si basa sul metodo della rilevazione semplice, o partita semplice, considerando unicamente i valori finanziari senza operare il bilanciamento di valori tipico della partita doppia. Tale impostazione contabile, si limita a considerare gli effetti finanziari delle operazioni di gestione poste in essere; le scritture contabili ed i documenti di sintesi che da essa scaturiscono mostrano, quindi, uno solo degli aspetti nei quali la gestione aziendale può essere indagata, quello appunto finanziario⁵². Questo carattere di parzialità limita significativamente il contenuto informativo delle risultanze contabili, che sono del tutto insufficienti ad esprimere un corretto ed equilibrato giudizio sui risultati conseguiti.

L'impostazione è, peraltro, coerente con le funzioni di autorizzazione e controllo, che erano e che sono ancora, tipiche della contabilità negli enti locali, prima che le riforme legislative ed il dibattito scientifico avanzassero forti dubbi sull'effettiva capacità della

⁵² Sui concetti di sistema completo e sistema parziale di scritture contabili, si veda Amodeo (1994: 262-263).

contabilità finanziaria di rispondere alle esigenze conoscitive dei destinatari dell'informazione.

Inoltre, il ruolo tradizionalmente assegnato alla contabilità pubblica non è stato quello di fornire informazioni utili al controllo sull'uso delle risorse disponibili, poiché è stata concepita come uno strumento necessario a promuovere un controllo giuridico di natura formale sull'operato dei soggetti chiamati a “maneggiare” il pubblico denaro; al fine di verificare eventuali sottrazioni o distrazioni di risorse finanziarie pubbliche senza, peraltro, riferirsi agli effetti conseguenti all'impiego di quei mezzi.

La contabilità finanziaria presenta dei vantaggi inerenti alla semplicità di applicazione e alla facile comprensione anche da parte di non esperti in campo contabile ma, così come applicata negli enti locali italiani, manifesta evidenti carenze sotto diversi profili: della comunicazione esterna (incapacità informativa del sistema di *reporting*); della comunicazione interna (incapacità di produrre informazioni utili alla formulazione del processo decisionale); dell'assetto organizzativo (orienta le azioni al rispetto formale delle regole – cultura burocratica o dell'adempimento).

Il progressivo affermarsi dell'autonomia (tributaria, finanziaria, organizzativa, contabile e di controllo) degli enti locali⁵³, ha contribuito a modificare i significati di risultato, responsabilità e controllo nel rapporto tra l'ente locale e la collettività amministrativa, onde appare consequenziale una profonda innovazione della cultura organizzativa e delle tecniche di misurazione, che da un'impostazione burocratica devono muovere verso una prospettiva aziendale.

L'accrescersi della quota di risorse finanziarie che provengono, in varie forme, dalla comunità amministrativa rende l'ente sempre più legato economicamente al proprio territorio, dal quale attinge i mezzi monetari e al quale rende funzioni, politiche e servizi. Poiché è del tutto naturale che un'azienda renda il conto in primo luogo ai soggetti che hanno messo a disposizione le risorse finanziarie necessarie per il suo

⁵³ La Legge n. 142/90 sancisce l'autonomia di comuni e province, sia statutaria sia finanziaria nell'ambito delle leggi e del coordinamento della finanza pubblica. Questi enti locali sono titolari di funzioni proprie ed esercitano le funzioni attribuite o delegate dallo Stato o dalle regioni. L'autonomia finanziaria è assicurata, nell'impostazione della 142/90, dalla “certezza di risorse proprie e trasferite”. Le risorse proprie vengono generate grazie all'attribuzione di un autonomo potere impositivo. Per la prima volta, inoltre, vengono introdotti nella normativa italiana i principi di base per il perseguimento dell'economicità nelle pubbliche amministrazioni: responsabilizzazione dei dirigenti sull'efficienza, impostazione del bilancio per programmi, servizi ed interventi con un'impostazione economico-patrimoniale, nonché un sistema articolato di controlli esterni, sono i principali strumenti per perseguirla. Successivamente, con il D. Lgs. 77/95, si arriva a definire tale autonomia in una specifica articolazione dell'ordinamento finanziario e contabile, articolato sostanzialmente come prevede attualmente il TUEL, secondo una struttura di informativa obbligatoria.

funzionamento, i sistemi contabili devono adeguarsi e consentire la rilevazione delle variazioni economico - patrimoniali e la conseguente predisposizione di documenti di sintesi idonei, anzitutto a verificare l'autonoma funzionalità duratura dell'ente locale nonché a favorire il dialogo con la collettività amministrata anche su basi economiche (*Farneti – Pozzoli, 2006: 34-35*).

La contabilità economico - patrimoniale, grazie alla sua potenzialità informativa, risponde a questa esigenza. Maggiori e migliori informazioni, però, si possono ottenere solo a prezzo di una maggiore complessità (e quindi maggiori costi amministrativi), la quale si traduce in una ridotta intelligibilità da parte degli utenti non esperti, cioè, cittadini, elettori, contribuenti ed utenti. Inoltre, la contabilità *accrual* richiede un certo grado di soggettività al momento di discernere fra costi e ricavi di competenza dell'esercizio in chiusura e di competenza degli esercizi futuri.

Tuttavia, fermo restando la necessità di regolarne e controllarne la discrezionalità che lascia ai redattori del rendiconto economico e patrimoniale, la contabilità *accrual* risponde ad una finalità fondamentale: dimostrare ai cittadini di aver attuato un razionale ed efficiente utilizzo delle risorse finanziarie che essi hanno messo a disposizione, consentendo così la preservazione del valore del patrimonio pubblico da trasferire alle successive generazioni. La contabilità *accrual*, quindi, consente di misurare l'operato dei dirigenti e l'economicità con cui l'ente persegue i propri obiettivi, fornendo al contempo informazioni esterne che consentano di valutare, da parte dei vari *stakeholders*, la qualità e l'efficacia dell'azione amministrativa.

L'evoluzione del modello di governo delle aziende e amministrazioni pubbliche, la loro maggiore complessità gestionale e l'ampliamento dei bisogni della collettività hanno determinato un parallelo ampliamento delle finalità assegnate alla contabilità e al bilancio di tali aziende. Infatti:

- da un lato, risulta preservata la tradizionale finalità autorizzatoria del bilancio di previsione e la funzione di rendiconto circa l'utilizzo delle risorse a consuntivo rispetto al preventivo; in questo senso, il bilancio costituisce uno strumento per l'esercizio delle prerogative di indirizzo (a preventivo) e di controllo (a consuntivo) che l'organo politico esercita sull'organo esecutivo;
- dall'altro, si afferma la finalità informativa esterna nei confronti delle diverse categorie di *stakeholders*, portatrici di interesse nei confronti dell'azienda pubblica (cd. *accountability sulla performance*).

1.6. Bisogni informativi dei destinatari del sistema informativo degli enti locali

Nel settore pubblico, molti studiosi hanno indagato sui bisogni informativi dei destinatari dell'informazione fornita dalla pubblica amministrazione.

L'identificazione degli utenti e dei loro bisogni informativi è un importante elemento del processo di *standard – setting*, poiché essi influenzano la definizione dei principi contabili da applicare al bilancio (*Anthony, 1989*).

Le caratteristiche della comunità degli utenti differiscono tra il settore pubblico e privato: nel settore pubblico la dicotomia tra utenti interni ed esterni, che sono ovvi nel privato, è meno marcata; inoltre l'importanza data ai potenziali destinatari dell'informazione pubblica non è la stessa in tutti i paesi (*Brusca - Condor, 2002*).

Nei paesi anglosassoni viene data grande importanza ai cittadini e ai fornitori di risorse, cercando di essere *accountable* non solo in termini finanziari ma anche in termini di economicità, efficienza ed efficacia. In molti paesi dell'Europa continentale, invece, viene data maggiore importanza agli organi legislativi e di controllo, come il Parlamento ed il Governo, così che la cosa più importante da dimostrare è la conformità legale del contenuto informativo del bilancio; l'*accountability* fiscale, quindi, diventa più importante dell'*accountability* operativa.

Le precedenti ricerche sugli utenti esterni e sulle motivazioni per le quali essi potrebbero aver bisogno delle informazioni fornite dai bilanci delle aziende pubbliche, erano caratterizzate da un approccio empirico o normativo (*Rutherford, 1992*).

L'approccio empirico consiste nell'identificare, applicando tecniche empiriche, gli utenti che utilizzano o che vorrebbero utilizzare le informazioni fornite dai bilanci delle aziende pubbliche; inoltre, identifica quali informazioni ritengono importanti e le decisioni che desiderano prendere sulla base delle stesse. Al contrario, l'approccio normativo definisce i bisogni informativi degli utenti e le ragioni della ricerca di informazioni attraverso delle teorie *a priori*.

I precedenti approcci per l'identificazione degli utenti e dei loro bisogni informativi possono essere suddivisi in tre gruppi (*Ryan and Mack, 2006: 11-15*):

1) il primo gruppo comprende quegli autori che identificano i potenziali utenti e le motivazioni per cui ricercano informazioni attraverso una prospettiva normativa⁵⁴. *Jones et al. (1985)*, in un'indagine sugli utenti degli enti locali, ha evidenziato che le principali ragioni per cui essi ricercano informazioni sono le ragioni decisionali e di *accountability*.

2) il secondo gruppo comprende gli studi empirici che, partendo dai gruppi di utenti definiti dagli studi normativi, cercano di identificarne la composizione e i bisogni informativi. Attraverso questo approccio sono stati individuati alcuni gruppi di utenti, che l'approccio normativo non aveva in precedenza identificato. Ad esempio *Atamian and Ganguli (1991)* hanno riscontrato che, negli USA, gli enti locali assumono la veste di utenti del bilancio degli altri enti locali.

3) gli studiosi del terzo gruppo, invece, utilizzano un approccio totalmente differente rispetto ai precedenti (*Clark, 2002; Coy et al., 1997*). Essi identificano gli utenti attuali e i loro bisogni informativi focalizzandosi su specifiche entità del settore pubblico. Sulla base delle indagini compiute dagli studiosi di questo gruppo (*Ryan and Mack, 2006*), gli utenti trovano le informazioni di bilancio maggiormente utili per obiettivi di 'accountability politica' e 'accountability finanziaria'; non ritengono, invece, il bilancio utile per le scelte decisionali.

Nel settore pubblico, molti studiosi hanno indagato empiricamente sui bisogni informativi degli utenti degli enti locali⁵⁵. Questi studi, provenienti prevalentemente dal contesto americano, individuando quali sono le informazioni che gli *users* del sistema informativo degli enti locali reputano più importanti e l'utilità informativa che essi attribuiscono al bilancio.

Uno dei gruppi di utenti più studiati nelle precedenti ricerche sono i creditori e gli investitori (*Boyett & Giroux, 1978*). Essi ricercano le informazioni per scopi d'investimento e per sottoscrivere le obbligazioni municipali. Anche gli organismi di vigilanza e cittadini, però, sono considerati utenti ugualmente importanti. Questi ultimi usano il bilancio per: valutare l'efficienza e l'efficacia; comparare i risultati degli anni in corso con quelli degli anni precedenti (*Jones et al., 1985*). Questi risultati sono confermati da *Daniels & Daniels (1991)*, che affermano che ci sono differenze

⁵⁴ Si fa riferimento a Anessi Pessina, Borgonovi (2000); Jones et al. (1985); Hay (1994); IFAC-PSC (2000).

⁵⁵ Si fa riferimento ad autori quali Boyett, Girox (1978); Brusca Alijarde (1997); Carpenter, Sharp (1992); Daniels, Daniels (1991); Dye, Bowsher (1987); Hay, Antonio (1990); Maschmeyer, Van Daniker (1979); Robbins (1984).

significative nei bisogni informativi degli utenti. Infatti, investitori e creditori saranno maggiormente interessati ad informazioni sulle *performance*, gli organismi legislativi e di controllo al rispetto delle leggi, infine, i cittadini al costo dei servizi.

Dye & Bowsher (1987) evidenziano che gli utenti sono interessati non solo ad informazioni finanziarie di base come attività, passività, spese, reddito, requisiti per il prestito, ma molti di loro vorrebbero che il bilancio contenesse anche informazioni che aumentassero la leggibilità delle precedenti. Tale conclusione è stata supportata da *Hay & Antonio (1990)* che ha evidenziato l'importanza delle note al bilancio, infatti, gli utenti del bilancio sono particolarmente interessati ad informazioni di *disclosure* dettagliate.

Una volta identificati i principali utenti e i loro bisogni informativi, è importante capire se i redattori del bilancio percepiscono nel modo esatto questi bisogni informativi.

Secondo *Robbins (1984)*, gli uffici finanziari comunali sono capaci di identificare i bisogni informativi degli utenti esterni. Essi quindi, riescono a percepire quali informazioni sono importanti per le loro decisioni d'investimento. Tali conclusioni sono supportate da *Carpenter & Sharp (1992)* che, in un'indagine sui direttori finanziari, hanno evidenziato che essi riescono a percepire i bisogni informativi non solo dei cittadini e degli altri utenti del bilancio degli enti locali.

In un'importante analisi sugli enti locali italiani *Steccolini (2004)*, mostra che il bilancio non gioca il ruolo di *general purpose report* volto a soddisfare i bisogni informativi della generalità dei potenziali utenti ne gioca il ruolo di *report* esterno. Esso è piuttosto redatto per essere conforme ai requisiti formali richiesti dalla legge, quindi è principalmente destinato agli utenti interni.

A differenza di quanto accade nel caso del bilancio delle imprese, ove la tradizionale finalità interna di rendere conto ai soci dell'operato degli amministratori, mirando alla determinazione degli utili distribuiti, risulta assorbita in maniera graduale ma inesorabile dalla finalità esterna di fornire informazioni. Pertanto, se si continuasse a preservare l'impostazione contabile tradizionale, il sistema di bilancio risulterebbe inidoneo a perseguire le finalità che oggi gli vengono assegnate. Esso, infatti, si scontrerebbe con la pressante esigenza di soddisfare fabbisogni informativi delle diverse categorie di *stakeholders*, non solo interni ma anche esterni.

In Italia, nell'individuare i soggetti portatori di interessi rispetto all'attività amministrativa dell'ente locale è stata evidenziata l'insufficienza informativa del bilancio preventivo.

Anche in ambito internazionale si riscontra un'analogia impostazione, tesa ad assegnare al bilancio una prevalente funzione informativa rispetto alle comuni esigenze delle diverse categorie di *stakeholders*, individuandosi i seguenti bisogni informativi comuni (Tommasetti, 2008):

- informazioni sull'attività gestionale in termini di efficacia e di efficienza dei servizi erogati in relazione ai costi sostenuti, tenendo presente che la maggior parte degli utilizzatori è interessata sia alla valutazione degli effetti sociali ed ambientali delle politiche pubbliche svolte sul territorio, sia alla misurazione del grado di pressione fiscale cui sono sottoposti;
- informazioni riguardanti il grado di raggiungimento degli obiettivi e di realizzazione dei programmi nel rispetto delle disposizioni di legge e degli equilibri economico – finanziari, mediante l'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e la verifica del corretto impiego a consuntivo.

In un'indagine sui bisogni informativi dei dirigenti e politici (Liguori et al., 2010) è emerso che essi sono prevalentemente interessati ad informazioni sulla *performance* reale (ad esempio attività future, qualità e appropriatezza dei servizi, *customer satisfaction*). Tale interesse può essere una conseguenza del fatto che i cittadini valutano l'azione delle pubbliche amministrazioni alla luce dei servizi forniti piuttosto che in base ai dati di bilancio.

Il secondo tipo di informazione in ordine d'importanza è costituito da quelle proprie della contabilità finanziaria, seguito da quelle economico – patrimoniali. Analizzando i bisogni informativi di politici e dirigenti, i primi sono più interessati a conoscere l'ammontare delle risorse a loro disposizione e il risultato di amministrazione dell'anno, perché in grado di riflettere la loro capacità potenziale di soddisfare i cittadini e, quindi, di generare consenso. I dirigenti, invece, dichiarano di essere più interessati alle spese correnti articolate per destinazione, in quanto l'ammontare delle risorse loro assegnate rispecchia il potere nell'ambito dell'organizzazione.

Dopo aver analizzato i bisogni informativi in generale, nel successivo paragrafo ci soffermeremo sui bisogni informati degli utenti degli enti locali riguardo gli *heritage assets*.

1.7. Bisogni informativi relativamente agli *heritage assets*

Gli *heritage assets*⁵⁶ sono beni che hanno una forte rilevanza dal punto di vista storico, artistico, culturale ed ambientale. L'approfondita conoscenza di tali beni è fondamentale per migliorarne la gestione e l'utilizzo poiché rappresentano una risorsa che nell'insieme racchiude un elevato potenziale da sviluppare e una forte capacità nel creare valore. Inoltre, le decisioni che incidono sull'ammontare del patrimonio dell'ente pubblico determinano il livello di ricchezza che una determinata generazione mette a disposizione di quelle future (*Amaduzzi, 1965: 49-51*).

La determinazione del patrimonio comporta la necessità della sua "traduzione" in termini monetari, infatti, *"la misura del patrimonio, come quella d'ogni grandezza finita, ha da essere un numero"* (*Besta, 1922: 621*).

Fatti salvi i problemi di valutazione, che saranno trattati nel capitolo successivo, gli enti pubblici sono chiamati ad informare la collettività circa il valore di questi beni. Il benessere sociale ed economico di una comunità è largamente dipendente dalla qualità e dalla quantità (cioè dal valore) di queste attività; pertanto, ignorare l'esistenza dei beni demaniali nell'attività di rendicontazione significa, di fatto, sottrarre al controllo della comunità amministrata elementi utili a formulare giudizi informati in merito alle scelte fatte dagli organi politici riguardo una porzione assai considerevole di ricchezza collettiva.

Quindi, non sembra possibile, almeno in via teorica, escludere gli *heritage assets* dal conto del patrimonio, salva l'ipotesi di individuare canali informativi alternativi ugualmente efficaci. Tali beni certamente rappresentano la porzione più significativa della ricchezza della collettività⁵⁷; l'ente locale, dunque, deve rendere conto del valore di tali beni non tanto perché sono strumentali allo svolgimento dei suoi processi economici interni, piuttosto, poiché sono beni sottoposti al suo controllo la cui acquisizione è finanziata con risorse pubbliche. Inoltre, spetta all'ente locale, compatibilmente con l'ammontare delle risorse disponibili, garantire il mantenimento nel tempo se non l'accrescimento delle potenzialità economiche che tali beni incorporano

⁵⁶ Il termine "*heritage assets*" può essere tradotto in italiano come: bene patrimoniale, bene di interesse storico – culturale o bene demaniale, pertanto, nei capitoli successivi si utilizzeranno tali accezioni come sinonimi.

⁵⁷ June Pallot (1994) ha calcolato che gli investimenti nelle attività infrastrutturali degli Enti locali in Nuova Zelanda è, in molti casi, pari ad oltre il 70 % del totale dell'attivo.

affinché le generazioni future possano disporre e godere almeno nella stessa misura di coloro che li hanno preceduti (*Mussari, 1998*)⁵⁸.

Riguardo i bisogni informativi dei destinatari del bilancio degli enti locali *Barker (2006)* sostiene che, se i finanziatori rappresentano i principali utenti di tale prospetto, essi probabilmente sono interessati a come il loro denaro è stato utilizzato nella protezione, sviluppo ed esposizione dei beni artistici. Tuttavia, non sono interessati al valore contabile del bene, né all'eventuale aumento o diminuzione di tale valore nel periodo contabile di riferimento poiché non basano le loro decisioni d'investimento sull'andamento di tale misura durante l'anno. Quindi, se i principali utenti delle informazioni di bilancio sugli *heritage assets* sono i finanziatori, è improbabile che il valore contabile di tali beni è un'informazione che riesce a soddisfare i loro bisogni informativi.

Barker (2006) continua affermando che, invece, l'utente principale dovrebbe essere rappresentato "dall'umanità" poiché la protezione di tale categoria di beni avviene nell'interesse delle generazioni attuali e future. Logicamente, è probabile che non tutti riconoscano l'elevato valore culturale ed artistico insito negli *heritage assets*, anzi alcuni potrebbero non percepire l'importanza attribuita alla tutela di tali beni o essere, addirittura, infastiditi dalla loro presenza. Per fortuna, però, questi individui rappresenta solo una sezione abbastanza piccola dell'umanità; la maggior parte afferma che gli *heritage assets* hanno un valore e sostengono che questo debba essere preservato per le correnti future generazioni. Tuttavia, riconoscendo "l'umanità" come principale fruitore delle informazioni sugli *heritage assets* si fa strada l'idea che sarebbe più opportuno ricorrere ad una serie di valutazioni alternative di tali beni (valore corrente, valore assicurativo, ecc.) piuttosto che ricorrere ad un singolo valore.

Nel contesto internazionale, pochi autori hanno indagato empiricamente sui bisogni informativi degli utenti relativamente agli *heritage assets*⁵⁹. *Lee (1999)*, analizzando le informazioni concernenti i beni infrastrutturali che gli utenti percepiscono come importanti, evidenzia che esiste un forte *gap* tra le informazioni che richiedono gli *users* e quelle che si desumono dal bilancio. Gli utenti sono interessati ad informazioni relative

⁵⁸ Inoltre, i contribuenti di ogni periodo amministrativo o di ogni generazione non dovrebbero consumare più risorse di quante ne hanno fornite così da lasciare alle generazioni future, integro nel suo valore, il patrimonio pubblico che è stato strumento per la soddisfazione dei loro bisogni e potrà continuare ad esserlo in futuro.

⁵⁹ Tra i principali si possono annoverare *Lee (1999)*; *Lee, Fisher (2004)*; *Walker et al. (1999, 2000a, 2000b e 2004)*.

alle condizioni fisiche, alla manutenzione e alla conservazione dei beni. *Walker et al.*, (2004), invece, affermano che le informazioni sui beni infrastrutturali che si desumono dal bilancio degli enti locali hanno un'elevata utilità per i sindaci e gli assessori. Riguardo tali beni, il bilancio rappresenta la loro principale fonte informativa e attribuiscono alle indicazioni presenti nel prospetto una rilevanza tale da rappresentare la base per le decisioni di allocazione delle risorse.

Walker et al. (1999), in un'indagine sui bilanci di 170 comuni del Galles meridionale, mostrano che le informazioni presentate in tali documenti sono attinenti alle necessità informative degli utenti esterni; questi ultimi attribuiscono rilevanza alle informazioni sulle condizioni fisiche dei beni, alle misure di *performance* e di gestione degli *heritage assets*. In altri studi, invece, hanno messo in dubbio l'utilità della contabilità adottata dalle *public utilities* australiane e hanno suggerito l'impiego di un *report* esterno per la rilevazione delle informazioni sulle condizioni fisiche dei beni infrastrutturali (*Walker et al.*, 2000a, 2000b). Anche *Lee & Fisher* (2004), attraverso un'indagine sul *report* di 73 entità pubbliche australiane, rilevano che gli utenti del prospetto pongono particolare attenzione alle condizioni fisiche dei beni, alla loro manutenzione e alla misurazione delle *performance*; evidenziando, quindi, la necessità di migliorare il livello di *disclosure* fornita in bilancio.

Mack and Ryan (2006), invece, attraverso un'indagine sui bisogni informativi degli utenti del bilancio dei dipartimenti governativi del Queensland ha evidenziato che gli utenti esterni (cittadini, gli organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori, finanziatori), rispetto a quelli interni (sindaci, consiglieri, dipendenti e dirigenti) sono maggiormente interessati alle informazioni presenti in bilancio. Essi ricercano prevalentemente informazioni sulle *performance* cioè: indicatori di *performance*, confronto tra le informazioni preventive con quelle consuntive, comparazione tra i valori patrimoniali correnti e costi correnti con quelli risultanti dai bilanci degli anni precedenti; ecc.

Sono molto interessati, inoltre, anche alle informazioni che *Mack e Ryan* definiscono "narrative", cioè: indicazioni sulle operazioni svolte dall'ente nel periodo (ad es. acquisizioni derivanti da fusioni, impegni contrattuali relativi all'acquisto di beni di interesse storico/artistico, ecc.); informazioni sulla natura, dimensioni e caratteristiche dei beni posseduti; ecc. Gli autori, infine, indagando anche le ragioni per le quali gli utenti chiedono informazioni riguardanti i beni di interessi storico – culturale, hanno evidenziato che l'*accountability pubblica* e l'esigenza di effettuare decisione,

strategiche, finanziarie e politiche sono le principali ragioni per cui ricercano queste informazioni in bilancio.

Le indagini empiriche esposte evidenziano, quindi, che i destinatari del bilancio degli enti locali esprimono poco interesse riguardo le informazioni puramente contabili quali ad esempio il valore contabile del bene, la quota di ammortamento o eventuali rivalutazioni effettuate nel corso del periodo di riferimento, invece, si rileva che gli *users* sono maggiormente interessati ad informazioni relative alle condizioni fisiche degli *heritage assets*, ai costi e a alle politiche di manutenzione e conservazione e alla informazioni definite da *Mack e Ryan* come “descrittive”. Come sarà ampiamente descritto nel capitolo successivo, in passato come ancora nel presente sia nella teoria sia nella prassi contabile è presente un grande sforzo volto alla definizione del valore contabile più opportuno da attribuire ai beni di interesse storico – culturale, però, a parere di chi scrive non è la determinazione di tale misura a soddisfare i bisogni informativi sugli *heritage assets* dei fruitori del bilancio ma la presenza di una maggiore e migliore *disclosure*.

Riguardo quest'ultimo punto il *board* che si occupa della statuizione dei principi contabili internazionali per il settore pubblico, con l'emanazione nel 2006 di un *consultation paper* relativo alla contabilizzazione degli *heritage assets*, ha proposto una serie di informazioni aggiuntive che gli enti pubblici dovrebbero fornire quali la natura e il numero degli assets posseduti, le politiche di conservazione e restauro, gli eventuali programmi implementati e il loro grado di realizzazione, le spese sostenute nell'esercizio di riferimento, ecc. (*CP 2006, par. 5.1 e ss*).

L'IPSASB, inoltre, sempre nel *consultation paper* emanato nel 2006 ha proposto alcuni principi generali da rispettare nella rendicontazione dei beni culturali. L'informazione economico - finanziaria riferita a tali beni deve essere adeguata (*sufficient*) e tempestiva (*timely*), così da influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori (in primis i finanziatori, tra cui rientrano i cittadini che, come detto in precedenza, indirettamente finanziano le aziende pubbliche attraverso il prelievo fiscale, e coloro che donano somme di denaro per l'acquisto di beni artistici) e la loro valutazione dell'attività dei *managers* (*CP 2006, par. 2.3*). La natura, le acquisizioni e cessioni dei beni culturali e i relativi valori monetari, soprattutto se questi sono collegati alle donazioni o sovvenzioni specifiche; queste informazioni sono importanti poiché consentono di determinare come

l'ente ha utilizzato le risorse a sua disposizione e di valutare la misura in cui esso si basa sui finanziamenti esterni.

L'informazione deve, inoltre, fornire una rappresentazione completa (*complete*) e fedele (*faithful*) dei beni culturali posseduti dall'ente (*CP 2006, par. 2.4*). Ancora, si sostiene che i dati contabili devono essere comprensibili (*understandable*) per gli utilizzatori, i quali devono anche comprendere la loro rilevanza (*significance*).

L'IPSASB prevede la possibilità di fornire informazioni aggiuntive, di natura qualitativa o quantitativa, che evidenziano i benefici sociali derivanti dal possesso dei beni culturali. In particolare, sono richieste informazioni sulla funzione di conservazione dei beni artistici svolta dall'ente proprietario, con indicazione delle spese sostenute per riparazione e manutenzione e con esplicita dimostrazione delle politiche future da implementare e della necessità finanziaria annuale ad essa connessa. Si raccomanda, inoltre, di fornire le informazioni di natura non finanziaria nella nota integrativa del bilancio di esercizio, nella relazione illustrativa dei dati consuntivi allegata al rendiconto generale d'esercizio dell'ente locale, negli altri documenti allegati ai prospetti contabili.

Capitolo 2

“La contabilizzazione degli *heritage assets*”

SOMMARIO: 2.1. Gli elementi definatori degli *heritage assets*. – 2.2. La contabilizzazione degli *heritage assets* e problemi connessi. – 2.2.1 Definizione e rilevazione. – 2.2.2 Valutazione. – 2.2.3 *Disclosure*. – 2.3. Prospettiva internazionale. – 2.3.1 Gli IPSAS. – 2.3.2 L’IPSAS 17: *Property, plant and equipment*. – 2.3.3 Il *Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*. – 2.4. Prospettiva nazionale. – 2.4.1 Gli *heritage assets* nel testo unico degli enti locali. – 2.4.2 Gli *heritage assets* secondo i principi contabili nazionali. – 2.5. Considerazioni conclusive in merito alla contabilizzazione degli *heritage assets* nella prospettiva nazionale ed internazionale.

2.1. Gli elementi definatori degli *heritage assets*

Gli *heritage assets*¹ sono stati variamente definiti nel contesto normativo nazionale ed internazionale.

Secondo il *codice dei beni culturali e del paesaggio*², il patrimonio culturale è costituito da almeno due categorie di beni: i *beni culturali* (ad esempio le raccolte dei musei, gli archivi storici, le cose immobili e mobili di valore culturale) e i *beni paesaggistici* (ad esempio i siti archeologici, i paesaggi, i territori costieri, i laghi, i fiumi etc.)³. I primi sono “immobili e mobili che presentano interesse artistico, storico, archeologico o archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge [...] quali

¹ Il termine “*heritage assets*” può essere tradotto in italiano come: bene patrimoniale, bene di interesse storico – culturale o bene demaniale, pertanto, nei paragrafi successivi si utilizzeranno tali accezioni come sinonimi.

² Il Codice dei beni culturali e del paesaggio, denominato Codice Urbani dal nome dell’allora Ministro, è il principale riferimento legislativo che attribuisce al Ministero per i Beni e le Attività Culturali il compito di tutelare, conservare e valorizzare il patrimonio culturale del nostro Paese.

³ D. Lgs. 22 Gennaio 2004, n. 22, Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’art. 10 della legge 6 Luglio 2002, n.137. A questo provvedimento sono state apportate successive correzioni e modifiche attraverso quattro provvedimenti normativi: il D.Lgs. 24 Marzo 2006, n.156 e il D.Lgs. 26 marzo 2008, n. 62, recanti “*Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42 in relazione ai beni culturali*”; il D.Lgs. 24 marzo 2006, n. 157 e il D.Lgs. 26 marzo 2008, n. 63, recanti “*Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, in relazione al paesaggio*”.

testimonianze aventi valore di civiltà (art. 2 comma 2, D.Lgs 22/04)”. I secondi, invece, sono “gli immobili e le aree [...] costituenti espressione dei valori storico, culturali, naturali, morfologici ed estetici del territorio [...] (art. 2 comma 3 D. Lgs. 22/04).

A livello internazionale, esistono numerose definizioni di beni culturali e artistici sia nei paesi di tradizione anglosassone, come Regno Unito, Stati Uniti, Canada, Sud Africa, Nuova Zelanda, Australia⁴, sia in quelli europei come Francia e Germania. Inoltre, il concetto di beni culturali e artistici è stato chiarito anche da organizzazioni sovranazionali come l’*United Educational, Scientific and Cultural Organization* (UNESCO)⁵, le Nazioni Unite⁶, l’*International Council of Museum* (ICOM)⁷. Nonostante la varietà di interventi volti a definire tale categoria di beni, si può evidenziare che esiste una forte convergenza nella definizione degli *heritage assets* e nell’attribuzione di specifiche caratteristiche storiche, culturali ambientali e scientifiche.

L’IPSASB (2010: 485), a sua volta, interpreta gli *heritage assets* come beni mobili o immobili aventi qualità storiche, artistiche, scientifiche, tecnologiche, geofisiche o ambientali. Esempi di tali beni sono gli edifici storici, i monumenti, i luoghi archeologici, le riserve naturali, le aree protette e le opere artistiche.

Il *Consultation Paper* (2006: 19)⁸, invece, evidenzia che tali beni sono posseduti dall’ente per il contributo offerto alla conoscenza e alla cultura. Tale motivazione, che diviene un elemento centrale negli obiettivi del soggetto che li detiene, è stata oggetto di critiche da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e dal Consiglio Nazionale (CNR) dei ragionieri. Infatti, nella risposta al *consultation paper*, essi propongono l’eliminazione di tale aspetto dalla definizione di *heritage assets* (CNDC/CNR, 2006). Di conseguenza, la centralità della conservazione è, di fatto, una presunzione della legge e non una scelta del proprietario⁹.

⁴ (ASB, 1998; 2006a; 2006b); (CICA, 2006); (FASB, 1996; 1999; 2005); (FRSB, 2004); (IFAC, 2010).

⁵ Il concetto di patrimonio culturale nazionale si è potuto affermare anche grazie alla mediazione dell’Unesco, che ha ottenuto il consenso da parte degli stati membri sulla nozione di patrimonio culturale universale, e che riconosce come costitutivi, oltre ai beni culturali, anche quelli ambientali (EUROPEAN COMMISSION 1996).

Questa estensione del concetto di patrimonio è stata recepita anche dallo Stato italiano, grazie all’adesione all’Unesco e con l’istituzione nel 1975 del Ministero dei Beni Culturali e Ambientali (UNESCO 1972) . www.unesco.org.

⁶ <http://www.un.org/en/>

⁷ www.icom.org

⁸ IFAC/IPSASB (2006), ‘*Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting*’, Consultation Paper, pag. 15: ““*An asset with historic, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture and this purpose is central to the objectives of the entity holding it.*”

⁹ Il patrimonio culturale italiano rappresenta un valore fondante della società civile, affermato dalla Costituzione, che all’art. 9 stabilisce che la “Repubblica tutela il paesaggio e il patrimonio storico ed

Dalla lettura delle diverse definizioni, si evidenziano alcune peculiarità dei beni culturali:

- ✓ è molto difficile individuarne un valore contabile basato su prezzi di mercato che rispecchi pienamente il loro valore culturale, ambientale, educativo o storico;
- ✓ sono presenti vincoli legali o statutari che ne proibiscono o ne limitano la vendita;
- ✓ sono spesso insostituibili e il loro valore può aumentare col passare del tempo, anche se la loro condizione fisica deteriora;
- ✓ può essere difficile stimarne la vita utile, che in alcuni casi, potrebbe essere anche indefinita.

