

Gli organi istituzionali nei Comuni: quale significatività nella spesa pubblica?¹

A. Costa^{*}, F. De Matteis^{}, D. Preite^{***}, A. Tafuro^{****}**

Abstract

Nell'attuale panorama del settore pubblico italiano, il tema dell'incidenza delle spese della politica assume un ruolo predominante tanto per la scarsità delle risorse finanziarie, quanto per la delegittimazione degli organi istituzionali che si è registrata negli ultimi anni. Ne consegue che, da un lato, la conoscenza delle spese sostenute per l'attività politica è condizione necessaria ad un più attento utilizzo delle risorse finanziarie limitate. Dall'altro, la trasparenza circa tali voci di spesa rappresenta un utile strumento per il recupero di legittimità da parte degli amministratori pubblici, in un contesto come quello attuale in cui la remunerazione della classe politica è spesso accompagnata da un senso di non appropriatezza ed ingiustizia agli occhi della collettività amministrata. Ulteriore elemento di attualità circa questi temi e, in particolare, di quelli inerenti la rappresentazione contabile delle spese inerenti gli organi elettivi, deriva dalla recente riforma del sistema contabile pubblico.

Il presente lavoro si pone l'obiettivo di approfondire la spesa degli organi istituzionali, sia in termini di significatività ed uniformità fra enti locali differenti, sia in termini di grado di trasparenza contabile riservato alle stesse. La metodologia seguita è quella della ricerca empirica sui conti del bilancio dei comuni italiani capoluoghi di regione, mediante un'analisi in ottica comparativa.

Dall'analisi effettuata emergono aspetti che, fra l'altro, potrebbero fornire alcuni spunti di riflessione utili nell'attuazione della riforma del sistema contabile, con specifico riferimento alle spese per la politica. In particolare, la ricerca mette in luce il grado di significatività ed uniformità della spesa relativa agli organi istituzionali, evidenziando alcune criticità, legate alla chiarezza sulla composizione della stessa, e conducendo a riflessioni su possibili ulteriori elementi di *disclosure*.

¹ Sebbene il presente lavoro sia frutto del lavoro congiunto degli autori, è possibile attribuire i paragrafi 1, 4 e 6 a Daniela Preite, il paragrafo 2 ad Antonio Costa, il paragrafo 3 ad Alessandra Tafuro ed il paragrafo 5 a Fabio De Matteis.

* Professore Ordinario di Economia Aziendale, Università del Salento – Dip.to di Scienze dell'Economia.

** Dottore e Assegnista di Ricerca in Economia Aziendale, Università del Salento - Dip.to di Scienze dell'Economia.

*** Professore Aggregato di Economia Aziendale, Università del Salento - Dip.to di Scienze dell'Economia., Docente dell' Area Public Management and Policy, SDA Bocconi School of Management.

**** Professore Aggregato di Economia Aziendale, Università del Salento - Dip.to di Scienze dell'Economia.

1. Bilanci pubblici: perché rendere conto?

Il concetto di accountability è considerato come uno dei principi basilari del processo di cambiamento e riforma delle amministrazioni pubbliche che, anche nel contesto italiano dove non ha trovato una specifica traduzione, è stato interpretato nella sua accezione di attitudine a rendere conto, di trasparenza e responsabilità, distinguendone le finalità ed il focus esterni o interni all'azienda.

Con riferimento agli aspetti definatori, numerosi sono i contributi volti a delineare il concetto di accountability (Staats, 1990; Taylor and Rosair, 2000), l'articolazione nei suoi vari componenti (Gray and Jenkins, 1993; Johnston and Romzek, 1999; Guarini, 2000; Valotti, 2000), l'evoluzione che l'accountability ha evidenziato nella dinamica delle riforme del settore pubblico (Cochrane, 1993; Ogden, 1995; Anessi-Pessina e Borgonovi, 2000).

Nonostante la proliferazione di definizioni proposte sul concetto di accountability, esse sembrano essere accomunate:

1. dalla maggiore complessità del concetto contestualizzato nel settore pubblico rispetto ad una sua applicazione all'ambito privato (Mayston, 1993; Sinclair, 1995; Ryan et al., 2000);

2. dalla necessità, perché si possa parlare di accountability, della presenza di una parte (*accountee*) che ha delle attese verso un'altra (*accountor*), tenuta a rendere conto su come risponde alle stesse (Stewart, 1984; Patton, 1992).

In estrema sintesi, il concetto di accountability in ambito pubblico (Steccolini, 2004), necessita della presenza di un'attività di trasferimento di informazioni dall'*accountor* (ente locale) all'*accountee* (cittadino, organi politici, fornitori, ecc.) a cui è riconosciuta la possibilità di valutazione dell'azione pubblica sulla base delle informazioni ottenute.

In particolare, per poter parlare di accountability non solo è necessaria la disponibilità di informazioni, ma le stesse devono avere il carattere dell'attendibilità, della comprensibilità, dell'accessibilità, della diffusione, della distribuzione e della disseminazione (Herzlinger, 1996; Coy et al., 2001). Infine, come accennato in precedenza, il processo di accountability deve prevedere il possibile giudizio espresso dall'*accountee* che rappresenta il *feedback* da parte del destinatario delle informazioni verso il mittente delle stesse.

Il concetto di accountability diffuso in ambito pubblico ha subito uno spostamento:

1. dall'attenzione al rispetto delle norme/procedure ad una crescente considerazione di efficienza, efficacia ed economicità e ad una propensione verso i risultati;

2. dall'evidenza delle responsabilità verso la collettività nel suo complesso e verso gli organi politici ad un orientamento verso il mercato e il cittadino/cliente (Guthrie, 1993; Parker e Gould, 1999);

3. dall'orientamento verso la rendicontazione della singola azienda alla considerazione delle responsabilità e delle modalità di governo nell'ambito dei gruppi pubblici e, in generale, dei network (*network accountability*).

Con riferimento all'ente locale, le principali dimensioni del fabbisogno di accountability sono riconducibili (Guarini, 2003):

1. all'accountability del mandato elettorale. In tal caso, il fabbisogno di accountability deriva dal potere conferito alla collettività agli organi politici attraverso l'investitura elettorale.

2. all'accountability sui risultati. Il fabbisogno di accountability proviene dalla cessione di beni/erogazione di servizi, dall'emanazione di regole e provvedimenti da parte dell'amministrazione pubblica, cui corrispondono controprestazioni dirette (tariffe) o indirette (tributi). La necessità di equilibrio fra effetti generati e sacrificio richiesto alla collettività, genera il bisogno di informazioni per il controllo sociale da parte dei soggetti amministrati.

3. all'accountability sulla gestione interna. Il fabbisogno di questa tipologia di accountability deriva dall'attribuzione di obiettivi e risorse relativamente a scelte operate dagli organi di governo. Le informazioni sulla gestione interna dovrebbero condurre alla ricerca di un equilibrio fra organi

politici (rapporto tra parlamento e governo, consiglio e giunta) e tra questi e gli organi tecnico-esecutivi (giunta e dirigenti).

