

Crisi e cambiamento delle istituzioni di contabilità pubblica. Il caso delle amministrazioni centrali dello Stato

Vania Palmieri*, Mario Turco**

Ricevuto l'8 maggio 2020

Accettato il 3 luglio 2020

Abstract

Crisis and change of public accounting institutions. The case of central state administrations

The literature on public accounting and management traditionally paid considerable attention to the programming, planning and reporting of the use of economic and financial resources. However, the effects that exogenous shocks – such as the first big financial, economic and fiscal crisis of the 21st century – exert on public finance and accounting institutions need to be better explored. In an attempt to fill this gap, this piece of research focuses on the case of Italian central state administrations, adopting the historical institutionalists' theoretical framework about immediate and gradual institutional change. It relies on a documental analysis carried out on the main regulatory innovations introduced since the outbreak of the crisis to 2019, and on one author's direct observation of the rules and systems placed at the centre of the study. What emerges is that, in the period of reference, the explored institutions considerably changed, and that their change only partially depended on the crisis. Specifically, the latter entered a process of gradual and incremental change that was already under way, triggering two main (European) reactions. The first one had the character of immediacy, while the other that of graduality.

The evidence of the dynamism and non-static nature of the institutions of interest allows reflecting on relevant practical implications.

Keywords: Public finance and accounting, Institutional change, Economic and fiscal crisis, State planning and budgeting

* Università di Siena. Corresponding author. E-mail: vania.palmieri@unisi.it.

** Università del Salento. E-mail: mario.turco@unisalento.it.

1. Introduzione

Programmare e pianificare l'uso delle risorse economico-finanziarie, nonché rendicontarne l'utilizzo sono processi e attività fondamentali per guidare e responsabilizzare i comportamenti degli organi aziendali. Dotarsi di strumenti che ne consentano l'espletamento è essenziale per la rilevazione e l'analisi degli scostamenti tra performance attesa e conseguita. Ciò è certamente importante non solo per gli organismi privati, ma anche per quelli pubblici che, nell'esercizio delle proprie funzioni, utilizzano risorse acquisite prevalentemente in forma coattiva per creare valore (Borgonovi, 2001; Borgonovi e Mussari, 2011; Moore, 1995).

Focalizzando in questo lavoro la nostra attenzione sulla componente pubblica dell'universo aziendale, osserviamo che l'ampia letteratura nazionale e internazionale in materia di elementi di programmazione, pianificazione e rendicontazione si è prevalentemente concentrata su:

- la necessità di un forte coordinamento tra programmazione e *budgeting* delle risorse, così come tra queste e la più ampia programmazione strategico-operativa (Joice, 2005; Pavan e Reginato, 2012; Rubin, 1990; Scick, 1966) e le difficoltà nel coordinare il complesso e interrelato settore pubblico (Bouckaert *et al.*, 2010; Bryson *et al.*, 2009; Kaufmann, 2015; Læg Reid *et al.*, 2015);
- le possibili strutture di budget e di consuntivo e le loro basi contabili (Andriani e Kober, 2010; Anessi-Pessina, 2014; Cantu, 2012; Caperchione, 2000; Carlin, 2005; Diamond, 2002; Farneti, 2004; Kluvers, 2001; Lapsley *et al.*, 2009; Lynch *et al.*, 2017; Miller *et al.*, 2018; Redburn *et al.*, 2008; Robinson, 2013; Van der Hoek, 2005);
- l'esigenza di armonizzazione all'interno del settore pubblico i principi e i criteri cui uniformare la gestione delle risorse, la rendicontazione e la diffusione delle informazioni contabili (Anselmi, 2009; Bellanca e Vandernoot, 2014; Brusca e Martinez, 2016; Caperchione, 2012; Manes-Rossi *et al.*, 2016a, b; Mussari, 2014; Soverchia, 2008).

Ad essere stato approfondito è stato, in particolar modo, l'impatto che la managerializzazione delle amministrazioni pubbliche ha avuto su tali aspetti. Realizzatasi con l'affermarsi del paradigma del *New Public Management* (NPM) (Hood, 1991), le sue implicazioni in termini di crescente enfasi sui risultati, instillazione dei principi della competizione e maggiore discrezionalità manageriale (Hood, 1995) – per lo meno laddove è possibile riconoscerne una effettiva implementazione – hanno avuto degli effetti su quanto di nostro interesse. Hanno, infatti, condotto ad una maggiore disaggregazione del settore pubblico, più difficile da coordinare e rendere coeso verticalmente e orizzontalmente (Christensen e Læg Reid, 2007; Ling, 2002; Osborne, 2006; 2010; Patrick e Brown, 2007), ma

anche al passaggio ad una gestione interna per obiettivi e a rilevanti cambiamenti contabili. Tra questi ultimi rientrano (Cothran, 1993; Kelly e Wanna, 2000; Olson *et al.*, 1998; Redburn, 1993; Thompson, 1994): la sostituzione di budget in cui le spese sono dettagliate per singole voci (line-item) con budget che lascino ai manager maggiore libertà nello scegliere il mix di risorse che porti al successo di un programma e all'ottenimento di determinati risultati (Wilenski, 1986); l'adozione della base contabile economico-patrimoniale e di standard contabili simili a quelli applicati nel settore privato.

In contesti diversi da quelli dei Paesi anglosassoni, pur avendo riscosso un certo fascino, tali logiche non hanno attecchito come sperato e si sono spesso registrati notevoli gap tra quanto atteso e quanto realizzato. Questo è vero anche per l'Italia, dove la cultura eccessivamente legalistica e l'introduzione dell'*NPM by law* (Kuhlmann, 2010; Panozzo, 2000) non hanno sortito grandi effetti. Anzi, le riforme atte a introdurre i principi manageriali del settore privato in ambito pubblico hanno per lo più condotto a implementazioni solo formali di quanto previsto dalle norme, senza rivoluzionare processi e strumenti di finanza e contabilità pubblica (Anessi-Pessina e Steccolini, 2006; Caperchione, 2003).

Successivamente, la crisi di dimensioni globali, scoppiata sul finire del 2007 come crisi finanziaria e presto trasformata in crisi economica e fiscale (soprattutto dell'Eurozona), ha determinato un significativo impatto sull'universo pubblico. Tutto ciò ha stimolato l'interesse di molti studiosi per i temi dell'*austerity management* e, in particolare, del *cutback management*, definito da Levine (1979) come gestione del cambiamento organizzativo verso un minor consumo di risorse. Dopo circa un ventennio di sostanziale stasi, la letteratura sul *cutback* si è, infatti, recentemente arricchita di cospicui contributi (e.g., Cepiku *et al.*, 2018; Cepiku *et al.*, 2016; Dougherty e Klase, 2009; Guo e Neshkova, 2018; Kickert *et al.*, 2015; Kickert e Randma-liiv, 2017; Kim e Chen, 2020; Piatak, 2019; Pollitt, 2010; Raudla *et al.*, 2015; Van der Voet, 2019), i quali si sono concentrati su:

- le tipologie di tagli (lineari o mirati) della spesa pubblica effettuati in vari Paesi e ai diversi livelli amministrativi in risposta allo stress fiscale;
- l'approccio decisionale (incrementale o razionale) che le stesse sottendono;
- il grado di accentramento/decentramento delle decisioni di budget da esse richiesto;
- la reazione dei dipendenti alla loro applicazione.

Tuttavia, il cambiamento che la crisi ha generato nel complesso insieme delle istituzioni di finanza e contabilità pubblica, qui intese come le regole, le norme e i sistemi che governano l'attività politica e la condotta organizzativa (Mahoney e Thelen, 2010) in ambito finanziario-contabile, non è stato ampiamente approfondito.

dito, nonostante la loro sicura importanza in questi frangenti storici. Nello specifico, mentre esistono analisi che prendono in considerazione il cambiamento delle istituzioni di governance economico-finanziaria dell'Unione Europea (Salines *et al.*, 2012; Schwarzer, 2012; Verdun, 2015), mancano studi che analizzino nel dettaglio il contenuto e le modalità di implementazione del mutamento subito dalle istituzioni di interesse nei singoli Paesi.

Il cambiamento istituzionale è stato tradizionalmente ricondotto al manifestarsi di shock esogeni e considerato come brusco e repentino. Studi relativamente più recenti hanno invece evidenziato come non tutti gli shock portino a cambiamenti di questo tipo e non tutto il cambiamento sia generato dagli shock (Pierson, 2004). In quest'ottica, al cambiamento istituzionale è riconosciuto anche una natura graduale e incrementale, oggi largamente accettata ed evidenziata in più lavori che si occupano di studiare gli effetti della crisi da noi analizzata o di altri shock (Mayntz, 2012; Peters, 2011; Salines *et al.*, 2012; Schwarzer, 2012; Van der Heijden, 2017; Verdun, 2015).