Nello specifico, i beni di interesse storico – culturale presentano i seguenti caratteri distintivi (*Brischetto, 2006: 215*):

- ✓ **non escludibilità**: nel senso che non è generalmente possibile escludere alcun soggetto economico nell'utilizzo e consumo di tali beni (ad esempio è impossibile impedire a qualcuno l'ingresso ad un museo, un parco pubblico, ecc.);
- ✓ **non rivalità**: intesa, in linea di massima, come assenza di competizione tra i soggetti nell'utilizzo e consumo di tali beni. La rivalità è la causa, infatti, della formazione di un mercato (ad esempio, non può esistere competitività nell'ingresso ad un museo pubblico);
- ✓ **indivisibilità**: nel senso che nella maggior parte dei casi, in special modo per i beni naturali, non ha senso o non è possibile frazionarli per un uso individuale;
- ✓ **illimitatezza**: cioè che gli *heritage assets*, pur limitati nella quantità, sono illimitati nell'utilizzo;
- ✓ **inalienabilità**: vale a dire che, generalmente, i beni di interesse storico - culturale, per volontà collettiva e per mano del legislatore non possono essere ceduti a privati o, in alcuni casi, pur rimanendo privati l'uso è regolamentato dalla pubblica amministrazione (*Carnegie and Wolnizer, 1999*).

Queste caratteristiche, ovviamente, potrebbero essere riscontrate anche in particolari categorie di beni detenuti da soggetti privati ma quello che, in effetti, li differenzia è la

artistico della Nazione”, principio riaffermato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 151/1986), secondo cui l'art. 9 della Costituzione sancisce “la primarietà del valore estetico - culturale”, che non può essere “subordinato ad altri valori, ivi compresi quelli economici”, in quanto esso stesso deve essere “capace di influire profondamente sull'ordine economico-sociale”.

La norma costituzionale impone alla Repubblica nelle sue articolazioni territoriali una politica volta alla conservazione del bene e alla sua messa a disposizione della collettività.

loro naturale propensione a perseguire **scopi sociali** riguardanti la possibilità di tramandare alle future generazioni una particolare ricchezza (*Amaduzzi, 1965: 49-51*). Gli *heritage assets*, oltre a ciò, danno visibilità al paese che li detiene, rendendolo attrattivo e consentendo lo sviluppo di attività turistiche che certamente generano ricchezza per la nazione.

In altre parole, quello che effettivamente li distingue è la loro intrinseca e diretta capacità di utilizzo da parte della comunità oltre che la limitata disponibilità per l'ente detentore (ad esempio la vendita), in conseguenza di scelte politiche (*Rowles, 1992*).

Un elemento ricorrente in molti ordinamenti giuridici, infatti, è l'**inalienabilità** o, quantomeno, l'imposizione di specifiche restrizioni e autorizzazioni al trasferimento di tali beni. In considerazione di ciò, sono solitamente messi a disposizione del pubblico gratuitamente o mediante il pagamento di un prezzo irrisorio e finanziati tramite tassazione, donazioni o sovvenzioni (*Barton, 2000*). Questa caratteristica potrebbe far presupporre che non si tratti di *assets* aziendali poiché l'impossibilità della loro cessione sarebbe equiparabile alla rinuncia al beneficio economico da essi derivante. Di conseguenza, tali beni non potrebbero essere rappresentati in bilancio come parte del patrimonio aziendale poiché, l'entità che li possiede non sarebbe in grado di poterne disporre liberamente. Questa prospettiva, di cui si tratterà nel paragrafo successivo, è propria delle aziende del settore *profit* ma non è coerente con le istituzioni appartenenti al *non profit* e al settore pubblico.

Considerando le loro specifiche caratteristiche, i beni patrimoniali devono essere preservati e mantenuti in buono stato al fine di continuare a offrire i propri benefici sociali per un tempo indefinito (*Barton, 2005*). L'approfondita conoscenza e la corretta gestione degli *heritage assets* sono fondamentali per il futuro delle aziende pubbliche e l'elevata importanza storica e culturale degli stessi, ha spinto gli operatori pubblici a riservare loro un particolare trattamento volto a prevenire comportamenti mirati a un utilizzo improprio.

L'incuranza della propria ricchezza è un segnale molto pericoloso in quanto sintomo inequivocabile di non – aziendaleità (*Mussari, 1998: 89*). Anche a voler idealmente prescindere dall'obbligo di rendicontazione patrimoniale imposto dalla legge¹⁰, non vi è dubbio che quell'organismo che non è interessato a verificare lo stato della propria

¹⁰Si fa riferimento alla Legge 142/1990 e al D.L.gs 77/1995.

sostanza e delle variazioni in essa intervenute per effetto delle operazioni di gestione non ha i caratteri dell'azienda¹¹.

L'impossibilità di vendere i beni di interesse storico – culturale sul mercato e gli scopi sociali per i quali sono detenuti, tuttavia, rendono difficoltosa l'individuazione di un metodo di valutazione efficace ai fini della redazione del *financial reporting* che evidenzi l'importanza storica, culturale ed artistica di tali beni¹².

2.2. La contabilizzazione degli *heritage assets* e problemi connessi

L'importanza degli *heritage assets* crea la necessità di regole contabili per la valutazione e l'iscrizione degli stessi in bilancio.

Molti studiosi¹³ e vari *standard setters* internazionali¹⁴, negli ultimi venti anni, hanno concentrato i loro sforzi sulla ricerca di un corretto trattamento contabile ma, nonostante ciò, i beni di interesse storico - culturale sono ancora oggetto di questioni e dibattiti ampiamente insoluti.

Il problema non può essere risolto applicando le procedure previste per il settore privato poiché in quello pubblico e non - *profit*, i beni patrimoniali presentano una serie di caratteristiche che li differenziano da quelli presenti nel privato (*Mautz, 1988; Pallot, 1990*).

La difficoltà legata all'identificazione di un trattamento contabile trasparente, di conseguenza, ha sollevato questioni circa la concreta opportunità di inserire tali beni in bilancio (*Christiaens, 2004*).

I maggiori interventi al dibattito provengono dall'Australia e dalla Nuova Zelanda che, essendo stati i primi ad adottare le nuove leve del *New Public management*, si sono subito scontrati con il problema della rilevazione degli *heritage assets*.

La generale e condivisa visione dei principali *standard setters* internazionali¹⁵ è che i beni patrimoniali andrebbero inseriti in bilancio poiché migliorerebbero la qualità delle

¹¹ È innaturale per un'azienda, di qualsiasi classe o natura, non avere cura del proprio patrimonio perché ciò equivale a dire non avere cura del proprio futuro. Ogni azienda ha come fine ultimo la sua sopravvivenza che, a sua volta, è ineluttabilmente dipendente dal potenziale di servizi che è in grado di produrre, dalla sua energia potenziale, cioè dal suo patrimonio.

¹² Barton (2000); Carnegie, Wolnizer (1996 e 1999); Hooper et al. (2005); Stanton, Stanton (1997).

¹³ Anthony (1985); Lapsley, Pallot (2000); Mautz (1988); Pallot (1992); Rowles et al. (1998).

¹⁴ CIPFA, GASB, e IFAC.

¹⁵ Si fa riferimento a: Australia AASB, IPSASB, New Zealand FRBSB, United Kingdom ASB.

informazioni, consentendo ai diversi destinatari di essere informati dell'effettiva posizione finanziaria dell'ente pubblico.

L'inclusione dei beni di interesse storico – culturale nella rappresentazione del patrimonio aziendale permette di verificarne la natura e il grado di utilizzo, nonché il relativo valore monetario ad essi attribuito, in particolare nei casi di donazione e sussidio. Tale scelta potrebbe offrire l'opportunità per le aziende pubbliche che li detengono di ottenere utili informazioni riguardo alle potenzialità, in modo da facilitare il compito di *decision - making and performance measurement* (Hone, 1997; Barton, 2005).

Nel settore pubblico e in quello *non – profit*, inoltre, i principali utilizzatori del bilancio sono essenzialmente rappresentati da *taxpayers e financial supporters*, quindi, le informazioni di tipo finanziario consentono loro di verificare come il *management* ha assolto il suo compito di custode e ha usato le risorse a sua disposizione (ASB, 2006).

Al fine di inserire gli *heritage assets* in bilancio, tuttavia, è necessario comprendere cosa essi rappresentano in realtà; tale scelta, quindi, solleva un dibattito circa le possibili procedure di rilevazione.

2.2.1 Definizione e rilevazione

In letteratura c'è un acceso dibattito sulla modalità di rappresentazione degli *heritage assets* in bilancio.

L'IPSASB afferma che, affinché possa essere rilevato come attività (*assets*), un bene deve essere in grado di generare benefici economici futuri o servizi potenziali a favore dell'entità che lo detiene¹⁶.

Considerando tale definizione, generalmente accettata a livello internazionale dai diversi *standard setters*, la visione condivisa da questi ultimi è che i beni di interesse storico – culturale, sebbene non siano in grado di generare diretti benefici economici futuri, possono essere classificati come attività poiché racchiudono servizi potenziali che aiutano l'azienda pubblica nel raggiungimento dei propri obiettivi (Micallef and Peirson, 1997; Porter, 2004).

Anche una parte della letteratura accademica sostiene che gli *heritage assets*, anche se non soddisfano pienamente la definizione di attività, dovrebbero essere inclusi in

¹⁶ “Assets are resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity” (IPSASB 2010).

bilancio poiché tutti i beni posseduti dall'ente dovrebbero essere rilevati (*Christiaens et al., 2009, Rowles et al., 1998*).

In realtà, gran parte della letteratura accademica ritiene che i beni patrimoniali non possano essere rilevati come *assets* poiché non soddisfano i criteri di *recognition* previsti: essi non sono attività "...either in conventional accounting terms or in commercial or commonsense terms" (*Carnegie, Wolnizer, 1999: 16 – 21*) bensì, beni non commerciali detenuti in *trust* dalle aziende pubbliche il cui valore culturale, storico artistico e scientifico non può essere tradotto in termini finanziari.

Barton (2005) sostiene che il *framework* teorico più appropriato per il trattamento contabile degli *heritage assets* è la teorica economica dei beni pubblici, poiché essi sono forniti per scopi non economici ma sociali, inoltre, non è presente un mercato attivo per essi. Egli afferma che i beni di interesse storico – culturale sono principalmente gestiti dai governi in qualità di puro e semplice amministratore (*trustee*) nell'interesse dell'intera società. Di conseguenza "they are the people's assets managed and controller by governmental on behalf of its citizens" (*Barton, 2000: 219 – 235*). In quanto "trustee assets", essi dovrebbero essere rappresentati in un prospetto separato come *services assets*. Una visione simile è mantenuta da *Pallot* (1990) e *Mautz* (1988) che rispettivamente classificano tali beni come *community e facilities assets*.

Pallot (1990) afferma che gli *heritage assets* dovrebbero essere classificati come "community assets" perché l'ente che li detiene ha una proprietà imperfetta poiché non può esercitare una serie di diritti economici (usufrutto, vendita eliminazione). La posizione di *Pallot* è condivisa anche da una parte della letteratura (*Näsi et al., 2001; Stanton & Stanton, 1997*) che, tuttavia, evidenzia come ulteriore ragione la difficoltà di valutazione di tali beni.

In particolare *Mautz* (1988), ritiene che i beni patrimoniali non possano essere considerati come attività in quanto non sono in grado di generare un *cash flow* positivo. Essi, data la loro natura, hanno la capacità di assorbire ricchezza ma non di generarne in termini finanziari: infatti, è necessario spendere ingenti risorse per la loro tutela e conservazione ma, le entrate corrispondenti possono essere molto basse o addirittura nulle, generando di conseguenza *cash flow* negativi (*Carnegie & Wolnizer, 1995: 31 – 47*). Nonostante siano considerati essenzialmente generatori di perdite (eccesso di uscite / scarse o zero entrate), tuttavia, non possono essere dismessi, poiché considerati vitali

per il perseguimento degli obiettivi sociali cui l'azienda pubblica aspira oltre che indispensabili per la sopravvivenza dell'organizzazione stessa.

Sarebbe più appropriato, quindi, classificare tali beni come *facilities* (Mautz, 1988). La natura di questi beni può cambiare e diventare tale da considerarli come *assets* solo quando, a seguito di cambiamenti legislativi che pongono fine alle restrizioni sulla loro disponibilità, gli enti detentori di tali beni decidono di venderli sviluppando, di conseguenza, uno specifico mercato per essi (Mautz, 1988).

Carnegie and Wolnizer (1999) affermano che gli *heritage assets* non soddisfano il criterio richiesto per essere rilevati come *assets* né tantomeno possono essere correttamente definiti come beni commerciali; possono essere più opportunamente classificati come passività o, in alternativa, indicati in un budget separato. Infine, gli enti che gestiscono tali beni (aziende pubbliche e non – *profit*) non hanno uno scopo di lucro; quindi, non sono orientati alla massimizzazione del profitto ma “*their business is to be and to hold, not to do business*” (Carnegie & Wolnizer, 1995).

Nella **Tabella 2.1** si evidenziano i differenti punti di vista presenti nella letteratura accademica relativamente alla rilevazione degli *heritage assets*.

<i>Autori</i>	<i>Definizione e rilevazione heritage assets</i>
<i>Micalle & Peirson (1997)</i>	Sono considerati <i>assets</i> e possono essere inclusi in bilancio.
<i>Rowles, Hutton, Bellamy (1998); Christiaens et al. (2009)</i>	Dovrebbero essere inseriti in bilancio anche se non soddisfano pienamente la definizione ufficiale di <i>assets</i> .
<i>Barton (2000)</i>	Rappresentati in un budget separato come “ <i>services assets</i> ”.
<i>Pallot (1990), (1992)</i>	Rappresentati in una categoria separata come “ <i>community assets</i> ”.
<i>Mautz (1988)</i>	Rappresentati in una separata categoria come “ <i>facilities</i> ”.
<i>Näsi et al. (2001)</i>	Non dovrebbero essere inclusi in bilancio.
<i>Carnegie & Wolnizer (1995)</i>	Non sono <i>assets</i> , più appropriato classificarli come passività. Alternativamente mostrarli separatamente.

Tabella 2.1 Differenti posizioni assunte nella letteratura accademica relativamente alla rilevazione degli *heritage assets* in bilancio (Fonte: nostra elaborazione).

Dalla tabella si evidenzia che il problema della definizione e della rilevazione dei beni di interesse storico – culturale è ancora attuale. Inoltre, includere tali beni in bilancio, nella categoria delle immobilizzazioni materiali, come richiesto dagli *standard setter* internazionali, o in una classe separata, come suggerito dagli accademici, solleva vari quesiti riguardanti la valutazione e la relativa *disclosure* (Christiaens, 2004).

2.2.2 Valutazione

L'inserimento degli *heritage assets* in bilancio evidenzia la necessità di determinare un valore contabile da attribuirgli che ne enfatizzi l'importanza in termini artistici, storici e culturali (Barton, 2000; Carnegie and Wolnizer, 1996).

Ne deriva che è complicato o quasi impossibile individuare un metodo di valutazione universalmente accettabile per i beni patrimoniali creando, di conseguenza non pochi problemi per gli *accountants*.

Il codice civile, i principi contabili nazionali ed internazionali, nel proporre un metodo di valutazione per i beni di interesse storico – culturale fanno riferimento al costo storico, al costo di riproduzione o al *fair value*. Il primo potrebbe rivelarsi poco utile e privo di significato - ammesso che sia possibile individuare un costo storico per i beni di tipo *heritage* (Carnegie and Wolnizer, 1999; Porter, 2004). Esso potrebbe essere rappresentativo del valore reale di un quadro, di una collezione o di un'immobile storico in sede di prima rilevazione, però, a causa della caratteristica di beni patrimoniali di incrementare il proprio valore nel corso del tempo, può, in seguito, non essere rappresentativo del loro valore corrente.

Questa considerazione pone notevoli problemi anche nel calcolo dell'ammortamento del cespite poiché un'opera d'arte, invece di esaurire la sua utilità nel corso di più esercizi successivi, in molti casi, la accresce all'aumentare del tempo trascorso dalla sua creazione alla morte dell'artista che l'ha prodotta. Inoltre, un'altra difficile questione è la stima della vita utile del cespite perché, qualora i beni di interesse storico – culturale siano sottoposti ad opere di conservazione e restauro nel tempo, la loro vita utile tende ad aumentare fino a raggiungere archi temporali lunghissimi. Tuttavia, tale stima deve essere svolta anche in relazione allo stato di conservazione del bene e alla sua deperibilità (ad esempio, una statua esposta in un museo avrà una vita utile più lunga rispetto ad un affresco o ad un'opera d'arte esposta agli agenti atmosferici)¹⁷.

¹⁷ Una sentenza della Corte di Cassazione n. 22021 del 13 ottobre 2006, ha stabilito che i quadri posseduti da un'azienda non sono ammortizzabili perché non soggetti a logorio fisico ed economico con il trascorrere del tempo, bensì a rivalutazione. Di conseguenza, i quadri d'autore rappresentano una forma d'investimento patrimoniale e non sono beni di utilità pluriennale destinati all'esercizio dell'attività d'impresa. La sentenza della Corte di Cassazione fa specifico riferimento al caso dei quadri esposti in un albergo ma rappresenta un autorevole parere sull'ammissibilità dell'ammortamento degli *heritage assets*.

Nel caso del costo di riproduzione, ancora, la possibilità di ricostruire il valore del cespite potrebbe non condurre a una stima affidabile, dimostrativa del proprio valore originario¹⁸.

Il *fair value*, invece, potrebbe non generare un'attendibile misurazione e inoltre potrebbe generare elevati costi d'implementazione e difficoltà nell'attribuzione di un valore contabile¹⁹. La scelta del valore di mercato può risultare particolarmente problematica da un punto di vista pratico in quanto molte opere d'arte, a ragione della loro unicità e irripetibilità, di fatto, non hanno un mercato di riferimento. In alternativa, la scelta del valore d'uso (*value - in - use*), ovvero dell'attualizzazione dei flussi di cassa derivanti dal cespite stesso, potrebbe rappresentare una soluzione applicabile nel caso di un museo. Tuttavia, anche l'ammontare dei flussi di cassa futuri possono non essere semplici da determinare soprattutto se si tratta di un manoscritto o di un oggetto esposto all'interno di una collezione che, da solo, non avrebbe la stessa capacità di attrarre visitatori e generare flussi di cassa (*Onesti, Romani, 2004*)²⁰.

Di conseguenza, si può evidenziare che, utilizzando un metodo di misurazione tradizionale, è quasi impossibile riuscire a rispondere all'esigenza di valutare il duomo di Milano o la cattedrale di Notre Dame: il costo di acquisto è ignoto; il valore economico è difficile da determinare, il costo di riproduzione oltre ad essere sconosciuto è quasi sicuramente irrilevante; infine, il valore di realizzo richiede un mercato di riferimento. Inoltre la scelta di un valore approssimativo scaturente da una semplice stima potrebbe avere effetti negativi sull'*accountability*, a causa del rischio di mostrare in bilancio misure non oggettive, quindi, di offrire informazioni fuorvianti ai *managers* e, in generale, ai lettori dello stesso.

Considerando le carenze dei tradizionali metodi di valutazione, sarebbe opportuno individuare criteri alternativi che aiutino le decisioni del *management* e dei *policy makers* in termini di mantenimento e preservazione degli *heritage assets*. Metodi non tradizionali (quali *travel cost* o *contingent valuation*)²¹ potrebbero essere in grado di

¹⁸ “*Commercial valuations can not serve as reliable proxy for social valuation*” Barton (2000).

¹⁹ Sia il valore di mercato sia il valore d'uso, probabilmente, possono non avere rilevanza nel determinare valori finanziari affidabili per gli scopi delle istituzioni pubbliche (Carnegie, Wolnizer, 1995).

²⁰ Si fa riferimento a beni che esposti in una collezione richiamano numerosi visitatori ma che, singolarmente, non garantiscono gli stessi flussi di cassa per l'azienda che li possiede.

²¹ Il metodo dei costi di viaggio (*travel cost method*) è un metodo indiretto di valutazione del patrimonio ambientale, storico o culturale. In particolare, il metodo utilizza strumentalmente le informazioni raccolte sulla frequenza di visita delle persone a un certo sito e i costi totali affrontati dalle stesse per raggiungerlo (costi di viaggio, pernottamenti, eventuale prezzo d'ingresso, costi opportunità del tempo speso...), al fine di calcolare la curva di domanda dei servizi forniti dal sito stesso e i benefici derivanti dalla sua esistenza.

catturarne il “valore globale” (*financial e social value*) poiché nella loro valutazione considerano sia elementi finanziari sia emozionali (percezioni individuali) (Porter, 2004). Un ulteriore criterio di stima potrebbe essere il “valore sociale” che rappresenta la misurazione in moneta dell’utilità che un soggetto (anche collettivo) ritrae dall’uso o dalla contemplazione di un bene patrimoniale. Tale stima consente agli enti pubblici di porre in essere scelte oculate ed equilibrate riguardo la gestione degli *heritage assets*, ricercando quelle soluzioni che consentono di massimizzare i benefici (stimati con il valore sociale) a parità di costi relativi.

Infine si evidenzia che, relativamente ai principali problemi legati al trattamento contabile degli *heritage assets*, è necessario distinguere tra enti pubblici che utilizzano un sistema contabile a base monetaria (*cash basis of accounting*) da quelli che, invece, adottano una contabilità basata sul principio della competenza economica (*accrual basis of accounting*) o sulla competenza economica modificata (*modified accrual basis of accounting*)²². Una consistente parte della letteratura accademica²³ afferma che tali complicazioni sono proprie di quelle realtà che tentano di applicare la contabilità economico – patrimoniale (*accrual accounting*) a questa categoria di beni del settore pubblico, invece, tali difficoltà non sorgono quando si adotta un sistema contabile per cassa o finanziario.

Nei paragrafi successivi si cercherà di dare una risposta a queste problematiche attraverso l’analisi dell’impostazione prevista dalla disciplina nazionale e dai principi contabili nazionali e internazionali.

La valutazione contingente (*contingent valuation method*), invece, è il più diffuso metodo diretto di stima del valore dei beni che, per le loro caratteristiche intrinseche, non hanno un mercato.

Nei metodi diretti, o approcci basati sulle preferenze dichiarate (*stated preference methods*), la disponibilità individuale a pagare è rilevata in modo diretto tramite indagini a campione, esperimenti o mercati simulati; diversamente dai metodi indiretti, o approcci basati sulle preferenze rivelate (*revealed preference methods*), in cui questa è desunta dai comportamenti messi in atto.

Nella valutazione contingente, in particolare, la disponibilità individuale a pagare per il bene viene stimata in maniera "contingente" entro uno scenario simulato. La stima è basata su indagini campionarie svolte sotto forma di questionari, referendum o aste, secondo specifiche modalità.

Questi metodi, anche se acquistano alta credibilità nella letteratura del *tourism management*, sono di gran lunga considerati come alternativi, a causa degli elevati problemi di *auditing* (RICS, 2009). Per approfondimenti sul tema si veda: Cameron (1992); Mayor et al. (2007).

²² La contabilità finanziaria del settore pubblico in Italia non deve essere confusa con la contabilità a base monetaria. Quest’ultima rileva solamente i movimenti di cassa, mentre la contabilità finanziaria registra anche operazioni aventi natura squisitamente finanziaria come, ad esempio, crediti e debiti. La contabilità finanziaria italiana può essere più propriamente definita come *modified accrual accounting* (Pozzoli M. 2005: 70 - 71). Sullo stesso argomento si veda anche Caperchione (2001); IFAC/PSC (2000); Lüder, Jones (2003).

²³ Barton (2000); Carnegie, Wolnizer (1995); Hooper et al. (2005); Mautz (1988); Pallot (1990).

2.2.3 Disclosure

Le difficoltà valutative legate a particolari tipologie di beni come gli *heritage assets* rendono impossibile creare un quadro completo, chiaro e veritiero della situazione economico – patrimoniale dell'ente pubblico che li possiede. Considerando che, l'applicazione delle metodologie precedentemente esposte porterebbe a un'informazione parziale o incompleta²⁴, emerge chiaramente l'esigenza di migliorare la *disclosure* sulla generalità degli beni al fine di ridurre le distorsioni legate a criteri di valutazione che comunque esprimono solo una parte dell'informazione rilevante²⁵.

In relazioni alle considerazioni espresse, dunque, emergono visioni contrastanti relative alla scelta di attribuire un valore monetario ai beni d'interesse culturale. Due sono gli approcci cui si potrebbe fare riferimento: (1) attribuire in ogni caso un valore a tali *assets* ai fini della loro rappresentazione in bilancio o, in alternativa, (2) ritenere sufficiente una mera rappresentazione qualitativa, essendo eccessivi gli sforzi per effettuare una valutazione attendibile. Queste due impostazioni potrebbero essere considerate come alternative oppure, utilizzate contemporaneamente nel caso in cui si riescono ad individuare ulteriori soluzioni che ne prevedono l'utilizzo congiunto.

Se si ritiene possibile una rappresentazione patrimoniale, occorre specificare il criterio di valutazione adottato e le modalità mediante cui tali beni concorrono ai risultati di bilancio; se viceversa, si propende per una rappresentazione solo qualitativa, è necessario che l'azienda pubblica fornisca informazioni analitiche e dettagliate sulle caratteristiche degli *heritage assets*.

La principale motivazione che spinge le aziende pubbliche a contabilizzare il proprio patrimonio è quella di giungere a una corretta definizione del suo valore e dei costi connessi all'utilizzo di tali *assets* (es. costi di custodia o costi assicurativi). Tale affermazione è vera nel momento in cui l'intera procedura di valutazione non risulti essere troppo onerosa e, quindi, rischi di vanificare gli sforzi per l'ottenimento di informazioni utili con un eccessivo spreco di risorse.

Nel disegnare un sistema informativo relativo ai beni di interesse storico - culturale, si potrebbe, quindi, prevedere la presenza di maggiori informazioni descrittive; cioè informazioni non finanziarie relative agli obiettivi e alle responsabilità degli enti

²⁴ Un esempio di incompleta informazione è rappresentato dalla parziale capitalizzazione degli *heritage assets* (Carnegie, Wolnizer, 1999).

²⁵ Sarebbe molto importante acquisire accurate informazioni (anche non finanziarie) sulla totalità degli *assets* (Stanton, Stanton, 1997).

detentori dei beni; la natura e le caratteristiche degli *heritage assets* posseduti (ad esempio, speciali caratteristiche di un parco nazionale; la dimensione o il significato architettonico di un edificio), le loro condizioni fisiche; i lavori di restauro necessari, misure di *performance* come il numero di visitatori e il livello di soddisfazione degli stessi e così via (Barton, 2000). Secondo Barton (2000: 233), tutte queste informazioni dovrebbero essere rilevate separatamente come “*required supplemental stewardship information*”.

2.3. Prospettiva internazionale

2.3.1 Gli IPSAS

I principi contabili internazionali per il settore pubblico sono emanati dall'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB); esso, sin dalla sua istituzione²⁶, ha focalizzato la propria attività sulle problematiche contabili, finanziarie e di revisione degli enti pubblici nazionali, regionali e locali, nell'intento di sviluppare e diffondere la cultura manageriale e contabile nel settore pubblico.

Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs) sono applicati alle *Public Sector Entities* (PSE)²⁷, ad esclusione delle imprese a controllo pubblico (*Government Business Enterprises*)²⁸ che seguono i principi contabili emanati per il settore privato.

L'IPSASB ha avviato il processo di predisposizione di documenti per le PSE nel 2000 e, ad oggi, risultano emessi trentuno principi contabili *accrual basis* ed uno *cash basis*. Nell'elaborazione degli IPSASs, l'operato del *Board*, è stato caratterizzato, almeno nei primi anni, quasi esclusivamente dalla ricerca di una convergenza con i principi IAS/IFRS, infatti, come si evince dalla **Tabella 2.2**, la ricerca di un adattamento al

²⁶ L'IPSASB è stato istituito dall'IFAC nel 2004 ed ha sostituito il PSC (*Public Sector Committee*). La sostituzione è avvenuta poiché l'IFAC ha modificato il mandato del PSC riconoscendogli il ruolo di *standard setter*.

²⁷ Le PSE sono costituite dagli Stati nazionali, dagli enti territoriali subordinati, dagli enti locali e dalle relative entità governative (IPSASB, IPSAS1: par.5).

²⁸ Per imprese a controllo pubblico si intende un'entità economica che possiede congiuntamente tutte le seguenti caratteristiche: (a) è un'entità economica dotata di personalità giuridica; (b) ha autonomia finanziaria e operativa per svolgere l'attività d'impresa; (c) vende beni ed eroga servizi, nel normale svolgimento della sua attività, ad altre entità economiche con la finalità di conseguire utili o coprire i costi; (d) non fa affidamento su continui finanziamenti pubblici per essere un'azienda funzionante; (e) è controllata da un'entità economica del settore pubblico (IFAC & CNDC, 2003: 4 e 7).

contesto pubblico dei principi contabili delle imprese private, ha creato un collegamento tale che ad ogni IPSAS corrisponde uno IAS/IFSR.

Occorre tuttavia evidenziare che talune problematiche contabili, peculiari per il settore pubblico, non sono contemplate nei principi emanati per il settore privato: si pensi, in particolare, agli aspetti riguardanti taluni elementi patrimoniali specifici per il settore pubblico quali beni culturali e dotazioni militari, usati dall'intera collettività ed oggetto di valutazioni di carattere sia sociale, sia economico (*Tommasetti, 2008: 149*).

Dei trentuno IPSASs fino ad ora emanati, solo tre sono specifici per il settore pubblico, rispondenti, cioè, ad esigenze non avvertite dalle imprese private. Questi ultimi, emanati nel Dicembre 2006, sono:

- *IPSAS n° 22* relativo all'informativa di natura statistica;
- *IPSAS n° 23* riguardante i "ricavi" non relativi a fatti contrattuali, comprese imposte, tasse e trasferimenti;
- *IPSAS n° 24* che riguarda la presentazione delle informazioni relative al *budget* (bilancio di previsione).

IPSAS	Designation	IAS/IFRS
IPSAS n° 1	Presentation of financial statements (Maggio 2000) *	IAS 1
IPSAS n° 2	Cash flow statements (Maggio 2000)	IAS 7
IPSAS n° 3	Net Surplus or deficit for the period, fundamental errors and changes in accounting policies (Maggio 2000) *	IAS 8
IPSAS n° 4	The effects of changes in foreign exchanges rate (Maggio 2000)*	IAS 21
IPSAS n° 5	Borrowing costs (Maggio 2000)	IAS 23
IPSAS n° 6	Consolidated financial statements and accounting for controlled (Maggio 2000) *	IAS 27
IPSAS n° 7	Accounting for investments in associates (Maggio 2000) *	IAS 28
IPSAS n° 8	Financial reporting of interests in Joint Venture (Maggio 2000) *	IAS 31
IPSAS n° 9	Revenue from exchange transactions (Luglio 2001)	IAS 18
IPSAS n° 10	Financial reporting in hyperinflationary economies (Luglio 2001)	IAS 29
IPSAS n° 11	Constructions contracts (Luglio 2001)	IAS 11
IPSAS n° 12	Inventaires (Luglio 2001) *	IAS 2
IPSAS n° 13	Leases (Dicembre 2001) *	IAS 17
IPSAS n° 14	Events after the reporting date (Dicembre 2001) *	IAS 10
IPSAS n° 15	Financial instruments: disclosure and presentation (Ddicembre 2001)	IAS 32
IPSAS n° 16	Investment property (Dicembre 2001) *	IAS40
IPSAS n° 17	Property, Plant and equipment (Dicembre 2001) *	IAS 16
IPSAS n° 18	Segment reporting (Dicembre 2000)	IAS 14
IPSAS n° 19	Provisions, contingent liabilities and contingent assets (Ottobre 2002)	IAS 37
IPSAS n° 20	Related party disclosures (Ottobre 2002)	IAS 24
IPSAS n° 21	Impairment of Non – Cash generating Assets (Dicembre 2004)	IAS 36
IPSAS n° 22	Disclosure of Financial information about the general government sector (Dicembre 2006)	
IPSAS n° 23	Revenue from non exchange transaction (taxes and transfers) (Dicembre 2006)	
IPSAS n° 24	Presentation of budget information in financial statements (Dicembre 2006)	
IPSAS n° 25	Employee Benefits (Febbraio 2008)	IAS 19
IPSAS n° 26	Impairment of Cash-Generating Assets (Febbraio 2008)	IAS 36
IPSAS n° 27	Agriculture (Dicembre 2009)	IAS 41
IPSAS n° 28	Financial Instruments: Presentation (Gennaio 2010)	IAS 32
IPSAS n° 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement (Gennaio 2010)	IAS 39
IPSAS n° 30	Financial Instruments: Disclosure (Gennaio 2010)	IFRS 7
IPSAS n° 31	Intangible Assets (Gennaio 2010)	IAS 38
Cash Basis	Financial Reporting Under the Cash Basis (Gennaio 2003)	IAS 38
IPSAS		
* Rivisti nel Gennaio 2007		

Tabella 2.2 Gli Ipsas standards

L'IPSASB, inoltre, non essendo dotato di un proprio *conceptual framework* o quadro concettuale di riferimento, nel "Preface to International Public Sector Accounting Standard" fa esplicito rinvio a quello dell'*International Accounting Standards Board* (IASB), pertanto, i principi IPSASs fondati sul modello *accrual basis* (contabilità economica) vanno letti e interpretati tenendo conto dei principi emanati dallo IASB.

Il *Board* ha operato una scelta da un lato *radicale*, poiché basata sul presupposto che la contabilità è unica e, quindi, tutte le aziende devono applicare gli stessi principi; dall'altro *pragmatica*, in quanto, visto che l'elaborazione di un proprio *conceptual framework* richiede anni, l'IPSASB ha attuato una scelta d'immediata realizzazione, ovvero, l'adattamento degli IASs/IFRSs al settore pubblico.

Inoltre, è importante rilevare che l'avvicinamento alla contabilità del settore privato è un'esigenza molto sentita anche nei mercati finanziari, che hanno difficoltà nel comprendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche, i quali rappresentano una quota importante degli investimenti finanziari (Farneti - Pozzoli, 2006: 175-176). Al fine di potenziare tale convergenza degli IPSASs verso gli IASs/IFRSs nel gennaio 2007 il Comitato ha revisionato il contenuto del "Preface to International Public Sector Accounting Standards" e di undici dei trentuno IPSASs *accrual basis* emanati²⁹. Tuttavia, nonostante L'IPSASB ritenga importante tale avvicinamento, di recente ha deciso di elaborare un *Framework* specifico per il settore pubblico al fine di rafforzare il ruolo degli IPSASs come supporto ai sistemi contabili pubblici nazionali³⁰.

