



UNIVERSITÀ DI PARMA

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

DOTTORATO DI RICERCA IN
“ECONOMIA E MANAGEMENT DELL’INNOVAZIONE E DELLA SOSTENIBILITÀ”

CICLO XXXVIII

LE SOCIETÀ PARTECIPATE PUBBLICHE TRA INNOVAZIONE, TRASPARENZA E VALORE PUBBLICO

Coordinatore:
Chiar.mo Prof. Beatrice Luceri

Tutore:
Chiar.mo Prof. Marco Ferretti

Dottorando: Alessandro Casali

Anni Accademici 2022/2023 – 2024/2025

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO 1 – SMART CITY E CRISI FINANZIARIE LEGATE ALLE SOCIETÀ PARTECIPATE	12
Abstract	12
Keywords	12
Introduzione	13
Revisione della letteratura	14
Smart city: Definizioni e approcci.....	14
Aree di analisi delle Smart City.....	16
Materiali e metodi.....	19
Il caso di studio: Parma.....	21
Il contesto: una situazione di pre-default.....	21
Le prime azioni resilienti: sulla strada di un nuovo modello di governance.....	22
Il portafoglio progetti “Parma Smart Future”	23
La governance: una gestione e un'organizzazione smart	26
L'epilogo: la nascita di una Smart City	26
Discussione	28
Conclusioni.....	29
Bibliografia	30
CAPITOLO 2 – INTRODUZIONE DELLA CONTABILITÀ FULL ACCURAL NELL'ENTE LOCALE E CONSOLIDAMENTO CON LE SOCIETÀ PARTECIPATE	36
Abstract	36
Keywords	36
Introduzione	36
Framework teorico	39
Revisione della letteratura	42
Il problema della riforma della contabilità per competenza nel settore pubblico	42
L'informativa finanziaria nei comuni italiani.....	45
Materiali e metodi.....	47
Risultati e Discussione	52
Analisi delle interviste e delle risposte codificate	52
Analisi QCA.....	58
Conclusioni.....	64
Bibliografia	66
CAPITOLO 3 – L'IMPATTO DELLA VALUTAZIONE DI IMPATTO IN UNA SOCIETÀ PARTECIPATA PUBBLICA	77
Abstract	77
Keywords	78

Introduzione	78
Revisione della letteratura	79
Il Festival Verdi tra storia e attualità	84
Materiali e metodi.....	85
Risultati.....	89
Time Series	89
Interviste.....	93
Discussione	95
Conclusioni.....	97
Bibliografia	98
CONCLUSIONI	105
RINGRAZIAMENTI	113

INTRODUZIONE

La ricerca di seguito presentata ricalca il percorso di dottorato di ricerca in Economia e Management dell'Innovazione e della Sostenibilità incentrato sulla tematica vincolata PNRR "Società partecipate pubbliche: opportunità e criticità". La condizione di dissesto o predissesto in cui versano molti enti pubblici è spesso imputabile al sistema delle società partecipate e al loro impatto sul bilancio degli Enti soci. L'obiettivo del progetto di ricerca è stato quello di analizzare i sistemi di valutazione delle performance delle società partecipate pubbliche per prevederne le possibilità di fallimento e/o l'eventuale ristrutturazione del debito. Oggetto di studio sono state la misurazione delle performance, l'analisi di bilancio e il controllo di gestione delle Aziende Pubbliche, l'economia e il management pubblico e le scelte economiche in presenza di rischi.

La tesi è strutturata in tre differenti ambiti di ricerca legati da tematiche comuni e nessi logici che hanno guidato e attribuito un senso al percorso intrapreso nello svolgimento dell'attività di ricerca.

Partendo dal punto di vista più generale (contesto macro) ho proceduto con lo svolgimento di un'analisi della città di Parma che ha attraversato un periodo di crisi finanziaria e di commissariamento dovuto all'aumento incontrollato del debito delle società partecipate del Comune di Parma. Il caso studio della città di Parma è stato fondamentale per osservare come una città in crisi finanziaria per problemi legati alle società partecipate ha attuato strategie per trasformarsi in *smart city*, procedendo, in tal modo, alla risoluzione della crisi finanziaria e al rientro dal debito di grande entità accumulato dalle società partecipate negli anni.

Successivamente ho provveduto ad indagare l'introduzione della contabilità *full accrual* a livello di Enti Locali, indagando la percezione di utilità del management pubblico riguardo questo argomento. L'introduzione della contabilità *full accrual* come contabilità strategico-operativa per gli Enti Locali risulta essere di particolare rilevanza in quanto permetterebbe la redazione di un bilancio consolidato fra Ente Locale e società partecipate estremamente realistico ed accurato. L'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale negli Enti Locali, attualmente, risulta esplicitarsi in una derivazione software ex-post per *compliance* alla normativa; la riforma prevede, invece, il suo impiego come contabilità strategico-operativa sulla quale vengono prese le decisioni e come strumento utilizzato per le quotidiane rilevazioni contabili in corso di svolgimento della gestione.

L'ultima ricerca presentata nell'elaborato prevede l'analisi in dettaglio di una singola società partecipata del gruppo Comune di Parma: la Fondazione Teatro Regio che si occupa della gestione del teatro cittadino. L'ambito di indagine è stato quello della valutazione di impatto e, in particolare, dell'impatto incrementale generato dalla produzione periodica di un report di impatto derivante da una

valutazione di impatto basata sul calcolo di un indicatore di impatto: il *Social Return On Investment* (SROI). Questa analisi ha permesso di comprendere in quale direzione sarebbe opportuno che evolvesse la valutazione della creazione di valore pubblico in ambito di società partecipate pubbliche: esse non devono solo essere focalizzate su aspetti economico-finanziari, ma anche valutare impatti ambientali, sociali e di governance in maniera coerente con le tematiche ESG (*Environment, Social, Governance*) e gli SDGs (*Sustainable Development Goals*) dell'Agenda 2030 dell'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU).

Il percorso seguito nello svolgimento della ricerca ha voluto indagare il contesto generale mirando alla comprensione e all'analisi dell'ecosistema nel quale le società partecipate pubbliche sono inserite, ovvero quello comunale, che gestisce parte dei servizi alla cittadinanza tramite la fattispecie delle società partecipate. La città e l'Ente Locale che insiste sul territorio cittadino sono inseriti in una rete di relazioni con tutti gli *stakeholder* territoriali; la corretta gestione dei servizi pubblici permette la prosperità del sistema e al valore pubblico di essere generato e redistribuito sul territorio producendo benessere per la collettività.

Al fine di comprendere meglio gli argomenti trattati è necessaria un breve inquadramento teorico accademico di alcuni concetti chiave.

Le famiglie e le altre società di persone si compongono a sistema in comunità politiche nazionali. La finalità, il bene comune, di una comunità politica nazionale consiste nella complessa realizzazione del progresso sociale e spirituale dei suoi membri. Lo Stato è l'ordinamento politico, sociale, giuridico ed economico che cura il perseguimento del bene comune della comunità nazionale e promuove anche il progresso morale e sociale della comunità internazionale. Lo Stato si articola, secondo differenti logiche combinate, in varie amministrazioni. Le più rilevanti, in questa sede, risultano essere lo Stato, le Regioni, le Province e gli Enti Locali ovvero quelli che vengono definiti enti pubblici territoriali.¹ Negli istituti pubblici territoriali si svolgono processi economici di grande rilievo; di conseguenza, rilevanti ma non dominanti, sono le finalità economiche. La forte intersezione di finalità economiche e non economiche si riflette anche nella struttura degli organi di governo di questi istituti che comprende sia organi politici elettivi sia organi tecnico-amministrativi. Le aziende composte pubbliche si configurano, per astrazione, come ordine economico degli istituti pubblici territoriali. Nelle aziende composte pubbliche si attuano processi economici di produzione di beni (specialmente servizi) pubblici e di consumo degli stessi (i cittadini membri dell'istituto pubblico consumano i beni pubblici) con i connessi processi di raccolta di tributi (i cittadini membri dell'istituto pubblico versano imposte, tasse, contributi e quasi-prezzi). Le aziende ordine economico degli istituti pubblici sono

¹ Airoldi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). Corso di economia aziendale. Il mulino.

dunque aziende di produzione e di consumo; da ciò la dizione aziende composte pubbliche.²

Lo Stato svolge un ruolo essenziale nei sistemi economici intervenendo secondo più modalità: producendo direttamente o indirettamente taluni beni sia pubblici sia privati, regolamentando la produzione o il consumo di altri beni, imponendo tributi di varia specie, redistribuendo ricchezza.³

Questo ruolo di intervento viene esercitato secondo differenti modalità a differenti livelli (Stato, Regioni, Province ed Enti Locali). L'Ente Locale, in letteratura, viene definito con una pluralità di definizioni e accezioni differenti: istituzione democratica di prossimità e autonomia locale⁴, fornitore/gestore/regolatore di servizi pubblici locali⁵, attore di finanza pubblica⁶, nodo di governance multilivello⁷, coordinatore interistituzionale⁸, "enabler" di produzione e governance collaborativa⁹, livello policentrico per la gestione di sistemi complessi e beni comuni¹⁰, generatore di valore pubblico¹¹. L'elenco non pretende di essere esaustivo, data la complessità dell'argomento. Per svolgere le funzioni che gli fanno capo l'Ente Locale può avvalersi dello strumento delle società partecipate pubbliche. Le società partecipate pubbliche è un'organizzazione o un'impresa con status societario autonomo (autonomia legale), gestita da un organo esecutivo o un board nominato principalmente da rappresentanti dell'ente pubblico, con proprietà pubblica di maggioranza.¹²

Ciò detto, rimane valido l'assunto che, in riferimento alla gestione, tali società debbano operare sempre perseguendo l'efficienza, l'efficacia, l'economicità e la qualità del prodotto/servizio offerto.

Le società partecipate puliche, in quanto strumento degli Enti Locali, devono rifarsi a due concetti di economicità: l'economicità dello Stato e degli istituti pubblici e l'economicità delle imprese.

Le combinazioni economiche delle aziende di istituti pubblici territoriali si svolgono secondo economicità se si realizzano i fini e si rispettano le condizioni seguenti: produzione e consumo di beni pubbliche vengono giudicati soddisfacenti per il funzionamento e lo sviluppo sociale ed economico della collettività, la corresponsione di remunerazioni adeguate ai collaboratori e ai finanziatori, l'elevata efficienza delle combinazioni economiche realizzata mediante l'adozione di tecniche

² Airoidi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). Corso di economia aziendale. Il mulino.

³ Airoidi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). Corso di economia aziendale. Il mulino.

⁴ Pratchett, L. (2004). Local autonomy, local democracy and the 'new localism'. *Political studies*, 52(2), 358-375.

⁵ Oates, W. E. (1999). An essay on fiscal federalism. *Journal of economic literature*, 37(3), 1120-1149.

⁶ Oates, W. E. (1972). *Fiscal federalism*. New York, I.

⁷ Osborne, S. P. (2006). *The new public governance?* 1.

⁸ Marks, G., & Hooghe, L. (2003). National identity and support for European integration.

⁹ Brandsen, T., & Honingh, M. (2016). Distinguishing different types of coproduction: A conceptual analysis based on the classical definitions. *Public administration review*, 76(3), 427-435.

¹⁰ Ostrom, E. (2010). Beyond markets and states: polycentric governance of complex economic systems. *American economic review*, 100(3), 641-672.

¹¹ Moore, M. H. (1997). *Creating public value: Strategic management in government*. Harvard university press.

¹² Voorn, B., Van Genugten, M. L., & Van Thiel, S. (2017). The efficiency and effectiveness of municipally owned corporations: a systematic review. *Local government studies*, 43(5), 820-841.

progredite di gestione, di organizzazione e di rilevazione sia nella produzione dei beni pubblici sia nella gestione dei tributi, l'imposizione di tributi che siano ripartiti secondo criteri di equità condivisi dalla collettività e che non servano a coprire inefficienze e spese inutili, l'attuazione di una gestione patrimoniale che produca redditi convenienti, la realizzazione di un risultato sintetico di risparmio o un disavanzo contenuto in misura tale che non sia compromessa, nel lungo periodo, la stabilità del sistema economico nazionale o dello stesso sistema politico e sociale.¹³

Il concetto di economicità dal punto di vista delle imprese si sostanzia, sintetizzando in maniera semplicistica e non esaustiva, in equilibrio reddituale (costi e ricavi), equilibrio finanziario (entrate e uscite), equilibrio monetario (fonti e impieghi) e in equilibrio patrimoniale (investimento e disinvestimento).¹⁴¹⁵¹⁶¹⁷

Il non rispetto di queste indicazioni di economicità per gli istituti pubblici e per le imprese può portare ad uno squilibrio che produce un aumento incontrollato dell'indebitamento della singola società partecipata, che non traspare direttamente dal bilancio dell'Ente Locale alla quale essa stessa afferisce. Se la gestione non virtuosa viene portata avanti nel tempo è possibile che le società partecipate portino a una crisi finanziaria dell'Ente, che può trovarsi ad avere un debito consolidato eccessivo e oneri finanziari non sostenibili. In questa situazione versava la città di Parma nel 2011, con un debito consolidato pari a circa 800 milioni di euro, che, a causa di tale situazione e di altre irregolarità, è stata commissariata. Partendo da questa situazione critica la città ha implementato un piano di interventi che hanno portato Parma a trasformarsi in una tra le migliori *smart city* italiane (ICity Rank) e, contemporaneamente, a rientrare dal debito consolidato risolvendo, tramite l'innovazione e l'adozione di strategie *smart*, la situazione di crisi finanziaria nella quale versava. L'indagine è stata finalizzata a comprendere quali sono state le linee strategiche seguite nell'implementazione della trasformazione in *smart city*, ed è stato indagato se è effettivamente stata la trasformazione in *smart city* che ha permesso a Parma di riprendersi dallo stato di crisi finanziaria nella quale versava. I risultati emersi hanno mostrato che la costruzione di un ecosistema partecipativo con una struttura a quadrupla elica (ente-imprese-università-cittadinanza) ha permesso la trasformazione in *smart city* e, a sua volta, la risoluzione della crisi finanziaria tramite la ristrutturazione e la riduzione del debito delle partecipate e una loro corretta e virtuosa gestione da parte dell'Ente Locale, con un controllo da parte degli *stakeholder* a vario titolo interessati all'attività delle partecipate stesse. Tale controllo da parte degli

¹³ Airoidi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). Corso di economia aziendale. Il mulino.

¹⁴ Airoidi, G., Brunetti, G., & Coda, V. (2005). Corso di economia aziendale. Il mulino.

¹⁵ Giannessi, E. (1982). Il "Kreislauf" tra costi e prezzi come elemento determinante delle condizioni di equilibrio del sistema d'azienda. (*No Title*).

¹⁶ Onida, P. (1960). Economia d'azienda. (*No Title*).

¹⁷ Zappa, G. (1956). Le produzioni: nell'economia delle imprese. (*No Title*).

stakeholder risulterebbe certamente più efficiente ed efficace se vi fosse un sistema contabile coerente fra Ente Locale e società partecipata, che permettesse anche di realizzare un bilancio consolidato in grado di presentare in maniera veritiera e corretta la situazione reale dell'Ente e del suo gruppo. L'attuale sistema prevede la redazione di un bilancio consolidato tra Ente e partecipate, ma ad oggi risulta uno strumento di mera *compliance* alla normativa più che essere il documento principalmente utilizzato per prendere decisioni e per guidare la gestione. Una svolta in questo senso potrebbe portare ad un avvicinamento ad un controllo manageriale della pubblica amministrazione all'interno della quale, al momento, prevale ancora un controllo tipicamente burocratico e formale. L'utilizzo della contabilità economico finanziaria (*full accrual*) in vece dell'attuale contabilità finanziaria potenziata (*modified cash*) permetterebbe la realizzazione di un sistema di controllo di gestione e di contabilità analitica che consentono un controllo ferreo e puntuale dell'Ente sotto il profilo economico, finanziario e patrimoniale. Ad oggi, l'Italia, spinta da un lato dalle richieste di armonizzazione dell'Unione Europea attraverso la Direttiva 2011/85/UE che sta aprendo la strada allo sviluppo degli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) di ispirazione *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), e dall'altro dalle riforme inserite nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), si sta preparando a introdurre gli IPSAS per tutti gli Enti Locali a partire dal 2026, con l'adozione dei nuovi standard nazionali (ITAS) basati sugli IPSAS che prevedono l'adozione di una contabilità pubblica *full accrual*. Su queste considerazioni è fondata la seconda ricerca inclusa in questa dissertazione che, nello specifico, indaga tramite uno strumento innovativo per l'ambito economico-aziendale, la *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), la percezione dei manager pubblici riguardo l'utilità dell'implementazione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali. Il lavoro si è focalizzato sulle condizioni necessarie e sufficienti affinché il management pubblico ritenesse utile la sostituzione della contabilità finanziaria potenziata con la contabilità *full accrual* a livello strategico e operativo. Dall'analisi delle interviste e dall'applicazione della QCA è emerso che la richiesta di informazioni sui bilanci da parte degli *stakeholder*, la fiducia nel sistema di contabilità *full accrual* come strumento in grado di riflettere accuratamente la salute finanziaria di un comune e la comparabilità dei bilanci tra i vari comuni costituiscono, congiuntamente, condizione sufficiente per affermare che l'introduzione della contabilità *full accrual* è utile dal punto di vista del management pubblico.

La tematica della contabilità *full accrual* è indissolubilmente legata al tema della misurazione della performance, obiettivo centrale del controllo di gestione che si avvale della contabilità economico-patrimoniale e della contabilità analitica come strumenti imprescindibili per la propria implementazione. Le recenti tendenze nella ricerca accademica nel settore non si limitano più, ormai, a parlare di valutazione della performance per quanto riguarda il settore pubblico, ma sono progredite

verso il concetto di valutazione di impatto. La valutazione della performance è indirizzata al confronto tra le risorse investite (*input*) per realizzare un determinato risultato e il risultato stesso (*output*) ottenuto dall'attività o intervento attuato. La valutazione di impatto compie un passo in avanti arrivando a confrontare le risorse investite (*input*) non tanto con i risultati immediati (*output*), ma con i cambiamenti di medio (*outcome*) e di lungo periodo (impatto) spostando, dunque, il ragionamento a valle del processo di valutazione della performance. L'impatto valutato si articola in differenti dimensioni in base all'ambito di applicazione: impatto economico, impatto ambientale, impatto sociale e di governance. È possibile notare che queste dimensioni sono le dimensioni dello sviluppo sostenibile e ricalcano la struttura della rendicontazione ESG (*Environmental, Social, Governance*) come indicato dalla direttiva europea CSRD (*Corporate Sustainability Reporting Directive*) e dai criteri da essa stabiliti definiti ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*). Tali direttive stabiliscono regole per le singole imprese dell'Unione Europea, facendo riferimento agli SDGs (*Sustainable Development Goals*) dell'ONU (Organizzazione delle Nazioni Unite), ovvero ai 17 obiettivi globali, articolati in 169 target specifici, che rappresentano una visione condivisa per uno sviluppo che sia ambientalmente sostenibile, socialmente equo, economicamente inclusivo e istituzionalmente responsabile. Tali obiettivi sono indirizzati ai governi dei paesi che hanno deciso liberamente di aderire al raggiungimento di tali obiettivi entro il 2030 e, dunque, il punto di vista non è quello delle singole imprese (micro), ma è macroeconomico (Stati e Nazioni). La valutazione di impatto nell'ambito di una società partecipata pubblica risulta essere la ricerca conclusiva di questo percorso di ricerca. Nello specifico, la domanda di ricerca si interroga sulla possibilità di generare cambiamenti, impatto e valore pubblico a partire dalla reiterazione della valutazione e, dunque, alla produzione di un report di impatto continuativamente di anno in anno. Il *single case study* in oggetto ha preso in considerazione la Fondazione Teatro Regio di Parma e il suo report di impatto annuale disponibile dal 2018 al 2023. Tramite il calcolo del Social Return On Investment (SROI) per quantificare l'impatto e interviste semistrutturate per andare ad approfondire i cambiamenti sperimentati dagli *stakeholder* di riferimento, ho indagato i cambiamenti che una serie storica di reportistica di impatto ha generato sui portatori di interesse e, in particolare, sugli sponsor. I risultati dell'analisi hanno portato a comprendere come una valutazione di impatto reiterata nel tempo e il report annuale ad essa collegato cambia le aspettative degli *stakeholder* generando apprendimento delle logiche di impatto economico, sociale e ambientale e indirizzando l'attenzione degli stessi alla raccolta ed elaborazione dei dati. Sulla base di tali cambiamenti si generano aspettative relative alla reportistica di impatto e alle informazioni in essa contenute che, in genere, vengono soddisfatte dal report di impatto dell'anno successivo. Tale processo genera valore pubblico portando gli *stakeholder* non solo a porsi obiettivi in termini di massimizzazione degli impatti generati, ma anche a mettere a sistema dati e competenze rafforzando

le relazioni tra i portatori di interesse.

Le ricerche svolte sulle società partecipate hanno indagato, come esposto in precedenza, svariati aspetti relativi a questa tematica che ha tante implicazioni trasversali per quanto riguarda gli Enti Locali, la collettività, il tessuto imprenditoriale, le università, il terzo settore, le istituzioni e svariati altri soggetti che direttamente o indirettamente sono legati al mondo delle società partecipate pubbliche. Il presente lavoro mi ha permesso di raccogliere svariate evidenze empiriche che mi hanno portato a comprendere come le società partecipate pubbliche, più ancora delle società private, abbiano necessità di adottare sistemi che vadano oltre la mera valutazione della performance, incentrata principalmente su dati economico-finanziari, adottando strumenti di valutazione di impatto economico, ambientale e sociale che siano informativi sul valore pubblico creato e condiviso tramite un report di impatto integrato. Tale evoluzione può portare alla costruzione di una cultura dell'impatto e del cambiamento che può potenzialmente innescare un circolo virtuoso che coinvolge gli altri *stakeholder* rendendo possibile l'innovazione e il miglioramento del benessere dell'intero ecosistema. L'*accountability* e la trasparenza devono essere valori alla base della reportistica di impatto, sia a livello di società partecipate che a livello di Ente Locale. È, dunque, necessario costruire strumenti che permettano agli *stakeholder* esterni di poter disporre di informazioni chiare e precise su tutti gli enti della Pubblica Amministrazione. Uno di tali strumenti è indubbiamente l'introduzione della contabilità *full accrual* a livello di Enti Locali, riforma in atto che permetterà di ottenere un bilancio consolidato fra Ente e società partecipate molto più trasparente e strategico di quanto non sia oggi e di calcolare l'impatto economico in maniera più accurata. La costruzione di una *smart city* deve necessariamente prendere in considerazione sia i risultati delle valutazioni di impatto, sia il panorama delle società partecipate che, in quanto soggetti legati agli Enti Locali e fornitori di servizi per la collettività, sono tra i primi attori del cambiamento e dell'innovazione necessaria ad una città per diventare *smart*. Strategie collaborative fra i principali *stakeholder* e la messa a sistema di dati, informazioni e risorse possono rendere attuabile la transizione verso una città più tecnologica e maggiormente a misura d'uomo in termini di benessere e soddisfazione della cittadinanza, incrementando i cambiamenti e gli impatti e con essi la creazione di valore pubblico.

Nei successivi capitoli vengono presentati in dettaglio le ricerche abbozzate nella presente sezione.

Il capitolo 1, intitolato “Smart city e crisi finanziarie legate alle società partecipate” si è ispirato alla ricerca “*The recipe for a resilient smart city: a collaborative governance and technological approach*” presentata alla conferenza EURAM 2024 (*European Academy of Management*)¹⁸.

¹⁸ Benfante, G., Mozzoni, I., Casali, A. and Ferretti, M. (2024), “*The recipe for a resilient smart city: a collaborative governance and technological approach*”, EURAM 2024 (European Academy of Management) Conference, ISSN 2466-7498 and ISBN 978-2-9602195-6-2

Il capitolo 2, intitolato “Introduzione della contabilità full accrual nell’Ente Locale e consolidamento con le società partecipate” si basa sulla ricerca dal titolo “*Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual implementation in Italian local governments*” pubblicata sulla rivista internazionale *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*¹⁹.

Il capitolo 3, intitolato “L’impatto della valutazione di impatto in una società partecipata pubblica” ha preso spunto dalla ricerca dal titolo “*The impact of the impact: stakeholders’ perceptions*” presentata alla conferenza EURAM 2025 (*European Academy of Management*)²⁰.

¹⁹ Benfante, G., Casali, A., Mozzoni, I. and Ferretti, M. (2025), “*Navigating accounting reforms: a qualitative comparative analysis of accrual implementation in Italian local governments*”, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(6), 1-27. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2024-0016>

²⁰ Casali, A., Benfante, C., Benfante, G., Mozzoni, I. and Pratici, L. (2025), “*The impact of the impact: stakeholders’ perceptions*”, EURAM 2025 (European Academy of Management) Conference, ISSN 2466-7498 and ISBN 978-2-9602195-7-9

CAPITOLO 1 – SMART CITY E CRISI FINANZIARIE LEGATE ALLE SOCIETÀ PARTECIPATE

Abstract

Nell'ultimo decennio le città sono emerse come centri di sviluppo economico, sociale e ambientale. Tra le sfide che le aree urbane devono affrontare hanno particolare rilevanza l'invecchiamento della popolazione, i problemi di inclusione, il contrasto alla povertà, i modelli migratori e la conservazione dell'ambiente e degli habitat. In un contesto così complesso, gli Enti Locali sono chiamati a svolgere un ruolo di primo piano nella governance del proprio territorio. Le crescenti responsabilità e la riduzione delle risorse finanziarie possono, in svariati casi, portare a crisi finanziarie dei comuni. In questo scenario, un *framework* teorico per le *smart city*, basato su una governance collaborativa innovativa e sull'uso della tecnologia, offre una potenziale *roadmap* per guidare le amministrazioni pubbliche nel superamento delle crisi finanziarie ed extra finanziarie cittadine. Concentrandosi sul caso studio di Parma e sulla sua trasformazione in *smart city*, l'elaborato testimonia un potenziale modello per le amministrazioni che cercano di implementare processi virtuosi in grado di stabilire un paradigma efficiente ed efficace per i servizi *smart*. Parma, che rappresenta la seconda città più grande della regione Emilia-Romagna, nel nord Italia, e che rappresenta altresì un *hub* chiave per la produzione alimentare in Europa, offre un esempio di grande interesse accademico. Infatti, Parma non solo è riuscita a superare la crisi ma, dal 2017, è anche diventata una delle migliori *smart city* nell'“*ICity Rank index*”, report annuale sulle migliori *smart city* nazionali. Inoltre, l'implementazione del *framework* della *smart city* ha permesso a Parma di compiere progressi verso diversi Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (*Sustainable Development Goals* o *SDG*).

Il presente lavoro evidenzia come una città alle prese con una crisi finanziaria sia stata in grado di trasformarsi in una *smart city* grazie all'implementazione di politiche strategiche sostenibili; mira, inoltre, a indagare quale modello di governance collaborativa possa funzionare in maniera ottimale in un caso del genere.

Keywords

smart city, governance, crisi finanziaria, comune, ecosistema urbano, società partecipate pubbliche.

Introduzione

Negli ultimi decenni, l'adozione del concetto di *smart city* si è rapidamente diffusa a livello globale come risposta alle sfide poste dai progressi tecnologici e dall'urbanizzazione (UN, 2022). Le *smart city* mirano ad affrontare le tematiche economiche, sociali e ambientali dello sviluppo urbano fronteggiando i problemi come l'invecchiamento della popolazione, le sfide di inclusione dovute alla povertà, ai flussi migratori e la necessità di sostenibilità ambientale (United Nations Agenda 2030, Sustainable Development Goals). Il ruolo centrale e crescente delle città nella gestione delle emergenze (Alshamaila et al., 2023), dei cambiamenti climatici (Moraci et al., 2020) e delle crisi finanziarie ha stimolato il dibattito sull'impiego della tecnologia e dell'efficienza delle risorse pubbliche applicata ai servizi degli Enti Locali (Costales, 2022). Mentre le autorità locali si muovono in questi complessi scenari economici, sociali e ambientali, molte città si sono attivate provando a diventare *smart city* (Matos et al., 2017). Nonostante l'abbondanza di letteratura accademica che esplora vari aspetti delle *smart city*, una definizione chiara e universalmente accettata risulta tuttora sfuggente (Albino et al., 2015; Mora et al., 2017). La ricerca si è concentrata principalmente sull'identificazione delle caratteristiche e delle dimensioni chiave delle *smart city*, tra le quali la tecnologia, il capitale umano e la governance collaborativa (Lahat e Sher-Hadar, 2021), sottolineando il ruolo centrale del modello di governance nell'innovazione urbana.

Questo studio analizza il modello di governance che si adatta più favorevolmente ad una città in crisi finanziaria portandola a diventare una *smart city* sostenibile e resiliente, utilizzando il caso empirico della città di Parma (Italia). Il percorso di Parma dalla crisi finanziaria fino a diventare una *smart city* di primo piano dimostra l'efficace integrazione di una governance collaborativa e di tecnologie intelligenti per gestire e superare le crisi (Meijer e Bolivar, 2016). Il documento evidenzia l'uso strategico della tecnologia e delle riforme di governance da parte di Parma per gestire la complessità e riprendersi da una crisi finanziaria legata ad un intervento di commissariamento, trasformando le sfide in opportunità di sviluppo urbano *smart*.

La domanda di ricerca alla base dell'articolo è la seguente:

RQ. Un modello di governance, basato sul framework teorico collaborativo, può essere il motore per lo sviluppo di un ecosistema di smart city e, contemporaneamente, la soluzione alla crisi finanziaria di un comune?

L'articolo si apre passando in rassegna la letteratura relativa alla definizione accademica di *smart city*; successivamente delinea un *framework* teorico per un'efficace *smart governance* nelle città europee. Illustra, poi, le azioni intraprese da Parma per superare la crisi finanziaria, collegando questi sforzi ai principi alla base delle *smart city* e sottolineando l'importanza dell'integrazione fra tecnologia e

dimensione umana nello sviluppo di un nuovo modello di governance. Questo caso di studio illustra come i processi delle *smart city* possano gestire in modo efficiente ed efficace i servizi *smart*, fornendo un modello per altre città che si trovano ad affrontare crisi finanziarie simili.

Revisione della letteratura

Smart city: Definizioni e approcci

Il concetto di *smart city* è emerso come elemento cruciale nella pianificazione dello sviluppo urbano, integrando nuove tecnologie, strategie innovative e modelli di governance avveniristici per migliorare la qualità della vita cittadina, raggiungere uno sviluppo sostenibile e stimolare la crescita economica (Sikora-Fernandez, 2018; Ahvenniemi et al., 2017). Nonostante la sua popolarità e la crescente discussione sull'efficienza e la digitalizzazione nelle amministrazioni locali, una definizione unica di *smart city* rimane tuttora una chimera, portando a interpretazioni e definizioni diverse (Albino et al., 2015; Hollands, 2008).

L'approccio incentrato sulla governance attribuisce grande importanza alla creazione di valore pubblico attraverso strategie e modelli di governance innovativi, combinando le infrastrutture digitali con il capitale umano e sociale per migliorare il benessere dei cittadini e la società in generale (Hu et al., 2023). Questa prospettiva enfatizza l'uso strategico delle informazioni per il processo decisionale e l'attuazione delle strategie: punta a un uso integrato ed efficiente delle risorse e a una governance partecipativa (Meijer e Bolivar, 2016; Kourtit et al., 2013).

Il framework teorico della *collaborative governance* è un framework teorico consolidato in letteratura accademica.

Il contributo di Ansell e Gash (2008) è considerato uno dei capisaldi concettuali dell'argomento poiché combina una definizione operativa con un modello di processo utile alla ricerca comparativa e alla progettazione istituzionale. Gli autori definiscono la *collaborative governance* come un assetto di governance nel quale uno o più enti pubblici coinvolgono direttamente soggetti non statali in un processo decisionale collettivo formale, orientato al consenso e deliberativo, che mira a definire o attuare politiche pubbliche o a gestire programmi o beni pubblici. Essi affermano che la probabilità di successo di un modello di *collaborative governance* dipende dall'allineamento tra condizioni iniziali, design istituzionale, *leadership* facilitativa e processo collaborativo (che risulta essere il *core* del modello).

Emerson, Nabatchi e Balogh (2012) propongono un ampliamento del contesto di riferimento: non solo

un modello di processo di *collaborative governance*, ma un framework integrativo che colloca la collaborazione in un sistema più ampio di contesti, driver, dinamiche interne, azioni e adattamenti. Il contributo mira esplicitamente a sintetizzare e “unificare” framework teorici precedenti in un impianto multilivello scalabile. Il framework distingue tre livelli annidati:

1. *System context*: condizioni politiche, legali, socioeconomiche, ecologiche, istituzionali entro cui opera la governance collaborativa.
2. *Driver*: fattori scatenanti/abilitanti (es. leadership, interdipendenza, incertezza, incentivi, crisi) che innescano o rafforzano il regime di governance collaborativa.
3. *Collaborative Governance Regime*: nucleo operativo composto da *collaborative dynamics* e *collaborative actions*.

All'interno del regime di governance collaborativa, le dinamiche collaborative sono articolate in tre componenti:

- *Principled engagement* (coinvolgimento “di principio”): deliberazione, definizione congiunta dei problemi, processi inclusivi.
- *Shared motivation*: fiducia, legittimità interna, impegno reciproco.
- *Capacity for joint action*: risorse, competenze, strutture procedurali, leadership, knowledge e dispositivi organizzativi che rendono possibile l'azione congiunta.

Questo framework teorico consente di leggere la governance collaborativa alla stregua di un regime adattivo: esiti e impatti retroagiscono sul contesto e sul regime di governance collaborativa, generando apprendimento e riconfigurazioni istituzionali.

Con la pubblicazione della monografia “Collaborative Governance Regimes” (2015), Emerson e Nabatchi sviluppano ulteriormente la nozione di regime di governance collaborativa come unità di analisi per comprendere design, gestione, performance e valutazione delle collaborazioni intersettoriali e multilivello.

Pur non essendo autrice focalizzata sulla *collaborative governance* in senso stretto, Ostrom rappresenta un caposaldo teorico decisivo, in quanto fornisce l'apparato istituzionale e micro-fondazionale per spiegare quando e come gli attori riescono a cooperare oltre i dilemmi dell'azione collettiva, e come la governance possa essere policentrica anziché gerarchica o legata a logiche meramente di mercato. In “Understanding Institutional Diversity” (2005) Ostrom sistematizza *l'Institutional Analysis and Development* (IAD): un framework teorico per analizzare le arene d'azione (*action arenas*) e le situazioni d'azione (*action situations*), regole in uso, posizioni, informazioni, payoffs e risultati. Per la

collaborative governance l'IAD è utile poiché consente di comprendere i processi collaborativi, analizzando regole operative e di scelta collettiva e in quanto offre un linguaggio per comparare istituzioni collaborative diverse (network, comitati inter-ente, patti di comunità, ecc.).

Nel saggio “Beyond Markets and States: Polycentric Governance of Complex Economic Systems” (2010) Ostrom argomenta contro la dicotomia stato/mercato, mostrando che sistemi policentrici—con molteplici centri decisionali autonomi ma interdipendenti—possono essere più adattivi e capaci di apprendimento. La governance collaborativa può essere interpretata come una specifica modalità di funzionamento dei sistemi policentrici. Essa coordina interdipendenze e produce regole condivise in contesti dove nessun attore ha controllo gerarchico sufficiente.