Con l'obiettivo di colmare il gap identificato, il presente lavoro si concentra sul contesto italiano. La finanza e la contabilità pubblica in Italia, Paese profondamente colpito dalla recente crisi, sono state oggetto di un'ampia e rilevante riforma nel 2009 e di successivi e significativi interventi. Ne sono derivati cambiamenti della struttura del bilancio pubblico e un'intensificazione del coordinamento e dei controlli della finanza pubblica. Ma qual è stato il ruolo giocato su di essi dalla crisi, profondamente avvertita nel Paese nelle sue varie forme?

Focalizzandosi sul livello centrale-statale, cui è in primo luogo rivolta l'appena richiamata riforma del 2009, le domande di ricerca cui gli autori intendono rispondere sono:

Quali sono (se esistono) gli effetti generati dalla prima grande crisi del XXI secolo sulle istituzioni italiane di finanza e contabilità pubblica delle amministrazioni centrali dello Stato? È ad essa che sono ascrivibili i rilevanti cambiamenti di tali istituzioni nel periodo di riferimento? Si tratta di cambiamenti bruschi ed improvvisi o di cambiamenti graduali?

La risposta a tali domande si baserà sull'utilizzo di un metodo qualitativo dato dall'analisi dei testi normativi e dei report ufficiali di commento ad essi, nonché dall'esperienza da "osservatore privilegiato" di uno dei coautori.

Le restanti sezioni dell'articolo sono dedicate a: la presentazione del *framework* teorico di riferimento; il chiarimento delle scelte metodologiche; l'analisi dei cambiamenti nelle istituzioni in oggetto succedutisi dallo scoppio della crisi ad oggi; la discussione dei risultati e alcune considerazioni conclusive.

2. Shock esogeni e cambiamento istituzionale

Le crisi economico-finanziarie, ossia le situazioni che determinano contrazioni significative del prodotto interno lordo (PIL) di uno o più Paesi a seguito della perdita di valore di alcuni *asset* finanziari, insieme alle guerre, sono gli esempi più significativi di ciò che gli istituzionalisti storici definiscono come shock esogeni (Van der Heijden, 2011).

Si tratta di eventi o serie di eventi che hanno origine esternamente alle istituzioni e che portano a condizioni di incertezza che hanno tutte le potenzialità di condurre a momenti critici di scelta (giunture critiche) nei quali si portano al vaglio diverse opzioni di cambiamento radicale (Capoccia, 2015). Entrambe le circostanze, inoltre, non si esauriscono in loro stesse.

Focalizzando l'attenzione su quanto di nostro interesse, possiamo certamente dire che le crisi di natura economico-finanziaria, una volta innescate, generano facilmente crisi di natura diversa. Quella esplosa poco più di un decennio addietro, ad esempio, con riferimento alle amministrazioni pubbliche, ha evidentemente causato una correlata e profonda crisi del debito pubblico nell'Eurozona, insieme a rilevanti crisi politiche ed organizzative.

A proposito di cambiamento istituzionale, agli esordi dei loro studi, gli istituzionalisti storici hanno principalmente messo in evidenza come lo stesso non avvenisse frequentemente e come, anzi, le istituzioni fossero restie al cambiamento, tendendo a persistere per lunghi periodi di tempo in una forma di *path dependence* (Campbell, 2010; Pierson, 2000; Van der Heijden, 2017). Per tali ragioni, paradossalmente, il *focus* si è incentrato sulla continuità e staticità delle istituzioni, piuttosto che sul loro cambiamento (Mahoney e Thelen, 2010). Invero, il cambiamento è stato tradizionalmente concepito solo come brusco, improvviso. Esso è stato cioè considerato come un fenomeno sporadico che si manifesta dopo lunghi periodi di stabilità e che, solo in seguito a shock esogeni e cambiamenti ambientali, arriva a rompere un equilibrio stabile e ad indirizzare le istituzioni verso una nuova condizione di equilibrio: *punctuated equilibrium* (Capoccia e Kelemen, 2007; Peters *et al.*, 2005; Thelen, 2002).

Sebbene questa sia stata la visione dominante per lungo tempo, c'è chi, come Streeck e Thelen (2005), teorizza un continuo dinamismo delle istituzioni, che non cambiano solo a seguito di shock e di reazioni forti e improvvise, ma anche indipendentemente da questi, nonché in maniera graduale e che, pure quando mostrano una certa continuità, in realtà, si adattano, si riproducono, si replicano, reagiscono e si rimpongono.

L'evoluzione graduale e incrementale delle istituzioni e la significatività di un tale cambiamento sono stati e sono al centro di molti studi (Kickert e

Van der Meer, 2011; Pierson, 2004; Streeck e Thelen, 2005; Thelen, 1999; 2004) volti a chiarire come non tutti gli shock conducano a repentini e improvvisi cambiamenti delle istituzioni e come mutamenti di origine diversa e meno evidenti, se sommati, possano modificarne completamente o quasi le funzioni e gli scopi (Thelen, 2002, p. 101).

D'altronde, una tale visione più dinamica delle istituzioni è assolutamente coerente (molto più di quella statica) con la concezione delle stesse come strumenti che sollevano considerazioni sulle risorse e hanno conseguenze distributive (Mahoney e Thelen, 2010).

I due autori appena menzionati, seguendo Streeck e Thelen (2005), individuano quattro tipi di cambiamento graduale: la rimozione (*displacement*), la stratificazione (*layering*), la deviazione (*drift*) e la conversione (*conversion*), che rappresentano le tipologie alle quali si è soliti fare riferimento negli studi che ammettono e analizzano l'esistenza di cambiamenti istituzionali diversi da quelli bruschi e discontinui (Carey *et al.*, 2019; Rocco e Thurston, 2014; Salines *et al.*, 2012; Shpaizman, 2014; Schwarzer, 2012; Van der Heijden, 2017; Verdun, 2015).

La rimozione si verifica quando nuove istituzioni sostituiscono quelle esistenti. Un tale rimpiazzo, tuttavia, pur potendo portare a cambiamenti radicali, non è improvviso come quello teorizzato dai sostenitori del cambiamento brusco e discontinuo, ma è piuttosto lento e graduale e segue un periodo in cui le nuove istituzioni coesistono con quelle precedenti.

La stratificazione si realizza quando nuovi elementi si sovrappongono alle istituzioni esistenti, cambiandone – talvolta anche in modo sostanziale – le modalità in cui queste dirigono i comportamenti.

La deviazione, invece, si ha quando, a causa della mancata azione degli attori chiave, le istituzioni rimangono le stesse, ma è il loro impatto a cambiare in seguito a mutamenti (non improvvisi, bensì gradualmente) nelle condizioni a loro esterne.

La conversione, infine, avviene quando istituzioni già esistenti non vengono modificate nella forma, ma sono utilizzate in modi nuovi e messe al servizio di nuovi fini.

Mahoney e Thelen (2010) individuano anche le condizioni che favoriscono l'emergere dell'una o dell'altra tipologia di cambiamento. Nello specifico, identificano come determinanti una caratteristica del contesto politico e una caratteristica delle istituzioni target, rispettivamente le possibilità di veto concesse ai sostenitori dello status quo e il livello di discrezione lasciato agli attori coinvolti nell'interpretazione e attuazione delle regole.

Come si evince dalla Figura 1, laddove vi siano forti possibilità di veto è molto più probabile che il cambiamento graduale prenda la direzione della

stratificazione (in presenza di una scarsa discrezione nell'interpretazione e nell'attuazione delle regole) o della deviazione (in concomitanza con un'elevata discrezione interpretativo-attuativa), nessuna delle quali si sostanzia in una modifica diretta delle istituzioni previgenti.

Figura 1 - Tipologie e determinanti del cambiamento graduale delle istituzioni

		Caratteristiche dell'istituzione target	
		Scarso livello di discrezione nell'interpretazione/ applicazione	Elevato livello di discrezione nell'interpretazione/ applicazione
Caratteristiche del contesto politico	Forti possibilità di veto	Stratificazione (<i>Layering</i>)	Deviazione (<i>Drift</i>)
	Deboli possibilità di veto	Rimozione (<i>Displacement</i>)	Conversione (<i>Conversion</i>)

Source: Mahoney e Thelen, 2010, p. 19.

Diversamente, quando gli agenti del cambiamento godono di poche possibilità di veto nel mantenere lo status quo, è più facile che si attui un cambiamento di rilievo e visibile, come la rimozione, o sostanzioso, ma non formale, come nel caso della conversione. Il primo è più tipico di situazioni in cui le poche possibilità di veto si combinano con istituzioni che consentono bassi livelli di discrezione agli attori che devono interpretarle e implementarle, mentre la seconda è più frequente in circostanze in cui le istituzioni si caratterizzano per il lasciare ampia discrezione nella loro attuazione.