Questo *Framework*, per gli aspetti comuni al settore pubblico e a quello privato, terrà conto del contenuto di quello dello IASB; in presenza di diversità, invece, procederà a sviluppare contenuti specifici per il settore pubblico; inoltre la relativa procedura di elaborazione sarà soggetta allo stesso *due process* utilizzato per gli IPSASs³¹.

²⁹ I nuovi IPSASs sono entrati in vigore il 1° gennaio 2008.

³⁰ Dal 2004 lo IASB e il FASB (*Financial Accounting Standards Board*) hanno deciso di avviare un progetto di rivisitazione del Framework degli IAS/IFRS; a fronte di ciò l'IPSASB, ritenendo che i nuovi contenuti non sono facilmente applicabili al settore pubblico, ha deciso di avviare, a sua volta, un progetto volto alla creazione di un Framework specifico per il settore pubblico. Quest'ultimo, che prevede anche la partecipazione dei diversi *National Standards Setters* oltre che degli organismi contabili nazionali è articolato in vari *step* e terminerà nel 2012.

³¹ L'IPSASB pubblica negli *Exposure Drafts* (ED) proposte relative alla statuizione di un principio e consente ai soggetti direttamente interessati di esprimere il proprio punto di vista prima che le dichiarazioni siano rese definitive (solitamente il periodo di tempo ragionevole è di quattro mesi). L'IPSASB prende in considerazione tutte le osservazioni ricevute sugli ED e apporta le relative modifiche se ritenute opportune. L'approvazione di una bozza di principio comporta la statuizione di un nuovo IPSAS che entrerà in vigore a partire dalla data indicata nel principio stesso.

Il progetto riprende alcuni concetti esplicitati nel *Preface* ribadendo che i principi IPSASs sono finalizzati alla comunicazione all'esterno, mediante il bilancio, dei risultati dell'attività della pubblica amministrazione allo scopo di soddisfare le esigenze degli utilizzatori che “non sono nella condizione di richiedere informazioni articolate in base alle loro specifiche necessità informative” (*IPSASB, IPSAS 1, par. 3*). In quest'ottica, considerando il contenuto dell' IPSAS 1³², l'IPSASB individua quali *users*: contribuenti ed utenti, rappresentanti dell'organo legislativo, investitori e creditori, altri utilizzatori (es. media).

2.3.2 L'IPSAS 17: *Property, plant and equipment*

Il principio contabile internazionale che si occupa degli *heritage assets* è l'IPSAS 17³³ che dedica ai beni in oggetto il paragrafo nove e seguenti; tale *standard*, intitolato “*Property plant and equipment*” (cioè *immobili, impianti e macchinari*), disciplina la contabilizzazione e l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni materiali (*Puddu, 2008; Ricci, 2006*).

L'IPSAS 17 (par. 13) definisce gli **immobili, impianti e macchinari** come elementi tangibili posseduti da un ente pubblico che:

- sono utilizzati per la produzione e distribuzione di beni o servizi, per essere affittati o ancora per scopi amministrativi;
- sono utilizzati per più di un esercizio.

Da quanto detto si evincono le tre caratteristiche che i beni devono possedere per essere classificati come immobilizzazioni: *la tangibilità, la destinazione e la durata dell'utilizzo*.

Per la “*rilevazione*” (*recognition*) delle immobilizzazioni materiali, il costo di un immobile, impianto o macchinario deve essere rilevato come attività, solo se, sussistono le due seguenti condizioni (*Ipsas 17, par. 14*):

³² Il principio definisce i criteri per la presentazione del *financial statement under the accrual basis of accounting* redatto con scopi di carattere generale (*General Purpose Financial Statement*) al fine di assicurarne una comparabilità nel tempo e nello spazio. Esso, inoltre, espone considerazioni di carattere generale relative alla struttura dei prospetti di bilancio ed ai requisiti minimi che essi devono possedere.

³³ L'IPSAS 17 può essere applicato da ogni ente pubblico che presenta il bilancio in base al sistema contabile *dell'accrual basis*; quindi, può essere adottato da tutte le *Public Sector Entities*, eccetto le imprese a controllo pubblico che, invece, utilizzano lo IAS 16. L'IPSAS 17, però, non si applica a:

- le attività biologiche e minerarie (si applica l'IPSAS 27 “Agricoltura”);
- le risorse e riserve minerarie come l'olio, il gas naturale, e tutte le altre risorse non rinnovabili;
- quando è adottato un differente trattamento contabile per il rispetto di un altro IPSAS (ad esempio, se gli immobili, impianti e macchinari vengono acquisiti con un contratto di leasing si applica l'IPSAS 13).

- probabilità che i benefici futuri associati all'elemento o il suo potenziale di servizio siano fruiti dall'ente pubblico;
- il costo (o il *fair value*) può essere determinato in modo attendibile.

Nel definire le regole per la contabilizzazione, il principio non fa necessariamente riferimento alla singola immobilizzazione; di conseguenza, in alcuni casi, appare appropriato aggregare elementi che singolarmente sono poco significativi (es. i libri di una biblioteca) ed applicare il criterio della rilevazione al valore aggregato di tali beni.

Riguardo agli *heritage assets*, lo *standard* non fornisce una definizione né prescrive la loro rilevazione in bilancio. Il principio contabile si limita ad indicare alcune caratteristiche di questi beni e citarne degli esempi: “*si tratta di attività di particolare importanza culturale, ambientale o storica, quali edifici o monumenti storici, siti archeologici, aree protette e riserve naturali, opere d'arte*” (IPSAS 17, par. 8-9).

Le peculiarità di tali beni sono, fra le altre, che:

- il loro valore culturale, ambientale, educativo e storico non può essere riflesso completamente da un valore finanziario basato esclusivamente sul prezzo di mercato;
- degli obblighi normativi possono imporre divieti o stretti vincoli alla loro vendita;
- si tratta di beni spesso insostituibili, e il loro valore può aumentare nel corso degli anni anche se le loro condizioni fisiche si deteriorano;
- può essere difficile stimarne la vita utile, che in alcuni casi può estendersi anche a migliaia di anni.

Molti *heritage asset* sono detenuti da enti del settore pubblico, in quanto acquisiti nel corso degli anni attraverso diverse modalità (acquisto, donazione, lascito, confisca). Il più delle volte questi beni non sono posseduti per la loro attitudine a generare flussi finanziari, e possono altresì esistere degli ostacoli legali o sociali per il loro utilizzo in tal senso. Inoltre alcuni *heritage asset* hanno dei servizi potenziali che non coincide con il loro valore patrimoniale; basti pensare ad un edificio storico adibito a sede per uffici. In questi casi tali beni potrebbero essere rilevati e valutati secondo le disposizioni previste per gli immobili, impianti e macchinari (*Cost Model o Revaluation Model*). Tuttavia in altre circostanze il servizio potenziale di tali *asset* è limitato alle loro caratteristiche patrimoniali, come nel caso di monumenti e rovine. Dunque l'esistenza o

meno di servizi potenziali alternativi legati al bene può influenzare la scelta del criterio di valutazione.

L'IPSAS 17 non obbliga né proibisce la rilevazione dei beni di interesse storico – culturale (a meno che tali beni non ricadano nella definizione di “*property, plant and equipment*”). Qualora un'entità economica decida di iscrivere in bilancio tali beni patrimoniali, lo *standard* dispone che vengano fornite le stesse informazioni integrative previste per gli immobili, impianti e macchinari (*Ipsas 17, par. 88 - 94*) e consente, ma non impone, che vengano applicate le medesime disposizioni in merito alla loro valutazione. Null'altro è aggiunto con riferimento al trattamento da adottare per gli *heritage asset* che non sono iscritti in bilancio.

Riguardo la “*valutazione*” (*measurement*), occorre distinguere tra la valutazione che l'ente pubblico esegue al momento della rilevazione e quella che compie in tempi successivi.

La valutazione iniziale

I beni che presentano le caratteristiche per essere rilevati come un'immobilizzazione devono essere valutati al costo; vale a dire, il corrispettivo per il pagamento, nel caso in cui l'ente pubblico abbia compiuto l'acquisizione del cespite sul mercato o il suo *fair value* nel caso abbia ottenuto il bene attraverso la costruzione interna³⁴.

Nel caso in cui tali elementi siano acquisiti dall'ente pubblico a seguito di una transazione non di scambio³⁵, il valore di rilevazione deve essere riferito al *fair value* al tempo dell'acquisizione.

Per effettuare la valutazione iniziale dell'immobilizzazione e quindi la rilevazione, l'ente pubblico deve considerare:

- il costo d'acquisto;
- ogni costo direttamente imputabile sostenuto per permettere che l'immobilizzazione sia nel luogo e nelle condizioni necessarie al fine di renderla utilizzabile secondo le intenzioni dell'ente pubblico;

L'IPSAS 17 specifica, quali sono i costi direttamente imputabili all'immobilizzazione e quali sono quelli non imputabili alla stessa, fornendo un'elencazione di riferimento al

³⁴ L'IPSAS 17 nel paragrafo 36 definisce le regole per la contabilizzazione dei beni autocostruiti dall'ente pubblico.

³⁵ Gli enti pubblici possono acquisire questi elementi a titolo gratuito, ad esempio, per effetto di una donazione o di un'attività di confisca di beni a danno di terzi.

nei paragrafi 31 e 33. In sostanza la rilevazione deve considerare solo quelli sostenuti per far sì che l'immobilizzazione sia nel luogo e nelle condizioni necessarie per il funzionamento.

I costi sostenuti in un momento successivo saranno aggiunti al valore contabile solo se l'impresa godrà di benefici economici futuri eccedenti le prestazioni ordinarie del bene, originariamente accertate. Tale soluzione è in linea con quanto previsto dai principi contabili nazionali dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, secondo i quali gli oneri sostenuti successivamente andranno capitalizzati se comportano un aumento di valore significativo e misurabile, soprattutto se si considera la prospettiva della relazione tra valore del bene e sua idoneità o capacità a generare reddito.

La valutazione successiva alla rilevazione

Per quando concerne la determinazione del valore delle immobilizzazioni materiali in tempi successivi alla prima rilevazione, l'ente pubblico deve effettuare una scelta tra due modelli: *Cost Model* ovvero *Revaluation Model*.

Secondo il ***Cost Model*** l'immobilizzazione materiale, dopo la rilevazione iniziale, deve essere iscritta ad un valore pari al costo, al netto degli ammortamenti accumulati (o fondo ammortamento) e di qualsiasi perdita di valore accumulata (o fondo svalutazione).

Secondo il ***Revaluation Model*** un bene immobilizzato, il cui *fair value* può essere determinato in modo attendibile, dopo la rilevazione iniziale, deve essere iscritto ad un valore pari al suo *fair value* alla data di rideterminazione del valore al netto degli ammortamenti successivi accumulati e di eventuali perdite di valore.

Seguendo questo modello l'ente pubblico deve effettuare la rideterminazione di valore con regolarità al fine di garantire che il valore contabile non differisca in maniera rilevante da quello che si otterrebbe utilizzando il *fair value* alla data di redazione del bilancio.

Il valore d'iscrizione deve essere sistematicamente ripartito (processo di ammortamento) durante la vita utile, intesa come periodo nel quale si suppone che il bene dia la propria utilità. Il processo di ammortamento deve iniziare quando il bene è disponibile per l'uso secondo la destinazione assegnata. Per determinare il valore ammortizzabile dell'immobilizzazione è necessario detrarre dal valore d'iscrizione quello residuo del bene. In tale principio si evidenzia il *component approach*: ciascun

componente dell'immobilizzazione avente un costo significativo o vita utile diversa rispetto al bene deve essere ammortizzato separatamente.

Da ciò deriva, ad esempio, la separazione della componente terreno dal fabbricato, anche se acquistati e rilevati contabilmente come un unico bene; i terreni avendo vita utile illimitata non vanno ammortizzati, i fabbricati hanno vita utile limitata e sono dunque soggetti all'ammortamento. Il criterio di ammortamento deve riflettere le modalità con cui si ritiene che i benefici economici futuri derivanti dall'immobilizzazione materiale siano fruibili dall'ente pubblico; esso può essere: a) a quote costanti³⁶, b) scalare decrescente³⁷, c) basato sulle unità di prodotto³⁸. Il metodo di ammortamento, così come pure la vita utile e il valore residuo devono essere rivisti almeno ogni anno per tenere in considerazione fattori non previsti originariamente.

Riguardo i *disclosure requirement*, nei paragrafi 88 e seguenti dello *standard*, sono previste le informazioni che l'ente deve fornire ad integrazione di quanto indicato nel prospetto di bilancio. A tale proposito nell'IPSAS 17 si distinguono le informazioni che l'ente pubblico deve fornire per ciascuna classe di beni immobilizzati e le informazioni che l'ente pubblico deve fornire in caso di presenza di immobilizzazioni materiali iscritte a valori rideterminati (ovvero al *fair value*) e le ulteriori informazioni che l'ente pubblico deve fornire per una maggiore completezza e trasparenza.

Informazioni da indicare per ciascuna classe di immobilizzazioni materiali

L'ente pubblico, per ciascuna classe di beni immobilizzati rilevati in bilancio, deve indicare (*par. 88*):

- ✓ i criteri utilizzati per la determinazione del valore contabile lordo;
- ✓ il criterio adoperato per l'ammortamento;
- ✓ il valore lordo di iscrizione della immobilizzazione e l'ammortamento accumulato al termine dell'esercizio, tenuto conto della sommatoria delle quote di ammortamento calcolate (o fondo ammortamento) e delle perdite per

³⁶ Il criterio di ammortamento a quote costanti comporta la determinazione di quote di ammortamento costanti durante la vita utile dell'immobilizzazione, se il valore residuo stimato dell'immobilizzazione non subisce modificazioni.

³⁷ Il criterio di ammortamento scalare decrescente comporta la determinazione di quote di ammortamento via via decrescenti con l'approssimarsi del termine della vita utile dell'immobilizzazione.

³⁸ Il criterio di ammortamento basato sulle unità di prodotto comporta, invece, la determinazione di quote di ammortamento riferite all'utilizzo atteso o alla produzione ottenuta dall'immobilizzazione.

riduzione di valore (o fondo svalutazione) verificatesi fino al momento della redazione del bilancio;

- ✓ la riconciliazione tra il valore contabile all'inizio e quello alla fine dell'esercizio³⁹.

Poiché la scelta del criterio di ammortamento e la stima della vita utile sono frutto di valutazioni soggettive e subiscono sempre l'influenza delle condizioni contingenti di utilizzo delle immobilizzazioni, al fine di permettere al lettore del bilancio di ottenere informazioni adeguate, occorre che l'ente pubblico indichi per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari esposta in bilancio l'ammortamento cumulato alla chiusura dell'esercizio (*Ipsas 17, par. 90*).

In conformità a quanto stabilito dall'IPSAS 3, l'ente pubblico deve indicare natura ed effetto dei cambiamenti nelle stime contabili che hanno determinato un impatto sull'esercizio o che si attende che ne determinino sugli esercizi successivi (*Ipsas 17, par. 91*)⁴⁰.

Informazioni da indicare in caso di immobilizzazioni materiali iscritte a valori rideterminati (fair value)

Nell'ipotesi di rideterminazione dei valori delle immobilizzazioni materiali, l'ente pubblico deve fornire le seguenti informazioni (*Ipsas 17, par. 92*):

- ✓ la data effettiva in cui è stata effettuata la rideterminazione del valore;
- ✓ la partecipazione o meno di un perito indipendente al processo di rideterminazione;
- ✓ i metodi e le assunzioni derivanti dalla stima del *fair value* delle attività;

³⁹ La riconciliazione tra il valore contabile di inizio ed in valore contabile di fine esercizio dovrà mettere in evidenza le seguenti informazioni: gli incrementi verificatisi nel corso dell'esercizio; le dismissioni; le acquisizioni conseguenti ad operazioni di aggregazioni tra enti; gli aumenti ovvero le diminuzioni conseguenti alla rideterminazione dei valori e alle perdite per riduzione di valore rilevate o alle riprese di valore contabilizzate direttamente nel patrimonio netto in conformità all'IPSAS 21; le perdite per riduzioni di valore rilevate a conto economico in conformità all'IPSAS 21; le riprese di valore rilevate a conto economico secondo quanto previsto dall'IPSAS 21; le quote di ammortamento; le differenze nette di cambio derivanti dalla conversione del bilancio dalla valuta funzionale alla differente moneta di presentazione, inclusa la conversione di operazioni estere nella moneta di presentazione dell'ente pubblico che redige il bilancio; altri cambiamenti verificatisi nei valori di immobili, impianti e macchinari.

⁴⁰ In particolare dovranno essere fornite le informazioni sui cambiamenti nelle stime contabili relative ai seguenti aspetti: valori residui, vita utile, criteri di ammortamento e costi stimati per lo smantellamento, la rimozione e la bonifica relativi ad elementi di immobili, impianti e macchinari.

- ✓ la misura in cui i *fair value* sono stati determinati, facendo riferimento a prezzi osservabili in un mercato attivo o a transazioni recenti a condizioni normali o sono stati stimati utilizzando altre tecniche di valutazione;
- ✓ la riserva di rivalutazione, le sue variazioni nell'esercizio e la presenza di eventuali limitazioni nella distribuzione agli azionisti;
- ✓ la sommatoria di tutte le riserve di rivalutazione e di tutti i *deficit* di rivalutazione per ciascun elemento.

Infine, oltre alle informazioni elencate in precedenza, dovranno essere fornite per le immobilizzazioni rilevate in bilancio le *ulteriori seguenti informazioni (Ipsas 17, par. 89)*:

- ✓ l'eventuale presenza di restrizioni sulla titolarità e proprietà dei beni che siano stati impegnati a garanzia di finanziamenti e l'ammontare di tali garanzie;
- ✓ l'importo delle spese portate ad incremento del valore contabile di un'immobilizzazione nel corso della sua costruzione;
- ✓ l'ammontare degli impegni contrattuali relativi all'acquisto delle immobilizzazioni materiali;
- ✓ se non indicato separatamente in conto economico, l'importo del risarcimento ottenuto da terzi, imputato a conto economico relativamente alle immobilizzazioni materiali che hanno subito una perdita per riduzione di valore o che sono andati persi o dismessi.

Il valore assunto come costo, inoltre, non comprende unicamente i costi sostenuti al momento dell'acquisizione da terzi ma anche i costi sostenuti in epoche successive per aggiunte, per miglioramenti o per sostituzioni di qualcuno degli elementi iniziali.

Nella **Tabella 2.3** si riepiloga il trattamento contabile (definizione, rilevazione e valutazione) previsto dall'IPSAS 17 per gli *heritage assets*.

<i>Heritage assets</i>	<i>IPSAS 17</i>
Definizione	Beni che hanno un particolare significato dal punto di vista storico, artistico, culturale, ambientale.
Rilevazione	Non c'è l'obbligo ma solo "l'opzione" di rilevare gli <i>heritage assets</i> in bilancio.
Trattamento contabile	È previsto il medesimo trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali, intese quali attività utilizzabili per più di un esercizio, possedute per la produzione e distribuzione di beni o servizi o per essere affittati o ancora per scopi amministrativi.
Valutazione	<p><i>Valutazione originaria o prima iscrizione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ costo di acquisto <p><i>Valutazione successiva:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ costo al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli (Cost Model); ✓ <i>fair value</i>, o valore rivalutato, al netto degli ammortamenti e delle perdite durevoli (Revaluation Model).

Tabella 2.3 Gli *heritage assets* secondo l' IPSAS 17 (Fonte: nostra elaborazione).

2.3.3 Il Consultation Paper: Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting

L'IPSASB, in collaborazione con gli *standard setters* nazionali, ha emanato nel 2006 un *consultation paper* (CP) dal titolo "Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting".

Il cuore di tale documento è rappresentato dal *Discussion Paper* (DP) intitolato "Heritage Assets: can accounting do better?" emanato dall'Accounting Standard Board del Regno Unito (UK ASB) per risolvere i problemi legati al tentativo di applicazione dei requisiti contabili e legislativi ai beni di interesse storico - culturale.

L'obiettivo del CP (2006: 4) è di definire in modo più specifico il trattamento contabile degli *heritage assets* al fine di assicurare che essi siano rilevati in bilancio in modo da fornire informazioni utili e rilevanti. L'IPSASB propone una definizione dei beni culturali tenendo conto di quanto previsto dagli *standard* contabili dei diversi Paesi e da organismi sovranazionali: "sono beni con caratteristiche storiche, artistiche, tecnologiche, geofisiche o ambientali che sono custoditi e protetti per il loro contributo alla conoscenza ed alla cultura"; quest'ultimo, quindi, è l'obiettivo primario degli enti che li detengono. Il termine *heritage asset* comprende beni quali paesaggi e linee costiere, edifici storici e siti archeologici, così come le collezioni museali, quali ad esempio quelle d'arte, d'antichità e di libri" (CP 2006, par. 1.11).

Dopo aver proposto una definizione formale di *heritage asset*, l'IPSASB si è successivamente interrogato sull'attuale sistema di *accounting* e *reporting* per questa tipologia di beni al fine di valutare se sia o meno auspicabile un cambiamento dei principi attualmente applicati e, in caso affermativo, quali possano essere le diverse strade percorribili.

I beni del patrimonio culturale sono custoditi dalle c.d. *public-benefit entities*. Si tratta, in sostanza di enti il cui obiettivo fondamentale è quello di fornire beni o servizi, o comunque benefici sociali, per la collettività e tutto il “capitale di rischio” è stato apportato nell'ottica di sostenere questa finalità piuttosto che nell'intento di ottenere un qualche ritorno finanziario per i propri “azionisti”. Ne deriva che gli utilizzatori dei prospetti finanziari di tali enti non sono tanto gli investitori, quanto coloro che forniscono i fondi e sostegno finanziario. Nel caso dello Stato, coloro che forniscono i fondi sono i contribuenti, mentre coloro che offrono sostegno finanziario possono essere individui o gruppi di individui che effettuano donazioni per collaborare all'acquisizione di *heritage asset*. Sono dunque questi i soggetti interessati ad un'informazione finanziaria che li aiuti a valutare se effettivamente il management abbia amministrato bene ed utilizzato correttamente le risorse a propria disposizione.

L'IPSASB ha dunque tentato di individuare le caratteristiche desiderabili che un sistema contabile e di *reporting* finanziario per questa tipologia di beni, e per questa tipologia di *stakeholder*, dovrebbe avere, giungendo alle seguenti conclusioni:

- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere attinenti ed affidabili;
- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere confrontabili;
- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere comprensibili;
- può essere utile fornire anche informazioni di tipo non finanziario⁴¹.

Le prime due caratteristiche (attendibilità e affidabilità) fanno riferimento alla necessità di un'informazione adeguata e tempestiva volta ad influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

Riguardo la confrontabilità, l'IPSASB richiede che il trattamento contabile sia adottato in maniera costante, da un esercizio all'altro, in modo da favorire la comparabilità dei *reports*. Si raccomanda, inoltre, anche l'utilizzo della comparazione interaziendale con l'obiettivo di rendere più utili per i destinatari le informazioni fornite⁴².

⁴¹Per approfondimenti sui requisiti richiamati si rimanda alla “SECTION 2” del CP (2006).

⁴² Per comparazione interaziendale si intende “[...] strumento conoscitivo dei fenomeni aziendali che consiste nel confronto, nel tempo e nello spazio, di dati contabili ed extra – contabili di un'azienda o di

La comprensibilità dipende, invece, dalle modalità con cui gli effetti delle transazioni effettuate nell'esercizio saranno aggregati e classificati e dalle modalità di presentazione delle informazioni nei documenti contabili. La costanza di applicazione delle metodologie contabili avrà un effetto positivo sulla chiarezza delle informazioni (CP 2006, par. 2.8). Le operazioni di acquisizione e di cessione dei beni culturali ed artistici dovranno essere chiaramente distinte da quelle relative ad altre tipologie di beni costituenti il patrimonio aziendale (CP 2006, par. 2.9). Tali informazioni saranno inserite all'interno del rendiconto annuale dell'ente (*general purpose financial statement*) e saranno rivolte principalmente ai finanziatori (CP 2006, par 2.13).

Infine, l'IPSASB raccomanda di fornire informazioni di natura non finanziaria nella nota integrativa al bilancio di esercizio e negli altri documenti contabili allegati ai prospetti contabili (CP 2006, par. 2.10 e ss).

In sintesi, un buon sistema di *reporting* finanziario degli *heritage asset* dovrebbe fornire ai propri *stakeholder* informazioni circa la natura e, dove possibile, il valore di tali beni; rendicontare, inoltre, sulla corretta amministrazione di tali beni da parte dell'ente che li detiene e informare se tali risorse sono state utilizzate in maniera appropriata. Ciò richiede agli enti di adottare un trattamento contabile coerente e trasparente.

E' in quest'ottica che l'IPSASB ha a messo a confronto tre differenti trattamenti contabili per gli *heritage asset* (CP 2006, par. 3.1):

1. Un approccio misto di rilevazione contabile (*mixed capitalisation approach*);
2. Un approccio di rilevazione contabile totale (*full capitalisation approach*);
3. Un approccio di non rilevazione contabile (*non-capitalisation approach*).

Il *mixed capitalisation approach*, attualmente previsto dal FRS 15 "*Tangible fixed assets*"⁴³, prevede che tutte le immobilizzazioni materiali siano iscritte in bilancio e valutate, quindi in linea di principio anche gli *heritage asset*. Lo *standard*, tuttavia, riconosce che per alcuni beni culturali il costo sostenuto, in termini di tempo e di risorse umane impiegate, per ottenere una valutazione affidabile può superarne i benefici di

più aziende, dello stesso settore economico produttivo al fine di effettuare uno studio critico della gestione ed ottenere preziose conoscenze per le scelte imprenditoriali" (Riparelli, 1969: 215).

⁴³ I *Financial Reporting Standards* (FRS) sono gli *standards* contabili emanati dall'*Accounting Standard Board* (ASB) ed applicabili al settore delle imprese nel Regno Unito. Il complesso degli *standards* contabili applicabili agli enti locali, ad integrazione ed interpretazione delle norme di legge è, invece, denominato *Statement of Recommended Practice* (SORP).

significatività e rilevanza⁴⁴ dell'informazione per i fruitori di bilancio, in particolare nel caso di beni che non sono stati iscritti in passato, e per alcune attività ricevute in donazione (Bandettini, 2004: 40 e ss.)⁴⁵. In questi casi, quindi, si potrebbe giungere alla conclusione che sarebbe più opportuno non procedere alla loro iscrizione. Ne consegue che alcuni enti rilevano in bilancio valori per il totale degli *heritage asset* che possiedono altri, invece, iscrivono in contabilità solo i beni acquisiti nei tempi recenti⁴⁶. Questo approccio ha alcuni vantaggi pratici, ma genera anche dei problemi. Il vantaggio è che sono disponibili rapidamente delle attendibili informazioni relative al costo delle recenti acquisizioni anche se non c'è nessuna prescrizione per una valutazione retroattiva laddove informazioni sui costi non siano disponibili. Tuttavia dà origine anche a diversi problemi, quali:

- a) *trattamento contabile non coerente per beni simili*: di fatto, alla stessa categoria di beni sono applicate due politiche contabili molto differenti (*capitalisation e non-capitalisation*). Ad esempio, un'azienda può possedere due beni culturali simili, ma uno è stato acquistato diverso tempo addietro e non è iscritto in bilancio, mentre l'altro è stato acquisito recentemente ed è stato rilevato a quello che è effettivamente il suo valore corrente di mercato;
- b) *costi successivi*: il trattamento contabile dei costi successivi può dar luogo ad ulteriori incongruenze. I costi sostenuti, ad esempio, per restaurare un edificio storico possono estendere in maniera significativa la sua vita utile, e dovrebbero pertanto essere capitalizzati. Tuttavia, laddove l'*asset* sottostante non sia stato rilevato allora tali costi sarebbero spesi nell'anno;
- c) *informazioni incomplete*: un basso volume complessivo di acquisizioni significa che, in particolare per i musei e le gallerie, gli *heritage asset* che sono rilevati riflettono solo in piccolissima parte il totale posseduto. Di conseguenza, gli

⁴⁴ L'informazione di bilancio è *relevante* (rilevanza) quando è in grado di soddisfare le necessità conoscitive dei destinatari con riferimento al loro processo decisionale. Da un punto di vista qualitativo, un'informazione è significativa se è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori di bilancio. La *materiality* (significatività), invece, rappresenta l'aspetto quantitativo della significatività. Un'informazione è rilevante se la sua omissione o mancata rappresentazione può influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori a motivo della dimensione quantitativa della posta omessa o dell'errore commesso. Nell'impostazione dei principi IASB, il termine *relevance* rappresenta un concetto più ampio rispetto a quello di *materiality*. La significatività dell'informazione, infatti, dipende dalla natura delle informazioni fornite e dalla rilevanza, che si sostanzia nell'aspetto quantitativo della posta contabile omessa o dell'errore di rappresentazione (IASB, 2010).

⁴⁵ Sullo stesso tema di si veda anche: Catturi (2006); Ceriani, Broglia Guiggi (1997); Dezzani, Pisoni, Puddu (2001); Marchi, Maraschi (1994); Maticena (1993); Terzani (1995).

⁴⁶ Gli enti pubblici britannici, ad esempio, hanno iscritto in contabilità solo le acquisizioni di *heritage asset* successive all'adozione del FRS 15, nel 2001.

stakeholders devono guardare ad altre fonti di informazione per contestualizzare queste transazioni;

- d) *impatto sulle riserve*: alcuni enti non *profit* temono che la rilevazione di *heritage asset* recentemente acquisiti conduca ad un aumento delle riserve ed inganni chi legge i conti, inclusi i potenziali donatori, sul livello dei fondi accessibili. La liquidità di tali beni dovrebbe emergere dalla loro presentazione in bilancio e dalle informazioni integrative.

Il secondo trattamento contabile possibile è il *full capitalisation approach*. Con l'utilizzo di questo metodo, tutti gli *heritage asset* sono valutati e iscritti in bilancio ottenendo, in linea di principio, gli stessi benefici e vantaggi legati alla rilevazione delle immobilizzazioni materiali: informare coloro che forniscono i fondi e sostegno finanziario circa il valore del bene; rendicontare sulla corretta amministrazione del bene da parte dell'ente che lo possiede e fornire informazioni in merito al corretto utilizzo delle risorse. Adottando questo approccio di rilevazione contabile si assicurerebbe, inoltre, una politica contabile uniforme per tutti gli *heritage asset* posseduti. Riguardo l'iscrizione in bilancio, l'IPSASB prevede che i beni culturali siano trattati come una categoria separata di immobilizzazioni materiali, con l'iscrizione di una posta specifica nello stato patrimoniale (*CP 2006, par. 4.5*).

In merito alla valutazione dei beni del patrimonio culturale si può far riferimento al costo storico, al valore corrente oppure alcune giurisdizioni consentono l'utilizzo di un valore figurativo. Ciascuna di queste basi di misurazione ha i suoi punti di forza e di debolezza già in parte accennati nei paragrafi precedenti:

- **Costo storico (*historical cost*)**. Un bene culturale misurato usando come base il costo storico è iscritto al proprio costo di transazione. Questa informazione è facilmente comprensibile se è diretta ad accertare recenti acquisizioni ma l'utilizzo del costo storico per l'iscrizione in bilancio degli *heritage assets* porta spesso alla determinazione di valori che non producono informazioni utili e rilevanti per i lettori. In particolare pone una serie di problemi: spesso gli *heritage assets* sono acquisiti in tempi remoti presentando una vita utile molto lunga; inoltre gli interventi di restauro possono contribuire ad allungare ulteriormente la relativa vita utile, di conseguenza, la valutazione al costo storico può non tener conto di eventuali incrementi o decrementi di valore avvenuti dal

momento dell'acquisto a quello cui si riferiscono i documenti contabili. Tale misura, quindi, rischia di essere priva di valore informativo, poiché potrebbe presentare valori che possono essere fuorvianti per le valutazioni degli utilizzatori del bilancio. Inoltre, nei casi di acquisto molto lontani nel tempo, ci si può trovare nella concreta impossibilità di conoscere il costo storico del bene oggetto di valutazione. In tali circostanze, potrebbe essere più opportuno determinare un valore corrente.

- **Valore corrente (*current value*).** Tale valore è determinato prendendo come riferimento un valore di mercato. Alcuni beni di interesse storico – culturale possono essere valutati e, da un punto di vista di “buona amministrazione”, è auspicabile che il bilancio ne dia evidenza. Nel caso in cui si ricorra al valore corrente, nei successivi periodi alla prima iscrizione devono aver luogo nuove misurazioni per assicurare che i beni siano rendicontati ad un valore corrente aggiornato. Tale valore, a differenza del costo storico, fornisce informazioni importanti sugli *heritage asset* alla data di bilancio. Tuttavia ci sono molte difficoltà pratiche connesse alla determinazione di un valore corrente per i beni culturali:

- ✓ *natura incomparabile*: alcuni *heritage asset* (come ad esempio la *Rosetta Stone*) non possono essere valutati in quanto non ci sono beni comparabili dal cui confronto si potrebbe determinare un valore. La provenienza del bene potrebbe determinare il suo valore culturale (e monetario), il quale, però, non può essere confermato da una confronti su basi simili o dal suo costo di riproduzione in quanto la provenienza del bene non può essere replicata;
- ✓ *assenza di un mercato attivo*: i beni culturali tendono ad essere posseduti per una durata indefinita e raramente sono venduti (spesso perché, come abbiamo visto, esistono precisi vincoli alla loro alienabilità). Ne deriva che può non esserci un mercato di riferimento dal quale identificare un valore corrente. E anche laddove tali mercati esistono, essi possono essere specializzati ed il volume delle transazioni basso, cosicché il prezzo è fluttuante e non è possibile determinare degli andamenti significativi;
- ✓ *il valore assicurato può non essere disponibile o rilevante*: la natura incomparabile degli *heritage asset* che, essendo unici, non possono

essere sostituiti, conduce a porsi domande sull'appropriatezza dei valori assicurati. Per questa ragione generalmente molti enti non assicurano tali beni, sebbene sia possibile farlo contro danni accidentali laddove singoli elementi siano dati in prestito ad altre istituzioni;

- ✓ *ampia raccolta da valutare*: nel caso dei musei e delle gallerie, inoltre, la difficoltà nella valutazione riguarda anche l'ampiezza e l'eterogeneità degli oggetti facenti parte delle collezioni. Queste ultime sono molto ampie e non consentono una valutazione per ogni singolo oggetto, che sarebbe eccessivamente onerosa. Contemporaneamente, l'eterogeneità dei "pezzi" facenti parte delle collezioni spesso non permette una precisa determinazione di un valore unico o per gruppi di *assets* (CP 2006: 34).