Ognuno degli autori ha un focus peculiare e indaga aspetti differenti e complementari: Ansell e Gash si concentrano sul consenso e dinamiche relazionali dei processi di governance collaborativa. Emerson e Nabatchi si occupano del regime di *collaborative governance* annidato nel sistema concentrandosi su contesto, driver, capacità di azione e feedback. Ostrom tratta le arene d'azione e regole in uso, i sistemi policentrici e pone attenzione a istituzioni, incentivi, enforcement e dinamiche di adattamento. Nonostante la natura multidisciplinare delle *smart city* e l'enfasi sulla collaborazione intersettoriale, ad oggi permane la mancanza di *best practice* per la governance delle *smart city* che possano essere generalizzate con svariati esempi differenziati privi di un modello di governance omogeneo (Mora e Bolici, 2016; Fontana, 2014). La smart governance è caratterizzata da processi e strutture collaborative che coinvolgono diversi *stakeholder* per raggiungere uno scopo pubblico condiviso, evidenziando l'importanza di approcci integrati per promuovere la crescita economica, nonché attività e servizi incentrati sui cittadini e sui loro bisogni (Emerson e Nabatchi, 2015).

In questa prospettiva, le *smart city* sono veri e propri ecosistemi collaborativi che coinvolgono cittadinanza, governo locale, imprese e istituti di istruzione superiore per sviluppare attività ad elevato valore aggiunto (Appio et al., 2019). Questo approccio richiede il superamento delle barriere istituzionali alla collaborazione, dei conflitti di interesse e del disallineamento degli obiettivi tra tutti i diversi *stakeholder*. È, dunque, necessario progettare un modello di governance completo ed esaustivo con un alto livello di coinvolgimento e l'identificazione di un nesso che possa legare tutti gli attori del contesto di riferimento (Bellandi et al., 2021).

Aree di analisi delle Smart City

Le *smart city* potrebbero essere uno strumento di gestione efficace per le amministrazioni locali per affrontare molte sfide attuali e future. L'Unione Europea afferma che le aree urbane hanno il compito di sostenere l'innovazione in ambito economico e la prosperità dei cittadini, creare opportunità di

lavoro e combattere la povertà, ottimizzare l'uso di risorse scarse come l'acqua e l'energia e rendere le città più sicure (European Union, 2012). Le Nazioni Unite (UN), che collegano i propri 17 Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDG) alla dimensione urbana, affermano che saranno le città a dover affrontare le maggiori sfide in futuro (Magliacani, 2023). Una *smart city* sostenibile è una città che si serve delle *Information and Communications Technologies* (ICT) per il processo di innovazione istituzionale, culturale e organizzativa al fine di migliorare la qualità della vita, i livelli di occupazione e la competitività per soddisfare in modo continuo le esigenze delle generazioni presenti e future, garantendo al contempo la sostenibilità economica, sociale e ambientale. Per raggiungere questo obiettivo, il management degli Enti Locali ha bisogno di un *framework* teorico di riferimento per pianificare e analizzare i vari *step* indirizzati verso l'implementazione di una *smart city*.

Giffinger et al. (2007) in “*Smart Cities: Ranking of European Medium-sized Cities*”, individuano sei priorità per le *smart city*, in linea con gli SDG delle Nazioni Unite, che forniscono un quadro di riferimento per gli obiettivi strategici e le azioni efficienti ed efficaci per realizzarli. Esse sono:

1. “*Smart Economy*”. Include la competitività economica, l'imprenditorialità, la flessibilità del mercato del lavoro e la sostenibilità finanziaria dei progetti. Di fatto, molti ricercatori concordano sul fatto che i progetti di *smart city* non dovrebbero solo creare benefici economici per i cittadini e le imprese, ma anche aiutare la Pubblica Amministrazione a diventare più efficiente, fornendo al contempo servizi di maggiore qualità ai cittadini (Perboli et al., 2014). Ciò è particolarmente importante in un momento in cui la spesa pubblica tende a diminuire e le comunità chiedono servizi maggiori e migliori, sia in termini di quantità che di qualità (Lipsky, 2010).
2. “*Smart People*”. Si tratta della capacità di creare una rete collaborativa con i principali *stakeholder*. Le esperienze di successo delle *smart city* dimostrano che è preferibile non utilizzare forme di governo gerarchiche nell'esercizio del potere. Piuttosto, si dovrebbero incoraggiare reti di partecipazione da parte di attori privati e stabilire collaborazioni e partenariati pubblico-privato (Angelidou, 2014).
3. “*Smart Governance*”. Si riferisce al coinvolgimento dei cittadini nel processo decisionale del governo locale. Belissent (2011) osserva che la governance è il cuore di una *smart city*, quindi le sue caratteristiche di collaborazione, *leadership*, partecipazione, comunicazione, integrazione di servizi e applicazioni, responsabilità (*accountability*) e trasparenza sono particolarmente importanti.
4. “*Smart Mobility*”. Si tratta dell'uso delle ICT e di sistemi avanzati per una mobilità sostenibile (Staricco, 2013). La mobilità gioca un ruolo fondamentale nel consumo di energia e il settore dei trasporti ha visto un'ampia applicazione delle innovazioni ICT negli ultimi trent'anni.

5. “*Smart Environment*”. La priorità è ridurre l'inquinamento e ottimizzare l'uso delle risorse naturali. I programmi di *smart city* sono all'avanguardia nella protezione dell'ambiente e contribuiscono in modo determinante alla sostenibilità e alla vivibilità di una città (Gil-Garcia et al., 2015).
6. “*Smart Living*”. Il sesto ambito attiene alla qualità della vita. Una *smart city* deve fornire ai cittadini più servizi e di qualità superiore, con l'importante obiettivo di migliorare continuamente la qualità della vita della cittadinanza. I servizi riguardano un ampio ventaglio di aspetti della vita dei cittadini, tra cui cultura, salute, sicurezza, politiche abitative e turismo (Lynn et al., 2000).

Le sei aree individuate da Giffinger et al. permettono di definire le variabili e i contesti su cui un'autorità locale dovrebbe concentrarsi per rendere una città *smart*. Questo modello ha il vantaggio di enfatizzare le caratteristiche proprie delle *smart city*, andando oltre la quantità e il tipo di tecnologie adottate. Dopo tale contributo altri ricercatori hanno sviluppato diversi *framework* teorici, tutti basati sulle sei aree prioritarie (Chourabi et al., 2012; Lee et al., 2014).

In questa ricerca, il *framework* di Giffinger et al. è stato utilizzato per analizzare la strategia di uscita dalla crisi finanziaria del caso di studio e il relativo portafoglio di progetti, concentrandosi principalmente sulla *smart governance*. Sebbene molti autori concordino sul fatto che le sei aree dipendano tutte da elementi gestionali e organizzativi (Gil-Garcia et al., 2015), pochi studi empirici indagano questi fattori (Chourabi et al., 2012). Inoltre, gli studi precedenti si concentrano sulla prospettiva manageriale e si basano principalmente sull'esternalizzazione (ad esempio, partenariati pubblico-privato, fondazioni esterne, ecc.). Il caso di studio di Parma, invece, suggerisce un modello in cui l'amministrazione pubblica gestisce tutti gli aspetti della strategia *smart*, dalla pianificazione degli obiettivi alla riorganizzazione della struttura e alla misurazione dei risultati. Per quanto riguarda l'obiettivo strategico “*Smart governance*”, diversi studiosi (Pollio, 2016; Grossi e Pianezzi, 2017) affermano la necessità di utilizzare una struttura a doppia elica (governo locale - fornitori di soluzioni) di *governance* collaborativa. Altri (Deakin e Leydesdorff, 2014; Mora et al., 2017) concordano nel suggerire che tale modello collaborativo a doppia elica non fornisce il capitale intellettuale necessario per guidare lo sviluppo delle *smart city*, e propongono quindi una struttura a tripla elica (governo locale-università-industria) per la progettazione della *governance* delle *smart city*.

Il modello di *smart governance* più complesso, che include il più ampio ecosistema possibile, è una struttura a quadrupla elica basata sulla forte partecipazione e collaborazione di governo locale, università, industria e cittadinanza (Selada, 2017). Questo tipo di *governance* collaborativa prevede una *partnership* tra diversi *stakeholder* e si basa sul *networking* e sull'abbattimento delle barriere tra i

diversi soggetti e istituzioni (Mora et al, 2019). La governance a quadrupla elica promuove la partecipazione dei cittadini come partner attivi a diversi livelli, sia nel fornire *feedback* su politiche e progetti, sia come attori effettivi attivi nel processo decisionale (Cardullo e Kitchin, 2019). È un sistema complesso e il suo successo dipende dalla capacità di tutti i soggetti coinvolti di concentrarsi su obiettivi condivisi (Bellandi et al, 2021). Tuttavia, non sono presenti molti studi che mostrano come questa collaborazione possa essere implementata su scala locale e in quali casi funzioni efficacemente.

Materiali e metodi

Per rispondere alla domanda di ricerca, la scelta è ricaduta sul “*single case study*” ovvero un caso di studio singolo trattato in maniera estremamente approfondita. Questa metodologia è stata scelta per la sua capacità di offrire un'analisi completa e dettagliata di un fenomeno complesso all'interno del suo contesto reale (Scapens, 2004; Lukka, 2005; Yin, 2018). Nell'ambito della ricerca qualitativa in campo sociale, il *case study* riveste un'importanza significativa ed è considerato una delle metodologie principali (Rubino et al., 2017). Secondo Yin (2018, p. 45), il *case study* è un metodo empirico che indaga in profondità un fenomeno attuale, esaminandolo nel suo contesto reale, in particolare quando i confini tra il fenomeno e il suo contesto non sono chiaramente evidenti o facilmente distinguibili.

Inoltre, la scelta di un *single case study* facilita un'analisi più esaustiva, consentendo ai ricercatori di raggiungere una comprensione profonda del fenomeno e del suo contesto. Chiucchi (2014) afferma che questo tipo di ricerca è “più ricco” sia in termini di qualità e quantità di informazioni sul fenomeno analizzato che di ragioni e interessi che guidano le azioni dei soggetti (Ahrens e Dent, 1998). La decisione di concentrarsi su un *single case study*, rispetto a un approccio più teorico, enfatizza un caso concreto e tangibile, affrontando un problema notevole nella letteratura sul management: il divario tra teoria e pratica (Hopwood, 1983; Ryan et al., 2002).

Il caso specifico preso in esame riguarda l'analisi delle pratiche manageriali messe in atto dal Comune di Parma per superare la crisi finanziaria del 2011, utilizzando politiche e strategie *smart*. L'approccio scelto è di tipo interpretativo (Chiucchi, 2012): i risultati vengono inseriti nel loro contesto spaziale e temporale e descritti in relazione al significato che rivestono per gli *stakeholder* di riferimento. Questo approccio interpretativo è comunemente utilizzato quando si analizzano fenomeni sociali ed economici che richiedono un'interpretazione da parte del ricercatore, poiché sono presenti meccanismi che non possono essere osservati direttamente (Ryan et al., 2002).

Questo metodo di ricerca è adatto al nostro obiettivo di analizzare il modello di *smart* governance utilizzato dall'Ente Locale, concentrandoci sulla sua efficacia, sulle sue caratteristiche e sulle dinamiche di trasformazione che hanno portato una città sull'orlo di un potenziale collasso a diventare

un modello di governance esemplare. La nostra analisi sottolinea in modo lampante le strategie utilizzate dagli Enti Locali per creare il modello di governance e la struttura organizzativa, collegando i principi teorici con gli obiettivi operativi e le azioni concrete. Attraverso questo studio, vengono messe in evidenza le connessioni coerenti tra le suddette componenti, dettagliando l'applicazione pratica delle strategie all'interno della governance di Parma. Questo passaggio richiede la raccolta e la formalizzazione meticolosa di numerosi dati e informazioni.

I dati presentati nella ricerca sono stati raccolti attraverso tre metodologie di raccolta dati: l'osservazione partecipata da parte di uno degli autori, tre interviste semistrutturate e un'analisi documentale.

L'osservazione partecipata mira ad acquisire una familiarità intima e ravvicinata con un determinato gruppo di individui e con le loro pratiche attraverso un coinvolgimento intensivo con le persone nel loro ambiente tipico (Musante e DeWalt, 2010). Successivamente, per mitigare i potenziali pregiudizi, gli autori hanno condotto tre interviste semistrutturate con il sindaco, il direttore generale e il dirigente dell'unità operativa contabilità e bilancio del Comune di Parma. L'obiettivo principale delle interviste è stato quello di comprendere meglio le ragioni di alcune dinamiche a livello strategico, organizzativo e operativo nel più ampio ecosistema municipale che definisce l'attuale assetto della città. L'intervista semistrutturata è stata scelta per il suo alto livello di flessibilità. Questo metodo consente all'intervistatore di esplorare vari temi che possono emergere durante l'intervista e che aiutano a comprendere meglio le motivazioni e la percezione della realtà dell'intervistato (Qu e Dumay, 2011). Le interviste si sono svolte tra febbraio e aprile 2022 negli uffici comunali, sono durate circa un'ora ciascuna e sono state registrate e trascritte dai membri del gruppo di ricerca e inviate all'intervistato per un controllo incrociato al fine di evitare pregiudizi interpretativi.

L'analisi ha incluso alcuni dati documentali ottenuti dalla revisione dei documenti pertinenti (Ahmed, 2010). Secondo Prior (2003), la produzione e il consumo di un documento devono essere compresi in modo critico e contestuale. L'analisi documentale implica l'analisi di chi ha prodotto il documento e per quale scopo, gli eventi e le influenze che hanno circondato la sua produzione, il pubblico di riferimento, il modo in cui il documento è stato distribuito, letto e a cui si è fatto successivamente riferimento (McCulloch e Richardson, 2000). Le fonti analizzate sono state i documenti pubblici pubblicati dal Comune di Parma e la documentazione interna, in particolare: i piani strategici interni del Comune di Parma dal 2011 al 2021, i documenti interni riguardanti struttura organizzativa, i report interni sul portafoglio progetti *smart*, il Documento Unico di Programmazione (DUP²¹) dal 2014 al

²¹ Le autorità locali sono tenute per legge a produrre il DUP (Documento Unico di Programmazione) per svolgere le attività di gestione strategica e operativa. Il DUP è composto da due sezioni: strategica e operativa. La prima copre l'intero quinquennio del mandato del Sindaco e definisce gli obiettivi strategici. La seconda sezione fornisce i dettagli

2021, i bilanci dal 2011 al 2021, le relazioni della Corte dei Conti e del Commissario nominato per la crisi. Lo studio ha utilizzato anche le tabelle ufficiali del Rapporto nazionale iCity Rank²².

I dati sono stati raccolti da fonti diverse e i risultati sono stati triangolati (Bowen, 2009) al fine di ridurre i potenziali vizi e *bias* (distorsioni) di qualunque tipo. Inoltre, i dati sono stati elaborati da più ricercatori, garantendo la loro affidabilità e l'uniformità di interpretazione.

Il caso di studio: Parma

Il contesto: una situazione di pre-default

Parma, situata nel cuore della “*Food Valley*” italiana nella regione Emilia-Romagna, è una città industrializzata con una popolazione di 193.315 abitanti nel 2016, inclusa una percentuale di residenti stranieri del 15,6%. Nonostante abbia affrontato una crisi finanziaria nel 2011, la città ha presentato un bilancio in pareggio di 362 milioni di euro nel 2017 con 1.247 dipendenti, dimostrando una grande resilienza nell'affrontare questa crisi e nell'utilizzarla come un'opportunità di cambiamento. Dopo le dimissioni del sindaco nel settembre 2011 a causa di indagini legali e la successiva nomina di un commissario esterno, la città era sull'orlo del collasso finanziario. La crisi è stata attribuita dal commissario esterno a “cause economico-finanziarie”, evidenziando errori di pianificazione economica, un uso improprio delle strategie finanziarie e un aumento delle spese senza entrate adeguate, che hanno portato a un debito consolidato di oltre 800 milioni di euro per il Gruppo Parma, che comprende il Comune e le sue società partecipate.

La mancanza di una visione sistemica da parte dell'amministrazione e la degenerazione etica all'interno della struttura di governo locale sono state rilevate come fattori rilevanti che hanno contribuito alla crisi. La nuova amministrazione, eletta nel maggio 2012, ha puntato prima a stabilizzare le finanze della città, poi a reinventare Parma come una delle prime dieci *smart city* italiane, concentrandosi su una visione strategica di medio e lungo termine, segnando, in tal modo, un cambiamento significativo rispetto alle precedenti pratiche di gestione a breve termine e internamente incoerenti.

operativi degli obiettivi per un periodo di tre anni, in linea con i piani triennali delle risorse richiesti dalle linee guida di contabilità della LA.

²² iCity Rank è il rapporto annuale realizzato dal Governo nazionale per monitorare la situazione delle città italiane nel loro percorso per diventare più intelligenti, vicine ai cittadini, inclusive e vivibili. Per produrre il rapporto vengono analizzate diverse dimensioni urbane: consistenza economica, mobilità sostenibile, tutela dell'ambiente, qualità sociale, capacità di governance e trasformazione digitale. Da queste si ricavano 6 indicatori di qualità urbana che permettono di creare un indice sintetico finale (iCity Index) e la classifica finale.

Le prime azioni resilienti: sulla strada di un nuovo modello di governance

La prima misura adottata dal Comune di Parma per superare la crisi è stata quella di riequilibrare i conti e ridurre il debito del Gruppo Parma, detenuto al 70% da società partecipate. L'obiettivo principale era quello di evitare il fallimento e di ripianare i debiti senza ridurre i servizi offerti alla cittadinanza. Al 31 dicembre 2011 il debito consolidato ammontava a 807 milioni di euro e la situazione era estremamente critica. Ciò premesso, al 31 dicembre 2016 il debito era stato ridotto del 53,5% e la città non solo era uscita dalla crisi, ma era anche diventata una *best practice* esemplare per altri comuni italiani simili.

Questo risultato è stato ottenuto grazie a una serie di azioni coordinate. Il sindaco del Comune di Parma ha affermato:

“Il primo passo è stato quello di razionalizzare le numerose società partecipate, ristrutturando, in concomitanza, il debito complessivo con il supporto delle banche locali. Il coinvolgimento del sistema bancario nel salvataggio della comunità ha dato il via a un processo di collaborazione con tutti gli attori chiave del territorio. Due cose sono state chiare fin dall'inizio: in primo luogo, sarebbe stato molto difficile uscire dalla crisi senza il sostegno e il consenso degli attori locali. In secondo luogo, per ottenere la fiducia dei principali stakeholder, era necessario coinvolgerli in un piano strategico chiaro, che comprendesse un cambiamento della visione generale”.

Lo sviluppo di una strategia basata sui principi della *smart city* non è stato chiaro fin dall'inizio, ma è emerso a seguito dell'analisi delle criticità che Ente Locale ha dovuto affrontare, in particolare la razionalizzazione delle società partecipate e la riorganizzazione dei servizi. Nel quinquennio 2012-2017, sono state liquidate diciotto società di cui il Comune era il principale azionista, ma sono state mantenute e rafforzate quelle strategicamente necessarie. Nell'ambito della strategia per rendere *smart* la città di Parma, si è trattato di It.City S.p.A., responsabile dell'ICT, e Infomobility S.p.A., responsabile dei parcheggi e della mobilità *smart* in generale. Queste aziende si sono aperte a progetti di co-progettazione pubblico-privato per consolidare le sinergie con gli imprenditori locali, sempre più coinvolti nella governance cittadina.

Dopo un'analisi approfondita dell'efficienza, molti dei servizi che erano stati esternalizzati sono stati riportati all'interno dell'Amministrazione Pubblica locale. Si è cercato con successo di ridurre i costi e migliorare i livelli di qualità utilizzando le nuove tecnologie. Un esempio è stato l'internalizzazione dell'illuminazione stradale, uno dei primi progetti *smart* della nuova amministrazione e parte del portafoglio descritto successivamente in questa dissertazione. Nel 2014 è stato firmato un protocollo d'intesa con l'Università di Parma, sia per l'analisi costi-benefici dell'introduzione di nuove tecnologie,

sia per la co-progettazione di soluzioni innovative. In questo senso, l'Università ha svolto un ruolo fondamentale nel processo di superamento della crisi e di riorganizzazione dell'intero sistema dei servizi pubblici. Per finanziare queste strategie innovative che utilizzano le nuove tecnologie, le autorità di Parma si sono rivolte a fonti di finanziamento esterne come i fondi dell'UE, ovvero il *Regional Operational Programme - European Regional Development Fund*.

Il dirigente dell'unità operativa bilancio e contabilità ha dichiarato che:

“Un risultato della strategia aziendale è stato quello di equilibrare le spese e le entrate correnti, che prima dell'arrivo del Commissario esterno erano state finanziate con operazioni straordinarie di disinvestimento. Sotto la nuova amministrazione, la spesa degli Enti Locali è stata razionalizzata e le tasse locali sono state portate al livello massimo consentito dalla legge per mantenere i servizi ai cittadini a un livello simile a quello precedente la crisi”.

I documenti di pianificazione rivelano la graduale evoluzione della nuova strategia *smart* e il cambiamento di visione delle istituzioni locali. In particolare, il DUP, previsto dalla legge e adottato dal Comune di Parma dal 2014, consente un'analisi separata longitudinale dello sviluppo della pianificazione strategica e degli obiettivi operativi. Ciò dimostra che già nel 2015 era stato delineato un portafoglio di progetti *smart*, categorizzati in aree strategiche pertinenti, insieme alla creazione formale di piattaforme collaborative specifiche per i diversi *stakeholder* impegnati nei processi decisionali. Al fine di gestire questa complessità, è stata necessaria una completa e radicale riorganizzazione interna.

Il Comune di Parma ha, quindi, riorganizzato l'intera governance dell'amministrazione in modo che fosse *smart* e coinvolgesse attivamente i cittadini e gli *stakeholder* nel processo decisionale. Per raggiungere questi obiettivi, sono state implementate diverse soluzioni, come la cittadinanza attiva, i consigli di cittadini volontari e il bilancio partecipativo. Infine, la struttura rigida dei settori organizzativi è stata sostituita da una struttura più complessa di organizzazione interna, più flessibile e trasversale per massimizzare le sinergie intersettoriali e la collaborazione.

Il portafoglio progetti “Parma Smart Future”

La composizione e il contenuto dei singoli progetti sono fondamentali per il progetto di trasformazione di Parma in una *smart city*. Questi progetti indicano le priorità strategiche e l'impatto atteso sulla qualità della vita della cittadinanza. Il portafoglio progetti di Parma (*Parma Smart Future*) copre cinque delle aree strategiche del *framework* di Giffinger et al. Nell'ambito della *Smart Governance* non vi è una corrispondenza univoca con un progetto specifico, ma piuttosto ricalca il modello generale che verrà illustrato in dettaglio nella prossima sezione. Come si può vedere nella Tabella 1, i progetti sono

suddivisi in cinque gruppi tematici in base alle loro caratteristiche, con alcune ripetizioni di categorie dovute alla trasversalità dei progetti.

Tabella 1. Aree smart e progetti del gruppo

Smart Economy, Smart Environment	Smart Mobility	Smart People, Smart Living,	Smart Environment, Smart Living, Smart Economy	Smart Living
Parma Cambia Luce	Charging stations per veicoli elettrici	Turismo e brand cittadino	Cartografia 3D	Data lake e network di dati
Parma Energy Eco-compattatori	Car Sharing	Parma City of Gastronomy	Open Fiber	EmiLib
Stazioni di gestione dei rifiuti smart	Controllo del traffico		Efficity	
Pesa dei rifiuti smart	Bike Sharing		Lepida Data Center	
Tariffe individualizzate per produzione rifiuti tramite microchip	<i>Cicletteria</i>			

Fonte: Comune di Parma - Rapporti interni: Il portafoglio progetti Smart

1. *Smart Economy, Smart Environment.* Quest'area comprende strategie per promuovere l'innovazione nel settore energetico, migliorare la sostenibilità e incoraggiare il riciclaggio dei rifiuti. I miglioramenti tecnologici delle infrastrutture cittadine hanno portato a una riduzione delle emissioni di CO2, a un miglioramento della sicurezza e dell'illuminazione stradale e a una maggiore efficienza. Un'iniziativa chiave è stata la promozione del riciclaggio dei rifiuti attraverso l'educazione dei cittadini e gli incentivi, che hanno permesso di ridurre

significativamente i rifiuti non riciclabili da 250 kg pro capite nel 2013 a 110 kg nel 2016, con tassi di raccolta differenziata che hanno raggiunto l'80% del totale rifiuti prodotti.

2. *Smart Mobility*. Tale sezione contiene i progetti per una mobilità sostenibile, ecologica e intelligente. Questi progetti vanno dalle stazioni di ricarica per i veicoli elettrici nelle aree residenziali alle stazioni di *car-sharing* e *bike-sharing*. L'obiettivo è quello di permettere alle persone senza auto di spostarsi, promuovendo l'inclusione sociale e la mobilità sostenibile. L'aspetto tecnologico consiste nella fornitura di un'applicazione scaricabile a disposizione dei cittadini e nel funzionamento innovativo dei servizi stessi.
3. *Smart People, Smart Living*. Questa categoria comprende il turismo e la cultura. Nel 2015, Parma è stata la prima città italiana a essere nominata "*Parma City of Gastronomy*" dall'UNESCO. Lanciata nel 2004, la Rete delle Città Creative riconosce le città di tutto il mondo che promuovono l'innovazione e la creatività come fattori chiave per uno sviluppo urbano più sostenibile. Le città designate condividono le *best practice* e collaborano quotidianamente con gli *stakeholder* locali per lo sviluppo della città.
4. *Smart Environment, Smart Living, Smart Economy*. Quest'area riguarda principalmente la costruzione e lo sviluppo di reti e infrastrutture, con particolare attenzione al rinnovamento architettonico ed energetico. Parma ha posato la banda larga in tutta la città, ha ottimizzato la gestione e il monitoraggio dei sistemi e delle reti energetiche con un software dedicato, ha introdotto un nuovo software di protezione civile per garantire un maggiore livello di sicurezza idrogeologica e ha creato nuove infrastrutture di "*disaster recovery*" e di sicurezza dei dati.
5. *Smart Living*. Questo ambito comprende progetti infrastrutturali di interesse pubblico. Nel corso degli anni, il Comune di Parma ha posato tubi e cablaggi per vari scopi. Queste infrastrutture civili sono utilizzate per fornire servizi quali: videosorveglianza, gestione della rete semaforica, lettori di targhe, controllo del traffico, Wi-Fi, *gateway Internet Of Things* (IOT), reti di sensori.

Parma partecipa al progetto RUGGEDISED, finanziato da Horizon 2020 dell'UE, con l'obiettivo di far progredire il proprio modello di *smart city* in Europa. Insieme ad altre cinque città, Parma si è impegnata nell'integrazione di soluzioni ICT, mobilità elettrica ed energia per promuovere ambienti urbani *smart* e resilienti attraverso la collaborazione con imprese e centri di ricerca.

Tutte le aree *smart* prevedono, esplicitamente o implicitamente, la guida di una *smart governance* partecipativa e l'implementazione di soluzioni ad alta tecnologia, per raggiungere gli obiettivi strategici.

La governance: una gestione e un'organizzazione smart

La città di Parma ha affrontato una complessa crisi finanziaria che ha richiesto la collaborazione di diversi *stakeholder*, tra i quali istituti bancari, università, cittadini e imprenditoria locale. Affrontare tale crisi ha richiesto cambiamenti nei modelli di governance e nei modelli organizzativi finalizzati a favorire la collaborazione e il coinvolgimento degli *stakeholder*. Il progetto “*Parma Smart Future*” ha segnato l'inizio di questa trasformazione, prefiggendosi l'obiettivo di riformare l'erogazione dei servizi in un contesto di *smart city*. L'amministrazione ha ampliato le aree di intervento e la complessità dei progetti, rendendo necessaria la collaborazione interdisciplinare e il passaggio dai settori funzionali a un modello di collaborazione intersettoriale (Mintzberg, 1985).

Nonostante la riduzione del personale da 1.390 a 1.224 unità tra il 2010 e il 2017 a causa dell'attuale legislazione che limita la copertura del *turnover*, Parma ha mantenuto la sua *leadership* nella classifica italiana delle *smart city*, soprattutto per quanto riguarda le iniziative di sostenibilità ambientale. In ogni caso lo sviluppo di una “*visione smart*” globale rimane attuale, poiché richiede miglioramenti nell'organizzazione interna e nella governance continui per gestire situazioni complesse e ottimizzare i risultati tra diversi obiettivi e *stakeholder* (Dameri, 2014).

Il direttore generale del Comune di Parma ha dichiarato:

“È fondamentale un efficace coordinamento intersettoriale, che rifiuti l'approccio a compartimenti stagni a favore di un coordinamento trasversale delle politiche per l'efficienza organizzativa. La riorganizzazione mirava a sostenere elevati standard di servizio, a raggiungere gli obiettivi di gestione e a utilizzare le risorse in modo efficiente ed efficace. Ciò ha comportato l'impiego di strumenti di pianificazione strategica, come il DUP, per delineare azioni chiare per ogni obiettivo, nonostante la riduzione delle risorse umane e finanziarie rispetto ai livelli del 2010”.

La strategia di riorganizzazione si è concentrata sull'integrazione di strumenti di coordinamento efficaci, sull'adozione di strutture matriciali all'interno dell'organizzazione funzionale, sull'allineamento dei regolamenti e della pianificazione con le valutazioni delle performance e sull'implementazione di sistemi di audit completi. Il DUP ha definito quattro aree nella visione strategica della città: Città futura/Città intelligente, Città creativa, Città delle persone, Città che cambia, ognuna con obiettivi specifici per guidare le politiche amministrative. Questo modello bilancia la rigidità dell'erogazione dei servizi con la flessibilità strategica, sottolineando l'approccio gestionale trasversale, fondamentale per l'evoluzione di Parma in una *smart city*.

L'epilogo: la nascita di una Smart City

Nell'ottobre 2017, forte dei progetti sopra descritti in dettaglio, Parma si è classificata al nono posto nell'indice *ICity Rate* elaborato da Forum PA, come si può vedere in Tabella 2.

Tabella 2. Le prime dieci città - *ICity Rank*.

Classifica	Città	Regione	Punteggio
1	Milano	Lombardia	599.1
2	Bologna	Emilia-Romagna	597.4
3	Firenze	Toscana	571.1
4	Venezia	Veneto	553.3
5	Trento	Trentino-Alto Adige	545.8
6	Bergamo	Lombardia	538.1
7	Torino	Piemonte	532.9
8	Ravenna	Emilia-Romagna	517.6
9	Parma	Emilia-Romagna	513.9
10	Modena	Emilia-Romagna	513.3

Fonte: indice *ICity Rate* 2017 (<https://www.forumpa.it/citta-territori/icity-rate-2017-la-classifica-delle-citta-intelligenti-italiane-sesta-edizione/>).

Tabella 3. *ICity Rank* 2018-2022.

Anni	Posizione	Posizione Rispetto
Classifica	Classifica	All'anno Precedente
ICity	Parma	
2018	8	↑1
2019	8	=
2020	11	↓3

2021	10	↑1
2022	11	↓1

Fonte: elaborazione dell'autore sulla base dell'ICity Rank.

Da allora, Parma è rimasta nelle prime posizioni della classifica (Tabella 3) ed è stata coerente con il modello di sviluppo urbano *smart* presentato.

Discussione

La sfida attuale delle *smart city* consiste nel gestire scenari interni ed esterni complessi attraverso un efficace coordinamento intersettoriale e tramite il bilanciamento tra progresso tecnologico e dimensione umana. L'approccio di Parma, definito “*Smart Living*”, impiega le ICT per migliorare la vita urbana e prevede un modello di governance che si allinea alla struttura della quadrupla elica, integrando, in tal modo, governo cittadino, università, industria e società civile per promuovere un’innovazione collaborativa (Iacuzzi e Pauluzzo, 2023; Mora et al., 2017). Questo modello, benché complesso, è stato efficacemente implementato a Parma grazie a un forte coinvolgimento degli *stakeholder* in tutti i settori, che ha richiesto una governance innovativa per facilitare la creazione di sinergie e la ricerca di soluzioni condivise tra i vari *stakeholder* urbani (Cavallini et al., 2016; Marques et al., 2021; Khlif et al., 2022).

Nella città di Parma questo modello collaborativo è stato fondamentale per superare la crisi finanziaria, grazie a dei meccanismi finalizzati a coinvolgere i cittadini, come il bilancio partecipativo, andando a sfruttare le competenze universitarie per la sinergia territoriale e coinvolgendo l'industria attraverso la co-progettazione e i partenariati pubblico-privato, esemplificati dall'associazione degli industriali denominata “Parma Io Ci Stò”. Il direttore generale ha evidenziato il ruolo centrale della struttura a quadrupla elica nella transizione verso la *smart city* e ha sottolineato come la governance sia alla base dei risultati strategici, organizzativi e operativi.

Il processo di evoluzione di Parma in una *smart city* sottolinea l'importanza di trascendere un focus techno-centrico, sostenendo numerosi progetti su piccola scala e a basso budget per migliorare progressivamente l'ambiente urbano (Lerner, 2014). La strategia di sviluppo integra approcci *top-down* (guidati dal governo) e *bottom-up* (guidati dalla comunità) per evitare le insidie dell'autoritarismo e del caos (Breuer et al., 2014; Lee et al., 2014; Mora e Bolici, 2016). Ciò emerge fortemente sia nel modello di governance che nella documentazione strategica come il DUP, che delinea la visione a lungo termine della città, le aree di interesse e le responsabilità della gestione cittadina (Mora et al., 2019).

Un approccio strategico integrato non solo mira a stabilire un ampio ecosistema che definisca la *smart city*, ma sottolinea anche che, mentre i principi strategici possono essere applicabili in generale, il modello di governance di ogni città è unico e adattato al suo contesto specifico e presenta elementi idiosincratici peculiari.

Gli elementi più importanti da tenere in considerazione per descrivere un modello di governance collaborativa vengono evidenziati dai framework teorici relativi alla *collaborative governance*: consenso e dinamiche relazionali (Ansell e Gash, 2008), contesto, driver, capacità di azione e feedback (Emerson e Nabatchi, 2012), istituzioni, incentivi, enforcement e dinamiche di adattamento (Ostrom, 2009, 2010).

Conclusioni

Il percorso di sviluppo delle *smart city* deve essere modellato in base al contesto socioeconomico e culturale di ciascuna città, e la scelta di implementare azioni specifiche dipende da fattori contestuali locali (Neirotti et al., 2014). È necessario adottare una logica integrata che attraversi tutte le aree di intervento e che estenda i benefici delle ICT a ogni settore delle politiche di sviluppo, *smart governance* inclusa. Un'attenta pianificazione degli interventi aiuta a migliorare l'impatto delle soluzioni implementate.

Il presente lavoro si inserisce nel dibattito su quale sia il miglior modello di governance collaborativa, e la sua peculiarità è l'analisi del caso di una città sull'orlo del default.

In base alla domanda di ricerca, questo studio cerca di capire se un modello di governance può essere il motore chiave per lo sviluppo di un ecosistema di *smart city* e se il *framework* teorico della *smart city* può essere la soluzione alla crisi finanziaria di un comune. Sulla base del caso di studio di Parma, si può affermare che la città di Parma è l'esempio di una città in cui è stato implementato con successo un modello di *smart governance*, nello specifico il modello di governance collaborativa a quadrupla elica. Non è un modello molto diffuso in letteratura, ma è molto efficace in situazioni critiche perché coinvolge l'intero ecosistema territoriale, creando una rete di supporto che collega tutti gli attori, che sono consapevoli delle conseguenze nefaste che il fallimento avrebbe su loro stessi e sulla collettività. L'allineamento e il contemperamento degli interessi degli *stakeholder* è fondamentale per la nascita dell'ecosistema collaborativo. Questo modello ha permesso alla città di superare la crisi finanziaria comunale e di diventare una delle migliori *smart city* d'Italia, secondo *ICity Rank*. La *smart city* come modello di riferimento per lo sviluppo e il progresso urbano si basa sulla rete creata dal modello di governance.