4. all'accountability di gruppo e del network. Il fabbisogno di accountability scaturisce, in tal caso, dalle relazioni interaziendali (Giaccari, 2003; Grossi, 2004; Preite, 2006), in cui si inseriscono le amministrazioni pubbliche, sia di tipo funzionale che di natura istituzionale. Le prime sono forme di collaborazione fra aziende pubbliche (relazioni orizzontali) o fra queste e le aziende private, al fine di una migliore efficacia di gestione dei servizi pubblici. Le relazioni istituzionali si instaurano all'interno del sistema pubblico in base alle modalità di distribuzione delle funzioni tra i diversi livelli di governo (relazioni verticali).

Tali relazioni generano differenti fabbisogni di accountability connessi a:

– problematiche di controllo interne rispetto al gruppo o al network di aziende²;

– problematiche di “rendicontazione” verso l'esterno, al fine di informare la collettività circa i risultati raggiunti dalla rete di aziende pubbliche e private che agisce su una certa area di bisogni.

Appare correlato alla prima tipologia di fabbisogno di accountability l'approfondimento delle spese sostenute dagli enti locali per gli organi istituzionali di matrice politica che sono direttamente connesse al mandato elettorale, laddove si riferiscono a spese sostenute per la remunerazione della classe politica e per lo svolgimento dell'attività istituzionale della stessa. Seppur in maniera meno evidente, si ravvede una correlazione anche fra spese politiche e fabbisogno di accountability sui risultati. La trasparenza sui risultati raggiunti (o non raggiunti) può essere supportata dall'evidenza circa l'entità della remunerazione della classe politica: in altri termini, se i rappresentanti politici realizzano iniziative utili e operano nel senso del miglioramento della qualità dei servizi o dell'erogazione di nuovi servizi (risultati raggiunti), ulteriore elemento di trasparenza correlato ai risultati può essere rappresentato dalla remunerazione degli organi elettivi, intesa come forma di corresponsione economica a fronte degli obiettivi raggiunti.

Per tali ragioni, il tema dell'accountability, intesa come rendicontazione trasparente e responsabile, è divenuto di particolare rilevanza nel panorama delle aziende pubbliche italiane. Allo stato attuale, nonostante i recenti sforzi volti al miglioramento dell'informazione contabile, si assiste ad un limitato livello di responsabilità circa la rendicontazione delle risorse, a fronte di un'erogazione di servizi divenuta sempre più complessa ed eterogenea. In tale contesto, un principio scarsamente considerato, assume sempre maggior importanza: il principio del temperamento degli interessi. Esso si attua mediante l'adozione di strutture, processi e comportamenti che sono fondamentalmente ispirati alla logica della partecipazione alle attività amministrative e al continuo confronto, al fine di agevolare la flessibilità dell'ente, nell'ambiente mutevole e complesso in cui esso opera.

Tale logica mira al conseguimento dei seguenti obiettivi:

- evitare gli sprechi di risorse che possono derivare dai conflitti (di natura aziendale, all'interno dell'ente locale, ed interaziendale, tra i vari enti o fra ente/impresa, ente/famiglia, ente/organizzazione non profit) e dalla resistenza al cambiamento (si pensi all'adozione di nuove metodologie contabili);
- permettere l'espressione, nel processo decisionale, di una vasta gamma di conoscenze, di competenze professionali e di altro genere;
- favorire ogni forma di sviluppo e di innovazione (ad esempio, introduzione di nuove tecnologie informatiche nelle rilevazioni contabili) condividendone sia i vantaggi operativi (velocità, riduzione ridondanze informative, etc.), sia gli effetti sull'intero gruppo aziendale (Airoldi, Brunetti, Coda, 1989).

Rivedendo l'azienda pubblica alla luce del principio del temperamento degli interessi emerge l'esigenza della trasparenza e della capacità di rendere conto dell'attività dell'intero Ente (Guarini, Preite, 2005). Questa necessità deriva dalla profonda evoluzione dei bisogni informativi

² Si pensi, ad esempio alla rendicontazione a supporto delle scelte di allocazione delle risorse fra livelli di governo, alla valutazione dei risultati conseguiti dai diversi livelli di governo al fine di garantire gli equilibri a livello complessivo di sistema pubblico, al controllo delle gestioni delegate o dei servizi esternalizzati a privati (ruolo di committenza e di proprietà).

che ha investito gli enti locali di una responsabilità sempre più crescente, nei confronti del cittadino/utente, quale principale interlocutore territoriale (De Matteis, 2011).

Una responsabilità che può esplicarsi su due fronti (Guarini, 2003; Steccolini, 2004a):

- sul piano interno, da cui emerge la necessità di rendicontare per verificare il livello di efficienza e di efficacia nel processo di erogazione, allo scopo di esercitare un miglior controllo sulle aziende investite del ruolo di gestore dei servizi;
- sul piano esterno, da cui deriva l'esigenza di rendere conto alla collettività in relazione ai servizi offerti e sulla spesa pubblica effettuata.

Tale esigenza informativa è qui generata:

- dalle decisioni degli organi di governo locale, in merito alla definizione dei servizi e alla capacità di soddisfare i bisogni realmente richiesti dalla collettività;
- dal processo di erogazione dei servizi e dalle relazioni contrattuali/extracontrattuali con le aziende erogatrici;
- dall'impatto generato in termini di efficacia prodotta e di sacrificio imposto alla collettività.

In tal senso, stante la rilevanza del principio di accountability dell'azienda pubblica, diviene importante per l'ente locale dotarsi di strumenti contabili volti a fornire utili e trasparenti informazioni di governo e di direzione, allo scopo di realizzare una gestione in armonia non solo ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità quanto a quelli di trasparenza, accountability e partecipazione.

2. Significatività del sistema contabile e trasparenza

Tra le svariate ragioni che contribuiscono alla scarsa diffusione del principio dell'accountability (Pezzani, 2000), si annovera lo schema concettuale della contabilità finanziaria che detiene un ruolo predominante nel sistema informativo-contabile degli enti locali (Costa, 2010; Preite, 2002).

Nella contabilità finanziaria, le determinazioni contabili, lungi dal rappresentare in maniera completa la realtà aziendale, mirano a cogliere un solo aspetto della gestione, quello finanziario, trascurando qualsiasi differente rilevazione di natura economica (Catturi, 1984).

Secondo tale logica, il sistema delle rilevazioni segue per tradizione un'impostazione, generalizzata in tutti gli enti pubblici, basata su dati e informazioni aventi natura squisitamente finanziaria (Giannessi, 1969, Onida, 1969, Cassandro, 1979). Ogni fatto aziendale viene osservato in quanto genera movimenti numerari (denaro, crediti, debiti), sicché è invalsa l'espressione di "entrata" o "uscita" in luogo di "provento" o "costo", pur in presenza di operazioni economiche. Di qui, la locuzione "contabilità finanziaria" usata con riferimento a quel sistema di rilevazioni che si presenta piuttosto limitativo ai fini informativi, conoscitivi e di controllo conducendo, perciò, ad un'inevitabile perdita di significatività del sistema contabile (Borgonovi 2005).