- **Valore figurativo (*notional value*)**. Alcuni autori sostengono che è preferibile iscrivere un valore in bilancio, sebbene inaffidabile, piuttosto che non iscrivere alcun valore. Tale posizione è, a parere di chi scrive, discutibile in quanto fornirebbe una rappresentazione ancor meno veritiera e corretta, rispetto all'ipotesi dell'omessa rilevazione del bene. Sebbene un valore figurativo possa essere relativamente facile da determinare, è discutibile se esso possa fornire informazioni utili e rilevanti nella stima del valore degli *heritage asset* posseduti. Tale valore potrebbe, anzi, essere fuorviante sebbene i suoi limiti possano essere chiaramente spiegati nelle informazioni integrative; dunque potrebbe essere preferibile non iscrivere alcun valore in bilancio.

Considerando che il valore figurativo non fornisce informazioni utili e rilevanti, che il costo storico generalmente non rappresenta una base di valutazione appropriata a causa della particolare natura degli *heritage asset* ne deriva, dunque, che il criterio di misurazione più corretto secondo un *capitalisation approach* sembrerebbe un valore corrente basato sui valori di mercato.

Nel *full capitalisation approach* gli *heritage assets* acquisiti negli anni precedenti rispetto all'esercizio cui si riferisce il bilancio potrebbero essere misurati al valore di mercato, mentre per quelli acquisiti nell'anno in corso si potrebbe far riferimento al costo di acquisto o, nel caso di donazioni, al loro valore corrente (CP

2006, par. 4.6). L'utilizzo del valore di mercato è stato fortemente criticato dal CNDC e dal CNR Italiani che hanno proposto una valutazione al costo storico. L'utilizzo del *fair value* non sarebbe coerente rispetto alle valutazioni di *assets* che non sono destinati allo scambio e la cui iscrizione in bilancio deriva da valutazioni spesso soggettive (Bagnoli, Manetta, 2004). In questo'ottica, la scelta prudenziale del CNDR e CNR è stata quella di fare riferimento al costo storico che, comunque, presenta numerosi problemi sulla capacità di rappresentare il "valore reale" degli *heritage assets*.

Nel terzo ed ultimo trattamento contabile possibile, il *non-capitalisation approach*, agli enti non è permesso di iscrivere in bilancio gli *heritage asset* acquisiti in epoche passate o durante i periodi amministrativi più recenti. Anche questo approccio, come il *full capitalisation approach* prevede l'applicazione di una politica contabile uniforme per tutti i beni culturali posseduti. Come risposta alle difficoltà di valutazione sopra esposte, quindi, l'IPSASB prevede la possibilità da parte dell'ente di utilizzare tale metodo, dopo aver fornito nelle note al bilancio informazioni sufficienti a spiegare la scelta effettuata (CP 2006, par. 4.13).

Tale approccio, prevedendo la non iscrizione degli *heritage assets* in bilancio, parrebbe di facile e diretta implementazione in quanto eviterebbe i problemi pratici legati alla determinazione del loro valore contabile. Ad ogni modo, anche applicando un approccio di non rilevazione, occorre determinare il trattamento da utilizzare per le operazioni di acquisto e vendita dei beni culturali nell'esercizio amministrativo corrente. Un possibile sistema è quello di registrare nel conto economico le operazioni di acquisto e vendita degli *heritage asset* come un costo o un ricavo d'esercizio⁴⁷. Tuttavia tale metodo può mal rappresentare la sostanza di una transazione, in quanto il bene sia stato acquisito ma non consumato⁴⁸. Ciò crea delle distorsioni nel livello dei costi rendicontati e non riflette correttamente le *performance* finanziarie. Allo stesso modo, anche la registrazione nel conto economico dei profitti derivanti dalla vendita di un bene come ricavi d'esercizio crea delle distorsioni. Un metodo alternativo sarebbe rilevare gli acquisti e le dismissioni di tali beni separatamente, fuori dal conto economico, per distinguere chiaramente queste transazioni dalle altre attività dell'ente. La proposta

⁴⁷ Questo approccio è seguito da alcune giurisdizioni, come ad esempio il *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) statunitense, secondo lo *standard 29 "Heritage assets and stewardship land"*.

⁴⁸ Ciò avviene peraltro nella maggior parte dei casi. Buona parte degli *heritage asset* sono posseduti in perpetuo, non sono "consumati" nel senso proprio del termine e, con regolari restauri, possono avere lunga vita. Ad esempio, una statua romana di 2000 anni può esistere per ulteriori 2000 anni.

dell'IPSASB è quella di seguire quest'ultimo approccio, in quanto si ritiene che esso assicura una maggiore trasparenza nel *reporting* e, corredato da informazioni integrative, può fornire un quadro più chiaro delle transazioni che hanno ad oggetto gli *heritage asset* in un determinato periodo amministrativo (CP 2006, par. 3.10 e ss).

In particolare è prevista la redazione di un prospetto contabile specifico: lo *statement of change in recognised net assets*⁴⁹ (CP 2006, par. 4.15 e ss). Tale prospetto dovrebbe evidenziare il saldo netto derivante delle operazioni di acquisizione e vendita degli *heritage assets* (si veda **Tabella 2.4**).

Prospetto delle variazioni dell'attivo netto rilevato	€
Profitti (perdite) dell'esercizio	1.000
Operazioni sugli <i>heritage assets</i>	
Operazioni di vendita di HA	25
Operazioni di acquisto di HA	(250)
Saldo delle operazioni relative agli HA	(225)
Variazione dei <i>net assets</i> rilevati	775

Tabella 2.4 Il Prospetto delle variazioni dell'attivo netto rilevato (Fonte: Nostra traduzione da IFAC – IPSASB, 2006).

Nel valutare quale sia l'approccio migliore da adottare per il trattamento contabile degli *heritage assets*, è necessario evidenziare che l'IPSASB prevede che un buon sistema di *financial reporting* degli *heritage asset* implica un trattamento contabile coerente e trasparente per tali beni. Tali caratteristiche potrebbero essere esaudite imponendo l'iscrizione di tutti gli *heritage asset* al loro valore corrente, ma tale metodo non è attuabile per la stragrande maggioranza degli enti per i motivi precedentemente esposti. In via alternativa, le stesse caratteristiche potrebbero essere raggiunte evitando la rilevazione di qualsiasi *heritage asset*; ma questo sarebbe un passo indietro per quegli enti che attualmente rilevano i loro beni culturali, e ridurrebbe il livello di informazione finanziaria disponibile per la collettività. Ad ogni modo è chiaro che il *mixed capitalisation approach*, attualmente utilizzato dal FRS 15, non consente il raggiungimento delle caratteristiche desiderabili di *reporting*, e deve pertanto essere

⁴⁹ [...] *a separate statement – a statement of change in recognised net assets – is developed to present heritage asset transactions. The statement would reconcile reported financial performance to the movement in recognised net assets by including heritage asset acquisitions and disposals* IFAC – IPSASB (CP 2006, par. 3.14).

abbandonato⁵⁰. La proposta dell'IPSASB è dunque quella di adottare un *capitalisation approach* oppure un *non-capitalisation approach* non in base alla data di acquisizione dell'*heritage asset* (come attualmente accade per alcuni enti britannici), ma a seconda se sia possibile o meno ottenere un valore affidabile del bene (cd. *all or nothing approach*) (Figura 2.1).

Quindi, qualora sia fattibile ottenere delle valutazioni, queste devono essere iscritte in bilancio (*capitalisation approach*). Tali valutazioni, accompagnate da opportune informazioni integrative, devono essere in grado di fornire notizie utili e rilevanti, in misura sufficiente a consentire una stima del valore del bene. Si ritiene che le informazioni siano sufficienti se è possibile ottenere queste valutazioni per la maggior parte (in termini di valore) degli *heritage asset* posseduti, e qualsiasi limite alla valutazione di tali beni deve essere motivato. Qualora non sia fattibile ottenere delle valutazioni, l'ente deve adottare un approccio di non rilevazione (*non capitalisation approach*). Acquisti e vendite dei beni devono essere rilevati separatamente dal conto economico, e sono richieste informazioni integrative per fornire notizie utili e rilevanti sugli *heritage asset* posseduti.

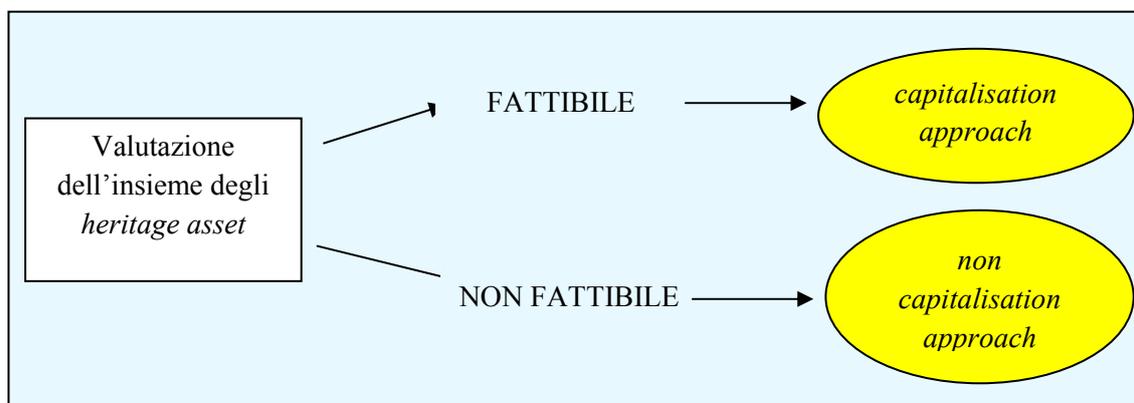


Figura 2.1 *All or nothing approach* per gli *heritage asset* secondo il Consultation Paper dell'IPSASB (Fonte: nostra elaborazione).

In sintesi, l'obiettivo principale del CP è quello di migliorare la qualità del *reporting* finanziario dei beni culturali e ambientali. Secondo l'opinione dell'IPSASB ciò accade nel momento in cui tali *asset* sono iscritti in bilancio al loro *current value* (valore

⁵⁰ L'IPSASB e il CNR e il CNR concordano con questa posizione. Inoltre, il CNDR e il CNR propongono di abbandonare anche il *non capitalisation* in coerenza con la scelta di adozione di un sistema contabile *full accrual*.

corrente). La proposta del documento è, quindi, quella di far adottare agli enti una politica di iscrizione degli *heritage asset* laddove questa fosse ragionevolmente praticabile ma, qualora ciò non fosse fattibile, preferire un *non-capitalisation approach*, ossia non iscrivere affatto in bilancio tali beni.

Infine, l'IPSASB propone una serie di informazioni aggiuntive che gli enti pubblici dovrebbero fornire; queste dovrebbero essere interpretate come contenuto informativo minimo circa il trattamento contabile dei beni di interesse storico - culturali, sia che l'ente decida di utilizzare il *capitalisation approach* sia che utilizzi, invece, il *non - capitalisation approach*. In particolare, le informazioni aggiuntive da fornire sono le seguenti (*CP 2006, par. 5.1 e ss*):

- la natura e il numero degli *assets* posseduti;
- il trattamento contabile adottato (se si adotta il *non - capitalisation approach* bisogna indicare le ragioni che non hanno consentito la capitalizzazione);
- le politiche di conservazione e restauro, gli eventuali programmi implementati e il loro grado di realizzazione, le spese sostenute nell'esercizio di riferimento;
- le acquisizioni e le cessioni di *heritage assets*;
- le risorse per l'acquisto di tali beni, con distinzione fra trasferimento dello Stato, donazioni in denaro, donazioni di beni;
- il programma delle attività riferito ai cinque esercizi futuri, che presenti i dati riferiti all'esercizio in corso confrontati con i quattro esercizi successivi, riguardo l'acquisizione di beni culturali, incassi dalla cessione di *assets*, raccolta di fondi;
- il valore degli *assets* raggruppati in gruppi di oggetti simili (collezioni) e le operazioni riguardanti i beni facenti parte di tali gruppi (es. collezioni di un museo);
- le altre informazioni utili.

Nella **Tabella 2.5** si riepilogano le principali proposte contenute nel *consultation paper* elaborato dall'IPSASB per il trattamento contabile degli *heritage assets*.

<i>Heritage assets</i>	<i>Consultation Paper</i>
Definizione	I beni culturali sono <i>assets</i> con caratteristiche storiche, artistiche, scientifiche, tecnologiche, geofisiche, ambientali detenuti principalmente per il loro contributo alla conoscenza ed alla cultura.
Rilevazione	Non è specificato nulla.
Accounting approach	<ul style="list-style-type: none"> • <i>mixed capitalisation approach</i> • <i>full capitalisation approach</i> • <i>non – capitalisation approach</i>

Tabella 2.5 Le principali proposte del *consultation paper* dell'IPSASB per gli *heritage assets* (Fonte: nostra elaborazione).

2. 4. Prospettiva nazionale

Anche in Italia non vi è una specifica disciplina contabile per gli *heritage assets*, ma vi è un generale rinvio a quella riguardante la generale valutazione del patrimonio e, nello specifico, delle immobilizzazioni materiali.

Solo con l’emanazione del Decreto Legislativo n. 77 del 1995, titolato “Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali”, l’introduzione dei beni demaniali in bilancio è stata generalmente accettata⁵¹. Si è dovuto, quindi, attendere l’approvazione di tale decreto per avere le indicazioni indispensabili per la redazione del Conto del Patrimonio.

La disciplina riguardante il trattamento contabile delle componenti del patrimonio, in maniera specifica delle immobilizzazioni materiali, è dettata a vari livelli da diverse fonti normative:

- ❖ codice civile;
- ❖ norme del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali (TUEL);
- ❖ principi contabili nazionali dell’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
- ❖ principio contabile n.16, pubblicato dall’Organismo italiano di contabilità (OIC)⁵².

⁵¹ In precedenza, i beni del demanio pubblico erano semplicemente rappresentati in inventari contenenti informazioni di carattere descrittivo, quindi, senza la specifica indicazione del valore dei singoli elementi. Solo a partire dagli anni novanta (anche grazie al D.Lgs. 77/95) si è affermata l’esigenza di valutare gli elementi del patrimonio delle aziende pubbliche in risposta alle crescenti esigenze informative dei vari *stakeholders* (Caperchione – Mussari, 2000).

⁵² Le disposizioni contenute nel principio n.16 non si riferiscono in maniera specifica al trattamento contabile dei beni definiti *heritage* o che comunque appartengono al demanio pubblico; ma si riferiscono

Il codice dei beni culturali e del paesaggio⁵³ propone una definizione (art. 2) e una classificazione (art. 10) degli *heritage assets* ma, pur offrendo una dettagliata disciplina in merito all'attività di gestione, conservazione e tutela del patrimonio culturale, non prevede nulla in relazione all'attività di contabilizzazione degli stessi da parte degli enti che li detengono.

2.4.1 Gli heritage assets nel testo unico degli enti locali

Il Decreto legislativo n. 267 del 2000, ovvero il testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), non dà una definizione di immobilizzazione ma si sofferma sulla nozione di patrimonio⁵⁴.

Le "immobilizzazioni materiali" costituiscono, quindi, l'insieme dei beni fisici di proprietà dell'ente destinati a servire durevolmente per lo svolgimento dell'attività.

Queste immobilizzazioni comprendono i beni demaniali, i beni patrimoniali (disponibili e indisponibili) ed i diritti reali su beni di terzi suscettibili di valutazione.

Sono *beni demaniali* quelli indicati negli artt. 822 e 824 del Codice civile⁵⁵, i beni del patrimonio culturale tutelati dal codice di cui al D.Lgs. n. 41 del 2004 e quelli indicati da altre leggi speciali.

Il Codice Civile fa riferimento al demanio dello Stato ma la stessa tipologia di beni, se proprietà di Province o Comuni, individua il demanio provinciale e comunale (Art. 824 c.c.).

ai criteri dettati dalla legislazione civilistica per le immobilizzazioni immateriali appartenenti, indistintamente, sia al settore privato sia a quello pubblico (D'alessio, 2007).

⁵³ D.Lgs. 42/2004.

⁵⁴ L'articolo 23 comma 2 del TUEL recita: "*Il patrimonio degli enti locali è costituito dal complesso di beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione e attraverso la cui rappresentazione contabile e il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale*".

⁵⁵ "*Appartengono allo Stato e fanno parte del demanio pubblico il lido del mare, la spiaggia, le rade e i porti; i fiumi, i torrenti, i laghi e le altre acque definite pubbliche.....*", inoltre, "*.....fanno parimenti parte del demanio pubblico, se appartengono allo Stato, le strade, le autostrade e le strade ferrate; gli aerodromi, gli acquedotti; **gli immobili riconosciuti d'interesse, storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia; le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche;** e infine gli altri beni che sono dalla legge assoggettati al regime proprio del demanio pubblico.....*" (Art. 822 c.c.).

"I beni della specie di quelli indicati dal secondo comma dell'articolo 822, se appartengono alle province o ai comuni, sono soggetti al regime del demanio pubblico" (Art. 824 c.c.).

I beni demaniali presentano le caratteristiche di *inalienabilità* e *imprescrittibilità*, vale a dire, non possono essere venduti, né essere acquistati in proprietà da altre persone attraverso l'usucapione, né formare oggetto di diritti a favore di terzi⁵⁶.

Stando alla lettura dell'art. 230 del TUEL, affinché un bene e/o un rapporto giuridico possano annoverarsi fra gli elementi attivi e passivi patrimoniali occorre che si rispettino, contemporaneamente, due condizioni; tali elementi devono essere:

a) «di pertinenza» dell'Ente Locale

b) «suscettibili di valutazione»

I beni demaniali, pur essendo «di pertinenza» dell'ente locale, rischiano di non essere compresi nel suo rendiconto patrimoniale in quanto a volte non sono «suscettibili di valutazione».

Il problema della valutazione delle immobilizzazioni materiali è ampiamente disciplinato dal TUEL. La rappresentazione del patrimonio avviene mediante il conto del patrimonio, all'interno del quale confluiscono anche le valutazioni che si riferiscono ai beni appartenenti al demanio pubblico e al patrimonio indisponibile.

La valutazione dei beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle manutenzioni straordinarie, si effettua secondo i criteri fissati dal quarto comma dell'art. 230 del TUEL.

La valutazione degli elementi attivi avviene considerando il “costo” come criterio generale, in quanto rappresenta un criterio di facile applicazione e capace di garantire la determinazione di valori “oggettivi”; non mancano, ovviamente, applicazioni di criteri diversi di valutazione per quanto riguarda particolari categorie di beni⁵⁷.

In particolare, se i beni sono stati acquisiti dall'ente prima dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995, sono valutati in misura pari “all'ammontare del debito residuo dei mutui contratti per l'acquisto di beni”⁵⁸; se acquisiti successivamente sono valutati “al costo”.

⁵⁶ I beni che fanno parte del demanio pubblico sono inalienabili e non possono formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano; inoltre, spetta all'autorità amministrativa la tutela dei beni che fanno parte del demanio pubblico (Art. 823 c.c.).

⁵⁷ All'articolo 72 comma 4 si prevede che:

- i crediti sono valutati al valore nominale;
- i censi, livelli ed enfiteusi sono valutati in base alla capitalizzazione della rendita al tasso legale;
- le rimanenze, i ratei ed i risconti sono valutati secondo le norme del codice civile;
- i debiti sono valutati secondo il valore residuo.

⁵⁸ La valutazione dei beni demaniali in base alla consistenza del mutuo residuo da pagare alla data di entrata in vigore del D.Lgs. attribuisce al bene un valore corrispondente alle somme ancora dovute; per cui, le somme del mutuo già rimborsate negli anni precedenti rappresentano la parte del bene ammortizzata, e il valore residuo del bene coinciderà con la parte residua del mutuo ancora da

Con riferimento ai beni demaniali, specie in considerazione dei beni di valore artistico, sarebbe stato opportuno indicare il criterio da seguire in caso di donazioni⁵⁹.

Riguardo l'ammortamento dei beni demaniali, il criterio individuato è quello a quote costanti, nell'evidente ipotesi che essi cedano le proprie utilità nella stessa misura in ogni esercizio. Nel TUEL, e anche nel decreto, però, non si propone una chiara distinzione fra i cespiti che devono essere sottoposti ad ammortamento e quelli che non devono esserlo⁶⁰.

I *beni patrimoniali* sono definiti dall'art. 826 del Codice Civile in modo residuale, ossia, come i beni non demaniali degli Enti Pubblici⁶¹. Essi si distinguono in disponibili e indisponibili.

Sono *beni patrimoniali indisponibili* tutti quelli elencati nel secondo e terzo comma dell'articolo 826 del Codice Civile⁶². Essi differiscono da quelli del patrimonio disponibile solo perché sono destinati a pubblico servizio e non possono essere distratti

rimborsare. Se alla data di entrata in vigore del decreto il mutuo fosse già stato rimborsato, non si attribuirebbe nessuna quota di ammortamento all'esercizio nonostante il bene fosse potenzialmente ancora soggetto ad ammortamento, generando distorsioni da un punto di vista contabile (Mussari, 1998:100). Inoltre, nulla è detto in merito alla valutazione dei beni demaniali nel caso in cui essi siano acquisiti mediante donazione.

⁵⁹ Nell'ipotesi di donazione si usa, normalmente, fare riferimento al prezzo di mercato. Per molte opere d'arte, compresi alcuni "capolavori", si potrebbe fare riferimento al mercato delle aste internazionali che sono tradizionalmente riservate a musei e collezionisti (Mussari, 1998: 101 e ss.).

⁶⁰ L'articolo 229 si limita solo a individuare gli ammortamenti come componenti negativi del conto economico, determinati con i seguenti coefficienti:

- edifici, anche demaniali, ivi compresa la manutenzione straordinaria al 3%;
- strade, ponti ed altri beni demaniali al 2%;
- macchinari, apparecchi, attrezzature, impianti ed altri beni mobili al 15%;
- attrezzature e sistemi informatici, compresi i programmi applicativi, al 20%;
- automezzi in genere, mezzi di movimentazione e motoveicoli al 20%;
- altri beni al 20%.

Inoltre, secondo l'art. 167 del TUEL "è data facoltà agli enti locali di iscrivere nell'apposito intervento di ciascun servizio l'importo dell'ammortamento accantonato per i beni relativi, almeno per il trenta per cento del valore calcolato secondo i criteri dell'articolo 229".

⁶¹ "I beni appartenenti allo Stato, alle province e ai comuni, i quali non siano della specie di quelli indicati dagli articoli precedenti, costituiscono il patrimonio dello Stato o, rispettivamente, delle province e dei comuni" (Art. 826 c.c.). L'articolo 72 del D.Lgs. 77/95 ha esteso il concetto di patrimonio; il nuovo concetto differisce da quello tradizionale previsto da codice civile perché non si ricava "per differenza", cioè in termini negativi, ma per mezzo di una "specificazione".

⁶² Secondo l'articolo 186, comma 2 "Fanno parte del patrimonio indisponibile dello Stato le foreste che a norma delle leggi in materia costituiscono il demanio forestale dello Stato, le miniere, le cave e torbiere quando la disponibilità ne è sottratta al proprietario del fondo, le cose d'interesse storico, archeologico, paleontologico, paleontologico e artistico, da chiunque e in qualunque modo ritrovate nel sottosuolo, i beni costituenti la dotazione della presidenza della Repubblica, le caserme, gli armamenti, gli aeromobili militari e le navi da guerra".

Inoltre, il comma 3 dello stesso articolo prevede che "Fanno parte del patrimonio indisponibile dello Stato o, rispettivamente, delle province e dei comuni, secondo la loro appartenenza, gli edifici destinati a sede di uffici pubblici, con i loro arredi, e gli altri beni destinati a pubblico servizio".

dall'uso pubblico loro assegnato, se non per volontà dell'amministrazione e nelle forme stabilite dalla legge.

Sono *beni patrimoniali disponibili*, invece, quelli destinati a produrre reddito o utilità da frutti naturali o civili e comunque residualmente tutti i beni non demaniali e non indisponibili. Sono senza vincolo di destinazione e quindi possono essere oggetto di scambio e valutazione economica.

I beni immobili del patrimonio, disponibile ed indisponibile, se acquisiti prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 77 del 1995, sono valutati al "valore catastale aggiornato secondo le norme fiscali", se acquisiti successivamente, sono valutati al "costo di acquisto".

In seguito si illustra una sintesi dei criteri con cui gli enti locali, in base all'art. 229 del TUEL, valutano i beni del demanio e del patrimonio (**Tabella 2.6**):

CRITERI DI VALUTAZIONE (art. 230 del TUEL)		
Voce	Prima del D.Lgs. 77/95	Dopo il D.Lgs. 77/95
Beni demaniali	Ammontare del debito residuo dei mutui contratti per l'acquisto dei beni.	Costo
Terreni	Valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali. In subordine, per i terreni ai quali non è possibile attribuire la rendita catastale: modalità previste per i beni demaniali.	Costo
Fabbricati	Valore catastale rivalutato secondo le norme fiscali.	Costo
Mobili	Costo	Costo

Tabella 2.6 Criteri di valutazione (Fonte: nostra elaborazione).

2.4.2 Gli heritage assets secondo i principi contabili nazionali

Volgendo lo sguardo ai principi contabili nazionali per il settore pubblico, appare necessario evidenziare le ragioni che hanno evidenziato l'esigenza di principi contabili per tale oggetto d'indagine. Sebbene, le motivazioni che si evidenziano nel settore privato (armonizzazione contabile a livello nazionale, uniformità degli schemi di bilancio, chiarezza e comprensibilità nei confronti dei terzi) siano pienamente presenti anche per il settore pubblico, in quest'ultimo caso vengono ad inserirsi ulteriori motivazioni (*Bergamin Barbato, 2006*). In primo luogo, la chiarezza nei confronti dei terzi acquisisce un particolare valore proprio in ambito pubblico, dove l'esigenza di trasparenza ed *accountability* istituzionale (*Steccolini, 2004*), dovrebbe costituire un requisito imprescindibile dai processi di rendicontazione e comunicazione economico –

finanziaria (Giovannelli, 1995; Pezzani, 2005). Inoltre va considerata l'esigenza di omogeneità dei sistemi contabili nei diversi comparti della pubblica amministrazione, poiché avere principi fondamentali e criteri di competenza diversi porta inevitabilmente ad un sistema eterogeneo e introduce forti limitazioni ad un corretto processo di consolidamento dei conti (Pavan, 2007): tale esigenza richiede dunque la definizione di prospetti contabili di previsione e consuntivo, il più possibile uniformi (Preite, 2006). Infine, un corpus condiviso di regole e principi contabili è in grado di favorire nella pubblica amministrazione l'organizzazione di controlli interni ed esterni, da parte di soggetti con funzioni di garanzia degli equilibri finanziari del settore pubblico e di verifica del rispetto dei postulati, della trasparenza e delle gestioni e dell'attendibilità dei dati aziendali.

Gli organismi che hanno il compito di redigere principi contabili per il settore pubblico sono l'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), la Ragioneria Generale dello Stato (RGS) e l'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali. Sebbene l'attività dell'OIC e della RGS è rivolta, in linea teorica alle amministrazioni pubbliche nel loro complesso, nessuno dei due organismi si è finora soffermato in maniera dettagliata e specifica sulla redazione di principi contabili per gli enti locali. Tale compito è, invece, raccolto con vigore dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali⁶³.

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali (successivamente Osservatorio), istituito, con il D.Lgs. 410/1998, promuove l'applicazione e la sperimentazione di nuovi principi e modelli contabili.

Riguardo gli *heritage assets*, anche i principi contabili dell'Osservatorio, rimarcando le disposizioni del TUEL, affermano la distinzione tra beni demaniali e quelli del patrimonio indisponibile dell'ente (*Principio contabile n. 3, par. 112*); in relazione ai primi, però, l'Osservatorio non offre nessun tipo di specificazione circa i criteri di valutazione da seguire. Un breve rinvio a tale categoria di beni è fatto nel momento in cui viene data la definizione di patrimonio netto: il patrimonio è determinato come

⁶³ L'Osservatorio ha emanato quattro documenti contabili destinati a costituire guida e fondamento delle rilevazioni contabili degli enti locali: **il primo documento**, denominato "*Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali*"; **principio contabile n. 1** "*Programmazione e previsione nel sistema del bilancio*"; **principio contabile n. 2** "*Gestione nel sistema del bilancio*"; **Principio contabile n. 3** "*Il rendiconto degli enti locali*".

valore differenziale e, pur essendo unitario, si suddivide in parti ideali per far fronte a finalità pratiche e giuridiche, per cui è possibile dividere il netto patrimoniale dal netto dei beni demaniali (*Principio contabile n. 3, par. 132*). Null'altro viene specificato in merito all'identificazione e valutazione delle rispettive componenti (*Mulazzani, 2002*). Quindi, per la contabilizzazione degli *heritage assets* si fa riferimento alle disposizioni previste dall'Osservatorio in merito alle immobilizzazioni materiali⁶⁴.

Il Principio contabile n. 3 intitolato "*Il rendiconto degli enti locali*"⁶⁵ definisce le immobilizzazioni come beni destinati a permanere durevolmente nell'ente, in ragione della funzione loro assegnata e della scelta della destinazione seguita dagli amministratori (*par. 110*). Esse vengono classificate in immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie e, le seconde comprendono i beni tangibili che sono destinati a permanere nell'ente locale per più esercizi (*par. 112*). Per quanto concerne la valutazione dei beni immobilizzati, si seguono le stesse disposizioni previste dal TUEL, ma il principio base resta il costo d'acquisto (*par. 113*)⁶⁶. Quest'ultimo è rappresentato dal prezzo effettivo di acquisto comprendente gli oneri accessori di diretta imputazione e l'imposta sul valore aggiunto, nel caso d'impiego del bene in servizi non rilevanti ai fini dell'imposta. Anche per l'Osservatorio il valore originariamente attribuito è incrementato delle manutenzioni straordinarie eseguite sul bene stesso, nel limite del valore recuperabile tramite l'uso, ed è rettificato attraverso le quote di ammortamento, determinate secondo le espresse previsioni di legge (*par. 115*). Per le costruzioni in economia (*par. 114*), il valore da iscrivere comprende tutti quei costi diretti che l'ente ha sostenuto per la realizzazione del bene. Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il prezzo di mercato.

Il principio ribadisce, poi, la finalità economica dell'ammortamento: *far partecipare agli esercizi di effettivo utilizzo del bene una quota parte del costo originariamente sostenuto*, stabilendo, inoltre, che *l'ammortamento decorre dall'esercizio di effettivo utilizzo del bene* (*par. 115*). Le quote di ammortamento da iscrivere nell'esercizio trovano maggiore approfondimento nel paragrafo 92 del principio contabile n. 3 il quale

⁶⁴ Per approfondimenti sul tema del trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali negli enti locali si veda Ricci (2006).

⁶⁵ Osservatorio, Principio contabile n. 3 "*Il rendiconto degli enti locali*", par. 112-116.

⁶⁶ "*Il valore da iscrivere, se i beni risultano acquisiti alla data di entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995, deve essere calcolato in base alle disposizioni contenute nel medesimo Decreto Legislativo, altrimenti il valore da attribuire alle immobilizzazioni è rappresentato dal costo di acquisto*".

stabilisce, che le aliquote di ammortamento indicate nell'art. 229 del TUEL possono essere considerate come "aliquote ordinarie" assumendo carattere residuale le aliquote di ammortamento imposte da norme speciali; inoltre, ove si verifichi la perdita totale del valore, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo. Sul periodo amministrativo di avvio dell'ammortamento vi è una contraddizione tra quanto previsto dal paragrafo 92, che fa riferimento *all'esercizio di idoneità all'uso del bene*, e il paragrafo 115 che fa riferimento *all'esercizio di effettivo utilizzo del bene*. Tra le due modalità appare corretto sostenere quella secondo la quale l'ammortamento deve avviarsi dal periodo amministrativo in cui il bene può ritenersi idoneo all'impiego⁶⁷.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costruire uno *standard setter* nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile. L'OIC, costituitosi nel 2001, predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non *profit* e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali.

Esso non prevede un principio che disciplina in modo specifico la contabilizzazione degli *heritage assets* ma definisce in modo generico il trattamento contabile della categoria di beni in cui essi possono essere racchiusi: le immobilizzazioni materiali.

Il principio che si occupa della rilevazione, valutazione e rappresentazione nel bilancio d'esercizio di tale categoria di beni è l'OIC n. 16⁶⁸.

Le immobilizzazioni materiali sono definite come "*beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanentemente dalle imprese mercantili e industriali*" (OIC 16, pag. 18); si fa riferimento a beni che vengono utilizzati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono quindi destinati né alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti d'impresa.

⁶⁷ Quest'affermazione, oltre ad essere coerente con quanto previsto dai principi contabili internazionali, è confermata dalla considerazione di due aspetti Ricci (2006: 20):

1) tempi di attesa per la messa in uso dei beni strumentali. Nella pubblica amministrazione locale spesso sono abbastanza lunghi i tempi necessari per la piena messa in uso ed impiego dei beni strumentali;
2) grado di obsolescenza tecnologica. La maggioranza dei beni strumentali è soggetta a rapidissime obsolescenze tecnologiche, che hanno inizio proprio con il processo di acquisizione, spesso eccessivamente lungo e intermittente.

⁶⁸ OIC (2005), Principio Contabile n. 16 "Le immobilizzazioni materiali".

Tenendo conto dei criteri di valutazione previsti dalla legislazione civilistica (*Art. 2426 c.c.: criteri di valutazione (c.1, n°1, 2, 3, 12)*), il principio di base per le valutazioni delle immobilizzazioni materiali è il costo, costituito dal costo di acquisto o di produzione. Il valore da iscrivere in bilancio è pari al costo aumentato degli oneri accessori necessari per avere la disponibilità dell'immobilizzazione e per la sua messa in uso, sostenuti fino al momento in cui il bene può essere utilizzato nell'economia dell'azienda (*OIC 16, pag. 12*).