Infine, ma non per importanza, la fine della crisi e la trasformazione in *smart city* hanno permesso a

Parma di compiere progressi nell'attuazione dei seguenti SDG: Obiettivo 4 (istruzione di qualità), Obiettivo 6 (acqua pulita e servizi igienici), Obiettivo 7 (energia pulita e accessibile), Obiettivo 8 (lavoro dignitoso e crescita economica), Obiettivo 9 (industria, innovazione e infrastrutture), Obiettivo 10 (ridurre le disuguaglianze), Obiettivo 11 (città e comunità sostenibili), Obiettivo 12 (consumo e produzione responsabili), Obiettivo 13 (azioni per il clima), Obiettivo 15 (vita sulla terra), Obiettivo 16 (pace, giustizia e istituzioni solide), Obiettivo 17 (*partnership* per gli obiettivi).

Si nota in maniera evidente che l'implementazione del *framework* teorico della smart city e i progressi della città verso gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile si muovono nella stessa direzione.

Il limite principale della ricerca è relativo alla metodologia: trattandosi di un *single case study*, i risultati non possono essere generalizzati, ma sono specifici del caso in oggetto. Inoltre, ogni città è diversa dalle altre e ha un *background* specifico, per questo motivo ogni obiettivo strategico che è stato un passo decisivo per la città di Parma potrebbe non essere rilevante per un'altra città con una situazione differente. Per la ricerca futura, sarebbe di grande utilità lo svolgimento di un confronto tra le strategie seguite dalle principali *smart city* italiane per costruire il loro attuale ecosistema e capire le affinità e le differenze tra di esse e approfondire le cause delle stesse.

Bibliografia

Ahmed, J. U. (2010). Documentary research method: new dimensions. *Indus Journal of Management & Social Sciences*, 4 (1), 1-14.

Ahrens, T., & Dent, J. F. (1998). Accounting and organizations: realizing the richness of field research. *Journal of management accounting research*, 10(1), 1-39.

Ahvenniemi, H., Huovila, A., Pinto-Seppä, I., & Airaksinen, M. (2017). What are the differences between sustainable and smart cities?. *Cities*, 60, 234-245.

Albino, V., Berardi, U., & Dangelico, R. M. (2015). Smart cities: Definitions, dimensions, performance, and initiatives. *Journal of urban technology*, 22(1), 3-21.

Alshamaila, Y., Papagiannidis, S., Alsawalqah, H., & Aljarah, I. (2023). Effective use of smart cities in crisis cases: A systematic review of the literature. *International Journal of Disaster Risk Reduction*, 103521.

Angelidou, M. (2014). Smart city policies: A spatial approach. *Cities*, 41, S3-S11.

- Ansell, C., & Gash, A. (2008). Collaborative governance in theory and practice. *Journal of public administration research and theory*, 18(4), 543-571.
- Appio, F. P., Lima, M., & Paroutis, S. (2019). Understanding Smart Cities: Innovation ecosystems, technological advancements, and societal challenges. *Technological Forecasting and Social Change*, 142, 1-14.
- Belissent, J. (2011). *The Core of a Smart City Must Be Smart Governance*, Forrester Research. Inc., Cambridge, MA.
- Bellandi, M., Donati, L., & Cataneo, A. (2021). Social innovation governance and the role of universities: Cases of quadruple helix partnerships in Italy. *Technological Forecasting and Social Change*, 164, 120518.
- Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative research journal*, 9(2), 27-40.
- Breuer, J., Walravens, N., Ballon, P. (2014). Beyond defining the smart city: meeting top- down and bottom-up approaches in the middle. *TeMA J. Land Use Mobil. Environ.* 7, 153-164.
- Cardullo, P., & Kitchin, R. (2019). Being a “citizen” in the smart city: Up and down the scaffold of smart citizen participation in Dublin, Ireland. *GeoJournal*, 84(1), 1-13.
- Cavallini, S., Soldi, R., Friedl, J., & Volpe, M. (2016). Using the Quadruple Helix Approach to Accelerate the Transfer of Research and Innovation Results to Regional Growth.
- Chiucchi, M. S. (2012). *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*. Torino, Giappichelli Editore.
- Chiucchi, M. S. (2014). Il gap tra teoria e prassi nel Management Accounting: il contributo della field-based research. *Management Control*, 3, 5-9.
- Chourabi, H., Nam, T., Walker, S., Gil-Garcia, J. R., Mellouli, S., Nahon, K., ... & Scholl, H. J. (2012). Understanding smart cities: An integrative framework. In *System Science (HICSS), 2012 45th Hawaii International Conference on* (pp. 2289-2297). IEEE.
- Costales, E. (2022). Identifying sources of innovation: Building a conceptual framework of the Smart city through a social innovation perspective. *Cities*, 120, 103459.
- Dameri, R. P. (2014). Modelli di governo e di governance delle smart city, il caso italiano. *Impresa Progetto - Electronic Journal of Management* (4).

- Deakin, M., & Leydesdorff, L. (2014). The triple helix model of smart cities: A neo-evolutionary perspective 1. In *Smart cities* (pp. 134-149). Routledge.
- Emerson, K., Nabatchi, T., & Balogh, S. (2012). An integrative framework for collaborative governance. *Journal of public administration research and theory*, 22(1), 1-29.
- Emerson, K., & Nabatchi, T. (2015). *Collaborative governance regimes*. Georgetown University Press.
- European Union (2012). *EU Cohesion Policy 2014-2020*. Bruxelles: European Commission.
- Fontana, F. (2014). The smart city and the creation of local public value. In *Smart City* (117-137). Springer, Cham.
- Giffinger, R., Fertner, C., Kramar, H., Kalasek, R., Pichler-Milanović, N., & Meijers, E. (2007). *Smart cities: Ranking of european medium-sized cities*. vienna, austria: Centre of regional science (srf), Vienna university of technology.
- Gil-Garcia, J. R., Pardo, T. A., & Nam, T. (2015). What makes a city smart? Identifying core components and proposing an integrative and comprehensive conceptualization. *Information Polity*, 20(1), 61-87.
- Grossi, G., & Pianezzi, D. (2017). Smart cities: Utopia or neoliberal ideology?. *Cities*, 69, 79-85.
- Hollands, R. G. (2008). Will the real smart city please stand up? Intelligent, progressive or entrepreneurial?. *City*, 12(3), 303-320.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, organizations and society*, 8(2-3), 287-305.
- Hu, W., Wang, S., & Zhai, W. (2023). Human-centric vs. technology-centric approaches in a top-down smart city development regime: Evidence from 341 Chinese cities. *Cities*, 137, 104271.
- Iacuzzi, S., & Pauluzzo, R. (2023). Looking for missing outcomes: accounting for intellectual capital and value creation in ecosystems. *Journal of Management and Governance*, 1-33.
- Khelif, W., Karoui, L., & Ingley, C. (2022). Systemic sustainability: toward an organic model of governance—a research note. *Journal of Management and Governance*, 26(1), 11-25.
- Kourtit, K., Deakin, M., Caragliu, A., Del Bo, C., Nijkamp, P., Lombardi, P., & Giordano, S. (2013). 11 An advanced triple helix network framework for smart cities performance. *Smart cities: Governing, modelling and analysing the transition*, 196.

- Lahat, L., & Sher-Hadar, N. (2021). A threefold perspective: conditions for collaborative governance. *Collaborative Governance: Theory and Lessons from Israel*, 77-99.
- Lee, J. H., Hancock, M. G., & Hu, M. C. (2014). Towards an effective framework for building smart cities: Lessons from Seoul and San Francisco. *Technological Forecasting and Social Change*, 89, 80-99.
- Lerner, J. (2014). *Urban acupuncture*. Washington, DC: Island press. p. 547.
- Lipsky, M. (2010). *Street-level bureaucracy, 30th ann. Ed.: dilemmas of the individual in public service*. Russell Sage Foundation.
- Lynn Jr, L. E., Heinrich, C. J., & Hill, C. J. (2000). Studying governance and public management: Challenges and prospects. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 10(2), 233-262.
- Magliacani, M. (2023). How the sustainable development goals challenge public management. Action research on the cultural heritage of an Italian smart city. *Journal of Management and Governance*, 27(3), 987-1015.
- Marques, C., Marques, A. V., Braga, V., & Ratten, V. (2021). Technological transfer and spillovers within the RIS3 entrepreneurial ecosystems: A quadruple helix approach. *Knowledge Management Research & Practice*, 19(1), 127-136.
- Matos, F., Vairinhos, V. M., Dameri, R. P., & Durst, S. (2017). Increasing smart city competitiveness and sustainability through managing structural capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), 693-707.
- McCulloch, G., & Richardson, W. (2000). *Historical research in educational settings*. Buckingham: Open University Press.
- Meijer, A., & Bolívar, M. P. R. (2016). Governing the smart city: a review of the literature on smart urban governance. *International review of administrative sciences*, 82(2), 392-408.
- Mintzberg, H. (1985). *La progettazione dell'organizzazione aziendale*. Bologna: Il Mulino.
- Mora, L., & Bolici, R. (2016). *Come costruire una Smart City. Esperienze a confronto e nuovi scenari di sviluppo*. Edizioni Forum PA.
- Mora, L., Bolici, R., & Deakin, M. (2017). The First Two Decades of Smart-City Research: A Bibliometric Analysis. *Journal of Urban Technology*, 24(1), 3-27.

- Mora, L., Deakin, M., & Reid, A. (2019). Strategic principles for smart city development: A multiple case study analysis of European best practices. *Technological Forecasting and Social Change*, 142, 70-97.
- Moraci, F., Errigo, M. F., Fazia, C., Campisi, T., & Castelli, F. (2020). Cities under pressure: Strategies and tools to face climate change and pandemic. *Sustainability*, 12(18), 7743.
- Musante, K., & DeWalt, B. R. (2010). *Participant observation: A guide for fieldworkers*. Rowman Altamira.
- Neirotti, P., De Marco, A., Cagliano, A. C., Mangano, G., & Scorrano, F. (2014). Current trends in Smart city initiatives: Some stylised facts. *Cities*, 38, 25-36.
- Ostrom, E. (2009). *Understanding institutional diversity*. Princeton university press.
- Ostrom, E. (2010). Beyond markets and states: polycentric governance of complex economic systems. *American economic review*, 100(3), 641-672.
- Perboli, G., De Marco, A., Perfetti, F., & Marone, M. (2014). A new taxonomy of smart city projects. *Transportation Research Procedia*, 3, 470-478.
- Pollio, A. (2016). Technologies of austerity urbanism: the “smart city” agenda in Italy (2011–2013). *Urban geography*, 37(4), 514-534.
- Prior, L. (2003). *Using documents in social research*. London: Sage.
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative research in accounting & management*, 8(3), 238-264.
- Rubino, F., Puntillo, P., & Veltri, S. (2017). Il ruolo dei manager universitari in un’ottica di performance integrata. *Analisi di un caso studio*. *Management Control*, 3, 95-122.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, London: Thomson.
- Scapens, R.W. (2004). Doing case study research. In Humphrey, C., Lee B.H.K., *The real life guide to accounting research: a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Oxford, Elsevier, 257-279.
- Selada, C. (2017). Smart cities and the quadruple helix innovation systems conceptual framework: the case of Portugal. In: Monteiro, S., Carayannis, E.G. (Eds.), *The Quadruple Innovation Helix*

Nexus: A Smart Growth Model, Quantitative Empirical Validation and Operationalization for OECD Countries. Palgrave, New York City, NY, 211-244.

Sikora-Fernandez, D. (2018). Smarter cities in post-socialist country: Example of Poland. *Cities*, 78, 52-59.

Staricco, L. (2013). Smart Mobility: opportunità e condizioni. *TeMA-Journal of Land Use, Mobility and Environment*, 6(3), 342-354.

United Nations (2015). *Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. Available at: <https://sdgs.un.org/2030agenda>.

Yin R. K. (2012). *Applications of case study research* (3rd ed.), Washington, DC: Sage Publications.

Yin, R. K. (2018). *Case study research, design and methods* (6th ed.), Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

CAPITOLO 2 – INTRODUZIONE DELLA CONTABILITÀ FULL ACCRUAL NELL'ENTE LOCALE E CONSOLIDAMENTO CON LE SOCIETÀ PARTECIPATE

Abstract

Scopo: questa ricerca intende contribuire al dibattito in corso sui vantaggi prospettici dell'implementazione della contabilità *full accrual* nei Paesi in cui tale transizione è in corso, con un focus sui comuni italiani. La ricerca si propone di verificare le condizioni necessarie, nella percezione del management degli uffici contabili del settore pubblico, affinché la transizione dalla contabilità di cassa modificata alla contabilità *full accrual* sia considerata utile nel contesto italiano.

Design/Methodologia/Approccio: la metodologia adottata è quella della *Qualitative Comparative Analysis* (QCA), che prevede la realizzazione di un'indagine attraverso interviste semistrutturate ai manager degli uffici di contabilità e bilancio dei comuni italiani. Il campione è formato dai comuni della regione Emilia-Romagna con popolazione superiore a 15.000 abitanti.

Risultati: lo studio mostra che alcuni *stakeholder* hanno una domanda reale e tangibile di informazioni sui bilanci. Tra di essi alcuni ritengono che i bilanci in contabilità *full accrual* forniscano informazioni accurate sulla salute finanziaria dei comuni e che tali bilanci siano comparabili tra i comuni. L'insieme di questi fattori costituisce, secondo i manager degli uffici contabilità del settore pubblico, una condizione sufficiente per considerare utile l'implementazione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali.

Originalità/Valore: questa ricerca contestualizza il più ampio dibattito internazionale sulla transizione alla contabilità *full accrual* nel *framework* teorico della “*New Institutional Sociology*”. La *Qualitative Comparative Analysis* è una metodologia poco utilizzata nel campo della contabilità pubblica e il punto di vista dei dirigenti contabili del settore pubblico è poco indagato in letteratura.

Keywords

Qualitative Comparative Analysis, management pubblico, contabilità *full accrual*, contabilità di cassa modificata, transizione contabile, comuni, bilanci, rendicontazione.

Introduzione

La contabilità del settore pubblico è cambiata e sta tuttora cambiando a causa di diversi fattori causali, tra cui lo sviluppo del *New Public Management* (NPM). Il contesto del settore pubblico si è evoluto e il modo in cui i governi lo gestiscono, erogano servizi pubblici e creano valore pubblico è più complesso. Di conseguenza, le pratiche contabili del settore pubblico vengono rimodellate per stare al passo con i tempi (Grossi e Argento, 2022). Sulla base di questi cambiamenti, molti Paesi hanno avviato un processo di transizione contabile a uno o più livelli di governo (Khan e Mayes, 2009), a favore dell'adozione della contabilità per competenza o contabilità *full accrual* come strumento in grado di rappresentare più accuratamente l'equilibrio economico e l'impatto patrimoniale del governo (Capalbo, 2012), per migliorare la trasparenza e la fiducia da parte degli *stakeholder*, rafforzando in questo modo la loro *accountability*.

Le organizzazioni internazionali, come l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) o il Fondo Monetario Internazionale (FMI), raccomandano l'adozione della contabilità *full accrual* in quanto fornisce informazioni migliori per ottimizzare il processo decisionale (Poljašević et al., 2019). La necessità di armonizzare le informazioni della contabilità *full accrual* è stata invocata sia dagli studiosi che dalle istituzioni, soprattutto nell'Unione Europea (UE) (Christiaens et al., 2015; UE, 2013). È opinione diffusa che la convergenza verso un unico insieme di regole e principi contabili faciliterà la riduzione delle divergenze contabili (Lüder, 2000) e la comparabilità internazionale dei dati (Schmidhuber et al., 2022), migliorerà la misurazione della performance degli enti pubblici (Hodges e Mellett, 2003) e promuoverà una migliore qualità delle decisioni aumentando la fruibilità, la trasparenza e l'*accountability* dei bilanci (Steccolini, 2004; Nogueira e Jorge, 2017; Ismail, 2022). Anche l'Italia si è mossa verso la piena attuazione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali. L'obiettivo, fissato prima dalla Direttiva 2011/85/UE e poi dal *Recovery Plan*, è quello di avere bilanci pienamente comprensibili, rilevanti, affidabili e comparabili (Pollitt e Bouckaert, 2011; Buylen e Christiaens, 2016). Questi bilanci devono essere in grado di valorizzare la gestione comunale e il patrimonio pubblico (Aprile et al., 2018) attraverso un sistema di rilevazione e rendicontazione che utilizzi la contabilità a partita doppia come strumento di monitoraggio della gestione (Quagli, 2017). Alla fine del 2020, circa il 30% dei governi a livello globale presentava un bilancio in contabilità *full accrual* (IFAC e CIPFA, 2021). In un rapporto sullo stato di avanzamento, pubblicato nel 2021, l'*International Federation of Accountants* (IFAC) e il *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) hanno previsto che entro il 2025 il 50% dei governi sarà passato alla rendicontazione in contabilità *full accrual*. Alla luce di questi dati, è utile analizzare un caso di studio reale di un Paese in cui questa transizione sta avvenendo, per valutare i pro e i contro e capire come vengono affrontati alcuni problemi per fare confronti internazionali e affrontare alcune questioni da un punto di vista pratico.

Secondo il quadro concettuale dell'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB, 2022), l'obiettivo dell'informativa finanziaria, ricavata dai documenti contabili degli enti pubblici, è quello di fornire informazioni e dati utili sulla situazione finanziaria e sulla performance dell'organizzazione a un'ampia gamma di *stakeholder* interni ed esterni. Studi recenti, come quelli condotti da Hausteijn et al. (2021) e Ismail (2022), hanno dimostrato che il grado di utilità dell'informativa ottenuta dai bilanci degli enti pubblici basati sulla contabilità *full accrual*, è percepito da diversi utenti come più utile rispetto all'informativa derivata dalla contabilità per cassa modificata. Al contrario, diversi studi internazionali continuano a mettere in dubbio l'utilità del modello di rendicontazione basato sulla competenza (*full accrual*), preferendo quello basato sulla cassa modificata. È stato dimostrato che l'utilità dei bilanci basati sul modello tipico del settore commerciale (contabilità *full accrual*) all'interno degli enti pubblici è limitata a causa delle specificità del settore pubblico (Cohen et al., 2013; Poljašević et al., 2019; Pajković et al., 2023).

Questo punto di vista è condiviso anche dalle amministrazioni locali italiane, che non sembrano essere d'accordo con la piena adozione della contabilità *full accrual* (Anessi Pessina et al., 2010). In realtà, questo processo è già in corso, al fine di accedere ai finanziamenti europei di nuova generazione. In Italia, attualmente, la contabilità per competenza deriva dalla contabilità di cassa modificata e ha solo una funzione di conformità. L'attuale bilancio in contabilità *accrual* non sembra aver raggiunto il successo integrativo desiderato dal legislatore italiano (Benfante et al., 2024). L'Italia si trova in una fase di transizione verso l'adozione di una contabilità *full accrual* nel settore pubblico, mentre attualmente viene utilizzata contabilità di cassa modificata (Dabbicco e Mattei, 2020). È quindi importante determinare se gli *stakeholder* trovano utile il bilancio basato sulla competenza.

Pertanto, seguendo le argomentazioni precedenti e in linea con le tendenze evolutive future che pongono l'Italia all'avanguardia nella transizione alla contabilità *full accrual* entro il 2026, la presente ricerca si propone di rispondere alla seguente domanda di ricerca:

RQ. A quali condizioni i responsabili della contabilità del settore pubblico riterrebbero utile l'adozione della contabilità full accrual in alternativa al sistema prevalente di contabilità per cassa modificata?

Questo studio analizza le condizioni necessarie e sufficienti affinché i dirigenti contabili del settore pubblico ritengano essere utile il passaggio alla contabilità *full accrual*. Si ipotizza che le loro percezioni siano funzionali al successo dell'implementazione del processo di riforma (Nogueira e Jorge, 2017). I responsabili e i dirigenti degli uffici contabilità e bilancio del settore pubblico sono l'anello di congiunzione tra le decisioni prese dai politici e l'amministrazione pubblica, che è investita dell'arduo compito di attuare tali decisioni nella pratica (Saliterer e Korac, 2014). Il loro ruolo è fondamentale per apportare i cambiamenti necessari a mettere in pratica la visione politica (Correa

Silva et al., 2022) e per raggiungere efficacemente i loro obiettivi devono essere dotati dei migliori strumenti possibili per adempiere al loro ruolo tecnico (Nogueira e Jorge, 2017). Le loro percezioni sono essenziali per qualsiasi riforma contabile, poiché sono due dei principali attori del cambiamento, ossia i responsabili delle decisioni politiche e i preposti alle azioni amministrative. Il punto di vista dei politici e dei manager del settore pubblico dovrebbe essere quello indagato, ma gran parte della letteratura analizza lo stato dell'arte solo dal punto di vista dei politici (Gomes et al., 2023). Sono molto limitate le evidenze empiriche sull'utilità delle informazioni finanziarie dal punto di vista dei manager degli uffici bilancio e contabilità delle amministrazioni locali.

Sulla base delle considerazioni precedenti, questa ricerca si colloca all'interno dell'attuale dibattito internazionale riguardante i Paesi in fase di transizione verso la contabilità *full accrual* e mette in evidenza le caratteristiche che questo modello contabile può avere sul valore informativo e sull'utilità dei bilanci. L'articolo copre un *research gap* riguardo il punto di vista dei manager contabili del settore pubblico invece di focalizzarsi sul punto di vista e sull'opinione dei politici, su cui esiste un'ampia e consolidata letteratura (Grossi et al., 2016; Budding e Van Helden, 2022).

L'elaborato è strutturato in sei sezioni. Dopo l'introduzione, che formula la domanda di ricerca, il *framework* teorico delinea, a livello teorico, il filone di ricerca e il fondamento concettuale a cui appartiene la ricerca. Di seguito, viene presentata la letteratura sull'utilità dei bilanci degli Enti Locali dal punto di vista degli *stakeholder*. Segue un breve paragrafo sulle caratteristiche principali della contabilità e della rendicontazione finanziaria del settore pubblico in Italia. Si prosegue con i materiali e la metodologia di lavoro e i risultati della ricerca, direttamente collegati alla loro discussione. Infine, la conclusione riassume i principali risultati della ricerca, ne delinea i limiti e propone suggerimenti per la ricerca futura.

Framework teorico

Negli ultimi tre decenni, nel settore pubblico si è registrata una tendenza pervasiva all'adozione di pratiche di gestione simili a quelle del settore privato. Questo cambiamento è stato guidato dal paradigma del *New Public Management* (NPM), che ha portato all'adozione di riforme volte a introdurre nel settore pubblico logiche e strumenti di gestione del settore privato, come nuovi approcci contabili finalizzati alla misurazione dei risultati (Di Mascio e Alessandro, 2018), all'*accountability* e alla divulgazione trasparente delle informazioni (Pina et al., 2009). Tuttavia, uno dei cambiamenti più importanti apportati dal NPM è la transizione dai sistemi di contabilità per cassa a quelli per competenza ovvero *accrual* (Hood, 1991).

Infatti, nonostante i decenni trascorsi dal suo avvento, il NPM rimane al centro dei dibattiti sulla riforma del settore pubblico (Mussari et al., 2021) ed è stato spesso esaminato in letteratura attraverso diversi *framework* teorici, tra i quali la teoria Neo-istituzionale nella sua variante sociologica (*New Institutional Sociology* o NIS). Secondo questa prospettiva, le istituzioni non sono semplicemente il risultato di processi decisionali razionali, ma sono profondamente radicate in contesti sociali e culturali (Meyer e Rowan, 1977; Tolbert e Zucker, 1983). Le istituzioni si evolvono nel tempo attraverso processi di socializzazione, di imitazione e di interiorizzazione delle norme sociali, piuttosto che per pura efficienza funzionale. La teoria Neo-istituzionale suggerisce che le organizzazioni rispondono alle pressioni istituzionali per mantenere la legittimità, invece di perseguire la sola efficienza operativa (Moll et al., 2018). Uno degli assunti fondamentali di questa teoria è che ogni specifica istituzione formula delle regole che gli individui devono seguire per ottenere legittimità (DiMaggio e Powell, 1983; Lowndes e Wilson, 2003). Le aspettative e i valori, sia all'interno che all'esterno delle organizzazioni, così come le regole della società, giocano un ruolo fondamentale nella decisione di introdurre cambiamenti organizzativi, comprese le riforme contabili (Jorge et al., 2021). Questo filone sociologico della teoria Istituzionale è stato utilizzato per spiegare come le organizzazioni rispondono alle pressioni del loro ambiente istituzionale (DiMaggio e Powell, 1983; Carpenter et al., 2007; Chapman et al., 2009).

La teoria Neo-istituzionale è stata ampiamente utilizzata per affrontare il processo di riforma contabile nel settore pubblico (Polzer et al., 2021; Rajib et al., 2019; Meyer et al., 2021) a causa dell'influenza delle pressioni esterne sulla decisione di riformare i sistemi contabili. La letteratura esistente sostiene che le teorie Neo-istituzionali sono diventate un'importante lente teoretica attraverso la quale esplorare la scelta delle riforme della contabilità e della gestione finanziaria nel settore pubblico (Adhikari et al., 2013; Brusca et al., 2016). A titolo esemplificativo, Fahlevi et al. (2022) hanno utilizzato la teoria Neo-istituzionale per spiegare lo scollamento tra l'adozione della contabilità per competenza e la sua effettiva utilità nel migliorare la gestione delle performance nel settore pubblico. Modell (2022) ha utilizzato tale *framework* teorico per comprendere come le pratiche di misurazione e gestione della performance siano istituzionalizzate e modellate da processi sociopolitici più ampi e come questi influenzino a loro volta gli ambienti istituzionali. Haustein et al. (2024) hanno applicato la teoria Neo-istituzionale per esaminare come le pratiche di rendicontazione finanziaria degli Enti Locali si siano evolute sotto la pressione delle aspettative istituzionalizzate di responsabilità e di *accountability*.

All'interno della teoria Neo-istituzionale operano tre meccanismi: l'isomorfismo istituzionale, la legittimità (*legitimacy*) e il disaccoppiamento (*decoupling*). L'isomorfismo istituzionale, introdotto da DiMaggio e Powell (1983), è il meccanismo che meglio descrive il processo di standardizzazione operante tra diverse istituzioni. Spiega come le organizzazioni tendano ad adottare pratiche e strutture

simili nel tempo in risposta alle pressioni istituzionali. L'isomorfismo è descritto come un comportamento autodifensivo in base al quale le organizzazioni, quando si trovano di fronte a problemi per i quali non hanno una propria soluzione, tendono a imitare le altre organizzazioni. Questo comportamento è visto come un tentativo di ottenere legittimità esterna e di adattarsi alle aspettative dell'ambiente (Meyer e Rowan, 1977).

Le riforme contabili nel settore pubblico, come il passaggio alla contabilità *full accrual*, possono essere spiegate attraverso tre meccanismi di isomorfismo: isomorfismo coercitivo, mimetico e normativo.

L'isomorfismo coercitivo deriva dalle pressioni formali e informali imposte dalla legislazione e da coloro da cui l'organizzazione dipende per le risorse. L'isomorfismo coercitivo, soprattutto nel settore pubblico, è legato all'intervento del governo e alla pressione informale dei soggetti che forniscono, a qualunque titolo, le risorse.

L'isomorfismo mimetico si verifica quando le organizzazioni, di fronte all'incertezza o alla mancanza di soluzioni, imitano altre organizzazioni che vengono percepite come modelli di successo. In contesti caratterizzati dall'incertezza i comuni tendono a imitare le pratiche di altri enti percepiti come più efficienti o legittimi, adottando la contabilità *full accrual* senza necessariamente comprenderne appieno i benefici.

L'isomorfismo normativo si manifesta attraverso l'influenza delle reti professionali e degli organismi di esperti che stabiliscono regole, norme e standard condivisi.

Gli organismi contabili internazionali hanno svolto un importante ruolo normativo attraverso la diffusione dei principi di competenza (contabilità *full accrual*), influenzando le riforme contabili a livello nazionale e regionale (Carpenter et al., 2007). Oltre all'isomorfismo, la legittimità (*legitimacy*) e il disaccoppiamento (*decoupling*) sono punti chiave della teoria Neo-istituzionale. Le organizzazioni e gli altri attori sociali cercano la *legitimacy*, intesa come l'adeguatezza percepita di un'organizzazione a un sistema sociale in termini di regole, valori, norme e definizioni (Deephouse et al., 2017). Secondo questo concetto, le organizzazioni adatteranno le strutture formali, come la rendicontazione finanziaria, in risposta alle pressioni provenienti dal loro ambiente, al fine di ottenere la *legitimacy* (Donatella e Tagesson, 2021).

Il *decoupling* si riferisce alla separazione tra l'immagine esterna dell'organizzazione e le sue strutture e procedure o pratiche effettive (Fernando e Lawrence, 2014), che consiste in un completo distacco dalle indicazioni rivenienti delle pressioni istituzionali nella pratica per rispondere all'evoluzione dell'ambiente istituzionale in cui l'organizzazione opera (Hyndman e Connolly, 2011), mantenendo, però, un'aderenza formale alle pressioni istituzionali. Il comportamento di *decoupling* è uno degli argomenti più discussi nella letteratura aziendale (Tsamenyi et al., 2006; Adhikari et al., 2013). Secondo questo concetto, l'adozione formale della contabilità per competenza verrebbe utilizzata come

segno di buona gestione in risposta alle pressioni isomorfiche per assicurarsi la legittimità degli elettori e le risorse erogate dell'ambiente istituzionale (Pina et al., 2009). Molte organizzazioni del settore pubblico adottano formalmente la contabilità *accrual* per mantenere la legittimità agli occhi dei regolatori e degli *stakeholder* esterni, anche se nella pratica continuano a fare affidamento sulla contabilità di cassa modificata per prendere decisioni a breve termine (Gigli e Mariani, 2018).

Questo studio si basa sulla teoria Neo-istituzionale, in particolare sui concetti di isomorfismo, legittimità e disaccoppiamento, per esplorare e comprendere i fattori che influenzano la percezione dei manager contabili del settore pubblico dell'adozione e dell'utilità della contabilità *full accrual* da parte dei comuni italiani, e per fornire una lente teorica per comprendere ed interpretare l'evidenza empirica osservata.

Revisione della letteratura

Il problema della riforma della contabilità per competenza nel settore pubblico

Il panorama organizzativo delle istituzioni del settore pubblico ha subito trasformazioni significative negli ultimi decenni. Tra le varie riforme che hanno interessato il settore pubblico, l'introduzione della contabilità *full accrual* per armonizzare i bilanci, i principi contabili e le *best practice* a livello internazionale è uno degli argomenti più analizzati e discussi in letteratura (Frintrup et al., 2022; Polzer et al., 2022; Bonollo, 2022; Cohen et al., 2023). La contabilità *full accrual* è considerata un elemento chiave che consente un più alto livello di *accountability* e trasparenza (Brusca et al., 2017), tanto che molti Paesi hanno sostituito o affiancato la tradizionale contabilità di cassa con quella di competenza, modificando la forma e il contenuto dei bilanci (Nogueira e Jorge, 2017) e dei rendiconti finanziari.

La redazione dei bilanci è un processo costoso, di conseguenza l'identificazione dell'utilità percepita dagli *stakeholder* (Budding et al., 2014, p. 6; IPSASB, 2022) è un punto chiave per comprendere l'utilità di una riforma contabile. La letteratura distingue tra utilità percepita e uso effettivo delle informazioni (Reichard e van Helden, 2016; Gomes et al., 2023). Questa distinzione è particolarmente rilevante nel contesto dei bilanci, dove l'utilità percepita delle informazioni dipende dal loro allineamento con le esigenze degli utenti.

La contabilità di competenza dovrebbe servire a superare i limiti della contabilità di cassa, consentendo l'identificazione dei costi e dell'utilizzo delle risorse, la misurazione dell'efficienza e dell'efficacia, nonché della performance, fornendo informazioni sulla solidità dell'istituzione in oggetto (Brusca et al., 2017). In questo modo, il management sarebbe indirizzato a ragionare in termini di costi e risultati

raggiunti, ottenendo le informazioni necessarie a supportare meglio la pianificazione e la gestione delle risorse nei processi decisionali (Christiaens et al., 2015). Pertanto, il report finanziario basato sulla contabilità *full accrual* sarebbe un potente strumento che, da un lato, consentirebbe di ridurre al minimo la complessità e l'incertezza del processo decisionale e, dall'altro, assolverebbe al compito di migliorare la responsabilità nei confronti degli *stakeholder* in termini di accountability (IPSASB, 2022; Van Helden e Reichard, 2019).

Tra i potenziali utilizzatori delle informazioni contenute nei bilanci e nei rendiconti, Steccolini (2004) ha individuato alcune categorie di *stakeholder*, distinguendoli in interni (politici, dirigenti, funzionari pubblici) ed esterni (cittadini, aziende che utilizzano i servizi pubblici, donatori, ecc.). Mack e Ryan (2006) sostengono l'assunto che i principali *stakeholder* interessati ai report finanziari del settore pubblico sono i membri della "comunità interna alle istituzioni" (Coy et al., 2001), come politici, manager pubblici e revisori dei conti. Per citare un esempio, come riportato da Carini et al. (2019), i cittadini non sono considerati utenti specialisti poiché non dispongono delle competenze tecniche e specialistiche per comprendere la reportistica finanziaria. Tali *stakeholder* non hanno il tempo o le risorse per analizzare determinati dati e informazioni e preferiscono forme indirette di accesso alle informazioni di cui hanno bisogno, piuttosto che report finanziari completi ma complessi. Pertanto, la reportistica finanziaria non è rivolta agli utenti esterni ed è accettabile che i tecnici che redigono i bilanci e i revisori utilizzino un linguaggio contabile tecnico che non è necessariamente comprensibile da coloro a cui devono rendere conto (Jones e Pendlebury, 2004).

Tuttavia, è ancora molto dibattuto se gli *stakeholder* basino le loro decisioni sulle informazioni di bilancio derivanti dal bilancio in contabilità *accrual* o da quello in contabilità di cassa modificata. Sebbene la ricerca dimostri che i bilanci derivati da sistemi in contabilità *accrual* sono più utilizzati e valutati sia a livello di *policy* (Pajkovi et al., 2023; Ismail, 2022; Nogueira et al., 2013; Christiaens et al., 2015; Haustein et al., 2021) che a livello manageriale (Donatella e Tagesson, 2021; Moynihan e Pandey, 2010), molti autori si sono chiesti se i bilanci in contabilità *full accrual* soddisfino le esigenze degli *stakeholder* (Andriani et al., 2010), date le specificità del settore pubblico (Cohen et al., 2013). In effetti, la letteratura è divisa sul fatto che la contabilità *full accrual* sia migliore in assoluto in termini di *accountability*. Alcuni autori mostrano risultati contrastanti sull'uso delle informazioni provenienti dalla contabilità *accrual* (Liguori et al., 2012). Le informazioni aggiuntive fornite dalla contabilità *accrual* spesso non soddisfano le esigenze informative dei responsabili politici (Caruana e Zammit, 2019), che trovano difficile comprenderne la complessità (Buylen e Christiaens, 2016) e gestire il volume delle informazioni prodotte, mentre le informazioni basate sulla contabilità di cassa sono considerate più adatte per la valutazione politica in quanto più semplici e facili da comprendere (Jorge et al., 2023). In effetti, la mancanza di formazione e istruzione sulla contabilità *accrual*, il supporto

tecnico per i sistemi informativi e la cultura manageriale nella contabilità del settore pubblico sono stati identificati in diversi contesti come i principali ostacoli alla piena implementazione di un sistema di contabilità *full accrual* (Gigli e Mariani, 2018; Grossi et al., 2016; Nogueira e Jorge, 2017). Buylen (2014) sottolinea, inoltre, che in Italia le informazioni finanziarie sono valutate e basate su dati provenienti da bilanci in contabilità finanziaria potenziata, anche se i bilanci sono redatti anche secondo il principio di competenza (contabilità *accrual*). Questo perché l'utilizzo del criterio di cassa per la rendicontazione di bilancio (contabilità finanziaria potenziata) rende più facile il monitoraggio dell'esecuzione degli obiettivi senza perdere il controllo del budget e della spesa. Il criterio di cassa (contabilità finanziaria potenziata) è più chiaramente incentrato sulla funzione autorizzativa del bilancio, mentre il criterio di competenza (contabilità *full accrual*) per la rendicontazione finanziaria annuale è considerato rischioso a causa della possibilità di perdere il controllo sulla spesa (Reichard e Van Helden, 2016; Warren, 2015).