Il modello della contabilità finanziaria discende direttamente dalle finalità attribuite alle rilevazioni contabili negli enti pubblici. Tradizionalmente, lo scopo precipuo delle informazioni derivanti dalla contabilità è quello di regolare i rapporti tra gli organi di governo e di direzione, al fine di porre in essere decisioni atte a soddisfare l'interesse della collettività e a garantire un corretto controllo della ricchezza impiegata. Dalla separazione tra organo deliberativo e organo esecutivo nasce l'esigenza di "autorizzare" la spesa complessiva dell'azienda pubblica, entro limiti prefissati qualitativamente e quantitativamente.

Le debolezze riscontrabili nel modello di controllo burocratico e nel sistema di contabilità finanziaria spingono da tempo gli studiosi delle varie discipline a trovare nuove soluzioni e differenti modelli concettuali, al fine di contribuire al miglioramento dell'intero sistema. La letteratura di riferimento (Anessi Pessina, 2000; Steccolini, 2004a), a fronte del processo di rinnovamento che caratterizza da qualche anno le amministrazioni pubbliche, manifesta, ormai da

tempo, la necessità di riconsiderare il ruolo e la finalità dei sistemi contabili tradizionali (Ricci, 2012)³.

L'effettivo assolvimento degli obblighi di trasparenza e completezza richiede, pertanto, di integrare il sistema di contabilità finanziaria con un sistema di contabilità analitico e con uno di contabilità economico-patrimoniale (Fontana, Rossi, 2008) che, così come prevede il decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118⁴ in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, dovrebbe garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

In letteratura (Anselmi, Mussari, 2003), il sistema di contabilità economico-patrimoniale è ritenuto di indubbia superiorità informativa e, di conseguenza, si ritiene che possa consentire di innalzare il grado di rappresentatività e di significatività delle informazioni contenute nei rendiconti degli enti locali. È chiaro, poi, che la significatività dell'informazione dovrebbe avere un differente grado di analiticità in funzione del destinatario.

Se da un lato, ci si chiede come migliorare la significatività del sistema contabile, dall'altro lato è necessario domandarsi come rendere il sistema esistente più trasparente. In tal senso è intervenuto il legislatore che, con il recente D. Lgs 33 del 2013 in materia di riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle PA, ha imposto alle stesse (a qualsiasi livello: statale regionale e locale), l'obbligo di pubblicare sul proprio sito una serie di informazioni inerenti ai componenti degli organi di indirizzo politico (e di amministrazione e gestione). Pertanto, oltre all'atto di nomina o di proclamazione, con l'indicazione della durata dell'incarico o del mandato elettivo ed il curriculum degli interessati, dovranno essere resi noti: i compensi di qualsiasi natura connessi all'assunzione della carica; gli importi di viaggi di servizio e missioni pagati con fondi pubblici; i dati relativi all'assunzione di altre cariche, presso enti pubblici o privati ed i relativi compensi a qualsiasi titolo corrisposti.

Tutte queste informazioni, ad oggi, sono rilevate soltanto extra-contabilmente. Al contrario, sarebbe auspicabile chiedere alle amministrazioni di compiere un ulteriore sforzo per completare i processi di trasparenza riportando le medesime informazioni anche nel bilancio. Come noto, infatti, esso costituisce il principale riferimento inerente alle dinamiche finanziarie del comune, riepiloga l'acquisizione e l'impiego di risorse provenienti dalla collettività e, pertanto, dovrebbe in maniera inequivocabile, rendicontare anche sull'utilizzo delle risorse per la remunerazione dell'attività svolta da quei soggetti che – attraverso il percorso elettorale – hanno ricevuto un mandato politico da parte della cittadinanza.

In tal senso, l'affidabilità e la significatività della documentazione prevista dal sistema di bilancio dell'Ente potrebbe costituire uno strumento importante per consentire:

- agli stakeholder di esprimere un giudizio sul rapporto tra l'operato degli eletti e la loro remunerazione;
- agli organi istituzionali di natura politica di potersi garantire la legittimazione della propria azione e, di riflesso, il consenso ad operare.

³ Come sottolineato da Ricci (2012), le finalità di fondo di un sistema di contabilità pubblica sono ben note e così sintetizzabili:

- 1) rendere sempre più trasparente la gestione e di conseguenza sempre più agevole l'esercizio del controllo democratico;
- 2) migliorare le relazioni tra i diversi livelli di governo e le relazioni tra decisione politica e amministrativa;
- 3) sviluppare la consapevolezza del management sugli effetti dei processi decisionali interni ed esterni;
- 4) consentire azioni di controllo mirate e specialistiche in grado di assistere gli interventi correttivi.

Ricci P., (2012), Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico, in *Azienda pubblica*, 25, (1), pp. 41-51.

⁴ Il decreto legislativo n. 118/2011 è stato adottato in attuazione della delega conferita al Governo dall'articolo 2, comma 1 e comma 2, lettera h), della legge 5 maggio 2009, n. 42 finalizzata all'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni e degli enti locali.

3. Spesa pubblica e organi istituzionali: quali evidenze dal rendiconto?

La letteratura internazionale (Coy et al. 2011; Chen, 1975; Normanton, 1971; Scott, 1941) da tempo sostiene una forma di *public accountability* basata sulla trasparenza e aperta a tutti i cittadini dando loro la possibilità di avanzare critiche.

D'altronde, come è stato esplicitato (Coy, Dixon, 2004), i report sull'*accountability* sono elaborati da soggetti pubblici che si concentrano a giustificare il proprio operato nel tentativo, anche, di evitare gli scandali che, soprattutto di recente, sono stati al centro della discussione sui cosiddetti "costi della politica", causando non poco imbarazzo in ambito locale e nazionale. In realtà, sono proprio questi i temi che dovrebbero suscitare maggiore preoccupazione in termini di trasparenza e di *public accountability*.

Tuttavia, nella predisposizione di documenti di *accountability* vi sono ampi margini di discrezionalità sia nella definizione della loro struttura e che nella scelta dei loro contenuti. Da qui l'interesse verso l'approfondimento del rendiconto di gestione che, vista la sua struttura obbligatoria ed i suoi contenuti generati dal sistema informativo-contabile, risulta essere più oggettivo di altri strumenti di rendicontazione a carattere volontario.

Pertanto, è necessario un cenno a quello che può considerarsi il documento contabile consuntivo di maggior rilievo negli enti locali, ossia il rendiconto di gestione, per poi focalizzarsi – come si dirà più avanti in maniera più estesa – sull'analisi di alcuni specifici ambiti di spesa in esso contenuti.

Il rendiconto rappresenta il documento consuntivo obbligatorio attraverso il quale i Comuni manifestano una forma di *public accountability*. Esso si compone di tre documenti:

- il conto del bilancio;
- lo conto del patrimonio;
- il conto economico.

Il conto del bilancio è espressione del sistema di contabilità finanziaria, mentre il conto del patrimonio e il conto economico rappresentano una sintesi di tipo economico-patrimoniale delle rilevazioni contabili (che negli enti locali restano, ad oggi, di tipo finanziario).