Esso rappresenta, infatti, il valore originario economicamente corretto da attribuire alle immobilizzazioni materiali al momento della loro acquisizione e, di conseguenza, la base per poter determinare le quote di ammortamento per la durata della loro vita utile. Nel caso di *acquisto*, esso è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto (di solito rilevato dal contratto o dalla fattura) (*OIC 16, pag. 13*).

Nel caso di *costruzioni in economia*, invece, il valore originario deve comprendere tutti quei costi relativi alle costruzioni che l'impresa deve sostenere perché l'immobilizzazione possa essere utilizzata (*OIC 16, pag. 15*)⁶⁹.

I beni immobilizzati *acquisiti a titolo gratuito* (ad esempio, tramite donazioni), diversamente, debbono essere valutati al valore di mercato attribuibile agli stessi alla data di acquisizione, al netto degli oneri e dei costi (sostenuti e da sostenere) affinché gli stessi possano essere durevolmente ed utilmente inseriti nel processo produttivo.

Le immobilizzazioni materiali possono essere rivalutate solo nei casi in cui leggi speciali, generali o di settore lo richiedano o lo permettano e trovano come limite massimo il valore d'uso del bene oggetto di rivalutazione (*OIC 16, pag. 21*).

Relativamente all'ammortamento, esso deve essere "sistematico" e la quota imputata a ciascun esercizio deve riferirsi alla residua possibilità di utilizzazione del cespite, quindi, il valore da ammortizzare è la differenza tra il costo dell'immobilizzazione (determinato secondo quanto stabilito dal principio contabile) e il suo presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile (*OIC 16, pag. 23*).

Si evidenzia, infine, che il principio prevede una serie d'informazioni da indicare in nota integrativa; ad esempio: il principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei cespiti (il principio base è il costo); il criterio seguito per l'eventuale rivalutazione; il metodo e i tassi d'ammortamento utilizzati per determinare la quota di esercizio, ecc (*OIC 16, pag. 30*).

⁶⁹ Relativamente a questo punto il principio rinvia alla definizione disposta dall'art 2426 c.c.

La *Ragioneria Generale dello Stato (RGS)* ha il compito di supportare gli organi istituzionali centrali nella definizione delle politiche, dei processi e degli adempimenti di bilancio, nonché l'obiettivo istituzionale di garanzia della corretta programmazione e dell'efficiente gestione delle risorse pubbliche; nello specifico, sovrintende e guida il processo di armonizzazione contabile.

In questa prospettiva, la RGS ha nominato una Commissione Ministeriale⁷⁰ con il compito di definire i principi contabili per la redazione dei bilanci pubblici nonché dei principi di revisione.

I principi elaborati dalla Commissione sono stati recepiti nel DPR 27 febbraio 2003 n. 97⁷¹.

L'articolo 43 del presente DPR prevede che i criteri di iscrizione e valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi sono, in quanto applicabili, analoghi a quelli stabiliti dall'art. 2426 del codice civile e dai principi contabili adottati dagli organismi nazionali ed internazionali a ciò deputati⁷².

La RGS, inoltre, ha emanato, in successive edizioni (2003, 2004, 2008), un manuale in cui espone i principi di riferimento per la ragioneria pubblica, con lo scopo primario di sistematizzare le regole, relative al sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni.

Il manuale dei principi e delle regole contabili (2008) prevede la rilevazione degli *heritage assets* nelle seguenti categorie:

- nella voce “Beni immobili” si rilevano anche i costi riguardanti i beni immobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico, il costo relativo alle opere di scultura o struttura architettonica di valore culturale, storico, archeologico ed artistico (fontane, obelischi, edifici di valore artistico, scavi, biblioteche, musei, teatri, chiese, case in cui hanno vissuto personaggi famosi, etc.) (*Ministero dell'economia e delle finanze, 2008: 80*);

⁷⁰ La commissione Ministeriale è composta da dirigenti della RGS, docenti universitari e professionisti.

⁷¹ In particolare, in tre allegati al decreto (i numeri 1,14, 17) sono riportati: i principi contabili generali; i criteri di iscrizione e valutazione delle attività e passività; i principi di revisione.

⁷² Nell'allegato n. 14 sono elencati e descritti i criteri di iscrizione e di valutazione delle attività e delle passività cui gli enti pubblici devono uniformarsi se norme speciali applicabili al singolo ente non dispongono diversamente. Tali criteri possono essere aggiornati con determinazione del Ragioniere Generale dello Stato in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto.

- nella voce “Beni mobili” si rilevano anche i costi riguardanti i beni mobili di valore culturale, storico, archeologico ed artistico, il costo relativo agli insiemi di opere artistiche formanti una collezione e opere cui si riconosce un valore estetico e artistico (collezioni di quadri o statue, raccolte discografiche, quadri, statue, etc.) (*Ministero dell’economia e delle finanze, 2008: 82*).

Nella **tabella 2.7** si riassumono i trattamenti contabili previsti per gli *heritage assets* dal TUEL e dai principi contabili nazionali:

<i>Normativa contabile</i>	<i>Trattamento contabile</i>	<i>Accounting approach</i>
TUEL	Trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali che includono beni demaniali e beni del patrimonio indisponibile.	Si fa una distinzione a seconda se il bene è stato acquisito prima o dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 77/95. Per i beni demaniali: se prima debito residuo dei mutui, se dopo, costo di acquisto.
Osservatorio	Trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali che includono beni demaniali, beni del patrimonio indisponibile, altri beni classificati secondo natura.	Considera il costo di acquisto. Nulla è specificato sui criteri di valutazione da seguire per i beni demaniali (e, quindi, per gli <i>heritage assets</i>).
OIC n. 16	Trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali.	Utilizza i criteri dettati dalla legislazione civilistica (validi, dunque, per il settore privato e quello pubblico).
RGS	Trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali.	Utilizza i criteri dettati dalla legislazione civilistica (validi, dunque, per il settore privato e quello pubblico).

Tabella 2.7 Il trattamento contabile degli *heritage assets* secondo il TUEL e i principi contabili nazionali (Fonte: nostra elaborazione).

2.5. Considerazioni conclusive in merito alla contabilizzazione degli *heritage assets* nella prospettiva nazionale ed internazionale

L’analisi del panorama nazionale ed internazionale relativo al trattamento contabile degli *heritage assets* porta ai seguenti spunti di riflessione. Nel panorama internazionale è presente una specifica disciplina contabile per i beni di interesse storico – culturale ma si è evidenziato che le informazioni previste dal principio contabile internazionale

(IPSAS 17) è insufficiente rispetto al fabbisogno informativo dei destinatari del bilancio degli enti pubblici. Questo è confermato anche dall'IPSASB che, con il *consultation paper* “*Accounting for Heritage Assets Under the Accrual Basis of Accounting*”, ha tentato di sviluppare uno specifico *standard* per i beni culturali, proponendo, oltre che un maggiore contenuto informativo per questa categoria di beni, anche ulteriori approcci contabili (*mixed capitalisation approach, full capitalisation approach e non – capitalisation approach*).

Nel panorama nazionale, invece, manca completamente una specifica disciplina contabile per i beni patrimoniali di interesse culturale, nonostante la presenza di un “codice dei beni culturali e del paesaggio” e della generale accettazione dei beni demaniali in bilancio, in seguito al D.Lgs. 77/95. Nulla è stato disposto per la valutazione, rilevazione e *disclosure* degli *heritage assets*, comportando, di conseguenza, il rinvio alla disciplina contabile prevista per le immobilizzazioni materiali dal TUEL e dai principi contabili nazionali (OIC e Osservatorio).

Gli IPSAS potrebbero rappresentare una soluzione alla mancanza di una specifica disciplina contabile nazionale per i beni di interesse storico – culturale ma, nonostante gli sforzi notevoli dell'IPSASB e delle altre organizzazioni internazionali, questi *standards* non hanno ancora un ruolo importante nelle riforme dei sistemi contabili locali dei paesi europei.

Dai numerosi studi condotti da autorevoli Autori⁷³, si può osservare che pochi sono i paesi in cui gli enti locali adottano gli IPSASs, qualcuno in più quelli che adottano la contabilità economico - patrimoniale. Da un'analisi condotta su diciannove paesi dell'Unione Europea (Christiaens, 2009) si può notare che solo tre delle giurisdizioni indagate, adottano gli IPSASs e un sistema contabile *accrual basis* (gli enti locali del Belgio, della Lituania e della Svezia)⁷⁴. L'Italia rientra in quei paesi che, pur pianificando

⁷³ Anessi-Pessina, Steccolini (2007); Benito et al. (2007); Bossert (2005); Brusca, Condor (2002); Buccoliero et al. (2005); Christiaens, Reyniers (2009); Groot, Budding (2008).

⁷⁴ Di un numero maggiore, invece, sono i paesi che, pur non applicando gli IPSASs, adottano una contabilità economico-patrimoniale (es. Danimarca, Finlandia, Francia, i Paesi Bassi Norvegia, Portogallo Spagna, Svizzera il Regno Unito e Wallonia). A fronte di questi enti, ci sono altri che, invece, adottano ancora un sistema contabile *cash basis*; di questi, alcuni stanno pianificando lo sviluppo di un sistema *accrual basis* senza prevedere, però, una futura applicazione degli IPSASs (es. Baden-Württemberg, Grecia, l'Italia e Saxony-Anhalt); altri (es. Austria e Bavaria) non progettano cambiamenti riguardo il proprio sistema contabile (Christiaens, 2009).

lo sviluppo di un sistema *accrual basis*⁷⁵, non prevedere, tuttavia, una futura applicazione degli IPSASs (*De Stasio, Silva, 2005; Megali - Pozzoli, 2003*).

Sulle ragioni per cui alcuni paesi hanno scelto di non adottare gli IPSASs si evidenzia che la maggior parte dei essi individua come ostacolo il fatto che la legislazione contabile degli enti è basata su regole contabili definite a livello locale. Altre ragioni sono legate alla non familiarità con gli IPSASs e alla paura di perdere l'autorità di *standard setting*. Inoltre, alcuni paesi contestano agli IPSASs il fatto che essi non considerano la contabilità di *budget*, altri che sono basati sugli IAS/IFRS e che sono principalmente ispirati alla legislazione contabile anglosassone. Infine, c'è anche chi afferma di non utilizzare gli IPSASs a causa del limitato potere legislativo dell'IPSASB. Per tali principi non è presente lo stesso processo di *endorsement* che c'è stato per gli IASs/IFRSs. L'IPSASB non ha alcuna autorità in merito all'applicazione degli *standards* nei diversi Paesi; il successo degli sforzi del comitato è legato, pertanto, al generale riconoscimento ed alla volontaria applicazione da parte degli operatori del settore pubblico nelle diverse realtà di riferimento. **(Tabella 2.8).**

Gli IPSASs negli enti locali europei	
<i>Ragioni dell'adozione</i>	<i>Ragioni della non adozione</i>
Maggiore comodità ed efficienza nell'utilizzo delle conoscenze dell'IPSASB rispetto allo sviluppo di nuove regole contabili	Gli IPSASs sono basati sugli IAS/IFRS e che sono principalmente ispirati alla legislazione contabile anglosassone
Migliorare la comparabilità nazionale ed internazionale delle informazioni finanziarie	La legislazione contabile degli enti è basata su regole contabili definite a livello locale
Per conformarsi alle organizzazioni internazionali	La paura di perdere l'autorità di <i>standard setting</i>
	Gli IPSASs non considerano la contabilità di <i>budget</i>
	Scarsa familiarità con gli IPSASs
	Limitato potere legislativo dell'IPSASB

Tabella 2.8 Ragioni dell'adozione e non degli IPSASs negli enti contabili europei (Fonte: nostra elaborazione).

Si evidenziano, inoltre, ulteriori limiti che rendono complicata, sia dal punto di vista pratico, per gli operatori del settore, sia teorico, la corretta applicazione degli IPSASs negli enti locali italiani:

⁷⁵ Numerose analisi empiriche (Buccoliero et al. 2005; Caperchione, Steccolini, 2000) hanno evidenziato che pochi enti locali (per lo più di grandi dimensioni) utilizzano la contabilità economico - patrimoniale. Quella finanziaria tutt'oggi riveste un ruolo predominante, anche perché, gli operatori del settore non ne hanno ancora percepito l'utilità ovvero mancano le risorse professionali e finanziarie necessarie ad implementarla.

- non si discostano dagli IAS/IFRS, nel cercare di cogliere le specificità e le problematiche tipiche delle aziende del settore pubblico (*Annessi Pessina et al., 2008*);
- il sistema concettuale di riferimento degli IPSASs (mutuato dagli IAS/IFRS) è improntato sulla capacità, da parte dei destinatari ed utilizzatori dell'informativa contabile, di avere un quadro informativo il più corretto possibile, per prendere decisioni di natura economica; nel settore pubblico, questo elemento non è l'unico fine della rendicontazione contabile, in quanto la necessità di *accountability* assume pari importanza; appare perciò necessaria una maggiore considerazione di tale prospettiva negli IPSASs (*Lazzini – Ponzo, 2007*);
- le problematiche concernenti la valutazione e la rilevazione in bilancio dei beni patrimoniali dall'elevato valore culturale sono ancora lontane dall'aver trovato una soluzione nell'impianto teorico degli IPSASs, anche per l'oggettiva difficoltà di tali problematiche⁷⁶.

L'applicazione degli IPSASs ed in particolare dell'IPSAS 17 comporterebbe, però, due importanti novità per i beni di interesse storico -culturale:

- ❖ l'utilizzo di una contabilità *accrual basis* in base alla quale le operazioni relative alle immobilizzazioni materiali, ed in particolare agli *heritage assets*, saranno contabilizzate nel rispetto della competenza non più finanziaria ma economica;
- ❖ l'uso del *fair value* come criterio di valutazione che comporterebbe un'ampia rivalutazione delle immobilizzazioni materiali che da valori di costo (*valore ante IPSAS*) passerebbero a valori di *fair value* (*valore post IPSAS*);

L'utilizzo della contabilità *accrual* rappresenterebbe, quindi, la novità più importante derivante dall'applicazione dell'IPSAS 17, costituendone, tuttavia, il principale ostacolo. Infatti, la scarsa diffusione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali rende, in pratica molto lontana la concreta possibilità di utilizzazione di questo principio contabile internazionale per la disciplina delle immobilizzazioni materiali ed in particolare per gli *heritage assets*.

⁷⁶ In particolare, alcune ricerche svolte su aziende preposte alla valorizzazione del patrimonio culturale (ad es. musei e teatri) (Badia, 2007; Badia, 2010; Donato, 2008; Donato, Badia, 2008), hanno evidenziato come all'interno del settore pubblico nazionale si a presente una mentalità che tende ad associare automaticamente la contabilità pubblica a quella finanziaria; tale approccio non tiene dunque in considerazione la possibilità di disporre di principi contabili pubblici che fanno riferimento ad un sistema contabile *accrual basis*, quali sono gli IPSASs.

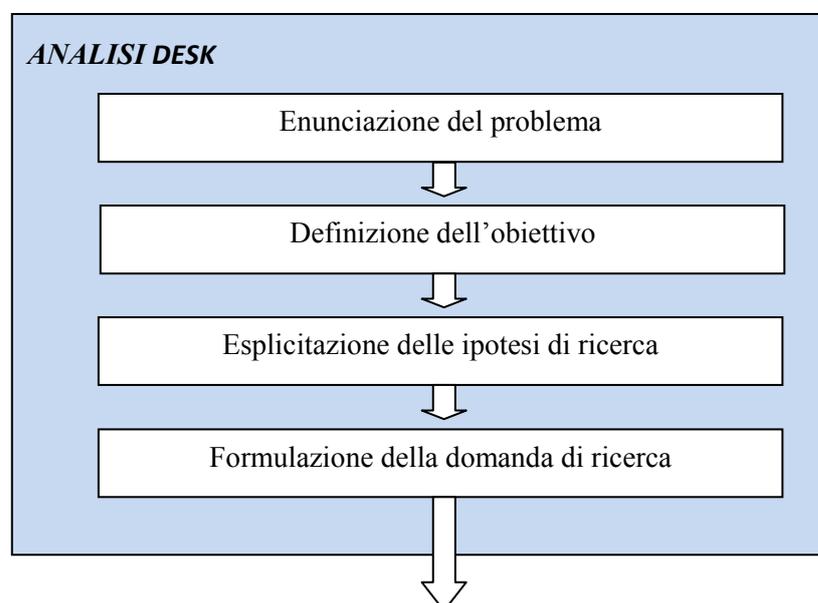
Capitolo 3

“La capacità dell'IPSAS 17 di soddisfare i bisogni informativi sugli *heritage assets* degli utenti del bilancio degli enti locali: l'analisi empirica”

SOMMARIO: 3.1. Il disegno della ricerca. – 3.2. La formulazione del problema della ricerca e la definizione dell'obiettivo. – 3.3. La formulazione delle ipotesi e della domanda della ricerca. – 3.4. L'indagine empirica. – 3.5. Risultati. – 3.6. Elaborazione e analisi dei dati.

3.1. Il disegno della ricerca

La presente ricerca ha l'obiettivo di esaminare la capacità dell'IPSAS 17 di soddisfare i bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali relativamente agli *heritage assets*; il processo adottato è articolato in più fasi che, seguendo il tradizionale approccio adoperato nelle scienze sociali, si susseguono in una fase di analisi *desk*, finalizzata alla definizione dei propositi di ricerca, ed una *field*, necessaria per la verifica empirica degli intenti formulati. La metodologia adottata può, dunque, essere rappresentata secondo lo schema riportato in **Figura 3.1**.



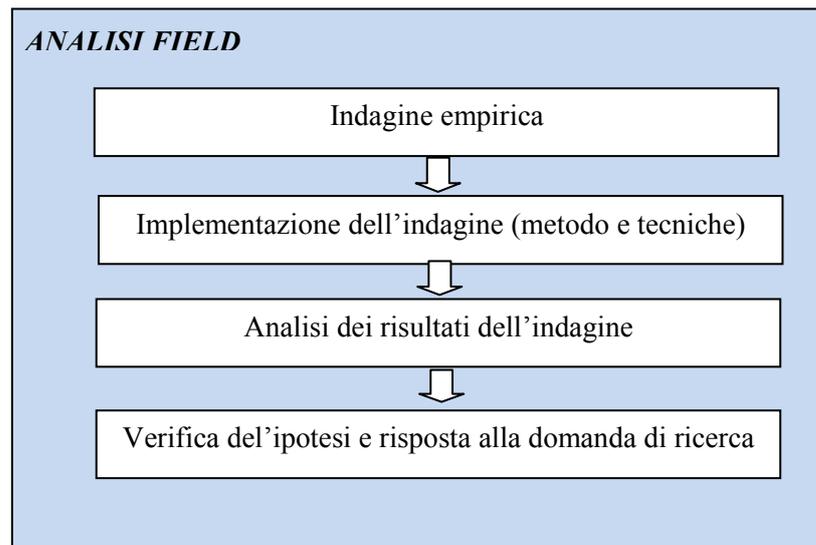


Figura 3.1 Il processo di ricerca

3.2. La formulazione del problema della ricerca e la definizione dell'obiettivo

La contabilizzazione degli *heritage assets* è un'esigenza molto avvertita dai vari *stakeholders* esterni ed interni all'ente locale che evidenziano la necessità di avere informazioni relative al valore contabile, alla gestione e alla conservazione di questa categoria di beni.

L'analisi del panorama nazionale ed internazionale ha evidenziato che in letteratura è ancora presente un fervente dibattito scientifico sulla definizione di regole da seguire per la valutazione, la rilevazione e la *disclosure* dei beni di interesse storico – culturale. Nella disciplina contabile italiana, inoltre, manca la previsione di un trattamento contabile specifico per gli *heritage assets* rinviando, di conseguenza, a quanto disposto per le immobilizzazioni materiali.

Nei principi contabili internazionali per il settore pubblico, invece, lo *standard* che disciplina i “*fixed tangible assets*” dedica pochi paragrafi, peraltro sintetici, ai beni culturali. L'IPSAS 17 si limita a definire le caratteristiche che un bene deve possedere per rientrare in tale categoria senza prevederne l'obbligo di rilevazione; tuttavia, impone agli enti possessori che decidono di inserire gli *heritage assets* in bilancio a fornire gli stessi *disclosure requirements* previsti dal principio per le immobilizzazioni materiali.

L'IPSASB, inoltre, seguendo l'esempio dello IASB, ha emanato nel 2006 un *consultation paper* (CP) con l'obiettivo di sviluppare uno *standard* specifico per gli *heritage assets*; tale documento, nonostante sia di grande validità poiché prevede ulteriori specificità relative alla definizione, alla contabilizzazione e alla *disclosure* dei beni culturali, è ancora il fase di elaborazione ed approvazione.

Quindi, nel caso in cui gli enti locali italiani decidessero di rilevare i beni culturali e, in vista dell'armonizzazione contabile europea, di implementare i principi contabili internazionali, allo stato attuale, l'unico *standard* di riferimento per questa categoria di beni è l'IPSAS 17.

Una serie di ricerche empiriche, tuttavia, hanno messo in evidenza delle carenze informative da attribuirsi a quest'ultimo. *Marti* (2006), analizzando il trattamento contabile degli *heritage assets* in UK, Svezia e Nuova Zelanda, ha mostrato che i modelli contabili nazionali prevedono requisiti ulteriori rispetto a quelli richiesti dal principio. Tale mancanza è stata sottolineata anche da *Christiaens* (2003) che, attraverso l'analisi della disciplina contabile belga per i beni culturali, ha evidenziato che non solo quest'ultima prevede dei *disclosure requirements* ulteriori rispetto a quelli previsti dallo standard ma anche l'obbligo di rilevare tale categoria di beni in bilancio. L'Autore, quindi, giunge alla conclusione che l'applicazione degli IPSASs da parte degli enti locali belgi non comporterebbe un miglioramento, bensì un peggioramento ai fini della contabilizzazione dei beni culturali poiché l'IPSAS 17 non impone la rilevazione di tali beni, e se inseriti, richiede l'indicazione di una *disclosure* inferiore rispetto a quella che si sarebbe fornita in base alla disciplina nazionale. Tale *standard*, inoltre, non prevede l'imposizione ma solo la facoltà di fornire i *measurement requirements* e non disciplina in dettaglio alcune categorie di beni di particolare rilevanza come le foreste e le risorse naturali.

Anche gli *standard setters* internazionali (*ASB*, 2006; *CPA Australia*, 2006; *IFAC*, 2006), avviando un progetto specifico per la contabilizzazione degli *heritage assets*, hanno evidenziato che i *disclosure requirements* richiesti dall'IPSAS 17 probabilmente sono incapaci di soddisfare i bisogni informativi dei vari *stakeholders* interni

(*managers*, dipendenti, componente politica) ed esterni (cittadini, investitori, finanziatori, sindacati, media, ecc) con cui gli enti locali si relazionano¹.

Riguardo i principali utenti del bilancio degli enti suddetti, anche se molti autori hanno concentrato le loro ricerche sugli *users* esterni del bilancio (*Boyett, Giroux, 1978; Carpenter, Sharp, 1992; Daniels, Daniels, 1991*) numerosi studi² hanno evidenziato che gli utenti interni sono i più importanti utilizzatori di tale prospetto.

I cittadini e i finanziatori sono sicuramente interessati a visionare tale *report* per verificare se è stato attuato un razionale ed efficiente utilizzo delle risorse finanziarie che essi hanno messo a disposizione e per verificare che le premesse politiche siano state mantenute. Gli utenti interni, ed in particolare la componente politica, d'altro canto, sono maggiormente avvinti alle informazioni presenti in esso per ragioni di *accountability* politica (per dimostrare ai vari *stakeholders* la qualità e l'efficacia dell'azione amministrativa) e per ragioni decisionali (*Jones et al., 1985; Mack, Ryan, 2006; Steccolini, 2004*).

Dalle precedenti ricerche sui bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali si evince che essi richiedono dati di natura contabile e non, relativamente agli *heritage assets*; quindi, essi ricercano non solo informazioni di base (es. il valore per il quale sono rilevati) ma anche una dettagliata *disclosure* (la loro vita utile, eventuali rivalutazioni, il criterio di misurazione utilizzato, ecc.) (*Antonio, Hay, 1990; Dye, Bowsher, 1987*); inoltre, essi si attendono anche una serie di indicazioni descrittive relative alle caratteristiche di questi beni, e alla loro protezione, manutenzione e conservazione per le future generazioni (*Barker, 2006; Buch Gómez, Cabaleiro Casal, 2008; Lee, 1999; Micallef, Peirson, 1997; Rowles et al., 1998; Walker et al., 2004*).

Tali ricerche, tuttavia, hanno evidenziato l'esistenza di un *gap* tra le informazioni rilevanti per gli *users* e quelle rappresentate in bilancio (*Lee, 1999; Van Daniker, Kwiatkowski, 1986; Walker et al., 1999*) poiché essi sono interessati alla condizione fisica dei beni, alle politiche di conservazione e di manutenzione non rilevate, però, nel prospetto.

¹ Anessi Pessina, Borgonovi (2000); Anthony (1978); Coopers, Lybrand (1978); Drebin et al. (1981); Hay (1994); Holder (1980); IFAC-PSC (2000); Jones et al. (1985); Mack, Ryan (2006); Sutcliffe (2003); Steccolini (2004); Walker et al. (2004).

² Atamian, Ganguli (1991); Chan (1981); Clark (2002); Coy et al. (1997); Davidson (1977); Jones et al. (1985); Mack et al. (2001); Mack, Ryan (2004) e (2006); Steccolini (2004); Walker et al. (2004).

Queste considerazioni, unite a quelle relative all'incertezza sulla capacità dei *disclosure requirements* richiesti dall'IPSAS 17 di soddisfare tali *user needs* hanno condotto alla formulazione dell'obiettivo dell'indagine: *analizzare il livello di soddisfazione dei bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali da parte dell'IPSAS 17.*

3.3. La formulazione delle ipotesi e della domanda della ricerca

I principi contabili internazionali per il settore pubblico, allo stato attuale, nei diversi paesi europei, non hanno un elevato livello di implementazione e la loro applicazione non è obbligatoria, tuttavia, sono gli *standards* a cui si tende in quanto rappresentano un importante stimolo all'armonizzazione dei sistemi informativo contabili del settore pubblico (*Benito et al., 2007*)

Gli enti locali italiani, quindi, se decideranno di implementare gli IPSAS al fine di raggiungere tali obiettivi si scontreranno con l'incertezza circa la capacità dell'IPSAS 17 (unico *standard* che disciplina gli *heritage assets*) di fornire le informazioni che gli utilizzatori del bilancio ricercano sui beni di interesse storico – culturale.

Tale preoccupazione si evince sia dalla letteratura (*Christiaens, 2003; Marti, 2006; Sutcliffe, 2003*), in cui si evidenzia la ricerca da parte degli *stakeholders* di informazioni non previste dallo *standard*, sia dalla prassi (*CPA Australia, 2006; IFAC, 2006*³) dove lo sforzo volto allo sviluppo di un principio specifico per tale categoria di beni evidenzia l'inadeguatezza o l'insufficienza del precedente.

Considerando, quindi, da un lato i *disclosure requirements* avanzati dall'IPSAS 17 e dall'altro il bisogno di ricevere informazioni sui beni culturali da parte degli utenti degli enti locali, si procede alla formulazione della seguente domanda di ricerca:

RQ: *In che misura l'IPSAS 17 soddisfa i bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali, relativamente agli heritage assets?*

I principi contabili internazionali sono stati creati per essere applicati al *general purpose financial statement* il cui obiettivo è quello di soddisfare i bisogni informativi di quegli

³ Il CPA Australia (2006), nella lettera di commento al *consultation paper* elaborato dall'IPSAB ha evidenziato, oltre alla necessità di creare uno *standard* specifico per gli *heritage assets*, anche l'importanza di inserire altre informazioni di *disclosure* come la natura e le caratteristiche dei beni culturali posseduti e le politiche di tutela e gestione degli stessi.

utenti che non sono nella posizione di richiedere la stesura di *report* che incontrano le loro particolari esigenze conoscitive; inoltre, dovrebbe fornire informazioni utili ai fini decisionali e di rendicontazione finanziaria e politica volta a dimostrare il corretto utilizzo delle risorse gestite.

L'IPSAS 17, però, per le ragioni suddette, in relazione ai beni di interesse storico – culturale, non sembra essere idoneo a soddisfare tali finalità.

Di conseguenza si procede alla formulazione della seguente ipotesi:

H1: L'IPSAS 17 non soddisfa i bisogni informativi degli utenti degli enti locali dei paesi dell'Europa occidentale relativamente agli *heritage assets*.

Per testare la suddetta ipotesi e per rispondere alla domanda di ricerca si è scelto di procedere con lo svolgimento di un'indagine empirica. A tal fine, sono state definite le variabili necessarie per l'analisi e sono stati selezionati i dati utili per la misurazione delle stesse. Per rispondere alla prima esigenza, come sarà approfondito nel paragrafo successivo, sulla base delle precedenti ricerche relative agli *user needs* e agli *heritage assets* è stata stilata una lista delle informazioni che gli utenti ricercano nel bilancio; relativamente alla necessità di individuare i dati oggetto di analisi si è deciso di focalizzare l'attenzione sugli enti locali italiani poiché l'Italia è stata identificata come prototipo dei paesi dell'Europa occidentale con radici romane.

La scelta di tale paese è legata alla grande importanza che riveste Roma, la sua capitale, una delle maggiori città europee per estensione territoriale che, nel corso della sua trimillenaria storia, è stata la prima grande metropoli dell'umanità⁴. Cuore di una delle più importanti civiltà antiche, fu capitale dell'Impero romano, influenzando la società, la cultura, la lingua, la letteratura, l'arte, l'architettura, la filosofia, i costumi dei secoli successivi. È il comune con la più alta concentrazione di beni storici e architettonici al mondo; il suo centro storico, delimitato dal perimetro delle mura aureliane, è espressione del patrimonio storico, artistico e culturale del mondo occidentale europeo e, nel 1980, insieme alle proprietà extraterritoriali della Santa Sede nella città e la basilica di San Paolo fuori le mura, è stato inserito nella lista dei Patrimoni dell'umanità dell'UNESCO⁵.

⁴ <http://whc.unesco.org/en/list>

⁵ "Historic Centre of Rome, the Properties of the Holy See in that City Enjoying Extraterritorial Rights and San Paolo Fuori le Mura". *UNESCO World Heritage Center*. <http://whc.unesco.org/en/list/91>.

3.4. L'indagine empirica

L'analisi empirica è stata condotta su un campione composto da comuni italiani con una popolazione superiore ai 30.000 abitanti. Per la rilevazione dei dati si è resa necessaria l'individuazione della tecnica d'indagine più confacente agli obiettivi della ricerca; così, dopo un'accurata valutazione dei benefici e dei costi relativi agli strumenti d'indagine alternativi si è giunti alla scelta del questionario. Successivamente, si è proceduto con l'individuazione dei soggetti da intervistare e, per le ragioni che saranno indicate nel proseguo, sono stati preferiti i sindaci e gli assessori (in particolare l'assessore alla cultura e l'assessore al patrimonio) delle città indagate. Il processo seguito per la realizzazione della ricerca è avvenuto attraverso una serie di fasi, schematizzate nel **Figura 3.2.**



Figura 3.2 I vari *steps* dell'analisi empirica

L'Italia è organizzata su quattro livelli di governo: 20 regioni; 113 province e circa 8.100 comuni, di cui 293 presentano una popolazione superiore a 30.000 abitanti⁶.

⁶ Ultimo censimento (ISTAT, 2001).

L'ente locale rappresenta un livello di governo altamente significativo; la scelta di tale oggetto di indagine è legata alla posizione centrale che occupa nella fornitura dei servizi pubblici, al forte impatto che ha nella vita quotidiana dei cittadini, all'importante ruolo che svolge nella custodia dei beni e delle risorse della comunità, alla complessità delle relazioni (dirette e indirette) che instaura con i vari *stakeholders* ed, infine, rappresenta il luogo di interazione tra la voce politica, l'azione manageriale e le esigenze dei cittadini (*Lapsley et al, 2009*).

In letteratura sono presenti numerosi studi che hanno focalizzato la propria attenzione su tale oggetto d'indagine⁷; in particolare *Naschold & Daley (1999a)* hanno evidenziato che il cambiamento chiave del ventesimo secolo non è delineato dal passaggio da un modello burocratico ad uno dinamico orientato al risultato, poiché tale mutamento è già avvenuto negli enti locali di molti paesi europei; invece, essi sostengono che la vera metamorfosi è rappresentata dal passaggio ad un approccio strategico integrato volto a superare le strategie sub – ottimali definite a livello locale dalle varie unità (*Naschold, Daley, 1999b*). Inoltre, anche le implicazioni del NPM hanno apportato notevoli trasformazioni negli enti locali; infatti, quest'ondata di riforme, riconoscendo il cittadino come “cliente”, ha reso l'amministrazione pubblica più confacente ai bisogni di quest'ultimo, migliorando, di conseguenza, il rapporto di *accountability* tra gli elettori e la classe politica eletta.

La scelta dei comuni con una popolazione superiore ai 30.000 abitanti, invece, è principalmente legata a due considerazioni: i municipi di medio – grande dimensione hanno una maggiore esperienza con le riforme contabili (nel 1997 queste si sono rivolte ai comuni con una popolazione superiore ai 100.000 abitanti e nel 1998 a quelli con 40.000 abitanti); quelli di piccola dimensione, invece, spesso non hanno le risorse (umane, finanziarie e organizzative) necessarie per godere pienamente dei risultati di una riforma contabile; inoltre, i loro processi, le loro attività, e il loro volume di transazione non giustificano degli interventi di elevata complessità come l'implementazione degli principi contabili internazionali (*Steccolini, 2004*). Le piccole città, infine, potrebbero non avere la cultura necessaria per comprendere l'importanza di inserire gli *heritage assets* in bilancio.

⁷ Anessi Pessina, Borgonovi (2000); Anessi Pessina et al. (2008); Boyett, Giroux (1978); Brusca Alijarde (1997); Christiaens (2004) e (2009); Steccolini (2004).

Il campione di comuni italiani con popolazione superiore a 30.000 abitanti è distribuito come segue: il 35% sono presenti nel nord dell'Italia, il 35% nel centro e la maggioranza, cioè il 44% nel sud e nelle isole (Figura 3.3).

