UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO

Dipartimento di Scienze aziendali, economiche e metodi quantitativi

Dottorato di ricerca in Marketing Strategico ed Economia Aziendale

XXVIII Ciclo

L'EVOLUZIONE DEI DISCORSI DI RIFORMA NEL SETTORE PUBBLICO: UN'ANALISI DELLE RIFORME CONTABILI NELL'AMMINISTRAZIONE CENTRALE

Supervisori:

Chiar.ma Prof.ssa Mariafrancesca Sicilia

Chiar.ma Prof.ssa Ileana Steccolini

Tesi di Dottorato di Ricerca
SECS-P/07
Silvia ROTA
Matricola n. 1026532

Anno accademico 2014/2015

Alla mia famiglia

Indice

INTRODUZIONE **5**

CAPITOLO 1 – LE RIFORME CONTABILI NELL'AMMINISTRAZIONE PUBBLICA CENTRALE ITALIANA **9**

1.1 DALLE ORIGINI DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA DI STATO ALLA RIFORMA DEL 1978 10
1.2 LE RIFORME DEGLI ANNI OTTANTA E NOVANTA 12
1.3 GLI ANNI DUEMILA E LA RIFORMA DELL'ART. 81 COST. 15

CAPITOLO 2 – AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE, SISTEMI CONTABILI E DISCORSI DI RIFORMA: REVIEW DELLA LETTERATURA DI RIFERIMENTO **23**

2.1 IL MODELLO BUROCRATICO TRADIZIONALE, IL NEW PUBLIC MANAGEMENT E LA PUBLIC GOVERNANCE: EVOLUZIONE STORICA E CARATTERISTICHE 23
2.2 PUBLIC MANAGEMENT E SISTEMI CONTABILI: L'EVOLUZIONE DEL DIBATTITO ACCADEMICO 26
2.3 LA CONCETTUALIZZAZIONE DEI DISCORSI COME LENTE TEORICA PER ANALIZZARE LA RETORICA DELLE RIFORME CONTABILI 30

CAPITOLO 3 – LA DISCOURSE ANALYSIS: UNA METODOLOGIA PER LO STUDIO DELLE RIFORME CONTABILI **35**

3.1 UNA METODOLOGIA PER ANALIZZARE L'EVOLUZIONE DEI DISCORSI DI RIFORMA 36
3.2 LA DISCOURSE ANALYSIS APPLICATA ALLO STUDIO DELLE RIFORME CONTABILI: IL METODO UTILIZZATO 38
3.3 I LIMITI DEL METODO UTILIZZATO 49

CAPITOLO 4 – I RISULTATI DELL'ANALISI CONDOTTA SUI DOCUMENTI DI RIFORMA 1988-2012 ..... **53**

4.1 ELEMENTI FUNZIONALI A COMPRENDERE L'ANALISI DEI DOCUMENTI DI RIFORMA 53
4.2 I RISULTATI DELL'ANALISI: UNA PRIMA VISTA AGGREGATA 54
4.3 LA FINE DEGLI ANNI OTTANTA 57
4.4 GLI ANNI NOVANTA 63
4.5 GLI ANNI DUEMILA 71
4.6 GLI ANNI DUEMILA DIECI 80
4.7 1988-2012: UNA VISIONE D'INSIEME 88

CAPITOLO 5 – CONCLUSIONI **93**

BIBLIOGRAFIA **101**

Introduzione

Il settore pubblico italiano, negli ultimi decenni, è stato interessato da un'intensa attività di rinnovamento e modernizzazione che è stata associata al fenomeno di «aziendalizzazione delle amministrazioni pubbliche» (Anselmi 1995; Borgonovi 2005) e che ha caratterizzato l'evoluzione delle riforme che hanno convolto le amministrazioni di tutti i livelli istituzionali seppur con differenti intensità e risultati. L'ondata di rinnovamento e di riforma, tuttavia, sempre secondo i medesimi autori, è arrivato nel nostro Paese solo all'inizio degli anni Novanta e quindi con un decennio circa di ritardo rispetto ad altri paesi occidentali. In particolare, gli anni più recenti "hanno visto un accresciuto interscambio di modelli di management tra le diverse nazioni e si può affermare che l'Italia dell'ultimo decennio si sia caratterizzata come importatrice di schemi di riforma ampiamente informati da idee e logiche sviluppatesi all'estero, soprattutto nel mondo anglosassone" (Borgonovi e Ongaro 2002 p. XI-XII), contesto quest'ultimo in cui l'ondata di rinnovamento è stata attribuita al fenomeno del New Public Management (Hood 1991, 1995; Dunleavy and Hood 1994; Ferlie et al. 1996; Olson et al. 1998; Pollitt and Bouckaert 2004; Skelcher et al. 2005). Più in generale, invece, il dibattito academico internazionale e in particolare gli studi di public management degli ultimi decenni si sono concentrati sulle caratteristiche e sulle evoluzioni dei modelli di Pubblica Amministrazione tradizionale (Wilson 1887; Weber 1922), New Public Management (già menzionato) e Public Governance (Osborne 2010; Rhodes 1997) assumendo diverse prospettive, diversi oggetti di studio e giungendo a risultati non sempre univoci.

Nel dibattito e tra le innovazioni di public management, le riforme dei sistemi contabili pubblici rappresentano un'area d'indagine particolarmente interessante poiché hanno

giocato un ruolo centrale nel programma di modernizzazione del settore pubblico e sono state spesso utilizzate per tradurre nella pratica i nuovi valori e le nuove idee riformatrici (Hood 1991, 1995; Olson et al. 1998; Lapsley 1999; Chan 2003). Le riforme dei sistemi contabili secondo alcuni autori, difatti, sono funzionali a tradurre idee, valori e principi in specifiche circostanze e in precisi strumenti, sistemi e procedure amministrative e, incorporando i principi guida delle organizzazioni pubbliche, possono influenzarne le culture, i significati e i valori (Lapsley 1999; Liguori et al. 2012; Liguori and Steccolini 2012, 2014).

Più recentemente, alcuni studi (Liguori et. al. 2014, forthcoming; Hyndman et al. 2014) hanno investigato le riforme contabili del settore pubblico esplorandone gli argomenti portati avanti per implementare il cambiamento e utilizzando i paradigmi di Pubblica Amministrazione (PA) tradizionale, New Public Management (NPM) e Public Governance (PG) come tre differenti discorsi di riforma. Doveroso pertanto precisare in questa sede che le metodologie e le analisi condotte dai suddetti studi, cui peraltro la scrivente ha preso parte essendo componente del gruppo di ricerca, hanno rappresentato importante fonte d'ispirazione per il presente lavoro.

Ispirandosi principalmente ai contributi di Liguori et. al. (2014, forthcoming) e Hyndman et al. 2014, il presente lavoro si propone di analizzare i documenti di riforma contabile dell'amministrazione pubblica centrale italiana tramite la metodologia della discourse analysis al fine di interpretare e "tradurre" tramite le lenti concettuali dei "discorsi di riforma" i modelli PA, NPM e PG. L'obiettivo del lavoro, pertanto, è quello di contribuire all'attuale dibattito sull'evoluzione delle riforme nel settore pubblico integrando ed ampliano i precedenti studi ed estendendo l'analisi alle riforme avvenute più recentemente e avanzate in risposta alla crisi economica e finanziaria e alla sua progressiva estensione dai mercati finanziari ai debiti sovrani e che ha determinato il rafforzamento dei

meccanismi di governance economica europea. In particolare, si vuole trovare risposta ai seguenti quesiti: (i) come si sono evoluti i discorsi di PA tradizionale, NPM, PG e quali sono i collegati contenuti, idee e argomenti oggetto di cambiamento nel dibattito e nella retorica delle riforme contabili nell'amministrazione centrale italiana? (ii) E' possibile identificare possibili correlazioni, elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che ne hanno influenzato l'evoluzione? (iii) Il caso italiano conferma l'affermazione di un modello neo-weberiano piuttosto che il riaffermarsi di un modello preesistente o di un nuovo paradigma? (iv) Qual è il contributo metodologico della discourse analysis e più in generale dell'analisi del testo allo studio delle riforme e dei processi di cambiamento delle amministrazioni pubbliche?

Nel capitolo successivo si propone un'overview delle riforme contabili avvenute nell'amministrazione centrale italiana con un particolare approfondimento sulle riforme avvenute dal 1988 fino ai giorni nostri. Nel capitolo 2 si presenterà una rassegna della letteratura di riferimento con l'obiettivo di discutere l'evoluzione del dibattito accademico sulle riforme che hanno caratterizzato le pubbliche amministrazioni negli ultimi decenni, motivare la scelta delle riforme contabili come oggetto di studio e presentare la lente concettuale del "discorso" di riforma tramite cui è sviluppato il lavoro successivo. A seguire, nel capitolo 3, verranno chiariti gli obiettivi dello studio e si approfondiranno le peculiarità e le potenzialità, nonché le scelte di metodo ed eventuali limiti della discourse analysis, la metodologia adottata per l'analisi e lo studio delle riforme contabili. Nel capitolo 4 si presenteranno e discuteranno i risultati dell'analisi condotta sui documenti di riforma per il periodo 1988-2012 e nell'ultimo capitolo si trarranno alcune conclusioni, nuovi percorsi di ricerca e implicazioni manageriali utili per i *decision makers* del settore pubblico italiano.

Capitolo 1 – Le riforme contabili nell'amministrazione pubblica centrale italiana

La letteratura nazionale e internazionale è piuttosto concorde nel sostenere che le riforme contabili avvenute negli ultimi decenni hanno avuto un ruolo importante nei processi di cambiamento del settore pubblico, sia a livello centrale che a livello locale (Borgonovi e Canaletti 1998; Olson et al. 1998; Lapsley 1999; Borgonovi e Ongaro 2002; Pollitt e Bouckaert 2004; Skelcher et al. 2005; Liguori et al. 2012; Mussari 2012). Tre sono gli ambiti da considerare con riferimento alle riforme dei sistemi contabili. In primo luogo, particolare attenzione deve essere rivolta al ruolo che essi assumono con riferimento ai principi e ai valori peculiari delle aziende pubbliche e al contributo che possono fornire, nei momenti di riforma, nel modificare le culture, i significati e i valori delle organizzazioni in cui sono adottati (Lapsley 1999; Liguori et al. 2012; Liguori and Steccolini 2012, 2014). In secondo luogo occorre considerare la rilevanza costituzionale assunta dai sistemi contabili soprattutto nei paesi con ordinamenti amministrativi d'origine napoleonica. In Italia, l'articolo 81 della Costituzione della Repubblica, già nella sua versione originaria, definiva i ruoli degli organi costituzionali in materia di contabilità pubblica ed alcune regole generali di funzionamento del sistema contabile dell'amministrazione centrale. Anche la sua più recente modifica, introdotta con la legge costituzionale n.1 del 20 aprile 2012, ha riaffermato l'obiettivo fondamentale dei sistemi contabili pubblici basati sui tradizionali sistemi di cassa e competenza, principalmente riconducibile alla garanzia del rispetto degli equilibri di bilancio e al controllo della spesa pubblica. Da ultimo, ma non meno

importante, anche le riforme contabili hanno subito e subiscono l'influenza della tradizione amministrativa nazionale sulle ultime riforme, in parte ispirate ai filoni di pensiero di matrice anglosassone, come ad esempio il New Public Management, per le quali è stata rilevata una certa distanza dalla tradizione italiana influenzata dal "retaggio napoleonico" (Borgonovi e Ongaro 2002; Ongaro 2010; Liguori et. al. 2014).

Il presente capitolo ha l'obiettivo di tracciare le evoluzioni dei sistemi contabili adottati dall'amministrazione pubblica centrale italiana (oggetto, quest'ultima, del presente lavoro) dell'ultimo trentennio e di identificare le principali novità intervenute che hanno avuto un impatto sia sulla portata informativa dei documenti contabili adottati dall'amministrazione centrale che sui correlati processi decisionali.

1.1 Dalle origini della contabilità pubblica di Stato alla riforma del 1978

Una prima definizione strutturata delle regole di riferimento per la contabilità pubblica a livello di amministrazione centrale risale addirittura ai primi decenni del secolo scorso, durante il Regno d'Italia, ed è contenuta nel Titolo II del Regio Decreto del 18 novembre 1923, n. 2440 e nel relativo regolamento (il Regio Decreto n. 827/1924). A partire dal progetto di bilancio di previsione, predisposto dalla ragioneria generale sulla base delle proposte dei singoli ministeri, il ciclo annuale di bilancio prevedeva l'adozione dei provvedimenti di variazione al bilancio, la presentazione del rendiconto generale consuntivo al Parlamento e la conseguente approvazione. A quell'epoca il preventivo annuale dello Stato era basato su di un sistema di competenza finanziaria pura e il documento aveva principalmente una funzione ricognitoria delle spese e delle entrate disposte da leggi precedenti, "impedendo qualsiasi manovra finanziaria in connessione della cd. sessione di bilancio" (Sciola 2010, p. 5).

Le successive modifiche al sistema di contabilità pubblica si sono susseguite nel 1964 con la Legge n. 62 (la cd. "Legge Curti"), con la distinzione di entrate e spese in correnti e in conto capitale e nel 1978 (Legge n. 468) e con l'introduzione di un quadro di riferimento per i documenti di bilancio sottoposto ad approvazione da parte del Parlamento, costituito dal bilancio annuale, dal bilancio pluriennale e dalla legge finanziaria. La Legge n. 468 ha costituito "l'ossatura della legislazione in materia di contabilità pubblica" e aveva "lo scopo principale di definire una serie di regole (…) nel campo della finanza pubblica. Il rispetto di quelle regole era di per sé ritenuto sufficiente a garantire il risanamento finanziario e veniva in qualche modo assunto come obiettivo imminente e immutabile della politica economica e, nelle intenzioni del legislatore di allora, sottratto alla disponibilità delle scelte politiche del governo di turno" (Vegas 2010, p. 26). L'introduzione della legge finanziaria doveva permettere di superare le rigidità del ciclo di bilancio garantendo una maggiore elasticità a tale documento, un più ampio margine di manovra per il controllo delle grandezze finanziarie e del livello della spesa pubblica e un miglior governo del sistema tributario. Tuttavia, negli anni, tale riforma ha creato un meccanismo "tendente a scoraggiare i comportamenti virtuosi e a originare un comportamento di autoalimentazione della spesa" (Vegas 2010, p.27). Con la Legge 468/1978, inoltre, sono inoltre introdotti gli stanziamenti di cassa in aggiunta a quelli di competenza nel bilancio preventivo. A tal proposito si ricorda che il bilancio preventivo di competenza costituisce un importante strumento di controllo politico-finanziario dell'attività del Governo, mentre il bilancio preventivo di cassa (pura, nel caso dello Stato) è utilizzato come strumento di controllo della liquidità, punto cardine della politica economico-finanziaria centrale.

1.2 Le riforme degli anni Ottanta e Novanta

Nel 1988, con la Legge n. 362, viene inserito nell'ordinamento un ulteriore elemento di novità. Il Documento di Programmazione Economico e Finanziaria (DPEF) è introdotto per rafforzare la pianificazione a lungo termine e per diminuire la forza vincolante della singola legge finanziaria, che aveva fatto diventare il processo di approvazione piuttosto lungo e complesso (Clemente 1992). Al DPEF, quindi, viene attribuito il compito di definire la manovra di finanza pubblica per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, fissando i criteri, i parametri e gli obiettivi in base ai quali devono essere formulati il bilancio annuale di previsione, il bilancio pluriennale e la legge finanziaria. Contenendo una precisa definizione della manovra di finanza pubblica per il periodo finanziario incluso nel bilancio a lungo termine (triennio), il DPEF, generalmente preparato in maggio dal Governo e approvato dal Parlamento, contiene la descrizione dei principali trend macroeconomici attesi e alcune variabili (ad esempio PIL, debito pubblico, etc.) per i tre anni successivi, così come i principali obiettivi a lungo termine del governo italiano. Il suo scopo, quindi, è di rendere il Parlamento a conoscenza delle politiche economiche e finanziarie del Governo. Il DPEF è implementato dalla Legge di Bilancio (preparata a giugno dal Governo e approvata dal Parlamento), dal bilancio annuale di previsione e dal bilancio pluriennale (il primo presentato a settembre). Secondo questa struttura, le decisioni di bilancio annuali divengono una conseguenza di una serie di atti legislativi e non, generalmente definiti come Documenti di Finanza Pubblica (DPEF, Bilancio di Previsione, Legge Finanziaria, etc.).

Nel 1997, la Legge n. 94 (la cd. "Riforma Ciampi") e il successivo decreto legislativo di attuazione n. 279 introducono una significativa riforma nel processo di predisposizione del bilancio dello Stato, semplificando e rivedendone la struttura e introducendo la contabilità economica e gli strumenti di contabilità analitica (D'Alessio

1998), fino a quel momento assenti nell'amministrazione pubblica centrale (Liguori et al. 2014). Obiettivo principale è raggiungere una semplicità di esposizione, delineata sia con le unità previsionali di base (UPB), sia con i vari livelli di disaggregazione del bilancio, che consentono un processo decisionale più rapido, perché incentrato sugli obiettivi generali, e un miglior controllo delle risorse attraverso le correlazione diretta di ciò che il Parlamento ha deliberato con ciò che è stato realizzato in termini di servizi, opere e azione amministrativa. In primo luogo, viene creata una chiara distinzione tra il bilancio politico e il bilancio gestionale. Il primo, approvato dal Parlamento, è significativamente aggregato in modo tale che l'organo legislativo si concentri solo sulle principali voci di spesa, classificate in funzioni-obiettivo. La ripartizione dei capitoli di bilancio in unità UPB viene esposta a solo scopo conoscitivo nelle tabelle allegate al disegno di legge di bilancio, concernenti lo stato di previsione dell'entrata e ciascun stato di previsione della spesa. In appositi allegati, inoltre, gli stanziamenti di spesa sono ripartiti secondo l'analisi funzionale (classificazione degli stanziamenti di spesa per funzioni-obiettivo) e secondo l'analisi economica (classificazione per categorie). Il bilancio gestionale, invece, rappresenta un'ulteriore articolazione del primo, e ha lo scopo di autorizzare l'azione amministrativa. Il cd. "Sistema unico di contabilità economica analitica per Centri di costo" si pone in stretta integrazione sia con il processo di formazione del bilancio di previsione e con le decisioni di finanza pubblica, sia con il sistema di controllo interno di gestione. Il sistema di contabilità analitica, difatti, richiede la definizione delle responsabilità e dei relativi centri di costo in ogni ministero, in coerenza con le funzioni-obiettivo individuate per il sistema generale. Come conseguenza, tale sistema deve essere direttamente collegato a obiettivi e relative risorse, insieme a indicatori per misurare i risultati in termini di efficienza ed efficacia individuati e proposti da ciascun ministero nelle Note preliminari. I costi sono rilevati in centri di costo a seconda della loro natura e destinazione/funzione ed è quindi consentito

alle amministrazioni di (eventualmente) adeguare il budget inizialmente formulato alle nuove esigenze che vengono a manifestarsi nel corso della gestione. Tale fase è denominata "fase gestionale" del bilancio.

A seguito della riforma del 1997, dunque, i sistemi contabili e di bilancio dello Stato sono caratterizzati dalla compresenza dei principi di cassa e competenza finanziaria (pura), sono tenuti anche su base economica e sono completati, inoltre, da misure non finanziarie di performance. La contabilità economica rappresenta, tuttavia, un mero supporto informativo aggiuntivo per l'approvazione formale del bilancio di cassa e competenza (Pavan 2003). La riforma, secondo molti autori, ha portato novità di rilievo, ma non è riuscita a risolvere tutti i problemi storicamente emersi ed è stata ampiamente criticata. Tra le principali critiche si ricordano le seguenti (Collevecchio 2004):

- il processo di formulazione del bilancio preventivo e dei budget è ancora basato su logiche incrementali, piuttosto che su valutazioni di sostenibilità economico-finanziaria attuali;
- il bilancio approvato dal Parlamento presenta ancora più di 1.500 capitoli di spesa, di conseguenza sembra ancora lontana l'auspicata semplicità di esposizione;
- l'orientamento a lungo termine sembra poco chiaro e non può essere recuperato dai documenti esistenti;
- esiste ancora una presenza eccessiva di controlli ex-ante a scapito del monitoraggio quali e quantitativo durante le gestione ed ex-post;
- ancora scarsa attenzione è riposta nei confronti dei risultati non finanziari e sugli outcome dell'azione amministrativa e delle scelte di allocazione delle risorse pubbliche.

1.3 Gli anni Duemila e la riforma dell'art. 81 Cost.

Con il tentativo di superare le citate criticità, nel 2007 la struttura tradizionale del bilancio viene modificata dalla Circolare 21 della Ragioneria Generale dello Stato. Nel documento sono definiti i criteri per la formulazione delle proposte volte all'elaborazione e definizione del progetto di bilancio di previsione dello Stato per l'anno 2008, per il triennio 2008/2010 e del budget per l'anno 2008. La precedente struttura del bilancio per cassa e competenza basata sui centri di responsabilità viene profondamente rivista e riorganizzata: la spesa viene riclassificata in missioni (34) e programmi (169). La nuova classificazione, nelle intenzioni, dovrebbe garantire un legame più stretto tra le "risorse stanziate e le azioni intraprese dal governo". Le missioni (cioè le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti) definiscono la nuova struttura politica del bilancio. Ogni missione può essere di responsabilità di uno o più ministeri e può essere realizzata attraverso i programmi, definiti come insieme di attività omogenee per il raggiungimento di obiettivi specifici. Anche il sistema di contabilità analitica viene parzialmente rivisto nel 2007. Il piano dei conti è ulteriormente specificato fino a un terzo livello di dettaglio riguardante gli inventari e i servizi in outsourcing. I costi sono riclassificati secondo la loro natura, i centri di responsabilità, le missioni e i programmi e si riflettono nel budget economico. Quest'ultimo, in particolare, riporta le informazioni sui costi articolate anche per destinazione (struttura organizzativa, missioni e programmi, centri di responsabilità) e per natura. Parallelamente, sia la struttura organizzativa generale sia i centri di responsabilità amministrativi subiscono variazioni e viene introdotta una revisione annuale della spesa al fine di definire i "bisogni reali dei Ministeri".

Il 2009 rappresenta il più recente momento di riforma dei sistemi contabili pubblici del nostro Paese e può essere associato al primo vero intervento normativo in cui si parla di "armonizzazione contabile". Il Parlamento italiano, difatti, approva due leggi che "insieme

non si limitano a descrivere i soli strumenti di contabilità, ma disciplinano la gestione complessiva della finanza pubblica" (Fanelli e Ferretti 2014). Si tratta della Legge n. 42 del 5 maggio "Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell' art. 119 della Costituzione" e della Legge n. 196 del 31 dicembre "Legge di contabilità e finanza pubblica". Entrambi i provvedimenti, pur essendo rivolti a differenti destinatari (il primo agli enti locali, il secondo alle amministrazioni centrali dello Stato) hanno un medesimo obiettivo principale: l'armonizzazione dei sistemi contabili. La riforma introdotta con la 196, in particolare, nasce dalla necessità di adeguare il contesto normativo e le regole che presiedono al governo della finanza pubblica e alla gestione del bilancio alle esigenze scaturite dall'adesione dell'Italia all'Unione monetaria, dall'evoluzione del sistema economico e dal nuovo assetto istituzionale tra Stato ed Enti decentrati. La citata legge, all'art. 1, oltre all'armonizzazione, pone la necessità di coordinamento della finanza pubblica e, affinché tale coordinamento risulti efficace, deve essere costruito su informazioni contabili raccordabili tra loro (Collevecchio 2012). Tra le più importanti novità introdotte dalla 196 si menziona il nuovo "ciclo e gli strumenti della programmazione economico-finanziaria e di bilancio" che prevede la razionalizzazione dei documenti di finanza pubblica, dei loro contenuti e dei relativi termini di presentazione, estendendo il perimetro di riferimento della Legge n. 468/1978 (abrogata dalla stessa 196) a tutti i soggetti che compongono l'aggregato delle amministrazioni pubbliche (definito secondo le regole di contabilità nazionale e dall'Istat). Tra le novità che riguardano il governo unitario della finanza pubblica si ricordano (RGS 2010):

- La previsione di una delega al Governo per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche (secondo uno schema condiviso, ispirato a medesime regole e principi contabili e un comune piano dei conti integrato, anche per regioni ed enti locali).

- La raccordabilità dei sistemi e degli schemi di bilancio con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per disavanzi eccessivi e coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari (COFOG).
- Il rafforzamento della valutazione economica dell'operato dell'amministrazione pubblica tramite l'affiancamento alla contabilità finanziaria di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e tramite la definizione di un apposito sistema di indicatori di risultato.

