

Le esigenze informative dei politici e dirigenti negli enti locali: analisi delle esigenze e degli strumenti contabili ed extracontabili

Simona Bonetti, Giacomino Maurini

Sommario: 1. Introduzione - 2. Individuazione degli stakeholder principali dell'informativa del rendiconto negli enti locali - 3. Esigenze informative degli amministratori e dei dirigenti: analisi della letteratura e definizione delle ipotesi di ricerca empirica - 4. Metodologia della ricerca, scelta del campione e tasso di risposta - 5. Analisi dei dati e commento dei risultati - 6. Conclusioni - Bibliografia.

Abstract

The processes of harmonization that have characterized the public sector over the last decades have given emphasis to the principle of accountability of local administrations towards the different categories of stakeholders.

This work aims at analyzing this principle by identifying both the main beneficiaries of the local government information system and their specific information needs. In particular, we have focused the information needs of politicians and managers running local bodies in order to identify and assess, through an empirical analysis, the principal factors that may affect them and the most effective instruments that may provide such information.

Keywords: accountability, users of balance information, information needs of users belonging to local bodies

1. Introduzione

I processi di armonizzazione che hanno contraddistinto il settore pubblico negli ultimi decenni (Hood, 1991; Gray, Jenkins, 1993; Dubnick, Romzek, 2000, Pezzani, 2011 e 2003; Steccolini, 2003; Steccolini, 2004) hanno posto l'enfasi sul principio di *accountability* delle amministrazioni locali nei confronti delle diverse categorie di portatori di interesse.

In tema di *accountability* la letteratura, internazionale e nazionale, si contraddistingue per una certa mutevolezza e varietà, tale da poter sostenere che non vi sia uniformità nei significati assegnati a tale termine nei diversi contesti nazionali e internazionali in cui esso è usato (Robert, 1991; Pallot, 1992; Sinclair, 1995; Lehman, 1996; Mulgan, 2000; Dubnick, Romzek, 2000).

Nonostante il concetto di *accountability* assuma molteplici configurazioni, sembra tuttavia emergere un comune denominatore, costituito dal “rendere conto” (Anselmi, 2009; Uhr, 1999) della propria condotta nei confronti dell’autorità che ha demandato lo svolgimento di incarichi e i relativi poteri (Gray, Jenkins, 1993; Sinclair, 1995; Mulgan, 2000; Uhr, 1999). Il suo significato si collega pertanto all’adozione di un comportamento chiaro, limpido e lineare nell’utilizzo delle risorse, al fine di consentire al proprio “referente” di verificare le modalità di impiego delle risorse assegnate (Roberts, Scapens, 1985; Sinclair, 1995; Willmott, 1996).

Ne deriva la necessità di individuare precisi obiettivi, al fine di consentire un processo di *accountability* sulla base di standard e sulla base della misurazione delle performance conseguite. Tale processo è, tuttavia, possibile solo se vengono stabilite le relative responsabilità (Hood, 1991). Per meglio comprendere l’importanza del principio di *accountability* nel settore pubblico è pertanto necessario porlo in relazione con il principio di responsabilità.

Infatti, l’*accountability* non implica solamente di riportare i fatti e gli effetti prodotti dalla gestione, ma è collegata alla responsabilità che gli operatori rivestono nell’ambito delle amministrazioni locali (concetto di *responsability*) (Hoskin 1996; Uhr, 1999; Guthrie et al. 2001, p. 507 - 508). Tali concetti sono ribaditi anche nella letteratura nazionale da autori che definiscono con il termine *accountability* la “capacità di dar conto del proprio operato e di assumere la responsabilità di risultato” (Buccellato, 1997, p. 357), ossia di “dover rendere conto... dover dar dimostrazione... dover spiegare” (Mussari, 1996, pp. 166 – 167), divenendo tanto più rilevante quanto maggiore è il livello di affidamento delle responsabilità e dell’autonomia riconosciuta ai diversi soggetti che operano nell’ente (Mussari, 1997, pp. 161 - 162)¹.

Emerge pertanto la presenza di un dualismo tra la responsabilità dei soggetti che operano e la capacità di rendere conto a tutti i portatori d’interesse, di modo che questi possano sapere, in termini chiari e trasparenti, a quali risultati hanno portato le scelte effettuate e le risorse utilizzate (Guarini, 2003, pp. 93- 94).