Il contesto internazionale mostra evidenze empiriche molto diversificate. Cohen e Karatzimas (2017), analizzando il contesto del settore pubblico greco, sostengono l'idea che il report finanziario, redatto secondo la contabilità finanziaria potenziata, possa essere utile ai professionisti della contabilità del settore pubblico per supportare i processi decisionali. In linea con questa visione, la letteratura ha mostrato che ci sono ancora Paesi che, pur avendo le risorse e le infrastrutture necessarie per implementare un sistema di contabilità *full accrual* basato sugli IPSAS, come Finlandia e Germania, hanno deciso di non implementarlo (Tawiah, 2023). Infine, molti Paesi, tra cui l'Italia, hanno adottato sistemi di contabilità duali che forniscono informazioni sia basate sulla contabilità finanziaria potenziata che sulla contabilità *accrual*. Questi sistemi duali, che sono sistemi ibridi nei quali la contabilità *full accrual* coesiste con sistemi di contabilità finanziaria potenziata, spesso confondono gli *stakeholder* interni, compresi gli stessi tecnici che redigono i bilanci (Brusca e Montesions, 2014). Se queste informazioni non sono adeguatamente collegate e presentate attraverso schemi di bilancio appropriati e reciprocamente coerenti, non vengono poi effettivamente utilizzate (Poljašević et al., 2019), favorendo l'uso di informazioni più semplici come quelle rivenienti dalla contabilità di cassa modificata. La coesistenza di due sistemi contabili (contabilità finanziaria potenziata e contabilità *accrual*) è una delle ragioni dello scarso utilizzo delle informazioni prodotte dal bilancio *accrual* (Caccia e Steccolini, 2006).

In conclusione, esistono evidenze contrastanti sull'utilità delle informazioni contabili derivanti da sistemi contabili differenti. La presente ricerca si propone di capire se, nella percezione dei manager del settore contabile pubblico, esistano delle condizioni in base alle quali si possa affermare l'utilità dell'introduzione della contabilità *full accrual* in alternativa alla contabilità finanziaria potenziata, superando l'attuale condizione di coesistenza in parallelo dei due modelli contabili.

L'informativa finanziaria nei comuni italiani

Suddivisi in venti regioni, i comuni italiani sono poco meno di 7.900 e sono caratterizzati da eterogeneità in termini di area geografica, popolazione e densità abitativa, autonomia economica e finanziaria nella riscossione dei tributi e nella determinazione delle tariffe dei servizi erogati. I comuni, visti come le amministrazioni pubbliche più prossime ai cittadini, sono sempre più chiamati a svolgere compiti amministrativi direttamente delegati dallo Stato e dalle regioni, come la gestione dei progetti di investimento, l'istruzione, la sanità, la sicurezza pubblica, ecc. Pertanto, la necessità di maggiori informazioni in grado di evidenziare la loro capacità di essere finanziariamente ed economicamente indipendenti ha spinto il Governo italiano verso l'introduzione di sistemi contabili in grado di rappresentare meglio il loro "stato di salute" (Bianchi et al., 2018). Oggi l'Italia ha già completato la piena implementazione della contabilità *full accrual* nei settori della sanità, dell'università e delle camere di commercio, ma non nelle amministrazioni locali, dove prevale tuttora il sistema di contabilità finanziaria potenziata.

Il concetto di contabilità *accrual* è stato introdotto per la prima volta nei comuni italiani dal Decreto Legislativo 77/95, che prevedeva l'adozione di un conto economico e di uno stato patrimoniale ai fini della rendicontazione. Tuttavia, la rendicontazione in contabilità *accrual* era considerata una mera appendice dei principali documenti di bilancio e un loro derivato ex-post, con un ruolo marginale e come mero obbligo di legge (Borgonovi, 1996; Anessi Pessina e Steccolini, 2007). Sono seguite ulteriori riforme, tutte confluite nel Testo Unico degli Enti Locali (D.Lgs. 267/2000), che è il principale atto giuridico che regola le operazioni amministrative e contabili dei comuni. A partire dal 2015, il Decreto Legislativo n. 118/2011 ha previsto la sostituzione del vecchio sistema di contabilità di bilancio, basato su stanziamenti previsionali in entrata e in uscita, a favore di un sistema di cassa modificato (contabilità finanziaria potenziata) in cui coesistono, in una logica integrata, il criterio di cassa e quello di competenza (Anzalone, 2017).

Il Testo Unico degli Enti Locali prescrive il formato, il contenuto dei documenti contabili, gli obblighi e le scadenze. Prima dell'inizio di ogni anno, il Consiglio Comunale approva un bilancio triennale, che è il documento contabile più importante del comune in quanto consente la funzione di autorizzazione politica e permette un processo di responsabilizzazione nell'ambito della pianificazione. Attraverso il bilancio, il comune assicura che il totale delle entrate finanziarie che prevede di acquisire nel periodo di riferimento copra il totale delle spese che prevede di effettuare nel medesimo periodo. Il bilancio e i principali documenti di sintesi sono preparati utilizzando la contabilità di cassa modificata, la cui esecuzione viene costantemente monitorata nel corso dell'anno per individuare eventuali scostamenti.

In generale:

- I ricavi e le entrate sono rilevati quando sorge il diritto a riceverli.
- I costi e le spese sono rilevati quando sorge il diritto a pagarli.

In questo modo, con un'unica registrazione, le transazioni sono simultaneamente registrate nel bilancio d'esercizio (contabilità finanziaria potenziata) e nel conto economico e nello stato patrimoniale (contabilità *accrual*). In questo modo, i due sistemi contabili si integrano (Grandis e Federici, 2020), poiché la contabilità di cassa modificata misura anche il valore monetario dei costi e degli oneri sostenuti e dei ricavi e proventi conseguiti nel corso dell'esercizio, per consentire la rilevazione uniforme dei fatti di gestione. Questo meccanismo funziona con un piano dei conti integrato che permette la ricostruzione della dimensione economica da parte della contabilità finanziaria potenziata a fine anno, ma con la conseguenza che ogni errore nella contabilità finanziaria potenziata genera automaticamente un errore nella contabilità *accrual*, limitandone inevitabilmente il valore conoscitivo (Grandis e Federici, 2020).

Gli obiettivi principali, fissati dal legislatore italiano per questo sistema duale integrato, erano quelli di determinare il risultato economico di periodo e il relativo patrimonio generato, consentendo ai vari *stakeholder* di ottenere informazioni aggiuntive sulla performance, di predisporre la base informativa per la contabilità economico patrimoniale del comune e di generare il bilancio consolidato, che include gli enti strumentali del comune ovvero le società partecipate e le società controllate.

Ciononostante l'obbligo di rendicontazione in contabilità *accrual* si applica ai comuni con una dimensione superiore ai 5.000 abitanti, che caratterizzano il 30% dei comuni italiani.

Questo requisito è stato percepito come un aspetto giuridico meramente formale in un sistema nel quale la contabilità finanziaria potenziata continua a svolgere un ruolo centrale nel sistema informativo dell'Ente. Le risorse continuano a essere allocate sulla base della contabilità finanziaria potenziata, indirizzando di conseguenza i destinatari a basare i loro processi decisionali su questo sistema contabile, senza prestare attenzione ai costi (Buccoliero et al., 2005) e, quindi, ai bilanci in contabilità *accrual* ottenuti. Ciò ha portato a un'“ipocrisia organizzativa” (come descritto da Brunsson (1989) nel campo della sociologia organizzativa da un punto di vista generale) in cui le amministrazioni locali hanno dovuto cambiare il loro linguaggio formale, ma non necessariamente la loro modalità di prendere decisioni e di agire, vedendo la contabilità *accrual* come un'aggiunta alle regole contabili preesistenti, ma non riconoscendo la necessità di un cambiamento più ampio nel settore pubblico (Bonollo, 2022). In questo modo le innovazioni contabili sono state percepite come un “cambiamento gattopardiano” in cui il vecchio sistema e la vecchia logica sono stati riproposti in forme diverse. L'Italia è sempre stata caratterizzata dall'adozione di un sistema contabile finanziario (Dabbicco e Mattei, 2020). Anche dopo la riforma del sistema contabile del settore pubblico non vi sono stati

cambiamenti significativi in questo senso a livello strategico e operativo.

Un ulteriore passo verso la riforma è avvenuto come parte trasversale e fondamentale dell'attuazione del *Recovery Plan*, noto in Italia come “Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza” (PNRR), attraverso il quale l'Italia intende gestire i Fondi *Next Generation EU*. Nell'ambito del piano, l'Italia ha previsto l'attuazione della Direttiva 2011/85/EU per passare alla contabilità *full accrual* entro il 2026. La riforma prevede l'emanazione di nuovi principi contabili italiani (ITAS), specifici per il settore pubblico italiano e basati sugli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), un quadro concettuale e un unico piano dei conti che consenta l'integrazione della contabilità finanziaria, economica e patrimoniale. In effetti, nessuno dei Paesi dell'UE ha adottato direttamente gli IPSAS (Brusca et al., 2016). Questa riluttanza è in parte dovuta al fatto che diversi studi dimostrano che gli obiettivi degli IPSAS in termini di trasparenza, *accountability* e processo decisionale sono inferiori alle aspettative nella pratica (Liberato et al., 2023).

In linea con queste tendenze evolutive, ci si chiede a quali condizioni il passaggio al sistema *full accrual*, previsto dalla riforma del PNRR, possa essere considerato utile o se sia rimasto un mero esercizio di stile.

Materiali e metodi

L'obiettivo del presente lavoro è quello di esplorare e spiegare le dinamiche in corso nella contabilità del settore pubblico, circa l'utilità del processo di riforma nella percezione dei manager degli uffici contabilità e bilancio del settore pubblico.

Questa ricerca adotta un approccio qualitativo e può essere definita come ricerca esplorativa perché consiste nel tentativo di scoprire qualcosa di nuovo e interessante su un argomento oggetto di analisi generando nuove ipotesi e nuove idee (Swedberg, 2020). Si basa su interviste semistrutturate e una *Qualitative Comparative Analysis* (QCA) per rispondere al meglio alla domanda di ricerca. Nello specifico, il processo di raccolta dei dati della ricerca utilizza interviste semistrutturate per analizzare le percezioni dei responsabili della contabilità degli Enti Locali sull'utilità e l'applicazione della rendicontazione basata sulla contabilità *full accrual*. Successivamente le risposte sono state codificate per applicare la metodologia QCA. La codifica è stata effettuata in base alla possibile rilevanza di una risposta come fattore predittivo dell'impatto positivo e dell'utilità dell'introduzione della contabilità *full accrual*. Infatti, in base alla domanda di ricerca, il risultato atteso del lavoro è l'identificazione delle condizioni necessarie e/o sufficienti per considerare utile la sostituzione della contabilità per cassa modificata con la contabilità *full accrual*.

La QCA è una tecnica analitica che utilizza l'algebra booleana per implementare i principi di comparazione utilizzati dagli studiosi impegnati nello studio qualitativo dei fenomeni macro-sociali. In genere, gli studiosi orientati alla qualità esaminano solo alcuni casi alla volta, ma le loro analisi sono sia intensive (affrontano molti aspetti complessi dei casi) sia integrative (esaminano come le diverse parti di un caso si integrano tra loro). “La QCA permette di portare la logica e l'intensità empirica degli approcci qualitativi in studi che abbracciano più di una manciata di casi: condizioni di ricerca che normalmente richiedono l'uso di metodi quantitativi orientati alle variabili. I metodi booleani di confronto logico rappresentano ogni caso come una combinazione di fattori causali e di condizioni di risultato. Queste combinazioni possono essere confrontate e poi logicamente semplificate attraverso un processo *bottom-up* di confronto a coppie. La matrice di dati viene riformulata come una “*truth table*” e ridotta per confronti in parallelo, giungendo alla minimizzazione dei circuiti di commutazione” (Ragin, 2014). L'obiettivo della minimizzazione logica è quello di rappresentare, in modo stilizzato, le informazioni della *truth table* relative alle diverse combinazioni di condizioni che producono un risultato specifico. La QCA è una metodologia ancora poco utilizzata nel campo della contabilità del settore pubblico. Tuttavia, è riconosciuta a livello internazionale per il suo valore significativo nella ricerca qualitativa; in particolare è ampiamente utilizzata nei campi del management, del marketing, dell'innovazione e delle risorse umane (Kan et al., 2016). Questo è dovuto alla sua capacità di preservare un maggior grado di complessità e dettaglio rispetto ai metodi quantitativi, inoltre, consente ai ricercatori di definire le similarità in un insieme di casi osservati (Selcuk e Cizel, 2024).

Per quanto riguarda la raccolta dei dati, l'uso delle interviste è stato preferito ai questionari perché il primo fornisce un'opinione più realistica e complessa dei manager pubblici sulle questioni contabili e permette loro di divagare e arricchire le risposte con approfondimenti più ampi (Hyndman e Connolly, 2011). Inoltre, data la potenziale delicatezza dei temi trattati e il desiderio che i partecipanti fossero più sinceri, gli intervistati sono stati informati che le interviste sarebbero state riportate in forma aggregata, in modo che le dichiarazioni non potessero essere attribuite a individui specifici. Le interviste sono state condotte in italiano per telefono o su piattaforma Microsoft Teams nel periodo compreso tra aprile e maggio 2023 e sono durate in media tra i 15 e i 30 minuti. Il campione di intervistati è stato selezionato tra i comuni della regione Emilia-Romagna con una popolazione superiore ai 15.000 abitanti. La scelta di concentrarsi su un campione di comuni dell'Emilia-Romagna è dovuta al fatto che essa rappresenta una delle regioni economicamente e finanziariamente più virtuose d'Italia, per merito di un'attenta politica di gestione delle risorse e degli investimenti (Mosconi e D'Ingiullo, 2023). La scelta della dimensione comunale dipende dai vincoli imposti dal legislatore italiano sull'adozione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali. Secondo il Testo Unico degli Enti

Locali, i comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti sono soggetti alla vigilanza sul controllo strategico (Art. 147- ter), finalizzata a rilevare aspetti finanziari legati ai risultati ottenuti. Inoltre, questi comuni devono disporre di un sistema di controllo interno (Art. 148) volto a ridurre il rischio di manipolazione o di errore nella registrazione delle transazioni quotidiane, per evitare situazioni in cui il revisore esterno non possa fare affidamento sulla qualità dell'informativa finanziaria dell'Ente. Prima di condurre le interviste con il campione selezionato, è stato condotto un test pilota con un campione più piccolo di intervistati i cui ruoli erano simili a quelli degli intervistati del campione effettivo. Lo scopo del test pilota era quello di garantire la chiarezza e la pertinenza delle domande rispetto agli obiettivi della ricerca. Le interviste sono state infine registrate e trascritte in un verbale di intervista. Successivamente, le interviste sono state codificate per condurre la QCA. Le domande aperte molto ampie delle interviste sono state raggruppate secondo campi semantici comuni e, sulla base delle opinioni emerse dalle risposte, sono state create domande fittizie a cui si poteva rispondere con un sì o con un no, che è una risposta binomiale ammissibile per l'applicazione della QCA.

Le domande iniziali si occupano dell'utilità dei bilanci in contabilità *full accrual* nel processo decisionale dei manager pubblici. L'analisi considera i vantaggi strategici della contabilità *full accrual* rispetto ai benefici derivanti dall'utilizzo di un sistema di rendicontazione in contabilità finanziaria potenziata.

La successiva serie di domande prende in esame il flusso informativo tra il comune e i suoi *stakeholder* e le esigenze informative di un particolare gruppo di essi.

Successivamente si è indagata la veridicità, l'equità e l'accuratezza delle informazioni fornite dai sistemi di contabilità *full accrual* e se questi sistemi possono fornire una rappresentazione realistica dello stato di salute dell'Ente Locale.

Il successivo argomento oggetto delle domande è stata la comparabilità dei bilanci in contabilità *full accrual* tra comuni diversi, sia da un punto di vista generale che da quello delle singole voci del bilancio per l'attività di *benchmarking*, fondamentale per il management pubblico.

La parte finale dell'intervista è dedicata a comprendere se il passaggio dall'attuale sistema (contabilità finanziaria potenziata) a un nuovo sistema di contabilità *full accrual* possa essere utile o meno, si è cercato anche di indagare le motivazioni alla base di tale opinione.

L'obiettivo che ha guidato la ricerca è stato quello di capire se esistono condizioni necessarie e sufficienti affinché i manager pubblici ritengano utile adottare un modello di contabilità *full accrual* in vece di un modello di contabilità finanziaria potenziata. Per raggiungere questo scopo, è stato intrapreso il processo di codifica delle risposte ampie e discorsive in variabili binarie, che possono essere viste come risposte fittizie a domande a cui è possibile dare una risposta affermativa o negativa che possono essere dedotte dalle risposte date dagli intervistati. È di grande rilevanza notare che ogni

variabile corrisponde a uno dei gruppi tematici delle domande dell'intervista. Le variabili e le domande fittizie sottostanti sono elencate di seguito. Le variabili "C" sono le condizioni che possono essere presenti o assenti come condizioni necessarie o sufficienti per la presenza della variabile di *output* "O", ovvero una risposta positiva alla domanda che è stata scelta come variabile di *output*, come spiegato di seguito.

C1. I responsabili della contabilità del settore pubblico prendono decisioni basate sul bilancio di competenza (*accrual*)? SÌ(1) / NO(0)

C2. Avete mai ricevuto richieste di informazioni sul bilancio di competenza da parte di *stakeholder* interni o esterni? SÌ(1) / NO(0)

C3. Il conto economico e lo stato patrimoniale (contabilità *full accrual*) forniscono una rappresentazione veritiera, corretta e accurata dello stato di salute del comune? SÌ(1) / NO(0)

C4. I bilanci annuali di competenza sono comparabili con quelli di altre amministrazioni locali? SÌ(1) / NO(0)

O. Ritieni utile passare dall'attuale sistema di contabilità di cassa modificata a un sistema di contabilità *full accrual*? SÌ(1) / NO(0)

Esistono diversi modi per effettuare una QCA; la nostra scelta è stata quella di utilizzare un software gratuito chiamato FS QCA, costruito esclusivamente per questo tipo di analisi.

L'analisi è iniziata con la creazione di un set di dati già impostato su una logica dicotomica, perché il set di dati utilizzato viene definito in gergo un "*crisp set*" (0,1) e non un "*fuzzy set*" ($0,0 \leq X \leq 1,0$) che deve essere necessariamente sottoposto a un processo di calibrazione.

Il passo successivo consiste nell'analisi delle condizioni necessarie e sufficienti: il risultato è una tabella a tre colonne ovvero condizione oggetto di test, *consistency* e *coverage*.

La *consistency* può essere paragonata alla significatività statistica e misura il grado di relazione empirica tra una condizione, o una combinazione di condizioni, e il risultato. Indica "il grado in cui i casi che condividono una determinata combinazione di condizioni concordano nel mostrare il risultato in questione" (Ragin, 2014). In generale, è necessario un valore di *consistency* di 0,75 per accettare una condizione come sufficiente per il risultato (Ragin, 2014; Schneider e Wagemann, 2012). In genere, quando la *consistency* supera lo 0,9, diventa anche una condizione necessaria (Schneider e Wagemann, 2012).

La *coverage* è simile alla potenza statistica; misura l'importanza o la rilevanza empirica di una condizione o di una combinazione di condizioni (Ragin, 2014). Per le condizioni sufficienti, la *coverage* indica quanta parte dell'evidenza empirica è spiegata da una determinata condizione o combinazione di condizioni. Il valore di *coverage* dovrebbe essere pari a 0,5 per essere certi che la condizione oggetto di analisi sia rilevante.

Proseguendo con l'analisi, il passo successivo è la costruzione della *truth table*. La *truth table* è una tabella riassuntiva che mostra il numero totale di combinazioni logicamente possibili con il numero di condizioni selezionate. L'analisi della *truth table* viene eseguita da un software, ma le procedure si basano sull'algebra booleana e come tali possono essere riprodotte a mano utilizzando Excel e trasformando i dati in 0 e 1 (presenza o assenza).

La *truth table* mostra:

- *Raw Consistency*: la proporzione di casi in ogni riga della *truth table* che mostrano l'*output*.
- *PRI Consistency*: una misura alternativa di consistenza per i *fuzzy set* basata su una riduzione quasi proporzionale dell'errore computazionale. Per i *crisp set*, è uguale alla *raw consistency*.
- *SYM Consistency*: una misura alternativa di consistenza per i *fuzzy set* basata su una versione simmetrica della *PRI consistency*.

Il passo finale per completare l'analisi QCA è la *Standard Analysis*. Secondo Mello (2021), vengono presentate tre diverse soluzioni.

- La *Complex Solution* utilizza la minimizzazione booleana delle righe della *truth table* che soddisfano soglie specifiche, concentrandosi solo sui casi empirici senza ipotesi semplificative. Coglie l'intera complessità della situazione evitando i nessi e le semplificazioni logiche (Ragin, 2014; Schneider e Wagemann, 2012).
- La *Parsimonious Solution* impiega la minimizzazione booleana, ma semplifica considerando tutti i nessi logici e le ipotesi semplificatrici, potenzialmente basandosi su ipotesi non reali. Fornisce il risultato logico più semplificato possibile.
- La *Intermediate Solution* raggiunge un equilibrio tra le due precedenti, considerando alcuni nessi logici attraverso specifiche ipotesi, offrendo un compromesso tra la complessità della *Complex Solution* e l'enorme semplificazione della *Parsimonious Solution*.

Per comprendere meglio i risultati alcuni indicatori necessitano di una spiegazione.

La *Raw Coverage* misura la proporzione dei membri dell'*output* spiegati da ciascuno termine della soluzione.

L'*Unique Coverage* misura la proporzione dei membri dell'*output* che è spiegata da ciascun termine della soluzione preso singolarmente e separatamente dagli altri.

La *Consistency* misura il grado di appartenenza di ciascun termine della soluzione a un sottoinsieme dell'*output*. La *Consistency* si calcola calcolando la *Consistency* di ogni singolo caso. Per ogni termine di soluzione, un caso è coerente se l'appartenenza ai termini della soluzione è minore o uguale all'appartenenza all'*output*.

La *Solution Coverage* misura la proporzione di membri dell'*output* che è spiegata dalla soluzione

completa.

La *Solution Consistency* misura il grado in cui l'appartenenza alla soluzione è un sottoinsieme dell'appartenenza all'*output*.

Risultati e Discussione

Il quadro teorico della NIS, basato sul tema dell'isomorfismo coercitivo e delle pressioni esterne che influenzano il comune alla ricerca di legittimità (*legitimacy*) da parte del Governo centrale, può aiutare ad analizzare e interpretare la percezione del management contabile del settore pubblico sull'utilità della riforma della contabilità *full accrual*. Questa sezione presenta i principali risultati e la discussione della ricerca. La necessità di adottare le innovazioni del settore privato, come la contabilità *full accrual* e i principi contabili internazionali (IPSASB, 2022; EU, 2013), e l'esigenza di produrre bilanci in grado di fornire informazioni più affidabili, rilevanti e comparabili (Buylen e Christiaens, 2016) sono citate nelle interviste dei responsabili degli uffici contabilità e bilancio del settore pubblico come ragioni importanti per l'introduzione di cambiamenti. Secondo le percezioni dei responsabili della contabilità degli Enti Locali, queste ragioni manageriali e tecniche sembrano essere le motivazioni alla base della riforma del sistema e della definizione di linee guida.

Di seguito vengono illustrati i principali risultati dell'analisi QCA, con un taglio molto tecnico, collegati concettualmente alle interviste e spiegati alla luce della letteratura del *framework* teorico della NIS.

Analisi delle interviste e delle risposte codificate

Il processo di raccolta dei dati, condotto su un campione di 55 comuni, ha portato alla raccolta di 41 interviste di altrettanti attori chiave, con una copertura campionaria pari al 75%. Il 56% degli intervistati è di sesso femminile, con un'età media di 56 anni e un'anzianità media di servizio nel settore pubblico di 27 anni. Secondo la metodologia illustrata in precedenza, nel processo di codifica è stato realizzato un database in Excel che ha generato 4 variabili di condizione (C) e 1 variabile di *output* (O). La Tabella 4 mostra i risultati, in termini di valore assoluto e percentuale, del processo di codifica. I risultati chiave e le risposte principali delle interviste sono riassunti e presentati seguendo l'ordine delle tematiche affrontate da ciascuna delle domande presentate nella sezione precedente e come mostrato nella Tabella 4.

Tabella 4. Tabella di frequenza per le variabili C1, C2, C3, C4 e O

Condizione	Domanda	Sì	No	Sì %	No %
C1	I responsabili degli uffici contabilità del settore pubblico prendono decisioni basate sul bilancio redatto in contabilità full accrual?	16	25	39%	61%
C2	Avete mai ricevuto richieste di informazioni sui bilanci in contabilità full accrual da parte degli stakeholder esterni o interni?	24	17	59%	41%
C3	Il conto economico e lo stato patrimoniale (contabilità full accrual) forniscono una rappresentazione veritiera, corretta e accurata dello stato di salute del comune?	23	18	56%	44%
C4	I bilanci annuali in contabilità full accrual sono confrontabili con quelli di altri Enti Locali?	34	7	83%	17%
O	Ritenete che sarebbe utile passare dall'attuale sistema di contabilità finanziaria potenziata a un sistema di contabilità full accrual?	21	20	51%	49%

Fonte: elaborazione dell'autore

La condizione C1 riguarda l'utilità del conto economico e dello stato patrimoniale per il processo decisionale del management.

Dalle interviste emerge che il 61% (NO) degli intervistati sostiene che il valore decisionale di questi documenti è molto limitato. Invece, solo il 31% (SÌ) sostiene che gli *stakeholder* esterni traggono maggiori benefici dai documenti di bilancio in contabilità *full accrual* a causa del loro elevato valore informativo.

La maggior parte degli intervistati ritiene che la contabilità *full accrual* non offra alcun vantaggio nella gestione comunale. Essi sottolineano che la contabilità finanziaria potenziata e le metodologie proprie dello stesso rimangono il sistema principale per le decisioni strategiche e politiche (Grandis e Federici, 2020; Biondi et al., 2021) perché “*i potenziali stakeholder hanno le competenze necessarie per comprendere appieno questi rendiconti [...] rispetto a [...] conto economico e stato patrimoniale, il cui ruolo risulta essere un ruolo marginale*” (Intervistato 2). Questo perché, nella percezione dei manager, “*l'adozione della contabilità per competenza è un mero esercizio di conformità alla normativa di riferimento, senza reali benefici per gli stakeholder interni*” (Intervistato 20). Infatti, “*[...] i dirigenti sono abituati a lavorare sui bilanci in contabilità finanziaria potenziata, quindi sono più interessati a sapere quale margine hanno nell'allocazione delle risorse per pareggiare le spese*” (Intervistato 7). Questi risultati rivelano che molti comuni considerano l'adozione della contabilità *full accrual* principalmente come un requisito di conformità normativa, indicando l'influenza dell'isomorfismo coercitivo (DiMaggio e Powell, 1983). Questa risposta è coerente con l'affermazione del *framework* teorico dell'isomorfismo secondo cui le organizzazioni spesso adottano nuove pratiche

per conformarsi alle pressioni esterne piuttosto che per ottenere benefici operativi intrinseci (Fahlevi et al., 2022).

Inoltre, alcuni intervistati considerano la contabilità *full accrual* inadatta a misurare la performance di un'amministrazione pubblica, il cui scopo è soddisfare i bisogni dei cittadini, e tale sistema contabile non consente il controllo della spesa pubblica (Reichard e Van Helden, 2016; Warren, 2015).

Tuttavia, i restanti intervistati (39% SI) sostengono che *“i bilanci in contabilità full accrual sono preziosi per i manager pubblici e per i politici perché danno un'idea della solidità dell'organizzazione. [...]”*, come evidenziato dall'Intervistato 5. Ciò è in linea con la letteratura precedente (cfr. Brusca et al., 2017).

Inoltre, alcuni intervistati sottolineano l'importanza dello stato patrimoniale rispetto al conto economico nel processo decisionale perché *“include valori che non possono essere disponibili utilizzando la contabilità finanziaria potenziata, come il valore delle attività materiali e immateriali e il valore degli investimenti [...]”* (Intervistato 10); e perché *“[...] all'interno dello stato patrimoniale, lo studio del passivo potrebbe avere un certo grado di rilevanza, soprattutto per verificare il grado di indebitamento dell'Ente, che potrebbe essere interessante [ad esempio] per capire chi sono i fornitori”* (Intervistato 18).

La condizione C2 riguarda le richieste da parte degli *stakeholder* interni o esterni di informazioni rivenienti dal bilancio in contabilità *full accrual*. Ci sono tre gruppi eterogenei di risposte a questa domanda.

In primo luogo, alcuni intervistati (41% di NO) indicano di non aver ricevuto alcuna richiesta di informazioni. Una risposta tipica è: *“Sia gli stakeholder interni che quelli esterni non sono molto interessati all'argomento. [...] Per esempio, il management pubblico e i revisori tendono a dare maggiore importanza al sistema di contabilità finanziaria potenziata, perché è ancora il sistema su cui vengono prese le decisioni politiche e strategiche dell'organizzazione”* (Intervistato 3). Ciò riflette l'idea che la contabilità finanziaria potenziata rimane lo strumento principale alla base del processo decisionale: il *decoupling* tra adozione formale e utilità pratica è evidente in questo caso.

D'altro canto, alcuni intervistati (59% SI) sono stati contattati per richieste di informazioni. Questa divergenza (SÌ/NO) riflette il dibattito in corso nella letteratura accademica sull'utilità della rendicontazione per competenza nel settore pubblico (Caruana e Zammit, 2019; Jorge et al., 2023). All'interno di questo gruppo, si può fare una distinzione tra le informazioni richieste dagli *stakeholder* interni ed esterni. Tra gli *stakeholder* interni, i consiglieri sono i più citati dagli intervistati, come sottolineato dall'Intervistato 20: *“[...] Alcuni consiglieri hanno posto diverse domande sul contenuto di questi documenti, soprattutto durante la discussione della proposta di approvazione del bilancio in contabilità accrual in Consiglio Comunale”*. Ciò significa che i consiglieri chiedono informazioni sul

bilancio in contabilità *accrual*, suggerendo che alcuni *stakeholder* riconoscono un valore nella contabilità economico-patrimoniale. Dalle interviste emerge che le richieste provengono sia dalla maggioranza che dall'opposizione. I consiglieri di minoranza, nel loro ruolo di opposizione, chiedono dettagli sull'importanza dei risultati raggiunti dall'amministrazione locale e, in particolare, sulla sua posizione debitoria. Spesso chiedono informazioni sul verificarsi di un avanzo nel bilancio in contabilità finanziaria potenziata e di una perdita nel bilancio in contabilità *accrual*, o viceversa (disavanzo e utile). Questo avviene poiché, come evidenziato dall'Intervistato 18: “*a causa dell'eterogeneità dei due sistemi contabili, i risultati possono essere completamente incoerenti fra loro. Un comune può presentare una perdita netta [nel conto economico] e, contemporaneamente, un avanzo [nel bilancio in contabilità finanziaria potenziata]*”. Questa dinamica può essere spiegata alla luce della ricerca di *legitimacy* (Deephouse et al., 2017), che cerca di spiegare e giustificare l'incoerenza tra i due risultati, benché nella pratica non sia una condizione problematica. Il motivo è l'utilizzo di un sistema integrato basato su logiche contabili diverse e su differenti obiettivi (Brusca e Montesions, 2014; Reichard e Van Helden, 2016). Le incongruenze tra i due sistemi contabili evidenziano una sfida chiave identificata in letteratura: la complessità dell'integrazione della contabilità *full accrual* in un contesto tradizionalmente dominato dalla contabilità finanziaria potenziata (Caccia e Steccolini, 2006). La maggioranza dei consiglieri, d'altra parte, chiede informazioni all'ufficio contabilità prima delle riunioni del Consiglio Comunale per comprendere i dati contabili specifici che dovranno essere spiegati e discussi durante la seduta del Consiglio stesso. Infine, tra gli *stakeholder* esterni, le principali richieste provengono da attori istituzionali, come la Corte dei Conti (Intervistato 17) sulla mera regolarità della contabilità *accrual*, e le banche (Intervistato 35) in relazione al debito consolidato, agli investimenti e ai prestiti, tutte informazioni che non sono prontamente disponibili nei bilanci redatti in contabilità finanziaria potenziata (Anessi Pessina, 2002). Tali *stakeholder* sono focalizzati sullo stato di salute del comune e sulle questioni legate alla *compliance* (isomorfismo coercitivo). Questo riconoscimento esterno è cruciale per la percezione da parte dei manager pubblici dell'utilità del passaggio dalla contabilità finanziaria potenziata alla contabilità *full accrual*.

La condizione C3 fa riferimento alla capacità del bilancio di fornire informazioni reali, veritiere e corrette riguardo lo stato di salute dell'Ente Locale. Questa condizione è legata ai principi contabili internazionali e nazionali che affermano che lo stato di salute di un'organizzazione dovrebbe essere riportato “in modo veritiero, equo e accurato” al fine di fornire la massima trasparenza nei bilanci degli enti.

Dalle interviste sono emerse due principali scuole di pensiero sulla possibilità di raggiungere questo obiettivo adottando la contabilità *full accrual*.

Alcuni intervistati (56% SI) sono convinti che: *“il conto economico e lo stato patrimoniale possono fornire informazioni reali, veritiere e corrette sullo stato di salute dell'ente se sono preparati accuratamente utilizzando standard contabili ad hoc. Tuttavia, la comprensibilità di queste reportistiche contabili richiede un certo grado di conoscenza per interpretare i risultati”* (Intervistato 17). Il motivo è che *“ogni transazione registrata nel sistema di contabilità accrual deriva da una transazione in contabilità finanziaria potenziata [grazie al sistema integrato], quindi le informazioni ottenute sono reali e veritiere”* (Intervistato 5). È quindi necessario disporre di principi contabili specifici per il settore pubblico che siano completi di tutte le voci di bilancio necessarie a rappresentare la situazione economico-finanziaria di un ente pubblico. La natura pubblica di queste entità le rende fondamentalmente diverse dalle aziende private e richiede principi contabili su misura (Grossi e Steccolini, 2015). Questo punto di vista è coerente con il concetto di isomorfismo normativo (Meyer e Rowan, 1977), che suggerisce che l'adozione di specifici principi contabili ad hoc nel settore pubblico può aumentare la trasparenza e l'accuratezza dell'informativa finanziaria standardizzando la reportistica, facilitando così il *benchmarking* fra diversi enti (Frintrup et al., 2022; Polzer et al., 2022). In contrasto con queste posizioni, diversi intervistati hanno risposto negativamente, come nel caso dell'Intervistato 10, che afferma: *“la contabilità finanziaria potenziata è ancora la pietra miliare per il comune, perché tutte le decisioni e l'allocazione delle risorse si basano su questo sistema contabile. Pertanto, il sistema di contabilità accrual passa in secondo piano e non è molto utile”*. Questa nozione riflette il fenomeno del *decoupling*, in base al quale l'adozione formale della contabilità *accrual* non si traduce necessariamente nel suo utilizzo pratico e rafforza l'idea che i comuni possano adottare i principi della contabilità *full accrual* principalmente per soddisfare i requisiti di legittimità esterna piuttosto che per l'utilità interna (Deephouse et al., 2017).

Queste prospettive differenti sottolineano la complessità dell'adozione della contabilità *full accrual* nel settore pubblico. Mentre la spinta verso la contabilità *full accrual* è guidata dalla pressione normativa e dalla promessa di una maggiore trasparenza (IPSASB, 2022; Direttiva EU n. 2011/85/EU), la sua efficacia dipende dalla capacità dei manager contabili pubblici e degli *stakeholder* di applicare questi principi in modo che i bilanci riflettano realmente la condizione finanziaria dell'Ente.