Con riferimento specifico al ciclo e agli strumenti della programmazione economico-finanziaria e di bilancio delle amministrazioni centrali, le Legge 196 introduce significativi elementi di novità, come anticipato, con riferimento ai documenti, ai contenuti degli stessi e ai tempi di approvazione (RGS 2010). Il ciclo di programmazione economico-finanziaria prende avvio con la Decisione di finanza pubblica (DFP), che illustra la manovra necessaria a conseguire per ciascun anno del triennio gli obiettivi prefissati e indica gli eventuali disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica da presentare alle Camere entro il successivo mese di febbraio. Sulla base delle previsioni tendenziali e degli obiettivi indicati nella DFP, entro il 15 ottobre di ogni anno sono presentati al Parlamento il disegno di legge di stabilità (che sostituisce la vecchia Legge finanziaria) e il disegno di legge del bilancio dello Stato (DLB). La legge di stabilità contiene le misure necessarie a realizzare, per il triennio di riferimento, gli obiettivi programmatici indicati nella DFP (art. 11 L. n. 196/2009). Essa, pertanto, presenta un contenuto più snello rispetto alla precedente legge finanziaria. La legge di stabilità è accompagnata in Parlamento da una Nota tecnico-illustrativa che espone il raccordo tra il disegno di legge di bilancio dello Stato e il conto economico delle amministrazioni pubbliche, i contenuti della manovra e i suoi effetti sui saldi di finanza pubblica e sui principali settori di intervento. Nel

successivo mese di aprile, la Relazione sull'economia e la finanza pubblica (REF) riporta l'analisi dell'andamento dell'economia, del conto economico e del conto di cassa delle amministrazioni pubbliche con riferimento all'anno precedente ed espone l'aggiornamento delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica per il periodo di riferimento della programmazione (art. 12 L. n. 196/2009). Essa riporta anche, se disponibile, il parere del Consiglio UE sull'aggiornamento del programma di stabilità. Nel corso dell'anno, la Nota di aggiornamento della Decisione di finanza pubblica accoglie eventuali aggiornamenti degli obiettivi di bilancio o interventi correttivi adottati in conseguenza di scostamenti rilevanti degli andamenti di finanza pubblica rispetto agli obiettivi. Il nuovo ciclo di programmazione introdotto con la riforma del 2009, inoltre, si caratterizza per un maggior coinvolgimento dei livelli di governo decentrati nella definizione degli obiettivi di bilancio e nella predisposizione del documento di programmazione.

Concentrando l'attenzione sugli schemi di bilancio e sui criteri di classificazione, la riforma introdotta dalla Legge n. 196 formalizza la classificazione funzionale delle spese del bilancio Stato articolandole in missioni (34) e programmi (172)[1], già introdotta nel 2008, e rende più evidente il raccordo con la classificazione funzionale e nomenclatura COFOG adottata in ambito internazionale. Da ultimo, si ricorda che la 196/2009 rafforza rispetto al passato il processo di revisione della spesa e il ruolo del bilancio per cassa. La successiva la legge 32/2011, tuttavia, ristabilisce la rilevanza del sistema di competenza finanziaria (pur "rafforzato" e quindi con caratteristiche che lo avvicinano a quello di cassa), mantenendo il rafforzamento del sistema per cassa.

Più recentemente, nel corso della seconda parte della XVI legislatura e in concomitanza con l'acuirsi delle tensioni sui debiti sovrani dell'unione monetaria europea, è

1 A tal proposito si segnala che a seguito della riforma del 2009 il numero di missioni e programmi condivisi tra più Ministeri è rispettivamente pari a 20 e 4.

emersa a livello comunitario l'esigenza di prevedere negli ordinamenti nazionali ulteriori e più stringenti regole per il consolidamento fiscale e, in particolare, di introdurre, preferibilmente con norme di rango costituzionale, la "regola aurea" del pareggio di bilancio. Con legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 è stato introdotto nella Costituzione italiana, in coerenza anche con quanto disposto da accordi internazionali quali il c.d. Fiscal compact, il principio dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese del bilancio, modificando l'Art. 81 Cost., sesto comma, come segue: "Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali […]". La successiva Legge n. 243/2012 ha introdotto le disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio definendo obiettivi e modalità di calcolo dell'equilibrio di bilancio, della sostenibilità del debito e del tasso annuo di crescita della spesa pubblica nell'ambito non solo del bilancio dello stato ma anche del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche. La L. n. 243 ha inoltre istituito l'Ufficio parlamentare di bilancio, un organismo indipendente per l'analisi e la verifica degli andamenti di finanza pubblica e per la valutazione dell'osservanza delle regole di bilancio.

Integrando analisi di precedenti studi (Liguori et. al 2014, forthcoming) la Tabella 1 seguente sistematizza ed esemplifica i contenuti delle riforme contabili descritte nel presente paragrafo e nei precedenti, identificando tre principali ambiti su cui le riforme hanno agito: i sistemi di budgeting e di contabilità finanziaria (la cd. contabilità che tradizionalmente ha caratterizzato le aziende pubbliche in Italia), la contabilità economico-patrimoniale e i derivati sistemi di contabilità analitica, il performance management di natura economico-finanziaria.

Tabella 1 - Periodi e principali contenuti delle riforme contabili

	Budgeting e contabilità finanziaria	Contabilità economico-patrimoniale e contabilità analitica	Performance management
Anni Ottanta	• Coesistenza dei sistemi di cassa e competenza finanziaria introdotti in precedenza. Obiettivi principali: rispetto degli equilibri di bilancio e controllo della spesa pubblica. Documenti: bilancio annuale, bilancio pluriennale e legge finanziaria. • Introduzione nel 1988 del DPEF (Documento di Programmazione Economica e Finanziaria) per rafforzare la pianificazione a lungo termine tramite la definizione di obiettivi e per diminuire la forza vincolante della singola legge finanziaria.	• Contabilità finanziaria (cassa e competenza) come principale sistema contabile.	• Formale assenza di elementi legati al performance management nella struttura del bilancio.
Anni Novanta	• Nel 1997 la struttura del bilancio viene rivista al fine di separarne le due funzioni (politica e manageriale). In particolare, le entrate sono riclassificate in relazione all'oggetto cui si riferisce la singola entrata, mentre le spese sono riorganizzate in funzioni-obiettivo.	• Introduzione della contabilità economica nel 1997 che rappresenta, tuttavia, un mero supporto informativo aggiuntivo per l'approvazione formale (da parte del Parlamento) del bilancio finanziario di cassa e competenza. • Definizione delle responsabilità e dei centri di costo in ogni ministero, in coerenza con le funzioni-obiettivo individuate per il sistema generale finanziario. • Introduzione nel 1999 di un sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo.	• (come a fianco) Dal 1997 i singoli centri di costo vengono collegati a indicatori di efficienza ed efficacia identificati da ciascun Ministero.
Anni Duemila	• Riorganizzazione, nel 2007, della struttura del bilancio di cassa e competenza in missioni e programmi: o Missioni (le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti): definiscono la nuova struttura del bilancio politico (responsabilità dei Ministri) o Programmi (attività omogenee per il raggiungimento di obiettivi specifici): rappresentano il livello di realizzazione di ciascuna missione. • Rafforzamento del sistema per cassa pur in presenza di un sistema	• Parziale revisione del sistema di contabilità analitica (2007) grazie ad una maggiore specificazione del piano dei conti (i costi sono riclassificati secondo natura, centri di responsabilità, missioni e programmi che si riflettono nel budget economico). • La struttura organizzativa e i centri di responsabilità amministrativa sono rivisti. • Viene introdotta una spending review annuale.	• Come negli anni '90.

	Budgeting e contabilità finanziaria	Contabilità economico-patrimoniale e contabilità analitica	Performance management
	di competenza finanziaria "rafforzato".		
Anni Duemila dieci	• Adesione al fiscal compact europeo e conseguente introduzione del principio del pareggio di bilancio e di precise modalità di calcolo dello stesso e della sostenibilità del debito e del tasso annuo di crescita della spesa pubblica. • Maggiore enfasi sul conto consolidato delle amministrazioni pubbliche. • Istituzione dell'Ufficio parlamentare di bilancio	• Come negli anni Duemila.	• Come negli anni Duemila.

Fonte: riadattata da Hyndman et al. (2014) e Liguori et al (forthcoming).

Capitolo 2 – Amministrazioni pubbliche, sistemi contabili e discorsi di riforma: review della letteratura di riferimento

Obiettivo del presente capitolo è proporre una rassegna della letteratura funzionale a inquadrare i processi di riforma, anche dei sistemi contabili, che hanno coinvolto le pubbliche amministrazioni negli ultimi decenni e che hanno riguardato anche l'amministrazione pubblica italiana. Se, come sarà evidenziato nei §§ 3.1 e 3.2, il dibattito academico internazionale e in particolare gli studi di public management e accounting si sono concentrati sulle caratteristiche e sulle evoluzioni dei modelli di Pubblica Amministrazione tradizionale (Wilson 1887; Weber 1922), New Public Management (Hood 1991, 1995; Dunleavy and Hood 1994; Ferlie et al. 1996; Olson et al. 1998; Pollitt and Bouckaert 2004; Skelcher et al. 2005) e Public Governance (Osborne 2010; Rhodes 1997), il presente lavoro si pone l'obiettivo di contribuire al dibattito attorno all'evoluzione dei discorsi di riforma e modernizzazione del settore pubblico tramite l'utilizzo dei paradigmi concettuali proposti dagli studi più recenti che hanno analizzato i fenomeni di convergenza e divergenza delle riforme contabili in diversi paesi d'Europa e in Italia (si veda al riguardo il § 2.3).

2.1 Il modello burocratico tradizionale, il New Public Management e la Public Governance: evoluzione storica e caratteristiche

Il paradigma di burocrazia tradizionale Public Administration (PA), il New Public Management (NPM) e la Public Governance (PG) hanno caratterizzato il dibattito accademico degli ultimi decenni e possono essere interpretati come tre differenti modelli

amministrativi che hanno generato nel tempo differenti combinazioni di valori e idee (Hood 1991, Pollitt and Bouckaert 2011), influenzato le traiettorie dei processi di riforma e che, conseguentemente, sono stati tradotti e interpretati in differenti strumenti, strutture e sistemi amministrativi (Liguori et al forthcoming).

La burocrazia tradizionale (Wilson 1887; Weber 1922) è stata considerata prevalente dalla fine del XIX secolo fino ai primi anni Ottanta (Behn 1998, Osborne 2010) e secondo alcuni può essere considerata come un movimento di riforma epocale (Hughes 2003). Nel modello PA, il bilancio preventivo, all'interno dei sistemi contabili, assume un ruolo centrale essendo il principale strumento di negoziazione e ripartizione di risorse tra i diversi programmi e obiettivi politici (Wildavsky 1964). La legittimità delle procedure e il confronto tra le spese effettive e le spese stimate o preventivate diventano oggetto principale d'attenzione (Ter Bogt 2003) e il bilancio è visto come un atto politico che traduce gli obiettivi politici in stanziamenti di risorse finanziarie (Wildasky 1964). L'amministrazione pubblica è responsabile dell'esecuzione del bilancio e, in particolare, della spesa (con riferimento alle risorse assegnate per le diverse finalità politiche) e il linguaggio considerato neutrale dell'autorizzazione di spesa rappresenta il più comune veicolo di comunicazione tra politici e burocrati.

Con l'avvento degli anni Ottanta e a partire dal mondo anglosassone, in particolare con le riforme introdotte in quel periodo nel Regno Unito, i principi manageriali e di mercato hanno iniziato ad affermarsi anche nel settore pubblico, diventando gradualmente la base e la fonte ispiratrice per il NPM (Hood 1991, 1995, Humphrey et al. 1993; Dunleavy e Hood 1994; Van Helden 1998; Olson et al. 1998; Pollit e Bouckaert 2004; Skelcher et al. 2005; Meyer e Hammerschmid 2006). Il NPM si presenta come "un movimento sociale globale con una forza notevole" (Meyer 1998, p 7.) e un paradigma quasi-globale che sostituisce la tradizionale e 'vecchia' logica ispirata al modello di PA

(Hood, 1991; Dunleavy e Hood, 1994; Hughes, 1994). Il NPM introduce logiche e strumenti gestionali simili a quelli del settore privato (Ferlie et al. 1996), ponendo l'accento su aspetti quali l'accountability, l'autonomia dei dirigenti e delle organizzazioni pubbliche, l'efficienza, l'efficacia, l'economicità, il rapporto qualità-prezzo, il decentramento, la misurazione della performance e il management (Steccolini 2003). Data questa enfasi, la contabilità economico-patrimoniale, la contabilità analitica e l'output-based budgeting diventano cruciali nella definizione dell'agenda politica e di riforma del NPM (Anessi Pessina e Steccolini 2001; Pollit e Bouckaert 2004; Skelcher et al. 2005; Meyer e Hammerschmid 2006; Moynihan 2008) e nella ricerca di recuperi di efficienza, efficacia e qualità dell'azione amministrativa (Orlandini 2004).

Secondo alcuni autori, il più recente modello della PG si sviluppa in reazione ai fallimenti del tradizionale modello di PA e del NPM (quest'ultimo considerato incapace "to capture the complex reality of the design, delivery and management of public services in the twenty-first century" - Osborne 2010: 5) e come tentativo di avere una migliore comprensione dell'implementazione delle politiche pubbliche e dell'erogazione dei servizi pubblici del XX° secolo. Con il modello dalla PG (Osborne 2010; Rhodes 1997) si riconosce una natura della gestione pubblica sempre più frammentata e incerta, in cui il raggio d'azione della pubblica amministrazione non coincide più con i tradizionali perimetri e confini istituzionali. L'attenzione si concentra, dunque, sui rapporti tra gli attori (pubblici e non) ponendo l'accento sulla fiducia e sui meccanismi di controllo dei processi di erogazione del servizio e dei risultati (Grossi e Mussari 2008). Lo Stato e le pubbliche amministrazioni devono essere plurali ma anche pluralisti, in altri termini più soggetti tra loro interdipendenti contribuiscono alla fornitura di servizi pubblici e le politiche pubbliche sono decise da più attori coinvolti in processi multipli e portatori di istanze fortemente differenziate (Marsh e Rhodes 1992; Börzel 1997; Frederickson 1999; Klijn e Koppenjan

2000; Lynn e Heinrich 2001; Salamon 2002; Milward e Provan 2003; Peters 2008; Osborne 2010). Come conseguenza, il focus dei sistemi contabili si è ampliato accogliendo e interagendo con i sistemi di performance management. Le dimensioni di efficienza sociale e di efficacia (soddisfazione dei bisogni dei cittadini), una maggiore partecipazione e coinvolgimento dei soggetti nei processi di bilancio e rendicontazione (Bovaird e Loeffler 2002; Steccolini 2004; Tanese 2005; Sancino 2010) hanno ampliato il raggio d'azione dei sistemi contabili pubblici.

2.2 Public management e sistemi contabili: l'evoluzione del dibattito accademico

L'analisi della letteratura evidenzia come il filone del NPM e della successiva PG abbiano generalmente dominato le idee di riforma del settore pubblico a livello internazionale (quantomeno nei paesi OCSE) nel corso degli anni Novanta e all'inizio del XXI secolo, pur assumendo sfumature diverse in diversi Paesi. Un numero crescente di studiosi ha analizzato il contenuto delle riforme, individuando tendenze comuni o differenze, e ha evidenziato i fattori di contesto che possono aver influenzato gli elementi sia di divergenza, sia di convergenza delle riforme stesse (Hood 1995; Wollmann 2000; Barzelay 2001; Pollit e Bouckaert 2011; Kickert 2011; Mele e Ongaro 2014). Nonostante le riforme legate al NPM siano state incessantemente discusse e generalmente supportate dai policy-maker e dagli accademici (Lapsley 2009), l'entusiasmo iniziale si è progressivamente ridotto nel tempo (Hood e Peters 2004; Dunleavy et al. 2006; Lapsley 2008, 2009). Più nello specifico, alcuni studiosi di public management, a distanza di qualche anno dall'introduzione delle riforme, hanno evidenziato che il passaggio dal modello di PA a quello di NPM non è avvenuto secondo le stesse modalità, in egual misura e con gli stessi tempi ovunque (Capano 2003; Kuhlmann 2010; Ongaro 2011). Nel passaggio da PA a NPM, secondo alcuni, sono emersi una serie di paradossi e conseguenti risultati inaspettati

(Lapsley, 1999, 2008, 2009). Hood e Peters (2004) individuano, tra gli altri, tre principali paradossi. In primo luogo, il paradosso della produzione: il NPM richiede un dettaglio di output e indicatori sempre maggiore con l'obiettivo di rendere i risultati più osservabili e misurabili (Gregory 1995), involontariamente promuovendo l'isomorfismo e la conformità, piuttosto che innovazioni radicali. In secondo luogo, il paradosso manageriale, secondo cui l'intento di migliorare la qualità del servizio pubblico "depoliticizzando" la gestione pubblica ha spesso prodotto un aumento della politicizzazione dei dirigenti (Maor 1999; Hood and Peters 2004). Infine, il paradosso "neo-Tocquevilliano": le riforme della gestione pubblica dovrebbero sostituire le routine basate su regole e processi, con un accento maggiore sui risultati, ma in molti casi i controlli burocratici sono in realtà mantenuti ed incrementati attraverso un aumento di formalismo e regolamentazione (Pollitt et al. 1999). Gli studi comparativi sulle riforme di matrice NPM, inoltre, suggeriscono diversi stadi di implementazione delle riforme nei diversi paesi (Hood 1995; Flynn and Strehl 1996; Pollitt and Bouckaert 2004). Hood (1995), ad esempio, classifica i paesi in "high, medium and low adopters of NPM-ideas", laddove il Regno Unito (analogamente a Canada, Australia e Nuova Zelanda) è classificato come "high-intensity adopter", mentre l'Italia, insieme all'Austria, alla Francia, e all'Irlanda è classificata come "medium-intensity adopter". Secondo altri autori, inoltre, in alcuni paesi dell'Europa continentale come Francia, Germania e Italia, non si è verificato un completo cambio di paradigma dalla burocrazia weberiana al NPM (Capano 2003; Kuhlmann 2010; Ongaro 2011; Liguori et al 2014). Si è, invece, assistito a un tentativo "to implement new structures and instruments only formally, without using them in a 'managerial' way" (Kuhlman et al. 2008, p. 860), alla conservazione di principi e logiche di comportamento del passato (Borgonovi e Canaletti 1998), all'adattamento camaleontico del modello PA al nuovo contesto NPM (Liguori et al. 2014), in cui il modello PA tradizionale "assorbe ed assume caratteristiche e idee [del

nuovo modello, *ndr*] e sembra inglobare le caratteristiche delle nuove mode o tendenze (Abrahamson 1996; Scott 2001; Malhotra e Hinings 2005; Christensen e Laegrid 2011; Liguori 2012a)" (Liguori et al 2014, p. 30). Questo risultato inatteso delle riforme è stato da alcuni ricondotto all'avvento, soprattutto per i paesi dell'Europa continentale, di un modello neo-weberiano in cui si combinano elementi PA tradizionali ai nuovi elementi NPM (Bouckaert 2006; Kuhlmann 2007, Kuhlmann et al. 2008). Nel modello neo-weberiano, in particolare, si assiste alla riscoperta di regole, norme e principi legati alla tradizione amministrativa e alla presenza di alcune logiche e strumenti simili a quelli del settore privato e di matrice manageriale, in cui lo Stato, con le sue regole, i suoi metodi e la sua cultura amministrativa prevalente, rimane l'attore principale (Pollitt and Bouckaert 2011). Nel dibattito attorno alla sostituzione o meno del paradigma PA con le nuove idee NPM, una posizione intermedia è espressa da Fattore et al. (2012), i quali, osservando il caso italiano, propongono la coesistenza del NPM con altre idee e modelli. Osborne (2006, 2010), invece, sostiene che il modello PA abbia rappresentato il paradigma dominante dalla fine del XIX secolo fino ai primi anni Ottanta e che il NPM rappresenti semplicemente "a transitory state in the evolution" (Osborne, 2010:1) dal classico modello di PA verso il nuovo modello della PG.

Quanto discusso nel presente paragrafo mette in luce il focus principale degli studi di public management che hanno analizzato i processi di riforma degli ultimi decenni e che può essere principalmente ricondotto i) alle caratteristiche e alle forme di convergenza o divergenza delle riforme di matrice NPM e PG, ii) agli effetti prodotti dalle riforme stesse, iii) all'effettiva (o mancata) sostituzione delle idee di PA con quelle di NPM, o addirittura con quelle di PG. Ad esempio, la letteratura che si concentra su NPM e PG tende a descriverne le caratteristiche principali (Hood 1991; Marsh e Rhodes 1992; Ferlie et al. 1996; Pollit e Bouckaert 2004; Peters 2008; Osborne 2010), e a individuarne gli effetti

positivi e negativi (Dunleavy e Hood 1994; Frederickson 1999; Lapsley 1999, 2008, 2009, Milward e Provan 2003; Hood e Peters 2004), sia tramite studi teorici che empirici (questi ultimi soprattutto qualitativi). Inoltre, gran parte degli autori tende ad adottare un approccio descrittivo e comparativo, concentrandosi su spiegazioni storiche (Capano 2003; Kuhlmann 2010, Ongaro 2011; Kickert 2011).

Se i sistemi contabili pubblici sono stati oggetto di cambiamenti e riforme negli ultimi decenni anche sulla scorta delle riforme di matrice NPM, molti autori sono concordi nel sostenere l'importanza che tali cambiamenti hanno avuto nei processi di riorganizzazione e modernizzazione del settore pubblico. I sostenitori del NPM (Accounting Standards Board 1999; Chan 2003; Likierman 2003), in particolare, evidenziano come i sistemi contabili sono spesso interpretati come strumenti utili a supportare, tramite la messa a disposizione di informazioni utili per i decisori, processi decisionali razionali ed efficienti (Hyndman and Liguori, 2015). Molti altri studi sono dedicati all'analisi dei fenomeni di omogeneità, convergenza o divergenza anche delle riforme contabili (Pollitt 2001; Bouckaert 2007; Christensen and Lægreid 2007; Liguori et al. 2014, Hyndman et al. 2014) mentre altri autori ne hanno approfondito la fase di implementazione (Christiaens 1999; Pettersen 2001; Christiaens and Peteghem 2007; Connolly and Hyndman, 2006). Altri ancora, invece, hanno studiato l'evoluzione nel tempo dei sistemi contabili e nelle organizzazioni in cui sono radicati (Burns and Scapens 2000; Covaleski et al. 2003; Ezzamel et al. 2007; Liguori and Steccolini 2012; Liguori 2012a and 2012b).

Tra questi ultimi, i più recenti (Liguori et. al. 2014, Hyndman et al. 2014) hanno sottolineato come i cambiamenti e le riforme contabili non possano essere considerati come eventi isolati in quanto fanno parte di 'discorsi' più globali caratterizzanti un determinato settore in un determinato arco temporale. Inoltre, tali discorsi sono

sostanzialmente influenzati dalle modalità tramite cui gli attori li fanno propri e ne fanno uso. Le riforme e i cambiamenti intervenuti nei sistemi contabili, pertanto, possono essere analizzati, secondo gli autori, focalizzandosi "particularly on the arguments and underlying discourses put forward in order to support and decide upon these changes. Rather than investigate an implementation gap (which many papers do), we consider the extent to which the discourse relating to the reforms and the actual content of the reform decisions are connected over time" (Hyndman et al., 2014, p. 389). Nel § 2.3 seguente si discuterà di come tali 'discorsi' sono concettualizzati in letteratura e come possono essere applicati allo studio delle riforme contabili.

2.3 La concettualizzazione dei discorsi come lente teorica per analizzare la retorica delle riforme contabili

Secondo alcuni autori (Fairclough 1992; Hajer 1995, 2003; Skelcher et al. 2005) esistono taluni elementi che possono essere legati a un 'predominant discourse' nel momento in cui le riforme sono decise. Tali elementi, per esempio, sono riconducibili alle modalità tramite cui i pro e i contro delle riforme sono discussi, alla retorica e alle giustificazioni utilizzate per promuovere od osteggiare le riforme, alle specifiche opinioni e posizioni assunte dagli attori coinvolti. Il discorso, pertanto, è alla base di "mechanisms of control and coordination, frameworks for building and maintaining order within and across a certain system" (Morgan and Sturdy 2000, p. 18).

Le riforme contabili talvolta hanno riguardano aspetti tecnici o ragionieristici, tuttavia, esse hanno sovente avuto un oggetto più ampio come i processi di bilancio (e quindi di allocazione delle risorse *ex ante*), la gestione del bilancio in corso d'anno, la rendicontazione, i sistemi di misurazione della performance. Le riforme di sistemi contabili, dunque, non possono essere considerate neutrali poiché sono funzionali a tradurre idee,

valori e principi in specifiche circostanze e in precisi strumenti, sistemi e procedure (anche amministrative). In altre parole, le riforme contabili incorporano e riflettono i valori e principi caratteristici delle aziende pubbliche e, quindi, possono influenzarne le culture, i significati e i valori (Lapsley 1999; Liguori et al. 2012; Liguori and Steccolini 2012, 2014; Liguori et al. 2014, forthcoming).

Assumendo come riferimento tali premesse, i già citati studi (Liguori et. al. 2014, Hyndman et al. 2014) hanno investigato le riforme contabili del settore pubblico esplorandone i sottostanti argomenti portati avanti per implementare il cambiamento e utilizzando i paradigmi di PA, NPM e PG (introdotti nel § 3.1) come tre differenti discorsi di riforma.