Oltre alla necessità di rendere conto della gestione nei confronti di un referente superiore, esiste, soprattutto nel settore pubblico, una ricca gamma di *stakeholder* interessati a conoscere e ad avere informazioni (Core, 1993; Burritt, Welch, 1997).

L’esigenza di “rendere conto” al fine di conoscere i risultati dell’attività svolta è infatti avvertita da una vasta gamma di soggetti, o meglio da diversi gruppi di

¹Sulla necessità di responsabilizzare qualsiasi operatore sul raggiungimento di un certo obiettivo a lui affidato, si vedano Vagnoni, 1998, p. 321; Maticena, 2003, p. 2; Martini, Cais, 2000, p. 410; Ricci, 2005, p. 13 (quest’ultimo correla le responsabilità ricoperte da certi soggetti con la capacità di realizzare obiettivi prestabiliti).

portatori d'interesse nei confronti degli enti locali. L'*accountability* implica, quindi, che chiunque operi all'interno dell'ente locale debba essere responsabile e debba rispondere del proprio operato e delle scelte intraprese nei confronti di tutti gli *stakeholder* (Thynne, Goldring, 1987, p. 8)².

Stante l'esistenza di diverse categorie di *stakeholder*, alcuni autori hanno individuato diverse forme di *accountability* (Sinclair, 1995, p. 223):

- *accountability* politica, che presuppone la definizione di chiare linee guida di responsabilità da parte dei soggetti che ricoprono cariche istituzionali, dovendo dar conto del loro operato ai cittadini in qualità di elettori;
- *accountability* pubblica, correlata alla necessità di fornire spiegazioni di come sono state impegnate le risorse pubbliche nei confronti di tutti gli utenti;
- *accountability* manageriale, relativa ai risultati e alle performance realizzate da ogni soggetto avente specifiche responsabilità all'interno della struttura organizzativa dell'ente locale nei confronti del suo diretto superiore;
- *accountability* professionale, relativa a codici di condotta e a specifici valori professionali di integrità morale e di deontologia del gruppo di appartenenza da parte dei soggetti chiamati a operare all'interno dell'ente locale;
- *accountability* personale, riguardante la necessità di essere coerenti con i propri valori morali ed etici (quali lealtà e coscienza personale), dovendo essere responsabili dei propri comportamenti.

In merito ai diversi possibili livelli di analisi delle esigenze di rendicontazione, è possibile identificare tre diverse tipologie di *accountability* (Pulejo, 2005, p. 106 e ss):

- *accountability inter-istituzionale*, volta a soddisfare le esigenze informative connesse all'allocazione delle risorse tra distinti livelli di governo (es. tra Stato ed enti locali), nonché connesse alla valutazione delle prestazioni dell'ente locale;
- *accountability intra-istituzionale*, tra organi elettivi di diverso ordine (consiglio e giunta) e tra questi e gli organi tecnico-esecutivi (giunta e dirigenti) all'interno del singolo comune, in relazione alle specifiche responsabilità che a essi competono;
- *accountability verso il cittadino-utente*, volta a soddisfare l'esigenza di misurare la capacità dell'ente locale di assolvere efficacemente ai bisogni dei cittadini nell'espletamento delle propria attività.

Dopo avere introdotto il concetto di *accountability* nelle sue varie sfaccettature, il presente lavoro si prefigge l'obiettivo di individuare i principali portatori di interesse verso gli enti locali, al fine di identificarne le esigenze informative e gli strumenti necessari a soddisfare tali esigenze.

²Sul concetto di *stakeholder* si vedano Freeman, 1984; Ansoff et al., 1984; Clarkson, 1995; Mele, Sicca, 1995; Donaldson, Dunfee, 1999; Freeman et al., 2010; Freeman et al., 2007.

2. Individuazione degli stakeholder principali dell'informativa del rendiconto negli enti locali

Dopo avere definito il concetto di accountability, risulta necessario individuare i portatori di interesse delle informazioni degli enti locali, al fine di assicurare una corretta analisi dei processi di cambiamento nel sistema informativo.

In relazione a tale aspetto, è doveroso sottolineare che i soggetti che entrano in relazione con l'ente pubblico locale sono molteplici, così come sono molteplici gli interessi attribuibili a ogni singolo soggetto.