Il ruolo attribuito al rendiconto nel rendere l'attività amministrativa trasparente è spesso messo in discussione in quanto questo documento viene considerato come veicolo informativo principalmente nei confronti dei suoi utilizzatori interni all'Ente (sindaco, giunta, consiglieri...). Inoltre, va rilevato come non sia chiaro l'effettivo utilizzo dei dati in esso contenuto a supporto dei processi decisionali (Steccolini, 2004b).

Questa situazione impone una riflessione sulla necessità di coniugare l'obbligatorietà e l'oggettività del rendiconto di gestione con il suo reale utilizzo come strumento informativo all'interno dell'ente al fine di supportare i processi di *decision making* ed all'esterno dell'ente per far conoscere soprattutto ai cittadini (elettori, contribuenti, fruitori dei servizi pubblici) le dinamiche finanziarie che sottendono l'operato dei rappresentanti politici da loro eletti.

La scelta di analizzare il rendiconto rispetto al bilancio di previsione deriva dalla definitività del dato, rispetto alle previsioni che subiscono profonde modificazioni nel corso dell'anno, per via delle variazioni di bilancio.

Allo scopo di dare un contributo alla letteratura esistente, il presente lavoro si concentra sull'analisi della spesa pubblica così come emerge dai rendiconti dei Comuni, relativa agli organi istituzionali. Ciò sia perché un'attenta e precisa conoscenza di tali spese può indurre ad una presa di coscienza internamente all'ente e a conseguenti decisioni in merito alla possibilità di rivedere gli importi finanziari destinati a tali tipologie di spesa, sia in quanto si ritiene opportuno che all'esterno i cittadini conoscano l'utilizzo delle risorse finanziarie dell'ente di cui sono la principale fonte finanziaria anche relativamente all'impiego delle risorse pubbliche per la remunerazione dell'operato politico, al fine di valutarne l'adeguatezza o meno.

L'indagine effettuata – di cui si dirà più approfonditamente nei seguenti paragrafi – prende in considerazione i dati contenuti nel conto del bilancio per due ragioni:

1. l'importanza del sistema di contabilità finanziaria che rappresenta il nucleo centrale delle decisioni politiche in tema di finanza pubblica (Steccolini, 2009);
2. l'esposizione nel conto del bilancio di risultati finanziari consuntivi, relativi ad un anno dell'attività svolta dall'Ente, nonostante i limiti derivanti dal sistema di contabilità finanziaria (Preite, 2002).

La spesa del conto del bilancio si suddivide in Titoli, Funzioni, Servizi, Interventi.

Nell'ambito del Titolo I, relativo alle spese correnti, il primo Servizio della Funzione 01 "Funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo" è denominato "Organi istituzionali, partecipazione e decentramento" che si compone del seguente dettaglio relativo alla natura della spesa:

1. al personale, che accoglie le spese relative al personale collegato agli organi politici (es. gabinetto del Sindaco e della Giunta);
2. all'acquisto di materie prime e/o beni e servizi, in cui sono inseriti le spese varie relative al materiale di consumo, nonché gli acquisti legati alle spese di rappresentanza;
3. alle prestazioni di servizi, laddove sono comprese le indennità degli amministratori e i gettoni di presenza, insieme ai rimborsi spese degli organi istituzionali e alle spese per servizi a disposizione dei gruppi consiliari;
4. all'utilizzo di beni di terzi, in cui si trovano gli affitti relativi a beni utilizzati dagli organi istituzionali;
5. ai trasferimenti, laddove sono inserite i trasferimenti a soggetti vari di natura provinciale, regionale o nazionale (consorzi, comunità montane, associazioni, etc.) la cui funzione sia collegata al Gabinetto del Sindaco e della Giunta;
6. agli interessi passivi e oneri finanziari diversi, dove possono essere inserite somme legate al finanziamento dell'attività istituzionale;
7. a imposte e tasse, in cui si colloca l'IRAP sulle indennità e sui gettoni di presenza.

Come accennato in precedenza, il rendiconto di gestione – ed in particolare il conto del bilancio – rappresenta il principale strumento per rendere trasparente il riflesso finanziario dell'operato dell'amministrazione comunale. Sebbene tale strumento abbia questa generica finalità di accountability, risulta interessante approfondire più specifici ambiti di spesa dallo stesso desumibili, fino a giungere alla possibilità di misurare quantitativamente il livello di trasparenza di tali elementi di dettaglio presi in considerazione (Ryan et al., 2002).

4. *Research question*, metodologia e campione d'indagine

In base a quanto appena accennato, l'indagine condotta si è posta le seguenti *research question*: esistono uniformità riguardo all'incidenza della spesa per gli organi istituzionali rispetto alla totalità della spesa corrente e alla dimensione degli enti indagati? Qual è il grado di significatività delle informazioni contabili relativamente alla spesa degli amministratori di carica politica? È possibile individuare con immediatezza le spese relative alla remunerazione degli organi elettivi?

A tale scopo, si precisa che la natura dell'analisi è prettamente contabile – in particolare, ci si riferisce ai contenuti del conto del bilancio – e l'oggetto di indagine è costituito dalle spese inerenti il funzionamento degli organi politici, con particolare attenzione ai compensi degli stessi.

La metodologia seguita è rappresentata:

- da un'indagine documentale sui dati contabili inerenti le spese connesse all'attività degli organi elettivi estrapolati dai Conti del bilancio (attraverso i Certificati consuntivi annualmente inviati dagli enti locali al Ministero dell'Interno). In particolare l'indagine, mirata all'analisi della voce "Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento", riguarda i dati al 31-12-2011 dei capoluoghi di regione italiani;
- da colloquio telefonico con il referente di uno dei maggiori enti compresi nel campione.

Il campione d'indagine è costituito da tutti i capoluoghi di regione italiani e consente, data la sua composizione, di avere una panoramica piuttosto completa della situazione nazionale. In particolare, il campione così strutturato permette:

- da un lato, di non subire l'influenza, o specularmente di evidenziare qualche situazione particolare, proveniente dal posizionamento geografico degli enti indagati; quelli selezionati, difatti, sono distribuiti su tutto il territorio nazionale;
- dall'altro, di considerare la variabile dimensionale degli enti (rappresentata dal numero di residenti); infatti, seppur si siano selezionati gli enti capoluogo di regione che, per loro natura sono di dimensioni maggiori, va anche rilevato come fra essi si passi dai quasi 35.000 abitanti di Aosta, ai quasi 2,8 milioni di Roma, denotando una certa varietà dimensionale.

Campione di indagine

	Capoluogo	n. abitanti
1	Roma	2.781.692
2	Milano	1.341.830
3	Napoli	956.856
4	Torino	906.874
5	Palermo	654.121
6	Genova	609.746
7	Bologna	382.784
8	Firenze	373.446
9	Bari	319.355
10	Venezia	270.589
11	Trieste	208.452
12	Perugia	169.819
13	Cagliari	155.887
14	Trento	115.511
15	Ancona	102.997
16	Catanzaro	92.953
17	L'Aquila	68.503
18	Potenza	68.297
19	Campobasso	50.916
20	Aosta	34.975

5. I risultati della ricerca: analisi e discussione

L'analisi condotta ha permesso di analizzare i seguenti aspetti:

1. il grado di uniformità - mediante il confronto fra le diverse città – delle spese connesse alla politica, evidenziando alcuni aspetti di disomogeneità;
2. la significatività delle spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento intesa come entità della stessa rispetto a categorie più ampie di spesa in cui essa è contenuta (peso delle spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento in relazione alle spese per funzioni generali, di gestione e controllo ed alle spese correnti);
3. il livello di trasparenza circa gli importi di spesa specificamente dedicati alla remunerazione degli organi di carica elettiva.