La definizione di discorso accolta dagli studi precedenti ("discourse as a set of ideas that provides characteristic standard narratives, vocabularies, concepts or instruments that signify adherence to a particular model or system") sposa il contributo di Mills (1940), che può essere considerato come il primo autore che, nell'ambito della sociologia del linguaggio, ha cercato di definire e inquadrare il concetto di discorso che sicuramente non corrisponde alla definizione letterale di "discorso" presente nella lingua italiana. Più recentemente, alcuni autori hanno provato a ricostruirne le evoluzioni del concetto "to trace the ways in which we try to make sense of the term" (Mills, 1997, p. 1), evidenziando quanto la definizione di discorso sia fortemente influenzata dalle caratteristiche della singola disciplina in cui il concetto è applicato. Ai giorni nostri, difatti, il termine 'discorso' è diventato d'uso comune in molte discipline (sociologia, linguistica, filosofia, psicologia sociale e in altre discipline delle scienze sociali come lo studio della retorica politica, delle organizzazioni e del management, etc.) anche se spesso, nei contributi che ve ne fanno riferimento, manca una definizione puntuale. Doveroso considerare, pertanto, anche ai fini dello sviluppo metodologico del lavoro, il contributo che Michel Foucault ha fornito nello

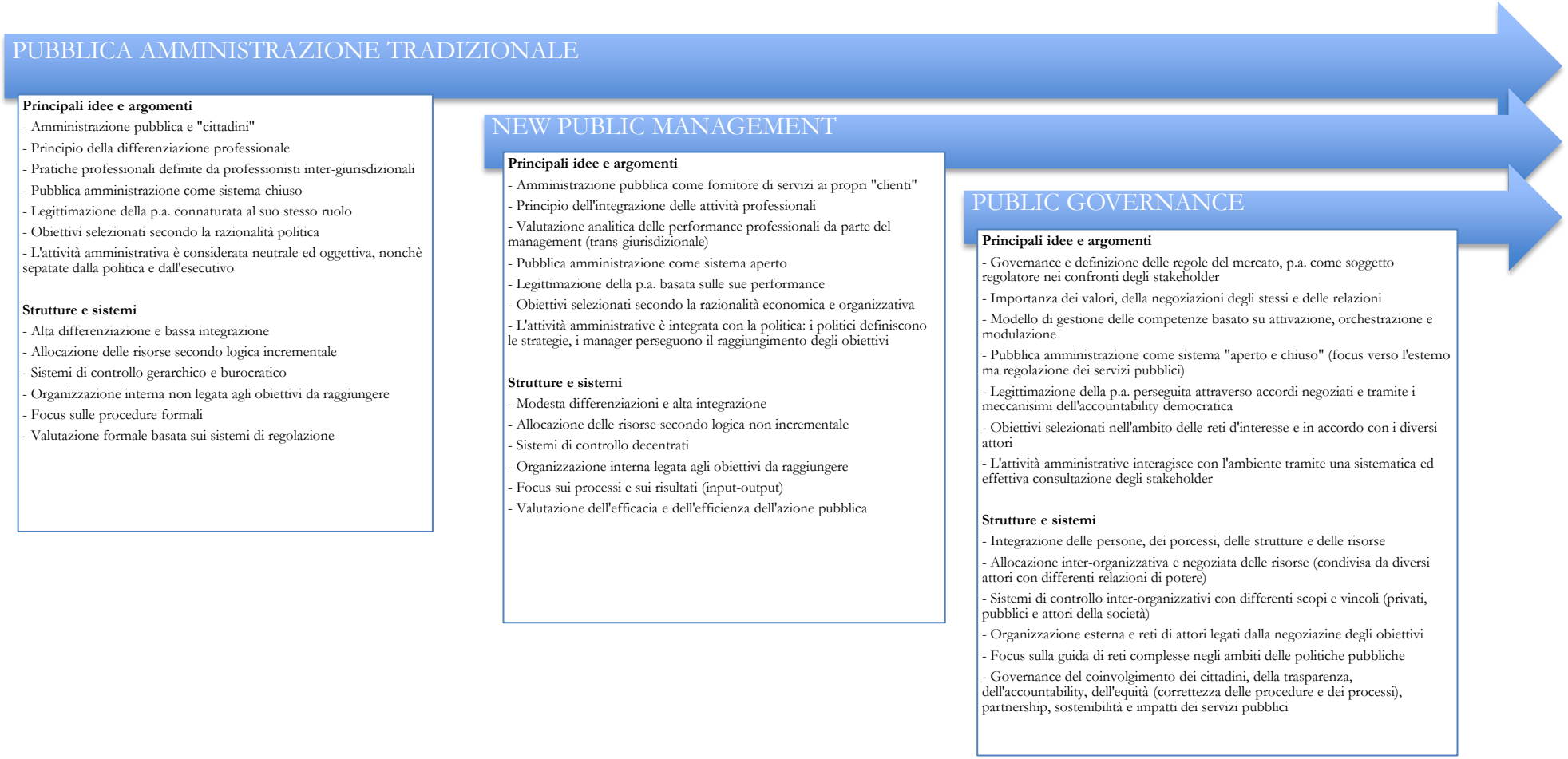
sviluppo di differenti teorie che sono state ricomprese in seguito nella nozione più ampia di "discourse theory". Secondo Focault (1981) la ricerca non dovrebbe cercare di investigare quanto un discorso sia autentico o quanto rappresenti un'accurata rappresentazione della realtà (ad esempio, quanto la medicina alternativa sia più efficace della medicina tradizionale); piuttosto la ricerca dovrebbe concentrarsi sull'identificazione, mappatura e analisi di quei meccanismi che favoriscono la prevalenza di un discorso sugli altri. Jorgensen e Phillips (2002), in aggiunta, forniscono le seguente definizione di discorso "discourse is a particular way of talking about and understanding the world (or an aspect of the world)".

Alla luce del contributo della discourse theory e di studi più recenti (Fischer 2003; Hajer 2003; Fairlough 2003; Skelcher et al. 2005; Hyndman et al. 2014; Liguori et al. 2014, fothcoming), anche i processi di cambiamento e modernizzazione del settore pubblico sono influenzati da discorsi prevalenti. Come anticipato in apertura del paragrafo, difatti, nel momento in cui le riforme prendono vita e sono decise, le modalità attraverso cui se ne discutono i relativi pro e i contro, la retorica e gli argomenti utilizzati per promuovere o opporsi ad esse e le posizioni assunte dai diversi attori possono essere collegati a un discorso predominante (Fischer 1995, 2003; Hajer 1995, 2003; Fairclough 2003; Skelcher et al. 2005). Secondo questa prospettiva il modello di PA tradizionale, il NPM e la PG possono essere interpretati come tre differenti discorsi di cambiamento e di riforma del settore pubblico e si dimostra interessante indagare se e come le idee di NPM e PG abbiano superato e integrato il tradizionale discorso burocratico. Le riforme in materia di contabilità pubblica, pertanto, possono essere studiate in termini di argomenti e argomentazioni utilizzati per introdurre il cambiamento (Liguori et. al. 2014, Hyndman et al. 2014). A tal proposito nella Figura 1 seguente si propone una concettualizzazione dei tre discorsi di riforma a partire dalla letteratura esistente su PA, NPM e PG (Marsh e Rhodes,

1992; Dunleavy e Hood, 1994; Hughes, 1994; Osborne, 2010; Pollit e Bouckaert, 2004; Meyer e Hammerschmid, 2006; Liguori, 2010; Liguori e Steccolini, 2012) e che individua, per ogni discorso di riforma, i) le principali idee e i principiali argomenti ad essi collegati e ii) le strutture e sistemi aziendali adottati per darvi attuazione.

Alla luce del quadro teorico di riferimento descritto, nel capitolo successivo verrà proposta la domanda di ricerca del presente lavoro e si discuterà della metodologia utilizzata per darvi risposta.

Figura 1 – Una prima concettualizzazione dei tre discorsi di riforma



Fonte: rielaborazione da Hyndman et al. (2014); Liguori e Steccolini (2012); Liguori et al. (2014) e Liguori et. al (forthcoming)

Capitolo 3 – La discourse analysis: una metodologia per lo studio delle riforme contabili

Il presente lavoro si pone l'obiettivo di contribuire al dibattito in merito all'evoluzione dei discorsi di riforma nel settore pubblico prendendo in considerazione il caso del governo italiano centrale e analizzando le riforme contabili che si sono succedute dal 1988 (momento in cui è stata approvata la Legge 362/1988) fino al 2012 (per includere la Legge n. 243/2012). In particolare, le domande di ricerca cui si cercherà di trovare risposta tramite l'analisi dei documenti rappresentativi delle riforme sono i seguenti:

DR1. Come si sono evoluti i discorsi di PA tradizionale, NPM, PG e quali sono i collegati contenuti, idee e argomenti oggetto di cambiamento nel dibattito e nella retorica delle riforme contabili nell'amministrazione centrale italiana?

DR2. E' possibile identificare possibili correlazioni, elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che ne hanno influenzato l'evoluzione?

DR3. Il caso italiano conferma l'affermazione di un modello neo-weberiano piuttosto che il riaffermarsi di un modello preesistente o di un nuovo paradigma?

DR4. Qual è il contributo metodologico della discourse analysis e più in generale dell'analisi del testo allo studio delle riforme e dei processi di cambiamento delle amministrazioni pubbliche?

Nei paragrafi seguenti si evidenzierà come la metodologia della discourse analysis può contribuire a rispondere alle domande di ricerca e si forniranno i necessari chiarimenti metodologici funzionali a comprendere come è stata condotta in concreto l'analisi del

discorso contenuto nei documenti rappresentativi dei processi di riforma del periodo 1988-2012 introdotti nel primo capitolo e sintetizzati nella Tabella 2.

3.1 Una metodologia per analizzare l'evoluzione dei discorsi di riforma

Tra i diversi approcci di ricerca, l'analisi del testo è considerata una vera e propria metodologia ("a data-gathering process" secondo McKee 2003, p. 1) e una risorsa per la ricerca sociale che può declinarsi in diverse e specifiche sub-metodologie, ognuna delle quali è caratterizzata da precise finalità e tecniche di analisi e interpretazione e dei risultati. Alcuni esempi di queste metodologie possono essere ricondotti all'analisi narrativa, all'analisi del contenuto, all'analisi del discorso, all'analisi della retorica (Fairclough 2003; Fischer 2003). L'analisi testuale tradizionalmente è stata adottata allo studio di differenti discipline afferenti alle scienze sociali (O'Connor 1995; Loughran and McDonald 2011), inclusi gli studi organizzativi e manageriali (Hardy 2011). Raramente, invece, la metodologia dell'analisi del testo è stata utilizzata per investigare i processi di riforma e i processi amministrativi caratterizzanti il settore pubblico, ad eccezione di McGrath (2009), Hyndman et al. (2014), Liguori et al. (2014).

In generale, l'analisi testuale può essere condotta con riferimento ad alcune parti selezionate di un testo scritto (o trascritto se orale) o può riferirsi a più parti di un testo contemporaneamente, permettendo di investigare ed evidenziare distinte sequenze di frequenza delle parole (la cd. *occurence*), di frequenza congiunta tra le stesse (la cd. *co-occurence*) o il posizionamento relativo delle parole nel testo. Un simile percorso di analisi, secondo Fairclough (2003), garantisce un 'processo di ricerca aperto' che può rafforzare il dialogo e l'interazione tra differenti discipline e teorie.

Alla luce delle domande di ricerca cui si vuole trovare risposta, l'analisi del testo può fornire un adeguato supporto metodologico nell'evidenziare nuovi spunti ed elementi d'attenzione in merito ai discorsi di riforma identificati (PA, NPM, PG) e alle correlate idee e argomenti. Coerentemente con la già citata definizione fornita da Mills (1940), infatti, PA, NPM e PG possono essere concettualizzati e operazionalizzati come tre differenti discorsi di riforma, ognuno dei quali presenta propri concetti e vocaboli, idee, strumenti e modalità narrative (si veda la precedente Figura 1 al riguardo). Come conseguenza, la discourse analysis si dimostra essere il metodo che meglio si adatta a studiare l'evoluzione dei discorsi di riforma nel tempo (Van Thiel 2014) e che può aiutare il ricercatore nella decodifica dei cambiamenti intervenuti nelle preesistenti idee e strutture e risultanti dai processi di riforma. I teorici e gli studiosi dell'analisi del discorso, inoltre, assumono che sia impossibile separare un discorso (per esempio un insieme di idee e strumenti afferenti al medesimo paradigma concettuale come può essere il NPM) dal suo contesto di riferimento (Fairclough 2003). Questa assunzione può rivelarsi quindi particolarmente utile per evidenziare gli argomenti presenti nelle discussioni politiche e la retorica che fisiologicamente accompagna le riforme, superando i noti limiti della 'semplice' analisi del contenuto che si concentra sul contenuto meramente letterale dei testi scritti (Fattore et al. 2012). Pertanto, i dibattiti politici, le leggi, gli atti amministrativi, i significati attribuiti dagli attori chiave e dai destinatari ai processi di riforma incorporano, secondo gli spunti offerti dalla letteratura, i testi linguistici, le pratiche sociali e i contesti socio-culturali in cui sono radicati. Per questi motivi sono stati individuati come base per la successiva analisi.

3.2 La discourse analysis applicata allo studio delle riforme contabili: il metodo utilizzato

Come evidenziato nel capitolo precedente, i sistemi contabili, di budgeting e di performance management riflettono le caratteristiche specifiche e i principi che governano le organizzazioni pubbliche e sono stati generalmente riconosciuti come centrali nelle recenti riforme del settore pubblico (Hood 1991, 1995; Olson et al. 1998; Lapsley 1999).

Il presente lavoro, in particolare, si concentra sulle riforme di contabilità pubblica come caso paradigmatico di traduzione di idee, valori e principi in specifiche circostanze e in precisi strumenti, sistemi e procedure. Sempre facendo riferimento agli studi e alla Figura 1 precedenti, i discorsi di riforma si sono traslati e tradotti anche nelle riforme contabili ed è pertanto possibile identificare specifiche strutture e sistemi contabili per ogni discorso (PA, NPM, PG). Si pensi, ad esempio, ai diversi strumenti contabili introdotti dalle riforme: la contabilità finanziaria come strumento principe del tradizionale discorso burocratico; alla contabilità economico-patrimoniale e alla contabilità analitica per centri di costo enfatizzati dai discorsi di modernizzazione e privatizzazione tipici del New Public Management; ai bilanci consolidati, alla reportistica sociale/ambientale etc. e destinata ai vari stakeholder che caratterizza il discorso di Public Governance.

Si ricorda inoltre che l'Italia, essendo un Paese di matrice civil-law, ha spesso utilizzato strumenti amministrativi quali leggi e atti per introdurre le riforme (Panozzo 1998) e costituisce un caso di analisi interessante, essendo definita dalla letteratura come un paese tradizionalmente orientato alle logiche di burocrazia tradizionale (PA) (Liguori et al 2014, Hyndman et al. 2014), ma caratterizzato da diversi tentativi di introduzione di nuovi strumenti manageriali e identificato, talvolta, come un "medium-intensity NPM adopter" (Hood 1995) tra i paesi di tradizione napoleonica e del sud Europa (Barzelay and Gallego 2010a, 2010b; Ongaro 2009, 2010).

Al fine di rispondere alle domande di ricerca, si è preso in considerazione il caso del governo italiano centrale e si sono analizzati i documenti che coprono il periodo dal 1988 (momento in cui è stata approvata la Legge 362/1988) fino al 2012 (per includere la Legge n. 243/2012).

I documenti analizzati nella presente ricerca sono stati raccolti dai siti istituzionali della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica per un totale di 63 documenti e 16.247 codici assegnati (in seguito si forniranno dettagli ed esemplificazioni metodo di codifica). Per ogni periodo di riforma sono stati oggetto d'analisi:

- Trascrizioni della prima e della seconda (finale) discussione di ogni Legge avvenute nelle due Camere del Parlamento Italiano a seconda dell'iter previsto per le specifiche leggi.
- Tutte le trascrizioni e le sintesi delle discussioni avvenute nelle Commissioni Tecniche di Camera e Senato attorno alle modifiche del testo di ogni disegno di legge che ha dato avvio alla riforma.
- I testi definitivi delle leggi pubblicate sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.
- I testi delle eventuali circolari amministrative emanate dalla Ragioneria Generale dello Stato a supporto all'interpretazione tecnica dei testi normativi precedentemente approvati.
- I testi dei decreti legislativi approvati dai Governi di turno e riguardanti l'implementazione delle riforme contabili oggetto di studio.

Tabella 2 – Documenti analizzati e contenuto delle riforme

Anno	Documenti	Contenuto dei documenti
1988	Discussione Camera Legge n. 362/1988 Discussione Senato Legge n. 362/1988 Legge n. 362/1988	Introduzione di nuove norme in materia di programmazione economica e finanziaria e di processo di bilancio (Documento di Programmazione Economica e Finanziaria - DPEF, puntuale definizione del contenuto della Legge finanziaria, introduzione dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica), modificando ed integrando la Legge n. 468 del 1978.
1997	Commissione Senato discussione Legge n. 94/1997 (Relazione in quanto discussa in comitato ristretto) Commissione Camera discussione Legge n. 94/1997 (9 documenti) Senato prima discussione Legge n. 94/1997 Camera discussione Legge n. 94/1997 Senato ultima discussione e approvazione Legge n. 94/1997 Legge n. 94/1997 Decreto Legislativo n. 279/1997 Circolare n. 81/1997 RGS	Introduzione del Sistema unico di contabilità economica analitica per Centri di costo che si dovrebbe porre in stretta integrazione sia con il processo di formazione del bilancio di previsione e con le decisioni di finanza pubblica, sia con il sistema di controllo interno di gestione.
1999	Circolare 32/1999 RGS	Introduzione di un sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo.
2005	Circolare n. 36/2005 RGS	Classificazione funzionale delle spese e dei costi per Funzioni obiettivo (Missioni istituzionali) e relative modalità di gestione e procedure di modifica.
2007	Circolare n. 21/2007 RGS	Definizione di un nuovo schema di bilancio, introduzione della classificazione della spesa in missioni e programmi.
2009	Commissione Senato discussione Legge n. 196/2009 (2 documenti) Commissione Camera discussione Legge n. 196/2009 (11 documenti) Senato prima discussione Legge n. 196/2009 Camera discussione Legge n. 196/2009 Senato ultima discussione Legge n. 196/2009 Legge n. 196/2009	Introduzione di una disciplina organica in materia di contabilità di Stato da sviluppare attraverso una serie di norme delegate. In particolare, introduzione di un nuovo sistema di strumenti di programmazione e di bilancio dello Stato (tra cui la Legge di Stabilità).
2010	Circolare n. 32/2010	Relazione tecnica sulla legge 196/2009: strumento per verificare i profili finanziari recati dai singoli provvedimenti legislativi, a garanzia degli equilibri di finanza pubblica e, quindi, del rispetto sostanziale dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione.

Anno	Documenti	Contenuto dei documenti
2011	Commissione Camera discussione Legge n. 39/2011 (2 documenti) Commissione Senato discussione Legge n. 39/2011 (2 documenti) Camera prima discussione Legge n. 39/2011 Senato discussione Legge n. 39/2011 Camera seconda discussione Legge n. 39/2011 Legge 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.
2012	Commissione Camera discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 (2 documenti) Commissione Senato discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 (2 documenti) Camera prima discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 Senato prima discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 Camera seconda discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 Senato seconda discussione Legge Costituzionale n. 1/2012 Legge Costituzionale n. 1/2012 Commissione Camera discussione Legge n. 243/2012 Commissione Senato discussione Legge n. 243/2012 Camera discussione Legge n. 243/2012 Senato discussione Legge n. 243/2012 Legge n. 243/2012	Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale. Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione (equilibri di bilancio e sostenibilità del debito, istituzione dell'organismo indipendente per l'analisi e la verifica degli andamenti di finanza pubblica e per la valutazione dell'osservanza delle regole di bilancio).

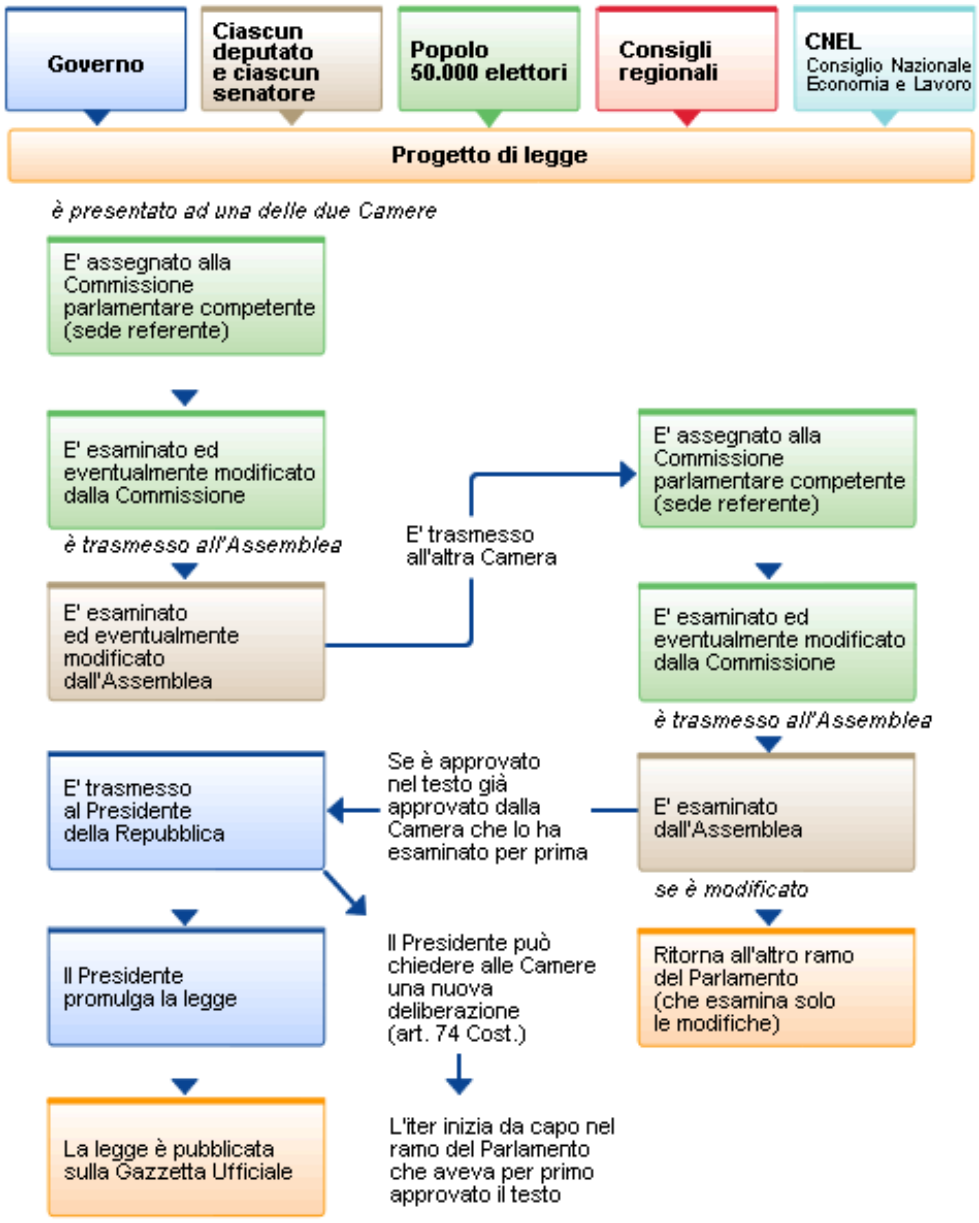
Fonte: riadattata da Liguori et. al (2014).

Seguendo un'analisi testuale (Fairclough 2003), i documenti ufficiali e le trascrizioni sono stati codificati in modo da cogliere come i discorsi e gli argomenti abbiano plasmato le riforme pubbliche. I documenti ufficiali, infatti, riflettono i registri linguistici e le pratiche sociali e socio-culturali dei contesti in cui sono creati. Le discussioni politiche rappresentano per gli attori un'arena in cui presentare le proprie idee e argomentazioni a sostegno o contro un determinato cambiamento e i discorsi rappresentano il modo in cui gli individui spiegano se stessi e le loro azioni. Essi sono alla base dei meccanismi di controllo, e rappresentano il quadro per la costruzione e il mantenimento dell'ordine all'interno di una certa organizzazione (Morgan and Sturdy 2000). Di conseguenza, è possibile sostenere che i dibattiti politici (ad esempio le discussioni nei due rami del

Parlamento o nelle commissioni parlamentari), le leggi, i decreti legislativi e gli altri documenti amministrativi (come le circolari ministeriali) incorporano i registri linguistici, le pratiche sociali e i contesti socio-culturali in cui sono prodotti.

I documenti elencati nella precedente Tabella 2 sono stati selezionati per il presente lavoro, oltre che per le suddette motivazioni, anche perché rappresentativi dell'intero iter-legislativo seguito dai disegni di riforma contabile nel nostro Paese (si veda al riguardo la Figura 2 seguente che ne esemplifica le fasi).