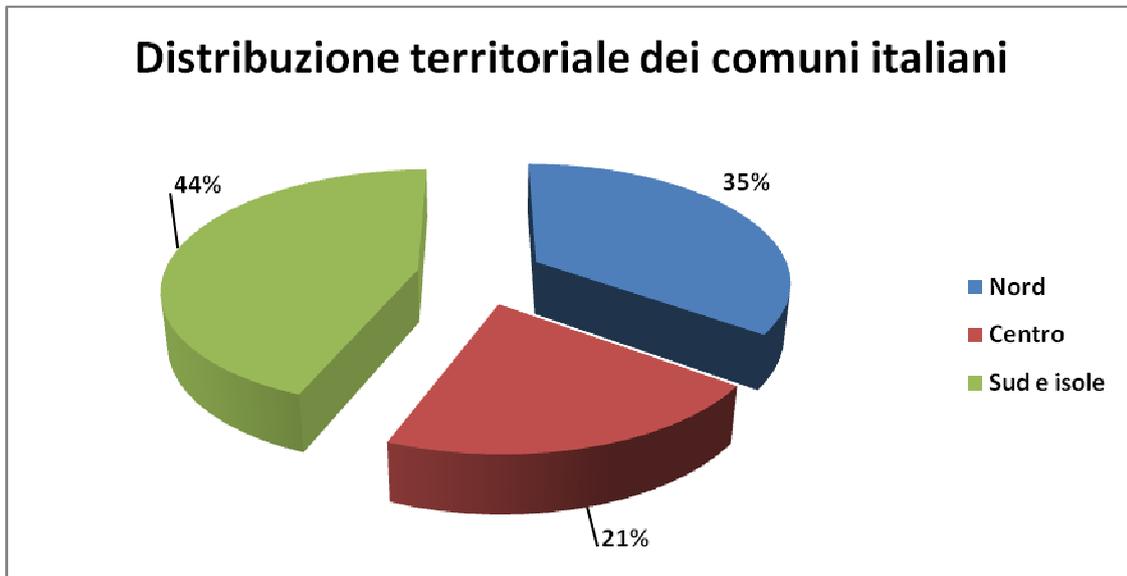


Figura 3.3 La distribuzione territoriale dei comuni italiani con popolazione superiore a 30.000 abitanti

Soggetti intervistati

L'analisi è stata condotta attraverso la somministrazione di un questionario indirizzato al sindaco e agli assessori di ciascun comune facente parte del campione indagato.

Ogni municipio ha come organi politici il consiglio comunale⁸, la giunta⁹ e il sindaco.

Secondo l'art. 46 del D.Lgs. 267/2000 quest'ultimo è eletto direttamente dai cittadini residenti ed è membro di diritto del consiglio comunale. A tale soggetto, figura centrale dell'amministrazione, sono affidate una pluralità di funzioni: è al contempo ufficiale del governo, vertice dell'ente locale e capo di una maggioranza politica.

Il primo cittadino, a sua volta, sceglie coloro che per cinque anni devono coadiuvarlo nel governo del comune e che insieme a lui compongono la Giunta; si fa riferimento agli

⁸ Secondo il D.Lgs. 267/2000 il Consiglio comunale è l'assemblea pubblica rappresentativa di ogni Comune.

⁹ Secondo l'art. 36 del D.Lgs. 267/2000 la giunta comunale è uno degli organi di governo del comune.

assessori (alla cultura, all'urbanistica, all'istruzione, allo sport, etc.) che ricevono una o più deleghe relative a settori specifici dell'azione amministrativa¹⁰.

La letteratura sui bisogni informativi degli utenti degli enti locali evidenzia che la classe politica è il soggetto maggiormente interessato al bilancio¹¹.

Infatti, con un'analisi condotta sui comuni italiani, la *Steccolini* (2004) ha evidenziato che i sindaci, fortemente coinvolti nelle decisioni strategiche, sono risultati i soggetti più avvinti al rendiconto dell'ente. Inoltre, anche gli assessori e i dirigenti sono stati indicati come soggetti fortemente interessati alle informazioni presentate nell'*annual report*. Al contrario, gli *stakeholders* esterni, quali i finanziatori, i cittadini, i fornitori non hanno mostrato attenzione per il prospetto, nonostante sia l'unico a cui i vari utenti possono fare riferimento per soddisfare il loro bisogni informativi.

Anche *Walker et al. (2004)*, in un'indagine avente ad oggetto il *report* delle infrastrutture degli enti locali del Galles Meridionale, ha scelto di somministrare il questionario ai sindaci e agli assessori poiché, in veste di elettorato ufficiale, hanno il compito di prendere le decisioni strategiche sull'allocazione delle risorse all'interno dell'ente. Sebbene egli si aspettasse che i primi avessero maggiore conoscenza rispetto ai secondi del contenuto del bilancio, entrambi sono stati considerati gli "*users primari*" delle informazioni sulle condizioni delle infrastrutture.

Chan (1981), invece, nel considerare i sindaci come potenziali utenti dell'*annual report*; evidenzia la loro necessità di ricorrere alle informazioni finanziarie per dimostrare il corretto utilizzo delle risorse, per valutare le politiche attuate e, infine, per monitorare la *performance* dell'ente.

Anche altri autori (*Jones et al.; 1985; Mack J. et al, 2001; Kloot, Martin, 2000*) affermano che gli *users* interni, ed in particolare gli organi politici sono i soggetti principalmente interessati al bilancio degli enti per ragioni di rendicontazione pubblica e per ragioni decisionali.

Mack & Ryan (2004), al contrario, individuando tali soggetti come "*non-dependent users*", evidenziano la prima come unica ragione della ricerca di informazioni¹².

¹⁰ Talvolta il sindaco conferisce a membri del consiglio comunale (i cosiddetti consiglieri delegati) incarichi di collaborazione in ambiti specifici, sicché questi vengono a configurarsi come una sorta di assessori "esterni".

¹¹ Chan (1981); Sinclair (1995); Steccolini (2004); Walker et al. (2004).

¹² Anche altri autori, nelle loro ricerche sugli enti locali, hanno classificato gli organi politici come "*non-dependent users*" (Cheng, 1994; Collins et al., 1991; Taylor, Rosair, 2000).

In coerenza con quanto emerso in letteratura, si è scelto di somministrare il questionario ai sindaci e agli assessori poiché entrambi sono stati identificati come *users* maggiormente avvinti alle informazioni presenti nel *report* locale per ragioni di *accountability* pubblica (Sinclair, 1995) e per ragioni decisionali (Walker et al., 2004).

La tecnica di indagine: il questionario

La scelta della tecnica d'indagine (intervista personale, intervista telefonica, somministrazione del questionario, tecniche miste, ecc) più opportuna per la raccolta dei dati deve avvenire sulla base di un'attenta valutazione dei relativi costi e benefici¹³.

Il questionario, inviato a mezzo posta o *internet*, compilato dall'intervistato e riconsegnato, quindi, presenta come vantaggi i costi di realizzazione contenuti e i bassi rischi di condizionamento; inoltre, è maggiormente adatto per porre quesiti delicati e conferisce al soggetto intervistato una maggiore disponibilità di tempo per reperire eventuale documentazione necessaria alla compilazione. Gli svantaggi legati a questa tecnica, invece, sono: i tempi lunghi di raccolta; l'impossibilità di identificare con certezza il rispondente; l'autoselezione di quest'ultimo; la minore capacità di ottenere la partecipazione all'indagine (il tema deve essere coinvolgente); la maggiore difficoltà di aiutare gli intervistati nella comprensione delle domande e nella compilazione del questionario (importanza della grafica).

E' preferibile utilizzare tale strumento quando si lavora su grandi numeri, quando il passaggio dalla dimensione qualitativa a quella quantitativa e statistica è imprescindibile e soprattutto quando le ipotesi di ricerca e l'oggetto di indagine lo permettono.

Il questionario, pertanto, è stato preferito alle tecniche alternative a causa della numerosità del campione selezionato e dell'alta dispersione geografica dello stesso¹⁴, con l'obiettivo, quindi, di ridurre il costo elevato legato alla copiosità dei comuni analizzati.

Esso è uno strumento di ricerca sociale che consiste in una griglia di domande rigidamente formalizzate e standardizzate, applicabile a qualsiasi oggetto di indagine o fenomeno sociale da sottoporre ad esame. In particolare, si tratta di una tecnica di rilevazione dati che permette l'ottenimento di informazioni di natura prettamente quantitativa, analizzabili dal punto di vista statistico e facilmente generalizzabili.

¹³ Fowler (1988); Groves (1989); Liberg, Kasprzyk (1991).

¹⁴ Un numero rilevante di autori ha preferito l'uso di tale tecnica per lo svolgimento delle analisi empiriche sugli enti locali (Brusca Alijarde, 1997; Christiaens, 2009; Steccolini, 2004).

La logica che sottende a tale strumento di ricerca è quella della **misurazione**: somministrando un questionario ad un campione statisticamente significativo si ritiene di poterne valutare, in modo oggettivo ed impersonale, la composizione demografica, le opinioni, gli atteggiamenti, i gusti, i comportamenti, ecc.

I dati e le informazioni che il questionario permette di rilevare sono di natura quantitativa, ossia riconducibili a valori numerici, analizzabili statisticamente e, di conseguenza, generalizzabili all'universo di riferimento.

Come per tutti gli strumenti di ricerca, anche per il questionario, la fase di costruzione e preparazione dello stesso è fondamentale per l'ottenimento di risultati significativi, perché può condizionare il tipo di elaborazione che si intende eseguire nella fase successiva.

Il processo di costruzione di un questionario

Il processo di costruzione di un questionario prevede tre passaggi fondamentali:

1. dopo aver formulato e definito le ipotesi della ricerca, precisato l'oggetto e gli scopi dell'indagine, si può procedere ad effettuare un campionamento della popolazione di riferimento per individuare le unità di analisi;
2. sulla base delle finalità della ricerca e dei risultati che si desiderano ottenere, occorre individuare la tipologia di questionario da somministrare. Esso può essere postale, telefonico, via e-mail, volante, autosomministrato, somministrato da un intervistatore, ecc. Ogni diversa tipologia presenta punti di forza e di debolezza che devono essere tenuti in considerazione per una loro corretta applicazione. A questo proposito, occorre sottolineare che il questionario può essere considerato come una sorta di intervista strutturata, caratterizzato da tutte le possibili "trappole" di tale forma di colloquio. E' necessaria infatti una particolare cura della **dinamica psicologica** propria della relazione che si viene a creare tra intervistato ed intervistatore, secondo le nozioni basilari della comunicazione interpersonale. Il ricercatore deve "mettere a proprio agio" l'intervistato, deve creare le condizioni ideali affinché egli possa fornire il maggior numero di informazioni attendibili, deve tener conto degli aspetti comunicativi e relazionali del colloquio e soprattutto delle variabili

psicologiche, motivazionali, comportamentali e socio-culturali che possono condizionare il proprio interlocutore;

3. la difficoltà successiva è quella della scelta delle domande da utilizzare per ottenere uno specifico tipo di risposte e di informazioni. In funzione della loro forma tecnica, le domande possono essere classificate in:

➤ **domande aperte:** consentono piena libertà espressiva al soggetto intervistato;

➤ **domande chiuse:** prevedono un ventaglio di risposte definite a priori dal ricercatore;

➤ **domande a scala:** utilizzano scale di misurazione di vario tipo (scale Likert, differenziale semantico, ecc.) per la misurazione di atteggiamenti o opinioni.

Il questionario costruito per l'analisi, è composto da sette domande con le quali è stato chiesto ai rispondenti di esprimere il grado di importanza che essi attribuiscono ad una serie di informazioni oggetto di analisi relative agli *heritage assets* (34 *items*) sulla base di una scala Likert a cinque livelli dove “uno” rappresenta il livello di importanza minimo e, “tre” il livello di indifferenza e “cinque” il grado di importanza massimo.

Totalmente irrelevante	Abbastanza irrelevante	Indifferente	Abbastanza importante	Molto importante
[1]	[2]	[3]	[4]	[5]

Le domande sono state concatenate su un filo logico, e i quesiti relativi ad uno stesso argomento sono stati aggregati in un'unica batteria o set di domande. Si è scelto un numero di interrogativi non elevato per evitare di ridurre l'attenzione e l'interesse dell'intervistato e per consentirgli di concentrarsi su aspetti fondamentali della tematica trattata.

Al fine di facilitare ed incentivare la compilazione del questionario, è stata inserita una breve lettera introduttiva organizzata in due parti: nella prima parte sono contenuti gli obiettivi della ricerca, i riferimenti dell'università che realizza l'indagine e l'importanza per tale ente di ottenere le risposte dell'intervistato; la seconda, invece, contiene le istruzioni per la compilazione e la garanzia sul mantenimento dell'anonimato.

Quest'ultimo aspetto è stato considerato particolarmente rilevante al fine di favorire la maggiore sincerità possibile nella compilazione. I politici, infatti, tendono ad attribuire ad ogni tipologia di informazione dei punteggi di importanza più elevati, indipendentemente dallo specifico oggetto della domanda. Ciò può dipendere, da un lato, dalla volontà di apparire dei fruitori entusiasti delle informazioni a loro disposizione, dall'altro, probabilmente essi tendono a dar di loro una immagine di innovatori, attenti alle questioni che nel dibattito sono riconosciute come "calde" (Liguori et al., 2010).

Nella fase di redazione del questionario, inoltre, è stato utile, in termini sia di risparmio di tempo e risorse che di qualità dei risultati, effettuare un *pre-test*, ossia una somministrazione di prova dello stesso a tre soggetti (tra sindaci e assessori) per testarne le parti e le eventuali criticità (la formulazione della domande, il loro ordine, i quesiti superflui, ecc.). Sulla base delle annotazioni, dei commenti e delle risultanze emerse da queste fase di *pre-test* è stato possibile "perfezionare" e modificare lo strumento giungendo così alla sua stesura definitiva.

In seguito, è stato creato un piano di somministrazione dello stesso; sono stati previsti cinque invii: i primi quattro via e – mail e il quinto tramite posta. Dopo il primo inoltro "elettronico", quindi sono stati effettuati quattro *follow – up* a distanza di 15 giorni (Tabella 3.1). Come si evince dalla tabella, il maggior numero di questionari sono stati ricevuti a seguito del *follow – up* avvenuto via posta; tale modalità di invio, quindi, ha sollecitato maggiormente gli intervistati a compilare e rinviare il questionario.

Time table	Start	15 giorni	15 giorni	15 giorni	15 giorni	Questionari ricevuti
Primo invio	20/04/10					
1° Follow-up via e-mail		04/05/10				27
2° Follow-up via e-mail			18/05/10			36
3° Follow-up via e-mail				01/06/10		33
4° Follow-up via posta					15/06/10	63
						TOT 159

Tabella 3.1 Time table

L'elenco degli elementi informativi inseriti nel questionario è stato creato considerando le precedenti ricerche sugli *user needs* del bilancio degli enti locali, la letteratura sugli *heritage assets* e le informazioni richieste dall'IPSASB nel *Consultation Paper (CP 2006)*.

In contrapposizione al precedente, inoltre, è stato creato un ulteriore elenco contenente le indicazioni richieste dall'IPSAS 17.

Tutte gli elementi informativi delle due liste, infine, sono stati suddivisi in quattro principali gruppi emersi dalla letteratura:

1. informazioni sulla valutazione (*Lee & Fisherb, 2004*)
2. informazioni di *disclosure* (*Robbins, 1984*)
3. informazioni descrittive (*Mack & Ryan, 2006*)
4. informazioni sulla *performance* (*Mack & Ryan, 2006*)

Nella **Tabella 3.2** sono riportati tutti i ventisei *items* divisi nei quattro gruppi; per ognuno è stato indicato se esso è previsto solo dalla letteratura, se è richiesto solo dal principio contabile internazionale oppure se è previsto da entrambi (seconda e terza colonna).

<i>Items</i>	<i>IPSAS 17</i>	<i>Precedenti ricerche sui bisogni informativi</i>	<i>Riferimenti bibliografici</i>
1) Valutazione			
Valore contabile del bene	X	X	Lee & Fisherb (2004)
Criterio di misurazione utilizzato per determinare il valore contabile	X	X	Lee & Fisherb (2004)
2) Informazioni di disclosure			
Differenze di cambio derivanti dalla traduzione dei bilanci delle società estere controllate dall'Ente Locale	X	-	Antonio & Hay (1990)
Vita utile del bene	X	-	Mayston (1992)
Metodo di ammortamento utilizzato	X	-	Mayston (1992)
Quota di ammortamento	X	-	Mayston (1992)
Metodo utilizzato per l'eventuale rivalutazione	X	-	Barth & Clinch (1998)
Data di riferimento della rivalutazione	X	-	Barth & Clinch (1998)
Modifica del criterio di valutazione rispetto al periodo precedente	X	-	Arcelus & Trenholm (1989)
Costi di custodia	-	X	Barker (2006)
Informazioni circa l'allocazione, in sede preventiva, e l'utilizzo, in sede consuntiva, di risorse finanziarie per la gestione delle diverse categorie di beni di interesse storico/artistico	-	X	Robbins (1984)
Costi di conservazione, restauro e manutenzione.	-	X	Lacerra & Stafford (2009)

La capacità dell'IPSAS 17 di soddisfare i bisogni informativi sugli *heritage assets* degli utenti del bilancio degli enti locali: l'analisi empirica

3) Informazioni descrittive			
I costi stimati di smantellamento, rimozione e ripristino dei beni	X	-	IPSAS 17
Beni temporaneamente inattivi	X	-	IPSAS 17
Il valore dei beni non utilizzati e in attesa di essere smantellati	X	-	IPSAS 17
Eventuale presenza di restrizioni sulla titolarità/proprietà di beni di interesse storico/artistico che siano stati impegnati a garanzia di finanziamenti e l'ammontare di tali garanzie.	X	-	IPSAS 17
Riepilogo delle operazioni svolte dall'Ente Locale nel periodo (ad es. acquisizioni derivanti da fusioni, impegni contrattuali relativi all'acquisto di beni di interesse storico/artistico, ecc.)	X	X	Mack & Ryan (2006)
Condizioni fisiche dei beni di interesse storico/artistico	-	X	Barton (2000)
Eventi che si sono verificati dopo la data di Bilancio e prima della sua predisposizione	-	X	Robbins (1984)
Natura, dimensioni e caratteristiche dei beni di interesse storico/artistico posseduti	-	X	Robbins (1984)
Identificazione delle fonti di finanziamento per le acquisizioni (ad es. sussidi statali, donazioni in contanti, donazioni di beni, utilizzo delle risorse finanziarie dell'Ente Locale).	-	X	IPSASB C.P. (2006)
Politiche di conservazione, restauro e manutenzione.	-	X	Lacerra & Stafford (2009)
4) Informazioni di performance			
Indicatori di <i>performance</i>	-	X	Mack & Ryan (2006)
Confrontare le informazioni preventive con quelle consuntive	-	X	Mack & Ryan (2006)
Confrontare valori patrimoniali correnti e costi correnti con quelli risultanti dai Bilanci degli anni precedenti	-	X	Mack & Ryan (2006)
Informazioni sulle principali operazioni degli ultimi 5 anni (ad es. acquisizioni e dismissioni dei beni di interesse storico/artistico)	-	X	IPSASB C.P.(2006)

Tabella 3.2 L'elenco degli elementi informativi sulla base della letteratura e del principio contabile.

Da una prima comparazione teorica tra la lista delle informazioni richieste dall'IPSAS 17 e l'elenco degli elementi informativi desunti dalla letteratura si evidenziano le seguenti osservazioni:

- in relazione al primo gruppo di elementi non ci sono differenze tra quelli richiesti dal principio e quelli emersi come importanti dalle precedenti ricerche sui bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali e dalle ricerche sugli *heritage assets*;
- riguardo il secondo si evidenzia un *gap* tra i *disclosure requirement* richiesti dallo *standard* e le informazioni desunte dalla letteratura. L'IPSAS 17 chiede

indicazioni sulla vita utile del bene, sulla quota di ammortamento e metodo utilizzato per la determinazione, sulla data di rivalutazione, sulla modifica del criterio di valutazione rispetto al periodo precedente ma non richiede informazioni sui costi di custodia, sui costi di conservazione, restauro e manutenzione, sull'allocazione, in sede preventiva, e l'utilizzo, in sede consuntiva, delle risorse finanziarie per la gestione degli *heritage assets*;

- nel terzo raggruppamento alcuni elementi evidenziati come importanti dalle precedenti ricerche sono richiesti anche dallo *standard*, come il riepilogo delle operazioni svolte dall'ente locale nel periodo; altri, invece, come le condizioni fisiche, la natura, le dimensioni e le caratteristiche dei beni di interesse storico – artistico, le politiche di conservazione, restauro e manutenzione non sono previste dall'IPSAS 17;
- nell'ultimo gruppo, invece, si rileva un forte *gap* poiché la letteratura evidenzia come rilevanti per gli *users* gli indicatori di *performance*, la comparazione dei valori patrimoniali correnti e costi correnti con quelli risultanti dai bilanci degli anni precedenti e le informazioni sulle principali operazioni degli ultimi 5 anni (ad es. acquisizioni e dismissioni dei beni di interesse storico/artistico); al contrario, l'IPSAS 17 non richiede nessuna di queste indicazioni.

In seguito a queste prime osservazioni derivanti da un confronto teorico, attraverso l'indagine empirica sono state individuate quali sono le informazioni più importanti per i sindaci e gli assessori e in che misura il principio internazionale soddisfa tali esigenze conoscitive.

Dopo la ricezione dei questionari compilati, quindi, al fine di soddisfare le necessità dell'analisi condotta, le risposte sono state elaborate secondo le seguenti fasi:

- a) per ogni elemento informativo è stato calcolato un valore di importanza medio;
- b) essi sono stati elencati in ordine decrescente in base al grado di rilevanza;
- c) sono stati scelti solo gli *items* con un valore superiore a 3.5¹⁵;

¹⁵ Anche se 3 esprime un valore di indifferenza, la scelta di 3.5 come punto di taglio è legata al fatto che, in media, tale valore esprime un'importanza positiva che i rispondenti attribuiscono alle informazioni sugli *heritage assets*.

- d) è stata calcolata la percentuale di soddisfazione e insoddisfazione dei bisogni informativi degli utenti del bilancio da parte dell'IPSAS 17;
- e) sono state individuate le principali ragioni per le quali gli utenti richiedono o non richiedono informazioni relative agli *heritage assets*.

3.5. Risultati

Dei 293 comuni italiani facenti parte del campione analizzato, 130 di essi hanno provveduto a restituire il questionari debitamente compilato con un tasso di risposta pari al 44%¹⁶. Quest'ultimo può essere paragonato positivamente con quelli ottenuti da indagini simili (*Mack & Ryan, 2004 – 24,6%; Jones et. al., 1985 – 10%; Priest et al., 1999 – 19%, Coy et al., 1997 – 56%*) anche in virtù delle considerazioni che la classe politica difficilmente risponde alle indagini e che la tecnica della *e-mail* generalmente ha un tasso di risposta inferiore rispetto agli strumenti alternativi.

Il 40% dei comuni rispondenti fanno parte dell'Italia settentrionale, il 21 % dell'Italia centrale e il 39% dell'Italia meridionale e insulare. E' importante evidenziare che, anche se la preponderanza dei municipi con una popolazione superiore a 30.000 abitanti è situata nel sud e nelle Isole, la maggioranza di quelli rispondenti sono situati a nord (**Figura 3.4**).

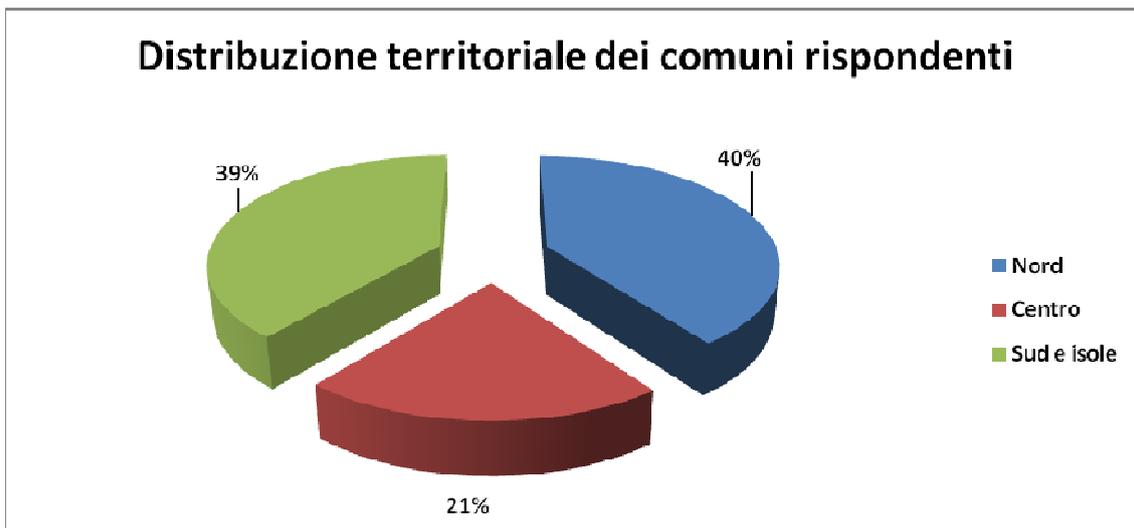


Figura 3.4 La distribuzione territoriale dei comuni rispondenti

¹⁶ Hanno partecipato all'indagine molte delle più importanti città italiane come Milano, Napoli, Roma, Catanzaro, Pisa, Viareggio, Venezia, Verona.

In ogni comune, come su esposto, la somministrazione è avvenuta a tre soggetti: il sindaco, l'assessore alla cultura e l'assessore al patrimonio. Da ogni ente locale analizzato, quindi, si sarebbero potuti ottenere da un minimo di uno ad un massimo di tre questionari compilati. I municipi rispondenti che hanno inviato solo un questionario (il sindaco oppure uno dei due assessori) sono pari 104 (80%); quelli che hanno provveduto ad inviarne due (il sindaco e un assessore oppure due assessori) sono pari a 23 (18%), infine, quelli che hanno compilato e rispedito tutte e tre i questionari (sindaco e i due assessori) sono solo 3 (pari al 2%)¹⁷ (**Figura 3.5**).

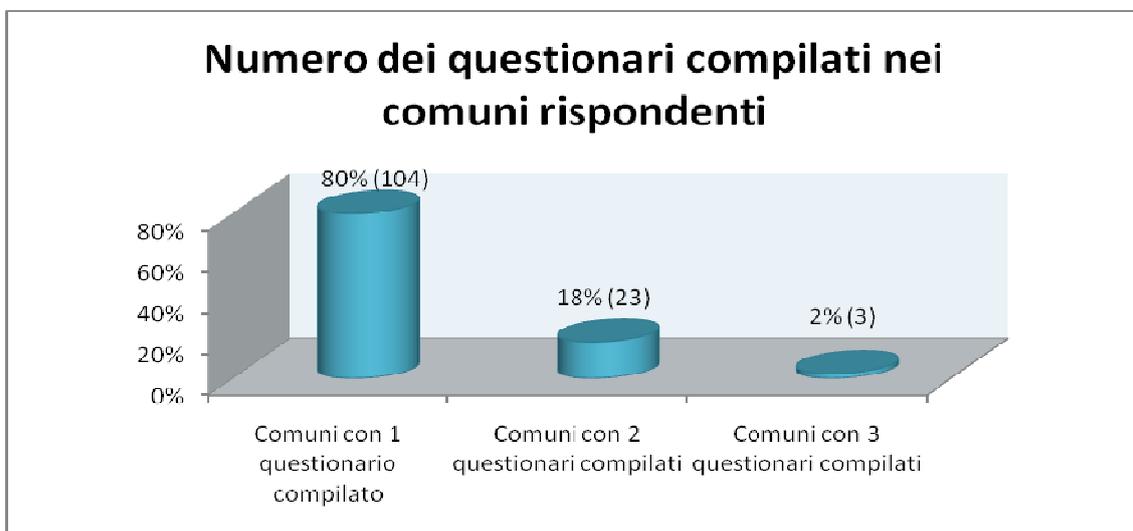


Figura 3.5 Distribuzione dei questionari ricevuti

Il numero totale dei questionari compilati ricevuti è, quindi, pari a 159; il 41% di essi provengono dal nord, il 39% dal sud e dalle isole, il 20% dal centro (**Figura 3.6**).

¹⁷ I tre comuni che hanno provveduto ad inviare tutti e tre i questionari compilati dal sindaco e dai due assessori sono stati Milano, Napoli e Verona.



Figura 3.6 La distribuzione territoriale dei questionari ricevuti

3.6. Elaborazione e analisi dei dati

In seguito alla ricezione delle risposte, si è proceduto all'elaborazione delle stesse attraverso le cinque fasi precedentemente esposte.

Per ogni elemento informativo, quindi, è stato calcolato un valore di importanza medio.

Sia i sindaci sia gli assessori hanno evidenziato la necessità di inserire informazioni sugli *heritage assets* nel bilancio degli enti locali, indicando un valore di importanza media pari a 4.2 (Figura 3.7).



Figura 3.7 Valore medio di importanza attribuita dai sindaci e dagli assessori alle informazioni sugli *heritage assets*.

Successivamente, gli specifici elementi informativi sono stati ordinati in modo decrescente e sono stati selezionati i primi ventuno *items*, con un valore di importanza media pari o superiore a 3.5 (**Tabella 3.3**). La seguente tabella mostra nella prima colonna il numero totale di *intems*, nella seconda il gruppo a cui appartengono¹⁸; la terza indica gli elementi informativi considerati; la quarta e la quinta colonna specificano se sono previsti solo dalla letteratura (in giallo), solo dall'IPSAS 17 (in rosso) o da entrambi (in verde); infine, l'ultima colonna indica il valore medio a loro attribuito dai sindaci e dagli assessori.

¹⁸ VAL= valutazione; DI= informazioni di *disclosure*; NI= informazioni descrittive o narrative; PI= informazioni di *performance*

La capacità dell'IPSAS 17 di soddisfare i bisogni informativi sugli *heritage assets* degli utenti del bilancio degli enti locali: l'analisi empirica

N°	Gruppo	Items	IPSAS 17	Precedenti ricerche sui bisogni informativi	Importanza media
1	DI	Costi di conservazione, restauro e manutenzione degli <i>heritage assets</i>	-	X	4.6
2	NI	Identificazione delle fonti di finanziamento per le acquisizioni (ad es. sussidi statali, donazioni in contanti, donazioni di beni, utilizzo delle risorse finanziarie dell'Ente Locale)	-	X	4.4
3	DI	Informazioni circa l'allocazione, in sede preventiva, e l'utilizzo, in sede consuntiva, di risorse finanziarie per la gestione delle diverse categorie di <i>heritage assets</i>	-	X	4.3
4	NI	Natura, dimensioni e caratteristiche degli <i>heritage assets</i> posseduti	-	X	4.2
5	NI	Politiche di conservazione, restauro e manutenzione	-	X	4.2
6	DI	Costi di custodia	-	X	4.2
7	NI	Condizioni fisiche dei beni	-	X	4.1
8	PI	Comparare valori patrimoniali correnti e costi correnti con quelli risultanti dai Bilanci degli anni precedenti	-	X	4.0
9	PI	Indicatori di <i>performance</i>	-	X	4.0
10	PI	Comparare le informazioni preventive con quelle consuntive	-	X	4.0
11	PI	Informazioni sulle principali operazioni degli ultimi 5 anni (ad es. acquisizioni e dismissioni di HA)	-	X	4.0
12	VAL	Valore contabile del bene	X	X	3.9
13	NI	Riepilogo delle operazioni svolte dall'Ente Locale nel periodo (ad es. acquisizioni derivanti da fusioni, impegni contrattuali relativi all'acquisto di HA, ecc.)	X	X	3.9
14	DI	Vita utile del bene	X	-	3.8
15	NI	I costi stimati di smantellamento, rimozione e ripristino dei beni	X	-	3.7
16	NI	Eventuale presenza di restrizioni sulla titolarità/proprietà di beni di interesse storico/artistico che siano stati impegnati a garanzia di finanziamenti e l'ammontare di tali garanzie	X	-	3.7
17	VAL	Criterio di misurazione utilizzato per determinare il valore contabile	X	X	3.6
18	NI	Eventi che si sono verificati dopo la data di Bilancio e prima della sua predisposizione	-	X	3.6
19	DI	Metodo di ammortamento utilizzato	X	-	3.6
20	NI	Beni temporaneamente inattivi	X	-	3.5
21	DI	Data di riferimento della rivalutazione	X	-	3.5
22	DI	Quota di ammortamento	X	-	3.4
23	DI	Metodo utilizzato per l'eventuale rivalutazione	X	-	3.4
24	DI	Modifica del criterio di valutazione rispetto al periodo precedente	X	-	3.3
25	NI	Il valore dei beni non utilizzati e in attesa di essere smantellati	X	-	3.3
26	DI	Differenze di cambio derivanti dalla traduzione dei bilanci delle società estere controllate dall'Ente Locale	X	-	2.7

Tabella 3.3 Gli specifici elementi informativi con un 'importanza media superiore a 3.5

Gli *items* più importanti sono stati, poi, suddivisi in tre gruppi in base al grado di rilevanza attribuito (Figura 3.8):

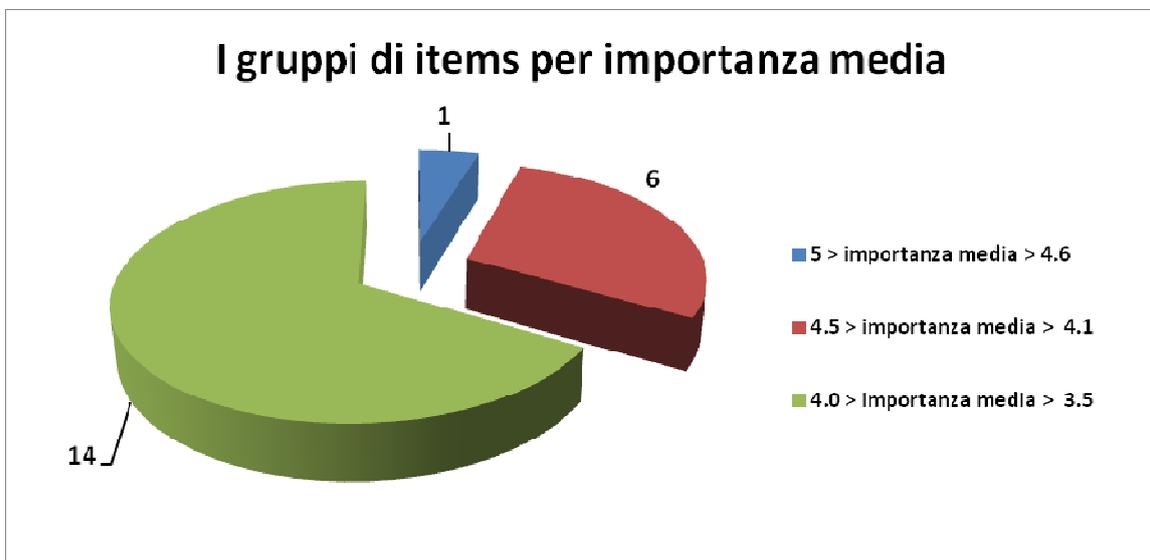


Figura 3.8 Gruppi di elementi informativi in base all'importanza media

1. *al primo gruppo appartengono quelli che hanno un valore di importanza media compreso tra 4,6 e 5. L'unico elemento rientrante nell'intervallo è rappresentato dai "costi di conservazione, restauro e manutenzione degli heritage assets.". I sindaci e gli assessori, quindi ritengono "importante" o "molto importante" visionare questa informazione nel bilancio del comune. Essa già è stata evidenziata dalla letteratura come rilevante ma non è richiesta dall'IPSAS 17;*
2. *nel secondo gruppo ci sono gli items con un valore medio di importanza da 4,1 a 4.5. Sono stati individuati sei elementi informativi che rientrano in tale intervallo. Per i sindaci e gli assessori, quindi, è "importante" che nel bilancio del comune siano mostrati "i costi di custodia" e "le informazioni circa l'allocatione, in sede preventiva, e l'utilizzo, in sede consuntiva, di risorse finanziarie per la gestione delle diverse categorie di heritage assets.". Per gli intervistati, inoltre, è apprezzabile che nelle note al bilancio vengano mostrate informazioni circa "l'identificazione delle fonti di finanziamento per le acquisizioni", "la natura, le dimensioni e le caratteristiche degli beni culturali posseduti", "le politiche di conservazione, restauro e manutenzione" e "le condizioni fisiche dei beni". Tutte queste indicazioni descrittive e di disclosure sono state già rilevate dalla letteratura*

come importanti per gli utenti del bilancio degli enti locali ma, non sono previste dallo *standard* internazionale applicabile agli *heritage assets*;

3. *nel terzo gruppo, infine, sono presenti gli elementi informativi con un'importanza media tra 3.5 e 4. Ci sono quattordici items che i sindaci e gli assessori reputano "abbastanza importanti". Riguardo alcune informazioni descrittive e di performance quali "comparazione tra valori patrimoniali correnti e costi correnti con quelli risultanti dai Bilanci degli anni precedenti"; "indicatori di performance", "comparazione tra le informazioni preventive con quelle consuntive", "eventi che si sono verificati dopo la data di Bilancio e prima della sua predisposizione", "informazioni sulle principali operazioni degli ultimi 5 anni", si evidenzia il problema che essi non sono richieste dall'IPSAS 17 anche se sono indicati come rilevanti dalla letteratura. I soggetti intervistati, inoltre, valutano "abbastanza importante" visualizzare in bilancio "il valore contabile" e "il criterio di misurazione utilizzato per la sua determinazione" e nelle note informazioni circa "il riepilogo delle operazioni svolte dall'Ente Locale nel periodo"; fortunatamente l'IPSAS 17 richiede questi ultimi tre items ritenuti rilevanti anche dalle precedenti ricerche sui bisogni informativi.*

I sindaci e gli assessori, ancora, valutano come "abbastanza importanti" le informazioni di *disclosure* circa *"la vita utile del bene"*, *"il metodo di ammortamento utilizzato"* e *"la data di riferimento della eventuale rivalutazione"*; esse sono previste dallo *standard* ma non sono state evidenziate come considerevoli dalla letteratura. Infine, gli intervistati preferirebbero che nelle note al bilancio siano indicati *"i costi stimati di smantellamento, rimozione e ripristino dei beni"*, *"l'eventuale presenza di restrizioni sulla titolarità/ proprietà di beni di interesse storico/artistico che siano stati impegnati a garanzia di finanziamenti e l'ammontare di tali garanzie"* e *"i beni temporaneamente inattivi"*; anche queste informazioni, richieste dall'IPSAS 17, non erano previste come importanti sulla base delle precedenti ricerche sugli *users needs* e sugli *heritage assets*.