3. Metodo della ricerca

Come anticipato nella sezione introduttiva – nell'investigare sugli effetti della prima crisi globale del nostro secolo sui cambiamenti delle istituzioni di finanza e contabilità pubblica – il presente studio si concentrerà sul caso italiano. D'altronde, l'Italia rappresenta una delle nazioni che, soprattutto quando la crisi ha assunto la veste di crisi dei debiti sovrani dell'Eurozona, ha mostrato particolari sofferenze. Difatti, insieme al Portogallo, alla Grecia, alla Spagna e anche all'Irlanda (da qui l'acronimo PIIGS), è tra i Paesi che

ne sono stati più pesantemente coinvolti (Fernandes e Mota, 2011; Ve-rashchagina e Capparucci, 2013).

Nello specifico, nell'ambito del contesto aziendale pubblico, all'interno del quale il cambiamento avviene per il tramite delle riforme (Pollitt e Bouc-kaert, 2011), l'attenzione sarà rivolta agli interventi normativi che hanno ri-guardato le istituzioni oggetto di nostro interesse con riferimento alle ammi-nistrazioni centrali dello Stato. Del resto, è a tali istituzioni che si rivolge in prima battuta il rilevante intervento di riforma del 2009. Peraltro, i cicli di programmazione, pianificazione e rendicontazione nei quali esse si inseri-scono influenzano quelli degli altri livelli di governo. Inoltre, il livello am-ministrativo centrale è il primo percettore della crisi e delle sue conseguenze, quello che ha il contatto più diretto con le organizzazioni dell'Unione Euro-pea, con le loro direttive e con i vincoli dalle stesse imposti e, naturalmente, quello che ha le maggiori responsabilità nel programmare, rendere operative e controllare gli effetti delle "risposte" alla crisi.

È sul livello centrale che, infatti, gli effetti della crisi si sono palesati e sono stati avvertiti fin da subito con tutta la forza che li ha contraddistinti ed è quello il luogo dove si programma la strategia di un Paese e se ne pianifica l'implementazione, certamente con i dovuti sforzi di coordinamento e di coinvolgimento degli altri livelli di governo (regioni, enti locali).

Nel caso dell'Italia, il livello centrale è anche quello rimasto più "illeso" dalle riforme di NPM a contenuto contabile succedutesi negli anni Novanta. In un generale contesto di riforme manageriali arrivate in ritardo e caratte-rizzate, in gran parte, per il soffrire di evidenti deficit di attuazione (Ongaro e Valotti, 2008), le amministrazioni centrali e i loro sistemi contabili hanno subito minori tentativi di cambiamento rispetto ai livelli amministrativi sub-nazionali. Si ritiene, quindi, che un contesto da questo punto di vista più "ar-retrato", in cui la crisi può aver avuto potenzialmente a disposizione più ampi margini di intervento, rappresenti quello più idoneo per analizzare la misura in cui lo shock in questione abbia innescato cambiamenti bruschi e improv-visi sulle istituzioni di finanza e contabilità pubblica, nonché la possibilità che esso abbia generato cambiamenti graduali e incrementali delle stesse.

Per trovare risposta alle nostre domande di ricerca, ci serviremo di un metodo prettamente qualitativo basato su un'analisi documentale e sull'os-servazione diretta (Bowen, 2009; Spradley, 2016), ovvero:

- sull'analisi del contenuto degli interventi normativi concernenti la finanza e la contabilità delle amministrazioni centrali approvati dal manifestarsi della crisi in esame al 2019. Analisi, questa, effettuata da entrambi gli autori del presente lavoro;

- sull'approfondimento delle previsioni normative e delle loro implicazioni, attraverso le riflessioni e le note all'uopo predisposte e pubblicate dalla Ragioneria Generale dello Stato (RGS);
- sull'esperienza da "osservatore privilegiato" di uno degli autori, avente incarichi parlamentari e governativi di rilievo nell'ambito oggetto di analisi.

Il triplice apporto che ne deriva garantisce la *triangulation* delle fonti informative e, con essa, la solidità e attendibilità degli sforzi investigativi effettuati (Yin, 2009).

4. Analisi del cambiamento subito dalle istituzioni di interesse dall'avvio della crisi al 2019

Iniziata nel 2007 negli Stati Uniti con lo scoppio di una bolla speculativa del mercato immobiliare legata alla concessione di mutui *subprime*, che fece da detonatore (Vercelli, 2011), la crisi finanziaria statunitense si diffuse rapidamente coinvolgendo molti Paesi. La svalutazione dei titoli immobiliari detenuti anche da istituti finanziari e banche estere (attraverso operazioni di cartolarizzazione dei mutui) condusse molti intermediari sull'orlo del dissesto, intaccandone la capacità di concedere finanziamenti. Fu così che la crisi iniziò a coinvolgere l'economia reale, con un'intensa contrazione della produzione industriale e la riduzione degli scambi commerciali a livello planetario. Tali condizioni e la conseguente contrazione della domanda condussero da subito ad una forte riduzione del PIL e a preoccupanti effetti sull'occupazione (Caivano *et al.*, 2010).

In Europa e, in misura maggiore, in alcuni Paesi della cosiddetta "Eurozona", gli interventi pubblici a sostegno delle banche e dei risparmiatori portarono anche al dissesto dei conti pubblici, già poco sani, e alla crisi del debito sovrano (Lapavistas, 2012).

Nello specifico del caso italiano, gli effetti economici e fiscali furono evidenti soprattutto a partire dal 2009. Se l'approvazione di un piano di *austerità* nel 2010 aveva generato un cauto ottimismo, fu il mancato arresto della tendenza fortemente negativa del debito pubblico (che già da prima non versava in condizioni rassicuranti) che portò l'Italia a prendere coscienza della sua preoccupante situazione a partire dal 2011 (Cepiku *et al.*, 2016). La Tabella n. 1 mostra i dati relativi al debito, al PIL e al loro rapporto dal 2007 al 2018 (ultimi dati Eurostat disponibili)

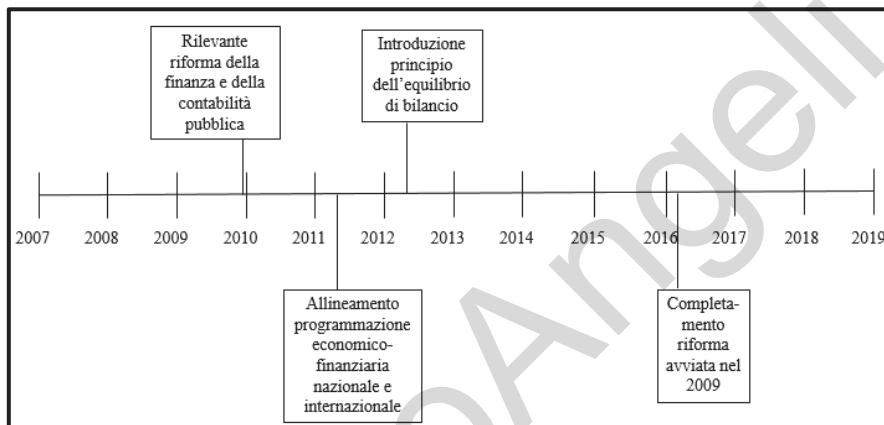
Tabella 1 - Tendenza del PIL, del debito pubblico e del rapporto debito pubblico/PIL italiani

		PIL										
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	1,5%	-1,0%	-5,3%	1,7%	0,7%	-3,0%	-1,8%	0,0%	0,8%	1,3%	1,7%	0,8%
		Debito Pubblico (mln €)										
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	1.688.705,50	1.672.460,00	1.584.138,40	1.611.279,40	1.622.676,50	1.574.306,10	1.545.322,10	1.545.251,80	1.557.278,50	1.577.206,60	1.604.274,10	1.616.696,60
		Debito Pubblico/PIL										
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	103,9%	106,1%	116,6%	119,2%	119,7%	126,5%	132,4%	135,4%	135,3%	134,8%	134,1%	134,8%

Source: dati Eurostat

In piena crisi economica e agli esordi di una profonda crisi fiscale, la L. n. 196/2009 (“Legge di Contabilità e Finanza Pubblica”) apportò sostanziosi cambiamenti agli istituti di interesse, soprattutto con diretto riferimento alle amministrazioni centrali dello Stato. Cambiamenti, questi, seguiti dai successivi interventi schematicamente richiamati nella Figura 2, i quali saranno approfonditi all’interno di questa sezione.

Figura 2 - Le principali tappe del cambiamento delle istituzioni di finanza e contabilità pubblica delle amministrazioni centrali dall’avvio della crisi al 2019



Source: elaborazione degli autori

Le principali introduzioni dalla riforma del 2009 sono riportate nella Tabella 2. Si tratta di disposizioni volte ad un maggior orientamento ai risultati, alla migliore programmazione economico-finanziaria, alla coerenza tra obiettivi e utilizzo delle risorse, all’accrescimento del coordinamento nel settore pubblico e all’incremento della trasparenza, della flessibilità e dell’efficienza nell’utilizzo delle risorse pubbliche.