Figura 2 - L'iter legislativo di una legge



Fonte: sito web della Camera dei Deputati

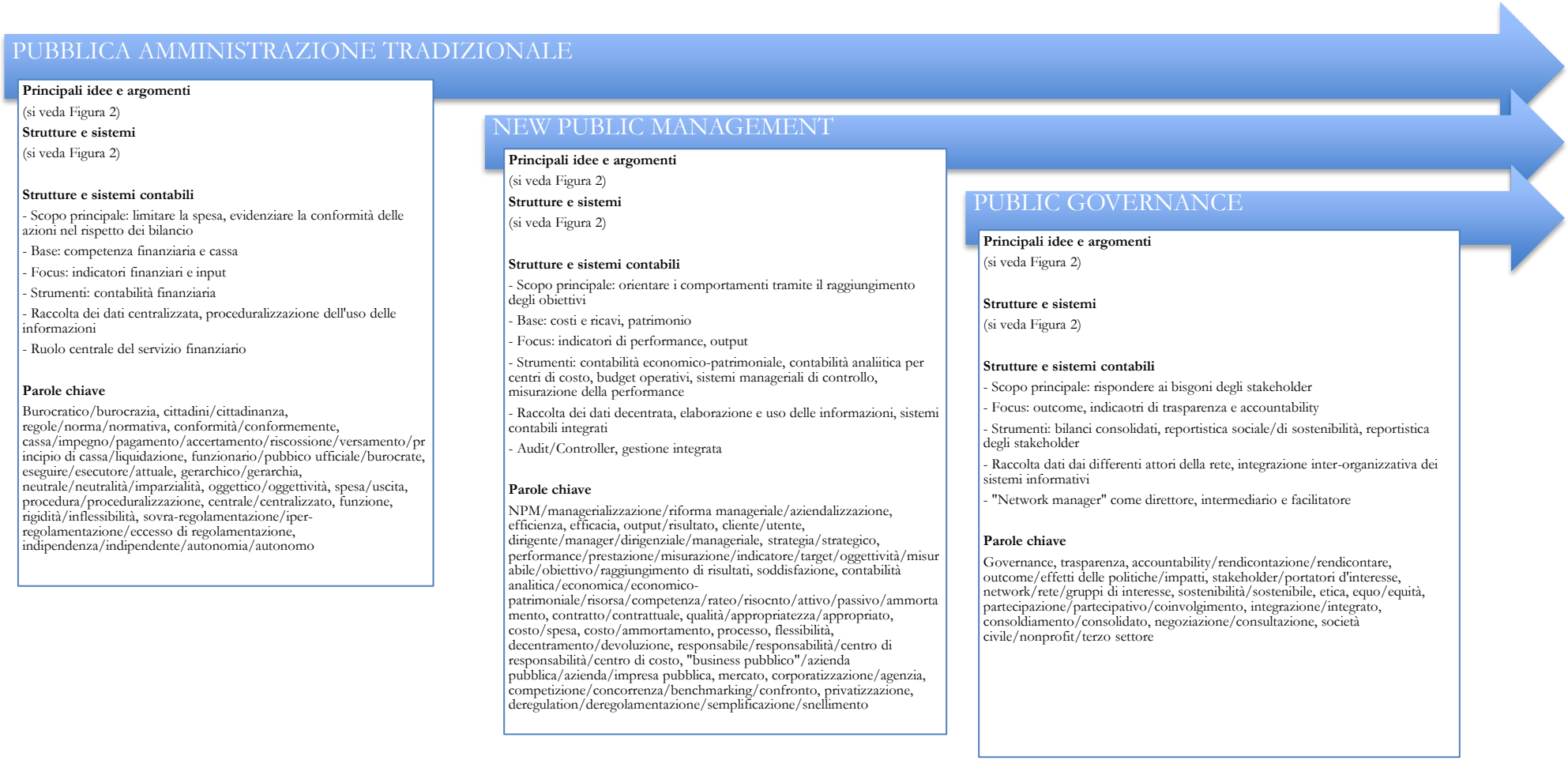
Si ricorda che i discorsi emergenti dai documenti di riforma contabile sono stati ricondotti ai modelli di PA, NPM, PG sulla base della letteratura che ne discute le principali caratteristiche (Marsh e Rhodes 1992; Dunleavy e Hood 1994; Hughes 1994; Osborne 2010; Pollit e Bouckaert 2004; Meyer e Hammerschmid 2006; Liguori e Steccolini 2012) e degli studi più recenti che hanno operazionalizzato tali caratteristiche in veri e propri

discorsi di riforma e li hanno tradotti in analisi empiriche (Hyndman et al. 2014, Liguori et al. 2014, forthcoming). La Figura 3 seguente integra la precedente Figura 1 e definisce, per ogni discorso di riforma (PA, NPM, PG) precisi sistemi e strutture con riferimento alle riforme contabili ed elenca le parole-chiave utilizzate nell'analisi del testo dei documenti di riforma precedentemente elencati.

Il processo di ricerca ha preso avvio con l'identificazione dell'unità di analisi. In generale, nell'analisi del testo l'unità di analisi può essere costituita da parole, frasi, paragrafi o addirittura pagine. Coerentemente con le caratteristiche della discourse analysis (che, ricordiamo, non si limita alla mera ricerca di parole chiave nel testo ma alla comprensione del "discorso" nella sua organicità e interezza in relazione allo schema concettuale di partenza) nel caso in esame si è scelto di adottare il paragrafo che rappresenta "una raccolta di frasi significative" (Guthrie et al. 2003: 10). Le parole chiave, tuttavia, sono state utilizzate nella fase iniziale del percorso di analisi al fine di identificare i passaggi rilevanti da codificare. In altri termini, tutte la parole chiave (inclusi eventuali sinonimi) definite per ogni discorso di riforma sono state ricercate nel testo dei documenti. Conseguentemente, ogni paragrafo contenente una o più parole chiave è stato poi letto nella sua interezza, al fine di assegnare il codice corretto coerentemente con il discorso di riforma di origine della/e parola/e chiave identificata. Si precisa che per ogni paragrafo sono state spesso identificate più parole chiave appartenenti allo stesso discorso (e quindi è stata effettuata una "pesatura" del corrispondente codice), piuttosto che di discorsi differenti (e quindi sono stati assegnati codici diversi). Durante la codifica si è anche valutato se la parola chiave inerente un determinato discorso è stata effettivamente utilizzata per sostenere (in tal caso assegnando un codice 1) o contrastare (codice 2) i relativi argomenti. Come risultato, per ciascun discorso è stato possibile definire e assegnare due codici alternativi: a favore o contrari, rispettivamente codificati come PA 1 / NPM 1/ PG 1 e PA 2/ NPM 2/

PG 2. Dopo la prima fase di codifica, i documenti principali sono stati letti di nuovo nella loro interezza, al fine di identificare eventuali altre espressioni o locuzioni riconducibili alle parole chiave già individuate. La Tabella 3 seguente propone alcuni esempi utili a comprendere il processo di codifica seguito.

Figura 3 – Una proposta metodologica: dai discorsi di riforma contabile alle parole chiave utilizzate per la discourse analysis



Fonte: rielaborazione da Liguori e Steccolini (2012), Hyndman et al. (2014), Liguori et al. (2014) e Liguori et. al (forthcoming).

Tabella 3 – Il processo di codifica

Discorso	Esempi di codifica
Pubblica Amministrazione (PA)	" […] Rileva che con il Patto gli Stati partecipanti si impegnavano a trasporre nel proprio ordinamento le regole di bilancio stabilite dal patto di stabilità e crescita, con facoltà di scegliere lo strumento giuridico al quale ricorrere, purché esso presentasse una natura giuridica sufficientemente vincolante e duratura (come la Costituzione o la legge quadro), nonché l'esatta formulazione della regola che comunque doveva risultare idonea ad assicurare la disciplina fiscale sia a livello nazionale che subnazionale" [Trascrizione discussione presso la Commissione della Camera dei Deputati della Legge n. 243/2012, On. Duilio] Codici assegnati: PA1
Discorsi multipli (NPM, PG)	"Entrando nel merito, affermo che questa politica di bilancio, definendo i criteri, gli obiettivi e le priorità che si intendono perseguire, deve partire nella considerazione degli aggregati monetari e del massimo ricorso al mercato che si vuole realizzare, dai bisogni dei cittadini e dai grandi temi a cui si intende dare risposte adeguate, quali il problema dell'occupazione, quello del risanamento ambientale e quello della riconversione delle industrie inquinanti e belliche. Tutte queste sono questioni a cui bisogna ancorarsi e riferirsi con assoluta precisione […]" [Resoconto stenografico della seduta pomeridiana del 26 luglio 1988, Senato della Repubblica, Senatore Pollice] Codici assegnati: NPM, GOV

Fonte: elaborazione dell'autore

Si precisa che a conclusione del processo di codifica è stato possibile interrogare il software Atlas.ti per ottenere elaborazioni quali-quantitative, riproposte nel presente elaborato sotto forma di tabelle (per semplici esigenze di immediatezza espositiva). In particolare, gli ambiti su cui si vuole concentrare l'attenzione e che trovano una rappresentazione tabellare nel capitolo 4 successivo fanno riferimento alla distribuzione, alla frequenza, alla frequenza congiunta dei codici (discorsi) e alle parole maggiormente ricorrenti.

La distribuzione e frequenza dei codici mostra l'evoluzione, per singolo documento analizzato o per periodo di riforma, dei codici PA1/2, NPM1/2, PG1/2. Sono riportati sia i valori assoluti (numero totale di codici assegnati) che le percentuali normalizzate per il numero totale di codici assegnati al documento. Grazie a questa funzione è possibile

ottenere una fotografia in termini quantitativi della presenza di ciascun paradigma nei testi esaminati e poter quindi identificare i discorsi prevalenti nelle riforme.

La frequenza congiunta tra codici (identificata dal software con il termine *co-occurencies*) permette il conteggio dell'eventuale compresenza, all'interno della medesima unità di analisi (il paragrafo), di coppie di codici appartenenti a diversi discorsi o appartenenti al medesimo discorso ma con accezione negativa e positiva contemporaneamente. Anche in questo caso sono riportati sia i valori assoluti (numero totale di *co-occurencies* per coppia di codici) che la frequenza normalizzata per il numero totale di codici assegnati al documento. Tale funzionalità di Atlas.ti permette di comprendere se i diversi paradigmi sono promossi o criticati contestualmente piuttosto che in maniera separata. Un numero elevato di *co-occurrencies* in un determinato documento o periodo di riforma, ad esempio, è segno di una proposizione congiunta dei vari discorsi, oppure di critiche ed 'elogi' contemporanei allo stesso discorso. Viceversa in caso di un numero modesto di *co-occurrencies*. Inoltre, se la frequenza delle *co-occurencies* è notevole, potrebbe essere il caso di compiere ulteriori approfondimenti, per comprendere se esiste un'influenza reciproca tra i diversi discorsi di riforma.

Pe le parole maggiormente ricorrenti il software permette di condurre un conteggio rispetto a tutte le parole presenti nel documenti e loro frequenza assoluta. La funzione, denominata in Atlas.ti "*word-cruncher*" permette di elencare le parole secondo una frequenza di apparizione crescente o decrescente e di calcolarne il peso percentuale rispetto al numero totale di parole presenti nel documento. Evidentemente, le parole maggiormente frequenti risultano essere principalmente articoli (il, la, dei, etc.). Rispetto agli obiettivi del lavoro è stato individuata una soglia di rilevanza minima pari allo 0,10% e sono state selezionate le parole (alcune di esse incluse nell'elenco di parole chiave utilizzate per la prima codifica,

altre non incluse) considerate rappresentative o emblematiche dei discorsi di riforma noti (PA, NPM, PG) o emergenti.

Come si evince dalla discussione precedente, i termini "distribuzione" e "frequenza" e, più in generale, gli output ottenuti dalle analisi condotte con la metodologia della discourse analysis, non devono essere associati alla classica metrica statistica. Essi, piuttosto, fanno riferimento a misure ed elaborazioni specifiche del metodo utilizzato e quindi coerenti con lo scopo principale della discourse analysis che è quello di fornire un supporto all'avanzamento della ricerca qualitativa e quindi della conoscenza attorno all'evoluzione dei discorsi di riforma e della loro retorica. A tal proposito si ricorda che l'analisi condotta ha preso avvio dalla ricerca delle parole chiave ma che nel suo sviluppo metodologico, coerentemente con la lente concettuale adottata dei discorsi di riforma, si è concentrata principalmente sui significati (e loro variazioni) attribuiti alle parole.

Da osservare, inoltre, il parametro di normalizzazione adottato nel presente lavoro che corrisponde al numero assoluto di codici assegnati per ciascun documento/periodo e che rappresenta una *proxy* convincente delle "dimensioni" dei documenti analizzati. Il parametro di normalizzazione, peraltro, corrisponde all'unità di misura adottata nella codifica dei documenti. Precedenti studi (Liguori et al. 2014, Liguori et. al forthcoming) hanno adottato un diverso criterio di normalizzazione delle frequenze basato sul numero di documenti analizzato per periodo di riferimento che tuttavia risulta essere indifferente, ai fini della robustezza dei risultati, al criterio adottato nel presente lavoro.

3.3 I limiti del metodo utilizzato

Anche gli approcci analisi testuale e la discourse analysis, come gli altri metodi di ricerca, presentano alcuni problemi principalmente legati alla necessità di dimostrare l'affidabilità degli strumenti utilizzati per raccogliere e codificare i dati e, in ultima istanza, la

conseguente validità e coerenza dei risultati raggiunti (Milne e Adler 1999). Il raggiungimento dell'affidabilità dipende dalla stabilità del processo di codifica e quindi dalla capacità del ricercatore (o dei ricercatori) di codificare i dati nello stesso modo nel tempo, ma dipende anche dalla precisione e dalla riproducibilità della codifica (Krippendorff 1980).

Nel presente lavoro, i potenziali limiti, in termini di stabilità, riproducibilità e precisione del processo di codifica sono stati superati, da un lato, facendo riferimento a letteratura e casi di studio simili che hanno adottato la medesima metodologia e il medesimo metodo di ricerca, dall'altro, utilizzando il software Atlas.ti. (versione 6.2), che ha permesso di assegnare, aggiornare e modificare i codici contemporaneamente e di creare griglie di analisi e tabelle di correlazione tra gli stessi (come evidenziato nel precedente § 3.2).

Durante il processo di codifica, sono stati curati alcuni accorgimenti che hanno permesso di migliorare la qualità e il rigore del processo stesso. Ad esempio, al fine di individuare tutte le parole chiave afferenti a un particolare discorso, il ricercatore ha avuto cura di digitare solo la radice della parola chiave a non la sua intera estensione (burocr-, manag-, coinvol-, etc.) al fine di ritrovare nel testo parole (e quindi paragrafi da codificare) con la medesima radice dei termini presenti nell'elenco. Inoltre, sono state considerate e codificate anche frasi che contengono sinonimi di termini presenti nell'elenco utilizzato per la ricerca oppure che, per come sono formulate, hanno lo stesso significato di quello di una parola chiave.

Un limite principale del presente lavoro e che può limitare le considerazioni conclusive di cui ai capp. 4 e 5 risiede nella tipologia di fonti analizzate che sono principalmente ascrivibili a testi scritti e resoconti stenografici di discussioni orali inerenti le riforme contabili nell'amministrazione centrale. Indubbiamente l'inclusione nell'analisi di

testi e trascrizioni derivanti da interviste effettuate presso gli attori chiave e i destinatari dei processi di riforma porterebbe a risultati e conclusioni maggiormente rilevanti.

Capitolo 4 – I risultati dell'analisi condotta sui documenti di riforma 1988-2012

4.1 Elementi funzionali a comprendere l'analisi dei documenti di riforma

Nel presente capitolo sono presentati i risultati della discourse analysis condotta sui documenti di riforma della contabilità di Stato italiana dal 1988 al 2012. Per garantire una maggiore chiarezza espositiva, si presenta dapprima (§4.2) una vista aggregata dei principali risultati emersi. A seguire (§§ 4.3-4.6), i risultati dell'analisi e i relativi commenti sono presentati in quattro periodi temporali che corrispondono anche alle decadi in cui i tre diversi discorsi di riforma hanno avuto una maggiore esposizione: fine anni Ottanta, anni Novanta, anni Duemila e anni Duemila dieci. Nell'ambito dei diversi periodi di riforma i risultati sono presentati in modo da evidenziare il contributo alle domande di ricerca del presente lavoro. In particolare si vuole fornire una prima risposta alla DR1 "Come si sono evoluti i discorsi di PA tradizionale, NPM, PG e quali sono i collegati contenuti, idee e argomenti oggetto di cambiamento nel dibattito e nella retorica delle riforme contabili nell'amministrazione centrale italiana?", avendo cura di osservarne le simmetrie/asimmetrie temporali, ottenute tramite l'analisi:

i. della distribuzione dei codici (frequenza assoluta e frequenza normalizzata) per periodo di riforma e, laddove ritenuto necessario, per natura del documento (politica, tecnica, normativa), con conseguente rilettura e interpretazione del significato attribuito ai codici;

ii. della frequenza congiunta tra codici (*co-occurencies*) e conseguente rilettura e interpretazione del significato attribuito ai codici ricorrenti nel medesimo paragrafo;

iii. delle parole maggiormente ricorrenti e del significato a esse attribuito tramite rilettura dei corrispondenti paragrafi.

Nell'ultimo § 4.7, invece, si vuole fornire una lettura trasversale dei risultati precedenti funzionale all'identificazione di possibili correlazioni elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che hanno influenzato l'evoluzione delle riforme (DR2). Le domande di ricerca DR3 e DR4 saranno prese in considerazione nel successivo Capitolo 5.

4.2 I risultati dell'analisi: una prima vista aggregata

La Tabella 4 mostra una prima aggregazione della distribuzione e frequenza dei codici legata ai discorsi di riforma dell'intero periodo storico analizzato. Emerge a prima vista una prevalenza del discorso PA su NPM e PG, con una distribuzione percentuale totale rispettivamente pari a 53,7%, 34,0%, 12,3% (somma dei codici a favore e contrari). Nel tempo il discorso PA subisce una flessione per effetto, dapprima, di un incremento del peso percentuale del discorso NPM durante le riforma degli anni Novanta, periodo storico in cui alcuni principi, idee e valori di managerializzazione del settore pubblico sono stati introdotti nel dibattito e nelle leggi di riforma anche italiani e nelle amministrazioni centrali (si noti al riguardo la Figura 4). Successivamente, sembra che il discorso PA, seppur prevalente, abbia subito una battuta d'arresto grazie ad un aumento del discorso PG soprattutto tra le decadi Duemila e Duemila dieci, anni in cui le prerogative in materia economica, monetaria e politica derivanti dall'appartenenza del nostro Paese all'Unione

Europea sono diventate sempre maggiori. Per quanto riguarda la distinzione tra argomentazioni a supporto (1) o contrarie (2) a un particolare discorso[2], i risultati aggregati sembrano mostrare una sostanziale irrisorietà dei codici svavorevoli, ad eccezione di un incremento delle argomentazioni in contrasto con il modello PA nell'ultimo periodo oggetto d'analisi (PA2 - 4,8%).

Come anticipato, nei paragrafi successivi seguirà un'analisi di dettaglio che ha l'obiettivo di chiarire ed evidenziare le motivazioni alla base di tali evoluzioni proponendo una trattazione articolata per periodi di riforma (§§ 4.3-4.6) e una vista trasversale ai diversi periodi (§ 4.7).

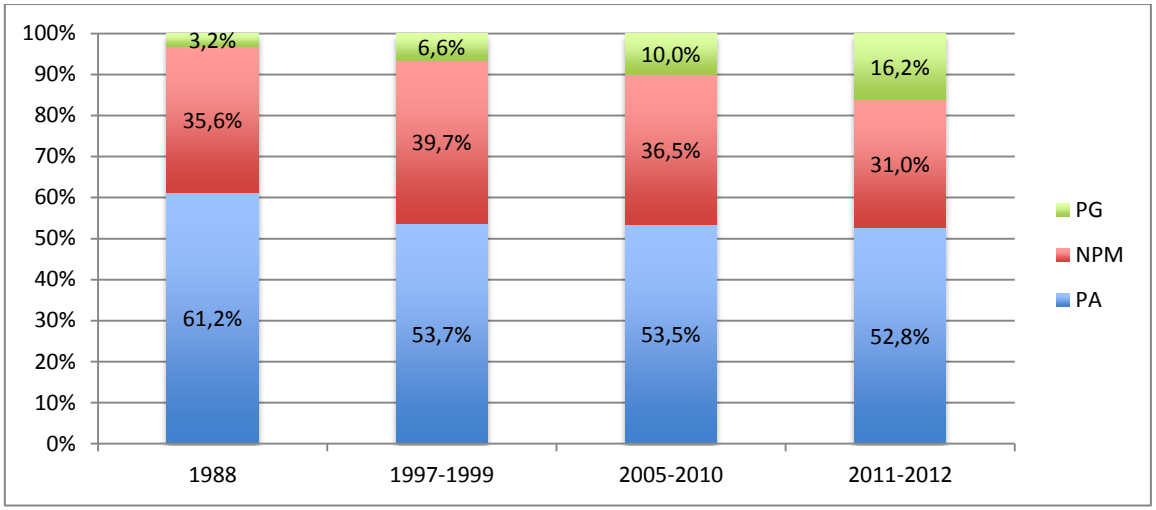
2 S'intende fare riferimento ai codici a favore o contrari rispetto ai discorsi di riforma, codificati come PA 1 / NPM 1/ GOV 1 e PA 2/ NPM 2/ GOV 2.

Tabella 4 - Distribuzione e frequenza dei codici PA, NPM e PG

	Percentuali (%)							Valori assoluti						
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**
Riforma 1988	59,2%	2,0%	32,1%	3,6%	2,6%	0,6%	100,0%	615	21	333	37	27	6	1.039
Riforme 1997-1999	52,3%	1,4%	38,8%	1,0%	6,5%	0,1%	100,0%	1.234	34	915	23	153	2	2.361
Riforme 2005-2010	52,6%	0,8%	35,5%	1,0%	9,3%	0,7%	100,0%	2.340	37	1.579	45	415	31	4.447
Riforme 2011-2012	47,9%	4,8%	30,6%	0,4%	15,9%	0,4%	100,0%	4.026	405	2.572	33	1.334	30	8.400
Totale	50,6%	3,1%	33,2%	0,8%	11,9%	0,4%	100,0%	8.215	497	5.399	138	1.929	69	16.247

Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 4 - Distribuzione dei discorsi PA, NPM e PG per periodo di riforma



Fonte: elaborazione dell'autore

4.3 La fine degli anni Ottanta

Nel 1988, la Legge n. 362 si inserisce nell'ordinamento contabile dell'amministrazione centrale italiana a parziale revisione della precedente riforma del adottata nel 1978 e introducendo il Documento di Programmazione Economico e Finanziaria (DPEF). Quest'ultimo, ha l'obiettivo di rafforzare la pianificazione a lungo termine e diminuire la forza vincolante della singola legge finanziaria, che secondo molti aveva fatto diventare il processo di approvazione piuttosto lungo e complesso. Si ricorda che il "quadro di riferimento" per il ciclo di bilancio vigente fino a quell'epoca e sottoposto all'approvazione da parte del Parlamento è composto dal bilancio annuale, dal bilancio pluriennale e dalla legge finanziaria. Gli stanziamenti approvati nel bilancio di preventivo sono espressi sia in termini di competenza finanziaria che di cassa. Secondo la nuova struttura proposta dalla Legge n. 362 le decisioni di bilancio annuali sono la conseguenza di una serie di atti legislativi e non definiti come Documenti di Finanza Pubblica. Il DPEF definisce la manovra di finanza pubblica per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, fissa i criteri, i parametri e gli obiettivi in base ai quali devono essere formulati il bilancio annuale di previsione, il bilancio pluriennale e la legge finanziaria.

Il dibattito avvenuto in concomitanza della discussione e dell'approvazione della citata Legge n. 362 è ricco di riferimenti al tradizionale discorso PA (Tabella 3), laddove il bilancio di previsione finanziario è ancora interpretato come strumento di limitazione e controllo della spesa pubblica e si pone l'accento sulla necessità di evidenziare la conformità delle azioni nel rispetto delle regole di bilancio. Al riguardo si propone un estratto della Legge n. 362:

"Art. 2. - (Bilancio annuale di previsione).
1. Il progetto di bilancio annuale di previsione […] è formato […] dal documento di programmazione economico-finanziaria come deliberato dal Parlamento. Esso indica per ciascun capitolo di entrata e di spesa: a) l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce; b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce; c) l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione tra le operazioni in conto competenza e in conto residui. Si intendono per incassate le somme versate in tesoreria e per pagate le somme erogate dalla tesoreria.
2. […] Le previsioni di spesa […] costituiscono il limite per le autorizzazioni rispettivamente di impegno e di pagamento.
[…]
4. Ciascuno stato di previsione della spesa è illustrato da una nota preliminare, nella quale sono indicati i criteri adottati per la formulazione delle previsioni, ed in particolare quelli utilizzati per i capitoli di spesa corrente concernenti spese non obbligatorie e non predeterminate per legge, per i quali il tasso di variazione applicato sia significativamente diverso da quello indicato per le spese di parte corrente nel documento di programmazione economico-finanziaria, come deliberato dal Parlamento. […] La nota preliminare di ciascun stato di previsione espone, inoltre, in un apposito allegato, le previsioni sull'andamento delle entrate e delle spese per ciascuno degli esercizi compresi nel bilancio pluriennale articolate per categoria. Nella nota preliminare dello stato di previsione dell'entrata sono specificamente illustrati i criteri per la previsione delle entrate relative alle principali imposte, dirette ed indirette, e tasse. Nella medesima nota sono indicate le conseguenze finanziarie, in termini di perdita di gettito, per il periodo compreso nel bilancio pluriennale, di ogni disposizione introdotta nel corso dell'esercizio avente per oggetto agevolazioni fiscali. La nota deve indicare la natura delle esenzioni, i soggetti e le categorie dei beneficiari e gli obbiettivi perseguiti con l'introduzione delle agevolazioni stesse. […]."

[Legge n. 362/1988, art. 2 c. 1-4]

Da rilevare che nel momento in cui il dibattito è stato caratterizzato da un numero maggiore di argomentazioni (la discussione presso la Camera dei Deputati avvenuta in più sedute a differenza di quella avvenuta presso il Senato), si assiste ad un incremento del numero di codici appartenenti al NPM1 e PG1 (NPM1 - 35,8%; PG1 - 3,4% - Tabella 5).