Per quanto riguarda la condizione C4, relativa al tema della comparabilità tra le diverse amministrazioni locali, lo scenario che emerge è il più polarizzato (83% di SI), mostrando un chiaro orientamento verso la possibilità di confrontare i bilanci in contabilità *full accrual* tra le diverse amministrazioni locali. È stato evidenziato che uno dei vantaggi della contabilità *accrual* è la capacità di effettuare confronti tra enti, sebbene sia molto costosa da implementare (Lüder, 2000; Schmidhuber et al., 2022). Questa possibilità è legata alla necessità di avere standard condivisi e adottati uniformemente da tutti i comuni. L'utilità del *benchmarking* risiede nella possibilità di confrontare le

varie voci dei bilanci di diversi comuni e, individuando le *best practice* e i casi simili (in termini di popolazione, area geografica e principali entrate finanziarie) di avere un punto di riferimento per prendere decisioni più consapevoli basate su esempi reali. Eventuali fallimenti nel raggiungimento degli obiettivi, che richiedono azioni correttive, possono essere strategicamente superati attraverso la reingegnerizzazione dei processi e l'adozione di comportamenti virtuosi già intrapresi da altri enti che hanno affrontato le stesse problematiche (isomorfismo mimetico), portando a un miglioramento del sistema in generale. L'efficacia degli strumenti e dei comportamenti adottati dagli enti è un ulteriore vantaggio del *benchmarking* e, naturalmente, questo tema è alla base della misurazione della performance (Kuhlmann e Bogumil, 2018).

In ogni caso, gli intervistati sottolineano che, affinché la comparabilità sia possibile i principi contabili devono essere applicati correttamente e uniformemente da ogni amministrazione locale.

D'altra parte, il 17% degli intervistati sottolinea l'impossibilità di confrontare i bilanci redatti secondo la contabilità *accrual* a causa della sua complessità. Essi sottolineano che, anche se venissero applicati gli stessi principi e regole contabili, la contabilità finanziaria potenziata continuerebbe a svolgere un ruolo fondamentale. *“La comprensione del conto economico, anche quando si considera un singolo comune, presenta sfide significative, rendendo il suo utilizzo a fini comparativi con altri comuni estremamente complicato. Tale complessità potrebbe portare a rilevare differenze in realtà trascurabili o inesistenti. Inoltre, i confronti eseguiti tramite i bilanci non sono particolarmente significativi, a causa del patrimonio unico di ogni comune, che crea punti di partenza diversi per qualsiasi analisi dei risultati ottenuti”* (Intervistato 15). In questo contesto, si può osservare un comportamento di *decoupling* (Fernando e Lawrence, 2014), in quanto gli Enti Locali sono tenuti a rendicontare utilizzando la contabilità *accrual*, ma in pratica il loro processo decisionale e operativo è incentrato sulla contabilità finanziaria potenziata (Dabbicco e Mattei, 2020).

Per concludere, la variabile di *output* O, che rappresenta l'utilità dell'introduzione del modello di contabilità *full accrual* per i comuni italiani e la risposta alla domanda di ricerca, mostra una frequenza relativa di risposte positive e negative rispettivamente del 51% e del 49%: ciò indica uno scenario di estrema incertezza e variabilità. La metà degli intervistati è d'accordo sull'utilità della contabilità *full accrual*, mentre l'altra metà è in disaccordo. Sebbene non vi sia coerenza tra i due gruppi, le ragioni addotte all'interno di ciascun gruppo sono simili.

Coloro che sostengono l'utilità del conto economico e dello stato patrimoniale forniscono le seguenti giustificazioni:

“[...] dalla contabilità full accrual deriva la contabilità industriale e la possibilità di implementare un reale controllo di gestione.” (Intervistato 6);

“[...] l'uso dello stesso sistema contabile tra il settore pubblico e quello privato consentirebbe la

comparabilità dei bilanci tra i diversi enti pubblici e privati.” (Intervistato 9);

“[...] il suo utilizzo consente di gestire le attività e di verificare l'efficacia e l'efficienza della gestione.”

(Intervistato 30);

“[...] la sua adozione porterebbe a una notevole semplificazione delle procedure.” (Intervistato 35).

Al contrario, coloro che si oppongono al passaggio dalla contabilità finanziaria potenziata alla contabilità *full accrual* citano le seguenti ragioni:

“L'esperienza del personale è tarata sulla contabilità finanziaria potenziata e [...] senza un adeguato periodo di formazione, la contabilità full accrual risulta inutile [...]” (Intervistato 7).

Questo problema è stato affrontato in letteratura da Grossi et al. (2016), Nogueira e Jorge (2017) e Gigli e Mariani (2018), i quali sostengono che la mancanza di formazione e di esperienza con i nuovi principi contabili è una delle ragioni principali che impediscono la riforma contabile all'interno di un Paese.

La dimensione autorizzatoria della contabilità *accrual* è un argomento complesso e ampiamente dibattuto. Basarsi semplicemente sui riepiloghi dei costi sostenuti non fornisce un quadro completo di come il processo di approvazione dei bilanci sia allineato all'adozione della contabilità *full accrual*. *“È interessante notare che, sebbene l'avanzo di bilancio sia importante per la gestione, a volte esso differisce significativamente reddito netto di esercizio. L'inclusione del costo degli ammortamenti dei beni, non previsto nel bilancio in contabilità finanziaria potenziata, aggiunge un livello di complessità alla comprensione della reale posizione finanziaria. Si pone la questione di come gestire queste sfumature nel contesto della contabilità full accrual”* (Intervistato 32).

Infine, gli intervistati incerti sono stati inclusi nella codifica “NO”. Alcune risposte tipiche sono state:

“L'utilità del progetto dipenderebbe dalla capacità di riuscire a creare una nuova modalità di gestione delle amministrazioni pubbliche [...]” (Intervistato 15).

“L'utilità dipenderà da come verrà impostata la riforma” (Intervistato 14).

Analisi QCA

Come spiegato in precedenza nella sezione Materiali e metodi, l'analisi QCA è stata applicata alle risposte codificate utilizzando il software FSQCA. I risultati dell'analisi sono presentati nelle seguenti sezioni.

Condizioni necessarie. L'analisi delle condizioni necessarie (*necessity test*), in cui ogni condizione viene considerata da sola, mostra un valore di *consistency* di 0,75 solo per C4, il che significa che è una condizione sufficiente. Anche il punteggio di *consistency* per C4 è pari a 0,90, quindi si tratta di una condizione necessaria. C4 ha un valore di *raw coverage* di 0,5, il che significa che C4 è una

condizione rilevante. Dunque, C4 risulta essere una condizione necessaria per l'*output* O. C4 può essere interpretata come una risposta positiva alla domanda “I bilanci in contabilità *full accrual* sono comparabili con quelli degli altri comuni?”. Il risultato, ovvero O, è equiparato ad una risposta positiva alla domanda “Ritiene utile passare dal sistema attuale (contabilità finanziaria potenziata) a un sistema di contabilità *full accrual*?”. Ciò dimostra che la comparabilità è essenziale affinché il passaggio dall'attuale sistema contabile a un sistema di contabilità per competenza sia utile e auspicabile (Figura 1).

Figura 1. Analisi delle condizioni necessarie

```
Analysis of Necessary Conditions
Outcome variable: O
Conditions tested:
  Consistency Coverage
C1 0.571429 0.750000
C2 0.666667 0.583333
C3 0.619048 0.565217
C4 0.952381 0.588235
```

Fonte: elaborazione dell'autore

Truth Table. La *truth table* rappresenta il numero di combinazioni logicamente possibili tra il numero di condizioni selezionate. Il nostro caso presenta 4 condizioni, 16 combinazioni logiche (2k), descritte dal numero e dal dettaglio dei casi inclusi in ciascun insieme, e la consistenza in tre diverse versioni (raw, PRI, SYM) definite in precedenza, e uguali nel nostro caso di *fuzzy set* (Figura 2).

Figura 2. Truth table

C1	C2	C3	C4	number	O	cases	raw consist.	PRI consist.	SYM consist
1	1	1	1	10 (24%)		cases	0.8	0.8	0.8
0	0	0	1	9 (46%)		cases	0.444444	0.444444	0.444444
0	0	1	1	5 (58%)		cases	0.2	0.2	0.2
0	1	1	0	3 (65%)		cases	0	0	0
0	1	0	1	3 (73%)		cases	0.333333	0.333333	0.333333
0	1	1	1	3 (80%)		cases	1	1	1
0	1	0	0	2 (85%)		cases	0	0	0
1	1	0	0	2 (90%)		cases	0.5	0.5	0.5
1	0	1	1	2 (95%)		cases	0.5	0.5	0.5
1	0	0	1	1 (97%)		cases	1	1	1
1	1	0	1	1 (100%)		cases	1	1	1
0	0	0	0	0 (100%)					
1	0	0	0	0 (100%)					
0	0	1	0	0 (100%)					
1	0	1	0	0 (100%)					
1	1	1	0	0 (100%)					

Fonte: elaborazione dell'autore

Standard Analysis. La *Standard Analysis* restituisce la *Complex Solution* (Figura 3), l'*Intermediate Solution* (Figura 4) e la *Parsimonious Solution* (Figura 5): tutte consistono in una combinazione logica delle condizioni iniziali, che vengono interpretate come condizioni necessarie, sufficienti o irrilevanti in base al valore di *consistency* e *coverage*.

Figura 3. Complex Solution

Model: $O = f(C1, C2, C3, C4)$
 Algorithm: Quine-McCluskey

```

--- COMPLEX SOLUTION ---
frequency cutoff: 1
consistency cutoff: 0.8

```

	raw coverage	unique coverage	consistency
C1*~C3*C4	0.0952381	0.0952381	1
C2*C3*C4	0.52381	0.52381	0.846154
solution coverage:	0.619048		
solution consistency:	0.866667		

```

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
28 (1,1)
Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

```

Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 4. Intermediate Solution

Model: $O = f(C1, C2, C3, C4)$
 Algorithm: Quine-McCluskey

```

--- INTERMEDIATE SOLUTION ---
frequency cutoff: 1
consistency cutoff: 0.8
Assumptions:

```

	raw coverage	unique coverage	consistency
C1*~C3*C4	0.0952381	0.0952381	1
C2*C3*C4	0.52381	0.52381	0.846154
solution coverage:	0.619048		
solution consistency:	0.866667		

```

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
28 (1,1)
Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

```

Fonte: elaborazione dell'autore

Figura 5. Parsimonious Solution

```

Model: O = f(C1, C2, C3, C4)
Algorithm: Quine-McCluskey

--- PARSIMONIOUS SOLUTION ---
frequency cutoff: 1
consistency cutoff: 0.8

```

	raw coverage	unique coverage	consistency
C1*~C3*C4	0.0952381	0.0952381	1
C2*C3*C4	0.52381	0.52381	0.846154

```

solution coverage: 0.619048
solution consistency: 0.866667

```

```

Cases with greater than 0.5 membership in term C1*~C3*C4: 3 (1,1),
28 (1,1)
Cases with greater than 0.5 membership in term C2*C3*C4: 2 (1,1),
5 (1,1), 6 (1,1), 9 (1,1),
10 (1,0), 11 (1,0), 14 (1,1),
17 (1,1), 21 (1,1), 35 (1,1),
36 (1,1), 39 (1,1), 41 (1,1)

```

Fonte: Elaborazione dell'autore

La *Complex Solution* mostra che esistono due possibili interazioni logiche tra le condizioni iniziali, che possono essere condizioni necessarie e/o sufficienti per l'*output*:

$C1*~C3*C4$

$C2*C3*C4$

La prima ($C1*~C3*C4$) ha un valore di *consistency* molto alto (=1), ma la sua *raw coverage* è troppo bassa (0,095) per essere considerata una condizione necessaria: il valore minimo di *raw coverage* accettato è 0,5.

La seconda ($C2*C3*C4$) ha un valore di *consistency* (0,846) superiore alla soglia (0,75) ma non è ancora sufficiente per essere una condizione necessaria (0,90). Il suo valore di *raw coverage* (0,524) è superiore alla soglia (0,5), quindi possiamo affermare che $C2*C3*C4$ è una condizione sufficiente per O.

La presenza di una *Complex Solution* ferma l'analisi a questo step, ma vi sono casi in cui la *Complex Solution* non mostra alcuna relazione logica o le relazioni mostrate non raggiungono i valori soglia per poterle accettare come condizioni necessarie e/o sufficienti. In questo caso, il ricercatore deve analizzare l'*Intermediate Solution* utilizzando lo stesso metodo proposto per la *Complex Solution*. Tuttavia, vengono fatte delle ipotesi semplificatrici che possono influenzare le implicazioni logiche della soluzione. La medesima tipologia di ragionamento deve essere svolta tra l'*Intermediate Solution* e la *Parsimonious Solution*, nel caso in cui l'*Intermediate Solution* non mostri alcuna relazione rilevante. Si noti che il risultato della *Parsimonious Solution* è un risultato logicamente più blando di quello dell'*Intermediate Solution*, e il risultato dell'*Intermediate Solution* è un risultato logicamente più blando di quello della *Complex Solution*.

L'analisi si conclude con l'interpretazione del significato concreto dell'interazione logica delle condizioni che dà luogo alla soluzione.

$C2 * C3 * C4$ significa che la verifica contemporanea di C2, C3 e C4 insieme è una condizione sufficiente per la presenza dell'*output* O.

Come si evince dall'analisi, quindi, il passaggio alla contabilità di competenza è visto come vantaggioso dal 51% dei manager degli uffici contabilità e bilancio degli Enti Locali, ma solo il 33% di essi soddisfa contemporaneamente le condizioni sufficienti affinché sia ritenuto utile il passaggio alla contabilità *full accrual*. Infatti, 13 intervistati su 41 ottemperano simultaneamente alle condizioni C2, C3 e C4.

I risultati della QCA hanno implicazioni pratiche e teoretiche interessanti che devono essere analizzate sulla base delle interviste raccolte e della letteratura presentata. Per capire cosa significhi la verifica simultanea delle condizioni C2, C3 e C4, è necessario considerare le conseguenze manageriali e politiche di ciascuna condizione. Più concretamente, lo studio mostra che gli *stakeholder* richiedono informazioni sulla contabilità *full accrual* (condizione C2), chiedendo dettagli su tutte le informazioni che non sono prontamente disponibili nei bilanci in contabilità finanziaria potenziata (debito totale, investimenti e prestiti). Questo riconoscimento esterno è fondamentale per la percezione dell'utilità del passaggio alla contabilità *full accrual* da parte dei manager pubblici degli uffici contabilità. Questi risultati hanno importanti implicazioni per l'adozione della contabilità *full accrual* nelle organizzazioni del settore pubblico. I diversi livelli di coinvolgimento degli *stakeholder* suggeriscono che, mentre la contabilità *full accrual* viene introdotta per migliorare la trasparenza e l'*accountability* (Poljašević et al., 2019; Ismail, 2022), come previsto dalle riforme del NPM, la sua adozione pratica dipende dalla capacità di soddisfare le esigenze informative degli *stakeholder* e dalla loro familiarità con la sua applicazione (IPSASB, 2022). Pertanto, gli organi politici dovrebbero prendere in considerazione strategie per migliorare la comprensione e l'*engagement* degli *stakeholder* verso la contabilità *full accrual* (ad esempio, tramite la formazione del personale), colmando così il *gap* tra l'adozione formale e l'utilità nella pratica quotidiana. Legata alla questione dell'*accountability* e della capacità informativa nei confronti di tutti gli *stakeholder*, emerge la necessità che il bilancio fornisca informazioni reali, veritiere e corrette sullo stato di salute dell'Ente Locale (condizione C3), necessarie per la trasparenza e per consentire un'interpretazione condivisa e uniforme delle informazioni da parte di tutti gli *stakeholder* (Pollitt e Bouckaert, 2011; Buylens e Christiaens, 2016). La trasparenza e l'interpretazione uniforme sono i prerequisiti per realizzare la comparabilità e il *benchmarking* tra le diverse amministrazioni locali (condizione C4), sebbene sia un obiettivo molto costoso da attuare nella pratica (Schmidhuber et al., 2022). Le complessità e le differenze contestuali evidenziate dagli intervistati e sostenute da una recente ricerca (Bonollo, 2022) suggeriscono che un approccio standard per tutti

potrebbe non cogliere appieno le sfumature finanziarie di ciascun comune. Pertanto è opportuno che i decisori politici considerino queste complessità e lavorino per attuare una strategia di implementazione equilibrata che promuova la comparabilità, riconoscendo al contempo la diversità dei contesti di governo locale. Come menzionato nella revisione della letteratura, l'Unione Europea permette agli Stati membri di scegliere i propri principi contabili della contabilità *full accrual*, adattandoli al proprio contesto locale. In conformità a questa direttiva, l'Italia sta implementando i propri principi contabili nazionali per il settore pubblico, denominati *Italian Accounting Standards* (ITAS). Questi principi non sono ancora stati portati a termine e rimangono incompleti, rendendo impossibile la loro applicazione e il loro rispetto a livello di *compliance*, ma sono lo strumento che può rendere possibile l'attività di *benchmarking*, rafforzando così l'*accountability* delle amministrazioni locali nei confronti dei propri *stakeholder* di riferimento. Per un corretto utilizzo di questi strumenti è fondamentale un processo di formazione che coinvolga gli attori chiave, che necessitano di competenze specialistiche per poter essere efficienti ed efficaci.

La NIS viene utilizzata per giustificare le carenze e i limiti dell'evidenza empirica attraverso l'isomorfismo, ossia l'adattamento ai modelli esistenti, il disaccoppiamento dei comportamenti ovvero la netta separazione della sostanza dalla forma e la ricerca di legittimità da parte delle autorità sovraordinate, in modo che i comuni possano continuare con la propria operatività quotidiana. I risultati suggeriscono che la spinta verso la contabilità *full accrual* è spesso guidata dalla pressione normativa esterna piuttosto che dalla domanda interna (Polzer et al., 2021; Meyer et al., 2021). Per massimizzare i benefici, le amministrazioni locali dovrebbero trovare un equilibrio tra il rispetto dei requisiti normativi e la garanzia che le pratiche di contabilità per competenza siano concretamente utili ai fini della gestione interna.

Le condizioni C2, C3 e C4 sono fondamentali affinché la contabilità *full accrual* sia percepita come utile e poi, attraverso una corretta implementazione, sia effettivamente utile nella pratica. Pertanto, possiamo affermare che la combinazione della richiesta di informazioni sul bilancio in contabilità *accrual* da parte degli *stakeholder*, la fiducia che il sistema in contabilità *full accrual* rifletta in maniera accurata la salute finanziaria di un comune e la comparabilità dei bilanci tra i comuni formano unitariamente una condizione sufficiente per sostenere che l'introduzione del sistema di contabilità *full accrual* sarebbe utile secondo l'opinione del management pubblico. È tuttora presente una notevole resistenza a questo specifico cambiamento. Molti intervistati ritengono che il sistema non sia abbastanza maturo per effettuare un cambiamento così rapido e costoso entro il 2026, perché non sono presenti le condizioni di contesto necessarie e le risorse affinché la riforma abbia esito positivo.

Conclusioni

Questo articolo si basa su un caso di una singola regione italiana sulla quale è stata impostata una ricerca qualitativa esplorativa sul processo di riforma contabile verso l'adozione della contabilità *full accrual*. Più concretamente, l'attenzione si concentra sullo studio della percezione dei manager degli uffici contabili del settore pubblico circa l'utilità dell'adozione della contabilità *full accrual* come alternativa al sistema prevalente di contabilità finanziaria potenziata nella regione Emilia-Romagna. La domanda di ricerca mira specificamente a indagare le condizioni necessarie e sufficienti per considerare utile questa transizione contabile; per raggiungere questo obiettivo, è stata scelta come metodologia l'analisi QCA. Si può notare che C2, C3 e C4 evidenziano la complessa interazione tra l'impegno attivo degli *stakeholder*, la ricerca della trasparenza attraverso informazioni reali, veritiere e corrette e la ricerca della comparabilità (*benchmarking*) attraverso principi contabili comuni (Brusca et al., 2017; Grossi e Steccolini, 2015).

Questi risultati sono in linea con il *framework* teorico della NIS, secondo la quale l'adozione di pratiche di contabilità *full accrual* è guidata dalla necessità di conformarsi alle pressioni istituzionali a causa del meccanismo denominato *legitimacy* (DiMaggio e Powell, 1983), in contrapposizione all'adozione guidata da istanze interne. In questo contesto, l'analisi delle condizioni necessarie e sufficienti affinché i manager contabili del settore pubblico considerino utile la riforma verso il sistema di contabilità *full accrual* negli Enti Locali copre un *research gap* (gap nella ricerca accademica). In primo luogo, l'analisi indaga il punto di vista di uno degli *stakeholder*, il management pubblico, che hanno un ruolo di primo piano nel processo di riforma e che sono stati trascurati dall'attuale letteratura accademica. In secondo luogo, dalle interviste si ricavano evidenze empiriche non generalizzabili, ma da cui si possono trarre spunti interessanti su problemi, rischi, incertezze, idee e suggerimenti che possono costituire un punto di riferimento per casi analoghi e la base per ricerche future.

La ricerca indica come i decisori politici dovrebbero agire per orientare la percezione del management pubblico verso i benefici della transizione, aumentando il consenso tra le amministrazioni pubbliche sulle tre condizioni sufficienti. Questo obiettivo può essere efficacemente raggiunto perseguendo le seguenti azioni e/o comportamenti virtuosi:

- Raggiungere l'equilibrio strategico tra il soddisfacimento dei requisiti normativi e la garanzia che le pratiche di contabilità *full accrual* siano di utilità pratica ai fini della gestione interna.
- Promuovere la formazione per aumentare la consapevolezza degli *stakeholder* sul valore informativo dei bilanci in contabilità *full accrual*. In questo senso, potrebbe essere utile anche migliorare la qualità e la leggibilità della reportistica economico-finanziaria.

- Introdurre principi contabili ad hoc per la pubblica amministrazione che tengano conto delle specificità del settore. Ciò garantirebbe, attraverso un sistema di contabilità *full accrual* realizzato ad hoc per gli Enti Locali, una rappresentazione reale, veritiera e corretta dello stato di salute dei comuni italiani.
- Promuovere la comparabilità dei bilanci attraverso la definizione di principi contabili comuni a tutte le amministrazioni pubbliche e promuovere la creazione di banche dati aperte e facilmente accessibili. Un'ulteriore azione potrebbe riguardare l'individuazione delle *best practice* nella gestione delle risorse pubbliche.
- Una reportistica economico finanziaria molto tecnica e complessa non è adeguata a fornire informazioni rilevanti agli *stakeholder* non professionali, ma per la divulgazione di informazioni generali dovrebbero essere utilizzate forme di rendicontazione più semplici comprensibili anche per soggetti non esperti in materia contabile.

Queste condizioni, considerate in modo congiunto, dimostrano che l'adozione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali non è solo un esercizio di stile, ma è una risposta del più ampio sistema istituzionale, che richiede *accountability*, trasparenza e comparabilità per garantire che tale riforma vada oltre la mera *compliance* alla normativa e aggiunga un valore reale alla gestione delle finanze e delle risorse pubbliche.

La formazione è lo strumento chiave per realizzare questo scenario, in quanto permetterebbe al personale interno, ai politici e ai tecnici di comprendere e percepire i benefici di questa “nuova” contabilità e di utilizzarla efficacemente nella pratica e nei processi strategici e decisionali. La formazione deve quindi essere fornita in modo coerente a livello sistemico, piuttosto che in modo disomogeneo tra i vari Enti Locali. Di conseguenza, l'adozione di standard contabili comuni, una formazione ben organizzata e completa che coinvolga le università, l'adozione di strumenti appropriati, il supporto immediato del governo in caso di problemi e l'assunzione di personale altamente specializzato potrebbero certamente cambiare la cultura della contabilità del settore pubblico, rendendo la transizione più fluida e molto più efficiente ed efficace, massimizzando così i benefici di questo cambiamento significativo.

Il presente studio fornisce spunti preziosi per i decisori politici coinvolti nei processi di riforma, benché vi siano alcuni limiti insiti nella ricerca. Uno dei principali limiti metodologici è l'uso delle interviste come metodo primario di raccolta dei dati: le conclusioni tratte, infatti, possono riflettere prevalentemente le percezioni soggettive degli intervistati, che possono differire dalla realtà oggettiva. Inoltre, la metodologia di ricerca non consente di prendere in considerazione tutti i fattori e le variabili personali degli intervistati (età, sesso, luogo di nascita, formazione, ecc.) che possono aver influenzato

le loro risposte. Un'altra questione metodologica riguarda il campione, costituito dagli Enti Locali dell'Emilia Romagna con più di 15.000 abitanti, che risulta essere rappresentativo dei comuni della regione, o del nord Italia, ma, a causa del grande divario tra nord, centro e sud Italia, non è necessariamente rappresentativo della media delle amministrazioni locali italiane a livello nazionale. Per attenuare queste limitazioni nelle possibili ricerche successive sarebbe opportuno che gli studi futuri fossero condotti impiegando un campione più ampio e più rappresentativo a livello nazionale. Inoltre, si potrebbe ampliare l'ambito della ricerca al fine di includere le percezioni degli attori politici locali, invece di considerare solo quelle del management degli uffici contabili, ottenendo, in questo modo, una comprensione più olistica dei problemi in questione. A distanza di alcuni anni dall'attuazione della riforma, sarebbe interessante studiare i risultati ottenuti e il divario rispetto agli obiettivi desiderati, nonché le principali problematiche emerse in fase di implementazione. Un confronto con i settori della sanità e dell'istruzione universitaria, che sono già passati da tempo alla contabilità *full accrual*, potrebbe fornire spunti preziosi e utili indicazioni. Indagare le prospettive dei manager che hanno già sperimentato questa riforma potrebbe aiutare a identificare le criticità che hanno affrontato e a comprendere se considerano ex post la riforma come vantaggiosa o svantaggiosa. Occorre considerare il fatto che il confronto tra le esperienze di Paesi che stanno attraversando transizioni simili nelle pratiche contabili potrebbe aggiungere nuovi elementi e tematiche all'analisi, arricchendo così in modo significativo la letteratura esistente sull'argomento con punti di vista innovativi.

Bibliografia

- Adhikari, P., Kuruppu, C. & Matilal, S. (2013), “Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments”, *Accounting Forum*, Vol. 37 No. 3, pp. 213-230, doi: 10.1016/j.accfor.2013.01.001.
- Andriani, Y., Kober, R. & Ng, J. (2010), “Decision usefulness of cash and accrual information: public sector managers’ perceptions”, *Australian Accounting Review*, Vol. 20 No. 53, pp. 144-153, doi: 10.1111/j.1835-2561.2010.00087.x.
- Anessi Pessina, E. (2002), *Principles of Public Management*, Egea, Milano.

- Anessi Pessina, E. & Steccolini, I. (2007), "Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 23 No. 2, pp. 113-131, doi: 10.1111/j.1468-0408.2007.00422.x.
- Anessi Pessina, E., Nasi, G. & Steccolini, I. (2010), "Accounting innovations: a contingent view on Italian local governments", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 22 No. 2, pp. 250-271, doi: 10.1108/jpbafm-22-02-2010-b005.
- Anzalone, M. (2017), in (Ed.), *La contabilità economico-patrimoniale delle regioni e degli enti locali: guida tecnica alle procedure e alle regole di integrazione: con quadri sinottici e casi pratici*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna.
- Aprile, R., Grandis, F.G. & Mocavini, F. (2018), "Heritage come asset nella contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni pubbliche", *Rivista della Corte dei Conti*, Vol. 3, pp. 429-440.
- Benfante, G., Mozzoni, I. & Ferretti, M. (2024), "The path toward accrual accounting in the public sector from the perspective of Italian municipalities", *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, JAEPP, Vol. 25 No. 1, p. 40, doi: 10.60154/jaep.2024.v25n1p40.
- Bianchi, P., Bracci, E., Dabbicco, G. & Steccolini, E. (2018), "Armonizzazione contabile in una prospettiva europea. Il caso degli EPSAS", in Manes Rossi, F. and Caperchione, E. (Eds), *L'armonizzazione Contabile Nelle Pubbliche Amministrazioni in Una Prospettiva Internazionale*, Franco Angeli, Milano.
- Biondi, L., Grandis, F.G. & Mattei, G. (2021), "Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 33 No. 5, pp. 533-551, doi: 10.1108/JPBAFM-09-2020-0158.
- Bonollo, E. (2022), "Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 35 No. 6, pp. 1-27, doi: 10.1108/JPBAFM-06-2022-0097.
- Borgonovi, E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Brunsson, N. (1989), *The Organisation of Hypocrite: Talk, Decision and Actions in Organisations*, John Wiley & Sons, Chichester.
- Brusca, A. & Montesions, J.V. (2014), "Accrual financial reporting in the public sector: is it reality?", *Innovar*, Vol. 24 No. 54, pp. 107-120, doi: 10.15446/innovar.v24n54.46458.

- Brusca, I., Gomez-Villegas, M. & Montesinos, V. (2016), "Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America", *Public Administration and Development*, Vol. 36 No. 1, pp. 51-64, doi: 10.1002/pad.1747.
- Brusca, I., Caprechione, E., Cohen, S. & Manes, R.F. (2017), *IPSAS, EPSAS and Other Challenges in European Public Sector Accounting and Auditing*, Springer, New York, NY, doi: 10.1057/978-1-137-55269-3_8.
- Buccoliero, L., De Nardi, F., Nasi, G. & Steccolini, I. (2005), "L'implementazione della contabilità economico patrimoniale negli enti locali italiani: i risultati di un'indagine empirica", *Azienda Pubblica*, Vol. 18 No. 4, pp. 591-614.
- Budding, T. & van Helden, J. (2022), "Theme: politicians' use of accounting information. Editorial: unraveling politicians' use and non-use of accounting information", *Public Money and Management*, Vol. 42 No. 3, pp. 137-139, doi: 10.1080/09540962.2022.2114156.
- Budding, T., Grossi, G. & Tagesson, T. (2014), in (Eds), *Public Sector Accounting*, Routledge.
- Buylen, B. (2014), "Politics by numbers?: Modernizing local government and its impact on Flemish politicians", PhD, doctoral thesis, Ghent University, Faculty of Economics and Business Administration, Ghent.
- Buylen, B. & Christiaens, J. (2016), "Talking numbers? Analyzing the presence of financial information in councilors' speech during the budget debate in Flemish municipal councils", *International Public Management Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 453-475, doi: 10.1080/10967494.2015.1064502.
- Caccia, L. & Steccolini, I. (2006), "Accounting change in Italian local governments: what's beyond managerial fashion?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17 Nos 2-3, pp. 154-174, doi: 10.1016/j.cpa.2003.05.004.
- Capalbo, F. (2012), "L'equilibrio instabile delle Società Partecipate Pubbliche tra Insolvenza Genetica e Ricapitalizzazioni per Perdite: Le Responsabilità dei Sistemi Contabili (The Continuity of Public Owned Companies: The Role of Public Shareholders between Cash and Accrual Accounting)", *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, July-August, pp. 694-704.
- Carini, C., Giacomini, D. & Teodori, C. (2019), "Accounting reform in Italy and perceptions on the local government consolidated report", *International Journal of Public Administration*, Vol. 42 No. 3, pp. 195-204, doi: 10.1080/01900692.2017.1423500.

- Carpenter, V., Cheng, R. & Feroz, E. (2007), "Toward an empirical institutional governance theory: analyses of the decisions by the 50 US state governments to adopt generally accepted accounting principles", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 4 No. 4, pp. 30-46, doi: 10.22495/cocv4i4p3.
- Caruana, J. & Zammit, K. (2019), "Losing control: the gap in multi-level government reporting", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 31 No. 2, pp. 264-284, doi: 10.1108/JPBAFM-10-2018-0110.
- Chapman, C., Cooper, D. & Miller, P. (2009), "Linking accounting, organizations, and institutions", in Chapman, C. and Miller, P. (Eds), *Accounting, Organizations and Institutions*, University Press, Oxford.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. & van Cauwenberge, P. (2015), "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 81 No. 1, pp. 158-177, doi: 10.1177/0020852314546580.
- Cohen, S. & Karatzimas, S. (2017), "Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting. Moving from cash to modified cash", *Meditary Accountancy Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 95-113, doi: 10.1108/MEDAR-10-2015-0070.
- Cohen, S., Kaimenakis, N. & Venieris, G. (2013), "Reaping the benefits of two worlds: an explanatory study of the cash and accrual accounting information roles in local governments", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 14 No. 2, pp. 165-179, doi: 10.1108/09675421311291900.
- Cohen, S., Manes Rossi, F. & Brusca, I. (2023), "Public sector accounting harmonization in the European Union through the lens of the garbage can model", *Financial Accountability and Management*, Vol. 39 No. 3, pp. 471-492, doi: 10.1111/faam.12348.
- Correa Silva, M.A., da Silva Junior, A.C., Marques Ferreira, M.A. & Brunozi Júnior, A.C. (2022), "Conditioning factors for the adoption of international public sector accounting standards-IPSAS", *Revista Contabilidade, Gestao E Governanca*, Vol. 25 No. 1, pp. 103-122.
- Coy, D., Fischer, M. & Gordon, T. (2001), "Public accountability: a new paradigm for college and university annual reports", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12 No. 1, pp. 1-31, doi: 10.1006/cpac.2000.0416.

- Dabbicco, G. & Mattei, G. (2020), "The reconciliation of budgeting with financial reporting. A comparative study of Italy and the UK", *Public Money and Management*, Vol. 41 No. 2, pp. 127-137, doi: 10.1080/09540962.2019.1708059.
- Deephouse, D.L., Bundy, J., Tost, L.P. & Suchman, M.C. (2017), "Organizational legitimacy: six key questions", in Greenwood, R., Oliver, C., Lawrence, T.B. and Meyer, R.E. (Eds), *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, 2nd ed., SAGE, London, pp. 27-54.
- Di Mascio, F. & Alessandro, N. (2018), "Oltre il new public management", *Le riforme amministrative tra meccanismi e contesti*, Vol. 1165, pp. 1-168.
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48 No. 2, pp. 147-160, doi: 10.2307/2095101.
- Donatella, P. & Tagesson, T. (2021), "CFO characteristics and opportunistic accounting choice in public sector organizations", *Journal of Management and Governance*, Vol. 25 No. 2, pp. 509-534, doi: 10.1007/s10997-020-09521-1.
- EU (2013), "COM 2013 114 final. Report from the commission to the council and the European Parliament", *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States*, Brussels, available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52013DC0114>
- Fahlevi, H., Irsyadillah, I., Arafat, I. & Adnan, M.I. (2022), "The inefficacy of accrual accounting in public sector performance management: evidence from an emerging market", *Cogent Business and Management*, Vol. 9 No. 1, 2122162, doi: 10.1080/23311975.2022.2122162.
- Fernando, S. & Lawrence, S. (2014), "A theoretical framework for CSR practices: integrating legitimacy theory, stakeholder theory and institutional theory", *The Journal of Theoretical Accounting*, Vol. 10, pp. 149-178.
- Frintrup, M., Schmidhuber, L. & Hilgers, D. (2022), "Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 88 No. 2, pp. 390-410, doi: 10.1177/0020852320915640.
- Gigli, S. & Mariani, L. (2018), "Lost in the transition from cash to accrual accounting: assessing the knowledge gaps in Italian public universities", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 31 No. 7, pp. 811-826, doi: 10.1108/IJPSM-07-2017-0184.

- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, J.M. & Vilhena, E. (2023), "The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 35 No. 1, pp. 12-40, doi: 10.1108/JPBAFM-12-2021-0169.
- Grandis, F.G. & Federici, A. (2020), "I 7 vizi della competenza finanziaria degli Enti territoriali italiani e i 4 ostacoli all'armonizzazione europea", *Argomenti*, No. 16, pp. 57-78, doi: 10.14276/1971-8357.2137.
- Grossi, G. & Argento, D. (2022), "The fate of accounting for public governance development", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 35 No. 9, pp. 272-303, doi: 10.1108/AAAJ-11-2020-5001.
- Grossi, G. & Steccolini, I. (2015), "Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation", *International Journal of Public Administration*, Vol. 38 No. 4, pp. 325-334, doi: 10.1080/01900692.2015.1001239.
- Grossi, G., Reichard, C. & Ruggiero, P. (2016), "Appropriateness and use of performance information in the budgeting process: some experiences from German and Italian municipalities", *Public Performance and Management Review*, Vol. 39 No. 3, pp. 581-606, doi: 10.1080/15309576.2015.1137770.
- Haustein, E., Lorson, P.C., Oulasvirta, O.L. & Sinervo, L.M. (2021), "Perceived usability of local government financial statements by local councilors: comparative study of Finland and Germany", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 34 No. 4, pp. 441-458, doi: 10.1108/IJPSM-09-2020-0227.
- Haustein, E., Lorson, P.C., Oulasvirta, L.O. & Sinervo, L.M. (2024), "Financial accountability discharged from local government financial statements: an institutional theory approach to accounting change", *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print, doi: 10.1108/JAOC-02-2022-0034.
- Hodges, R. & Mellett, H. (2003), "Reporting public sector financial results", *Public Management Review*, Vol. 5 No. 1, pp. 99-113, doi: 10.1080/1461667022000028870.
- Hood, C. (1991), "A public management for all seasons?", *Public Administration*, Vol. 69 No. 1, pp. 3-19, doi: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x.

- Hyndman, N. & Connolly, C. (2011), "Accruals accounting in the public sector: a road not always taken", *Management Accounting Research*, Vol. 22 No. 1, pp. 36-45, doi: 10.1016/j.mar.2010.10.008.
- IFAC & CIPFA (2021), "International public sector financial accountability index", 2021 status report.
- IPSASB (2022), *HandBook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountants, New York, NY.
- Ismail, S. (2022), "Perception of the Malaysian Federal Government accountants of the usefulness of financial information under an accrual accounting system: a preliminary assessment", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 31 No. 3, pp. 658-674, doi: 10.1108/MEDAR-04-2020-0845.
- Jones, R. & Pendlebury, M. (2004), "A theory of the published accounts of local authorities", *Financial Accountability and Management*, Vol. 20 No. 3, pp. 305-325, doi: 10.1111/fam.2004.20.
- Jorge, S., Nogueira, S.P. & Ribeiro, N. (2021), "The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 33 No. 2, pp. 114-137, doi: 10.1108/jpbafm-08-2019-0125.
- Jorge, S., Nogueira, S. & Jesus, M.A. (2023), "Financial information use in parliamentary debates in A changing context", *Public Organization Review*, Vol. 23 No. 4, pp. 1-28, doi: 10.1007/s11115-023-00709-1.
- Kan, A.K.S., Adegbite, E., El Omari, S. & Abdellatif, M. (2016), "On the use of qualitative comparative analysis in management", *Journal of Business Research*, Vol. 69 No. 4, pp. 1458-1463, doi: 10.1016/j.jbusres.2015.10.125.
- Khan, A. & Mayes, S. (2009), "Transition to accrual accounting", *Technical Notes and Manuals*, Vol. 2009 No. 002, p. 1, doi: 10.5089/9781462371730.005.
- Kuhlmann, S. & Bogumil, J. (2018), "Performance measurement and benchmarking as 'reflexive institutions' for local governments: Germany, Sweden and England compared", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 31 No. 4, pp. 543-562, doi: 10.1108/IJPSM-01-2017-0004.
- Liberato, M.I., Choban de Sousa Paiva, I. & Serrasqueiro, R. (2023), "Constraints and stimuli in the implementation of public accounting reform: systematic literature review and future research

- agenda”, *Journal of Accounting and Organizational Change*, Vol. 20 No. 3, pp. 560-592, doi: 10.1108/JAOC-01-2022-0018.
- Liguori, M., Sicilia, M. & Steccolini, I. (2012), “Some like it non-financial.: politicians’ and managers’ views on the importance of performance information”, *Public Management Review*, Vol. 14 No. 7, pp. 903-922, doi: 10.1080/14719037.2011.650054.
- Lowndes, V. & Wilson, D. (2003), “Balancing revisability and robustness? A new institutionalist perspective on local government modernization”, *Public Administration*, Vol. 81 No. 2, pp. 275-298, doi: 10.1111/1467-9299.00346.
- Lüder, K.G. (2000), “National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of government financial condition”, *Financial Accountability and Management*, Vol. 16 No. 2, pp. 117-128, doi: 10.1111/1468-0408.00100.
- Mack, J. and Ryan, C. (2006), “Reflections on the theoretical underpinnings of the general purpose financial reports of Australian government departments”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 592-612, doi: 10.1108/09513570610679146.
- Mello, P.A. (2021), *Qualitative Comparative Analysis: an Introduction to Research Design and Application*, Georgetown University Press, Washington, DC.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977), “Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony”, *American Journal of Sociology*, Vol. 83 No. 2, pp. 340-363, doi: 10.1086/226550.
- Meyer, R.E., Jancsary, D. & Höllerer, M.A. (2021), “Neoinstitutional theory and nonprofit governance research”, in Donnelly-Cox, G., Meyer, M. and Wickström, F. (Eds), *Research Handbook on Nonprofit Governance*, Edward Elgar, Cheltenham and Northampton, pp. 141-164.
- Modell, S. (2022), “New developments in institutional research on performance measurement and management in the public sector”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 34 No. 3, pp. 353-369, doi: 10.1108/JPBAFM-04-2021-0070.
- Moll, J., Burns, J. & Major, M. (2018), “Institutional theory in accounting research”, in *Methodological Issues in Accounting Research*, Spiramus Press.
- Mosconi, F. & D’Ingiullo, D. (2023), “Institutional quality and innovation: evidence from Emilia-Romagna”, *Economics of Innovation and New Technology*, Vol. 32 No. 2, pp. 165-197, doi: 10.1080/10438599.2021.1893140.

- Moynihan, D. & Pandey, S. (2010), “The big questions for performance management: why do managers use performance information?”, *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 29 No. 24, pp. 849-866, doi: 10.1093/jopart/muq004.
- Mussari, R., Cepiku, D. & Sorrentino, D. (2021), “Governmental accounting reforms at a time of crisis: the Italian governmental accounting harmonization”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 33 No. 2, pp. 138-156, doi: 10.1108/JPBAFM-04-2020-0051.
- Nogueira, S.P.D. & Jorge, S.M.F. (2017), “The perceived usefulness of financial information for decision making in Portuguese municipalities: the importance of internal control”, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 18 No. 1, pp. 116-136, doi: 10.1108/JAAR-05-2014-0052.
- Nogueira, S., Jorge, S. & Cervera Oliver, M. (2013), “The usefulness of financial reporting for internal decision-making in Portuguese municipalities”, *Management Research*, Vol. 11 No. 2, pp. 178-212, doi: 10.1108/MRJIAM-Dec-2011-0465.
- Pajković, I., Botica Redmayne, N. & Vašiček, V. (2023), “The use and perceived usefulness of public sector financial statements by politicians-evidence from Croatia”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 35 No. 6, pp. 180-198, doi: 10.1108/JPBAFM-11-2022-0170.
- Pina, V., Torres, L. & Yetano, A. (2009), “Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches”, *European Accounting Review*, Vol. 18 No. 4, pp. 765-807, doi: 10.1080/09638180903118694.
- Poljašević, J., Vašiček, V. & Jovanović, T. (2019), “Comparative review of dual reporting in public sector in three south-east European countries”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 31 No. 3, pp. 325-344, doi: 10.1108/JPBAFM-02-2019-0035.
- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2011), *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*, 3rd ed., Oxford University Press, Oxford.
- Polzer, T., Reichard, C. & Grossi, G. (2021), “Organization of the IPSASB, conceptual framework and claimed benefits and criticisms of IPSAS”, in Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J. and Montesinos, V. (Eds), *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting*

Standards, Public Sector Financial Management, Palgrave Pivot, Cham, pp. 1-16, doi: 10.1007/978-3-030-63125-3_1.

Polzer, T., Grossi, G. & Reichard, C. (2022), "Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme", *Accounting Forum*, Vol. 46 No. 1, pp. 57-82, doi: 10.1080/01559982.2021.1920277.

Quagli, A. (2017), *Bilancio di esercizio e principi contabili*, G Giappichelli Editore, Torino, Vol. 5.

Ragin, C.C. (2014), *The Comparative Method: Moving beyond Qualitative and Quantitative Strategies*, Univ of California Press, Berkeley, CA.

Rajib, S.U., Adhikari, P., Hoque, M. & Akter, M. (2019), "Institutionalisation of the cash basis international public sector accounting standard in the central government of Bangladesh", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 9 No. 1, pp. 28-50, doi: 10.1108/JAEE-10-2017-0096.

Reichard, C. & Van Helden, J. (2016), "Why cash-based budgeting still prevails in an era of accrual-based reporting in public sector", *Accounting Finance and Governance Review*, Vol. 23 Nos 1-2, pp. 43-65, doi: 10.52399/001c.25483.

Saliterer, I. & Korac, S. (2014), "The discretionary use of performance information by different local government actors-analysing and comparing the predictive power of three factor sets, International", *Review of Administrative Sciences*, Vol. 80 No. 3, pp. 637-658, doi: 10.1177/0020852313518170.

Schmidhuber, L., Hilgers, D. & Hofmann, S. (2022), "International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda", *Financial Accountability and Management*, Vol. 38 No. 1, pp. 119-142, doi: 10.1111/faam.12265.

Schneider, C.Q. & Wagemann, C. (2012), *Set-theoretic Methods for the Social Sciences: A Guide to Qualitative Comparative Analysis*, Cambridge University Press, Cambridge.

Selcuk, O. & Cizel, B. (2024), "Using qualitative comparative analysis approach in tourism studies: a critical review", *Quality and Quantity*, Vol. 58 No. 1, pp. 933-960, doi: 10.1007/s11135-023-01675-y.

Steccolini, I. (2004), "Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 20 No. 3, pp. 327-350, doi: 10.1111/j.0267-4424.2004.00389.x.

- Swedberg, R. (2020), "Exploratory research", *The production of knowledge: Enhancing progress in social science*, pp. 17-41, doi: 10.1017/9781108762519.002.
- Tawiah, V. (2023), "The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries", *Financial Accountability and Management*, Vol. 39 No. 1, pp. 103-124, doi: 10.1111/faam.12288.
- Tolbert, P.S. & Zucker, L.G. (1983), "Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform 1980-1935", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28 No. 1, pp. 22-39, doi: 10.2307/2392383.
- Tsamenyi, M., Cullen, J. & Gonzalez, J.M.G. (2006), "Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: a new institutional theory analysis", *Management Accounting Research*, Vol. 17 No. 4, pp. 409-432, doi: 10.1016/j.mar.2006.02.002.
- Van Helden, J. & Reichard, C. (2019), "Making sense of the users of public sector accounting information and their needs", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 31 No. 4, pp. 478-495, doi: 10.1108/JPBAFM-10-2018-0124.
- Warren, K. (2015), "Time to look again at accrual budgeting", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 14 No. 3, pp. 113-129, doi: 10.1787/budget-14-5jrw6591hj6c.

CAPITOLO 3 – L’IMPATTO DELLA VALUTAZIONE DI IMPATTO IN UNA SOCIETÀ PARTECIPATA PUBBLICA

Abstract

Questo studio si propone di esaminare gli impatti a lungo termine del *Social Return On Investment* (SROI) sulle attività culturali, attraverso l'approccio del *single case study*: il Festival Verdi di Parma, un rinomato evento culturale che promuove la cultura musicale verdiana nella città di Parma. L'obiettivo del lavoro consiste nel determinare se la produzione di una valutazione d'impatto continua, con relativo report di impatto, può migliorare le relazioni tra l'organizzazione del Festival e i suoi *stakeholder*. Una comunicazione coerente e in via continuativa degli impatti socioeconomici prodotti dal Festival può essere potenzialmente uno strumento per incrementare e migliorare ulteriormente tale impatto socioeconomico?

Attraverso uno studio longitudinale di sei anni, il presente lavoro esplora come un sistema di comunicazione ben strutturato tra gli *stakeholder* e l'organizzazione del Festival sia stato in grado di influenzare l'approccio del Festival alla produzione culturale e al coinvolgimento degli *stakeholder*, concentrandosi in particolare sulla dinamica tra le valutazioni di impatto e le aspettative degli *stakeholder*. Per farlo, è stato utilizzato il *framework* teorico dell'“*expectation gap*”: le aspettative degli *stakeholder* vengono soddisfatte quando viene condivisa la reportistica relativa alla valutazione d'impatto?

Per rispondere ai quesiti posti, è stato adottato un “*mixed method*” (approccio misto) che combina la valutazione dell'impatto socioeconomico attraverso il calcolo dello SROI con interviste qualitative semistrutturate.

I risultati più rilevanti suggeriscono che le valutazioni di impatto tramite SROI ripetute nel tempo e dettagliate hanno influenzato in modo significativo le decisioni operative e strategiche del festival, portando a una cultura organizzativa più attenta all'impatto generato. Lo studio rivela, in particolare, che la serie storica di valutazioni di impatto ha favorito una comprensione e una conoscenza più profonde tra gli *stakeholder*, soprattutto gli sponsor, riguardo agli impatti sociali e culturali del festival. Questa maggiore comprensione ha ridotto l'“*expectation gap*”, portando a un supporto molto più forte e durevole da parte degli *stakeholder*, generando impatto e creando, attraverso il cambiamento, valore. Le implicazioni di questi risultati possono offrirci spunti di riflessione interessanti anche al di là del Festival Verdi, suggerendo che le valutazioni d'impatto sistematiche possono servire come strumenti fondamentali per le organizzazioni culturali, aiutando nella pianificazione strategica, migliorando le

relazioni con gli *stakeholder* e aumentando l'*accountability* e la trasparenza. Questo articolo dimostra la grande utilità dell'adozione di valutazioni d'impatto continue e rigorose nelle organizzazioni culturali, sostenendo che tali pratiche non solo soddisfano gli imperativi di responsabilità, ma catalizzano anche miglioramenti strategici allineando fortemente gli obiettivi organizzativi alle aspettative degli *stakeholder*. Poiché il settore culturale continua a evolversi tra le crescenti richieste di trasparenza sugli impatti generati, i risultati di questo studio offrono spunti preziosi utilizzabili per altri festival ed enti culturali che mirano a comprovare il proprio valore sociale e a perfezionare attivamente le proprie strategie di medio-lungo termine e operative.

Keywords

Valutazione d'impatto, *expectation gap*, *stakeholder*, valore sociale, *social return on investment*, cultura, settore culturale, festival

Introduzione

Misurare e comunicare l'impatto di un'iniziativa è una sfida fondamentale per le organizzazioni che cercano di soddisfare le aspettative di tutti i propri *stakeholder*. L'*expectation gap*, che si verifica quando i risultati di una valutazione d'impatto non si allineano alle aspettative degli *stakeholder*, può compromettere la percezione del successo e dell'utilità delle valutazioni di impatto stesse. La presente ricerca esplora come la chiusura di tale *expectation gap* non solo aumenta la trasparenza e l'*accountability*, ma trasforma anche la valutazione di impatto in uno strumento strategico in grado di migliorare il valore socioeconomico generato dalle organizzazioni: in altre parole, come le valutazioni di impatto possano generare impatto. Rispondendo efficacemente alle esigenze degli *stakeholder*, le valutazioni d'impatto possono influenzare gli obiettivi strategici, le operazioni quotidiane e i processi decisionali, guidandoli verso la massimizzazione dei benefici a lungo termine per la comunità. L'organizzazione periodica di eventi presenta sfide e opportunità uniche a livello di valutazione d'impatto, specialmente quando le valutazioni sono condotte per periodi prolungati (Angeles et al., 2014). La ricorrenza annuale di tali valutazioni introduce variabili come i cambiamenti contestuali, i cambiamenti negli obiettivi strategici e l'apprendimento istituzionale dalle esperienze passate, che devono essere incorporati nel *framework* valutativo. Nel corso del tempo, questo approccio si evolve per fornire approfondimenti, favorendo la continuità e il perfezionamento nella valutazione dei risultati conseguiti (Moody et al., 2015). Tuttavia, questo processo richiede metodologie solide e un'allocazione

coerente delle risorse, che non sono sempre facilmente realizzabili nella pratica (Arvidson, 2010). Nel settore culturale la misurazione longitudinale dell'impatto rimane poco diffusa: la maggior parte delle valutazioni di impatto sono limitate a singoli eventi o valutazioni relative ad eventi pluriennali complessive. Questa ricerca si distingue per l'adozione di una prospettiva longitudinale a lungo termine adottata al fine di esaminare gli effetti cumulativi di attività di valutazione di impatto ricorrenti. Attraverso un approccio basato su un *single case study* (caso di studio singolo) il documento dimostra la fattibilità e la rilevanza dell'applicazione del ritorno sociale sugli investimenti (SROI) per un periodo prolungato. Sebbene lo SROI offra un *framework* teorico completo per la valutazione del valore sociale, la sua applicazione è limitata da fattori quali la complessità metodologica, l'impegno elevato di risorse e la difficoltà di comunicare i risultati all'interno e all'esterno, creando un *expectation gap* tra le aspettative degli *stakeholder* e i comportamenti effettivamente messi in atto delle organizzazioni stesse. Queste criticità spesso scoraggiano le organizzazioni dall'adottare valutazioni di impatto tramite SROI ripetute, e da ciò deriva la novità e l'importanza di questo studio.

La ricerca si propone quindi di rispondere a una domanda cruciale:

RQ. *La produzione annuale di un report di impatto di un'attività culturale, a seguito di una valutazione di impatto reiterata di anno in anno, produce a sua volta impatto (impatto dell'impatto)?*

Il lavoro approfondisce, inoltre, in che modo l'uso coerente delle valutazioni d'impatto nel tempo può influenzare l'allineamento strategico e operativo delle organizzazioni e come si possono sfruttare queste valutazioni al fine di massimizzare il loro impatto nel tempo.

L'analisi si basa su un caso di studio pratico: il Festival Verdi di Parma, un evento culturale annuale la cui valutazione d'impatto longitudinale offre spunti per superare l'*expectation gap* e promuovere benefici socioeconomici sostenibili.

Revisione della letteratura

Negli ultimi trent'anni il settore pubblico, e per transitività il settore culturale e non profit, sono stati interessati dai cambiamenti introdotti dal *New Public Management* (Hood, 1991). Questi cambiamenti hanno portato a una serie di riforme volte a introdurre nel settore culturale sistemi di raccolta, misurazione, monitoraggio e valutazione dei dati e delle performance originariamente tipici del settore privato. Ogni settore ha quindi dovuto adattarsi alla necessità di introdurre un sistema di valutazione continua delle attività svolte, nonché nuovi processi di comunicazione in grado di evidenziare i benefici prodotti per la comunità di riferimento. Tuttavia, il settore culturale, a causa della sua complessità sistemica (Kaszynska e Crossick, 2016), ha mostrato un maggiore ritardo nell'adattarsi a

queste innovazioni. Il valore creato dalle organizzazioni artistiche e culturali è, infatti, nella maggior parte dei casi, intangibile, motivo per il quale queste organizzazioni sono state particolarmente svantaggiate dall'introduzione di strumenti e concetti tipici del settore aziendale privato, che mirano a privilegiare la misurazione e la rendicontazione dei risultati e della performance delle attività svolte in termini monetari (Hu e Mo, 2017).

È ampiamente riconosciuto in letteratura che le organizzazioni del settore culturale hanno bisogno di affermare la propria legittimità utilizzando gli strumenti e i concetti tipici della gestione aziendale, con sistemi di misurazione che vanno oltre i tradizionali modelli *input-output* (Clark et al., 2004). La misurazione del valore pubblico generato non è solo funzionale al monitoraggio delle azioni pubbliche, ma è sempre più richiesta sia a livello nazionale che internazionale per poter procedere all'allocazione delle risorse, per aumentare il livello di *accountability* (Damiano, 2022) e per dimostrare pienamente i benefici che certe organizzazioni offrono alla collettività.

Tradizionalmente, la misurazione del valore sociale, ambientale ed economico creato da queste organizzazioni è stato un processo complesso e spesso imperfetto (Arvidson et al., 2013). Inizialmente, la difficoltà a misurare i risultati sociali e ambientali (Gibbon e Dey, 2011) ha portato molte organizzazioni a concentrarsi sulle transazioni economiche (finanziamenti ricevuti) e sui risultati facilmente quantificabili (numero di visitatori o persone formate) come indicatori del successo del loro operato (Anzel et al., 2022; Holden, 2004). Tuttavia, le misure economico finanziarie sono spesso inadeguate per valutare la reale qualità del successo di un'organizzazione (King, 2014). Concentrarsi sugli *output*, piuttosto che considerare i cambiamenti effettivi avvenuti a vantaggio delle persone interessate dalle attività, ha portato a sottostimare il valore sociale e ambientale creato, soprattutto in contesti ricchi di grandezze intangibili (Del Barrio et al., 2012; Zan et al., 2016). La valutazione di impatto, nel settore culturale, è un problema di governance, dati e significati oltre che di numeri: misurare serve solo se rende governabili performance e responsabilità reali (Zan, 1999; Zan, 2014). L'uso di metriche economico-aziendali richiede traduzione e adattamento, perché concetti come prodotto, mercato, marketing non spiegano automaticamente valore e impatto culturale (Zan, 1999). Di fondamentale importanza risulta essere la critica di Quattrone alla quantificazione e agli approcci di impatto "indicator-driven": quando ciò che conta è ciò che è misurabile, l'organizzazione può spostare l'azione verso il calcolo e la conformità, indebolendo il giudizio sostanziale sugli esiti e i risultati effettivamente conseguiti (Quattrone, 2017). L'autore propone invece di abbracciare l'ambiguità nella progettazione dei controlli e delle rilevazioni, così che i dati promuovano comprensione e discernimento e non automatismi decisionali (Quattrone, 2017). La quantificazione, dunque, va trattata come tecnologia di coordinamento e non come verità: può creare ordine e comparabilità, ma al prezzo di semplificazioni e esclusioni che devono essere rese esplicite e analizzate

con cura (Quattrone, 2009).

Per quanto riguarda il settore sociale la valutazione d'impatto è vista come strumento finalizzato alla costruzione e alla trasmissione di informazioni utili ad ampliare la conoscenza riguardante il valore generato e a orientare i processi decisionali multilivello (Corvo e Pastore, 2020). Pastore sottolinea che la misurabilità dell'impatto richiede un riferimento esplicito alla catena di cambiamento (input-attività-output-outcome-valore e/o impatti), così da chiarire nessi logici e perimetri valutativi (Pastore, 2020). In questa prospettiva, la condivisione e standardizzazione dei dati di impatto (es. report SROI standardizzati depositati in repository accreditati) abilita la confrontabilità, il benchmarking e meccanismi di apprendimento tra programmi e organizzazioni (Pastore, 2020). La valutazione di impatto può essere un efficace strumento di governance: se avviata tempestivamente e con ingaggio multi-attore, può mitigare conflitti, riequilibrare asimmetrie di potere e aumentare resilienza e benessere comunitario (Corvo e Lelo, 2025).

Ultimamente i problemi legati alle tematiche di sostenibilità e le crisi degli ultimi decenni hanno accelerato la necessità di informazioni sugli impatti olistici delle azioni intraprese. Di conseguenza, i concetti di valutazione di impatto ambientale, sociale e di governance (ESG) sono diventati fondamentali sia per informare gli *stakeholder*, sia per guidare i processi decisionali con l'obiettivo di promuovere lo sviluppo sostenibile (Sheate, 2010; Wallington et al., 2007). Questa spinta deriva sia da fattori esterni (politici, economici, sociali e normativi) sia da una motivazione interna alle organizzazioni stesse: esse vedono nella valutazione d'impatto uno strumento cruciale per la pianificazione strategica, la trasparenza e l'*accountability* verso le comunità di riferimento (Damiano, 2022).

Più di recente, anche grazie agli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDGs, Unesco 2015), la ricerca sull'impatto nel settore culturale ha adottato un approccio più globale, bilanciando tecniche di raccolta dei dati qualitative e quantitative ed espandendo le metodologie e gli strumenti di valutazione per riuscire ad includere diversi aspetti e dimensioni della sostenibilità (Belfiore e Bennet, 2007). La valutazione d'impatto è diventata fondamentale, contribuendo a promuovere una visione olistica del settore culturale, facendo in modo che venisse riconosciuta non solo come mezzo di intrattenimento o strumento formativo, ma anche come catalizzatore di benessere, capace di facilitare il dialogo tra i diversi *stakeholder* dell'ambiente di riferimento (Mozzoni et al., 2024). In questa prospettiva, è necessario dotarsi di metodologie che permettano di dimostrare concretamente il proprio impatto sulla comunità (Purwohedhi e Gurd, 2019), attraverso un'analisi multilivello focalizzata su differenti criteri e basata su un insieme di approcci in grado di coprire la profondità e l'ampiezza dell'analisi stessa (Jackson e McManus, 2019).

In letteratura esistono numerosi strumenti in grado di misurare il valore delle attività artistiche e

culturali e il loro impatto (Reeves, 2002; Biancone e Secinaro, 2022), che sono in continua evoluzione per rispondere al meglio alle nuove sfide e alla complessità dei programmi o delle attività oggetto di valutazione. In questo contesto, strumenti come il *Social Return on Investment* (SROI) sono emersi come strumenti chiave per misurare e rendicontare il valore extra-finanziario generato dalle organizzazioni culturali (Krlev et al., 2013; Zamagni et al., 2015).

Lo SROI è un approccio olistico che combina dati qualitativi e quantitativi per valutare il valore sociale generato in relazione alle risorse investite (Human Foundation, 2018). È stato concepito per fornire alle organizzazioni uno strumento efficace per misurare in modo più completo il valore sociale, ambientale ed economico che generano, con l'obiettivo di evidenziare chiaramente i risultati che solitamente non emergono nelle valutazioni puramente finanziarie (Nicholls, 2017). Uno degli elementi distintivi di questa metodologia è l'approccio “*stakeholder-centred*” ovvero centrato sugli stakeholder, che pone le percezioni e le esperienze dei portatori di interesse al centro del processo di valutazione, indicando ciò che dovrebbe essere analizzato, misurato e valutato (Allpress et al., 2014). Lo “*stakeholder engagement*” (coinvolgimento degli stakeholder) permette di cogliere cambiamenti complessi e migliora sia la misurazione che la comprensione e la comunicazione dei risultati (O'Brien, 2010). Per questi motivi, l'uso dello SROI è cresciuto esponenzialmente in letteratura (Watson e Whitley, 2017): da un lato, riduce l’*expectation gap*, in quanto gli *stakeholder* comprendono meglio come e perché l'organizzazione crea valore; dall'altro, fornisce un quadro più ricco dell'impatto effettivamente generato. Grazie alla sua ampia applicazione, diverse istituzioni pubbliche e organizzazioni culturali e non profit hanno iniziato ad adottarlo come strumento di riferimento per i processi decisionali, riconoscendone il valore come strumento strategico per una pianificazione più consapevole (Millar e Hall, 2013; Ormiston e Castellás, 2019; Vluggen et al., 2020). L'adozione dello SROI come metodo di misurazione dell'impatto sociale è una *best practice* sempre più comune, utile per quantificare e comunicare agli *stakeholder* il valore generato dalle organizzazioni (Jardine & Whyte, 2013).

Non mancano, però, punti critici e limiti di questo strumento di valutazione di impatto (Arvidson et al., 2013). Le obiezioni più comuni includono la soggettività della monetizzazione degli asset intangibili (Ryan e Lyne, 2008) e la complessità dei processi di valutazione, che richiedono tempo e risorse considerevoli (Nielsen et al., 2021). Questa metodologia comporta spesso un alto grado di variabilità e si basa su ipotesi che non sempre riflettono accuratamente la realtà dei progetti valutati (Maier et al., 2015). Pur essendo uno strumento efficace per valutare se un progetto genera un impatto sociale significativo, i suoi limiti sottolineano la sfida teorica più ampia della valutazione e del confronto di risultati espressi in termini non economici (Yates e Marra, 2017). Inoltre, se l'efficacia dello SROI dipende dalla capacità di soddisfare le aspettative degli *stakeholder* in termini di

trasparenza, chiarezza e coerenza tra obiettivi dichiarati e risultati raggiunti, una delle sfide più grandi risiede proprio nella percezione dei risultati presentati da parte degli *stakeholder*. Nel caso in cui i risultati dello SROI non vengano comunicati in modo chiaro, contestualizzato e accessibile rischiano di essere percepiti come tecnici, astratti o non rilevanti. Tutto ciò può portare a scetticismo e insoddisfazione, anche di fronte a dati oggettivamente positivi. In questo contesto il *framework* teorico dell'*expectation gap*, ovvero lo scollamento dalle aspettative (Sikka et al., 1998), fornisce un utile strumento interpretativo per comprendere le discrepanze tra ciò che gli *stakeholder* si aspettano dall'organizzazione e la modalità in cui essa agisce e i risultati che effettivamente consegue nella realtà. Tradizionalmente utilizzata nel campo dell'audit, questa teoria identifica tre dimensioni principali dell'*expectation gap* (Deepal e Jayamaha, 2022):

- *Knowledge Gap*: la differenza tra ciò che il pubblico sa e ciò che dovrebbe sapere sugli obiettivi, le attività, i metodi e gli strumenti dell'organizzazione.
- *Performance Gap*: la discrepanza tra ciò che l'organizzazione si propone di fare e ciò che effettivamente fa, sia quantitativamente che qualitativamente.
- *Evolution Gap*: la capacità dell'organizzazione di adattarsi ai cambiamenti delle aspettative degli *stakeholder*, agli sviluppi tecnologici e alle nuove tendenze sociali.

Secondo Dennis (2010) l'*expectation gap* può essere analizzato anche attraverso la lente delle credenze e delle aspirazioni degli individui. Il *Belief gap* rappresenta la differenza tra ciò che gli *stakeholder* credono che l'organizzazione faccia e ciò che effettivamente fa. Il *Desire gap* riflette la discrepanza tra ciò che gli *stakeholder* vorrebbero che l'organizzazione facesse e ciò che è effettivamente realizzabile. Analogamente, Haniffa e Hudaib (2007) applicano il *framework* dell'*expectation gap* al contesto culturale saudita, ed evidenziano come fattori quali il processo di funzionamento del mercato del lavoro, la struttura politica e normativa e i valori sociali dominanti contribuiscano a mantenere un persistente *performance gap*.

L'*expectation gap* si presenta in contesti diversi ma con dinamiche simili ovvero una differenza persistente tra le aspettative e le performance effettive. Nell'ambito della revisione contabile, il divario è determinato dalla mancanza di conoscenze, dalle carenze negli standard professionali e dall'evoluzione delle aspettative pubbliche. Nel settore dell'istruzione sono fattori strutturali e percezioni errate che contribuiscono a creare un *expectation gap*. In entrambi i casi soluzioni efficaci richiedono un approccio olistico che tenga conto delle convinzioni, delle aspirazioni e dei contesti culturali al fine di ridurre significativamente questi *gap* tra realtà e aspettative dei soggetti oggetto di analisi.

L'*expectation gap* è stato tradizionalmente analizzato nel contesto dell'auditing, ma la sua logica può essere adattata alle organizzazioni culturali per identificare e comprendere le discrepanze tra le aspettative degli *stakeholder* e i risultati ottenuti.

Il *knowledge gap* si verifica nel momento in cui il pubblico, i finanziatori o gli *stakeholder* non hanno una chiara comprensione degli obiettivi, delle attività e dell'offerta di un'organizzazione culturale. A titolo di esempio un'organizzazione può offrire programmi educativi avanzati, ma una comunicazione inefficace impedisce al pubblico di conoscerli e apprezzarli.

Il *performance gap* si verifica quando un'organizzazione culturale non riesce a soddisfare le aspettative dichiarate o percepite degli *stakeholder*. Ad esempio, l'organizzazione promette una stagione ricca di eventi inclusivi ma non riesce a raggiungere un pubblico eterogeneo come preventivato.

Infine, l'*evolution gap* riguarda l'incapacità dell'organizzazione culturale di adattarsi ai cambiamenti nelle aspettative del pubblico, alle nuove tecnologie e alle tendenze culturali emergenti.

Affrontare questi *gap* è fondamentale per migliorare le azioni organizzative, le relazioni e le performance di un'organizzazione culturale. In questa prospettiva, lo SROI può agire come strumento chiave per colmare l'*expectation gap*, ma la sua efficacia dipende dalla capacità di affrontare alcune criticità fondamentali: il rischio che, se i risultati dello SROI non sono compresi o considerati credibili dagli *stakeholder*, l'*expectation gap* permanga, anche a fronte di dati oggettivi e ben strutturati. Per questo motivo, una comunicazione chiara e rigorosa del calcolo dello SROI è essenziale per ridurre l'*expectation gap* e migliorare la percezione dell'impatto generato. Tuttavia, l'*expectation gap* si riduce solo se la valutazione d'impatto è condotta in modo rigoroso, trasparente e in linea con le aspettative degli *stakeholder*. Una mancata corrispondenza tra i risultati raggiunti e le aspettative iniziali può aumentare l'*expectation gap*, che può portare a insoddisfazione, scetticismo. Al contrario il realizzarsi effettivo delle aspettative porta a una percezione positiva rafforzata dell'impatto dell'organizzazione.

Il Festival Verdi tra storia e attualità

Il Festival Verdi è una prestigiosa iniziativa del panorama musicale internazionale dedicata al grande compositore italiano Giuseppe Verdi. L'evento, che ha una storia lunga e illustre, è organizzato ogni anno nella città di Parma dalla Fondazione Teatro Regio. La storia del festival risale al 1913, anno del centenario della nascita del compositore: nello stesso anno furono organizzate una serie di celebrazioni nelle città di Parma e Busseto, luoghi simbolo della vita di Verdi, sotto la direzione di Cleofonte Campanini per la città di Parma e di Arturo Toscanini per gli eventi organizzati a Busseto. Già allora l'ambizione era quella di trasformare Busseto in una "Bayreuth verdiana", ispirata al celebre festival

di Wagner, con l'obiettivo di celebrare ogni anno il compositore. Tuttavia, difficoltà economiche, politiche e organizzative ostacolarono questo progetto visionario. Poi, nel 1926, Arturo Toscanini propose l'idea di creare un festival permanente per commemorare il 25° anniversario della morte di Giuseppe Verdi. L'idea prese forma con entusiasmo, ma fu abbandonata dopo una serie di eventi negativi legati al regime fascista. Una svolta nella storia del Festival si ebbe negli anni Ottanta con la creazione della Fondazione Verdi, che fu il primo tentativo di creare un Festival ad esso dedicato. Solo nel 1990 si tenne la prima edizione del Festival, grazie al sostegno di sponsor e finanziatori locali. Nonostante ciò, l'organizzazione del Festival fu sospesa nel 1993 a causa di difficoltà finanziarie e gestionali. Nonostante queste difficoltà, l'idea di un festival annuale non è mai stata abbandonata. Il rilancio definitivo del Festival avvenne nel 2001 in occasione del centenario della morte di Verdi. L'importanza e il successo dell'evento furono tali che alcuni ritengono che l'anno ufficiale di inizio del Festival coincida con il 2001. Dal 2001, il Festival Verdi è diventato un importante appuntamento annuale. Il 2017 ha segnato lo spartiacque della storia del Festival Verdi, quando è iniziato il processo di misurazione dell'impatto culturale, sociale ed economico della manifestazione con la creazione dell'Osservatorio del Festival Verdi. Questo passo ha permesso di consolidare il Festival non solo come evento artistico di eccellenza, ma anche come trampolino di lancio per lo sviluppo del territorio (Mozzoni et al., 2024). Infatti, l'unicità e singolarità del Festival Verdi sono dovute anche all'esistenza del report di Impatto, che viene pubblicato annualmente e fornisce dati sulla misurazione dell'impatto generato dal Festival attraverso l'utilizzo del *Social Return on Investment* (Mozzoni et al., 2024). Uno dei punti di forza del Festival Verdi è il dialogo costante con gli *stakeholder* locali e internazionali. Tra gli *stakeholder* che partecipano attivamente alla realizzazione del Festival spiccano istituzioni, artisti, cittadini e sponsor. In quest'ultima categoria rientra l'associazione "Parma, Io Ci Sto!", fondata nel 2016 e composta da 140 soci, rappresentanti delle più importanti realtà imprenditoriali e istituzionali parmensi, con l'obiettivo di essere un "vero e proprio motore del cambiamento", mettendo le competenze di ciascuno al servizio di un piano di sviluppo complessivo del territorio.