Tabella 2 - Le previsioni della L. n. 196/2009

Coordinamento finanza pubblica

- Delega al Governo per il coordinamento della finanza pubblica e l’armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche (escluse le regioni e gli enti locali, già oggetto di altra delega), da realizzarsi attraverso: un piano dei conti integrato, regole contabili uniformi, uno schema classificatorio comune; adozione del bilancio consolidato; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, migliorando e integrando quelli già applicati a livello statale.

Tale delega è stata successivamente attuata con il D. Lgs. n. 91/2011

Programmazione della finanza pubblica

- Introduzione di nuovi documenti, quali l'aggiornamento al programma di stabilità
- Soppressione di alcuni vecchi documenti e ampliamento dei contenuti di altri (soppressione della Relazione Previsionale e Programmatica, assorbita dalla Decisione di Finanza Pubblica e dalla Nota Tecnico Illustrativa della Manovra di Finanza Pubblica)
- Conseguenti modifiche dei tempi di presentazione e degli attori coinvolti nella definizione degli obiettivi, con un maggior coinvolgimento del Parlamento
- Riferimento temporale triennale

Flussi di cassa

- Definizione dei saldi e dei loro aggregati in coerenza con le regole internazionali
- Nuove disposizioni volte all'uniformazione della gestione di liquidità del tesoro alle migliori pratiche internazionali
- Previsione dell'obbligo per le amministrazioni dello Stato di inviare alla Ragioneria Generale, entro la fine di ogni anno, una previsione dei flussi di cassa dell'anno a venire
- Previsione dell'obbligo, per gli istituti finanziatori, di comunicare il ricorso al mercato delle pubbliche amministrazioni al Ministero dell'Economia e delle Finanze, all'ISTAT e alla Banca d'Italia, così da monitorare meglio le operazioni gravanti sul debito pubblico

Bilancio dello Stato

- Modifica alla struttura, con sperimentazione effettuata nel 2008
- Nuova classificazione delle spese, per rendere evidente le finalità delle stesse, in:
- missioni, che rappresentano le funzioni principali della spesa pubblica e delineano gli obiettivi strategici con essa perseguiti;
 - programmi, che ripartiscono le missioni in aree omogenee di attività;
 - macroaggregati, che articolano i programmi secondo la natura economica della spesa;
 - capitoli, che costituiscono le unità elementari ai fini della gestione e sono classificati in base al loro contenuto economico e funzionale;
 - (eventualmente) articoli, che dettagliano ulteriormente il contenuto dei capitoli.
- Classificazione delle entrate in:
- titoli, che ne indicano la fonte;
 - tipologie, che ne individuano la natura;
 - categorie, che si riferiscono all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia;
 - capitoli, che rappresentano le unità elementari ai fini della gestione e dettagliano l'oggetto dell'entrata;
 - (eventualmente) articoli, che dettagliano ulteriormente il contenuto dei capitoli.
- Innalzamento dell'unità di voto parlamentare a un livello superiore

- Attribuzione di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità
- Revisione e ampliamento dei contenuti del bilancio e dei suoi allegati
- Processo di formazione (formalizzazione della prassi di avvio del processo con le direttive da parte del Ministero dell'Economia e della Finanza e maggiore attenzione alle risultanze degli esercizi precedenti)
- Delega al Governo per il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato e: il rafforzamento della programmazione triennale; l'introduzione di ulteriori meccanismi volti ad accrescere la flessibilità nella formazione e gestione del bilancio; il rafforzamento della triennialità; l'incremento della trasparenza, attraverso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale da affiancare a quella finanziaria; la graduale eliminazione delle gestioni in contabilità speciali.
Delega, questa, la cui attuazione è arrivata diversi anni dopo rispetto a quanto stabilito dalla legge in esame
- Delega al Governo per il passaggio a un Bilancio di sola cassa, prevedendo, principalmente, l'obbligo per i responsabili della gestione dei programmi di formulare le loro previsioni sulla base di opportuni cronoprogrammi e un avvicinamento della fase di accertamento delle entrate a quella di riscossione e della fase di impegno delle spese a quella di pagamento.
Come nel caso della delega precedente, anche a questa è stata data attuazione con notevole ritardo rispetto a quanto inizialmente previsto

Meccanismi di controllo

Disposizioni atte a migliorare la qualità dei controlli, la loro speditezza e a garantire una costante revisione delle decisioni di allocazione delle risorse

- Aumento della trasparenza e dell'*accountability* con nuove disposizioni in tal senso, volte alla creazione di una banca dati e all'aumento dei controlli parlamentari
- Delega al Governo per la previsione di un sistema di controlli preventivi, da aggiungere a quelli ex-post, sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile + delega per la riforma ed il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa (attuata con D. Lgs. n. 123/2011)
- Delega al Governo per la razionalizzazione delle procedure di spesa per la realizzazione delle opere pubbliche, con l'introduzione della valutazione nella fase di pianificazione delle opere, il potenziamento della valutazione ex-post sugli interventi e la previsione di un sistema di verifica per l'utilizzo dei finanziamenti nei tempi previsti (attuata con D. Lgs. 228 e 229/2011)

Nel suo complesso, la riforma è intervenuta in maniera organica sulla disciplina della finanza e della contabilità pubblica. Essa ha introdotto nuovi istituti e abrogato la L. n. 468/1978, molte disposizioni della quale, soprattutto con riferimento al bilancio di Stato, avevano bisogno di essere sostituite. Il tutto al fine di un adeguamento alle esigenze derivanti dall'adesione

dell'Italia all'Unione monetaria, dall'evoluzione del sistema economico e dal nuovo assetto istituzionale tra Stato ed enti decentrati (RGS, 2010). È a queste ragioni e non ai problemi di finanza pubblica generati dalla crisi che, dunque, si deve la riforma.

Il cambiamento delineato e sufficientemente dettagliato, per garantire la corretta implementazione del quale sono stati previsti controlli costanti delle commissioni parlamentari e report periodici del Ministero dell'Economia e della Finanza, peraltro, non è arrivato in maniera improvvisa. Emanata il 31 dicembre del 2009, alcune delle disposizioni della legge erano già state sottoposte a sperimentazione, mentre per altre sono state previste deleghe al Governo e periodi di sperimentazione prima della loro entrata a regime. Adirittura, la L. n. 196/2009 affonda le sue radici nella riforma del Titolo V della Costituzione, risalente al 2001, che interviene sul rapporto tra Stato e autonomie locali per dare piena attuazione a un principio costituzionale di per sé irrinunciabile e inamovibile. Le pressioni ad agire in tal senso erano ormai intense e istanze di coordinamento e armonizzazione erano assolutamente necessarie.

Le regole e le procedure contenute nella successiva L. n. 39/2011 (“Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri”), invece, sono state introdotte proprio a seguito della crisi finanziaria, economica e dell'Euro e della *task force* avviata in Europa per risolvere le crisi e garantire una migliore disciplina di bilancio (RGS, 2011). Si tratta di previsioni spinte dall'introduzione, da parte del Consiglio Economia e Finanza, del cosiddetto “Semestre europeo”, il quale ha modificato la *governance* economico-finanziaria europea, orientando il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri in direzione preventiva, molto più che consuntiva. Nel farlo, ha puntato soprattutto a includere il Programma Nazionale di Riforma e il Programma di Stabilità – rispettivamente nati dalla strategia di Lisbona e dal Patto di Stabilità e Crescita e da allora abitualmente presentati in Europa – tra i principali documenti della programmazione economico-finanziaria nazionale, da redigere sulla base degli orientamenti e delle raccomandazioni ricevute in sede europea secondo una precisa calendarizzazione, pena l'avvio di procedure di infrazione.

La L. n. 39/2011 ha, quindi, recepito l'orientamento europeo, comportando un allineamento tra programmazione nazionale e internazionale. Le nuove disposizioni, che hanno sostituito quanto precedentemente previsto nella L. n. 196/2009, sono entrate subito in vigore e hanno anticipato il ciclo di programmazione, muovendolo dalla seconda alla prima parte dell'anno.

La principale novità ha riguardato l'introduzione degli schemi dei due documenti in questione nel Documento di Economia e Finanza (DEF). Quest'ultimo ha inglobato i contenuti della precedente Relazione sull'Economia e la Finanza Pubblica e del Documento di Finanza Pubblica e ne è stata prevista la presentazione al Parlamento entro il 10 aprile. L'inserimento del Piano Nazionale di Riforma e del Programma di Stabilità nel DEF, in sostanza, ha aggiunto un'occasione di coesione ex ante tra Governo e Camere, laddove queste ultime possono ora esprimersi anche su tali documenti in tempi utili per la successiva trasmissione al Consiglio Europeo e al Consiglio Economia e Finanza. I consigli valutano la necessità di una revisione degli obiettivi e degli interventi previsti, da recepire poi nell'ambito della Nota di aggiornamento al DEF.