L'aspetto principale considerato nella presente indagine è rappresentato dalla voce "Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento" del Rendiconto di gestione 2011 degli enti selezionati. Si tratta del servizio del conto del bilancio che, fra le altre voci, contiene i compensi erogati ai membri di Giunta e Consiglio.

La seguente tabella riepiloga l'importo di tale voce di bilancio per ciascun ente unitamente alla popolazione residente (manca l'importo di Campobasso ed Aosta non ancora disponibile).

Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento e popolazione residente

	Capoluogo	n. abitanti	Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento (2011)
1	Trieste	208.452	1.740.487
2	Ancona	102.997	1.791.472
3	Potenza	68.297	2.812.695
4	L'Aquila	68.503	2.825.038
5	Catanzaro	92.953	2.878.741
6	Cagliari	155.887	6.352.136
7	Trento	115.511	6.354.907
8	Perugia	169.819	7.868.473
9	Firenze	373.446	12.440.170
10	Bari	319.355	17.161.880
11	Palermo	654.121	17.573.990
12	Bologna	382.784	19.846.561
13	Genova	609.746	20.688.512
14	Milano	1.341.830	27.032.232
15	Venezia	270.589	29.071.009
16	Torino	906.874	46.165.283
17	Roma	2.781.692	120.785.634
18	Napoli	956.856	128.193.876

Dall'analisi dei dati emergono almeno due aspetti interessanti:

1. innanzitutto, si denota una forbice particolarmente ampia fra le spese per la politica registrate nel primo ente (in cui sono più contenute) e quelle dell'ultimo (con l'importo maggiore). Si passa, infatti, da circa 1.7 mln di euro a Trieste, ad oltre 128 mln di euro a Napoli, con una differenza, pertanto, di oltre 126 mln di euro (l'importo più alto è oltre 75 volte più elevato di quello più basso);
2. inoltre, non vi è sempre una correlazione direttamente proporzionale fra crescita dimensionale degli enti ed importo di spesa per organi istituzionali, partecipazione e decentramento. Basti notare, infatti, che Trieste – capoluogo con l'importo di spesa politica più contenuto – ha una popolazione più numerosa dei sette enti che la succedono in termini di spesa politica. A tal proposito è interessante notare che all'ottavo posto si colloca Perugia che, pur avendo una popolazione di circa 40.000 unità inferiore a quella di Trieste, registra spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento di 4,5 volte superiori a quest'ultima. Sempre sulla correlazione fra dimensione ed entità delle spese considerate, va rilevato come negli ultimi posti si posizionino gli enti di più grosse dimensioni e ciò sembrerebbe smentire quanto appena accennato se non fosse che nelle ultime 5 posizioni si trova Venezia che, al contrario, ha una popolazione residente inferiore rispetto ad altri enti che denotano spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento ben più contenute (si vedano, ad esempio, Firenze, Bari e Bologna).

Proprio in conseguenza di quanto detto al precedente punto 2, di seguito, si rapporta il valore della voce di spesa presa in esame alla popolazione residente negli enti del campione al fine di ottenere la spesa "pro-capite" per organi istituzionali, partecipazione e decentramento (valore pro capite). Ciò consente di effettuare un confronto fra gli enti basato su un dato "pesato", in quanto il valore

assoluto della spesa esaminata è parametrato rispetto al numero di abitanti e, di conseguenza, di esprimere delle valutazioni più oggettive.

Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento (valore pro capite)

	Capoluogo	n. abitanti	Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento 2011	Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento 2011 PRO CAPITE
1	Trieste	208.452	1.740.487	8,35
2	Ancona	102.997	1.791.472	17,39
3	Milano	1.341.830	27.032.232	20,15
4	Palermo	654.121	17.573.990	26,87
5	Catanzaro	92.953	2.878.741	30,97
6	Firenze	373.446	12.440.170	33,31
7	Genova	609.746	20.688.512	33,93
8	Cagliari	155.887	6.352.136	40,75
9	Potenza	68.297	2.812.695	41,18
10	L'Aquila	68.503	2.825.038	41,24
11	Roma	2.781.692	120.785.634	43,42
12	Perugia	169.819	7.868.473	46,33
13	Torino	906.874	46.165.283	50,91
14	Bologna	382.784	19.846.561	51,85
15	Bari	319.355	17.161.880	53,74
16	Trento	115.511	6.354.907	55,02
17	Venezia	270.589	29.071.009	107,44
18	Napoli	956.856	128.193.876	133,97

Anche il valore pro-capite delle spese indagate, conferma una mancanza di correlazione fra dimensione dell'ente e importo speso. Si vedano, a titolo esemplificativo, i seguenti casi:

- il comune di Milano, che in valore assoluto si collocava fra i più dispendiosi, in termini di spesa pro-capite occupa soltanto il terzo posto;
- il comune di Trento, al settimo posto relativamente al valore assoluto delle spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento, raggiunge il terzultimo posto dimostrandosi fra i più dispendiosi in termini pro-capite.

La situazione messa in luce dalle due precedenti tabelle, evidenzia un primo elemento di criticità circa l'impiego delle risorse degli enti locali per finalità connesse al funzionamento degli organi istituzionali, alla partecipazione ed al decentramento. Proprio questa disomogeneità nell'allocazione delle risorse nella voce di spesa esaminata, spinge ad un ulteriore approfondimento della stessa, come di seguito esplicitato.

Nella tabella successiva il valore delle "Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento" è rapportato al totale delle spese registrate per le Funzioni Generali di amministrazione, gestione e controllo. Anche in tal caso, la forbice fra incidenza minima e massima è particolarmente ampia, raggiungendo i 25 punti percentuali.

E' interessante notare come la classifica cambi – ad eccezione di Trieste che resta al primo posto – in alcuni casi in maniera consistente portando fra i primi dieci enti alcuni capoluoghi che nella precedente tabella si posizionavano nella seconda metà della lista (es.: Palermo, Milano, Genova e Roma) e, viceversa, enti come Catanzaro, Trento, Perugia e Roma passati dalla prima alla seconda metà dell'elenco.