La distribuzione delle frequenze congiunte (Tabella 6) mostra una coincidenza maggiore tra i discorsi PA1 e NPM1 (in valori assoluti 116 *co-occurencies*) e, in misura minore, tra i codici PA1-NPM2 e tra PA1-PG1 (rispettivamente 15 e 14 *co-occurencies*). A conferma di ciò, nella retorica del dibattito politico si rileva una discreta presenza del discorso NPM e una marginale presenza del discorso PG in aggiunta al discorso PA, soprattutto nei passaggi che precedono l'approvazione del testo normativo e che manifestano un certo grado di insoddisfazione in merito alla proposta di legge:

"Entrando nel merito, affermo che questa politica di bilancio, definendo i criteri, gli obiettivi e le priorità che si intendono perseguire, deve partire nella considerazione degli aggregati monetari e del massimo ricorso al mercato che si vuole realizzare, dai bisogni dei cittadini e dai grandi temi a cui si intende dare risposte adeguate, quali il problema dell'occupazione, quello del risanamento ambientale e quello della riconversione delle industrie inquinanti e belliche. Tutte queste sono questioni a cui bisogna ancorarsi e riferirsi con assoluta precisione. Quindi il problema è definire in sostanza un bilancio in base agli obiettivi che si vogliono perseguire, individuando quali siano i costi relativi e redistribuendo, nell'ambito di priorità che in questo modo di identificano, la spesa complessiva che si vuole impegnare. Nel momento in cui chiedo questo non credo di professare la rivoluzione, ma all'interno della logica del Governo di questo Stato chiedo di essere conseguenti, perlomeno corretti, e di essere dei programmatori. Evidentemente la parola programmazione è stata cancellata anche dal vostro vocabolario o perlomeno da quello del Governo che deve avere come punto di riferimento esclusivamente il quotidiano, l'impellente, ma certamente non la prospettiva e l'impegno".

[Resoconto stenografico della seduta pomeridiana del 26 luglio 1988, Senato della Repubblica, Senatore Pollice]

Le precedenti considerazioni, unitamente ai risultati emersi dal conteggio delle parole ricorrenti proposto nella Tabella 7, ad una prima lettura sembrano confermare gli obiettivi che l'introduzione del DPEF avrebbe dovuto perseguire, come ad esempio l'enfasi su di un orizzonte temporale triennale e conseguente miglior presidio degli obiettivi di finanza pubblica. Si vedano, ad esempio, i termini "riforma" e "programmazione", spesso associati a una retorica a favore di una migliore capacità di programmazione nel ciclo di bilancio, "fondi" riferibili ai fondi speciali e globali fondamentali per poter garantire durante la gestione coperture finanziarie. Entrando nel merito delle argomentazioni in cui si ritrovano le parole ricorrenti, tuttavia, la presenza significativa di termini appartenenti al tradizionale discorso burocratico (come "legge", "norme", "spesa" o "programmazione", quest'ultima intesa talvolta come maggiore proceduralizzazione e combinata al termine "economica") sembra smorzare la portata innovativa della riforma a favore di una burocratizzazione del nuovo ciclo di bilancio introdotto con il DPEF e di una valenza meramente "simbolica" della programmazione pluriennale:

"Il secondo aspetto che intendo affrontare si riferisce al bilancio pluriennale e programmatico. Le incertezze in ordine a tale punto sono prevalenti: basterà consultare il testo trasmessoci dalla Camera dei Deputati dove il bilancio pluriennale e programmatico era diventato

un semplice allegato. Bisogna risalire alle ragioni della nascita e della morte del bilancio pluriennale a politiche invariate quale strumento di mera copertura contabile per renderci conto del perché questo problema non è stato risolto. […] Quando si è verificata una crisi dal lato delle risorse, ecco che il bilancio pluriennale è stato messo da parte, guardato in cagnesco, e qualunque tipo di soluzione è stata scartata. La sua ultima edizione è quella che stiamo per formalizzare; il bilancio pluriennale lo chiamiamo ancora così ma in effetti non esiste più. In realtà si tratta solo di una proiezione, di una semplice estrapolazione di dati, di una mera elencazione di regole per un comportamento che sappiamo già a priori non sarà mai messo in atto perché non dipende da tali regole la realizzazione di quei dati e, tuttavia, esso indica un percorso che dovrebbe essere in qualche modo seguito per modellare i futuri disavanzi del bilancio dello Stato".

[Resoconto stenografico della seduta pomeridiana del 26 luglio 1988, Senato della Repubblica, Senatore Bollini]

Tabella 5 - Distribuzione e frequenza dei codici PA, NPM e PG (1988)

	Percentuali (%)							Valori assoluti						
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**
Discussione L. 362/1988 in Senato	67,4%	1,6%	23,0%	6,4%	0,5%	1,1%	100,0%	126	3	43	12	1	2	126
Discussione L. 362/1988 in Camera	54,7%	2,4%	35,8%	3,3%	3,4%	0,5%	100,0%	417	18	273	25	26	4	417
Legge n.362/1988	80,9%	0,0%	19,1%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	72	0	17	0	0	0	72
Totale	59,2%	2,0%	32,1%	3,6%	2,6%	0,6%	100,0%	615	21	333	37	27	6	1.039

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 6 – Frequenza congiunta tra i codici PA, NPM e PG, 1988

	Normalizzata						Valori assoluti					
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**
PA1	0,02						14					
PA2	0,01	0,00					8	0				
NPM1	0,15	0,01	0,00				116	4	0			
NPM2	0,02	0,01	0,01	0,00			15	4	6	0		
PG1	0,02	0,01	0,02	0,00	0,00		14	10	13	0	0	
PG2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2	0	2	0	0	0

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 7 – Conteggio parole ricorrenti 1988

	Valori assoluti	**Valori %** (sul totale delle parole presenti nei documenti di periodo)
Legge	929	1,02%
Bilancio	805	0,88%
Finanziaria	470	0,52%
Programmazione	246	0,27%
Pluriennale	188	0,21%
Riforma	162	0,18%
Spese	151	0,17%
Programmatico	107	0,12%
Fondi	105	0,12%
Norme	105	0,12%
Economica	98	0,11%

Fonte: elaborazione dell'autore

4.4 Gli anni Novanta

Le riforme introdotte durante gli anni Novanta (Legge n. 94 del 1997, suo decreto legislativo attuativo n. 279/2007 e successive Circolari n. 81 e 31 del Ragioniere Generale dello Stato), oltre a semplificare e rivedere il processo di predisposizione del bilancio dello Stato (il cd. "bilancio politico"), introducono per la prima volta nell'ordinamento dell'amministrazione centrale italiana la contabilità economica e degli strumenti di contabilità analitica per centri di costo (il cd. "bilancio gestionale"), caratteristici delle strutture e dei sistemi contabili d'ispirazione NPM.

Come conseguenza, pertanto, sembrerebbe scontato aspettarsi un'inversione di tendenza rispetto al periodo precedente a favore del discorso manageriale, cambiamento che tuttavia non avviene. Nel corso delle riforme degli anni Novanta si assiste, piuttosto, a un avvicinamento delle frequenze percentuali totali dei conteggi PA e NPM (rispettivamente pari al 53,7% e al 39,8% - Tabella 8), grazie ad un incremento della retorica manageriale (passa dal 34,7% nel 1988 al 39,8% del 1999), che tuttavia è costantemente affiancata della retorica legata al modello di burocrazia tradizionale, seppur quest'ultima sia in diminuzione rispetto al decennio di riforma precedente (passa dal 61,2% del 1988 al 53,7% del 1999). A differenza del periodo di riforma precedente, tuttavia, si assiste ad un incremento del peso percentuale totale del discorso PG che si attesta al 6,6% contro il 3,2% del 1988. Si veda al riguardo le seguente citazione ad evidenza della compresenza dei discorsi di riforma PA e NPM.

"In apposito allegato allo stato di previsione, le unità previsionali di base sono ripartite in capitoli, ai fini della gestione e della rendicontazione. I capitoli sono determinati in relazione al rispettivo oggetto per l'entrata e secondo il contenuto economico e funzionale per la spesa. La ripartizione è effettuata con decreto del Ministro del tesoro d'intesa con le amministrazioni interessate. Su proposta del dirigente responsabile, con decreti del Ministro competente, da comunicare, anche con evidenze informatiche, al Ministro del tesoro e alle Commissioni parlamentari competenti, possono essere effettuate variazioni compensative tra capitoli della medesima unità previsionale, fatta eccezione per le autorizzazioni di spesa di natura obbligatoria, per le spese in annualità e a pagamento differito e per quelle direttamente regolate con legge. Sono escluse le variazioni compensative fra le unità di spesa oggetto della deliberazione parlamentare. La

legge di assestamento del bilancio o eventuali ulteriori provvedimenti legislativi di variazione possono autorizzare compensazioni tra le diverse unità previsionali".

[Legge n. 94/1997, art. 1, c. 4]

Sempre a conferma delle percentuali sopra esposte, nel periodo in esame si rileva il più alto tasso di frequenza congiunta tra i codici PA1 e NPM1 (378 in termini assoluti; 0,24 valore normalizzato per numero di codici assegnati nel periodo di riferimento – Tabella 9) che, peraltro, si dimostra essere il più alto tra tutti i periodi di riforma analizzati, avvicinato solo dalla frequenza congiunta dei medesimi codici (PA1 e NPM1, pari a 693 in termini assoluti; 0,22 valore normalizzato) nel periodo 2005-2010.

In tale contesto, il "Sistema unico di contabilità economica analitica per Centri di costo" si dovrebbe porre in stretta integrazione sia con il processo di formazione del bilancio di previsione e con le decisioni di finanza pubblica, sia con il sistema di controllo interno di gestione. Non a caso si rileva proprio in corrispondenza delle argomentazioni a supporto di quest'ultimo l'incremento della retorica NPM. I costi sono rilevati in centri di costo a seconda della loro natura e destinazione/funzione e, nell'ambito della cd. "fase gestionale del bilancio", le amministrazioni hanno la possibilità di adeguare il budget inizialmente formulato alle nuove esigenze che vengono a manifestarsi nel corso della gestione. Tali novità, secondo alcuni attori del processo legislativo, sembrano avere una portata positiva e innovativa:

"In conclusione, signor Presidente, onorevoli colleghi, l'approvazione sollecita di questo disegno di legge consentirà già per il 1998 la predisposizione del bilancio sulla base della nuova struttura e quindi di pervenire a più efficaci forme di controllo sui risultati, costi e rendimenti direttamente riconducibili ad aree ben individuate di responsabilità gestionale; permetterà altresì di razionalizzare e potenziare gli strumenti operativi a supporto dell'azione del Governo in materia di politica economica, finanziaria e di bilancio innanzitutto attraverso l'accorpamento del Ministero del tesoro e del Ministero del bilancio in un'unica amministrazione".

[Trascrizione discussione in Camera dei Deputati della Legge n. 94/1997, On. Di Rosa]

Altri attori, invece, mettono in discussione sia la semplicità di esposizione (delineata con le unità previsionali di base e con i vari livelli di disaggregazione del bilancio che in via

teorica consentirebbero un processo decisionale più rapido un miglior controllo delle risorse) che la possibilità di evidenziare tramite la riforma una migliore correlazione tra ciò che il Parlamento ha deliberato con ciò che è stato realizzato in termini di servizi, opere e azione amministrativa:

> "Purtroppo, rispetto agli obiettivi indicati dal Governo e dal relatore, il provvedimento non risponde all'istanza di definire l'esigenza di leggibilità del bilancio, perché permangono zone d'ombra nella distinzione tra gli elementi di indirizzo del Parlamento, di opzione del Governo e di responsabilità gestionale della dirigenza della pubblica amministrazione"
> [trascrizione discussione in Camera dei Deputati della Legge n. 94/1997, On. Delfino]

A seguito della riforma del 1997-1999, dunque, i sistemi contabili e di bilancio dello Stato sono caratterizzati dalla compresenza dei principi di cassa e competenza finanziaria, dalla contabilità economica e da misure non finanziarie di performance. Una delle principali critiche portate a distanza di qualche anno da tale riforma risiede nella convinzione che la contabilità economica (e il bilancio gestionale), rappresenti un mero supporto informativo aggiuntivo per l'approvazione formale del bilancio di cassa e competenza (Pavan 2003, Collevecchio 2004). Da questo punto di vista il conteggio delle parole ricorrenti del periodo 1997-1999 sembra confermare le perplessità espresse già dal momento della discussione nell'arena del legislatore: i termini afferenti al discorso NPM ("economica", "costi", "gestione", "responsabilità" – Tabella 10) sono utilizzati attraverso una retorica principalmente d'ispirazione tradizionale (PA, per l'appunto) e troppo spesso ancora ancorata a meccanismi procedurali.

Una miglior spiegazione di questo fenomeno di "omologazione" del discorso NPM al discorso PA può essere rintracciata nell'individuazione di tre diversi ambiti di retorica delle riforme che si prestano ad essere analizzati soprattutto con riferimento al periodo in esame, data la presenza di molteplici documenti e la loro diversa origine. E' difatti possibile

isolare e separare i codici e i discorsi afferenti ai tre modelli PA, NPM e PG a seconda che il dibattito o il testo analizzato sia:

- Di natura "politica" (in questa sede s'intende il dibattito avvenuto nei due rami del Parlamento, Camera e Senato).
- Di natura "tecnica" (si fa riferimento al dibattito avvenuto rispettivamente nella V Commissione Permanente Bilancio, Tesoro e Programmazione della Camera dei Deputati e nella V Commissione Permanente Bilancio del Senato della Repubblica e alle Circolari attuative delle riforme emanate dalla Ragioneria Generale dello Stato).
- Di natura "normativa" (Leggi, Decreti Legislativi).

Analizzando la distribuzione delle frequenze dei codici per singoli documenti o per loro aggregazioni sulla base della loro origine e contenuto, nel periodo in esame si evince una diversa e interessante distribuzione dei codici in cui il discorso NPM ha un peso relativo maggiore nei documenti di natura tecnica, il discorso PA nei documenti di natura normativa, PG nei documenti di natura politica. Al riguardo, la Figura 5 seguente mostra la distribuzione dei codici PA, NPM e PG[3] calcolata sulla base della "natura" dei documenti analizzati nel periodo 1997-1999 e utilizza come riferimento di calcolo di base la distribuzione dei codici PA, NPM e PG ponderata per il numero totale di codici assegnati al singolo documento. Il 50,3% dei codici assegnati ai documenti di natura tecnica (come le circolari della Ragioneria Generale dello Stato) è attribuibile al discorso NPM; il 69,4% dei codici assegnati ai documenti classificati come "normativi" (ad esempio le Leggi) appartengono al tradizionale discorso PA; i documenti di natura politica (come le discussioni nei due rami del Parlamento) vedono una presenza importante del discorso PA

[3] I codici a favore (1) o contrari (2) un particolare discorso di riforma sono stati aggregati data la scarsa rilevanza dei codici PA2, NPM2, PG2.

(58,2%), seguito dal discorso NPM (33,7%). Ciò che rileva ai fini dell'analisi, tuttavia, è la presenza, più che nelle altre tipologie di documenti, del discorso PG in misura pari all'8,1% del totale dei codici assegnati ai documenti "politici".

Tabella 8 - Distribuzione e frequenza dei codici PA, NPM e PG (1997-1999)

	Percentuali (%)							Valori assoluti						
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**
Legge n. 94/1997	65,3%	4,0%	25,8%	0,0%	4,8%	0,0%	100,0%	81	5	32	0	6	0	124
Commissione Camera discussione Legge 94	52,4%	2,4%	37,4%	1,6%	6,1%	0,0%	100,0%	129	6	92	4	15	0	246
Commissione Senato discussione Legge 94	50,3%	2,6%	40,6%	0,0%	6,5%	0,0%	100,0%	78	4	63	0	10	0	155
Discussione Camera Legge n. 94	55,2%	1,2%	32,7%	2,0%	8,6%	0,2%	100,0%	275	6	163	10	43	1	498
Senato prima discussione Legge n. 94	53,5%	1,1%	34,1%	1,3%	9,9%	0,2%	100,0%	292	6	186	7	54	1	546
Senato seconda discussione Legge n. 94	68,2%	0,4%	27,8%	0,7%	2,9%	0,0%	100,0%	189	1	77	2	8	0	277
Decreto Legislativo 279/1997	45,8%	0,0%	49,2%	0,0%	5,0%	0,0%	100,0%	55	0	59	0	6	0	120
Circolare n. 81/1997 RGS	52,2%	0,0%	37,0%	0,0%	10,9%	0,0%	100,0%	24	0	17	0	5	0	46
Circolare n. 32/1999 RGS	31,8%	1,7%	64,8%	0,0%	1,7%	0,0%	100,0%	111	6	226	0	6	0	349
Totale	52,3%	1,4%	38,8%	1,0%	6,5%	0,1%	100,0%	1.234	34	915	23	153	2	2.361

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 9 – Frequenza congiunta tra i codici PA, NPM e PG nel periodo 1997-1999

	Normalizzata						Valori assoluti					
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**
PA1	0,00						0					
PA2	0,01	0,00					21	0				
NPM1	0,24	0,02	0,00				378	27	0			
NPM2	0,01	0,00	0,00	0,00			10	0	7	0		
PG1	0,07	0,00	0,05	0,00	0,00		105	4	79	4	0	
PG2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2	0	1	4	0	0

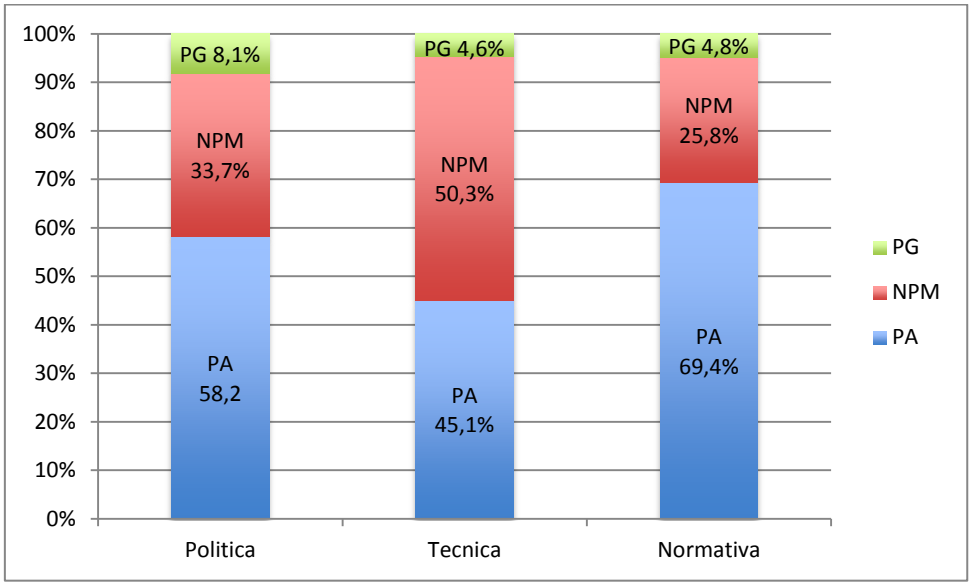
Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 10 – Conteggio parole ricorrenti 1997-1999

	Valori assoluti	**Valori %** (sul totale delle parole presenti nei documenti di periodo)
Bilancio	1.262	0,83%
Spesa/Spese	730 (472+258)	0,48 (0,31%+0,17%)
Costo	325	0,21%
Unità	308	0,20%
Gestione	287	0,19%
Capitoli	276	0,18%
Economica	266	0,17%
Programmazione	240	0,16%
Riforma	233	0,15%
Previsione	211	0,14%
Finanziaria	206	0,14%
Responsabilità	190	0,12%
Costi	181	0,12%
Conti	170	0,11%

Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 5 – Distribuzione dei codici PA, NPM e PG per natura dei documenti (1997-1999)



Fonte: elaborazione dell'autore

4.5 Gli anni Duemila

Nel 2005 con la Circolare n. 36/2005 si introduce per la prima volta nell'ordinamento contabile dello Stato la classificazione funzionale delle spese e dei costi per funzioni obiettivo (le cd. missioni istituzionali) unitamente alle conseguenti modalità di gestione e procedure di modifica del bilancio in corso d'anno. In questo primo anno la retorica della riforma sembra essere ancora allineata al periodo precedente e si nota (si veda al riguardo la Tabella 11) una presenza simultanea del discorso PA (49,4% - codici PA1) e del discorso NPM (46,8% - codici PA2). Con il susseguirsi delle riforme successive, tuttavia, il discorso PA inizia gradualmente a "sorpassare" il discorso di managerializzazione raggiungendo la massima frequenza nel 2010, momento in cui la Circolare n. 32/2010 della Ragioneria Generale dello Stato introduce nuovi strumenti per la verifica degli impatti finanziari dei singoli provvedimenti legislativi a tutela e garanzia degli equilibri di finanza pubblica (il codice PA1 rappresenta il 63,5% dei codici totali assegnati per quell'anno). Doveroso quindi interrogarsi su cosa sia avvenuto nel corso del quinquennio 2005-2010, nell'ambito della retorica che ha accompagnato le riforme contabili, e che ha portato, nuovamente, all'incremento del discorso burocratico a scapito dei discorsi NPM e PG.

Nel corso del 2007 la Circolare n. 21 della Ragioneria Generale dello Stato riorganizza e ridefinisce la precedente struttura del bilancio articolata per cassa e competenza e basata sui centri di responsabilità. La nuova articolazione della spesa in Missioni e Programmi dovrebbe garantire un legame più stretto tra le risorse stanziate e le azioni intraprese dall'organo esecutivo:

"ii. Il bilancio per il 2008 e per il triennio 2008-2010 viene impostato, sulla base della cornice legislativa vigente, utilizzando una nuova classificazione, che innova profondamente la precedente struttura basata sui centri di responsabilità. Il progetto di bilancio viene organizzato in 34 grandi *missioni* pubbliche e 169 *programmi*: la costruzione dello schema di distribuzione delle risorse da assegnare ai singoli Dicasteri di spesa parte dalle *missioni* e dai *programmi* per poi saldarsi ai centri di responsabilità.

iii. La formazione del bilancio a legislazione vigente seguirà la nuova struttura definita con la collaborazione di tutte le Amministrazioni. Ciò evidenzierà in maniera univoca ai fini della decisione parlamentare le attività svolte dalle singole amministrazioni.

iv. Il nuovo bilancio crea le premesse per una profonda razionalizzazione del processo di formazione del disegno di legge finanziaria. Contestualmente al DPEF sarà emanato un atto di indirizzo dello scrivente Ministro che conterrà le linee guida per la predisposizione delle proposte.

v. Queste dovranno essere distinte per *programma* e, in ordine di priorità, contenere chiare indicazioni di riallocazione delle risorse all'interno dello stesso stato di previsione, specificando gli obiettivi che si intende perseguire".

[Circolare n. 21/2007 Ragioneria Generale dello Stato, prima sezione denominata "Sintesi"]

Se, da un lato, il discorso NPM si rafforza grazie alla rivisitazione del sistema di contabilità analitica che privilegia di una revisione annuale della spesa funzionale a definire i "bisogni reali dei Ministeri", dall'altro lato il discorso PA necessariamente continua ad essere presente per effetto di una riclassificazione dei "costi" (secondo la loro natura e la loro destinazione – struttura organizzativa, centri di responsabilità, missioni e programmi) nel budget economico a partire dai dati contenuti nel bilancio finanziario. Tale criticità si desume in maniera esplicita anche nel contenuto dei documenti di riforma, laddove termini appartenenti sia al discorso PA che NPM come "risorsa", "spesa", "costo", "risorse finanziarie", etc. sono spesso utilizzati come sinonimi e la contabilità analitica (strumento appartenente alle strutture e ai sistemi NPM) fatichi ancora ad assumere rilevanza essendo:

i) considerata come "appendice" del tradizionale bilancio finanziario:

"Tra gli obiettivi principali che tale revisione si pone, rileva una più chiara individuazione delle finalità e degli obiettivi da perseguire attraverso l'azione pubblica e delle risorse dirette a realizzarli, nell'ambito di una programmazione dell'azione di governo e della allocazione delle risorse finanziarie pubbliche sempre più orientata ai risultati da raggiungere.

Tale visione si basa sulla applicazione dei un ciclo che parte dalla individuazione delle finalità e dalla assegnazione delle risorse finanziarie alle amministrazioni per perseguirle (*input "finanziari"*), prosegue con l'acquisizione delle risorse umane e strumentali da impiegare nel processo produttivo (*input fisici o strumentali*), arriva alla erogazione di beni e servizi ai cittadini, imprese e ad altre pubbliche amministrazioni (output) e si conclude con il dispiegarsi degli effetti finali sull'economia e sulla società delle azioni intraprese (*outcome*)";

ii) originata da "operazioni di riconciliazione":

"Allo scopo di ricondurre la previsione economica a quella finanziaria – operazione di riconciliazione – è necessario rilevare le informazioni che consentono di identificare i citati disallineamenti dovuti ai differenti criteri applicati nella rappresentazione degli eventi secondo l'approccio economico e quello finanziario"

e iii) principalmente legata a processi *top-down* che difficilmente favoriscono percorsi di condivisione e legittimazione *bottom-up* (nel caso in esame dai ministeri e dal management delle amministrazioni centrali coinvolte) delle novità introdotte anche dal punto di vista della loro utilità gestionale:

"Sebbene l'operazione di riconciliazione sia a carico del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, è necessario, tuttavia, che le amministrazioni forniscano, oltre ai dati di costo, le informazioni che evidenziano l'andamento della spesa rispetto alle manifestazioni dei costi".