Mentre lo spread dei titoli di Stato rispetto ai Bond tedeschi cresceva in maniera esponenziale, fino a raggiungere livelli superiori ai 500 punti nel mese di novembre 2011 e il sistema bancario – che deteneva grandi quantità di BOT – si dimostrava sempre più in difficoltà nel finanziare il settore privato a tassi ragionevoli, la crisi diventò anche una crisi politica e di Governo. Questa portò, il 12 novembre, alle dimissioni dell'allora premier Silvio Berlusconi e alla successiva creazione di un Governo tecnico guidato da Mario Monti. La stagione di riforme che vi fece seguito, tra le altre cose, accelerò l'inserimento del principio del pareggio di bilancio nell'ordinamento italiano, già previsto da un disegno di legge del Governo precedente, ma spinto ad un esame parlamentare più veloce da parte del Governo Monti. L'introduzione è derivata da pressioni europee originate dalla necessità di far fronte alla crisi dei debiti sovrani e di prevedere stringenti regole per il consolidamento fiscale (RGS, 2013). In particolare, essa ha tratto origine dal patto Euro Plus del marzo 2011, che ha rimesso agli Stati sottoscrittori l'obbligo di introdurre nelle loro legislazioni (Costituzione o legge quadro) le regole di bilancio del patto di stabilità e crescita, al fine di rafforzarle e di garantire la disciplina di bilancio a livello nazionale e locale (Coronidi, 2012; RGS, 2013). Ma la norma è legata anche e soprattutto a quello che è poi diventato il *Fiscal Compact*, che introduce formalmente l'obbligo di adozione della regola aurea del pareggio di bilancio (RGS, 2013). Firmato nel marzo 2012, le intenzioni degli Stati versanti in condizioni migliori del nostro ad agire in tal senso erano, ovviamente, precedenti alla firma. Furono proprio queste a spingere la reazione dell'Italia già prima della firma ufficiale e a condurre, ad aprile 2012, alla L. n. 1/2012 (legge costituzionale). La legge, con l'intento di inserire vincoli più stringenti sull'utilizzo delle risorse, contiene disposizioni che si vanno a sostituire a quanto previsto dal precedente art. 81 della Costituzione, introducendo il principio del pareggio per il bilancio dello

Stato ed eliminando il divieto di introdurre nuovi tributi e nuove spese con la legge di approvazione del bilancio. Inoltre, ha esteso il principio a Regioni ed enti locali, ma anche alle amministrazioni pubbliche non territoriali (modifiche artt. 97, 117 e 119 della Costituzione), che godono di autonomia di spesa, ma sono state assoggettate al rispetto del vincolo di pareggio in oggetto. Più precisamente, è un principio di equilibrio tra entrate e spese e di sostenibilità del debito pubblico quello che la legge ha stabilito, da garantire tenendo conto delle diverse fasi del ciclo economico.

La disciplina delle modalità di attuazione di tali previsioni è avvenuta con la L. n. 243/2012, che:

- definisce l'equilibrio di bilancio e lo pone in relazione all'“Obiettivo di Medio Termine”, riferito al valore dell'indebitamento netto delle amministrazioni e indicato dagli Stati dell'Unione all'interno del Programma di Stabilità;
- riconosce come casi di possibile deroga al principio solo quelli di grave recessione economica e gli eventi straordinari che non rientrano sotto il controllo dello Stato;
- lega la sostenibilità del debito pubblico al rispetto della soglia di riferimento europea (rapporto debito pubblico/PIL pari al 60%) e alla necessità di intervenire ai fini della riduzione nei casi di eccedenza;
- rafforza ulteriormente le verifiche della finanza pubblica, anche istituendo presso le Camere un ufficio di bilancio autonomo e indipendente.

È all'art. 15 che la stessa legge, dando attuazione all'eliminazione del divieto contenuto nella precedente versione dell'art. 81, segna il passaggio ad una vera concezione sostanziale della legge di bilancio, da allora unico documento della manovra di finanza pubblica. Incorporando i contenuti della legge di stabilità, infatti, la legge di bilancio può ora anche integrare o modificare la legislazione di entrata e di spesa. L'entrata in vigore delle previsioni della L. n. 243/2012 è stata prevista con una certa gradualità, autorizzando un periodo di sperimentazione per la predisposizione del bilancio dello Stato e il rafforzamento del suo ruolo programmatico, nonché fissando come inizio del periodo di applicazione della maggioranza delle sue novità il 1° gennaio 2014 e, per quelle esplicitamente rivolte a Regioni ed enti locali, addirittura il 1° gennaio 2016.

Poco più di un anno dopo il suo insediamento, il governo Monti perse la maggioranza e il premier tecnico rassegnò le sue dimissioni il 21 dicembre 2012.

Seguì un periodo in cui alla recessione economica e alla crisi fiscale, che continuò a inasprirsi senza sosta fino al 2015, si accompagnava una instabilità governativa difficile da domare. Nel 2014, il Governo non aveva ancora

dato attuazione ad alcune delle deleghe previste dalla L. n. 196/2009. Così, le ha rinnovate la L. n. 89/2014, che ha imposto le date:

- del 31 dicembre 2015 per il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato e per il potenziamento della funzione del bilancio di cassa e
- del 31 dicembre 2017 per il testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato, nonché in materia di tesoreria (termine poi ulteriormente differito dalla L. n. 163/2016).

Le Scadenze del 2015 furono successivamente prorogate dalla L. n. 9/2016 e fu solo nel febbraio 2016 che si adempì a tali obblighi. Lo si fece con il D. Lgs. n. 90/2016 (“Completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato, in attuazione dell'articolo 40, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196”) e con il D. Lgs. n. 93/2016 (“Riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196”). Come concesso dalle deleghe, essi sono stati successivamente integrati e modificati, rispettivamente, dal D. Lgs. n. 116/2018 (emanato durante la XVIII legislatura dal Governo Conte) e dal D. Lgs. n. 29/2018 (emanato dal Governo Gentiloni, succeduto al Governo Renzi in seguito ad una crisi politica slegata da quella delle finanze).

Si tratta di disposizioni la cui introduzione, già preannunciata dalla L. n. 196, non può dirsi legata alla crisi nelle sue varie forme, ma è da considerarsi da questa indipendente, e – come è evidente – da questa in alcun modo accelerata.

5. Discussione

In sintesi, ciò che emerge dalla nostra analisi è che l'avvio della riforma finanziario-contabile delle amministrazioni centrali dello Stato è legato dal manifestarsi virulento della crisi nelle sue varie forme, la quale è entrata in gioco, per il solo tramite di rilevanti pressioni europee, in un cambiamento in atto, influenzandone contenuti e tempi. Dal primo punto di vista, ha contribuito a darvi un indirizzo legato alle stringenti esigenze del contesto di difficoltà. Dal secondo, ha prioritizzato quanto imposto dall'Europa, ma non ha accelerato l'introduzione degli *step* già pianificati. Sebbene la nostra analisi qualitativa non ci consenta di stabilire veri e propri legami di causa-effetto tra la crisi e lo standby in cui il Governo ha messo alcune delle dele-

ghe previste per il completamento della riforma della finanza e della contabilità pubblica, infatti, di certo ci lascia dire che la crisi non ha avuto su di esse un effetto acceleratore.

Volendo interpretare tali risultati alla luce dell'inquadramento teorico prescelto, ciò che emerge è che, nel contesto e nel periodo di riferimento, ad una riforma che ha generato una graduale rimozione delle istituzioni precedenti hanno fatto seguito un intervento di cambiamento più improvviso e un ulteriore intervento di rimozione.

La L. n. 196/2009, infatti, nel modificare ampiamente le istituzioni di finanza e contabilità, ha rimpiazzato la vecchia L. n. 468/1978 e le regole in essa contenute, in modo considerevole soprattutto con riferimento al bilancio dello Stato. Tuttavia, nel farlo, è arrivata dopo anni di discussione sulla necessità di una riforma finalizzata all'armonizzazione contabile. Inoltre, ha seguito un periodo di sperimentazione sull'implementazione di certi aspetti, durante il quale è stata applicata al latere delle vecchie norme e, peraltro, ha delegato il Governo a provvedere per *step* al suo completamento. Si è trattato, dunque, di un cambiamento che, seppur arrivato in ritardo rispetto a quanto non fosse già avvenuto altrove, non ha nell'immediato smantellato il vecchio ordinamento. Tutte caratteristiche, queste, tipiche della rimozione graduale che, di fatti, ha avuto luogo in un contesto politico caratterizzato da poche possibilità di veto per gli eventuali sostenitori dello status quo e da scarsa discrezione nell'attuazione e implementazione delle nuove disposizioni. La necessità di dare attuazione a un irrinunciabile principio costituzionale, invero, ha concesso meno spazio alla prima, mentre la tecnicità delle previsioni e il sistema di monitoraggio e controllo affiancato alle stesse per garantirne l'attuazione e l'implementazione limitano la discrezione.