Materiali e metodi

Per rispondere alla domanda di ricerca e raggiungere lo scopo prefissato, è stato utilizzato un approccio quali-quantitativo basato su uno *case study* esplorativo del Festival Verdi. Il metodo del *case study* esplora a fondo un fenomeno, un processo o una situazione specifici al fine di raccogliere i dati di partenza che posso aiutare a far luce su un particolare contesto o problema (Scapens, 2004). Il *single case study* rappresenta una metodologia di ricerca che mira ad accrescere la conoscenza, a definire

teorie e ad aprire le porte a future ricerche e approfondimenti in un determinato campo (Yin, 2003). L'analisi dei dati è stata suddivisa in due differenti sezioni: nella prima parte è stato indagato l'impatto socioeconomico del Festival utilizzando l'approccio dello SROI. Nella seconda parte, i risultati ottenuti sono stati triangolati con gli *stakeholder* attraverso interviste in profondità (*in-depth interviews*), per indagare l'*expectation gap* di tali soggetti e comprendere se la misurazione dell'impatto possa essere essa stessa una fonte in grado di generare impatto. La scelta dello SROI, che combina metodi qualitativi e quantitativi per la valutazione di impatto, appare appropriata, in quanto adotta un approccio fortemente centrato sugli *stakeholder* che evidenzia i cambiamenti apportati dall'iniziativa attraverso il coinvolgimento e la partecipazione degli *stakeholder* coinvolti. La valutazione d'impatto del Festival Verdi è stata effettuata utilizzando diversi metodi e strumenti per raccogliere informazioni quantitative e qualitative. Oltre all'utilizzo di fonti primarie (interviste, focus group, questionari, sondaggi), ottenute attraverso il coinvolgimento dei principali *stakeholder*, sono stati raccolti dati anche dalla letteratura di riferimento, ove possibile, per triangolare le informazioni e guardare al fenomeno oggetto di studio da diverse angolazioni.

Nella prima parte dell'analisi lo SROI è stato calcolato seguendo l'approccio in sei fasi indicato nelle linee guida pubblicate da *Social Value International* (Nicholls et al., 2012), a seconda dei casi specifici tali linee guida sono state integrate da altre fonti (APM Specific Interest Group white paper, 2016; Nicholls, 2017).

Di seguito sono riportati i principi del *Social Return on Investment* utilizzati per determinare la valutazione di impatto del Festival Verdi:

1. Identificazione degli *stakeholder* da analizzare: il coinvolgimento degli *stakeholder* in un contesto *multi-stakeholder* ampio e frammentato, come quello di un festival culturale, richiede tempo e risorse. Pertanto, gli *stakeholder* da includere nell'analisi sono stati selezionati in base alla loro rilevanza e materialità, ovvero alla loro importanza rispetto agli obiettivi dichiarati del festival. Sono state individuate sette categorie di *stakeholder* inclusi (pubblico, Comune di Parma, sponsor e donor, operatori economici locali, istituzioni culturali cittadine, settore lirico e comunità cittadina) e due categorie di *stakeholder* esclusi (dipendenti e artisti). I dipendenti e gli artisti sono le uniche categorie di *stakeholder* escluse dal contesto dell'analisi, in quanto non ritenute essenziali in relazione agli scopi e agli obiettivi del festival.
2. Mappatura di *input*, *output* e *outcome*: la raccolta dei dati sugli *input* (risorse investite), *output* (risultati immediati) e *outcome* (cambiamenti di medio e lungo periodo) è stata condotta in maniera differente a seconda della categoria di *stakeholder*. I metodi utilizzati per identificare,

nel caso degli *outcome*, il cambiamento generato comprendevano interviste, focus group, osservazioni, sondaggi e brevi questionari ai differenti *stakeholder*.

3. Identificazione e valorizzazione dei risultati: i risultati emersi dalle indagini erano estremamente eterogenei, in alcuni casi individuali, in altri collettivi. Questo elemento è stato quindi considerato nella costruzione degli indicatori e delle *proxy* finanziarie, ma anche nella costruzione di *data set* relativi ad attori che non erano stati inclusi tra gli *stakeholder* e che potevano essere utili nella ricerca di informazioni sul sistema in generale e sul contesto specifico.
4. Verifica degli impatti generati: un ulteriore passo nella determinazione del calcolo dello SROI è stata la verifica degli effetti generati dall'evento culturale. È stato verificato che l'impatto generato dal Festival Verdi non fosse dovuto ad altri fattori esogeni.
5. Calcolo dello SROI: dopo aver verificato l'impatto generato, è stato calcolato lo SROI, che ha portato alla determinazione di un valore monetario che indica quanti euro di valore economico e sociale sono stati generati dal Festival Verdi per ogni euro inizialmente investito nell'iniziativa. Il calcolo si è basato sulla formula dello SROI, dove il numeratore è il valore degli *outcome* e impatti generati dall'attività per tutte le categorie di *stakeholder* incluse nell'analisi e il denominatore è rappresentato dal valore monetario di tutti gli *input*. Lo SROI è stato calcolato per ogni anno di festival tramite un'analisi *stand-alone*, dal 2018 al 2023. Una caratteristica che rende questa analisi unica e innovativa è proprio la serie storica (*time series*) dello SROI (lo studio longitudinale su sei anni di Festival), che, oltre a evidenziare l'evoluzione dell'impatto generato dal Festival nel corso degli anni, mette in luce l'adattamento del modello di valutazione rispetto al contesto di riferimento.
6. *Disclosure* dei risultati: l'ultima fase delle linee guida di *Social Value International* riguarda la trasparenza effettuata sui risultati ottenuti. In questa fase, oltre alla comunicazione e divulgazione dei risultati, i processi interni sono stati integrati o modificati sulla base dei risultati ottenuti e dei *feedback* ricevuti da parte degli *stakeholder*.

La seconda parte dell'analisi ha previsto l'utilizzo di interviste semistrutturate, condotte con i principali *stakeholder* della categoria degli sponsor, tra i quali un membro del consiglio di amministrazione di una famosa azienda farmaceutica società Benefit (*Benefit corporation*) con sede a Parma, un membro del consiglio di amministrazione di un'azienda che opera nel settore di macchine automatiche per il packaging e un membro del consiglio di amministrazione di un'azienda che opera nel settore

agroalimentare. È importante notare che tutti questi soggetti sono stati intervistati in qualità di singoli imprenditori che hanno finanziato l'iniziativa, ma anche come membri dell'Associazione "Parma, Io Ci Sto!", che rappresenta uno sponsor del Festival Verdi.

Risulta opportuno in questa fase specificare che il lavoro riguardante le interviste semistrutturate è in corso d'opera. Le interviste con i principali *stakeholder* di ciascuna categoria sono attualmente in corso di svolgimento e rappresentano una fase fondamentale per un'integrazione completa dei risultati della ricerca e la loro discussione alla luce del *framework* teorico e della letteratura di riferimento. Ipoteticamente le interviste potrebbero essere una decina per ogni categoria di stakeholder, ovvero 70 in totale; in definitiva, però, per il numero di interviste da eseguire sarà adottato il principio del raggiungimento del livello di saturazione dei dati. Il livello di saturazione è il punto in cui dai dati raccolti non emergono informazioni aggiuntive o, in qualche modo, rilevanti e il ricercatore ha una comprensione corretta e completa del fenomeno oggetto di studio (Glaser, 1968; Guest et al., 2006).

Un criterio essenziale per la selezione degli *stakeholder* da intervistare è stato quello di avere una chiara comprensione dell'analisi longitudinale dello SROI di 6 anni del Festival Verdi per poter apprezzare il cambiamento generato dalla valutazione d'impatto, sia per gli *stakeholder* stessi, che per il Teatro Regio. Per questo motivo sono stati scelti per le prime interviste gli *stakeholder* che rappresentano la categoria degli sponsor perché, oltre al loro sostegno economico al Festival Verdi, la loro presenza e partecipazione all'iniziativa ha avuto un ruolo cruciale nella valorizzazione culturale e sociale della città.

A tal fine, sono state realizzate, al momento, tre interviste semistrutturate. Le domande poste agli intervistati sono state le seguenti:

Q1. Quali sono le motivazioni alla base della sponsorizzazione da parte dell'azienda che rappresenta? Perché la sua azienda ha iniziato a sponsorizzare il Teatro Regio di Parma?

Q2. Qual è stata la sua percezione iniziale del report di impatto?

Q3. Questa percezione è cambiata nel tempo? 6 anni di reportistica hanno cambiato il vostro rapporto con il Teatro Regio e la vostra visione del Festival Verdi?

Q4. Esiste una relazione diretta tra i risultati presentati nel report di impatto e la propensione a sponsorizzare il Festival Verdi come progetto?

Q5. Ci sono elementi che vorreste introdurre nel sistema di valutazione e che vorreste fossero considerati come elementi aggiuntivi per la reportistica futura?

Il gruppo di ricerca ha analizzato manualmente le trascrizioni delle interviste utilizzando una tecnica di riconoscimento dei *pattern* (schema, modello). Questo approccio facilita l'identificazione e la categorizzazione delle ripetizioni di concetti e parole chiave, dei temi emergenti e degli schemi narrativi all'interno del testo, garantendo in tale modo un'analisi approfondita e metodica (Miles e

Huberman, 1994).

Per ridurre i *bias* cognitivi, la soggettività e migliorare l'affidabilità dei risultati, è stato attuato un processo di “*blind analysis*” (analisi ceca, di seguito approfondita). Ogni membro del gruppo di ricerca ha esaminato le trascrizioni in modo indipendente, senza conoscere le interpretazioni o i contributi dei colleghi. Successivamente, i risultati delle singole analisi sono stati confrontati in una fase di triangolazione per evidenziare convergenze e divergenze, garantendo così un elevato livello di coerenza interpretativa e di validità dei risultati.

Risultati

Time Series

Prendendo in considerazione i 6 anni del progetto, gli scenari e l'ambiente di riferimento sono cambiati e il Festival Verdi stesso è cambiato. La Tabella 5 mostra l'andamento complessivo del pubblico durante i 6 anni oggetto di valutazione, le presenze internazionali e il numero di serate. Occorre ricordare che l'attrattività verso il pubblico internazionale è emersa come uno degli obiettivi principali del Festival Verdi stesso. Dalla lettura della tabella emerge un Festival Verdi che, isolando i due anni pandemici, ha progressivamente consolidato le proprie presenze e ha confermato una percentuale di presenze internazionali strutturalmente superiore al 20%. Le oscillazioni sono in gran parte dovute alle scelte di programmazione e alla capienza delle sedi collaterali rispetto al teatro stesso.

Tabella 5. Pubblico e serate - Dati longitudinali

Anno	Pubblico totale	Pubblico internazionale	Percentuale	Serate
2018	21.425	6.064	28,3%	21
2019	26.353	5.634	21,4%	34
2020	7.861	40	0,5%	15
2021	6.955	130	1,9%	23
2022	18.342	4.650	25,4%	30
2023	19.065	3.880	20,4%	55

Fonte: elaborazione dell'autore

La Tabella 6 mostra, in modo più granulare, le principali variabili monetarie a livello aggregato del

festival in prospettiva longitudinale. Essa mostra come la dimensione monetaria del Festival Verdi sia rimasta abbastanza stabile nel tempo. Senza considerare gli anni della pandemia, i ricavi da biglietti e accessori sono leggermente diminuiti, anche in relazione alle *location* scelte per le serate e alla politica di prezzi agevolati attuata nel periodo post-pandemico. Il sostegno finanziario all'evento da parte del Ministero, degli enti pubblici e dei sostenitori privati è rimasto tendenzialmente costante. In particolare, non è mai mancato il sostegno dei privati, segno di una consolidata affezione al teatro. Certamente, l'aumento dell'*accountability* e lo sforzo compiuto in relazione alla valutazione d'impatto e al report d'impatto hanno contribuito a mantenere ed incrementare questa fedeltà. Nel complesso, l'iniziativa musicale si è rafforzata nel tempo, con un periodo di forte rallentamento imposto dalla pandemia, che ha interessato l'edizione 2020 del Festival Verdi e, in misura minore, quella del 2021. Il numero di serate e di biglietti venduti è stato, in questi due anni, prevedibilmente inferiore alla media, rallentando il consolidamento che la manifestazione sembrava aver raggiunto negli anni precedenti. La pandemia ha di fatto annullato gli obiettivi di crescita che si stavano raggiungendo di anno in anno.

Tabella 6. Principali variabili monetarie del Festival Verdi – Dati longitudinali

Descrizione	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Totale Entrate Proprie	1.547.637	1.297.370	5.725	262.094	810.986	763.784
Totale Contributi	3.188.637	3.326.989	18.897	2.804.197	3.813.763	3.570.428
Donazioni e Sponsorizzazioni	1.343.423	1.295.183	9.022	960.599	1.528.844	1.191.724
Ricavi Totali	6.079.698	5.919.542	13.644	4.026.890	6.153.593	5.525.937
Costi Diretti	4.348.707	3.913.212	20.780	2.261.234	3.709.850	3.286.208
Costi Indiretti	1.298.537	1.316.350	6.641	1.241.941	1.525.814	1.508.495
Costi Totali	6.594.900	6.303.476	55.892	4.047.149	6.198.826	5.570.150
Utile/Perdita	- 515.203	- 383.934	2.249	- 20.259	- 45.232	- 44.213

Fonte: elaborazione dell'autore

Certamente le edizioni 2020 e 2021 della manifestazione hanno consentito un rapido ritorno alla piena operatività nelle edizioni successive alla pandemia di Covid-19. Queste edizioni hanno contribuito a mantenere l'interesse internazionale, facendo sì che gli appassionati di opera stranieri tornassero a Parma per il Festival Verdi non appena questo evento fosse stato ripristinato a pieno regime. Inoltre,

il teatro ha migliorato le proprie pratiche di gestione, creando nuovi strumenti, processi e flussi di lavoro che hanno continuato a essere utilizzati anche dopo la pandemia.

Confrontare il *Social Return On Investment* (SROI) su diversi esercizi è intrinsecamente complesso, poiché la misurazione dell'impatto dipende dalle scelte dei soggetti preposti allo svolgimento dell'analisi e dal coinvolgimento degli *stakeholder*. Sebbene la struttura di base del modello sia rimasta invariata, si è certamente evoluta grazie a una migliore e più capillare raccolta dei dati, a cambiamenti contestuali e al rafforzamento delle relazioni con gli *stakeholder*. L'approccio partecipativo ha favorito una rete di fiducia e di scambio, migliorando il processo di valutazione d'impatto. Lo SROI riflette il valore creato per gli *stakeholder* in un contesto e in un arco di tempo specifici, indicando anche la maturità dell'organizzazione nello svolgimento della misurazione di impatto. Piuttosto che cercare di omogeneizzare il modello, il confronto proposto utilizza l'indicatore così come è stato originariamente calcolato. La relativa stabilità dei risultati evidenzia che le attività occasionali producono effetti temporanei, mentre le iniziative di lungo periodo o ricorrenti, come le Capitali della Cultura, generano impatti duraturi (Jermyn, 2004; Miles e Clarke, 2006; Garcia et al., 2010). Per semplificare l'analisi, gli *stakeholder* sono stati aggregati in 3 macro-gruppi come mostrato nella Tabella 7.

Tabella 7. Raggruppamenti degli stakeholder

Stakeholders Specifici	Macro-gruppo
Comune di Parma	Comunità Locale
Comunità cittadina	
Istituzioni culturali cittadine	
Pubblico	Audience e Settore Operistico
Settore operistico	
Operatori economici locali	Economia Locale
Sponsor e Donor	

Fonte: elaborazione dell'autore

La Tabella 8 riassume i risultati dell'impatto complessivo del Festival Verdi. Isolando gli anni della pandemia, si può osservare come il valore del moltiplicatore sia progressivamente aumentato in corrispondenza di un maggior valore creato per gli spettatori e per il settore operistico in generale. In questo senso, la scelta di garantire la continuità del Festival Verdi durante la pandemia ha influenzato

positivamente questo rilevante risultato. Ad eccezione dell'edizione 2020, il rapporto tra benefici economici e risorse investite si è sempre attestato su livelli significativi. Le due edizioni più recenti hanno raggiunto un livello di impatto superiore a quello pre-pandemia, grazie soprattutto al consolidamento della reputazione del Festival Verdi nel settore operistico e lirico.

Tabella 8. SROI - Valore creato per i diversi stakeholder - Analisi longitudinale

Anni	SROI	Input	Comunità Locale	Pubblico e Settore Operistico	Economia Locale	Valore Totale
2023	3,1	5.564.248	7.141.581	2.393.415	7.781.228	17.316.225
2022	3,1	6.198.826	9.331.725	2.043.288	7.751.123	19.126.135
2021	1,9	4.047.149	4.136.618	1.673.923	1.716.797	7.527.337
2020	1,7	2.655.892	3.612.151	613.703	269.981	4.495.836
2019	2,5	6.303.475	7.202.819	201.485	8.354.383	15.758.687
2018	2,4	6.402.279	7.188.009	196.965	7.980.496	15.365.470

Fonte: elaborazione dell'autore

Nel caso degli ingressi, i dati, esulando dal periodo pandemico, presentano un valore delle risorse investite (*input*) più consistente negli anni del rilancio del Festival Verdi (dal 2018 al 2021), pari a circa 6 milioni di euro. L'indice SROI è influenzato dall'investimento complessivo (*input* al denominatore del rapporto), la programmazione del primo anno, ovvero il 2018, mostra l'investimento più elevato. Si è trattato di un'edizione in cui l'obiettivo era il rilancio, ma anche quella in cui è stato più complesso coinvolgere il pubblico portandolo a teatro. Ciò risulta evidente ripercorrendo la storia del valore legato alla soddisfazione personale e all'impatto sul mondo dei melomani. Anche questo valore risente della difficoltà di rilevare e quantificare i risultati del pubblico. Sono stati necessari diversi tentativi prima di stabilizzare l'operazione di raccolta dei dati per avere un dato affidabile e significativo. Il valore creato per l'economia locale, in anni di programmazione ordinaria, è un importo piuttosto stabile. A parità di parametri, che non sono sostanzialmente cambiati nel corso degli anni, il valore creato per questo macro-gruppo si assesta intorno a 7,7 milioni di euro. Questo dato è fortemente influenzato dalla presenza del pubblico proveniente da fuori provincia, in quanto la capacità ricettiva di Parma non ha subito sostanziali modifiche nei sei anni oggetto di analisi longitudinale. Anche il valore per la comunità locale è sostanzialmente stabile, e le fluttuazioni sono in realtà dovute alla copertura pubblicitaria riservata all'evento. I dati relativi all'impatto per il pubblico e il settore

operistico sono sempre in crescita, a dimostrazione che la risonanza della comunicazione relativa a questo tipo di attività acquista ogni anno più valore. Un'analisi a parte meritano i due anni pandemici, il 2020 e il 2021, dove la lettura e l'interpretazione dei dati non può prescindere dalla narrazione di quanto stava accadendo. I due anni pandemici hanno creato impatti ridotti, ma comunque apprezzabili. Come si evince dalla Tabella 8, il valore generato dal Festival Verdi per l'economia locale è diminuito radicalmente. L'assenza di turismo e la presenza esclusiva di un pubblico residente, ancora timoroso e poco propenso a frequentare luoghi affollati, ha annullato i risultati economici degli operatori locali. Al contrario, il valore creato per il settore lirico è aumentato. In questi due anni, due innovazioni relative al settore operistico sono state introdotte. La prima riguarda le innovazioni tecniche sviluppate dal teatro e dai tecnici coinvolti che, esportate in altri contesti, hanno permesso ad altri teatri di riprendere la propria operatività in sicurezza. Inoltre, nel 2020 è stata introdotta nel modello una nuova categoria di pubblico, ovvero coloro i quali utilizzano lo streaming come modalità di fruizione. Questo parametro è tuttora presente nel modello 2023 e influenza positivamente la creazione di valore per il pubblico.

Interviste

I concetti più rilevanti, i nessi logici delle riflessioni degli intervistati e i temi più importanti sono presentati di seguito attraverso le citazioni delle interviste.

Per quanto riguarda i cambiamenti apportati dallo SROI, sono emerse le seguenti riflessioni.

“Il report è servito a chiarire internamente che l'investimento che facciamo ogni anno alla fine si ripaga. Ci ha reso più facile capire perché abbiamo deciso di sostenere il teatro e non altre istituzioni. Se prima parlavamo di un affetto per il teatro legato a una tradizione familiare da portare avanti, oggi abbiamo dati che ci permettono di dire anche agli scettici che stiamo facendo qualcosa che genera valore per l'intera comunità. L'anno scorso, per la prima volta con la nostra società di consulenza, abbiamo deciso di inserire lo SROI del Festival Verdi nel bilancio di sostenibilità di Parma, Io Ci Sto! Quest'anno vorremmo fare lo stesso con il nostro bilancio di sostenibilità aziendale. In questo senso possiamo dire che oggi abbiamo fiducia nel report di impatto.” (Intervistato 1)

“Ho acquisito dimestichezza nel misurare l'impatto dei progetti: è diventata oramai una prassi. Tra l'altro, abbiamo anche iniziato a utilizzare le informazioni del report di impatto nel nostro bilancio di sostenibilità.” (Intervistato 2)

“Il report è stato accompagnato da un cambiamento nel rapporto con il teatro. (...) Il modo in cui sosteniamo il teatro non è più una semplice donazione privata, ma è un insieme di operazioni che ci permettono di integrare il sostegno con la nostra strategia, in particolare in ambito di welfare

aziendale. Continua a essere un'operazione legata all'ambito sociale, ma è anche integrata nella strategia aziendale. E gli strumenti che utilizziamo, infatti, sono diversi. In questo senso, il report di impatto ha introdotto un cambiamento generale nei nostri rapporti con il teatro". (Intervistato 2)

"La trasparenza sui risultati e sui cambiamenti ottenuti è solo un elemento di un cambiamento più generale. Oggi il teatro è un interlocutore professionale, a cui non facciamo beneficenza, ma con cui dialoghiamo in un contesto strategico più ampio." (Intervistato 2)

"Alla luce dei risultati ottenuti, il Teatro Regio si sta concentrando su strumenti permanenti di rilevazione dell'impatto delle proprie attività sul pubblico, sugli stakeholder e sull'organizzazione stessa, partendo da quanto già realizzato (Verdi Off) e rendendolo parte integrante delle politiche dell'organizzazione." (Intervistato 3)

"Non c'è impatto artistico se non c'è impatto sociale." (Intervistato 3)

I temi e i ragionamenti emersi nelle interviste sono stati analizzati; i risultati delle analisi sono riassunti nella Tabella 9.

Tabella 9. Tematiche e argomenti ricorrenti nelle interviste

INTERVISTATO <i>TEMA</i> <i>o</i> <i>ARGOM</i> <i>ENTO</i>	<i>INTERVISTA 1</i>	<i>INTERVISTA 2</i>	<i>INTERVISTA 3</i>
<i>CAMBIAMENTI</i>	X	X	X
<i>STAKEHOLDER</i> <i>ENGAGEMENT</i>	X	X	X
<i>ASPETTATIVE SODDISFATTE</i>	X	X	X
<i>ASPETTATIVE NON</i> <i>SODDISFATTE</i> <i>(EXPECTATION GAP)</i>			
<i>INTENZIONE DI RINNOVARE</i> <i>LA SPONSORIZZAZIONE</i>	X	X	X

<i>CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	
<i>TRASPARENZA E ACCOUNTABILITY</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>RAPPORTO DI COLLABORAZIONE</i>		<i>X</i>	<i>X</i>
<i>CULTURA DEL DATO E DELLA MISURAZIONE</i>	<i>X</i>		<i>X</i>
<i>IMPATTO SOCIALE DELLA CULTURA</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>VALUTAZIONE DI IMPATTO</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>
<i>IMPATTO DELL'IMPATTO</i>	<i>X</i>	<i>X</i>	<i>X</i>

Fonte: elaborazione dell'autore

L'evidenza empirica che emerge dalle interviste porta a concludere che per tutti gli *stakeholder* analizzati non esiste un *expectation gap* tra i dati forniti dalla valutazione d'impatto e la performance effettiva del Festival Verdi. Inoltre, in tutti i casi in cui l'*expectation gap* non è presente, la percezione degli *stakeholder* è quella di un impatto generato dalla valutazione d'impatto e dalla reportistica di impatto, che produce cambiamenti nel valore creato per la collettività e nella modalità di realizzazione della valutazione d'impatto stessa.

Discussione

La serie storica relativa al *Social Return On Investment* e il loro confronto con le interviste agli *stakeholder* considerati hanno permesso di individuare svariati cambiamenti. In primo luogo, c'è stato un cambiamento strategico (Vluggen et al., 2020), con un'evoluzione nell'organizzazione e nella programmazione degli spettacoli teatrali; questa tendenza è legata al fatto che è aumentata l'autoconsapevolezza del funzionamento del Festival Verdi stesso ed è emersa con forza la necessità di innovazione (Jackson e McManus, 2019).

Per quanto riguarda l'impatto della valutazione d'impatto, si può notare che il Teatro Regio aveva già un ruolo prima del report di impatto e che tutti gli sponsor erano già coinvolti nel periodo precedente al report d'impatto, ma si trattava di un ruolo più legato alla mera sponsorizzazione di un'attività culturale meritoria, legata soprattutto al ruolo che l'istituzione Teatro Regio rappresentava per la città di Parma.

Prima del report di impatto non si prestava attenzione alla performance; con l'introduzione del report l'attenzione si è spostata sul metodo utilizzato per la valutazione e sui dati raccolti (Belfiore e Bennet, 2007), mentre la performance ha continuato ad avere un ruolo marginale.

Dalle interviste è emersa una grande curiosità riguardo la metodologia utilizzata per la valutazione d'impatto, data la presenza tra gli sponsor di società benefit, che hanno l'obbligo di redigere un report d'impatto e che potrebbero utilizzare il report del Festival Verdi come esempio virtuoso di come è possibile adempiere agli obblighi della *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD). Grande curiosità ha destato anche per la modalità in cui è stato progettato l'approccio comunicativo del report e, a questo proposito, la trasparenza e l'*accountability* nei confronti degli *stakeholder* esterni sono emerse in tutte le interviste e hanno giocato un ruolo fondamentale (Damiano, 2022).

Le aspettative degli *stakeholder* sono state pienamente soddisfatte e addirittura superate dall'elevata granularità dei dati del report e dall'andamento dello SROI nel tempo (Allpres et al., 2014). Prima del report, la fiducia nel teatro si basava principalmente sulla fama e sul prestigio associati all'istituzione, ma non sui dati di performance o sull'affluenza agli spettacoli; dopo l'introduzione del report d'impatto, questa fiducia è stata supportata dai dati e dalle performance in termini di impatto (Krlev et al., 2013; Zamagni et al., 2015). Questa fiducia ha creato l'aspettativa che, anno dopo anno, il report d'impatto venisse pubblicato, che la metodologia SROI venisse compresa e, inoltre, che venisse utilizzata da alcuni attori nei propri report di sostenibilità, redatti in prospettiva ESG (*Environmental, Social and Governance*) e quindi in linea con gli *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) derivati dalla CSRD, obbligatori per la *compliance* delle aziende non profit. Questa tendenza può essere letta come il superamento di un *evolution gap*, definito come il mancato adattamento della società alle nuove tendenze in termini di *accountability* e trasparenza (Deepal e Jayamaha, 2022).

L'evidenza empirica emersa ha permesso di concludere che i dati e le informazioni contenute nel report d'impatto del Festival Verdi hanno colmato il *knowledge gap* (Deepal e Jayamaha, 2022) e ridotto l'*expectation gap* (Sikka et al., 1998), in quanto sono aumentate la fiducia e la comprensione degli strumenti utilizzati e dei risultati contenuti nei report. Inoltre, ciò ha portato a una conoscenza approfondita dei risultati contenuti nel report di impatto e, in alcuni casi, al loro utilizzo concreto, generando un impatto socioeconomico positivo per gli *stakeholder*, che si è tradotto in valore sociale generato a beneficio della cittadinanza (O'Brien, 2010; Mozzoni et al., 2024).

Una dinamica molto interessante emersa dalle interviste è il cambiamento nella propensione a investire risorse in sponsorizzazioni a seguito del report di impatto: le grandi aziende hanno dichiarato che la loro propensione a investire in sponsorizzazioni teatrali non è cambiata con l'avvento del report di impatto; al contrario “Parma, Io Ci Sto!” ha dichiarato di aver mantenuto costante l'ammontare di risorse dedicate al Teatro Regio solo in funzione dei risultati positivi del report, dato che aveva inizialmente valutato di ridurre l'ammontare delle sponsorizzazioni. È interessante, e meritevole di ulteriori ricerche e approfondimenti, che per i singoli sponsor i dati di performance sull'impatto non siano particolarmente rilevanti, mentre per un'associazione non profit di imprenditori, che ha l'obiettivo di sostenere il territorio e generare impatto sociale e valore collettivo, il dato numerico sull'impatto generato dal Festival Verdi stesso sia così importante.

Mettendo in relazione i cambiamenti identificati dalle interviste con quelli della serie storica dello SROI, possiamo affermare che il cambiamento nell'impatto generato registra gli effettivi cambiamenti avvenuti nel Festival Verdi a tutti i livelli (strategico, operativo, di governance, di *stakeholder engagement*, di riduzione dell'*expectation gap*, di apprendimento delle metodologie, ecc.).

Conclusioni

Questa ricerca è stata realizzata al fine di esplorare l'interazione dinamica tra la valutazione di impatto e le aspettative degli *stakeholder* nel contesto del Festival Verdi tramite l'utilizzo di un'analisi longitudinale del *Social Return On Investment* (SROI) di sei anni. I risultati ottenuti evidenziano come valutazioni d'impatto continue e rigorose possano modificare in modo significativo le strategie organizzative e le attività operative, indirizzando le stesse verso la massimizzazione dell'impatto culturale e sociale generato.

L'evidenza empirica rilevata attraverso la serie storica di analisi SROI indica una rilevante evoluzione nella percezione e nelle aspettative degli *stakeholder* e, in particolare, degli sponsor. Questa evoluzione riflette il passaggio dal tradizionale mecenatismo basato sulla reputazione dell'istituzione finanziata e sul patrimonio culturale ad essa collegato a un impegno basato su impatti concreti tangibili e quantificabili. Questo cambiamento è in gran parte attribuibile all'allineamento degli obiettivi del Festival con le esigenze e le aspettative articolate dei suoi *stakeholder*, riducendo così al minimo l'*expectation gap* spesso presente in modo rilevante tra le organizzazioni culturali e i loro *stakeholder* di riferimento.

La ricerca sottolinea l'importanza della trasparenza e della chiarezza comunicativa nella reportistica d'impatto. È risultato in maniera evidente che gli *stakeholder* non solo apprezzano, ma richiedono

esspressamente informazioni dettagliate e report facilmente comprensibili che illustrino l'impatto delle risorse da loro elargite per finanziare questi progetti. Questa esigenza di chiarezza ha favorito un rapporto più profondo e collaborativo tra il Festival e i suoi sponsor, che ha permesso di rafforzare l'impegno reciproco per la sostenibilità culturale e la creazione di valore per la comunità cittadina. In aggiunta, l'introduzione dello SROI come strumento metodologico ha fornito al Festival Verdi un *framework* teorico solido per misurare e comunicare il proprio valore sociale. Questo approccio non solo ha aiutato il Festival a giustificare le iniziative culturali realizzate, ma ha anche incoraggiato gli sponsor a continuare il loro sostegno finanziario e partecipativo, certi che i loro contributi stiano producendo un cambiamento sociale positivo nel tempo.

Per concludere, il presente studio evidenzia il potenziale trasformativo dell'integrazione di valutazioni d'impatto sistematiche negli eventi culturali di qualsivoglia tipologia. Il Festival Verdi è un caso di studio concreto che mostra come queste pratiche possano non solo colmare l'*expectation gap*, ma anche catalizzare miglioramenti strategici assicurando di anno in anno la rilevanza e la risonanza del Festival Verdi presso il pubblico locale e internazionale. Poiché le organizzazioni culturali di tutto il mondo si sforzano di ottenere un sempre maggior livello di *accountability* e trasparenza tramite l'impatto, le metodologie e i risultati di questo studio potrebbero fornire spunti interessanti per l'adozione di *framework* di valutazione di impatto simili presso altre realtà, andando a promuovere una cultura del miglioramento continuo e del coinvolgimento degli *stakeholder* nel settore culturale.

Questa ricerca propone un'analisi relativa a un caso empirico reale in cui un report d'impatto di un evento culturale coerente e ripetuto costantemente nel tempo ha incrementato l'impatto socioeconomico dell'evento stesso, migliorando una serie di fattori che insieme hanno portato a una riduzione dell'*expectation gap*. Nel caso del Festival Verdi, dunque, la produzione del report d'impatto anno dopo anno ha portato a una riduzione dell'*expectation gap* e, conseguentemente, ad un aumento dell'impatto sociale generato, dimostrando che la valutazione d'impatto stessa può avere un impatto positivo aumentando il valore sociale creato.

Bibliografia

Allpress J., Rohani M., & Meares C. (2014), *Measuring the Value Created by Auckland Museum's Moana-My Ocean Exhibition: A Social Return on Investment (SROI) Analysis*, Auckland Council.

Anzel A., Kaszynska P., & Beer H. (2022), *Social value creation and measurement in the cultural*

sector, Warwick University. Available at:
<https://wrap.warwick.ac.uk/id/eprint/173533/1/WRAP-paper-2-social-value-creation-measurement-in-the-cultural-sector-web-22.pdf>.

Arvidson M., Lyon F., McKay S., & Moro D. (2013), Valuing the social? The nature and controversies of measuring social return on investment (SROI), *Voluntary sector review*, 4(1), 3-18.

Association of Project Management – *Specific Interest Group white paper* (2016), Social Return on Investment (SROI): A Powerful Tool for the Realisation of Benefits. Accessibile da:
<https://www.apm.org.uk/media/2218/sroi-report-2016-web-final.pdf>.

Belfiore E., & Bennett O. (2007), Rethinking the social impacts of the arts, *International Journal of Cultural Policy*, 13(2), 135-151.

Biancone P. P., & Secinaro S. (2020), *La valutazione di impatto sociale: aspetti metodologici e applicativi*, Pearson.

Clark C., Rosenzweig W., Long D., & Olsen S. (2004), Double bottom line report: assessing social impact in double bottom line venture, Rockefeller Foundation. Available at:
<https://community-wealth.org/content/double-bottom-line-project-report-assessing-social-impact-double-bottom-line-ventures>.

Corvo, L., & Lelo, A. (2025). Bridging social impact and lifecycle approaches for sustainable urban regeneration: An exploratory case study in Italy. *European Journal of Social Impact and Circular Economy*, 6(2), 14-38.

Corvo, L., & Pastore, L. (2020). Raccogliere e valorizzare i dati sull'impatto. Quale contributo alla conoscenza?. *Impresa sociale*.

Damiano R. (2022), *Multidimensionalità del valore aziendale e valutazione dell'impatto sociale: nuove prospettive di indagine*, Aracne, Roma.

Deepal A. G., & Jayamaha A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(3), 308-319.