[Circolare n. 21/2007 Ragioneria Generale dello Stato, Allegato 3 – Note preliminari – Linee Guida per la compilazione]

Nel 2009, la riforma introdotta dalla Legge n. 196 si inserisce in un contesto generale in cui il nostro Paese deve prima di tutto adeguare le regole che presiedono al governo della finanza pubblica e della gestione del bilancio alle esigenze scaturite dall'adesione all'Unione monetaria, deve fronteggiare l'involuzione del sistema economico derivante dalla crisi del 2008 e deve tener conto dal nuovo assetto istituzionale esistente tra Stato ed Enti decentrati. Le novità principali, evidenziate nel Capitolo 1, sono introdotte con riferimento ai documenti, ai contenuti degli stessi e ai tempi di approvazione degli strumenti della programmazione economico-finanziaria e di bilancio delle amministrazioni centrali tramite la prevalenza della retorica legata al tradizionale discorso PA (in media 53,7% per i documenti del 2009) seguita a una discreta distanza dal discorso NPM (36,2% in media) e, marginalmente PG (10,2% in media), seppur quest'ultimo sia in aumento rispetto ai precedenti periodi di riforma. La trascrizione seguente evidenzia la compresenza di tutti e tre i discorsi:

"L'assetto degli strumenti e delle procedure di bilancio condiziona, infatti, in maniera molto pregnante il modo di atteggiarsi della democrazia, non solo economica, del nostro Paese, incidendo significativamente sulla dinamica dei rapporti e delle interrelazioni reciproche tra Governo, Parlamento, autonomie territoriali ed Unione europea. Ciò è ancor più vero nel sistema istituzionale policentrico e multilivello che è andato configurandosi negli ultimi anni, nell'ambito del quale si sono registrate due diverse e opposte tendenze: da una parte, il consolidarsi di un assetto istituzionale federalista e il conseguente riconoscimento agli enti territoriali di un proprio ambito costituzionalmente tutelato di funzioni politiche e amministrative assistite da autonomia finanziaria, che hanno generato rilevanti spinte centrifughe, che rendono estremamente complesso ricondurre nell'alveo di una corretta dialettica parlamentare segmenti rilevanti delle decisioni di bilancio. Dall'altra parte, l'appartenenza dell'Italia all'Unione economica e monetaria e la connessa esigenza di rispetto dei vincoli finanziari da questa discendenti hanno viceversa determinato spinte centripete, inducendo gli Esecutivi ad esercitare più penetranti poteri di coordinamento e di governo unitario della finanza pubblica, accompagnati da un riconoscimento di spazi sempre più ampi di flessibilità nella gestione del bilancio, finalizzato anche a rendere sostenibili interventi generalizzati di contenimento della spesa".

[Trascrizione discussione presso la Camera dei Deputati sulla Legge n. 196/2009, On. Leone]

La rilevanza assunta da termini come "finanza", "obiettivi", "stabilità", "controllo" e, di nuovo, "spesa" (Tabella 13) si inserisce principalmente nel discorso PA e si può rintracciare nei costanti riferimenti al ciclo e agli strumenti della programmazione economico-finanziaria e di bilancio delle amministrazioni centrali che prende avvio con la Decisione di finanza pubblica (DFP). Ad esempio, frequentemente il dibattito e l'attenzione di concentrano attorno alla corretta collocazione normativa delle regole inerenti il Patto di Stabilità Interno, quest'ultimo inteso come strumento di coordinamento e di controllo della spesa pubblica e percepito come vincolo:

"[…] a seguito di una novella operata al citato articolo 18 della legge n. 42 del 2009 è stato espunto dal contenuto proprio del patto di convergenza il riferimento alla definizione, per ciascun livello di governo territoriale, del livello programmato dei saldi da rispettare, delle modalità di ricorso al debito, nonché dell'obiettivo programmato della pressione fiscale complessiva, lasciando pertanto a tale patto il compito fondamentale di perseguire l'obiettivo della convergenza dei costi e dei fabbisogni standard dei vari livelli di governo. Conseguentemente, le modalità di definizione del quadro di riferimento del Patto di stabilità interno sono state interamente ricondotte nell'ambito delle procedure previste dall'articolo 10, comma 5, della proposta di legge.

A seguito delle ulteriori modifiche introdotte dalla Commissione, sarà la Decisione di finanza pubblica a definire, in coerenza con gli obiettivi programmatici, sia il contenuto del patto di convergenza, sia il contenuto del Patto di stabilità interno, nonché le sanzioni per gli enti territoriali nel caso di mancato rispetto di quanto previsto da quest'ultimo, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, lettera f)".

[Trascrizione discussione presso la Camera dei Deputati sulla Legge n. 196/2009, On. Leone]

"[…] La legge quadro n. 468 del 1978 ha trentuno anni di età ed è giusto che lasci il campo e lo spazio a una nuova legge di contabilità e di finanza pubblica. Questo perché l'espansione del ruolo delle autonomie territoriali e l'avvenuta riforma del Titolo V della Costituzione, i vincoli comunitari esterni - cioè il patto di stabilità e di crescita - e il vincolo di stabilità interno nonché l'avvenuta approvazione della legge sul federalismo fiscale ci obbligano, per l'appunto, a rivedere l'insieme del complesso delle leggi di contabilità. L'assalto alla diligenza che è stato compiuto negli anni passati e lo stravolgimento per mettere la parola fine a quell'assalto da parte dei Governi (uso il plurale perché è stato fatto sia dai governi di centrodestra sia da quelli di centrosinistra), attraverso il ricorso al maxiemendamento e poi al voto di fiducia, hanno manifestato il limite di un cortocircuito decisionale che non è riuscito a garantire una procedura adeguata ad un dibattito parlamentare ordinato. Venendo meno questo, è venuta meno anche la trasparenza delle procedure decisionali relative all'indirizzo politico-finanziario sotteso alla manovra di bilancio."

[Trascrizione discussione presso la Camera dei Deputati sulla Legge n. 196/2009, On. Cambursano]

"Sottotraccia", tuttavia, si nota la presenza del discorso PG (nella citazione precedente si pensi al tema della trasparenza sollevato in relazione alla manovra di bilancio) che sembra emergere solo se accompagnato agli altri discorsi di riforma:

"Quali sono dunque i valori ai quali si ispirano le norme che stiamo esaminando? Innanzitutto, quelli della leggibilità di ogni scelta […] Da qui discende la scelta politica di coinvolgere le amministrazioni locali nel Patto di stabilità: che Dio ce la mandi buona! Così il Governo potrà mettere in campo elementi premianti per chi meglio compie il proprio lavoro. Nel sistema di governance che si va prospettando sarà soprattutto necessaria la leale collaborazione tra i livelli di Governo, in modo da consentire il passaggio da una situazione di condizionamento reciproco a quella di uno stretto coordinamento tra centro e periferia, con il superamento dello schema che ha spesso combinato le norme rigide imposte dall'alto con la mancanza di trasparenza e i vincoli di bilancio non rigidi per il sistema delle autonomie. Ciò implica la modifica delle regole con cui sono costruiti i bilanci, la comprensione esatta del soggetto su cui ricadono gli oneri ed una omogeneizzazione dei criteri generali della finanza pubblica, che è una misura eccellente.

Il nuovo assetto dei rapporti tra centro e periferia che la riforma costituzionale ha delineato e l'ulteriore input che si attende dal combinato della delega sull'articolo 119 della Costituzione con il nuovo codice delle autonomie consentiranno miglioramenti di efficienza nel settore pubblico e maggiore comprensione da parte dei cittadini dei meriti e delle responsabilità (e questo finalmente, perché era atteso da tanto tempo che i cittadini potessero essi stessi controllare le gestioni delle diverse amministrazioni)".

[Trascrizione discussione presso il senato della Repubblica sulla Legge n. 196/2009, On. Urbani]

Anche le *co-occurencies* calcolate per l'intero periodo 2005-2010 (Tabella 12) confermano la presenza congiunta dei codici PA1 e NPM1 (frequenza congiunta pari a

0,22 - valore normalizzato per il numero di codici assegnati nel periodo in esame) e del codice PG1 con PA1 e NPM1 (*co-occurencies* rispettivamente pari a 0,08 e 0,07 – valori normalizzati).

Nel periodo in esame, la distribuzione delle frequenze dei codici per natura dei documenti (politica, tecnica e normativa – Figura 6) conferma la prevalenza del discorso PA nei documenti di natura normativa (con un peso pari al 63,3% dei codici PA1 e PA2 totali assegnati a tali documenti) e del discorso NPM soprattutto nei documenti di natura politica (peso pari al 39,0%) ma anche in quelli di natura tecnica (peso pari al 35,5%). Nei documenti di natura politica, come per il periodo precedente, s'incrementa in termini relativi rispetto agli altri documenti il peso del discorso PG (11,9%).

Tabella 11 - Distribuzione e frequenza dei codici PA, NPM e PG (2005-2010)

	Percentuali (%)							Valori assoluti						
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**
Circolare n. 36/2005 RGS	49,4%	1,3%	46,8%	0,0%	2,6%	0,0%	100,0%	38	1	36	0	2	0	77
Circolare n. 21/2007 RGS	50,9%	1,9%	39,6%	0,0%	7,5%	0,0%	100,0%	27	1	21	0	4	0	53
Legge n. 196/2009	61,1%	2,2%	29,8%	0,7%	6,3%	0,0%	100,0%	273	10	133	3	28	0	447
Discussione Camera Legge n. 196	48,5%	0,7%	39,1%	0,9%	9,7%	1,0%	100,0%	334	5	269	6	67	7	688
Commissione Camera discussione Legge n. 196	53,9%	1,3%	33,8%	0,7%	9,9%	0,3%	100,0%	521	13	327	7	96	3	967
Commissione Senato discussione Legge n. 196	54,8%	0,2%	34,7%	0,8%	8,6%	0,9%	100,0%	505	2	320	7	79	8	921
Senato prima discussione Legge n. 196	48,4%	0,3%	38,5%	1,4%	11,4%	0,0%	100,0%	336	2	267	10	79	0	694
Senato seconda discussione Legge n. 196	49,8%	0,5%	34,5%	2,2%	10,6%	2,4%	100,0%	273	3	189	12	58	13	548
Circolare 32/2010	63,5%	0,0%	32,7%	0,0%	3,8%	0,0%	100,0%	33	0	17	0	2	0	52
Totale	52,6%	0,8%	35,5%	1,0%	9,3%	0,7%	100,0%	2.340	37	1.579	45	415	31	4.447

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 12 – Frequenza congiunta tra i codici PA, NPM e PG nel periodo 2005-2010

	Normalizzata						Valori assoluti					
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**
PA1	0,00						0					
PA2	0,01	0,00					25	0				
NPM1	0,22	0,01	0,00				693	26	0			
NPM2	0,01	0,00	0,01	0,00			32	5	22	0		
PG1	0,08	0,00	0,07	0,00	0,00		252	10	234	11	0	
PG2	0,01	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	23	1	20	6	8	0

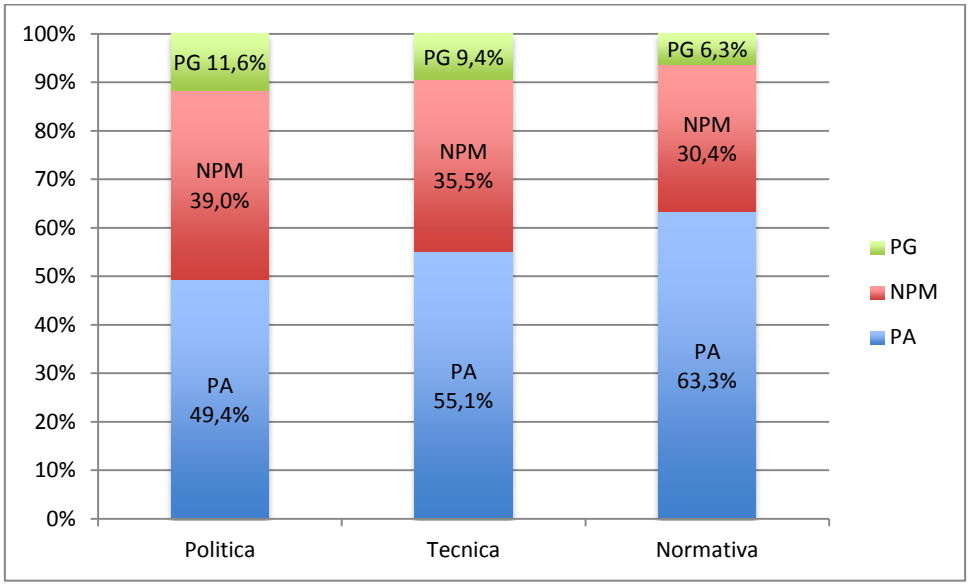
Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 13 – Conteggio parole ricorrenti 2005-2010

	Valori assoluti	**Valori %** (sul totale delle parole presenti nei documenti di periodo)
Bilancio	1.643	0,53%
Finanza/Finanze	1.490 (992+498)	0,48% (0,32%+0,16%)
Spesa	891	0,29%
Riforma	509	0,16%
Obiettivi	468	0,15%
Stabilità	438	0,14%
Contabilità	437	0,14%
Conti/conto	865 (433+432)	0,28 (0,14%+0,14%)
Controllo	416	0,13%
Fiscale	413	0,13%
Programma	310	0,10%

Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 6 – Distribuzione dei codici PA, NPM e PG per natura dei documenti (2005-2010)



Fonte: elaborazione dell'autore

4.6 Gli anni Duemila dieci

L'ultimo periodo di riforma analizzato si caratterizza per la presenza del dibattito e della conseguente approvazione di tre Leggi di riforma influenzati principalmente dal discorso PA (somma dei codici PA1 e PA2 pari al 52,7% del totale dei codici assegnati nel periodo in esame), seguito da NPM (NPM1 e NPM2 pari al 31,0%) e da PG (PG1 e PG 2 pari al 16,3%). Quest'ultimo discorso raggiunge il picco di presenza nella retorica delle riforme solo durante gli anni Duemila dieci. Il dibattito in questi anni si sviluppa attorno "alla definizione della nuova strategia dell'Unione europea per fronteggiare la crisi finanziaria" che ha visto, da parte di tutte le istituzioni europee, la presentazione di iniziative volte a rafforzare il coordinamento delle politiche economiche e di bilancio dei Paesi membri. Le politiche nel caso italiano sono implementate sia tramite strumenti d'ispirazione PA (come ad esempio il rafforzamento dei vincoli sulla cassa) che tramite strumenti d'ispirazione NPM (con l'integrazione dei sistemi contabili, l'adozione di indicatori di performance) e PG (con il focus su outcome e accountabiliy, il coinvolgimento delle autonomie territoriali, etc.).

La prima, Legge n. 39/2011, è strettamente connessa alla precedente Legge n. 196/2009 e ne riformula i contenuti mantenendo il rafforzamento del sistema per cassa pur introducendo un sistema di competenza finanziaria "rafforzato" (con caratteristiche che lo avvicinano a quello di cassa):

"1. L'articolo 42 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, è sostituito dal seguente:

«Art. 42. - (Delega al Governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa) - 1. Ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza, il Governo è delegato ad adottare, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonchè di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi,

al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili;

b) ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria;

c) ai fini del rafforzamento del ruolo programmatorio del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese;

d) revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento, tenendo anche conto di quanto previsto alla lettera c);

e) previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina;

f) considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo di cui al presente comma, dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del comma 2;

g) previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lettere a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'articolo 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, nonchè dall'articolo 2 della presente legge;

h) rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea."

[Legge n. 39/2011, art. 5, c. 1]

La seconda è una legge di rango costituzionale, la Legge Costituzionale n. 1/2012, che modifica l'articolo 81 della Costituzione rafforzando il peso attributo al principio dell'equilibrio strutturale delle entrate e delle spese del bilancio (come evidenziato nel Capitolo 1). Attorno a questa legge, più che nelle altre, la retorica del dibattito, sia nei documenti di natura tecnica che nei documenti di natura politica, richiama temi che fanno riferimento alle strutture e ai sistemi contabili (ad esempio il pareggio finanziario di bilancio, il controllo delle spese, etc.) ma anche alle idee principali e argomenti (pubblica amministrazione come sistema aperto, legittimazione perseguita tramite accountability, etc.) e strutture e sistemi generali (organizzazione interna legata a obiettivi da raggiungere, integrazione dei processi, etc.) che caratterizzano i discorsi di riforma. Ad esempio:

"[…] il principio del concorso comune alla spesa pubblica secondo capacità contributiva, sarebbe corroborato e corrisposto da quello della responsabilità, propria dei poteri pubblici, di fare buon uso delle risorse, di tutti, che sono loro affidate. Una simmetria, questa, dal visibile contenuto politico, nel senso più nobile, che sarebbe ben inserita in quella parte della Costituzione. La

collocazione nell'articolo 97 non è impropria, ma tale da ridurne un poco il potenziale, non tanto normativo quanto di fondazione su basi nuove dei rapporti tra governanti e governati […]"

[Prima discussione in Commissione Senato L.C. 1/2012, Sen. Vizzini]

La successiva e terza Legge n. 243/2012 è strettamente collegata alla precedente poiché introduce disposizioni specifiche per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio non solo a livello di amministrazione centrale ma anche di conto consolidato delle amministrazioni pubbliche italiane. La retorica e i discorsi prevalenti, pertanto, rimangono coerenti al contenuto della riforma introdotta dalla L.C. 1/2012 (Tabella 14):

"[…] La riforma di cui oggi la Commissione si occupa ha tuttavia una matrice e un contenuto specifico di impronta marcatamente europea e rappresenta l'esito dei più recenti sviluppi di quel processo di integrazione economica e finanziaria sancito dall'adozione del Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1o novembre 1993. A partire da tale data, la legislazione nazionale in materia di bilancio ha assunto un carattere via via più complesso e, in particolare, composito, derivante dal concorso di norme interne e di norme europee che rinviano le une alle altre e che solo unitariamente considerate consentono di ricostruire l'ordinamento contabile. La crisi economica finanziaria e la sua progressiva estensione dai mercati finanziari ai debiti sovrani ha costituito un potente fattore di accelerazione di quel processo di integrazione e determinato una importante riforma della governance economica europea che, come si vedrà, si pone sostanzialmente in una logica di continuità sul piano dei contenuti e reca invece importanti innovazioni sul piano, per così dire, delle modalità e delle procedure attraverso le quali assicurare il rispetto delle regole comuni. La bussola del sistema continua, infatti, ad essere costituita dal rispetto dei due noti parametri del rapporto tra il disavanzo pubblico e il prodotto interno lordo, che non deve superare il tre per cento, e del rapporto tra il debito pubblico e il prodotto interno lordo, che non deve superare il 60 per cento."

[Prima discussione in Commissione Camera L.243/2012, On. Duilio]

Analizzando la Tabella 15 (frequenza congiunta tra i codici PA, NPM e PG nel periodo 2011-2012) si evince in primo luogo la presenza di *co-occurrencies* con un discreto peso tra i codici NPM1 e PG1 (0,17 – valore normalizzato per il numero di codici totale assegnato nel periodo in esame), seguita dalla compresenza tra i codici PA1 e PG1 (0,11 - valore normalizzato) e tra PG1 e NPM1 (0,10 - valore normalizzato).

Il conteggio della parole ricorrenti (Tabella 16) evidenzia il peso che nel corso dell'ultimo periodo di riforma assume l'Unione Europea (le parole "europa/eo" ricorrono 1.344 volte, pari allo 0,37% del totale delle parole presenti nei documenti) con i relativi vincoli, "regole" e necessità di "rispettare" le decisioni prese in sede comunitaria. A conferma dell'importanza del discorso burocratico tradizionale si ritrovano anche termini come "debito", "finanza", "pareggio" utilizzate con un significato che allude in maniera esplicita alla salute "finanziaria" su base di cassa dei conti pubblici e al contenimento della spesa pubblica:

"[…]In tal senso deve leggersi anche la riconferma del principio del concorso di responsabilità di tutte le amministrazioni pubbliche nel perseguimento degli obiettivi economico-finanziari, da realizzarsi secondo principi di armonizzazione e coordinamento con le linee guida delineate dall'Unione. […] Va sottolineato con forza che ciò spinge - a parità di condizioni - verso una minore crescita della nuova spesa. Con un meccanismo che si colloca in pieno nell'alveo degli indirizzi europei volti a ridurre il tasso di crescita della spesa pubblica. Se si combina questa innovazione con l'altra secondo cui tutte le maggiori entrate rispetto alle previsioni non possono essere utilizzate a copertura e quindi debbono essere devolute a beneficio del deficit, si comprende come anche sotto questo secondo aspetto il nostro Paese recepisce in pieno l'indirizzo comunitario nel senso di contenere la spesa e soprattutto incidere sul debito: non utilizzare tali entrate significa infatti ridurre il deficit e quindi rallentare la formazione di nuovo debito. Non è più possibile quindi utilizzare eventuali "tesoretti". Va poi sottolineato che si accentua il momento programmatico estendendo anche alle spese non rimodulabili la tecnica della programmazione triennale, il che rappresenta un terzo elemento positivo, in termini di uno strumento aggiuntivo di controllo sul medio periodo dell'evoluzione della spesa. A quest'ultimo riguardo, opportunamente, il testo prevede che comunque l'adozione della tecnica della fissazione di limiti pluriennali per le spese di bilancio debba comunque tener conto delle peculiarità delle spese non rimodulabili: si tratta di una previsione improntata a grande realismo, perché consente al Governo di evitare un acritico automatismo nella definizione di tetti di spesa quando si tratta della gran parte della spesa dello Stato di natura obbligatoria ed inderogabile […].

[Trascrizione discussione presso la Commissione del Senato della Repubblica sulla Legge n. 39/2011, Sen. Azzollini]

In quest'ultimo periodo di riforma, la distribuzione delle frequenze dei codici per natura dei documenti (politica, tecnica e normativa – Figura 7) conferma la prevalenza del discorso PA nei documenti di natura normativa (con un peso pari al 60,3% dei codici PA1 e PA2 assegnati a tali documenti) e del discorso NPM soprattutto nei documenti di natura politica (peso dei codici NPM1 e NPM2 pari al 31,3%) ma anche in quelli di natura tecnica

(peso pari al 30,5%), come avvenuto peraltro nel precedente periodo 2005-2010. Nei documenti di natura politica s'incrementa in termini relativi rispetto agli altri documenti, ma anche rispetto agli altri periodi analizzati, il peso del discorso PG (codici PG1 e PG2 - 17,3%) a conferma della rilevanza che gradualmente il discorso PG ha assunto nel tempo. Il seguente estratto è esemplificativo della retorica utilizzata nell'ambito delle discussioni politiche, caratterizzata dalla compresenza di tutti e tre i discorsi di riforma nei temi della "governance della finanza pubblica europea" (discorso PA seppur derivante da meccanismi di coordinamento sovranazionale), dello stock e della sostenibilità del debito (discorso NPM) e dalla collaborazione con il livello sovranazionale Europeo (discorso PG):

"Senza dubbio […] il Governo e il Parlamento italiano hanno partecipato e partecipano in maniera attiva al processo di nuova governance della finanza pubblica europea. Va ricordato infatti come il Governo italiano sia stato coerente nei vari passaggi critici che l'Unione europea ha dovuto affrontare a seguito della crisi dei mercati finanziari degli anni scorsi e dell'attacco ai debiti sovrani di importanti Paesi membri, circostanze che hanno messo in discussione la stessa prosecuzione del percorso unitario.

L'Italia si è collocata tra i Paesi virtuosi, con politiche di forte rigore evidenziate dalle ottime performance nel rapporto deficit-PIL […] pur in presenza della criticità storica sul fronte dello stock del debito, oggetto in questo momento di importanti discussioni in sede comunitaria sul tema dei parametri e dei vincoli da considerare nella stima e nella comparazione dei livelli di debito.

È noto che l'Unione sta considerando positivamente le proposte italiane di inserire nella valutazione del debito di un Paese anche il debito delle famiglie e la solidità del sistema bancario, fattori che sono stati decisivi per la tenuta del nostro sistema economico-finanziario nel corso delle ultime crisi. Questo non vuol dire che poi il nostro Paese non debba prestare sempre attenzione sullo stock di debito pubblico.

L'Italia è comunque tra i Paesi che hanno modificato più velocemente le proprie normative contabili per tenere conto delle decisioni europee. Anche questo, senza dubbio contribuisce a dare credibilità alla decisione di finanza pubblica italiana."