Incidenza delle Spese per organi ist.li, part.ne e dec.to su Spese per Funz.ni gen.li di amm.ne, gest.ne e controllo

	Capoluogo	Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento (A)	Spese per funzioni generali di amministrazione, gestione e controllo (B)	(A/B)%
1	Trieste	1.740.487	64.252.922	2,71%
2	Palermo	17.573.990	305.774.258	5,75%
3	Ancona	1.791.472	29.679.929	6,04%
4	Milano	27.032.232	349.695.922	7,73%
5	L'Aquila	2.825.038	31.817.355	8,88%
6	Genova	20.688.512	201.135.496	10,29%
7	Potenza	2.812.695	26.371.456	10,67%
8	Firenze	12.440.170	114.352.268	10,88%
9	Cagliari	6.352.136	53.496.694	11,87%
10	Roma	120.785.634	986.832.753	12,24%
11	Catanzaro	2.878.741	20.446.075	14,08%
12	Trento	6.354.907	42.908.120	14,81%
13	Perugia	7.868.473	48.047.555	16,38%
14	Torino	46.165.283	268.223.798	17,21%
15	Bologna	19.846.561	107.539.227	18,46%
16	Napoli	128.193.876	568.140.695	22,56%
17	Venezia	29.071.009	105.495.655	27,56%
18	Bari	17.161.880	61.936.406	27,71%

Analizzando l'incidenza delle Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento sulle Spese correnti, non si evidenziano particolari situazioni/cambiamenti, rispetto a quanto visto in merito all'incidenza sulle Spese per Funzioni generali di amministrazione, gestione e controllo. Si rileva, inoltre, un livello relativo di tale incidenza che si attesta intorno al 5%.

Incidenza delle Spese per organi ist.li, part.ne e dec.to su Spese correnti e Spese totali

	Capoluogo	Spese per Organi istituzionali, partecipazione e decentramento (A)	Spese correnti (B)	(A/B)%
1	Trieste	1.740.487	281.245.010	0,62%
2	L'Aquila	2.825.038	256.883.797	1,10%
3	Milano	27.032.232	2.398.419.574	1,13%
4	Ancona	1.791.472	110.687.774	1,62%
5	Palermo	17.573.990	781.819.313	2,25%
6	Firenze	12.440.170	486.140.228	2,56%
7	Roma	120.785.634	4.512.360.027	2,68%
8	Genova	20.688.512	732.690.489	2,82%
9	Cagliari	6.352.136	202.070.833	3,14%
10	Potenza	2.812.695	84.260.864	3,34%
11	Trento	6.354.907	184.018.211	3,45%
12	Catanzaro	2.878.741	79.802.754	3,61%
13	Torino	46.165.283	1.214.854.735	3,80%
14	Bologna	19.846.561	457.851.057	4,33%
15	Perugia	7.868.473	172.853.670	4,55%
16	Bari	17.161.880	313.182.348	5,48%
17	Venezia	29.071.009	508.894.862	5,71%
18	Napoli	128.193.876	1.238.625.361	10,35%

Quanto sinora esposto consente anche qualche riflessione circa la significatività delle Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento considerata secondo due punti di vista: quello relativo, cioè secondo l'analisi che rapporta l'entità di tali spese a voci di spesa più ampie in cui le stesse sono contenute; quello assoluto, che porta a considerare l'importo di tali spese senza nessun termine di paragone.

Nel primo caso, l'analisi precedente denota come, in linea di massima, la significatività relativa delle spese indagate, si attesti su livelli piuttosto contenuti:

1. dal 2,71% di Trieste al 18,46% di Bologna in termini di incidenza delle Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento sulle Spese per Funzioni generali di amministrazione, gestione e controllo. Va rilevato, per contro, che in tre casi tale incidenza supera il 20% fino a raggiungere il 27,71% di Bari;
2. dallo 0,62% di Trieste al 10,35% di Napoli se si considera il peso delle Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento sul totale delle Spese correnti.

Nel secondo caso, considerando il valore assoluto delle spese analizzate, si rileva come le stesse ammontino a cifre di rilievo se si considera:

1. che il totale di tali spese per gli enti del campione supera i 471 mln di euro;
2. che gli enti del campione sono i più grossi comuni italiani, ma restano pur sempre 18 comuni sul totale degli oltre 8.000 comuni italiani.

Al fine di un primo approfondimento delle dinamiche di allocazione delle risorse finanziarie dedicate all'attività politica in seno al servizio di Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento, si è scelto uno dei più grossi comuni del campione selezionato per procedere ad un colloquio telefonico. I principali interventi nei quali in genere trovano collocazione le remunerazioni degli organi politici sono le "Prestazioni di servizi" e il "Personale". Dal contatto con l'ente si sono rilevate alcune criticità, quali, ad esempio:

- nelle "Prestazioni di servizi" di servizi vengono imputate, insieme alle indennità di carica politica (sindaco, assessori e consiglieri), anche le spese per servizi connessi al funzionamento degli organi istituzionali (ad. Esempio: spese per la strumentazione di conteggio voti elettronico, spese per la verbalizzazione dei consigli, forniture di energia elettrica, ecc.);
- nel "Personale", accanto alle retribuzioni del personale dipendente che opera a supporto degli organi istituzionali, sono rilevati i compensi per gli organi politici di circoscrizione (le indennità di carica dei presidenti di circoscrizione ed i gettoni di presenza dei consiglieri di circoscrizione).

Da tale, seppur iniziale, approfondimento circa la contabilizzazione delle spese politiche, scaturiscono alcune riflessioni in merito:

- alla discrezionalità nell'allocazione delle cosiddette spese per la politica (che, ad esempio, nel caso indagato sono divise fra "Prestazioni di servizi" e "Personale");
- all'impossibilità di individuare nel bilancio una voce che in maniera trasparente evidenzia le spese sostenute per la remunerazione degli organi elettivi (nel caso preso ad esempio esse sono in interventi differenti unitamente ad altre spese che ne rendono, pertanto, impossibile un'immediata identificazione).

L'indagine effettuata denota come:

1. le spese relative al funzionamento degli organi istituzionali si assestino su valori di un certo rilievo;
2. ciascun ente sia caratterizzato da un proprio profilo finanziario in termini di allocazione di risorse destinate al funzionamento degli organi istituzionali spesso slegato dalla dimensione demografica dello stesso;

3. ogni comune sia dotato di una autonomia nell'allocazione delle spese fra alcuni degli interventi contenuti in seno al servizio "Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento";
4. lo schema di conto consuntivo non accolga una voce specificamente e chiaramente riconducibile alle spese sostenute dall'ente per la remunerazione degli organi di carica elettiva.

Tali aspetti evidenziano, da un lato, la necessità di trasparenza contabile su voci del conto del bilancio caratterizzate da importi consistenti in valore assoluto oltre che da un significato sociale importante considerando l'attuale delegittimazione che contraddistingue gli organi politici; dall'altro, si rileva come l'attuale impostazione del conto del bilancio non garantisca – relativamente alle voci di spesa connesse agli organi di carica politica – tale trasparenza.

La situazione appena delineata induce al richiamo di due aspetti correlati alla rappresentazione contabile delle voci di spesa inerenti gli organi istituzionali di matrice politica, rappresentati da:

- le istruzioni contabili⁵ e, in particolare, i contenuti del principio contabile n. 3 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità negli enti locali, al fine di comprenderne la posizione circa la trasparenza contabile delle voci di spesa prese in esame;
- le indicazioni sulla struttura del conto del bilancio derivanti dalla recente riforma del sistema di contabilità pubblica, per verificare in che modo tale processo di cambiamento contabile spinga o meno verso una maggiore trasparenza del conto del bilancio in merito alle remunerazioni degli organi di carica politica.