I principali destinatari del sistema informativo delle amministrazioni pubbliche locali sono riconducibili alle seguenti categorie (Bertocchi, 2005; Borgonovi, 2005; Farneti, 1995; Tanese, 2004; Tuccillo, 2006):

- i cittadini, ossia la comunità amministrata, che deve poter disporre delle informazioni necessarie per poter esprimere un giudizio consapevole sull'operato degli organi politici e amministrativi (es. informazioni sulle modalità di utilizzo delle risorse a disposizione, sui risultati delle politiche intraprese sul territorio);
- gli organi politici e gestionali, quali consiglieri e amministratori locali, che necessitano delle informazioni necessarie a prendere decisioni strategiche in merito all'allocazione delle risorse all'interno dell'ente e a dimostrare il loro corretto impiego;
- gli organi di controllo, costituiti sia da organi esterni all'ente istituzionalmente preposti alla verifica della corretta amministrazione delle risorse pubbliche, sia da organi di controllo interno³;
- i finanziatori, anche potenziali, che necessitano di informazioni sulla solvibilità dell'ente, ossia sulla sua capacità di assolvere ai propri impegni finanziari alle scadenze pattuite. Tale informativa risulta particolarmente importante alla luce del fatto che gli enti locali possono emettere strumenti di debito propri, procedendo a collocarli presso i risparmiatori;
- i dipendenti, ossia i soggetti interni che prestano la propria attività lavorativa all'interno dell'ente e che, per il corretto svolgimento di tale attività, necessitano spesso di informazioni sulle performance dell'ente (si pensi, ad esempio, ai responsabili dei servizi);
- i *fornitori*, che come i soggetti finanziatori sono interessati ad avere informazioni inerenti la capacità dell'ente di adempiere ai propri impegni finanziari;
- altri soggetti, quali analisti, enti pubblici, organismi sovranazionali, ecc.

Alcuni studiosi (Steccolini, 2004, p. 334) hanno provveduto ad utilizzare un'altra metodologia di classificazione degli stakeholder, che suddivide i potenziali destinatari del sistema informativo degli enti locali in due categorie:

³ Per una visione approfondita del sistema dei controlli nelle aziende pubbliche si rinvia a: Farneti, Vegnoni, 1997; Garlatti, Pezzani, 2001; Pavan, Reginato, 2004; nello specifico dei controlli interni: D'Alessio, 1997.

- stakeholder esterni, rappresentati da cittadini, organi di controllo, altri enti pubblici, fornitori, finanziatori, comunità amministrata;
- stakeholder interni, quali consiglieri e membri esecutivi, dipendenti, dirigenti.

Da tale elencazione emerge come gli interessi e i bisogni informativi che ruotano attorno all'ente locale siano molto variegati e, conseguentemente, risulti variegata anche l'articolazione dell'informativa contabile che l'ente deve fornire ai vari stakeholder.

L'identificazione degli utenti e dei loro bisogni informativi e l'importanza data ai potenziali destinatari dell'informazione pubblica risultano essere degli elementi fondamentali nel processo di *standard-setting*, in quanto influiscono sulla formulazione dei principi contabili applicabili al "sistema bilancio" (Anthony, 1989) e possono divergere a seconda del paese considerato (Brusca, Condor, 2002).

Con l'espressione "sistema bilancio" (Maurini, 2013) si allude al fatto che nella contabilità degli enti locali il "bilancio" sia costituito nella sua essenza da due documenti contabili complessi, aventi finalità conoscitive, metodologie e tempi di elaborazione nonché contenuti ben distinti: il bilancio di previsione e il bilancio consuntivo, denominato "rendiconto". Considerato il fatto che la contabilità pubblica è stata tradizionalmente di tipo finanziario e preventivo, nell'ambito delle aziende pubbliche il termine "bilancio" è sempre stato accostato, per una imprecisione di tipo lessicale, al solo bilancio di previsione. Al contrario, nelle aziende private, tradizionalmente soggette alla contabilità economica che considera preminenti i dati consuntivi, il termine "bilancio" ha invece assunto il solo significato di bilancio consuntivo, a causa della stessa approssimazione lessicale. Per gli obiettivi della presente ricerca, concentrati su risultati di tipo eminentemente consuntivo, il "bilancio" considerato è rappresentato dal rendiconto e dai suoi allegati.