La L. n. 39/2011, invece, introducendo disposizioni che, non solo si sostituiscono a quelle precedenti, ma lo fanno anche in modo piuttosto repentino, ha dato vita ad un cambiamento le cui caratteristiche non possono essere ricondotte a quelle di un cambiamento graduale, ma sono più simili a quelle evidenziate dai teorici del *punctuated equilibrium*. Significative modifiche nel campo della programmazione della finanza pubblica pensate in sede europea e trasposte in Italia, infatti, hanno portato ad un coordinamento ex-ante con l'Unione, il quale ha subito supplito il precedente coordinamento ex-post, che aveva condotto a risultati deludenti. Scarse possibilità di perseverare nelle condizioni previgenti e ben poche libertà interpretative si sono tradotte in un cambiamento affermatosi con rapidità.

Similmente a quanto avvenuto con le misure della L. n. 196/2009, l'inserimento del principio del pareggio/dell'equilibrio di bilancio in Costituzione, attraverso la L. n. 1/2012 e la successiva legge di attuazione L. n. 243/2012,

ha generato una rimozione graduale. Le nuove disposizioni, sempre originate da pressioni europee pressoché inevitabili (considerate le situazioni della finanza italiana) e concedenti poco spazio a discrezionalità di ogni tipo, pur modificando e sostituendosi a quanto precedentemente vigente, hanno riconosciuto tempi di adattamento alle stesse, di fatto convivendo con quelle antecedenti per un certo periodo di tempo.

Le previsioni delle deleghe legislative al governo inserite nella L. n. 196/2009 e le loro integrazioni e adattamenti, infine, non sono catalogabili all'interno del *framework* di riferimento, in quanto si tratta della sola fattiva attuazione e implementazione di parte del cambiamento già dettagliatamente delineato nelle norme che quelle deleghe le hanno introdotte.

In definitiva, lo shock della prima grande crisi degli anni 2000 non appare come l'assoluto detonatore di un cambiamento istituzionale radicale. A poterlo fare sembrare tale è stato, certamente, il ritardo con cui è stato effettuato l'ampio intervento di riforma del 2009, che ha finito per arrivare quasi in concomitanza temporale con gli altri cambiamenti effettivamente indotti dalla crisi. Lo shock esogeno generatosi si è, bensì, inserito nell'ambito di un sostanzioso processo di cambiamento già iniziato e con radici diverse, inevitabilmente adattandolo, in parte in maniera più improvvisa e in parte in modo graduale, ad un nuovo contesto economico, sociale e politico.

6. Conclusioni

Il presente lavoro, nell'obiettivo di indagare sulle ripercussioni della prima grande crisi finanziaria, economica e fiscale del XXI secolo sulle istituzioni di finanza e contabilità delle amministrazioni centrali dello Stato, si è basato su un'analisi qualitativa del contenuto delle disposizioni legislative emanate dallo scoppio della crisi al 2019, sull'approfondimento della loro portata e della loro origine e sull'esperienza "da osservatore privilegiato" di uno degli autori, inquadrando il tutto nel *framework* del cambiamento istituzionale.

I risultati emersi mostrano come il più ampio cambiamento delle istituzioni di interesse, pur seguendo immediatamente la crisi, non prenda avvio da quest'ultima e non sia stato brusco, mentre lo shock ha innescato i "soli" cambiamenti decisi a livello europeo, che – seppur rilevanti e significativi – hanno avuto una portata inferiore rispetto alla riforma del 2009. Se questa ha riguardato in maniera più olistica la programmazione, la pianificazione dell'utilizzo, la rendicontazione e il controllo delle risorse economico-finan-

ziarie, i cambiamenti sia improvvisi che gradualmente che la crisi, prevalentemente nella sua veste fiscale, vi ha fatto seguire hanno avuto un focus più ristretto e di indirizzo.

Tali risultanze conducono a sostenere la tesi secondo cui non tutti i cambiamenti radicali avvengono a causa di shock esogeni che, in maniera irruenta, conducono verso nuovi equilibri a seguito di lunghi periodi di staticità (Pierson, 2004; Streek e Thelen, 2005; Thelen, 2002). Anzi, quanto emerso dalla nostra analisi rivela che il cambiamento irruento, nel contesto e nel periodo presi in considerazione, è stato solo una tessera del più complesso puzzle dell'evoluzione delle istituzioni contabili e di finanza pubblica alle quali, anche abbastanza evidentemente, è possibile riconoscere il carattere della dinamicità. Con specifico riferimento alla programmazione della finanza pubblica, oggetto di misure rilevanti e attuate rapidamente, gli interventi modificativi non hanno, infatti, seguito un lungo periodo di staticità, ma sono bensì arrivati poco dopo i cambiamenti già apportati alle stesse istituzioni da parte della L. n. 196/2009. In questo senso, dunque, cambiamenti non gradualmente e più irruenti non sono da inquadrare come successivi a lunghi periodi di stabilità, bensì come una delle tipologie attraverso cui si esprime la continua dinamicità delle istituzioni.

Nel fornire un'evidenza a supporto della teoria che sostiene l'esistenza di cambiamenti gradualmente e la possibilità, per questi, di avere esiti anche radicali, il presente studio ha anche importanti implicazioni pratiche. In particolare, il dinamismo emerso nell'ambito della finanza e contabilità pubblica – la cui importanza è stata sottolineata già nella sezione introduttiva – spinge a riflettere su due aspetti. Il primo è relativo all'esigenza di accrescere la consapevolezza della sua esistenza da parte degli attori esterni. Il secondo riguarda, invece, il bisogno di incrementare la percezione della necessità di un tale dinamismo all'interno del contesto politico-amministrativo in cui le trasformazioni delle istituzioni sono pensate e implementate. Ciò può, infatti, generare un duplice beneficio. Da un lato, può contribuire a ridurre la percezione di molti circa le istituzioni pubbliche come poco propense al cambiamento e sempre lontane da qualsivoglia forma di perseguimento dell'efficienza. Aspetto, questo, che, come è noto a tutti, ha generato vere e proprie crisi di fiducia e legittimità, acuitesi in occasione della crisi qui considerata (Bouckaert, 2012; Christensen *et al.*, 2016; Persson *et al.*, 2017). Dall'altro, può indurre ad accrescere la cultura del cambiamento e un atteggiamento positivo e proattivo nei confronti dei continui sforzi di cambiamento.

Pur auspicando di avere apportato un contributo al dibattito teorico sui temi oggetto del nostro lavoro, è possibile sin da ora individuare traiettorie

di ricerca utili all'approfondimento dei risultati raggiunti. L'indagine potrebbe essere estesa ad altri Paesi, per ampliare le conclusioni e favorire opportune comparazioni. Ulteriori informazioni interessanti potrebbero essere acquisite intervistando un maggior numero di soggetti coinvolti nella definizione e nell'implementazione delle riforme. Insieme a lavori che vadano in questa direzione, lo studio potrebbe stimolarne di altri. Questi potrebbero ad esempio soffermarsi sugli effetti generati dalla recentissima crisi legata alla pandemia globale del Covid19.

Bibliografia

- Andriani Y., Kober R., Ng J. (2010), Decision usefulness of cash and accrual information: public sector managers' perceptions, *Australian Accounting Review*, 20(2), pp.144-153. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2010.00087.x.
- Anessi Pessina E. (2014), *L'Evoluzione dei Sistemi Contabili Pubblici. Aspetti Critici nella Prospettiva Aziendale*, Milano, Egea.
- Anessi-Pessina E., Steccolini I. (2005), Evolutions and limits of new public management – inspired budgeting practices in Italian local governments. *Public Budgeting & Finance*, 25(2), pp. 1-14. DOI: 10.1111/j.0275-1100.2005.00358.x.
- Anselmi L. (2009), *I Principi Contabili Internazionali per le Amministrazioni Pubbliche Italiane*, Milano, Giuffrè.
- Bellanca S., Vandernoot J. (2014), International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3), pp. 257-269. DOI: 10.17265/1548-6583/2014.03.001.
- Borgonovi E. (2001), Il concetto di valore pubblico, *Azienda Pubblica*, 14(2/3), pp. 185-188.
- Borgonovi E., Mussari R. (2011), Pubblico e privato: Armonizzare gli opposti, *Azienda Pubblica*, 2, pp. 103-121.
- Bouckaert G. (2012), Trust and public administration, *Administration*, 60(1), pp. 91-115.
- Bouckaert G., Peters B. G., Verhoest K. (2010), *The Coordination of Public Sector Organizations*, Basingstoke, Palgrave Macmillan.
- Bowen G. A. (2009), Document analysis as a qualitative research method, *Qualitative Research Journal*, 9(2), pp. 27-40. DOI: 10.3316/QRJ0902027.
- Brancasi A. (2012), L'introduzione del principio del cd pareggio di bilancio: un esempio di revisione affrettata della Costituzione, *Quaderni Costituzionali*, 32(1), pp. 108-110. DOI: 10.1439/36557.
- Brusca I., Martínez J. C. (2016), Adopting international public sector accounting standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting, *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), pp. 724-744. DOI: 10.1177/0020852315600232.
- Bryson J. M., Crosby B. C., Bryson J. K. (2009), Understanding strategic planning and the formulation and implementation of strategic plans as a way of knowing: the contributions of actor-network theory, *International Public Management Journal*, 12(2), pp. 172-207. DOI: 10.1080/10967490902873473.
- Caivano M., Rodano L., Siviero S. (2010), La trasmissione della crisi finanziaria globale all'economia italiana: un'indagine controfattuale, 2008-2010, *Banca d'Italia - Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, 64.