Riguardo al suddetto principio contabile si rileva, innanzitutto, come sia possibile individuare alcuni cenni interpretabili a supporto di una maggiore evidenza circa le voci di spesa precedentemente analizzate.

Il punto n. 7, ad esempio, evidenzia – oltre alla generica finalità di rendere conto della gestione realizzata – come il documento consuntivo debba fornire informazioni sulle fonti e sull'allocazione delle risorse finanziarie utili a mettere in luce le responsabilità dell'ente sulla gestione delle stesse. Il punto n. 13 sottolinea come il rendiconto abbia sia una finalità informativa diretta all'interno che all'esterno dell'ente. Proprio la finalità di comunicazione esterna affidata al rendiconto appare un presupposto indispensabile all'esposizione di dati contabili trasparenti e immediati anche in merito alle remunerazioni a matrice politica. Il punto n. 15, infine, fa esplicito riferimento ad un'informativa supplementare contenuta nella Relazione della giunta al rendiconto di gestione. Proprio in tale documento potrebbe utilmente trovare collocazione un'analisi di dettaglio delle voci di spesa dedicate agli organi istituzionali e, in particolare, di quelli politici. Resta il fatto che, a parere di chi scrive, tali informazioni, seppur in maniera sintetica, ma allo stesso tempo chiara, dovrebbero trovare una prima allocazione aggregata nel rendiconto, per poi essere dettagliate nella relazione allo stesso.

Va sottolineato, comunque, come quelli appena richiamati siano dei rimandi di carattere assolutamente generico e, pertanto, non precipuamente correlati alle voci di spesa oggetto del presente lavoro.

Anche laddove il principio contabile si esprime sul contenuto del conto del bilancio vi sono rimandi di carattere generale alla rappresentazione contabile di fonti ed impieghi delle risorse finanziarie. Si veda, a titolo esemplificativo, il punto n. 39 in cui si parla dell'analisi a posteriori della funzione autorizzatoria del bilancio attraverso l'illustrazione e la spiegazione di come si sono acquisite ed impiegate le risorse finanziarie rispetto alle previsioni iniziali. In tale "illustrazione" potrebbe ricadere l'esposizione dell'impiego delle risorse con finalità remunerative dell'attività politica: si

⁵ Circa la rilevanza e le criticità connesse ai principi contabili per il settore pubblico, si vedano, fra gli altri Pozzoli M. (2005), *Principi contabili ed enti locali*, Franco Angeli, Milano; e De Matteis F. – Preite D. (2013), "IPSAS and local government financial statement: a real alternative to IAS/IFRS?", in *Alternative*.

tratta, ad ogni modo, di un'interpretazione che non compensa chiaramente la carenza dello schema di conto consuntivo nell'espone le spese per organi politici.

In merito ad alcuni aspetti della stessa che sono correlati alle criticità di rappresentazione contabile poc'anzi richiamate, appare opportuno effettuare un riferimento alla recente riforma del sistema contabile pubblico⁶, attualmente in fase di sperimentazione.

Tale riforma prevede, fra le altre cose, l'adozione di un nuovo piano dei conti che sembrerebbe conferire una struttura più trasparente alle spese per "organi e incarichi istituzionali dell'amministrazione" che si compongono di:

- organi istituzionali dell'ente – indennità
- organi istituzionali dell'ente – rimborsi
- commissioni elettorali
- compensi agli organi istituzionali di revisione, di controllo ed altri incarichi istituzionali dell'amministrazione

Se, da un lato, la struttura appena elencata si contraddistingue per una maggiore trasparenza, dall'altro resta un dubbio sul perché non si utilizzi il termine "politico" in correlazione alle spese per indennità (es.: remunerazione di organi politici, remunerazione di organi istituzionali politici), ciò anche al fine di fugare ogni dubbio circa la contabilizzazione di tali spese la cui allocazione in bilancio – come emerso dai rilievi empirici – è caratterizzata da un certo grado di soggettività.

6. Conclusioni ed ulteriori elementi di disclosure

L'analisi della letteratura, prima, e le evidenze empiriche, poi, consentono di giungere ad alcune sintetiche conclusioni:

1. si rileva un problema di trasparenza contabile (Coy et al. 2011; Chen, 1975; Normanton, 1971; Scott, 1941) in merito alle spese connesse agli organi di carica elettiva; infatti, nelle spese correnti il servizio contenente le "Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento" delle spese per Funzioni generali di amministrazione, gestione e controllo, non identifica con chiarezza le spese della politica, ma necessiterebbe di una riclassificazione extracontabile per ottenere tale importo;
2. si evidenzia la significatività (Borgonovi, 2005) della voce esaminata: i soli enti considerati - seppur denotando in valore relativo un'incidenza massima delle spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento sulle spese correnti pari a circa il 10% - raggiungono, in valore assoluto, un importo totale della voce di spesa considerata di oltre 471 mln di euro. Se questo è il valore di spesa assunto per 20 comuni (che - seppur di grossa dimensione - rappresentano, comunque, una porzione ridotta del totale dei comuni italiani), l'ipotesi di quantificazione della medesima voce di spesa per la totalità dei Comuni italiani (oltre 8.100), lascia presagire un importo particolarmente consistente;
3. si denota la mancanza di uniformità (Borgonovi, 2005) fra i gli enti indagati nel rapporto fra l'incidenza della spesa per gli organi istituzionali rispetto alla totalità della spesa corrente e la dimensione dei comuni componenti il campione. In altri termini, tale disomogeneità deriva dalla mancata correlazione fra dimensione dell'ente e l'entità della spesa per gli organi elettivi.
4. vista la delicatezza del tema trattato inerente i "costi della politica" (Coy, Dixon, 2004), la significatività della spesa analizzata e le criticità rilevate in termini di trasparenza, insieme ai principi contabili e alla recente riforma della contabilità, dovrebbero porre particolare attenzione alle tematiche correlate alla contabilizzazione delle "spese politiche".

⁶ In particolare, in seno al più ampio quadro normativo di riforma della contabilità pubblica, si fa riferimento alla Legge n. 42 del 2009 ed al conseguente D. Lgs. 118 del 2011 in tema di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio.

Infine, l'analisi condotta suggerisce alcune azioni, al fine di agevolare ulteriori elementi di *disclosure*:

- indagare la composizione della voce “Spese per organi istituzionali, partecipazione e decentramento”, allo scopo di approfondirne la conoscenza delle risorse finanziarie impiegate specificatamente per l'attività degli organi elettivi;
- approfondire le possibili cause del forte divario, non direttamente connesso alla variabile dimensionale, fra la significatività della voce di bilancio indagata nell'ente in cui tale spesa è più contenuta, e quella registrata nel comune in cui tali spese hanno il valore massimo (cause della disomogeneità);
- effettuare una proiezione delle spese analizzate per i 20 comuni del campione sul totale dei comuni italiani, al fine di ipotizzare il peso delle spese per gli organi elettivi locali su scala nazionale.

Bibliografia

Airoldi G., Brunetti G., Coda V. (1994), *Economia Aziendale*, Bologna, Il Mulino.

Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche*, Milano, Egea.

Anessi-Pessina E., Borgonovi E., (2000), “Accounting and Accountability in Local Government: A Framework”, in Caperchione E., Mussari R., (a cura di), *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Kluwer Academic Publisher.