[Trascrizione discussione presso il Senato della Legge n. 39/2011, Sen. Tancredi]

Tabella 14 - Distribuzione e frequenza dei codici PA, NPM e PG (2011-2012)

	Percentuali (%)							Valori assoluti						
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**Totale**
Legge n. 39/2011	43,6%	0,8%	47,4%	0,0%	8,3%	0,0%	100,0%	58	1	63	0	11	0	133
Commissione Camera discussione Legge n. 39	40,2%	0,4%	40,6%	0,4%	17,9%	0,4%	100,0%	90	1	91	1	40	1	224
Camera prima discussione Legge n. 39	40,5%	2,0%	35,3%	0,3%	21,5%	0,3%	100,0%	238	12	207	2	126	2	587
Commissione Senato discussione Legge n. 39	32,1%	5,6%	50,0%	0,0%	11,7%	0,6%	100,0%	52	9	81	0	19	1	162
Senato prima discussione Legge n. 39	54,1%	2,8%	22,9%	0,5%	19,6%	0,2%	100,0%	343	18	145	3	124	1	634
Camera seconda discussione Legge n. 39	43,4%	3,0%	34,9%	0,5%	18,0%	0,3%	100,0%	323	22	260	4	134	2	745
Legge Costituzionale n. 1/2012	46,4%	0,0%	25,0%	0,0%	28,6%	0,0%	100,0%	13	0	7	0	8	0	28
Commissione Camera discussione L.C. n. 1	53,3%	3,7%	25,3%	0,2%	17,2%	0,2%	100,0%	229	16	109	1	74	1	430
Camera prima discussione L.C. n. 1	46,5%	5,3%	29,2%	0,3%	18,5%	0,3%	100,0%	520	59	327	3	207	3	1119
Commissione Senato discussione L.C. n. 1	52,4%	5,8%	23,9%	1,2%	15,1%	1,6%	100,0%	263	29	120	6	76	8	502
Senato prima discussione L.C. n. 1	47,2%	4,2%	30,8%	0,3%	16,5%	1,0%	100,0%	346	31	226	2	121	7	733
Camera seconda discussione L.C. n. 1	44,2%	6,1%	31,8%	0,9%	16,6%	0,4%	100,0%	245	34	176	5	92	2	554
Senato seconda discussione L.C. n. 1	54,3%	2,6%	28,8%	0,0%	14,1%	0,2%	100,0%	251	12	133	0	65	1	462
Legge n. 243/2012	44,1%	24,6%	22,2%	0,0%	9,1%	0,0%	100,0%	131	73	66	0	27	0	297
Commissione Camera discussione L. 243	55,6%	4,7%	29,6%	0,0%	10,2%	0,0%	100,0%	235	20	125	0	43	0	423
Camera discussione L. 243	48,6%	6,1%	32,2%	0,7%	12,2%	0,2%	100,0%	216	27	143	3	54	1	444
Commissione Senato discussione L. 243	52,6%	3,9%	29,8%	0,2%	13,5%	0,0%	100,0%	242	18	137	1	62	0	460
Senato discussione L. 243	49,9%	5,0%	33,7%	0,4%	11,0%	0,0%	100,0%	231	23	156	2	51	0	463
Totale	47,9%	4,8%	30,6%	0,4%	15,9%	0,4%	100,0%	4.026	405	2.572	33	1.334	30	8.400

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 15 – Frequenza congiunta tra i codici PA, NPM e PG nel periodo 2011-2012

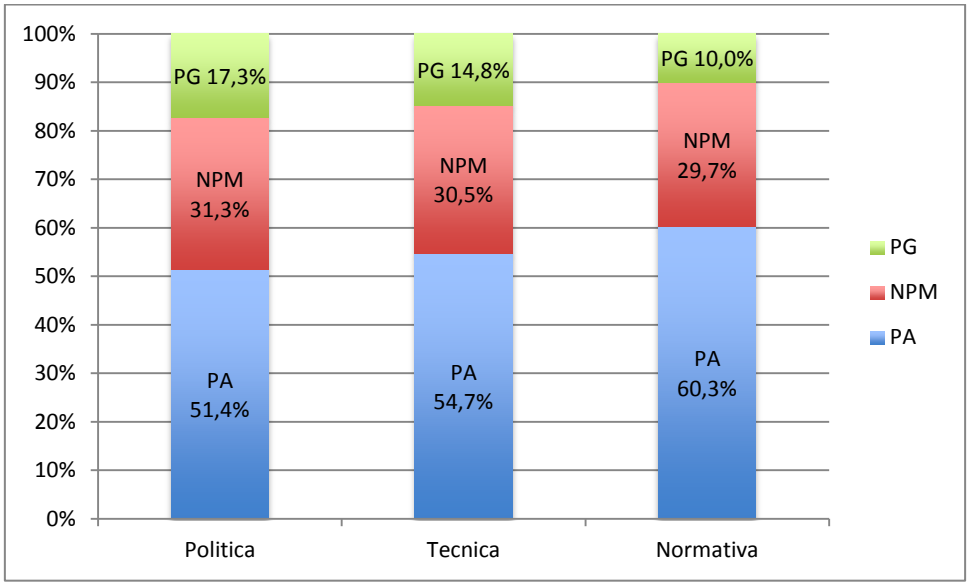
	Normalizzata						Valori assoluti					
	PA1	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**	**PA1**	**PA2**	**NPM1**	**NPM2**	**PG1**	**PG2**
PA1	0,00						0					
PA2	0,03	0,00					134	0				
NPM1	0,17	0,03	0,00				702	129	0			
NPM2	0,00	0,00	0,00	0,00			19	9	18	0		
PG1	0,11	0,01	0,10	0,00	0,00		472	62	437	11	0	
PG2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	8	2	9	1	6	0

Fonte: elaborazione dell'autore

Tabella 16 – Conteggio parole ricorrenti 2011-2012

	Valori assoluti	**Valori %** (sul totale delle parole presenti nei documenti di periodo)
Bilancio	1.964	0,54%
Europea/Europeo	1.344 (897+447)	0,37% (0,25%+0,12%)
Spesa/spese	1.102 (775+327)	0,30% (0,21%+0,09%)
Debito	770	0,21%
Finanza	761	0,21%
Pareggio	647	0,18%
Rispetto	559	0,15%
Crescita	475	0,13%
Regole	449	0,12%
Stabilità	423	0,12%

Figura 7 – Distribuzione dei codici PA, NPM e PG per natura dei documenti (2011-2012)



Fonte: elaborazione dell'autore

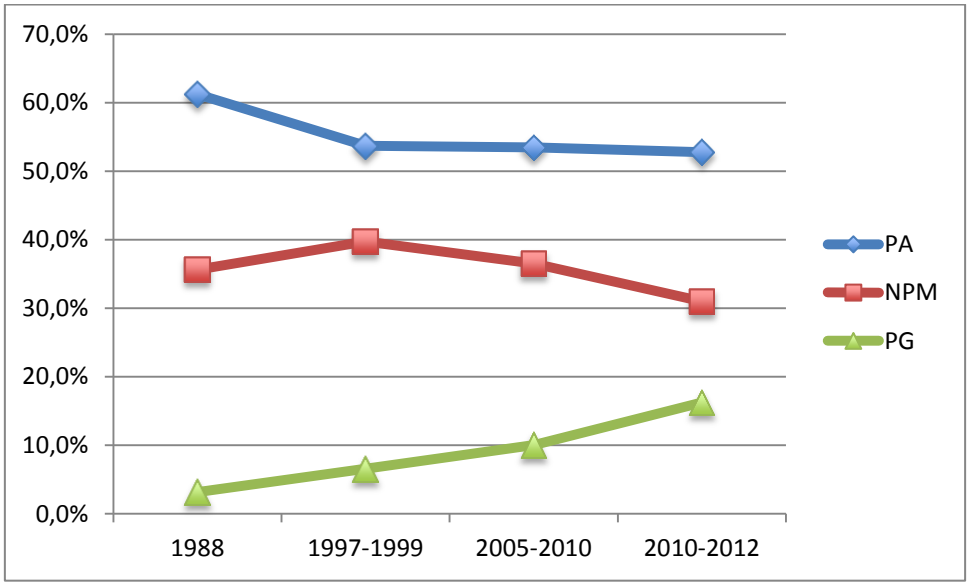
4.7 1988-2012: una visione d'insieme

Nel presente paragrafo si vuole fornire una lettura trasversale dei risultati evidenziati nei §4.3-4.6 e funzionale a rispondere alla seconda domanda di ricerca: "è' possibile identificare possibili correlazioni, elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che hanno influenzato l'evoluzione delle riforme?".

Come anticipato nel §4.2, per l'intero trentennio di riforme analizzato emerge una prevalenza del discorso tradizionale PA su NPM e PG. La Figura 8 seguente completa la portata informativa della Tabella 4 e della Figura 4 evidenziando l'evoluzione della distribuzione dei codici PA, NPM e PG dal 1988 al 2012. Se il discorso PA sembra dominare e si attesta attorno a una frequenza media pari al 55,3% del totale dei codici assegnati nel periodo e sempre superiore al 53,0%, il discorso NPM si attesta attorno ad una frequenza media pari al 35,7%, raggiungendo il picco massimo durante gli anni Novanta (39,7% - periodo storico in cui logiche e strumenti d'ispirazione manageriale come la contabilità analitica per centri di costo vengono introdotti nell'ordinamento finanziario e contabile dell'amministrazione centrale italiana) e il livello di frequenza più basso (31,0%) in corrispondenza delle riforme più recenti. La retorica legata al discorso di "public governance", PG, seppur sottotraccia (9,0% in media), cresce nel tempo e raggiunge il suo picco di presenza massimo nel 2010-2012 con una frequenza percentuale pari al 16,2%.

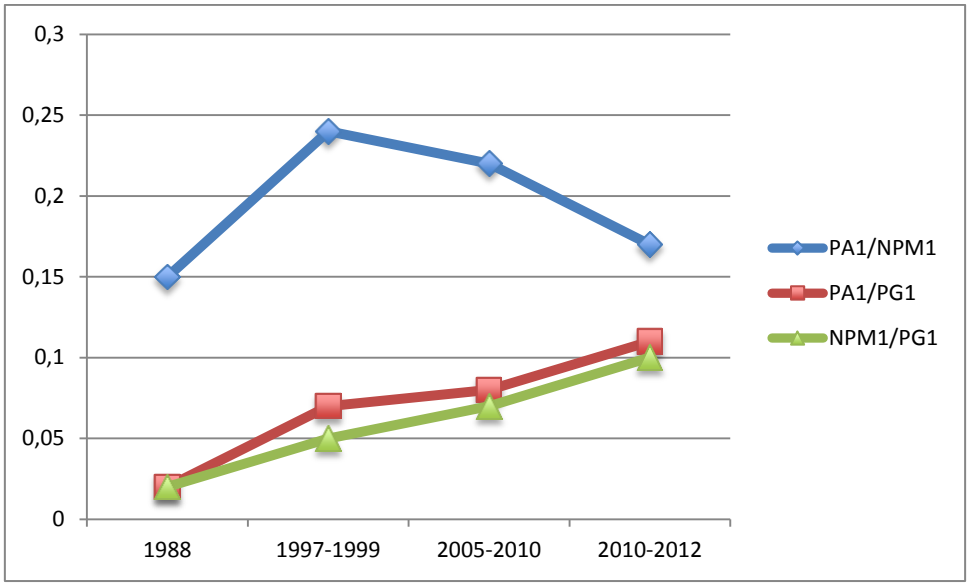
In prima battuta, i tre discorsi sembrerebbero seguire traiettorie evolutive separate e tra loro distanti. L'analisi condotta nei paragrafi precedenti, tuttavia, ha già evidenziato quanto, nella retorica dei documenti analizzati, ci sia una compresenza dei tre discorsi di riforma. In ultima istanza sembrerebbe esserci una relazione tra il decremento del discorso NPM e l'incremento del discorso PG nell'ultimo periodo analizzato e l'analisi circa l'evoluzione della frequenza congiunta tra i codici PA1, NPM1 e PG1 (Figura 9) può aiutare a comprendere se e in che misura esista un legame tra i discorsi di riforma.

Figura 8 – Evoluzione della distribuzione dei codici PA, NPM e PG (1988-2012)



Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 9 – Evoluzione della frequenza congiunta tra i codici PA1, NPM1 e PG1 (1988-2012)[4]



Fonte: elaborazione dell'autore

[4] La presente figura è stata costruita selezionando esclusivamente le *co-occurencies* per le quali esiste un certo livello di significatività. Le frequenze congiunte tra i codici PA2/NPM2, NPM1/PA2, PG1/PA2 etc. non sono pertanto incluse nella rappresentazione grafica poiché si attestano attorno a livelli pari o prossimi allo zero.

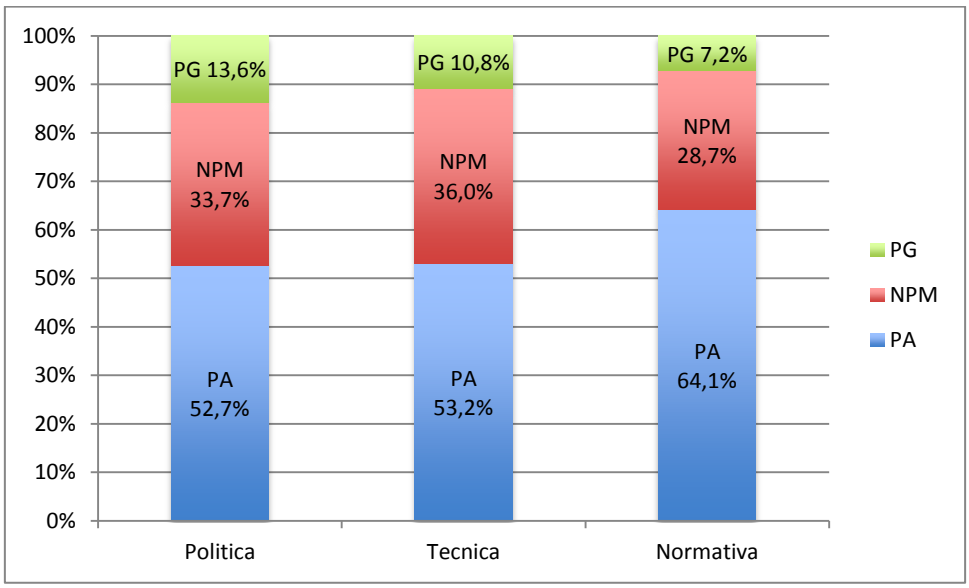
Concentrando l'attenzione sulla frequenza congiunta dei codici NPM1 e PG con il codice PA1 (Figura 9) si osserva una tendenza a tratti speculare ma opposta: la numerosità dei paragrafi in cui il discorso NPM1 si combina al discorso PA1 raggiunge il suo picco massimo durante gli anni Novanta e tende a ridursi nel tempo. Seppur in termini di peso relativo più bassa, la numerosità dei paragrafi in cui il discorso PA1 si combina con il discorso PG1, invece, aumenta nel tempo fino a raggiungere un valore di frequenza congiunta massima nel 2010-12. L'evoluzione della frequenza congiunta tra i codici NPM1 e PG1, sorprendentemente, segue una traiettoria parallela e di poco più incisiva rispetto ai codici PA1/PG1.

La vista sui risultati aggregati (Figure 10 e 11) derivante dalla riaggregazione dei documenti sulla base della loro natura (politica, tecnica, normativa) conferma gli esiti in precedenza evidenziati per singoli periodi di riforma. Il discorso PA tradizionale, come ci si aspetterebbe, è presente in misura maggiore e apri al 64,1% del totale dei codici assegnati nei documenti normativi (Leggi, Decreti Legislativi – Figura 10). Il discorso NPM, seppur con lievi distinzioni tra i diversi periodi esaminati, caratterizza principalmente i documenti con un contenuto considerato tecnico (36,0% - ad esempio Circolari Ministeriali attuative delle norme, Discussioni nelle Commissioni Permanenti dedicate ai temi di Bilancio di Camera e Senato). Il discorso PG è presente soprattutto nei documenti di natura politica (13,6% - Discussioni in Camera e Senato relative ai disegni di legge in esame).

La distanza maggiore in termini di presenza percentuale dei discorsi PA, NPM e GOV tra i diversi documenti (Figura 11) si rileva nel 1988 e in particolare nei documenti di natura normativa (PA 80,9%, NPM 19,1%, PG 0,0%). Nel periodo 1997-99 si rileva invece una vicinanza tra i codici PA e NPM (PA 45,1%, NPM 50,3%), laddove quest'ultimo supera addirittura in termini percentuali il discorso PA. Nei periodi successivi la variazione percentuale (in amento/in diminuzione) della presenza del discorso PA sembra

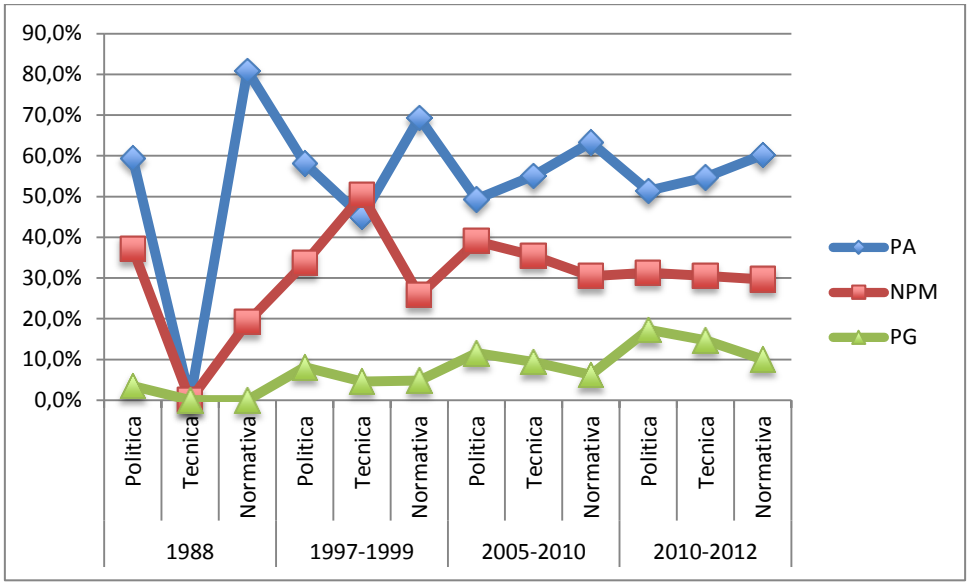
accompagnata da una speculare variazione (in diminuzione/in aumento) del discorso PG. La presenza del discorso NPM, dal 2005, non sembra essere influenzata dalla natura del documento e delle correlate discussioni e appare omogenea e costante (seppur in lieve diminuzione).

Figura 10 – Frequenza percentuale dei codici PA, NPM e PG per natura dei documenti (1988-2012)



Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 11 – Evoluzione della distribuzione dei codici PA, NPM e PG per natura dei documenti e per periodo di riforma



Fonte: elaborazione dell'autore

Capitolo 5 – Conclusioni

Con il presente lavoro ci si è posto l'obiettivo di contribuire al dibattito più recente (Ongaro 2011; Fattore 2012; Liguori and Steccolini 2012, 2014; Liguori et al. 2012, 2014, fothcoming; Hyndman et al. 2014) in merito all'evoluzione dei discorsi di riforma nel settore pubblico prendendo in considerazione il caso del governo italiano centrale e analizzando le riforme contabili che si sono succedute dal 1988 fino al 2012. La metodologia adottata e la discourse analysis hanno permesso di ripercorrere e analizzare con un metodo strutturato la retorica e i discorsi prevalenti nelle discussioni parlamentari, nelle leggi, nei decreti e nelle circolari attuative che hanno favorito l'avanzamento delle riforme e del cambiamento nel settore pubblico, in questo caso in ambito contabile e a livello di amministrazione centrale. Cogliendo lo stimolo offerto da Liguori e Steccolini (2014), il presente capitolo ha come obiettivo quello di riportare l'attenzione sulle precondizioni e sui processi che favoriscono l'implementazione dei cambiamenti e delle riforme di accounting e non solo sui relativi aspetti di "mera progettazione tecnica" (Liguori e Steccolini 2014, p. 321, nostra traduzione).

L'analisi condotta ha permesso di evidenziare l'evoluzione di discorsi di PA tradizionale, NPM, PG, nonché i collegati contenuti, idee e argomenti oggetto di cambiamento nel dibattito e nella retorica delle riforme contabili nell'amministrazione centrale italiana (DR1. Come si sono evoluti i discorsi di PA tradizionale, NPM e PG e quali sono i collegati contenuti, idee e argomenti oggetto di cambiamento nel dibattito e nella retorica delle riforme contabili nell'amministrazione centrale italiana?). I risultati, da un lato, confermano quanto emerso da precedenti studi (Hyndman et al. 2014; Liguori e Steccolini 2012; Liguori et al. 2014; Liguori et. al forthcoming), dall'altro aprono nuove

prospettive e punti di vista grazie all'approfondimento effettuato nel presente lavoro rispetto alle riforme più recenti e alla proposta di nuove interpretazioni derivanti dalla metodologia utilizzata. L'integrazione effettuata rispetto agli studi precedenti ha permesso di considerare le riforme che negli ultimi anno hanno ribadito l'importanza del ciclo di bilancio all'interno dei processi decisionali pubblici ma che hanno anche confermato la presenza e la prevalenza del paradigma di burocrazia tradizionale (PA), in cui il bilancio fa parte di un più ampio quadro di regole che recepiscono processi decisionali di tipo top-down e derivanti da livelli istituzionali sovra-ordinati fortemente caratterizzati dalla presenza del discorso PA:

> "Il semestre europeo è stato tempestivamente recepito a livello nazionale attraverso la legge n. 39 del 2011, frutto di un'iniziativa parlamentare che ha realizzato la fusione tra procedure di programmazione nazionali ed europee, enfatizzando il legame tra stabilità e crescita e focalizzando su di esso l'esame parlamentare dei documenti di bilancio. La riforma costituzionale che il provvedimento in esame si propone di attuare ha, sotto il profilo temporale e politico, la sua origine nel cosiddetto Patto Euro plus, adottato l'11 marzo 2011 attraverso una dichiarazione dei Capi di Stato e di Governo dell'eurozona e sottoscritto anche da altri cinque Paesi dell'Unione europea. Rileva che con il Patto gli Stati partecipanti si impegnavano a trasporre nel proprio ordinamento le regole di bilancio stabilite dal patto di stabilità e crescita, con facoltà di scegliere lo strumento giuridico al quale ricorrere, purché esso presentasse una natura giuridica sufficientemente vincolante e duratura (come la Costituzione o la legge quadro), nonché l'esatta formulazione della regola che comunque doveva risultare idonea ad assicurare la disciplina fiscale sia a livello nazionale che subnazionale"
>
> [Trascrizione discussione presso la Commissione della Camera dei Deputati della Legge n. 243/2012, On. Duilio]

Solo durante gli anni Novanta si è assistito a un debole tentativo di superamento della logica tradizionale PA grazie all'introduzione delle strutture e dei sistemi contabili caratteristici del discorso di New Public Management. Tale azione, tuttavia, si rintraccia esclusivamente nella retorica legata ai tecnicismi contabili piuttosto che nelle idee, negli argomenti, nelle strutture e nei sistemi generali del modello NPM. Si ricorda, a tal proposito, che durante gli anni Novanta, più del 50% dei codici assegnati ai documenti di

natura tecnica è attribuibile al discorso NPM; mentre il discorso PA prevale sia nella retorica politica che in quella normativa.

L'analisi delle riforme avvenute nell'ultimo periodo, quest'ultime concomitanti con l'acuirsi delle tensioni sui debiti sovrani dell'unione monetaria europea e della conseguente esigenza di prevedere negli ordinamenti nazionali ulteriori e più stringenti regole per il consolidamento fiscale, ha portato a risultati diversi e interessanti soprattutto se confrontati con i periodi di riforma precedenti. Principalmente, nell'ultimo periodo di riforma, da un lato si conferma la prevalenza del discorso PA, dall'altro aumenta il peso del discorso PG in concomitanza di una tendenziale riduzione del discorso NPM.

Una lettura congiunta e trasversale di tali risultati permette, quindi, di identificare possibili correlazioni, elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che hanno influenzato l'evoluzione dei discorsi di riforma (DR2. E' possibile identificare possibili correlazioni, elementi di convergenza/divergenza o elementi di contesto che ne hanno influenzato l'evoluzione?). Se, in generale, il discorso PA predomina su PG e NPM, sembra che quest'ultimo sia "nel ventre" delle riforme con una certa stabilità nel tempo (ad eccezione del picco durante gli anni Novanta). Il discorso PG, come evidenziato, emerge con maggiore forza dagli anni Duemila anche rimane sottotraccia in termini di peso complessivo. Da questo punto di vista i risultati confermano un "approccio gattopardiano" (Liguori et al. 2014) alle riforme, anche se l'inclusione del nuovo periodo di analisi apre nuovi punti di vista. Da un lato, l'avvento del NPM ha introdotto in maniera burocratica nuovi strumenti e logiche (alcuni di questi rimasti ancora "managerial fashion" - Abrahamson 1996) con focus principale sulla misurazione dei risultati delle unità che compongono l'amministrazione centrale (cd. focus interno). Dall'altro le idee, gli strumenti e le strutture appartenenti al discorso PG appaiono nella retorica delle ultime riforme nella loro natura tecnica, ma anche nelle idee e nei principi genarli in cui l'obiettivo principale

attributo anche alle riforme contabili è il presidio della stabilità economico e finanziaria europea (cd. focus esterno).

Le considerazioni conseguenti portano a pensare a due possibili fenomeni avvenuti nell'introduzione delle riforme contabili nell'amministrazione centrale. Primo, il tradizionale discorso PA (cd. "interno") può aver plasmato il discorso PG, come avvenuto durante gli anni Novanta con il discorso NPM. Secondo (ipotesi maggiormente plausibile secondo l'autore) sembra che durante le riforme più recenti ci sia, da un lato un discorso PG che emerge con forza maggiore rispetto al passato, dall'altro un discorso PA proveniente dall'esterno e, in particolare, dalla retorica legata all'appartenenza e all'adesione al sistema di regole europee, che si è aggiunto al tradizionale discorso PA "interno". Nelle riforme più recenti, difatti, gli elementi di contesto hanno avuto un ruolo sempre crescente rispetto al passato: in questo si ricordano le parole ricorrenti e gli argomenti caratteristici delle riforme dagli anni Duemila e successivi che sono andate di pari passo con il nuovo ruolo e la nuova importanza attribuita alla materie di contabilità e bilancio pubblico.