- Campbell J. L. (2010), Institutional reproduction and change, in Morgan G., Campbell J. L., Crouch C., Pedersen O. K., Whitley R., eds, *The Oxford Handbook of Comparative Institutional Analysis*, pp. 87-115, Oxford, Oxford University Press.
- Cantu E. (2012), Il sistema di contabilità economico-patrimoniale nel settore pubblico, in Rota S., Sicilia M., Steccolini I., a cura di, *Bilancio e Misurazione della Performance nelle Amministrazioni Pubbliche*, pp. 147-194, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore
- Caperchione E. (2000), *Sistemi Informativo Contabili nella Pubblica Amministrazione: Profili Comparati, Evoluzione e Criteri per la Progettazione*, Milano, Egea.
- Caperchione E. (2003), Local government accounting system reform in Italy: a critical analysis, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 15(1), pp. 110-145. DOI: 10.1108/JPBAFM-15-01-2003-B007.
- Caperchione E. (2012), L'armonizzazione contabile nella prospettiva internazionale, *Azienda Pubblica*, 1, pp. 83-99.
- Capoccia G. (2015), Critical junctures and institutional change, in Mahoney J., Thelen K., eds, *Advances in Comparative-Historical Analysis*, pp. 147-179, Cambridge, Cambridge University Press.
- Capoccia G., Kelemen R. D. (2007), The study of critical junctures: theory, narrative, and counterfactuals in historical institutionalism, *World Politics*, 59(3), pp. 341-369. DOI: 10.1017/S0043887100020852.
- Carey G., Kay A., Nevile A. (2019), Institutional legacies and “sticky layers”: what happens in cases of transformative policy change?, *Administration & Society*, 51(3), pp. 491-509. DOI: 10.1177/0095399717704682.
- Carlin T. M. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability & Management*, 21(3), pp. 309-336. DOI: 10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x.
- Cepiku D., Giordano F., Bonomi Savignon A. (2018), Does strategy rhyme with austerity?, *Public Management Review*, 20(3), pp. 421-443. DOI: 10.1080/14719037.2017.1285116.
- Cepiku D., Mussari R., Giordano F. (2016), Local governments managing austerity: approaches, determinants and impact, *Public Administration*, 94(1), pp. 223-243. DOI: 10.1111/padm.12222.
- Christensen T., Lægread P. (2007), The whole-of-government approach to public sector reform, *Public Administration Review*, 67(6), pp. 1059-1066. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2007.00797.x.
- Christensen T., Lægread P., Rykkja L. H. (2016), Organizing for crisis management: building governance capacity and legitimacy, *Public Administration Review*, 76(6), pp. 887-897. DOI: 10.1111/puar.12558j.
- Cothran D. A. (1993), Entrepreneurial budgeting: an emerging reform?, *Public Administration Review*, 53(5), pp. 445-454. DOI: 10.2307/976345.
- Diamond J. (2002), Performance budgeting – is accrual accounting required?, *International Monetary Fund Working Paper*.
- Dickmann R. (2012), Legislazione di spesa ed equilibrio di bilancio tra legittimità costituzionale e legittimità europea, *Federalismi.it*, 10, pp. 1-8.
- Dougherty M. J., Klase K. A. (2009), Fiscal retrenchment in state budgeting: revisiting cut-back management in a new era, *International Journal of Public Administration*, 32(7), pp. 593-619. DOI: 10.1080/01900690902952156.
- Farneti G. (2004), *Ragioneria Pubblica. Il “Nuovo” Sistema Informativo delle Aziende Pubbliche*, Milano, FrancoAngeli.
- Fernandes C. A. L., Mota P. R. (2011), The roots of the Eurozone sovereign debt crisis: PIGS vs non-PIGS, *Panoeconomicus*, 58(5), pp. 631-649. DOI: 10.2298/PAN1105631F.

- Guo H., Neshkova M. (2018), Fiscal severity and the choice of budget gap closing strategies, *Public Money & Management*, 38(4), pp. 305-314. DOI: 10.1080/09540962.2018.1450913.
- Hood C. (1991), A public management for all seasons?, *Public Administration*, 69(1), pp. 3-19. DOI: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.
- Hood C. (1995), The “new public management” in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), pp. 93-109. DOI: 10.1016/0361-3682(93)E0001-W.
- Joyce P. G. (2005), Linking performance and budgeting: opportunities in the federal budget process, in Kamensky J. M., Morales A., eds, *Managing for Results*, pp. 83-140, Lanham, Rowman & Littlefield Publishers.
- Kaufmann F. X., editor, (2015), *The Public Sector: Challenge for Coordination and Learning*, Berlin, Walter de Gruyter & Co.
- Kelly J., Wanna J. (2000), New public management and the politics of government budgeting, *International Public Management Review*, 1(1), pp. 33-55.
- Kickert W., Randma-Liiv T. (2017), The politics of cutback management in thirteen European countries: statistical evidence on causes and effects, *Public Management Review*, 19(2), pp. 175-193. DOI: 10.1080/14719037.2016.1148193.
- Kickert W. J., Randma-Liiv T., Savi R. (2015), Politics of fiscal consolidation in Europe: A comparative analysis, *International Review of Administrative Sciences*, 81(3), pp. 562-584. DOI: 10.1177/0020852314564312.
- Kickert W. J., Van der Meer F. B. (2011), Small, slow, and gradual reform: what can historical institutionalism teach us?, *International Journal of Public Administration*, 34(8), pp. 475-485. DOI: 10.1080/01900692.2011.583768.
- Kim Y., Chen G. (2020), Cutback management and path dependency: evidence from the two recent recessions, *Local Government Studies*, 46(2), pp. 278-305. DOI: 10.1080/03003930.2019.1677624.
- Kluvers R. (2001), An analysis of introducing program budgeting in local government. *Public Budgeting & Finance*, 21(2), pp. 29-45. DOI: 10.1111/0275-1100.00048.
- Kuhlmann S. (2010), New public management for the ‘classical continental European administration’: modernization at the local level in Germany, France and Italy, *Public Administration*, 88(4), pp. 1116-1130. DOI: 10.1111/j.1467-9299.2010.01869.x.
- Læg Reid P., Sarapuu K., Rykkja L. H., Randma-Liiv T. (2015), New coordination challenges in the welfare state, *Public Management Review*, 17(7), pp. 927-939. DOI: 10.1080/14719037.2015.1029344.
- Lapavistas C., ed (2012), *Crisis in the Eurozone*, London, Verso Books.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 719-723. DOI: 10.1080/09638180903334960.
- Ling T. (2002), Delivering joined-up government in the UK: dimensions, issues and problems, *Public Administration*, 80(4), pp. 615-642. DOI: 10.1111/1467-9299.00321.
- Lynch T. D., Sun J., Smith R. W. (2017), *Public Budgeting in America – Sixth Edition*, Irvine, Melvine & Leigh Publishers.
- Mahoney J., Thelen K. (2010), A theory of gradual institutional change, in Mahoney J., Thelen K., eds, *Explaining Institutional Change: Ambiguity, Agency, and Power*, pp. 1-37, Cambridge University Press.
- Manes-Rossi F. M., Cohen S., Caperchione E., Brusca I. (2016a), Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box, *Public Money & Management*, 36(3), pp. 189-196. DOI: 10.1080/09540962.2016.1133976.