Anselmi L., Mussari R., (2003), La contabilità pubblica locale in Europa, tendenze in atto e difficoltà operative, in *Azienditalia*, 10, pp. 596- 600.

Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, V Ed., Milano: Egea.

Caperchione E. (2000), *Sistemi informativo-contabili nella Pubblica Amministrazione*, Milano: Egea.

Cassandro P.E.. (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche. Stato, Regioni, Province, Comuni, Istituzioni di Assistenza e beneficenza*, 4^a Ed., Utet, Torino.

Catturi G. (1984), *Lezioni di economia aziendale*, vol. I, L'azienda e l'ambiente in cui vive ed opera, Cedam, Padova.

Chen, R.S. (1975), Social and financial stewardship. *The Accounting Review* 50, 533–543.

Cochrane A., (1993), “From financial control to strategic management: The Changing Faces of Accountability in British Local Government”, in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 6, n. 2, pp. 30-51.

Coy D., Fisher M., Gordon T., (2001), “Public Accountability: a New Paradigm for college and university annual reports”, in *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 12, pp. 1-31.

- Coy, D., Dixon, K. (2004) The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports. *Critical Perspectives on Accounting* 36, 79–106.
- Costa A. (2010), “Aziendalizzazione e sistemi contabili nelle Amministrazioni Pubbliche”, in Costa A. (a cura di), *La riforma del sistema contabile pubblico. Prospettive per gli enti locali*, Cacucci, Bari.
- De Matteis, F. (2011), *Il Bilancio per il cittadino negli enti locali*, CEDAM, Padova.
- De Matteis F. – Preite D. (2013), “IPSAS and local government financial statement: a real alternative to IAS/IFRS?”, in *Alternative*.
- Farneti G. (2004), *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, Milano: Franco Angeli.
- Fontana F. Rossi M., (2008), *La contabilità integrata. Metodi, strumenti e principi contabili nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- Giacconi F. (2003), *Le aggregazioni aziendali*, Cacucci, Bari.
- Giannessi E. (1969), *Il controllo della Corte dei Conti sul bilancio dello Stato* in “Saggi in onore del centenario della Ragioneria Generale dello Stato”, Ministero del Tesoro.
- Gray A., Jenkins W., (1993), “Codes of accountability in the new public sector”, in *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, n. 3, pp. 52-67.
- Grossi G. (2004), *Il Bilancio consolidato negli enti locali*, Cedam, Padova.
- Guarini E. (2003), “Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche”, in Pezzani, F., 2003, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche: contenuti e prospettive nel contesto dei processi di riforma e di decentramento*, Milano: Egea.
- Guarini E., (2000), “Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo”, in *Azienda Pubblica*, n. 6, pp. 715-736.
- Guarini E., Preite D. (2005), “Trasparenza verso i cittadini nell'informativa di bilancio dell'ente locale”, in *Azienda Pubblica*, n. 4.
- Guthrie J. (1993), “Australian Public Business Enterprises: Analysis of Changing Accounting, Auditing and Accountability Regimes”, in *Financial Accountability and Management*, Vol. 9, n. 2.
- Hatry H.P., Blair L.H., Fisk D.M., Greiner J.M., Hall J.T., Shaeman J.T. (1977), *How effective are your community services*, Washington: Urban Institute.
- Herzlinger, R. E. (1996), “Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?”, in *Harvard Business Review*, March-April, pp. 97-107.
- Johnston J.M., Romzek B., (1999), “Contracting and Accountability in State Medicaid Reform: Rhetoric, Theories and Reality”, in *Public Administration Review*, Vol. 59, n. 5, pp. 383-399.

- Mayston D., (1993), “Principals, Agents and the Economics of Accountability in the Public Sector”, in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 6, n. 3, pp. 68-96.
- Normanton, E.L. (1971), Public accountability and audit: a reconnaissance. In: Smith, B.R., Hague, D.C. (Eds.), *The Dilemma of Accountability in Modern Government: Independence versus Control*, Macmillan, London, pp. 311–345.
- Ogden S.G., (1995), “Transforming Frameworks of Accountability: the Case of Water Privatization”, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n. 2/3, pp. 193-218.
- Onida P. (1969), *La contabilità e il bilancio dello Stato nell’economia pubblica del nostro tempo* in “Saggi in onore del centenario della Ragioneria Generale dello Stato”, Ministero del Tesoro.
- Parker L., Gould G., (1999), “Changing Public Sector Accountability. Critiquing New Direction”, in *Accounting Forum*, Vol. 23, n. 2, pp. 109-136.
- Patton J.M., (1992), “Accountability and Governmental Financial Reporting”, in *Financial Accountability and Management*, Vol. 8, n. 3, pp. 165-180.
- Pavan A. (2003), La contabilità di Stato tra necessità di governo e informazioni agli elettori, in *Azienda Pubblica*, 1-2, Rimini: Maggioli.
- Pezzani F. (2003), (a cura di), *L’accountability nelle amministrazioni pubbliche*, Milano: Egea.
- Pollit C., Boukaert G. (2000), *Public Management Reform: a comparative analysis*, Oxford University Press.
- Pozzoli M. (2005), *Principi contabili ed enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Preite D. (2006), *Bilancio consolidato e informazione per il gruppo pubblico locale*, Egea, Milano.
- Preite D., (2002), *Il sistema contabile per la dirigenza pubblica*, Milano: Egea.
- Ricci P., (2012), Il potenziale impatto delle nuove disposizioni contabili sui comportamenti aziendali e sul sistema economico, in *Azienda pubblica*, 25, (1), pp. 41-51.
- Ryan C., Dunstan K., Brown J. (2000), “The value of public sector annual reports and the contribution of annual reporting awards”, Paper presented at the International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Zaragoza, Settembre.
- Ryan C., Stanley T., Nelson M., (2002), “Accountability disclosures by Queensland local government Councils: 1997-1999”, in *Financial Accountability & Management*, August, pp. 261-289.
- Scott, D.R., (1941), “The basis for accounting principles”, in *The Accounting Review*, Vol. 16, pp. 341–349.
- Sinclair A., (1995), “The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses”, in *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n. 2/3, pp. 219-237.

Staats E.B., (1990), "Government accounting: Promise and Performance", in Premchand A. (a cura di), *Government Financial Management. Issues and Country Studies*, International Monetary Fund, Washington.

Steccolini I. (2009) *Cambiamento e innovazione nei sistemi contabili pubblici*, Milano: Egea.

Steccolini I., (2004a), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali*, Giappichelli, Torino.

Steccolini I., (2004b), Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments, in *Financial Accountability & Management*, August, pp. 327-350.

Stewart J.D., (1984), The role of Information in Public accountability", in Hopwood A., Tomkins C., (a cura di), *Issues in Public Sector Accounting*, Phillip Allan Publisher Ltd, Londra, pp. 15 e ss.

Taylor D.W., Rosair M., (2000), "The effects of Participating Parties, the Public, and Size on Governments' department Accountability Disclosures in Annual Reports", in *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 6, n. 1, pp. 77-97.

Valotti G., (2000), *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Egea, Milano.