Soffermandosi sulla terza domanda di ricerca presentata (DR3. Il caso italiano conferma l'affermazione di un modello neo-weberiano piuttosto che il riaffermarsi di un modello preesistente o di un nuovo paradigma?) e sulle precedenti considerazioni, precedenti studi (Bouckaert 2006; Kuhlmann 2007, Kuhlmann et al. 2008; Pollit e Bouckaert 2011) hanno proposto l'affermazione di un modello neo-weberiano. L'analisi e i risultati del presente lavoro, tuttavia, non permettono di giungere alla conferma di nuovo modello o paradigma che sostituisce i precedenti. Probabilmente per il caso italiano, alla luce dei risultati emersi, la nascita di un nuovo paradigma sembra ancora prematura e necessiterebbe quantomeno di nuovi approfondimenti per quanto riguarda l'analisi condotta. Tali approfondimenti potrebbero, per esempio, estendere la discourse analysis

anche alla fase di implementazione delle riforme, intervistando gli attori chiave dei processi di cambiamento, piuttosto che analizzare riforme e cambiamenti avvenuti anche in altri livelli istituzionali (enti locali, agenzie, etc.).

Nella presente ricerca la discourse analysis ha fornito un importante contributo metodologico (DR4. Qual è il contributo metodologico della discourse analysis e più in generale dell'analisi del testo allo studio delle riforme e dei processi di cambiamento delle amministrazioni pubbliche?) su cui vale la pena riflettere. Essa può difatti fornire un significativo contributo nella comprensione delle argomentazioni e dei principi ispiratori delle riforme e permette, come si è visto, di poter delineare un quadro più chiaro rispetto ai più recenti paradigmi che hanno mosso l'azione pubblica. La tecnica della discourse analysis, in particolare, permette di superare i limiti della più diffusa content analysis, che si sostanzia nel mero conteggio del numero di determinate parole chiave presenti nei testi oggetto di analisi in maniera automatizzata e quindi che permette di ottenere risultati di natura esclusivamente statistica (Liguori et. al 2014, forthcoming). Focalizzandosi sul discorso e quindi sul contesto in cui una determinata parola è inserita, la discourse analysis permette al ricercatore di comprendere il vero significato dei testi (siano essi documenti scritti o trascrizioni di testi orali) e trovare "le dimensioni fondamentali di senso presenti in un testo oggetto di studio" (Bolasco 2001) tipiche degli strumenti di ricerca qualitativa. La possibilità, utilizzata nel presente lavoro, di utilizzare un termine con un'accezione positiva o negativa, ne rappresenta un esempio. In secondo luogo la discourse analysis ben si presta per analisi longitudinali e comparative come evidenziato anche dalla presenza di recenti studi che hanno analizzato secondo una prospettiva comparativa l'evoluzione delle riforme di managemet pubblico (Hyndman et al. 2014).

Più in generale il presente lavoro evidenzia anche come la discourse analysis sia un'efficace strumento di ricerca applicabile anche in discipline di rango manageriale e aziendale ma presenti anche un potenziale interdisciplinare. La ricerca condotta ha mostrato come una chiara concettualizzazione dell'oggetto di analisi (nel nostro caso i discorsi PA, NPM e PG) permetta al ricercatore di catturare la complessità attraverso cui i modelli manageriali ma anche multidisciplinari sono interpretati (fase di codifica) e concettualizzati (fase di analisi) nella retorica degli attori dei cambiamenti e delle riforme (Liguori et al forthcoming).

Per concludere, il presente lavoro permette di evidenziare anche alcune implicazioni manageriali rilevanti per la pubblica amministrazione e che potrebbero essere prese in considerazione sia policy maker che dai manager delle amministrazioni pubbliche di ogni ordine e grado. Innanzitutto, per ogni riforma o cambiamento che si intende introdurre in un'azienda o organizzazione pubblica, risulta fondamentale comprendere se esiste un modello prevalente (ad esempio nel caso dell'amministrazione pubblica italiana il modello tradizionale di burocrazia che risulta ancora essere il prevalente) e identificarne le caratteristiche principali in termini di idee, argomenti e strumenti. In secondo luogo, occorre comprendere se e in quale misura la riforma o il cambiamento auspicato sono coerenti con il modello prevalente o se, invece, appartengono a modelli differenti. In questo secondo caso, l'efficacia della fase di introduzione del cambiamento dipende in buona misura dalla capacità degli attori coinvolti (nel caso in esame i policy maker) di delegittimare o contrastare il modello preesistente e di introdurre con forza dirompente, non solo le strutture e i sistemi tecnici (ad esempio di natura contabile), ma anche le idee, gli argomenti, le strutture e i sistemi più generali del nuovo modello all'interno del dibattito e dei processi decisionali anche d'origine normativa. Da questo punto di vista il caso

analizzato nel presente lavoro è emblematico: il discorso di managerializzazione ha solo "scalfito" la retorica delle riforme contabili dell'amministrazione centrale italiana durante gli anni Novanta per effetto di una retorica principalmente concentrata sugli aspetti tecnici e contabili tipici del New Public Management, senza introdurre un reale dibattito attorno alla condivisione (e non) delle sottostanti idee, strutture e principi generali.

Il caso analizzato, da ultimo, permette di riflettere attorno alla "natura" e ai contenuti del dibattito che porta all'introduzione dei cambiamenti in un sistema *civil-law* come quello italiano. I cambiamenti necessariamente entrano in contatto con i meccanismi che regolano il funzionamento delle istituzioni pubbliche (Borgonovi et. al 2012) e che fanno principalmente riferimento alla natura dei poteri sovraordinati, alla multidimensionalità dell'azione pubblica e alla rilevanza degli obiettivi prefissati. Secondo questa prospettiva, pertanto, l'attività concreta e i processi decisionali delle pubbliche amministrazioni sono influenzati in modo diverso da tre sistemi di regole (Borgonovi et. al 2012, p. 86): il sistema istituzionale, il sistema aziendale e il sistema politico. Il primo ha lo scopo di perseguire l'equilibrio tra i poteri, la legittimità e il rispetto della legalità nei processi decisionali ed attuativi e, quindi, il rispetto delle regole e delle norme rappresenta il principio fondamentale di tale sistema. Il sistema politico, invece, è guidato da logiche legate all'acquisizione del consenso, al rapporto tra rappresentati e rappresentanti, alle regole del confronto tra maggioranza e minoranze, alla necessità di trovare un equilibrio tra valori attesi e qualità delle decisioni e quindi dai principi di rappresentanza ed equità. Da ultimo, il sistema aziendale persegue principalmente l'equilibrio tra bisogni collettivi e risorse economiche disponibili e, dunque, principi di riferimento sono efficacia, efficienza, economicità, razionalità economica utile a "estrarre più benefici sociali possibili dalla risorse collettive disponibili" (Borgonovi et al 2012, p. 87). Per l'introduzione di cambiamenti che appartengono a sistemi e strutture afferenti a un modello diverso da

quello prevalente, occorre che il dibattito circa le nuove idee, strutture e principi generali, almeno nella fase iniziale, caratterizzi in maniera omogenea tutti e tre i sistemi caratteristici dei processi decisionali pubblici (politico, istituzionale/normativo, tecnico/aziendale).

Da ultimo, i policy maker e i manager delle amministrazioni pubbliche, sia nella fase di introduzione delle riforme e dei cambiamenti, sia nella fase di implementazione delle stesse, dovrebbero tenere costantemente sotto osservazione il significato che di volta in volta viene attribuito alle parole (anche alle "etichette" che spesso vengono attribuite ad alcuni strumenti manageriali). Talvolta il significato attribuito ad alcuni termini rimane stabile nel tempo nonostante il susseguirsi delle riforme (si pensi ad esempio ai termini "cassa", "spesa"), talvolta il significato è influenzato dalla prevalenza di un modello piuttosto che di un altro (si pensi al termine "costo" che nel modello PA viene interpretato, peraltro impropriamente, come sinonimo di "spesa" oppure alla "spendig review" che secondo alcuni è intesa come taglio lineare alla spesa pubblica –discorso PA-, secondo altri come processo di ottimizzazione delle risorse a disposizione –discorso NPM), in altri casi si rileva l'introduzione di nuovi termini e strumenti senza la necessaria condivisione del significato e della sua coerenza con il modello prevalente.

Bibliografia

Abrahamson E (1996) Management fashion. *Academy of Management Review*, 21(1): 254–85.

Accounting Standards Board (1999) *Statement of Principles for Financial Reporting*, London.

Anessi Pessina E, Steccolini I (2001) La contabilità "economica" dell'ente locale: problemi teorici, soluzioni tecniche, riscontri empirici. *Azienda Pubblica*, 14(1): 89-116.

Anselmi L (a cura di) (1995) *L'azienda "Comune"*. Rimini: Maggioli.

Barzelay M and Gallego R (2010a) The Comparative Historical Analysis of Public Management Policy Cycles in France, Italy, and Spain: Symposium Introduction. *Governance* 23(2): 209–223.

Barzelay M and Gallego R (2010b) The Comparative Historical Analysis of Public Management Policy Cycles in France, Italy, and Spain: Symposium Conclusions. *Governance* 23(2): 209–223.

Barzelay M (2001) *The new public management: Improving research and policy dialogue*. Vol. 3. Berkeley: University of California Press.

Behn R (1998) The new public management paradigm and the search fordemocratic accountability. *International Public Management Journal*, 1: 131-164.

Bolasco S (2001) L'analisi informatica dei testi, in Ricolfi L (a cura di), *La ricerca qualitativa*. Roma: Carocci, pp. 165-203.

Borgonovi E (2005) *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche* (quinta edizione). Milano: Egea.

Borgonovi E e Canaletti F (1998) Il nuovo bilancio dello Stato. *Azienda Pubblica*, 11(3): 229-42.

Borgonovi E, Fattore G e Longo F (2012) *Management delle istituzioni pubbliche*. Milano: Egea.

Borgonovi E e Ongaro E (2002) Prefazione all'edizione italiana, in Pollitt C e Bouckaert G (2002) *La riforma del management pubblico* (edizione italiana a cura di Ongaro E), Milano: UBE.

Börzel T (1997) What's so special about policy networks? An exploration of the concept and its usefulness in studying European governance. *European Integration online papers*, 1.

Bouckaert G (2006) Towards a Neo-Weberian Administration'. In: Bagumil J, Jann W and Nullmeier F. (Hrsg.) *Politik und Verwaltung. PVS Politische Vierteljahresschrift*. Sonderheft 37/2006. Deutsche Vereinigung fur Politikwissenschaft. Wiesbaden: Verlag fur Sozialwissenschaften (354-372).

Bouckaert G (2007) Cultural characteristics from Public Management reforms worldwide. In: Schedler K, Proeller I, editors. Cultural aspects of Public Management reform. Amsterdam: Elsevier (29-64).

Boivard T and Loffler E (2002) Moving from excellence models of local Service delivery to benchmarking 'good local governance', *International Review of Administrative Sciences*, 68(1): 9-24.

Bovaird T and Loffler E (a cura di) (2003) Public Management and Governance, London, Routledge, pp. 101-111.

Burns J and Scapens RW (2000) Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(3): 3-25.

Capano G (2003) Administrative Traditions and Policy Change: When Policy Paradigms Matter. The Case of Italian Administrative Reform during the 1990s'. *Public Administration*, 81(4): 781–801.

Chan JL (2003) Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, 23(1): 13-20.

Christiaens J (1999) Financial accounting reform in Flemish municipalities: an empirical investigation. *Financial Accountability & Management*, 15: 21–40.

Christensen T and Lægreid P (2007) *Transcending New Public Management. The transformation of public sector reforms*. Aldershot: Ashgate.

Christiaens J and Peteghem V (2007) Governmental Accounting Reform: Evolution of the Implementation in Flemish Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4): 375-99.

Christensen T and Lægreid P (2011) Complexity and hybrid public administration: Theoretical and empirical challenges. *Public Organization Review*, 11: 407-23.

Clemente F (1992) *La riforma del bilancio in Parlamento: strumenti e procedure*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane.

Collevecchio M (2004) *Governare la città con il bilancio*. Rimini: Maggioli Editore.

Collevecchio M (2012) L'Armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale. *La Finanza Locale*, 31(3): 46-61.

Connolly C and Hyndman N (2006) The actual implementation of accruals accounting: Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(2): 272-290.

Covaleski MA, Dirsmith MW and Rittemberg L (2003) Jurisdictional disputes over professional work: the institutionalization of the global knowledge expert. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4): 323–355.

D'Alessio L (1998) La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento, *Azienda Pubblica*.11(3), pp. 229-42.

Dunleavy PJ and Hood C (1994) From old Public Administration to New Public Management. *Public Money and Management*. 14(3): 9-16.

Dunleavy P, Margetts H, Bastow S, Tinkler J. (2006), New public management is dead. Long live digital-era governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*;16:467–94.

Ezzamel M, Robson K., Stapleton P and McLeanb C (2007) Discourse and institutional change: giving accounts and accountability. *Management Accounting Research*, 18: 150-71.

Fairclough N (2003) *Analysing discourse*, London: Routledge.

Fanelli S e Ferretti M (2014) L'armonizzazione contabile negli enti locali: primi risultati e considerazioni sulla sperimentazione nazionale. *Azienda Pubblica*, 2: 167-182.

Fattore G, Dubois HFW and Lapenta A (2012) Measuring New Public Management and Governance in political debate. *Public Administration Review*, 72(2): 218-227.

Ferlie E, Ashburner L, Fitzgerald L and Pettigrew A (1996) *The New Public Management in Action*. Oxford: Oxford University Press.

Fischer F (1995) *Evaluating Public Policy*. Chicago: Nelson-Hall.

Fischer F (2003) *Reframing Public Policy: discursive politics and deliberative practices*. Oxford: Oxford University Press.

Flynn N, Strehl F (1996) *Public sector management in Europe*. London: Prentice Hall.

Focault M (1981) 'The order of discourse', in Young R (eds) *Untying the text: a poststructuralist reader*, London: RKP.

Frederickson G. (1999), The repositioning of American public administration, *Political Science and Politics,* 32, pp. 701-711.

Gregory R (1995) *Accountability, responsibility and corruption: Managing the "public production process." In The state under contract*, ed. J. Boston, 97–114. Wellington, NZ: Bridget Williams Books.

Grossi G and Mussari R (2008) The effects of outsourcing on performance reporting: the experience of Italian local governments. *Public Budgeting and Finance*, 28(1): 22-38.

Guthrie J, Johanson U, Bukh PN and Sànchez P (2003) Intangibles and the transparent enterprise: new strands of knowledge. *Journal of Intellectual Capital*, 4(4): 429-40.

Hajer MA (1995) *The Politics of Environmental Discourse: Ecological Modernisation and the Policy Process*. Oxford: Oxford University Press.

Hajer MA (2003) Policy without Polity? Policy Analysis and the Institutional Void. *Policy* Sciences, 36: 175–95.

Hardy C (2011) Researching organizational discourse. *International Studies of Management and Organization*, 31(3): 25-47.

Hood C (1991) A Public Management for all seasons?. *Public Administration*, 69(1): 3-19.

Hood C (1995) The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme? *Organizations, Accounting and Society*, 20 (2-3): 93-109.

Hood C and Peters G (2004) The middle aging of new public management: Into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14(3): 267-282.

Hughes OE (1994) *Public Management and Administration. An introduction*. Basingstoke: Macmillan.

Hughes OE (2003) *Public management and administration* (3rd ed.) Basingstoke, UK: Palgrave.

Humphrey C, Miller P and Scapens RW (1993) Accountability and accountable management in the U.K. public sector. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(3): 7–29.

Hyndman N, Liguori M, Meyer RE, Polzer T, Rota S and Seiwald J (2014) The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting,* 25(4-5): 388-408.

Hyndman N and Liguori M (2015) Justifying accounting change: how global discourses win organisational legitimation, *XIX IRSPM Conference Paper*, Birmingham.

Jørgensen MW and Phillips LJ (2002). *Discourse analysis as theory and method*. London: Sage.

Kickert W (2011) Distinctiveness of administrative reform in Greece, Italy, Portugal and Spain. Common characteristics of context, administrations and reforms. *Public Administration*, 89(3): 801-818.

Klijn EH and Koppenjan J (2000) Public management and policy networks: foundations of a network approach to governance. *Public Management Review*, 2(2): 135-158.

Krippendorff K (1980) *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*. Beverly Hills: The Sage CommText Series, Sage.

Kuhlmann S (2007) Leistungsmessung und evidenz-basierte Politik im internationalen Vergleich: was können die deutschen Kommunen lernen?, in Bogumil J, Holtkamp L, Kissler L, Kuhlmann S, Reichard C, Schneider K, Wollmann H, *Perspektiven lokaler Verwaltungsmodernisierung*, Berlin: Edition sigma, pp. 75-84.

Kuhlmann, S, Bogumil, J and Grohs S (2008), Evaluating Administrative Modernization in German Local Governments: Success or Failure of the "New Steering Model"? *Public Administration Review*, 68: 851–863.

Kuhlmann S (2010) Performance Measurement in European local governments: a comparative analysis of reform experiences in Great Britain, France, Sweden and Germany. *International Review of Administrative Sciences*, 76(2,): 331-345.

Lapsley I (1999) Accounting and the new public management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity? *Financial Accountability and Management*, 10: 201-8.

Lapsley I (2008) The NPM agenda: Back to the future. *Financial Accountability & Management*, 24: 77-96.

Lapsley I (2009) New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, 45(1): 1-21.

Liguori M (2012a) Radical change, accounting and public sector reforms: A comparison of Italian and Canadian municipalities. *Financial, Accountability and Management*, 28(4): 437-463.

Liguori M (2012b) The supremacy of the sequence: Key elements and dimensions in the process of change. *Organization Studies*, 33: 507-39.

Liguori M and Steccolini I (2012) Accounting change: explaining the outcomes, interpreting the process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal,* 25(1): 27-70.

Liguori M and Steccolini I (2014) Accounting, innovation and public-sector change. Translating reforms into change? *Critical Perspectives on Accounting,* 25(4-5): 319-323.

Liguori M, Sicilia M and Steccolini I (2012) Some like it non-financial…Politicians' and managers' views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7): 903-22.

Liguori M, Rota S and Steccolini I (2014) Un approccio gattopardiano alle riforme: il caso del governo centrale italiano. *Azienda Pubblica*, 1: 15-37.

Liguori M, Rota S and Steccolini I, Studying administrative reforms through textual analysis: the case of Italian central government accounting, *International Review of Administrative Sciences* (forthcoming).

Likierman A (2003) Planning and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis, *Public Money & Management*, 23(1): 45-50.

Loughran T and McDonald B (2011) When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10- Ks. *The Journal of Finance*, 66(1): 35-65.

Lynn L and Heinrich C (2001) *Improving governance. A new logic for empirical research*, Washington, DC: Georgetown University Press.

Lynn L and Heinrich C (2001) *Improving governance. A new logic for empirical research*. Washington, DC: Georgetown University Press.

Malhotra M and Hinings CR (2005) "Processes of radical organizational change: Transformation though sedimentation", First Organization Studies Summer Workshop on Theorizing Process in Organizational Research, Santorini: *Organization Studies*.

Maor M (1999) The Paradox of Managerialism. *Public Administration Review*, 59, 1, 5–18

Marsh D and Rhodes R (1992) *Policy Networks in British Government*. Oxford: Clarendon Press.

McGrath R (2009) A discourse analysis of Australian local government recreation and sport plans provision for people with disabilities. *Public Management Review*, 11(4): 477-497.

McKee A (2003) *Textual analysis*. London: SAGE Publications.

Mele V and Ongaro E (2014) Public Sector Reform in a Context of Political Instability: Italy 1992–2007, *International Public Management Journal*, 17(1): 111-142,

Meyer J (1998) Foreword, in Olson O, Guthrie J, Humphrey C, editors. *Global warning! Debating international developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag. p. 7–13.

Meyer RE and Hammerschmid G (2006) Public management reform: an identity project. *Public Policy and Admini*stration, 21(1), pp. 99-115.

Mills CW (1940) Situated actions and vocabularies of motive. *American Sociological Review*, 5(6): 904-13.

Mills S (1997) *Discourse*. London and New York: Routledge.

Mills CW (1940) Situated actions and vocabularies of motive. *American Sociological Review,* 5(6): 904-913.

Milne M and Adler R (1999) Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2): 237-56.

Milward D and Provan K (2003) Managing the Hollow State. Collaboration and contracting. *Public Management Review*, 5(1): 1-18.

Morgan G and Sturdy AJ (2000) *Beyond Organisational Change: Discourse, Structure and Power in UK Financial Services*. London: Macmillan.

Moynihan DP (2008) Public service motivation and interpersonal citizenship behavior in public organizations: testing a preliminary model. *International Public Management Journal*, 11(1), pp. 89–108.

Mussari R (2012) Brevi considerazioni sui mutamenti in atto nei sistemi di contabilità pubblica. Azienda Pubblica, 1: 11-21.

O'Connor ES (1995) Paradoxes of participation: Textual analysis and organizational change. *Organization Studies*, 16(5): 769-803.

Olson O, Guthrie J and Humphrey C (1998) *Global Warning! Debating international developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Ongaro E (2009) *Public management reform and modernization: trajectories of administrative change in Italy, France, Greece, Portugal and Spain*. Edward Elgar Publishing.

Ongaro E (2010) The Napoleonic Administrative Tradition and Public Management Reform in France, Greece, Italy, Portugal, Spain (pp. 174–190) in Painter M and Peters GB (eds) *Tradition and Public Administration*. Basingstoke: Palgrave MacMillan.

Ongaro E (2011) The role of politics and institutions in the Italian administrative reform trajectory. *Public Administration*, 89: 738-55.

Orlandini P (2004) *Principi di economia aziendale per il settore pubblico*. Torino: Giappicchelli.

Osborne SP (2006) The New Public Governance? *Public Management Review*, 8: 377-87.

Osborne SP (2010) *Introduction. The (New) Public Governance: A suitable case for treatment? The New Public Governance? Emerging perspectives on the theory and practice of Public Governance.* London and New York: Routledge.

Pavan A (2003), La contabilità di Stato tra necessità di governo e informazione agli elettori, *Azienda Pubblica*, 16(1/2): 13-27.

Panozzo F (1998) Management by decree. Paradoxes in the reform of the Italian public sector. *Scandinavian Journal of Management,* 16(4): 357-373.

Peters G (2008) *The two futures of governing: Decentering and recentering processes in governing.* Pittsburgh: University of Pittsburgh Press.

Pettersen IJ (2001) Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects. *The European Accounting Review*, 10(3): 561–81.

Pollitt C (2001) Convergence. The useful myth? *Public Administration*, 79: 933-47.

Pollitt C (2003) Public Management Reform. *OECD Journal on Budgeting*, 3(3): 121-134.

Pollitt C, Girre X, Lonsdale J, Mul R, Summa H and Waerness M (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford: Oxford University Press.

Pollitt C e Bouckaert G (2002) *La riforma del management pubblico* (edizione italiana a cura di Ongaro E), Milano: UBE.

Pollitt C and Bouckaert G (2004) *Public sector reform. A comparative analysis*. Oxford: Oxford University Press.

Pollitt C and Bouckaert G (2011) *Public sector reform. A comparative analysis: New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*. 3rd ed. Oxford: Oxford University Press.

Ragioneria Generale dello Stato – RGS (2010) *La legge di contabilità e di finanza pubblica. Legge n. 196 del 31 dicembre 2009*, Note Brevi, Roma: Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Rhodes RAW (1997) *Understanding governance. Policy networks, governance, reflexivity and accountability*. Buckingham: Open University Press.

Salamon L (2002) *The tools of government. A guide to the New Governance*, New York: Oxford University Press.

Sancino A (2010) L'attuazione del paradigma della public governance negli enti locali: implicazioni per il management, *Economia Aziendale Online*, 1, pp. 49-58.

Sciola F (2010) Dalla legge finanziaria alla legge di stabilità. *Osservatorio sulle fonti*, 2: 1-37.

Scott WR (2001) *Institutions and organizations*. London: SAGE.

Skelcher C, Mathur N and Smith M (2005) The Public Governance Of Collaborative Spaces: Discourse, Design And Democracy. *Public Administration*, 83(3): 573–596.

Steccolini I (2004) Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20: 327-50.

Steccolini I (2003) L'accountability nelle pubbliche amministrazioni: definizione, profili di classificazione, evoluzione, in Pezzani F, *L'accountability delle pubbliche amministrazioni: contenuti e prospettive nel contesto dei processi di decentramento e riforma*, pp. 17-32, Milano: EGEA.

Tanese A (2005), Responsabilità sociale d'impresa e sviluppo locale: un impegno comune pubblico-privato. *Notizie di Politeia*, 78, pp. 296-299.

Ter Bogt HJ (2003) Performance evaluation styles in governmental organizations: How do profesional managers facilitate politicians' work? *Management Accounting Research*, 14, pp. 311-32.

Van Thiel S (2014) Research Methods in Public Administration and Public Management: An Introduction, London and New York: Routledge.

Van Helden GJ (1998) A review of the policy and management instruments project for municipalities in the Netherlands, *Financial Accountability & Management*, 14(2), pp. 85-104.

Vegas G (2010) Il *nuovo bilancio pubblico*, Bologna: Il Mulino.

Wollmann H (2000) "Local government modernization in Germany: between incrementalism and reform waves", Public Administration, 78, pp. 915–36.

Weber M (1922) Bureaucracy. In Shafritz JM and Hyde AC (eds) *Classics of public administration*. Orlando: Harcourt Brace College Publishers.

Wildavsky AB (1964), *The politics of the budgetary process*. Boston: Little, Brown and Co.

Wilson W (1887) The Study of Administration. *Political Science Quarterly,* 2: 197–22.