I precedenti approcci utilizzati dagli studiosi per individuare gli utenti e i loro bisogni informativi sono stati suddivisi da alcuni autori (Rutherford, 1992; Ryan, Mack, 2006, pp. 11-15) in due gruppi:

- approccio normativo, caratterizzato dalla determinazione dei bisogni informativi degli utenti e delle motivazioni per cui ricercano informazioni attraverso l'utilizzo di teorie a priori (Jones et al., 1985; Anessi Pessina, Borgonovi, 2000; Hay, 1994; IFAC-PSC, 2000);
- approccio empirico, contraddistinto dall'identificazione dei destinatari delle informazioni e dei loro bisogni informativi attraverso tecniche empiriche, partendo dai gruppi di utenti definiti dagli studi normativi (Boyett, Girox, 1978; Brusca Alijarde, 1997; Carpenter, Sharp, 1992; Daniels, Daniels, 1991; Dye, Bowsher, 1987; Hay, Antonio, 1990)⁴. Gli studi empirici condotti, provenienti prevalentemente dal contesto americano, hanno permesso di individuare le informazioni che gli *users* del sistema contabile degli enti locali reputano più importanti e l'utilità conoscitiva che essi attribuiscono al rendiconto.

⁴Tali metodi hanno consentito l'individuazione di alcuni gruppi di utenti che l'approccio normativo non aveva in precedenza riconosciuto. Ad esempio, uno studio condotto da Atamian e Ganguli (1991) ha portato a individuare, negli USA, gli enti locali nella veste di destinatari delle informazioni di altri enti.

Uno dei gruppi di stakeholder maggiormente studiati nelle precedenti ricerche risulta essere costituito dagli user esterni (Robbins, 1984; Carpenter, Sharp, 1992), interessati alle informazioni sulle performance degli enti per constatare se le premesse politiche sono state rispettate e se le risorse finanziarie pubbliche sono state utilizzate in modo razionale ed efficiente. Privilegiando gli user esterni, tali autori hanno focalizzato l'attenzione sull'utilità delle informazioni del rendiconto per scopi di 'accountability politica' e di 'accountability finanziaria', non ritenendo, invece, il rendiconto efficace nell'ambito delle scelte decisionali.

Tra i principali stakeholder esterni individuati in tali ricerche si citano:

- i creditori e gli investitori (Boyett & Giroux, 1978), particolarmente interessati alle informazioni per scopi d'investimento;
- gli organismi di vigilanza;
- i cittadini, interessati ad avere informazioni al fine di valutare il grado di efficienza e di efficacia raggiunto, attraverso anche una comparazione dei risultati conseguiti nell'esercizio in corso con quelli degli anni precedenti (Jones et al., 1985).

Si tratta di risultati confermati anche successivamente nel corso di altre ricerche (Daniels, 1991), dalle quali è emersa l'esistenza di differenze significative nei bisogni informativi degli utenti esterni. Investitori e creditori sono infatti prevalentemente interessati alle informazioni sulle performance, gli organismi di vigilanza a informazioni inerenti il rispetto della normativa esistente, i cittadini alla qualità e al costo dei servizi. Molti studiosi (Dye, Bowsher, 1987; Hay, Antonio, 1990) hanno inoltre sottolineato l'importanza di fornire, oltre alle informazioni finanziarie di base scaturenti dal rendiconto, ulteriori informazioni in grado di incrementare la leggibilità delle prime, quali note integrative e informazioni di *disclosure* dettagliate⁵.

Altri studiosi e parte della letteratura in tema di bisogni informativi degli utenti degli enti locali hanno invece sottolineato come i soggetti maggiormente interessati alle informazioni derivanti dal rendiconto siano gli users interni e, in particolare, la classe degli amministratori pubblici (Chan, 1981; Sinclair, 1995; Steccolini, 2004; Walker et al., 2004), sia per ragioni di rendicontazione (*accountability*) pubblica, ossia per provare ai vari *stakeholder* i livelli di qualità e di efficacia raggiunti dall'azione amministrativa, sia per ragioni decisionali (Jones et al., 1985; Mack J. et al., 2001; Kloot, Martin, 2000).

Dalle indagini condotte emerge come gli stakeholder esterni, quali cittadini e finanziatori, abbiano mostrato uno scarso interesse nei confronti dei prospetti che formano il rendiconto e verso le informazioni in essi contenute, malgrado tali prospetti costituiscano il solo strumento a cui questi utenti possono fare riferimento per ottenere le informazioni di cui necessitano.