In seguito, per determinare la percentuale di soddisfazione dei bisogni informativi degli utenti del bilancio degli enti locali, i ventuno *items* con un valore medio di importanza pari o superiore a 3.5 sono stati suddivisi in tre classi:

1. nella prima si includono quegli elementi informativi già evidenziati come rilevanti per gli *users* dalla letteratura e che, in più, sono richiesti anche dallo *standard* internazionale (tre *items*);
2. nella seconda sono inserite quelli previsti dall'IPSAS 17 ma che sulla base delle precedenti ricerche non emergono come interessanti (sei *items*);
3. nel terzo sono inseriti gli elementi che la letteratura ritiene rilevanti ma che non sono previsti dal principio contabile internazionale (dodici *items*).

Nella **Figura 3.9** si evidenziamo le percentuali corrispondenti a ciascuna classe:

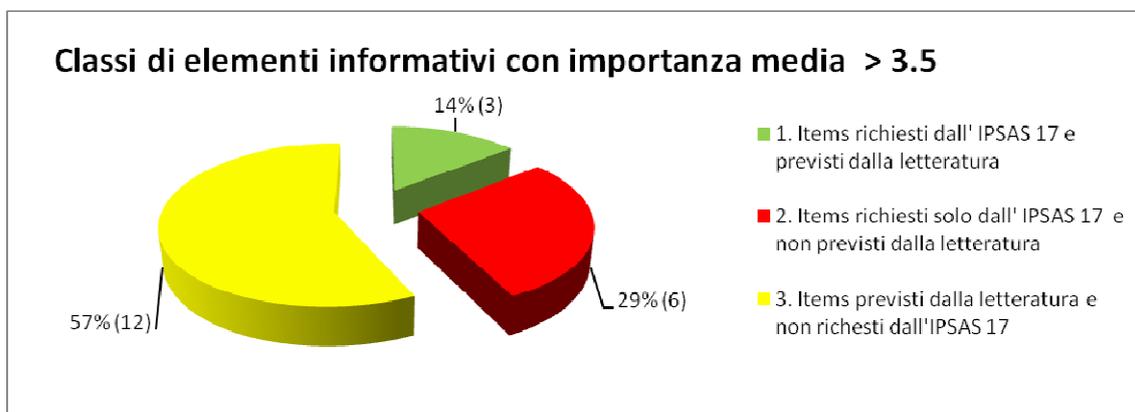


Figura 3.9 Le classi degli elementi informativi con importanza media superiore a 3.5.

La somma della prima (14%) e della seconda (29%) classe determina **la percentuale di soddisfazione dei bisogni informativi sugli heritage assets degli utenti degli enti locali** da parte dell'IPSAS 17, poiché:

- ✓ la prima classe fa riferimento a quelle informazioni che i sindaci e gli assessori, confermando quanto evidenziato in letteratura, hanno valutato come rilevanti, e che l'IPSAS 17 richiede;
- ✓ la seconda classe, invece, fa riferimento alle indicazioni che gli intervistati reputano importanti e che sono previste dall'IPSAS 17; esse, però, non si evincevano dalle precedenti ricerche sugli *user needs*.

La terza classe (57%) invece, rappresenta la **percentuale di insoddisfazione dei bisogni informativi sugli heritage assets degli utenti del bilancio degli enti locali** da parte

dell'IPSAS 17, poiché fa riferimento ad elementi informativi mostrati di grande interesse per gli *users* sia dalla letteratura sia dai risultati empirici dell'indagine ma che non sono chiesti dall'IPSAS 17 (Tabella 3.4).

<i>Gruppi</i>	<i>N° Items</i>	<i>% di ogni gruppo</i>	<i>Percentuale di soddisfazione</i>	<i>Percentuale di insoddisfazione</i>
1. <i>Items richiesti dall'IPSAS 17 e previsti dalla letteratura.</i>	3	14%	43%	
2. <i>Items richiesti dall'IPSAS 17 e non previsti dalla letteratura.</i>	6	29%		
3. <i>Items previsti dalla letteratura e non richiesti dall'IPSAS 17.</i>	12	57%		57%
TOTALE	21	100%	43%	57%

Tabella 3.4 Percentuale di soddisfazione e di insoddisfazione da parte dell'IPSAS 17 dei bisogni informativi sugli *heritage assets* degli utenti del bilancio dell'ente locale.

I risultati empirici, quindi, mostrano che l'IPSAS 17 soddisfa le esigenze informative degli *users* solo per una percentuale pari al 43%, poiché dodici degli elementi informativi indicati come importanti sia dalle letterature sia dai risultati dell'indagine non sono richiesti dal principio; di conseguenza, la percentuale di insoddisfazione è pari a 57% .

Se gli enti locali italiani, quindi, decidono di applicare i principi contabili internazionali e di rilevare gli *heritage assets* si trovano ad affrontare il problema che l'IPSAS 17 non è in grado di soddisfare pienamente le esigenze informative degli utenti del rendiconto a causa della mancata richiesta di un serie di informazioni che gli *users* reputano rilevanti; si può, di conseguenza, affermare che il bilancio degli enti locali redatto sulla base degli IPSAS soddisfa le esigenze informative sugli *heritage assets* per una percentuale insufficiente poiché inferiore al 50%.

Principali motivazioni della ricerca o della mancata ricerca delle informazioni sugli heritage assets da parte degli utenti del bilancio degli enti locali.

In merito alle ragioni per cui gli utilizzatori del prospetto richiedono informazioni sui beni di interesse storico – culturale, le precedenti ricerche sul tema, in alcuni casi, hanno indicato l'*accountability* politica e le esigenze decisionali come *motivazioni ugualmente importanti che spingono gli users a tale ricerca* (Jones et al., 1985; Steccolini, 2004); in altri casi, hanno attribuito maggiore enfasi alla prima ragione ponendo in secondo piano la seconda (Ryan, Mack, 2006).

I risultati empirici dell'indagine condotta avvalorano la tesi di Ryan & Mack (2006); infatti, la **Tabella 3.5** illustra che “*l'accountability finanziaria*” e “*l'accountability politica*” sono le ragioni più rilevanti per le quali i sindaci e gli assessori ricercano nel bilancio degli enti locali informazioni sugli *heritage assets*, con un valore di importanza media rispettivamente di 4.3 e 4.1. Altre motivazioni ugualmente notevoli, ma di rilievo inferiore sono “*l'esigenza di prendere decisioni politiche*” e la “*misurazione delle performance*” entrambe con valore di importanza media pari a 4.

Si evidenzia, quindi, che per gli organi politici è fondamentale dimostrare ai cittadini un corretto utilizzo delle risorse ottenute dai contribuenti e di documentare un'attenta gestione dei beni di interesse storico – artistico; inoltre essi sono interessati a evidenziare che siano state mantenute le promesse politiche fatte nel bilancio di mandato.

<i>Ragioni della ricerca di informazioni sugli HA (Sindaci e assessori)</i>	<i>Importanza media</i>
<i>Accountability</i> finanziaria	4.3
<i>Accountability</i> politica	4.1
Decisioni politiche	4.0
Misurazione delle performance	4.0

Tabella 3.5 Le ragioni per le quali i sindaci e gli assessori ricercano informazioni sugli *heritage assets*.

Nello specifico, però, circa le motivazioni della richiesta di informazioni sui beni culturali si evidenziano delle differenze tra le risposte dei sindaci e quelle degli assessori. I primi, attribuiscono maggior peso alla “*misurazione della performance*” e minore all'*accountability* politica (**Tabella 3.6**).

Ragioni della ricerca di informazioni sugli HA (Sindaci)	Importanza media
<i>Accountability</i> finanziaria	4.3
Misurazione delle <i>performance</i>	4.2
<i>Accountability</i> politica	4.0
Decisioni politiche	3.8

Tabella 3.9 Le ragioni per le quali i sindaci ricercano informazioni sugli *heritage assets*.

Gli assessori, invece, anche se gli attribuiscono un valore di importanza media leggermente inferiore, confermano come motivazioni maggiormente rilevanti l'*accountability* finanziaria e politica. Questi risultati potrebbero essere giustificati dal fatto che l'assessore, ricevendo la specifica delega sulla custodia e la gestione del patrimonio culturale nazionale, si sentirebbe in misura maggiore direttamente responsabile (**Tabella 3.7**).

Ragioni della ricerca di informazioni sugli HA (assessori)	Importanza media
<i>Accountability</i> finanziaria	4.2
<i>Accountability</i> politica	4.1
Decisioni politiche	4.0
Misurazione delle <i>performance</i>	3.8

Tabella 3.7 Le ragioni per le quali gli assessori ricercano informazioni sugli *heritage assets*.

Infine, sono state indagate anche le principali motivazioni per le quali gli utenti del bilancio degli enti locali non richiedono informazioni sui beni di interesse storico – culturale. Sono state indicate ai rispondenti del questionario tre motivazioni che evidenziano la mancata ricerca o il mancato interesse per le informazioni inerenti gli *heritage assets* e gli è stato chiesto di attribuire un valore di importanza medio a queste ragioni.

Come si osserva dalla **Tabella 3.8**, i risultati empirici evidenziano che sia i sindaci sia gli assessori evidenziano che “*l’assenza di un obbligo di inserire nel bilancio dell’ente locale le informazioni sugli heritage assets*” rappresenta la principale ragione per cui loro, anche se interessati, non sono spronati alla ricerca di tali informazioni poiché, a causa dell’assenza dell’obbligo di inserire tali dati in bilancio, spesso sono non presenti nel prospetto. La seconda motivazione maggiormente rilevante che spinge gli intervistati a non ricercare informazioni riguardanti i beni di interesse storico – culturali

è “il mancato interesse per le informazioni stesse”, quindi, in questo caso, indipendentemente dalla presenza o meno delle informazioni in bilancio, i sindaci e gli assessori non sono interessati a visionarle; infine, i soggetti indagati dichiarano che “la difficoltà tecnica di comprensione di tali informazioni” è la ragione meno rilevante che spinge alla mancata ricerca di informazioni riguardanti gli *heritage assets*.

<i>Ragioni della mancata ricerca di informazioni sugli HA</i>	<i>Importanza media</i>
L'assenza di un obbligo di inserire nel bilancio dell'ente locale le informazioni sugli HA	4.2
Il mancato interesse per le informazioni stesse	3.9
Le difficoltà tecniche di comprensione di tali informazioni.	3.7

Tabella 3.8 Le ragioni per le quali i sindaci e gli assessori non ricercano informazioni sugli *heritage assets*.

CONSIDERAZIONI FINALI

La pubblica amministrazione, fin dalla metà degli anni ottanta, è stata influenzata da una grande serie di riforme che sono confluite nel nuovo paradigma denominato *New Public Management*.

L'obiettivo di quest'ultimo è di rendere il settore pubblico più snello e competitivo e contemporaneamente l'azienda pubblica più confacente ai bisogni del cittadino attraverso l'applicazione di sistemi e tecniche manageriali provenienti dal settore privato (*Borgonovi, 2004*). Si possono, quindi, evidenziare due elementi fondamentali di tale paradigma: il primo fa riferimento al tentativo di ridurre le differenze presenti tra il settore pubblico ed il privato; il secondo, invece, consiste nell'espandere il principio di *accountability* (*Hood, 1999*).

L'importanza di tale principio è stata rafforzata anche dal processo di decentramento che, attraverso una crescente ripartizione dei poteri, delle responsabilità e delle risorse, ha condotto allo sviluppo di nuove forme dello stesso.

Anche il sistema informativo – contabile delle aziende pubbliche è stato oggetto di numerosi cambiamenti e il bilancio, inteso come rendiconto, ha visto gradualmente ampliata la sua funzione di *reporting* perseguendo la finalità di adeguarsi all'accresciuto bisogno di *accountability* e ai mutati fabbisogni informativi dei vari *stakeholders* interni ed esterni.

Come è stato ampiamente esposto, il principio di *accountability* è stato variamente definito nei diversi contesti nazionali ed internazionali in cui è stato utilizzato, ma l'accezione cui fondamentalmente si può fare riferimento è “*il dover rendere conto della propria condotta verso una qualche forma di autorità che ha delegato lo svolgimento di compiti e i relativi poteri*” (*Gray & Jenkins, 1993; Mulgan, 2000; Sinclair, 1995; Uhr, 1999*).

Nel panorama internazionale, quando si delinea tale principio, si indica non solo il render conto delle modalità di impiego delle risorse assegnate (*Hood, 1991; Patton, 1992; Stewart, 1984*) ma si evidenzia anche l'importanza della dimensione morale ed etica (*Lehman, 1996; Roberts, 1991; Williams; 1987*).

Nel panorama nazionale, invece, i vari autori che hanno contribuito a definirlo hanno posto l'attenzione sul dualismo tra la responsabilità dei soggetti che operano e la capacità di rendere conto. Si tratta, infatti, della necessità di essere responsabili per le

operazioni intraprese con il riferimento al passato, ma anche per le attività che si stanno svolgendo nel presente e, infine, per ciò che ci si propone di fare nel futuro. Tale dualismo investe quindi non solo la sfera economico –finanziaria, ma anche quella politica, sociale, gestionale, organizzativa e manageriale (Brunetti, 2002; Buccellato, 1997; Coda, 2002; Guarini, 2003; Hinna, 2002; Matakana, 2003; Martini, Cais, 2000; Pezzani, 2001; Ricci, 2005; Vagnoni, 1998).

In Italia, l'impulso delle riforme che si sono succedute negli anni e l'affermarsi di logiche manageriali legate al NPM hanno contribuito all'affermazione di tale principio nelle amministrazioni pubbliche ed in particolare negli enti locali. Riguardo questi ultimi, inoltre, la necessità di seguire comportamenti *accountable* è prevista anche dai principi contabili per gli enti locali, infatti, il terzo principio esprime che l'ente deve dimostrare, con la presentazione del prospetto della gestione, il profilo di *accountability* raggiunto, e il grado di responsabilizzazione della struttura dell'ente.

Dallo studio del concetto su esposto, in seguito, si è evidenziata l'importanza di due particolari forme del principio di *accountability* stessa: quella politica e quella pubblica. La prima fa riferimento all'obbligo di coloro che sono investiti da cariche istituzionali di dar conto alla collettività del mantenimento delle promesse politiche fatte e degli obiettivi enunciati in sede elettorale; la seconda invece riguarda l'esigenza di rendicontare alla cittadinanza la modalità di gestione delle risorse fornite dai contribuenti. Il tema della responsabilizzazione dell'*accountability* richiama direttamente quello della partecipazione dei cittadini alla gestione della cosa pubblica ed alla qualificazione del rapporto tra i cittadini e la pubblica amministrazione. È indubbio che questo rapporto debba essere improntato al principio della trasparenza e linearità, che non sempre pervade l'azione delle amministrazioni pubbliche.

I soggetti che si relazionano con l'ente locale e che, quindi, sono i destinatari principali della relativa informativa contabile sono numerosi e variegati e si possono utilmente classificare in *stakeholders* interni ed esterni. Tra i primi si annoverano i consiglieri, i membri esecutivi, i dipendenti, i dirigenti e i sindacati interni; tra i secondi, invece, ci sono i cittadini, gli organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori, finanziatori, comunità amministrata.

Si evince, quindi, la forte importanza del cittadino come *stakeholder* esterno dell'ente locale poiché la comunità osserva gli indirizzi intrapresi dall'azione amministrativa al fine di poter esprimere un giudizio consapevole sull'operato degli organi politici.

L'analisi dei principali destinatari del sistema informativo degli enti locali, tuttavia, ha evidenziato che anche questi ultimi sono degli *users* fortemente interessati al bilancio dell'ente poiché devono disporre di un'adeguata informazione contabile al fine di porre in essere un efficace governo e di fornire, inoltre, una rappresentazione veritiera e corretta dei programmi e dei risultati conseguiti (*Chan, 1981; Clark, 2002; Coy et al., 1997; Davidson, 1977; Jones et al., 1985; Mack, Ryan, 2004 e 2006; Steccolini, 2004; Walker et al., 2004*).

L'analisi teorica dei bisogni informativi dei principali utenti degli enti locali, in seguito, ha evidenziato che essi sono principalmente interessati ad informazioni sull'attività gestionale in termini di efficacia e di efficienza dei servizi erogati in relazione ai costi sostenuti, al grado di raggiungimento degli obiettivi e di realizzazione dei programmi nel rispetto delle disposizioni di legge e degli equilibri economico – finanziari, mediante l'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e la verifica del corretto impiego a consuntivo, alle informazioni di *performance* ed alle indicazioni concernenti la corretta amministrazione e conservazione del patrimonio gestito dagli enti.

Le decisioni che incidono sull'ammontare del patrimonio dell'ente pubblico determinano il livello di ricchezza che una specificata generazione mette a disposizione di quelle future (*Amaduzzi, 1965: 49-51*). In particolare, l'approfondita conoscenza dei beni d'interesse storico-culturale è fondamentale per migliorarne la gestione e l'utilizzo. Gli *heritage assets* rappresentano una porzione certamente significativa della ricchezza della collettività; l'ente locale, dunque, deve rendere conto del loro valore poiché la relativa acquisizione, manutenzione e gestione è finanziata con le risorse pubbliche fornite dai contribuenti.

La rilevanza dei beni culturali, spinge i vari utenti interni (politici) ed esterni (cittadini) del bilancio a ricercare, per svariate ragioni, informazioni sul valore, sui costi e sulle politiche di manutenzione e conservazione e sulle fonti utilizzate per l'acquisizione degli *heritage assets*.

La necessità di rispondere alle esigenze informative di tali utenti, si scontra però con le difficoltà di definizione, valutazione e rilevazione dei beni culturali; in letteratura, come ampiamente osservato nel secondo capitolo, sono presenti varie posizioni sostenute dagli autori che si affrontano in un dibattito ancora attuale in relazione all'inserimento di tali beni in bilancio e al corretto valore da attribuirgli.

Riguardo la definizione e la rilevazione in bilancio dei beni di interesse storico - culturale, alcuni autori sostengono che, sebbene essi non soddisfino la definizione di *asset* prevista dall'IPSASB, dovrebbero ugualmente essere classificati come attività poiché racchiudono servizi potenziali che aiutano l'azienda pubblica nel raggiungimento dei propri obiettivi (*Christiaens et al., 2009; Micallef, Peirson, 1997; Porter, 2004; Rowles et al., 1998*).

In contrapposizione a tale posizione, altri autori, invece, sostengono che, gli *heritage assets* dovrebbero essere rappresentati in un prospetto separato come *services assets* (*Barton, 2000*), *community assets* (*Pallot, 1990*) oppure come *facilities assets* (*Mautz, 1988*) poiché l'ente che li detiene ha una proprietà imperfetta e non può esercitare una serie di diritti economici quali usufrutto, vendita o eliminazione. Tale impostazione è stata condivisa anche da un'ampia parte della letteratura che, tuttavia, evidenzia come ulteriore ragione la difficoltà di valutazione di tali beni (*Näsi et al., 2001; Stanton, Stanton, 1997*).

In merito alla contabilizzazione il codice civile, i principi contabili nazionali ed internazionali, nel proporre un metodo di valutazione per i beni d'interesse storico - culturale fanno riferimento al costo storico, al costo di riproduzione o al *fair value*. Si è visto, però, che la scelta di tali criteri di misurazione non riesce a rispondere all'esigenza di valutare correttamente gli *heritage assets* poiché il primo è generalmente ignoto; il secondo oltre ad essere sconosciuto è quasi sicuramente irrilevante; infine, il valore di mercato risulta problematico da un punto di vista pratico poiché molte opere d'arte, a ragione della loro unicità e irripetibilità, di fatto, non hanno un mercato di riferimento.

In risposta a tali carenze dei sistemi di misurazione tradizionali, quindi, alcuni autori hanno proposto l'utilizzo di metodi non tradizionali quali *travel cost*, *contingent cost* o valore sociale il cui valore aggiunto è quello di catturarne il "valore globale" dei beni attraverso la considerazione degli elementi sia finanziari sia emozionali (*Cameron, 1992; Mayor et al., 2007; Porter, 2004*).

Con particolare riguardo al contesto italiano, si è visto che sia la normativa sia la prassi nazionale non prevedono una specifica disciplina per i beni culturali ma entrambe fanno rinvio alla normativa riguardante le immobilizzazioni materiali.

In particolare, il TUEL prevede per i beni d'interesse storico - culturale acquisiti prima dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 77 del 1995 la valutazione in base "all'ammontare del

debito residuo dei mutui contratti per l'acquisto", per quelli acquistati successivamente la valutazione al "costo". I principi dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali, invece, utilizzano come principio base il costo di acquisto.

Una risposta all'esigenza di un trattamento contabile per i beni d'interesse storico – culturale potrebbe essere fornita dai principi contabili internazionali, in particolare dall'IPSAS 17. Gli IPSAS, però, nonostante gli sforzi notevoli dell'IPSASB e delle altre organizzazioni internazionali, non hanno avuto un ruolo importante nelle riforme dei sistemi contabili locali dei paesi europei; infatti, è ancora esiguo il numero di paesi che hanno provveduto ad implementare tali *standard* ed ad adottare un sistema contabile *accrual basis*. L'Italia, pur pianificando lo sviluppo di un sistema *accrual basis*, non prevede, tuttavia, una futura applicazione degli IPSASs, nonostante essi siano un elemento chiave del processo di armonizzazione dei sistemi informativo - contabili del settore pubblico (Benito et al., 2007).

L'IPSAS 17, inoltre, prevede in pratica, l'estensione agli *heritage assets* della disciplina riguardante i "fixed tangible assets"; pur dedicando dei paragrafi alla definizione delle caratteristiche dei beni culturali, quando si giunge alla ricerca di soluzioni squisitamente contabili, fa un semplice rinvio a quanto disposto per i beni immobilizzati apportando un'acritica trasposizione dei *measurement (cost model e revaluation model)* e dei *disclosure requirements* (es. i criteri utilizzati per la determinazione del valore contabile lordo; il criterio adoperato per l'ammortamento; la data effettiva in cui è stata eseguita la rideterminazione del valore) agli *heritage assets*, senza considerarne le specifiche particolarità.

Sia la letteratura sia alcuni *standard setters*, inoltre, hanno evidenziato che, nonostante tale principio disciplini in modo specifico il trattamento contabile dei beni d'interesse storico – culturale, il contenuto informativo previsto dallo *standard* risulta carente rispetto al fabbisogno informativo dei destinatari del bilancio degli enti pubblici.

L'IPSASB, avendo già avvertito tale esigenza, ha avviato nel 2004 un progetto volto allo sviluppo di un distinto *standard* per gli *heritage assets*. Nell'ambito di tale progetto, con un *consultation paper* emanato nel 2006, il *board* ha proposto da un lato ulteriori approcci contabili (*mixed capitalisation approach, full capitalisation approach e non – capitalisation approach*), dall'altro un maggiore contenuto informativo per questa categoria di beni (es. la natura e il numero degli *assets* posseduti; le politiche di conservazione e restauro, gli eventuali programmi implementati e il loro grado di

realizzazione, le spese sostenute nell'esercizio di riferimento; le acquisizioni e le cessioni di *heritage assets*). Dopo l'emanazione del documento, in merito al quale sono giunti numerosi commenti dai vari *standard setters*, tesi ad evidenziare le carenze dell'IPSAS 17, nel 2009 il processo di emanazione ha subito una fase di arresto che ancora perdura.

A causa della grande importanza dei principi contabili internazionali come elemento chiave dell'armonizzazione contabile europea, si è cercato, quindi, di indagare empiricamente la capacità dell'IPSAS 17 di soddisfare tali necessità informative.

Attraverso un'analisi empirica svolta sui sindaci e gli assessori di un campione di 293 comuni italiani di medio – grande dimensione (con popolazione superiore ai 30.000 abitanti), confermando quanto emerso in letteratura, si è evidenziato non solo che gli utenti del bilancio degli enti locali sono fortemente interessati alla ricezione d'informazioni riguardanti gli *heritage assets* ma sono state identificate anche le notizie cui loro attribuiscono maggiore importanza e le ragioni per cui ricercano tali dati nel prospetto. Si è evinto, quindi, che essi sono fortemente interessati ad informazioni descrittive e di *disclosure* riguardanti i costi di conservazione, restauro e manutenzione degli *heritage assets*; all'identificazione delle fonti di finanziamento per le sue acquisizioni; alla natura, dimensioni e caratteristiche dei beni posseduti e così via; minore importanza, invece, è stata attribuita all'inclusione in bilancio di un valore contabile espressivo delle potenzialità economiche dei beni culturali posseduti.

Le principali ragioni che li spingono alla ricerca di tali informazioni sono, invece, la rendicontazione politica e finanziaria, per gli assessori, e l'*accountability* politica e a misurazione della *performance* per i sindaci, confermando, anche in questo caso, quanto emerso in letteratura. Questi risultati evidenziano l'esigenza dell'ente locale di rendicontare sulle azioni poste in essere circa la salvaguardia di tali beni nel tempo affinché le generazioni future possano disporne e goderne almeno nella stessa misura di coloro che li hanno preceduti.

In risposta alla domanda di ricerca, i risultati empirici hanno evidenziato che l'IPSAS 17 soddisfa i bisogni informativi degli utenti dell'ente locale sugli *heritage assets* per una percentuale pari al 43% poiché essi hanno mostrato che i sindaci e gli assessori sono interessati a varie informazioni non previste dal principio contabile internazionale. Questi risultati, quindi, non solo hanno confermato l'ipotesi che lo *standard* in esame non soddisfa completamente le esigenze informative, rilevando una percentuale di

insoddisfazione pari al 57%, ma hanno fortificato anche quanto emerso in letteratura sulla base delle precedenti ricerche.

Oltre alla discordanza tra il contenuto informativo previsto dallo *standard* e quello richiesto dagli *users*, un altro grande problema riconosciuto all'IPSAS 17 è il mancato obbligo della rilevazione dei beni di interesse storico – culturale; i risultati empirici hanno evidenziato che l'assenza di tale imposizione è la principale ragione per cui gli utenti non procedono alla richiesta di informazioni riguardanti tali beni.

Una soluzione a questo problema potrebbe essere rappresentata dallo sviluppo di un principio contabile specifico che preveda, oltre la perentoria inclusione in bilancio dei beni culturali, anche un maggiore contenuto informativo; è evidente che i paragrafi che il principio contabile internazionale dedica ai beni in oggetto non sono sufficienti a soddisfare quanto richiesto dai vari fruitori del bilancio, inoltre, molte regole contabili dei beni tangibili sono difficilmente applicabili agli *heritage assets*. Come già esposto, l'IPSASB ha tentato di rispondere a tale esigenza con l'avvio di un progetto volto allo sviluppo di uno specifico *standard* per gli *heritage assets* ma, in seguito all'emanazione del *consultation paper*, il progetto ha subito un arresto e si è ancora in attesa, al momento in cui si scrive, di una ripresa dei lavori del *board*.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (2007), *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili IAS/IFRS*, volume secondo, RIREA, Roma.
- Accounting Standards Board (ASB) (1998), *Financial Reporting Standards (FRS), N. 11: Impairment of Fixed Assets and Goodwill*, London: ASB.
- (2006a), Discussion Paper (DP): *Heritage Assets: Can Accounting do Better*, (London).
 - (2006b), Financial Reporting Exposure Draft (FRED) N. 40: *Accounting for Heritage Assets*. London: ASB.
- Airoldi G., Brunetti G., Coda V. (1989), *Lezioni di economia aziendale*, Il Mulino, Bologna.
- Airoldi G., Brunetti G., Coda V. (1994), *Economia Aziendale*, Il Mulino, Bologna.
- Amaduzzi A. (1936), *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Casa editrice Giuseppe Principato.
- Amaduzzi A. (1965), "Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione", Giappichelli, Torino.
- Amaduzzi A. (1976), *I bilanci di esercizio delle imprese*, Unione tipografico editrice torinese, Torino.
- Amaduzzi A. (1978), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, III ed. agg., UTET, Torino.
- Amodeo D. (1994), *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, Napoli.
- 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).
- Annessi Pessina E. (2007), *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblico: Aspetti critici nella prospettiva aziendale*, Egea, Milano.
- Anessi-Pessina E., Steccolini I. (2007), 'Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments', *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 2.
- Annessi Pessina E., Borgonovi E., Cantù E., Sicilia M., Steccolini I. (2008), *Alcune proposte per una riforma dell'ordinamento contabile degli enti locali*, Azienda Pubblica, N. 1.
- Annessi Pessina et al. (2008), *Accounting reforms: determinants of local governments choices*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No.3.
- Anselmi L. (a cura di) (1995), *L'azienda Comune*, Maggioli, Rimini.

- Anselmi L. (1995), *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Giappichelli, Torino.
- Anselmi L. (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino.
- Ansoff H. I., Pastore R., Piantoni G. (1984), *Strategia sociale dell'impresa*, Etas Libri, Milano.
- Anthony R.N. (1978), *Financial Accounting in Non business Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*, Financial Accounting Standards Board.
- Anthony R.N. (1985) 'Games government accountants play', *Harvard Business Review*, Vol. 63 No. 5, pp. 161-170.
- Anthony R.N. (1989) *Should Business and Nonbusiness Accounting be Different?*, Harvard Business School.
- Antonio J.F., Hay L.E. (1990), *What Users Want in Government Financial Reports*, Journal of Accountancy (August).
- Arcelus F., Trenholm B., (1989), *Accounting Valuation Methods: Structuring an Unstructured Problem*, Accounting Horizons, (September).
- Atamian R., Ganguli G., (1991), *The Recipients of Municipal Annual Financial Reports: A Nationwide Survey*, The Government Accountants Journal, Fall.
- Auditor General of Canada, nel Report 1994- -1995, Alberta Treasury Measuring performance – a reference Guide, www.finance.gov.ab.ca
- Badia F. (2007), *L'esigenza di elementi manageriali nei piani di gestione UNESCO. I risultati di uno studio condotto su due siti patrimonio mondiale dell'umanità in Italia e Spagna*, Quaderni di Dipartimento di Economia Istituzioni Territorio, N. 29.
- Badia F. (2010), *Principi contabili, settore pubblico ed aziende culturali: una visione di insieme*, Azienda Pubblica, N. 1.
- Bagnoli L., Manetta G. (2004), *Azienda-museo e non reciprocal transfer*, in Sibilio Parri B. (a cura di), *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo*, Franco Angeli, Milano.
- Bandetti A. (2004), *Il bilancio d'esercizio*, Cedam, Padova.
- Benito B. et al. (2007), *The Harmonization of Government Financial Information Systems: the Role of the IPSASs*, International Review of Administrative Sciences, Vol. 73, No. 2.
- Barde J.P., Pearce D.W. (1993), *Valutare l'ambiente. Costi e Benefici della Politica Ambientale*, Il Mulino, Bologna.