- Del Barrio M. J., Devesa M., & Herrero L. C. (2012), Evaluating intangible cultural heritage: The case of cultural festivals, *City, Culture and Society*, 3(4), 235-244.
- Dennis, I. (2010). What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap. *International journal of auditing*, 14(2), 130-146.
- García B., Melville R., & Cox T. (2008). Impacts 08-the Liverpool model. Understanding the effect of cultural regeneration in the lead to Liverpool, 10-11.
- Gibbon J., & Dey C. (2011), Developments in Social Impact Measurement in the Third Sector: Scaling Up or Dumbing Down?, *Social and Environmental Accountability Journal*, 31(1), 63-72.
- Glaser, B. G., Strauss, A. L., & Strutzel, E. (1968). The discovery of grounded theory; strategies for qualitative research. *Nursing research*, 17(4), 364.
- Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006). How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field methods*, 18(1), 59-82.
- Haniffa R., & Hudaib M. (2007). Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 179-206.
- Holden J., (2004), Capturing Cultural Value: How culture has become a tool of government policy, Demos. Available at: <http://www.demos.co.uk/files/CapturingCulturalValue.pdf>.
- Hood C. (1991), A public management for all seasons?, *Public Administration*, 69(1), 3-19.
- Hu W.-Y., & Mo C. (2017), The study of SROI of the Cheng-Long Wetlands International Environmental Art Project and Setouchi Triennale Art Festival, *International Conference on Applied System Innovation*, 1683-1685.
- Human Foundation (2018), Valutazione di Palermo Capitale Italiana della Cultura 2018. Available at: https://www.comune.palermo.it/js/server/uploads/_16122019185032.pdf.

- Jackson A., & McManus R. (2019), SROI in the art gallery; valuing social impact, *Cultural Trends*, 28(2-3), 132-145.
- Jardine C., & Whyte B. (2013). Valuing desistence? A social return on investment case study of a throughcare project for short-term prisoners. *Social and Environmental Accountability Journal*, 33(1), 20-32.
- Jermyn, H. (2004). *The art of inclusion* (Vol. 35). London: Arts Council England.
- Kaszynska P., & Crossick G. (2016), *Understanding the value of arts and culture*, University of the arts, London.
- King N. (2014), Making the case for sport and recreation services: The utility of social return on investment (SROI) analysis, *International Journal of Public Sector Management*, 27(2), 152-164.
- Krlev G., Münscher R., & Mülbart K. (2013), *Social Return on Investment (SROI): State of the art and perspectives a meta-analysis of practice in Social Return on Investment (SROI) studies published 2002-2012*, Centre for Social Investment (CSI) of Heidelberg University, Germany. Available at: https://archiv.ub.uni-heidelberg.de/volltextserver/18758/1/CSI_SROI_Meta_Analysis_2013.pdf.
- Maier F., Schober C., Simsa R., & Millner R. (2015). SROI as a method for evaluation research: Understanding merits and limitations. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 26, 1805-1830.
- Miles A., & Clarke R. (2006). *The arts in criminal justice: A study of research feasibility*. Centre for research on socio cultural change.
- Miles M. B., & Huberman A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. Sage.
- Millar R., & Hall K. (2013), Social return on investment (SROI) and performance measurement: The opportunities and barriers for social enterprises in health and social care, *Public Management Review*, 15(6), 923-941.

- Mozzoni I., Tagliavini G., & Marchini P. L. (2024). Il valore all'opera! dalla performance all'impatto delle attività culturali: tra modelli e risultati.
- Nicholls J., Lawlor E., & Goodspeed T. (2012), *A Guide to Social Return on Investment*, The SROI Network, London.
- Nicholls J. (2017), Social return on investment – Development and convergence, *Evaluation and Program Planning*, 64, 127-135.
- Nielsen J. G., Lueg R., & Van Liempd D. (2021), Challenges and boundaries in implementing social return on investment: An inquiry into its situational appropriateness, *Nonprofit Management and Leadership*, 31(3), 413-435.
- O'Brien D. (2010), *Measuring the value of culture: A report to the Department for Culture, Media and Sport*, Department of Media, Culture and Sport, London.
- Ormiston J., & Castellás E. (2019), Measuring impact in social entrepreneurship: Developing a research agenda for the “practice turn” in impact assessment, *A Research Agenda for Social Entrepreneurship*, 46-58.
- Pastore, L. (2020). The usefulness of sharing social impact data. early findings from an international benchmarking on SROI assessments.
- Purwohedi U., & Gurd B. (2019), Using Social Return on Investment (SROI) to measure project impact in local government, *Public Money & Management*, 39(1), 56-63.
- Reeves M. (2002), *Measuring the economic and social impact of the arts: a review*, The Art Council of England, London.
- Ryan P. W., & Lyne I. (2008), Social enterprise and the measurement of social value: methodological issues with the calculation and application of the social return on investment, *Education, Knowledge & Economy*, 2(3), 223-237.

- Scapens, R. W. (2004). Doing Case Study Research. In C. Humphrey & B. Lee (Eds.), *The real-life guide to accounting research. A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods* (pp. 257–279). Elsevier.
- Sheate W. R. (2010), *The evolving nature of environmental assessment and management: Linking tools to help deliver sustainability, Tools, techniques and approaches for sustainability: collected writings in environmental assessment policy and management* (pp. 1-29).
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical perspectives on accounting*, 9(3), 299-330.
- Vluggen R., Kuijpers R., Semeijn J., & Gelderman C. J. (2020). Social return on investment in the public sector. *Journal of Public Procurement*, 20(3), 235-264.
- Wallington T., Bina O., & Thissen W. (2007), *Theorising strategic environmental assessment: fresh perspectives and future challenges*, *Environmental Impact Assessment Review*, 27(7), 569-584.
- Watson K. J., & Whitley T. (2017), *Applying Social Return on Investment (SROI) to the built environment*, *Building Research & Information*, 45(8), 875-891.
- Yates B. T., & Marra M. (2017). Social Return On Investment (SROI): Problems, solutions... and is SROI a good investment?. *Evaluation and Program Planning*, 64, 136-144.
- Yin R. K. (1984). *Case study research, design and methods*. Beverley Hills, CA: Sage Publications.
- Zamagni S., Venturi P., & Rago S. (2015), *Valutare l’impatto sociale. La questione della misurazione nelle imprese sociali*, *Impresa sociale*, 6(2015), 77-97.
- Zan, L. (1999). *Autonomia, processi di managerializzazione e rappresentazione delle prestazioni dei musei: l’Archeologico di Bologna*. *Aedon*, (2), 0-0.
- Zan, L. (2014). *La gestione del patrimonio culturale: una prospettiva internazionale*.

Zan, L., Baraldi, S. B., Lusiani, M., Shoup, D., Ferri, P., & Onofri, F. (2016). Managing cultural heritage: An international research perspective.

CONCLUSIONI

La riflessione conclusiva, che segue, intende ricomporre in un unico affresco narrativo i risultati dei tre studi che compongono la tesi, mostrando come il sistema delle società partecipate possa evolvere da fattore di fragilità finanziaria a vero e proprio architrave di creazione di valore pubblico.

Il lavoro di ricerca ha avuto origine con una riflessione su un caso empirico della città di Parma, che ha seguito un processo evolutivo, il quale l'ha portata a trasformarsi in una *smart city*. All'inizio dello scorso decennio Parma si trovava sull'orlo del dissesto: il debito consolidato del "Gruppo Parma", costituito per il 70 % da società partecipate, superava gli 800 milioni di euro e aveva reso inevitabile il commissariamento dell'Ente. L'emergenza ha innescato un processo di trasformazione che ha coniugato razionalizzazione societaria, ristrutturazione del debito e ridefinizione della visione urbana entro un paradigma di *smart governance*. In cinque anni l'amministrazione, sostenuta dalle banche locali e da un ampio partenariato territoriale, ha liquidato diciotto società partecipate non strategiche e potenziato quelle funzionali agli obiettivi di innovazione, riducendo il debito del 53,5% (2011-2016). Fulcro del successo è stato il passaggio da una logica decisionale "a compartimenti stagni" a un modello di governance collaborativa a "quadrupla elica" (governo locale, università, industria e cittadinanza) che la letteratura indica come il più inclusivo per le *smart city*. Questa architettura collaborativa, perfezionata all'interno di iniziative europee quali il progetto *Horizon 2020* "RUGGEDISED", ha consentito di mobilitare risorse intellettuali e finanziarie diffuse e di articolare un portafoglio di 23 microprogetti "*Parma Smart Future*" (ICT, mobilità elettrica, efficientamento energetico, partecipazione civica) in grado di generare miglioramenti incrementali e cumulativi, degli indicatori ambientali, sociali e di reputazione istituzionale incrementando trasparenza e *accountability* dell'Ente locale. In tal senso la *smart city* non è apparsa come un fine estetico o tecno-centrico, bensì come mezzo di disciplina finanziaria e di democratizzazione delle politiche urbane finalizzate a offrire ai cittadini servizi di qualità e a generare il maggior valore pubblico possibile.

Il secondo asse di ricerca ha approfondito la riforma, al momento ancora in corso di svolgimento, che mira a sostituire l'attuale contabilità finanziaria potenziata degli Enti Locali con una contabilità *full accrual*, strutturalmente integrata con quella delle società partecipate pubbliche dell'Ente Locale. Organizzazioni internazionali quali FMI, OCSE e IFAC, promuovono da tempo questo passaggio, in quanto lo ritengono funzionale ad una rendicontazione attendibile e comparabile a livello europeo (EPSAS). L'Italia, pur avendo completato la transizione nei settori sanità, università e camere di commercio, registra ancora un'applicazione parziale fra i comuni, i quali continuano a generare conto economico e stato patrimoniale come derivati ex post della contabilità finanziaria potenziata tramite

software gestionali automatici. Lo studio, condotto mediante *Qualitative Comparative Analysis* su un campione di Enti Locali di media dimensione emiliano-romagnoli, ha mostrato che l'utilità percepita della contabilità *full accrual* emerge soltanto quando si verificano contemporaneamente tre condizioni: (i) forte pressione informativa da parte di *stakeholder* esterni (banche, media, cittadini) e interni, (ii) fiducia nella capacità dei prospetti economico-patrimoniali di riflettere "il reale stato di salute" dell'Ente e (iii) comparabilità inter-comunale dei bilanci di esercizio. In assenza della verifica simultanea di queste tre condizioni, la riforma rischia di tradursi in mero adempimento burocratico, perpetuando un sistema dove il bilancio consolidato resta documento di *compliance* e non strumento di direzione strategica fondamentale a livello decisionale. Appare quindi evidente che la metamorfosi contabile non può prescindere da investimenti in *data-governance* condivisa e da percorsi di formazione congiunta ente-partecipate; solo così il bilancio consolidato potrà diventare luogo di dialogo economico-gestionale e non semplice allegato normativo.

Il terzo studio è incentrato su una singola società partecipata, Fondazione Teatro Regio, e sul suo evento di punta: il Festival Verdi. Dal 2017 il festival pubblica annualmente un report di impatto basato sulla metodologia denominata "*Social Return on Investment*" (SROI). L'analisi longitudinale 2017-2023 evidenzia un moltiplicatore sociale in crescita che si attesta sui 3,1 euro di valore creato per ogni euro investito nelle edizioni post-pandemia, con benefici distribuiti fra comunità locale, pubblico internazionale e operatori economici del territorio. Il processo di rendicontazione ha ridotto in maniera progressiva l'*expectation gap* fra organizzazione e sponsor, trasformando la relazione da un mecenatismo reputazionale ad una *partnership* basata su obiettivi condivisi e dati verificabili. La lezione che se ne ricava è duplice. Da un lato la valutazione d'impatto amplifica l'efficacia dell'evento perché rende visibili i risultati e i cambiamenti, stimola l'apprendimento e orienta le decisioni future: "misurare è già agire". Dall'altro l'infrastruttura informativa richiesta dallo SROI presuppone l'esistenza di dati economici e non economici ben strutturati e robusti che dimostra la complementarità fra misurazione d'impatto e cultura del dato all'interno dell'Ente Locale.

Il "*fil rouge*" alla base della ricerca lega in maniera indissolubile la *smart city* soprattutto a livello di governance partecipativa, contabilità *full accrual* e impatto generato della valutazione di impatto. Letti in sequenza, i tre casi raccontano una storia di integrazione sistemica. La governance a quadrupla elica fornisce il tessuto relazionale entro cui le società partecipate operano, la contabilità *full accrual* offre il linguaggio contabile che rende trasparenti costi, rischi e investimenti, mentre la valutazione d'impatto estende la performance al di là delle metriche finanziarie, ancorandola agli SDGs e alle dimensioni ESG, cambiando l'ottica dal breve periodo (valutazione della performance) al medio-lungo periodo (valutazione di impatto). Insieme, questi tre ambiti possono essere ricondotti alla "*Theory Of Change*" ovvero alla Teoria Del Cambiamento e al concetto di catena del valore pubblico, nella quale

le *smart city*, fondate sulla governance partecipativa, si avvalgono delle società partecipate dell'Ente Locale, che agiscono come cerniere fra politiche locali, mercato/settore privato e società civile. Esse utilizzano come strumento per le scelte strategiche, il controllo e la raccolta dei dati *la contabilità full accrual*. Il valore pubblico viene poi misurato tramite gli strumenti di valutazione di impatto e confluisce nel report di impatto che non solo misura gli impatti economici, ambientali, sociali e di governance di progetti, programmi, politiche pubbliche, enti pubblici e privati, enti del terzo settore, ma permette di compiere scelte strategiche che, nel tempo, vanno a migliorare ed incrementare l'impatto complessivo generato a beneficio della collettività.

La ricerca contribuisce pertanto:

- alla letteratura riguardante *smart cities*, dimostrando empiricamente la capacità di un modello di governance partecipativa a quadrupla elica di fungere da motore di risanamento finanziario, oltre che di innovazione tecnologica e di gestione strategica di una *smart city*;
- al dibattito sul “*public sector accounting*”, offrendo una chiave configurazionale di adozione della contabilità *full accrual* capace di conciliare pressioni coercitive e ricerca di utilità manageriale e di permettere la costruzione di un bilancio consolidato veritiero e corretto fra Ente Locale e società partecipate dallo stesso;
- agli studi sul “*social impact measurement*”, documentando in modo pionieristico l’“impatto dell'impatto”, ossia la capacità di un reporting di impatto tramite metodologia SROI reiterato di trasformare le aspettative degli *stakeholder* in prassi di miglioramento continuo, incrementando il valore pubblico creato e condiviso.

Le ricerche presentate permettono di trarre alcune implicazioni rilevanti a livello di *policy*, a livello strategico e a livello operativo.

1. Strategia di portafoglio. Gli Enti Locali dovrebbero mappare in modo sistematico rischi, sinergie, *vision* e *mission* delle società partecipate, tramite l'adozione di matrici decisionali che integrino indicatori economico-finanziari (valutazione della performance) e metriche di impatto (valutazione di impatto).
2. Implementazione della contabilità *full accrual* e, di conseguenza, di una contabilità analitica negli Enti Locali. Occorre affiancare alla riforma normativa un ecosistema digitale (*data lake* integrato, piattaforme di analisi, cruscotti di elaborazione dati e report) e percorsi formativi congiunti, al fine di orientare il bilancio consolidato a scelte strategiche e non alla mera *compliance* alla normativa vigente.

3. Cultura dell'impatto. La reiterazione di valutazioni SROI o analoghe metodologie, comunicata in modo trasparente e chiaro, rafforza la fiducia degli *stakeholder* e favorisce l'allocazione efficiente di risorse pubbliche e private.

Queste indicazioni risultano particolarmente rilevanti nell'attuale quadro del PNRR e in vista dell'introduzione degli ITAS, che richiedono adempimenti contabili più stringenti, interoperabilità dei dati e rendicontazione degli effetti socio-ambientali dei progetti finanziati.

È necessario essere consapevoli che le presenti ricerche presentano delle limitazioni dettate dai campioni e dalle metodologie utilizzate che potrebbero, però, essere utili per eventuali ricerche future. Il presente lavoro resta ancorato a un *single case study* per *smart city* e serie storica dello SROI e a un campione regionale per la QCA riguardante la percezione dell'utilità dell'introduzione della contabilità *full accrual* negli Enti Locali. Future indagini dovrebbero estendere la comparazione a contesti urbani e ordinamenti contabili differenti, testare l'impatto di modelli di governance analoghi su contesti urbani internazionali complessi con caratteristiche differenti, nonché esplorare il potenziale di tecnologie *blockchain* e AI per automatizzare le analisi dei dati e la rendicontazione in tempo reale.

Mi è sembrato opportuno, in questa sede, trattare un argomento innovativo di grande rilevanza che in un prossimo futuro sarebbe d'uopo adottare negli Enti Locali a livello nazionale. Al fine di comprendere il contenuto di questa innovazione è, però, necessario un preambolo. I principali documenti di programmazione e controllo negli Enti Locali sono:

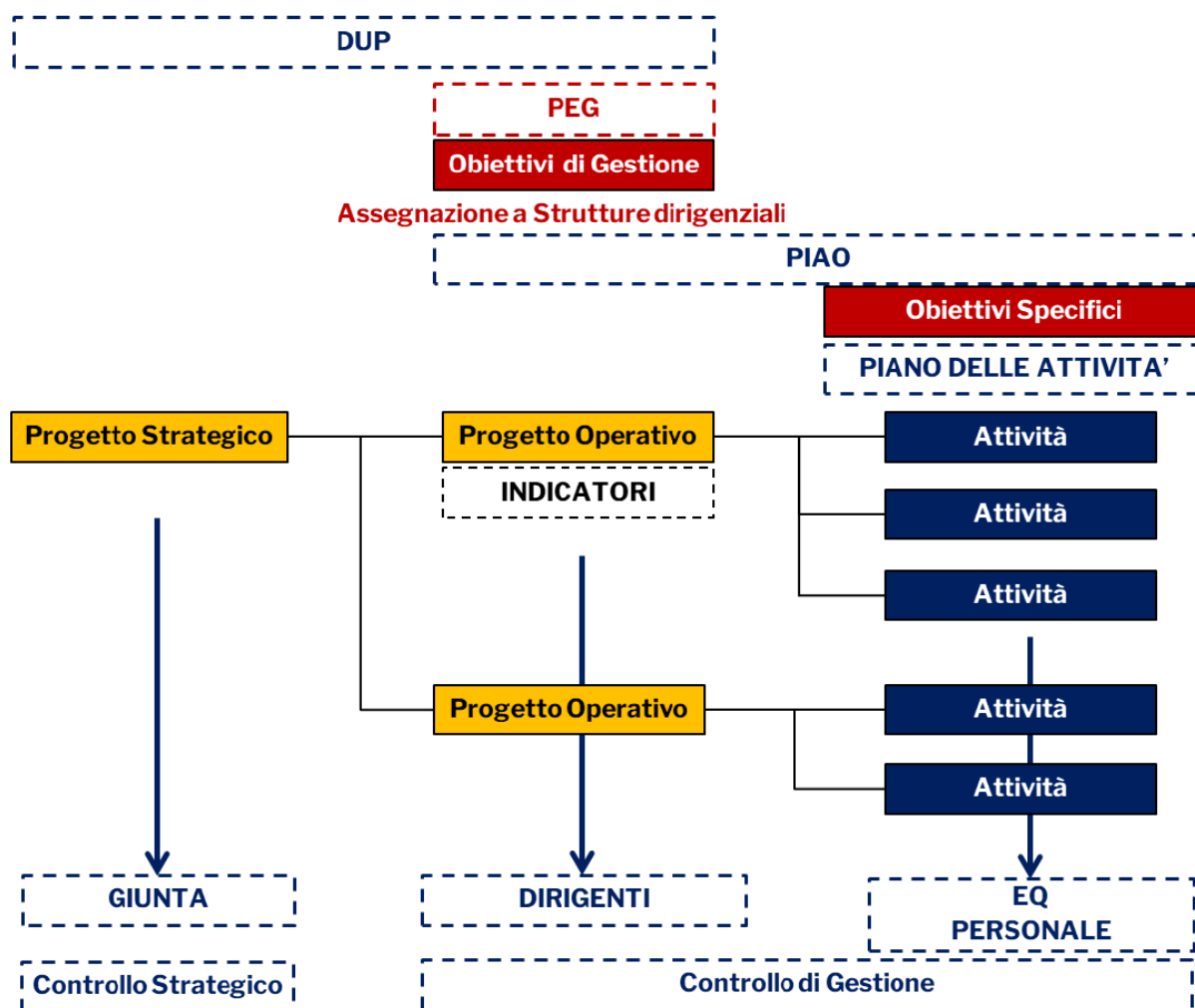
- Linee programmatiche di mandato (entro il 30 Luglio del primo anno del nuovo mandato politico): contiene gli obiettivi strategici e operativi principali tratti dal programma elettorale del partito politico in carica. Vengono approvate in Consiglio Comunale.
- Documento unico di programmazione o DUP (entro il 30 Settembre del primo anno poi per gli anni successivi entro il 31 luglio in Giunta Comunale, il 30 Settembre in Consiglio Comunale, da approvare prima del bilancio di previsione): sancisce gli obiettivi strategici e operativi triennali (coerenti con le linee programmatiche quinquennali), le risorse stanziare per le nuove assunzioni, il piano delle opere pubbliche, il piano dei servizi, gli acquisti e le forniture nei quali le risorse presentano il dettaglio in termini di missioni, programma e titolo.
- Bilancio di previsione (entro il 31 Dicembre): bilancio di previsione in contabilità finanziaria potenziata (accertamenti = impegni a preventivo, flussi finanziari e flussi di cassa a consuntivo).
- Piano esecutivo di gestione o PEG (in Giunta Comunale entro 20 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione): affida le risorse ai settori, presieduti dai dirigenti, che poi le gestiscono

supportati dalle posizioni organizzative e dall'organico. Gli obiettivi di gestione affidati ai dirigenti coincidono con gli obiettivi operativi nel DUP.

- Piano integrato attività operative o PIAO (31 Gennaio del primo triennio di pianificazione): obiettivi specifici riguardanti le attività e le azioni da mettere in atto. Approvato dalla Giunta Comunale.

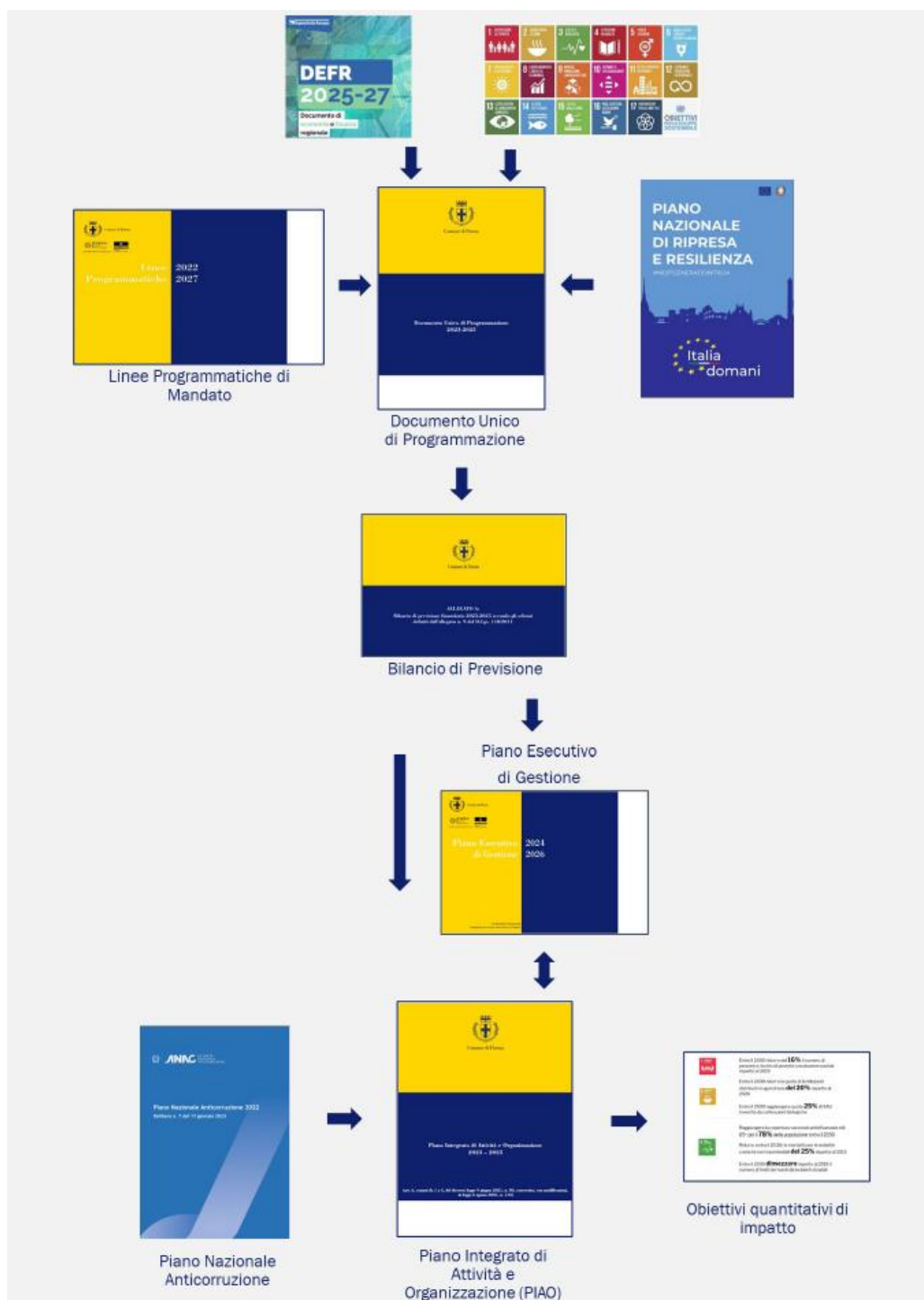
Di seguito, in Figura 6, una rappresentazione di tali documenti a livello logico e, in Figura 7, le interconnessioni esistenti tra tali documenti per quanto riguarda l'Ente Locale Comune di Parma, esemplificativo a livello nazionale.

Figura 6. Schema logico documenti di programmazione e controllo del Comune di Parma (dagli obiettivi operativi del DUP agli obiettivi del PIAO)



Fonte: PIAO 2025-2027 Comune di Parma

Figura 7. Interconnessioni fra i documenti di programmazione e controllo del Comune di Parma (schema di creazione di valore pubblico)



Fonte: PIAO 2025-2027 Comune di Parma

L'introduzione di tali documenti di programmazione e controllo, finalizzati ad una pianificazione strategica e operativa migliore e orientata all'impatto economico, ambientale, sociale e di governance generato, che si traduce poi in valore pubblico condiviso prodotto è fortemente legato all'ecosistema

partecipato teorizzato dal modello di governance collaborativa alla base delle *smart city*. L'introduzione della contabilità *full accrual* a livello di Ente Locale porterà ad un miglioramento della qualità del bilancio consolidato fra Ente e società partecipate che ad oggi utilizzano due sistemi contabili differenti: contabilità finanziaria potenziata gli Enti Locali e contabilità *full accrual* le società partecipate. Ciò comporterà la realizzazione di un documento di bilancio consolidato estremamente utile anche da un punto di vista della programmazione e del controllo, in quanto il consolidamento verrà effettuato non, come oggi, tramite un software che traduce in contabilità *full accrual* due bilanci redatti secondo standard contabili diversi, ma tra bilanci già coerenti dal punto di vista contabile e che vengono concretamente utilizzati come base informativa strategica per prendere decisioni, valutare le performance e gli impatti generati e per valutare l'applicazione di eventuali correttivi in caso di scollamento dagli obiettivi desiderati. Tutti questi cambiamenti indirizzano gli Enti Locali a consolidare la propria cultura del dato, tramite la costruzione di *data lake* integrati che permettono l'accesso ai dati e alla loro analisi a tutte le strutture dell'Ente Locale e li orientano a ragionare in termini di cambiamenti apportati, di impatto generato e di valore creato e distribuito. Questo permetterebbe l'utilizzo della contabilità analitica dando una svolta all'Ente Locale in direzione dell'implementazione di un sistema di controllo di gestione. A tal proposito l'introduzione di un documento come il PIAO, a livello consolidato di gruppo ovvero dell'Ente Locale e delle sue società partecipate pubbliche, potrebbe essere uno strumento di inestimabile valore per affrontare le sfide appena elencate e per avere un documento nel quale sono spiegate in maniera integrata a livello di gruppo l'organizzazione e le attività dell'Ente Locale e delle sue società partecipate. Bisogna ricordare che, al momento, gli obiettivi generali programmatici vengono tradotti in obiettivi strategici e operativi nel DUP, assegnati alle aree di responsabilità nel PEG e sostanziati a livello di obiettivi con un maggior livello di dettaglio e con un prospetto del loro raggiungimento all'interno dei singoli esercizi nel PIAO. Manca, però, un documento che permetta di seguire l'attuazione di tali obiettivi a livello di società partecipate pubbliche: a livello generale gli obiettivi del PIAO sono ripresi nei piani industriali, ma in maniera aggregata e senza richiami specifici ai singoli obiettivi. Il PIAO consolidato permetterebbe, al contrario, di poter verificare la messa a terra e il raggiungimento dei singoli obiettivi fino al livello operativo delle società partecipate chiudendo il cerchio che ha origine con gli obiettivi generali contenuti nelle Linee programmatiche di mandato fino ad arrivare al livello di attuazione di ogni singolo obiettivo in capo alla singola partecipata, con un livello di dettaglio senza precedenti. Questo strumento risulterebbe uno degli strumenti di trasparenza e *accountability* più granulari mai realizzati a livello di Enti Locali e società partecipate pubbliche sul territorio nazionale. La governance partecipativa in ottica di *smart city* ne risulterebbe fortemente potenziata, in quanto la cittadinanza potrebbe comprendere esattamente come vengono impiegate le risorse pubbliche, ottenendo una

fotografia dello stato di avanzamento dei lavori e del raggiungimento degli obiettivi. Sarebbe, poi, possibile procedere con il *benchmarking* fra le varie società e, anche in ottica di rendicontazione ESG, la disponibilità di dati granulari e indicatori uniformi tra le differenti società partecipate pubbliche e gli Enti Locali sarebbe un'ottima base di partenza per la costruzione di reportistica di sostenibilità ad hoc a livello sia di gruppo che di singola società partecipata. Anche a livello di impatto generato un documento di tal guisa sarebbe fondamentale per attribuire ai singoli soggetti gli obiettivi raggiunti a fronte delle risorse investite e dei cambiamenti generati.

Nuove attività di ricerca sarebbero necessarie già in fase di implementazione del PIAO consolidato, al fine di comprendere le difficoltà legate a questa tipologia di strumento e le soluzioni adottate per poterlo realizzare. Inoltre, di grandissima rilevanza potrebbero essere i cambiamenti e, dunque, l'impatto generato da questo documento, sia dal punto di vista degli *stakeholder* esterni, che dal punto di vista interno in termini di attività, organizzazione, pianificazione strategica e operativa, controllo e vigilanza.

In definitiva la tesi dimostra che sostenibilità economico-finanziaria, innovazione amministrativa e creazione di valore pubblico non si escludono a vicenda, ma, al contrario, emergono come risultati di un disegno unitario che intreccia governance partecipativa e inclusiva, contabilità *full accrual* evoluta e misurazione d'impatto. Le società partecipate pubbliche, che spesso sono percepite come zavorra dei conti pubblici, possono divenire laboratori di sperimentazione in grado di catalizzare risorse, idee e legittimazione sociale a beneficio dell'intera comunità locale. In un'epoca di stringenti vincoli di bilancio, di shock pandemici e di transizioni ecologiche multilivello questa conclusione rappresenta un messaggio di responsabilità, ma anche di fiducia: con strumenti adeguati e una visione di lungo periodo la "res pubblica" può ancora essere luogo di innovazione, prosperità e benessere condiviso.

RINGRAZIAMENTI

Ente finanziatore: progetto finanziato dall'Unione Europea - NextGenerationEU – Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR) - Missione 4 Componente 1 Investimento 3.4 Didattica e competenze universitarie avanzate” e Investimento 4.1 “Estensione del numero di dottorati di ricerca e dottorati innovativi per la pubblica amministrazione e il patrimonio culturale” – Avviso N. 351 del 09/04/2022 del Ministero dell'Università e della Ricerca;

Funder: Project funded under the National Recovery and Resilience Plan (NRRP), Mission 4 Component 1 Investment 3.4 and 4.1 - Call for tender No. 351 of 09/04/2022 of Italian Ministry of University and Research funded by the European Union – NextGenerationEU

Ringrazio la mia famiglia, Narriman ed Elisabetta, che mi ha sempre supportato in tutte le mie scelte, senza chiedermi mai conto di nulla, dandomi piena fiducia anche nelle situazioni più difficili.

Ringrazio mio padre, Franco, che mi ha trasmesso la voglia di imparare e la curiosità per tutto quello che non si conosce.

Ringrazio la mia fidanzata Martina che mi è sempre stata vicina in questi anni in cui mi sono messo in gioco a più livelli, supportandomi con affetto in quello che ho fatto fino ad ora.

Ringrazio il prof. Marco Ferretti che ha fatto più di quello che un tutor è tenuto a fare, facendomi da mentore in un contesto complesso con logiche peculiari e insegnandomi tanto sia sulla materia che sulla vita.

Ringrazio la prof. Isabella Mozzoni che mi ha seguito con pazienza, trasmesso grandi conoscenze su settori che non conoscevo e mi ha offerto spunti di riflessione sempre nuovi e interessanti.

Ringrazio il mio collega e amico, Gioacchino Benfante, per aver condiviso con me le gioie e i dolori di un'attività affatto banale.

Ringrazio i miei colleghi di dottorato che mi hanno accompagnato in questo percorso e mi hanno aiutato quando sono stato in difficoltà.

Ringrazio i miei amici di sempre, che hanno vissuto con me, tramite i miei racconti, questa esperienza e hanno sempre cercato di consigliarmi nella maniera più appropriata e più disinteressata possibile.

Ringrazio Giuseppe, Giovanni, Marco, Vincenzo, Luca, Domenico, Alberto, Tommaso, Mattia, Francesco, Michele, Francesca, Alice, Federica, Federico, Claudio, Elisa, Elena, Margherita, Silvia, Arianna, Allegra per esserci sempre stati.

Ringrazio tutti coloro ai quali ho tenuto un qualsiasi tipo di attività didattica che mi hanno sempre trattato con rispetto e mi hanno incoraggiato anche quando hanno notato una qualche insicurezza.

Ringrazio il Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali dell'Università di Parma e tutti coloro che a vario titolo lavorano o hanno lavorato presso questa istituzione.

Ringrazio tutti i docenti e tutte le persone che, a qualsiasi titolo, mi hanno insegnato qualcosa.

Ringrazio il Comune di Parma e i dipendenti di questo Ente Locale che hanno collaborato con me.

Ringrazio il Teatro Regio di Parma e tutte le persone del teatro con le quali sono entrato in contatto.

Ringrazio anche me stesso per la tenacia e la dedizione che ho dedicato al conseguimento di questo titolo.

Ringrazio inoltre tutti coloro che a vario titolo mi hanno aiutato in questi anni.

La pubblicazione è stata realizzata con il finanziamento dell'Unione europea – Next Generation EU.

Dottorati di Ricerca – Ph.D. Positions (DM 351)

Ente finanziatore: progetto finanziato dall'Unione Europea - NextGenerationEU – Piano Nazionale Ripresa e Resilienza (PNRR) - Missione 4 Componente 1 Investimento 3.4 Didattica e competenze universitarie avanzate” e Investimento 4.1 “Estensione del numero di dottorati di ricerca e dottorati innovativi per la pubblica amministrazione e il patrimonio culturale” – Avviso N. 351 del 09/04/2022 del Ministero dell'Università e della Ricerca;

Funder: Project funded under the National Recovery and Resilience Plan (NRRP), Mission 4 Component 1 Investment 3.4 and 4.1 - Call for tender No. 351 of 09/04/2022 of Italian Ministry of University and Research funded by the European Union – NextGenerationEU