- Manes-Rossi F., Cohen S., Caperchione E., Brusca I. (2016b). Introduction: the Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards, *International Review of Administrative Sciences*, pp. 718-723. DOI: 10.1177/0020852316665048.
- Mayntz R. (2012), *Crisis and Control: Institutional Change in Financial Market Regulation*, Francoforte, Campus Verlag.
- Miller G. J., Hildreth W. B., Rabin J., eds (2018), *Performance-Based Budgeting: An ASPA Classic*, New York, Routledge.
- Moore M. H. (1995), *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Cambridge, Harvard University Press.
- Mussari R. (2014), EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe, *Accounting, Economics and Law*, 4(3), pp. 299-312. DOI: 10.1515/ael-2014-0019.
- Olson O., Humphrey C., Guthrie J. (1998), International experiences with 'New' public financial management (NPFM) reforms: new world? Small world? Better world?, in Olson O., Humphrey C., Guthrie J., eds, *Global Warning – Debating International Developments in New Public Financial Management*, Oslo, Cappelen Akademisk Forlag.
- Ongaro E., Valotti G. (2008), Public management reform in Italy: Explaining the implementation gap, *International Journal of Public Sector Management*, 21(2), pp. 174-204. DOI: 10.1108/09513550810855654.
- Osborne S. P. (2006), The new public governance?, *Public Management Review*, 8(3), pp. 377-387. DOI: 10.1080/14719030600853022.
- Osborne S. P. (2010), *The New Public Governance. Emerging Perspectives on the Theory and Practice of Public Governance*, London, Routledge.
- Panozzo F. (2000), Management by decree. Paradoxes in the reform of the Italian public sector, *Scandinavian Journal of Management*, 16(4), pp. 357-373. DOI: 10.1016/S0956-5221(00)00012-9.
- Patrick S., Brown K. (2007), *Greater Than the Sum of Its Parts? Assessing "Whole of Government" Approaches to Fragile States*, New York, International Peace Academy.
- Pavan A., Reginato E. (2012), *Programmazione e Controllo nello Stato e nelle Altre Amministrazioni Pubbliche. Gestione per Obiettivi e Contabilità Integrata*, Milano, Giuffrè.
- Perez R. (2012), Dal bilancio in pareggio all'equilibrio tra entrate e spese. *Giornale di Diritto Amministrativo*, 10, pp. 929-933.
- Persson T., Parker C. F., Widmalm S. (2017), Social trust, impartial administration and public confidence in EU crisis management institutions, *Public Administration*, 95(1), pp. 97-114. DOI: 10.1111/padm.12295.
- Peters B. G. (2011), Governance responses to the fiscal crisis – comparative perspectives, *Public Money & Management*, 31(1), pp: 5-80. DOI: 10.1080/09540962.2011.545551.
- Peters B. G., Pierre J., King D. S. (2005), The politics of path dependency: political conflict in historical institutionalism, *The Journal of Politics*, 67(4), pp. 1275-1300. DOI: 10.1111/j.1468-2508.2005.00360.x.
- Piatak J. S. (2019), Weathering the storm: the impact of cutbacks on public employees, *Public Personnel Management*, 48(1), pp. 97-119. DOI: 10.1177/0091026018801044.
- Pierson P. (2000), Increasing returns, path dependence, and the study of politics, *American Political Science Review*, 94(2), pp. 251-267. DOI: 10.2307/2586011.
- Pierson P. (2004), *Politics in Time: History, Institutions, and Social Analysis*, Princeton, Princeton University Press.
- Pollitt C. (2010), Cuts and reforms – public services as we move into a new era, *Society and Economy*, 32(1), pp. 17-31. DOI: 10.1556/socec.32.2010.1.3.
- Pollitt C., Bouckaert G. (2011), *Public Management Reform_ A Comparative Analysis - New*

- Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, New York, Oxford University Press.
- Raudla R., Savi R., Randma-Liiv T. (2015), Cutback management literature in the 1970s and 1980s: taking stock. *International Review of Administrative Sciences*, 81(3), pp. 433-456. DOI: 10.1177/0020852314564313.
- Redburn F. S. (1993), How should the government measure spending? The uses of accrual accounting, *Public Administration Review*, pp. 228-236. DOI: <https://www.jstor.org/stable/31110127>.
- Redburn F. S., Shea R. J., Buss T. F., Quintanilla E., eds, (2008), *Performance Management and Budgeting: How Governments Learn from Experience*, New York, Routledge.
- RGS (2010), *Garantire la Corretta Programmazione e la Rigorosa Gestione delle Risorse Pubbliche*, Roma.
- RGS (2011), *La Modifica della Legge di Contabilità e Finanza Pubblica alla Luce del Nuovo "Semestre Europeo"*, Roma.
- RGS (2013), *L'Attuazione del Principio Costituzionale del Pareggio di Bilancio. Legge 243 del 2012. Legge n. 39 del 2011*, Roma.
- Robinson M. (2013), *Program Classification for Performance-Based Budgeting*, Washington, The World Bank.
- Rocco P., Thurston C. (2014), From metaphors to measures: observable indicators of gradual institutional change, *Journal of Public Policy*, pp. 35-62. -- <https://www.jstor.org/stable/43864453>.
- Rubin I. S. (1990), Budget Theory and Budget Practice: Mow Good the Fit?, *Public Administration Review*, 50(2), pp. 179-189. DOI: 10.2307/976865.
- Salines M., Glöckler G., Truchlewski Z. (2012), Existential crisis, incremental response: the eurozone's dual institutional evolution 2007-2011, *Journal of European Public Policy*, 19(5), pp. 665-681. DOI: doi: 10.1080/13501763.2011.646777.
- Schick A. (1966), The road to PPB: the stages of budget reform, *Public Administration Review*, pp. 243-258. DOI: 10.2307/973296.
- Schwarzer D. (2012), The euro area crises, shifting power relations and institutional change in the European Union, *Global Policy*, 3, pp. 28-41. DOI: 10.1111/1758-5899.12013.
- Shpaizman I. (2014), Ideas and institutional conversion through layering: the case of Israeli immigration policy, *Public Administration*, 92(4), pp. 1038-1053. DOI: 10.1111/padm.12112.
- Soverchia M. (2008), *L'armonizzazione Contabile delle Amministrazioni Pubbliche. Attori, Processi, Strumenti*, Milano, Giuffrè.
- Spradley J. P. (2016), *Participant Observation*, Long Grove, Waveland Press.
- Streeck W., Thelen K. (2005), Introduction: institutional change in advanced political economies, in W. Streeck, & K. Thelen, eds, *Beyond Continuity: Institutional Change in Advanced Political Economies*, pp. 1-39, New York, Oxford University Press.
- Thelen K. (1999), Historical institutionalism in comparative politics, *Annual Review of Political Science*, 2, pp. 369-404. DOI: 10.1146/annurev.polisci.2.1.369.
- Thelen K. (2002), The explanatory power of historical institutionalism, in Mayntz, R. editor, *Akteure-Mechanismen-Modelle. Zur Theoriefähigkeit Makro-Sozialer Analysen*, pp. 91-107, Frankfurt, Campus Verlag.
- Thelen K. (2004), *How Institutions Evolve: The Political Economy of Skills in Germany, Britain, the United States, and Japan*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Thompson F. (1994), Mission-driven, results-oriented budgeting: fiscal administration and the new public management. *Public Budgeting & Finance*, 14(3), pp. 90-105. DOI: 10.1111/1540-5850.01014.

- Van der Heijden J. (2011), Institutional layering: a review of the use of the concept. *Politics*, 31(1), pp. 9-18. DOI: 10.1111/j.1467-9256.2010.01397.x.
- Van der Heijden J. (2017), Looking differently at legal change: layering, conversion, drift, displacement and exhaustion in the development of Dutch construction regulation, *RegNet Research Paper*, 129. DOI: 10.2139/ssrn.2929562.
- Van Der Hoek M. P. (2005), From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the Dutch experience, *Public Budgeting & Finance*, 25(1), pp. 32-45. DOI: 10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x.
- Van der Voet J. (2019), Organizational decline and innovation in public organizations: a contextual framework of cutback management, *Perspectives on Public Management and Governance*, 2(2), pp. 139-154. DOI: 10.1093/ppmgov/gvy010.
- Verashchagina A., Capparucci M. (2013), Living through the crisis in Italy, in Karamessini M., Rubery J., eds, *Women and Austerity. The Economic Crisis and the Future for Gender Equality*, pp. 248-270, London, Routledge.
- Vercelli A. (2013), Economy and economics: the twin crises, in Brancaccio E., Fontana G., eds, *The Global Economic Crisis*, pp. 51-65, London, Routledge.
- Verdun A. (2015), A historical institutionalist explanation of the EU's responses to the euro area financial crisis, *Journal of European Public Policy*, 22(2), pp. 219-237. DOI: 10.1080/13501763.2014.994023.
- Wilenski P. (1986), *Public Power and Public Administration*. Sydney, Hale & Iremonger.
- Yin R. K. (2009), *Case Study Research: Design and Methods (Fourth Edition)*. *Applied Social Research Methods*, Volume 5, Thousand Oaks, SAGE Publications.