- Barton, A. D. (2000), *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?*, Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol.13, No 2.
- Barton A. (2005), *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 18 No. 3.
- Barton A. (2009), *The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia*, ABACUS, Vol. 45, No. 2.
- Barker P. (2006), *Heritage Assets can accounting do better?*, Accountancy Ireland, Vol.38 No.4.
- Barth M. E., Clinch G. (1998), *Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates*, Journal of Accounting Research, Vol. 36 Supplement.
- Benito B. et al. (2007), *The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs*, International Review of Administrative Sciences, Vol. 73 (Jun).
- Bergamin Barbato M. (2006), *Principi contabili e sistema informativo – gestionale per le amministrazioni pubbliche*, RIREA, Vol. 106, No. 3/4.
- Bertini U. (1977), *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino.
- Bertini U. (1994), *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino (nuova edizione riveduta ed ampliata).
- Bertocchi M. (2005), *Una mappa per individuare gli stakeholders*, Guida agli Enti Locali, No.7, Il sole 24 Ore, Milano.
- Besta F. (1922), *La ragioneria*, Vol I e II, ed. Vallardi, Milano.
- Borgonovi E. (1988), *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione*, Azienda Pubblica, No. 1, Giuffrè.
- Borgonovi E., Annessi Pessina E. (2000), *Accounting and Accountability in Local governments*, in Coperchione E., Mussari R. (a cura di), *Comparative Issue in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- Borgonovi E. (1996) (2004) (2005), *“Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche”*, Egea, Milano.
- Borgonovi E. (2005), *Teoria degli stakeholders e amministrazione pubblica*, Azienda Pubblica, No. 2, Maggioli editore, Rimini.
- Bossert J. (2005), *Moving to Accrual Accounting. Governmental Accounting and Budgeting Reform in Europe*, presentation VUA Amsterdam.
- Boyett A. S., Giroux G. A. (1978), *The Relevance of Municipal Financial Reporting to Municipal Security Decisions*, Governmental Finance, May.

- Brischetto M. (2006), *La stima dei beni pubblici e ambientali*, in Brischetto M., Pavan A., Picco C., Visconti Di Massimo U., *La stima dei beni immobili ordinali, speciali e dei beni pubblici*, Maggioli editore.
- Brunetti G. (2002), *Il controllo direzionale alla luce dei problemi del nostro tempo*, intervento presentato al convegno L'evoluzione del controllo di gestione nelle aziende italiane, svoltosi a Macerata il 4 – 5 novembre 2002.
- Brusca Alijarde M. I. (1997), *The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 13, No. 1.
- Brusca I., Condor V. (2002), *Towards the harmonization of local accounting systems in the international context*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 2.
- Buccellato A. (1997), *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova.
- Buccoliero L., De Nardi F., Nasi G., Steccolini I. (2005), *L'implementazione della contabilità economico – patrimoniale negli enti locali italiani: un'indagine empirica*, Azienda Pubblica, No. 4.
- Buch Gómez E. J., R. Cabaleiro Casal (2008), *Are the IPSASB and ASB proposals adequate for public heritage assets?*, Asociación Europea de Dirección y Economía de Empresa. Congreso Nacional, No, 22, Salamanca.
- Burritt R., Welch S., (1997) *Accountability for environmental performance of the Australian Commonwealth public sector*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, No. 4.
- Cameron T. A. (1992), *Combining Contingent Valuation and Travel cost data for the Valuation of Nonmarket Goods*, *Land economics*, Vol. 68, N.3.
- Capaldo P. (2006), *Appunti per la riunione del gruppo sulla «cultura aziendale»*. In Società Italiana dei Docenti di Ragioneria ed Economia Aziendale, *Appunti per un dibattito sulle cultura aziendale*.
- Caperchione E., Mussari R. (2000), *Comparative issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publishers, London.
- Caperchione E., Steccolini I. (2000), *L'impatto dell'introduzione della contabilità economico - patrimoniale negli enti locali della Francia e del Belgio*, in Caperchione E., Pezzani F. (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Caperchione E. (2001), *Sistemi informativo – contabili nella pubblica amministrazione*, Egea, Milano.
- Carnegie G. D., Wolnizer P.W. (1995), *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction*, *Australian Accounting Review*, Vol. 5, No. 1.

- Carnegie G.D., Wolnizer, P. W. (1996), *Enabling accountability in museums*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 9 No. 5.
- Carnegie G. D., Wolnizer P.W. (1999), *Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets*, Australian Accounting Review, Vol. 9, No 1.
- Carpenter F.H., Sharp F. C. (1992), GASB Research Report 16, *Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry*, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk.
- Cassandro P.E. (1975), *Le aziende. Principi di ragioneria*, Cacucci, Bari.
- Cassandro P.E. (1979), *Le gestioni erogatici pubbliche*. Utet, Torino.
- Cassandro P.E. (1982), *I gruppi aziendali*, Cacucci, Bari.
- Catturi G. (2006), *La redazione del bilancio di esercizio. Secondo la dottrina, la normativa comunitaria, civilistica e fiscale*, Cedam, Padova.
- Cerboni G. (1886), *La Ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Vol. I – I Prolegomeni, Roma, E. Loescher e C.
- Ceriani G., Broglia Guiggi A. (1997), *La formazione del bilancio di esercizio civilistico*, Cedam, Padova.
- Chan J. (1981), ‘Standards and Issues in Governmental Accounting and Financial Reporting’, *Public Budgeting & Finance*, (Spring).
- Chartered Institute Of Canadian Accounting (CICA), (2006), *Section PS 3150: Public Sector Handbook Tangible Capital Assets*. Canada: CICA.
- Cheng R.H. (1994), *A Politico-Economic Model of Government Accounting Policy Choice*, Research in Government and Non Profit Accounting, Vol. 8.
- Christiaens J., Vanhee C. (2003), *Capital Assets in Governmental Accounting Reforms*, Working Paper 2003/207, Ghent University.
- Christaens J. (2004), *Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards*, European Accounting Review, Vol. 13, No. 4.
- Chirstiaens J., Reyniers B. (2009), *The reform of Government Financial Information Systems: The Impact of the IPSASs*, XII CIGAR Modena 2009.
- Clark C. (2002), *The Users of Annual Reports of Government Departments*, paper presented at the Accountability Symposium, Accounting Association of Australia and New Zealand Conference July 6th 2002.
- Clarkson M. (1995), *A stakeholder Framework for Analyzing and Evaluation Corporate Social Performance*, Academy of Management Review, Vol. 20, No. 1.

- CNDC –CNR (2006), *Response to Consultation paper: Accounting for heritage assets under accrual basis of accounting*, www.ifac.org
- Coda V. (2000) , *Prefazione* in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale*, ed. Il Sole 24 ore, Milano.
- Coda V. (2006), *Economia Aziendale: alla ricerca di punti di convergenza*. In Società Italiana dei Docenti di Ragioneria ed Economia Aziendale, *Appunti per un dibattito sulle cultura aziendale*.
- Collins W. et al. (1991), *Local Authority Financial Accounting – Communication Sophistry or Obfuscation*, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- Coopers & Lybrand (1978), *Financial Disclosure Practices of the American Cities: A Public Report*, New York.
- Core P. (1993), *Accountability in the public sector*, in *Australian public services: pathways to change in the 1990s*, Edited by Guthrie L., North Sydney: IRR Conferences Pty.
- Coy D., Dixon K., Buchanan J, Tower, G. (1997), *Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and an Empirical Study Compared*, *British Accounting Review*, Vol. 29.
- CPA Australia (2006), *CPA Australia's comments on IPSASB Consultation Paper Accounting for Heritage assets Under the Accrual Basis Accounting*, (March).
- D'Alessio L. (1997) *La funzione del controllo interno negli enti locali: riflessioni per un cambiamento direzionale*, Giappichelli, Torino.
- D'Alessio L. (2007), *I principi contabili internazionali e nazionali nel sistema dei bilanci delle aziende pubbliche: la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio dello Stato in AA.VV., L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili IAS/IFRS*, volume secondo, RIREA, Roma.
- Da Costa Carvalho J.B. et al. (2007), *Conformity and Diversity of Accounting and Financial Reporting Practices in Portuguese Local Government*, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 24, No. 1.
- Daniels, J.D. , Daniels C.E. (1991), *Municipal Financial Reports: What Users Want*, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.10, No.1 (Spring).
- Davidson S. (1977), *Financial Reporting by State and Local Government Units*, University of Chicago.
- De Stasio C., Silva R., (2005) *IPSAS. Guida ai principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Sistemi Editoriali, Napoli.

- Dezzani F., Pisoni P., Puddu I. (2001), *Il bilancio*, II ed., Giuffrè, Milano.
- Di Meo W. (2005), *Teoria unificata e modulare della contabilità. Volume secondo: Ragioneria generale delle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino.
- Donaldson T., Dunfee T. (1999), *Ties that bind: a Social Contracts Approach to Business Ethics*, Harvard Business School Press, Boston.
- Donato F., Badia F. (2008), *La valorizzazione dei siti culturali e del paesaggio: una prospettiva economico - aziendale*, Olschki, Firenze.
- Donato F. (2008), *Managing IC by antennae: evidence from cultural organization*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 9, No. 3.
- Drebin, A. et al. (1981), *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study*, Research Report, Vol. 1, National Council on Governmental Accounting (Chicago).
- Dubnick M.J., Romzek B.S. (2000), *Accountability*, in Shafritz J.M., *Defining Public Administration: Selections From The International Encyclopedia Of Public Policy And Administration*, Westview Press, Boulder.
- Dye, K.M., Bowsher C.A. (1987), *Federal Government Reporting Study. Summary Report*, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Vol. 3 (Part B).
- English L., Guthrie J. (1991), *Public Sector Auditing: A Case of Contested Accountability Regimes*, Australian Journal of Public Administration, Vol. 50, N. 3 (September).
- European Commission (1996), *Cohesion Policy and Culture, A contribution to Employment* (COM (96)512).
- Farneti G. (1995), *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, Giappichelli, Torino.
- Farneti G. (1999), *Verso una nuova definizione di "azienda" con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni*, in RIREA, luglio-agosto.
- Farneti G. (2000), *Le aziende non profit e il loro sistema informativo*, in E.Viganò (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova.
- Farneti F. (2004) *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, Franco Angeli, Milano.
- Farneti G., Pozzoli S. (a cura di) (2006), *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni. L'evoluzione italiana e la prospettiva internazionale*, Franco Angeli, Milano.

- Farneti G., Vagnoni E. (a cura di) (1997), *I controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli, Rimini.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) (1996), *Statement of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS) N° 6: Accounting for Property, Plant and Equipment*, FASAB, Washington.
- (1999), *SFFAS N° 16: Amendments to Accounting For Property, Plant and Equipment – Measurement and Reporting for Multi – Use Heritage Assets – Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant and Equipment, and Supplementary Stewardship Reporting*. Washington: FASAB.
 - (2005), *SFFAS 29: Heritage assets and stewardship land*. Washington: FASAB.
- Fédération des Experts des Comptables Européens (FEE) (2007), *Accrual Accounting in the Public Sector*, Paper from the FEE Public Sector Committee.
- Ferraris Franceschi R. (1994), *Il percorso scientifico dell'economia aziendale*, Giapicchelli Editore, Torino.
- Ferraris Franceschi R. (1995), *L'azienda: forme, aspetti, caratteri e criteri discriminanti*, Edizioni Kappa, Roma.
- Ferrero G. (1968), *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano.
- Financial Reporting Standards Board (FRSB) (2004), *New Zealand International Accounting Standard (NZ IAS) N° 16: Property, Plant and Equipment*. Wellington: New Zealand Institute Chartered Accountants.
- Fowler F. J. (1988), *Survey research methods*, Vol. 1, SAGE Publication, Applied social research methods, Beverly Hills.
- Freeman R. E. (1984), *Strategic management: a stakeholder approach*, McGrawHill.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB) (1987), *Concept statement 1, Objectives of financial reporting*, Norwalk.
- Garlatti A., Pezzani F. (a cura di) (2001), *Sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano.
- Giannessi (1960), *Le aziende di produzione originaria*, Vol. I, Le aziende agricole, Corsi, Pisa.
- Giannessi E. (1961), *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Corsi, Pisa.
- Giannessi E. (1971), *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa.
- Giannessi E. (1980), *I precursori in economia aziendale*, IV ed. Giuffrè, Milano

- Giovanelli L. (1995), *La comunicazione economica nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- Gray A., Jenkins B. (1993), *Codes of accountability in the new public sector*. Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, No. 3.
- Groot, T., Budding T. (2008), *New Public Management's Current Issues and Future Prospects*, Financial Accountability & Management, Vol. 24, No. 1.
- Groves R.M.(1989), *Survey Errors and Survey Costs*, Wiley, New York.
- Guarini E. (2003), *Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche*, in Pezzani, F. (a cura di) (2003), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano.
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O. (1998), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Capelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O. (1999), *Debating Developments in New Public Financial Management: The Limits of Global Theorising and some new Ways Forward*, Financial Accountability & Management, Vol. 15, No. 3-4.
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O. (2001), *Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM*, The European Accounting Review, Vol. 10, No. 3.
- Hay L.E., Antonio J.F. (1990), *What Users Want in Government Financial Reports*, Journal of Accountancy, August.
- Hay D. (1994), *Who Uses Public Sector External Reports? An Exploration*, Accounting Forum, Vol. 17, No. 4.
- Hinna L., (2002) *"Il bilancio sociale"*, Il sole 24ORE, Milano.
- Holder W.W. (1980), *A Study of Selected Concepts for Government Financial Accounting and Reporting*, National Council on Governmental Accounting, Chicago.
- Hood C. (1991), *A Public Management for all Seasons?*, Public Administration, Vol. 69.
- Hood, C. (1995), *'The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme'*, Accounting Organisations and Society, Vol. 20, No. 2-3.
- Hone P. (1997), *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: a public management necessity?*, Australian Accounting Review, Vol. 7, No. 1.

Hooper K., Kearins K., Green R. (2005), *Knowing the price of everything and the value of nothing': accounting for heritage assets*, Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 18 No. 3.

Hoskin K. (1996), *The awful idea of accountability: inscribing people into the measurement of objects*, in *Accountability power, ethos and the technologies of managing*, edit by Munro & Mouritsen, International Thomson Business Press, London.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010* (the IFRS Framework).

International Federation of Automatic Control, Consiglio Nazionale dottori Commercialisti (IFAC – CNDR) (2003), *I principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano.

International Federation of Automatic Control, International Public Sector Accounting Standards Board (IFAC – IPSASB) (CP 2006), *'Accounting for Heritage Assets under the Accrual Basis of Accounting'*, Consultation Paper.

- (2010) *Handbook Of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
- (2010), *IPSAS N. 17: Property, Plant and equipment*, New York.

International Federation of Automatic Control, International Public Sector Accounting Standards Board IFAC – PSC (2000), *Study 11 - Governmental Financial Reporting, Accounting Issue and Practices*, New York: International Federation of Accountants, New York.

- (2000), *Governmental financial reporting. Accrual issue and practices*, www.ifac.org

Jones D.B., Scott R.B., Kimbro L, Ingram R. (1985), *The Needs of Users of Governmental Financial Reports*, Government Accounting Standards Board, Stamford, Connecticut.

Jones L.L., Thompson F. (1997), *L'implementazione strategica del New Public Management*, Azienda Pubblica No. 6.

Kaul I., Grunberg I., Stern M. A. (1999), *Global public goods. International cooperation in the 21st century*, Oxford University Press.

Kloot, L., Martin J. (2000), *Local Government Accountability: Explaining Differences*, presented at the European Accounting Conference, April, Munich.

- Lacerra A., Stafford A. (2009), *Heritage assets: The UK accounting challenge*, 12th biennial CIGAR conference – Modena 2009.
- Ladu G., (1997), *La riforma della pubblica amministrazione tra questioni di metodo e fattori culturali*, *Azienda Pubblica*, No. 5, Settembre – Ottobre.
- Lapsley I.(1999), *Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity*, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3-4.
- Lapsley I., Pallot J. (2000) *Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government*, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 2.
- Lapsley I. et.al. (2009), *On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evidence and Problematic reform*, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4.
- Lazzini S., Ponzo S. (2007), *Tendenze all’armonizzazione nel processo di riordino nell’ordinamento contabile degli enti locali*, *Azienda Pubblica*, No. 2.
- Lee J. (1999), *The reporting of economic infrastructure assets by public sector entities in New South Wales: An exploratory study*. *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 5, No. 2.
- Lee J., Fisher G. (2004), *Infrastructure assets disclosure in Australian public sector annual reports*, *Accounting Forum*, Vol. 28.
- Lehman G. (1996), *Environmental Accounting: Pollution Permits or selling the Environment*, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.7, No. 5.
- Levaggi R. (1995), *Accountability and the internal market*, *Financial Accountability and Management*, Vol. 11, n. 4, pp. 283-296.
- Liberg L., Kasprzyk D. (1991), *Data collection methods and measurement error: an overview*, in *Measurement error in surveys*, Biemer, Groves, Lyberg, Mattiowetz, Sudman (eds.), John Wiley and Sons, NY.
- Liguori M. et al. (2010), *L’informazione contabile nelle percezioni di politici e dirigenti: il caso degli enti locali*, *RIREA*, Vol. 1/2.
- Likierman A. (1994), *Resource accounting and budgeting in the UK: current developments*, working paper Workshop on Accounting and Accountability in the “New European Public Sector” EIASM, Edinburgh.
- Lüder K., Jones R., (2003), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, PriceWaterhouseCooper.

- Mack J. et al (2001), *Local Government Annual Reports: Australian Empirical Evidence On Recipients*, Collected Papers Of APIRA Adelaide.
- Mack J., Ryan C. (2004), *An Empirical Investigation Of Users Of The General Purpose Financial Reports Australian Government Departments*, Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4 to 6 July 2004 Singapore.
- Mack J., Ryan C. (2006), *Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General Purpose Financial Reports of Australian Government Departments*, Accounting, Auditing and Accountability Journal Vol. 19, No. 4.
- Marchi L., Maraschi S. (1994), *Il bilancio civilistico – fiscale: I nuovi principi contabili di classificazione e valutazione*, EBC, Milano.
- Marchi L., Paoloni M. (1998), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Provincie*, Maggioli Editore, Rimini.
- Mariniello L. F. (2000), *L'azienda pubblica territoriale*, in Viganò E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova.
- Marti C. (2006), *Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy*, Public Budgeting & Finance, Summer.
- Martini A., Cais G. (2000), *Controllo (di gestione) e valutazione (delle politiche): un (ennesimo ma non ultimo) tentativo di sistemazione concettuale*, in Palumbo M. (a cura di), *Annuario 2000 dell'Associazione Italiana di valutazione. Esperienze e riflessioni*, Franco Angeli, Milano.
- Maschemeyer R. A., Van Daniker R. P. (1979), *Financial Information Needs of State and Local Officials*, Governmental Finance, November.
- Masini C. (1960), *L'organizzazione del lavoro nell'impresa*, Giuffrè, Milano.
- Masini C. (1978), *Lavoro e risparmio*, II ed. Utet, Torino.
- Matacena A. (2003), *L'accountability nelle aziende non profit*, Laboratorio: verso il mercato di qualità sociale, svoltosi presso il centro universitario di Bertinoro, 26 – 27 settembre 2003.
- Matacena M. (1993), *Il bilancio d'esercizio*, Clueb, Bologna.
- Mautz, R. (1988), *Monuments, Mistakes and Opportunities*, Accounting Horizons, June.
- Mayor K, Scott S., Tol R. S.J. (2007), *Comparing the Travel Cost Method and the Contingent Valuation Method? An application of Convergent Validity Theory to the Recreational Value of Irish Forests*, Economic and Social Research Institute (ESRI).

- Mayston D. (1992), 'Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting', *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No 4 (Winter), pp. 227-248.
- Mazzanti M. (2003), *Metodi e strumenti di analisi per la valutazione economica del patrimonio culturale*, Franco Angeli, Milano.
- Megali C., Pozzoli M. (2003), *Le proposte del Public Sector Committee dell'IFAC di principi contabili internazionali per il settore pubblico con particolare riferimento agli enti locali*, Azienda Pubblica No. 3.
- Mele R., Sicca L. (1995), *L'evoluzione degli studi d'impresa*, Cedam, Padova.
- Mele R. (1995), *L'evoluzione degli studi economico – aziendali sull'impresa pubblica*, in Mele R., Sicca L. (a cura di) *Gli studi in economia di impresa in Italia. Contributi a un dibattito in corso*, Cedam, Padova.
- Meneguzzo M. (1997), *Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L'esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governante locale*, Azienda Pubblica, No. 6.
- Micallef, F., Peirson, G. (1997), *Financial reporting of cultural, heritage and scientific and community collections*, Australian Accounting Review, Vol. 7, No. 1.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (2003, 2004, 2008), *Il manuale dei principi e delle regole contabili: principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche*, I II e III edizione, scaricabili dal sito www.rgs.mef.gov.it
- Molle W. (2003), *Global Economic Institutions*, Routledge.
- Mulazzani M. (2002), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli Enti Locali*, Franco Angeli, Milano.
- Mulgan R. (2000), *Accountability: an ever-expanding concept?*, Public Administration, Vol. 78, No. 3.
- Mussari R. (1996), *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.
- Mussari R. (1997), *L'ordinamento finanziario e contabile ed il nuovo modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento*, Azienda Pubblica, n. 2, marzo – aprile.
- Mussari R. (1998), *Il patrimonio degli enti locali; prime considerazioni*, in Marchi L., Paoloni M. (a cura di), *Il processo di trasformazione contabile e finanziaria dei Comuni e delle Provincie*, Maggioli Editore, Rimini.
- Mussari R. (2005), *Public sector Financial Reform in Italy*, in J. Guthrie et al. (a cura di), *International public financial management reform: progress, contradictions, and challenges*, Information Age Publishing Inc.

- Näsi S., Hansen K., Hefzi H. (2001), *Off balance sheet assets in central governments: are they unique or are they really assets?*, Journal of Interdisciplinary Studies, Vol. 14, No. 2.
- Naschold F., Daley G. (1999a), *Learning from the Pioneers: Modernizing Local Government. Part One*, International Public Management Journal, Vol. 2, No. 1.
- Naschold F., Daley G. (1999b), *The Strategic Management Challenge: Modernizing Local Government. Part Two*, International Public Management Journal, Vol. 2, No. 1.
- Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OECD) (1997), *Managing accross Levels of Government. Part One: Overview*, PUMA/OCED, Paris.
- OECD Public Management Committee (2000), *Accrual accounting and Budgeting Practice in Member Countries – Overview*, Paper presented at the International Accrual Accounting and Budgeting Symposium in Paris, OECD, Paris.
- Onesti T., Romano M. (2004), *L'azienda – museo: informativa di bilancio e reporting del valore*, in Sibilio Parri B. (a cura di) *Misurare e comunicare i risultati. L'accountability del museo*, Franco Angeli, Milano.
- Ongaro E. (2003), *Problematiche emergenti di accountability nel contesto del decentramento e delle riforme del management pubblico*, in Pezzani F. (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano
- Onida P. (1971) (1992), *Economia d'azienda*, Utet, Torino.
- Organismo Italiano di Contabilità (OIC) (2005), Principio Contabile n. 16 “Le immobilizzazioni materiali”.
- Osborne D, Gaebler T., (1992), *“Reinventing Government: How the Enterpreneurial Spirits is Transforming the Public Sector”*, Penguin, New York.
- Pallot J. (1990), *The Nature of Public Assets: A Response to Mautz*, Accounting Horizons, June.
- Pallot J. (1992) *Elements of a theoretical framework for public sector accounting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 5, No. 1.
- Pallot J. (1994), *Accounting for Infrastructure Assets: Theory and Practice in New Zealand*, paper presented for the CIGAR Workshop, Valencia.

- Patton (1992), *Accountability and governmental financial reporting*, Financial Accountability and Management, Vol. 8, No. 3.
- Pavan A., Reginato E. (2004), *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- Pavan A. (2007) Linguaggi contabili pubblici nell'Italia del federalismo fiscale, *Azienda Pubblica*, n.4, pp. 631 – 652.
- Pezzani F. (2001), *Il ruolo dell'accountability nella società civile*, Azienda Pubblica, Vol. 4.
- Pezzani F. (2003) (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Pezzani F. (2005) *Logiche e strumenti di accountability per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Pollit C., Boucaert G. (2002), *La riforma del management pubblico* (ed. italiana a cura di E. Ongaro), Egea, Milano.
- Porter S. (2004), *An examination of measurement for valuating heritage assets using a tourism perspective*, Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 1, No. 2.
- Pozzoli M. (2005), *Principi contabili internazionali ed enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Preite D. (2006), *Bilancio consolidato ed informazioni per il gruppo pubblico locale*, Egea, Milano.
- Priest A.N., Ng J., Dolley C. (1999), *Users of local government annual reports: Information Preferences*, Accounting, Accountability and Performance, Vol. 5, No. 3.
- Puddu et al. (2008), *Bilancio IPSAS: sistema integrato di rilevazione e principi contabili pubblici*, RIREA, Roma.
- Pulejo L. (2005), *Comunicazione e accountability nell'azienda Comune*, Giappichelli, Torino.
- Raimondi C. (2003), *Il processo di decentramento e modernizzazione delle amministrazioni pubbliche nell'ultimo decennio: l'esigenza di coordinamento in un sistema complesso*, in Pezzani F. (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.

- Reginato E. (2007), *Profili di accountability del sistema informativo degli enti locali italiani nel contesto internazionale*, Azienda pubblica, No. 3.
- Ricci P., Fontana S. (2003), *L'accountability degli enti strumentali regionali: il caso Campania*, La Finanza Locale No. 11, Maggioli, Rimini.
- Ricci P. (2005) (a cura di), *Enti strumentali regionali e loro accountability: il caso Campania*, Franco Angeli, Milano.
- Ricci P. (2006), *Le immobilizzazioni materiali negli enti locali: testo unico, principi contabili nazionali e Ipsas a confronto*, La Finanza Locale No. 1.
- Ricci P. (2010), *Il soggetto economico nell'azienda pubblica. Una introduzione su chi comanda davvero nell'azienda pubblica e perché*, RIREA, Milano.
- Riparelli A. (1969), *Le comparazioni aziendali ed interaziendali*, RIREA No. 7.
- Robbins W.A. (1984), *Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis*, Accounting and Business Research, Spring.
- Roberts J., Scapens R. (1985), *Accounting systems and systems of accountability - understanding practices in their organizational contexts*, Accounting, Organizations and Society No. 10.
- Roberts J. (1991), *The possibilities of accountability*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 16, No. 4.
- Rowles T. (1992), *Financial reporting of infrastructure and heritage assets by public sector entities*, Discussion paper No. 17, Australia Accounting Research Foundation, Melbourne.
- Rowles T., Hutton, B., Bellamy S. (1998) *Accounting for infrastructure assets: the case of land under roads*, annual conference of Accounting Association of Australia and New Zealand, Adelaide.
- Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS) (2009), *Valuing Heritage Assets*. Final report of a Research Project. Examination the case for the valuation of Heritage assets, www.rics.org
- Rutherford Brian A. (1992), *Developing a conceptual framework for central government financial reporting: intermediate users and indirect control*, Financial Accountability & Management Vol. 8, No. 4.
- Ryan C. M., Mack, J. (2006) *Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General Purpose Financial Reports of Australian Government Departments*. Accounting, Auditing and Accountability Journal Vol. 19, No. 4.
- Saraceno P. (1972), *Il governo delle aziende*, Libreria Universitaria Editrice, Venezia.

- Sarno S., (2003), *Il New Public Management*, in Filosa Martone R., (2003), *Lezioni di Economia e Gestione delle Aziende di Servizi Pubblici*, CUEN, Napoli.
- Sinclair A. (1995), *The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses*, Accounting, Organizations and Society Vol. 20 No. 2/3.
- Sirchia G. (2000), *La valutazione economica dei beni culturali*, Carocci Editore, Roma.
- Stanton P.J., Stanton P.A. (1997), *Governmental accounting for heritage assets; economic, social implications*, International Journal of Social Economics, Vol. 24 No. 7/8/9.
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali: dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.
- Steccolini I. (2004), *Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments*, Financial Accountability & Management, Vol. 20, No 3.
- Stewart J. D. (1984), *The role of information in public accountability*, in A. Hopwood, C. Tomkins (a cura di), *Issue in public sector accounting*, Phillip Allan Publishers Limited, London.
- Superi Furga F. (1971), *Osservazioni sulla logica operativa dei sistemi aziendali integrati*, Giuffrè, Milano.
- Sutcliffe, P. (2003), *The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee*, Public Money and Management, Vol. 23.
- Tanese A. (a cura di) (2004), *Rendere conto ai cittadini, Il Bilancio Sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Manuale del dipartimento della Funzione Pubblica, Edizione scientifiche Italiane, Roma.
- Taylor, D.W., Rosair M. (2000), *The Effects of Participating Parties, the Public and Size on Government Departments. Accountability Disclosures in Annual Reports*, Accounting Accountability and Performance, Vol. 6 No 1.
- Terzani S. (1995), *Introduzione al bilancio d'esercizio*, V ed., Cedam, Padova.
- Thynne I., Goldring J. (1987), *Accountability and Control: Government Officials and the Exercise of Power*, Law Boow Co, Sydney.
- Tolbert Roberts J. (1982), *Accountability in Athenian government Madison*, University of Wisconsin Press, Wisconsin.
- Tommasetti A. (2008), *I sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche, Una prospettiva internazionale*, Cedam, Padova.

- Torres L. (2004), *Trajectories in public administration reforms in European Continental countries*, Australian Journal of public Administration, Vol. 63, No. 3.
- Tuccillo D. (2006) *I principi contabili per gli enti locali: prospettive alla luce dei principi e di esperienze internazionali*, Giappichelli, Torino.
- Uhr. J., (1999), *Three Accountability Anxieties: a conclusion to the symposium*, in Australian Journal of Public Administration, Vol. 58, No. 1.
- United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization (UNESCO) (1972) *Operational Guidelines for the Implementation of the World Heritage Convention*.
- Vagnoni E. (1998a), *Linee di rinnovamento nel sistema contabile dell'amministrazione dello Stato: note da altri paesi*, Azienda Pubblica, No. 3.
- Vagnoni E. (1998), *Alcune riflessioni sull'attività di ricerca in economia delle Amministrazioni Pubbliche*, RIREA, No. 7/8.
- Vagnoni E. (2000), *La svolta degli anni '80 nella letteratura italiana sull'azienda pubblica di erogazione*, in Viganò E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*. Cedam, Padova.
- Viganò E. (2000), *Il concetto generale di azienda*, in Viganò E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*. Cedam, Padova.
- Van Daniker R.P., Kwiatowski V. (1986), *Infrastructure Assets: An Assessment of user Needs and Recommendations for Financial Reporting*, Governmental Accounting Standards Board, Connecticut.
- Walker R. G., Clarke F. L., Dean G. W. (1999), *Reporting on the state of infrastructure by local government*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 12, No 4.
- Walker R. G., Clarke F. L., Dean G. W. (2000a), *Use of CCA in the public sector: Lessons from Australia's experience with public utilities*, Financial Accountability & Management, Vol. 16, No.1.
- Walker R. G., Clarke F. L., Dean G.W. (2000b), *Options for infrastructure reporting*, ABACUS, Vol. 36, No. 2.
- Walker R. G., Walker B. C. (2000), *Privatisation, sell off or sell out: The Australian experience*, Australian Broadcasting Corporation, Sydney.
- Walker R.G., Dean G.W., Edwards P.J. (2004), *Infrastructure reporting: attitudes of preparers and potential users*, Financial Accountability & Management, Vol 20, No. 4.

Webster (1981), *Third new International dictionary*.

Williams P. F. (1987), *The legitimate concern with fairness*, Accounting Organizations and Society, Vol. 12, No. 2.

Willmott H. (1996), *Thinking accountability: accounting for the disciplined production of self*, in Munro, R., Mouritsen, J. (Eds.) *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*, International Thompson Publishing, London.

Zappa G. (1956), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo I, Giuffrè, Milano.

Zappa G., Marcantonio A. (1971), *Ragioneria applicata alle aziende pubbliche. Primi principi*. Giuffrè, Milano.

SITOGRAFIA

www.finance.gov.ab.ca

www.icom.org

www.ifac.org

www.rics.org

www.rgs.mef.gov.it

www.unesco.org.

www.un.org/en/

RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 822 codice civile.

Articolo 823 codice civile.

Articolo 824 codice civile.

Articolo 826 codice civile.

Articolo 2426 codice civile.

Corte Costituzionale, Sentenza n. 151/1986.

Corte di Cassazione, Sentenza n. 22021/2006.

Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003 n. 97 “*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1974, n. 70*”.

Decreto Legislativo del 18 Agosto 2000 n. 267 *"Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali"*.

Decreto Legislativo del 3 febbraio 1993, n. 29, *"Razionalizzazione della organizzazione delle Amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego"*.

Decreto Legislativo del 25 febbraio 1995 n. 77, *"Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali – Stato patrimoniale"*.

Decreto Legislativo 23 ottobre 1998, n. 410, *"Disposizioni correttive ed integrative dei decreti legislativi 25 febbraio 1995, n. 77, e 15 settembre 1997, n. 342, in materia di ordinamento finanziario e contabile degli enti locali."*

Decreto Legislativo del 22 gennaio 2004, n. 41, *"Codice dei beni culturali e del paesaggio", ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137.*

Decreto Legislativo del 22 gennaio 2004 n. 42 , *"Codice dei beni culturali e del paesaggio", ai sensi dell'art. 10 della legge n. 137 del 6 luglio 2002 (in vigore dall'1 maggio 2004).*

Decreto Legislativo del 24 Marzo 2006, n.156 e il Decreto Legislativo del 26 marzo 2008, n. 62, recanti *"Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n.42 in relazione ai beni culturali.*

Decreto Legislativo del 24 marzo 2006, n. 157 e il Decreto Legislativo del 26 marzo 2008, n. 63, recanti *"Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, in relazione al paesaggio"*.

La Costituzione della Repubblica Italiana, Articolo 9.

Legge 8 giugno 1990, n. 142. *Ordinamento delle autonomie locali.*