A tale conclusione sono giunte, ad esempio, sia un'indagine condotta sul report degli enti locali del Galles Meridionale (Walker et al., 2004), nella quale si è proceduto a somministrare un questionario a sindaci e ad assessori, considerandoli entrambi "users primari", in quanto fortemente coinvolti nelle

⁵Per un approfondimento in merito ai concetti di bilancio di missione e di bilancio sociale, si rinvia a Hinna (2002); Rusconi (2004).

decisioni strategiche, sia un'analisi condotta sulle amministrazioni comunali italiane (Steccolini, 2004).

Nell'indagine sugli enti locali italiani condotta da Steccolini (2004), viene messo in risalto il fatto che il rendiconto viene redatto principalmente per essere conforme ai requisiti formali stabiliti dalla legge e, pertanto, non assume un ruolo di *report esterno* né un ruolo di *general purpose report* diretto a soddisfare le esigenze informative della globalità dei potenziali utenti. Al contrario, il rendiconto risulta essere destinato principalmente agli utenti interni. Sono pertanto questi ultimi ad essere maggiormente interessati alle informazioni in esso contenute, sia per ragioni decisionali che di resoconto (*accountability*) politico, ossia per provare ai vari *stakeholder* i livelli di qualità e di efficacia raggiunti attraverso l'azione amministrativa.

In merito alle ragioni per cui gli amministratori pubblici e i dirigenti ricercano nei prospetti che formano il rendiconto delle informazioni, risultando i principali destinatari di tali documenti, precedenti ricerche sull'argomento hanno messo in rilievo, in alcuni casi, l'*accountability* politica e le esigenze decisionali come "*motivazioni ugualmente importanti che spingono gli users a tale ricerca*" (Jones et al., 1985; Steccolini, 2004); in altri casi, è stata invece attribuita maggiore enfasi alla prima ragione, ponendo in secondo piano la seconda (Ryan, Mack, 2006). Da tale considerazione emerge il fatto che per gli organi amministrativi pubblici risulti fondamentale dimostrare ai cittadini un corretto utilizzo delle risorse disponibili e che gli obiettivi politici indicati nel documento denominato "bilancio di mandato" siano stati rispettati⁶.

Coerentemente con quanto emerso nelle recenti indagini condotte, il presente lavoro focalizza la propria attenzione sulle esigenze informative degli users interni all'ente e, in particolare, della classe degli amministratori pubblici e di quella manageriale, al fine di cogliere eventuali peculiarità e differenze.

3. Esigenze informative degli amministratori e dei dirigenti: analisi della letteratura e definizione delle ipotesi di ricerca empirica

In via preliminare è doveroso sottolineare il fatto che il processo di riforma che ha interessato il settore pubblico nei due ultimi decenni, denominato con il termine New Public Management (NPM), è visto come un mezzo per migliorare il livello di efficienza e il grado di *accountability* in ambito pubblico, attraverso un contenimento dei costi, una migliore qualità nella gestione e una diversa organizzazione (Hood, 1991, p. 15; Hood, 1995; Guthrie, Olson, Humphrey, 1998; Modell, 2004).

Una diretta conseguenza dell'affermarsi di tale processo di riforma consiste quindi nel fatto che le informazioni sul grado di performance sono collegate a obiettivi di gestione razionale (Olson et al., 1998; Hyndman and Eden, 2000), che

⁶Per un approfondimento in merito al bilancio di mandato si veda Mazzara (2003).

hanno portato a sviluppare misure di performance legate a obiettivi specifici (Hyndman and Eden, 2000: p. 176)⁷.

Alcuni temi di fondo presenti nel NPM consistono nel miglioramento del livello di accountability e nella necessità di acquisire informazioni sulle prestazioni erogate dagli enti, temi che hanno sollevato un dibattito sui vari aspetti di accountability e sulle esigenze di entrare in possesso di corrette informazioni sulle performance realizzate (Stewart, 1984; Mayston, 1985; Guthrie and Parker, 1998; Humphrey et al., 1998; Young et al., 1998; Pollitt and Bouckaert, 2000; Forsythe, 2001).

Dalla letteratura internazionale, nonostante si riconosca l'importanza di fornire informazioni sulle performance al fine di migliorare i propri livelli di efficienza e di efficacia, non sono mancate sottolineature sulle difficoltà di perseguire un effettivo sviluppo in tal senso nonché critiche sulla insufficiente qualità delle informazioni sulle performance contenute nei reports annuali (Guthrie, 1994; Guthrie and Parker, 1998; Kluvers, 1998; Young et al., 1998; Pollitt, Bouckaert, 2000; Spigelman, 2001; Rivenbark, Kelly, 2000).

Ricerche hanno, infatti, mostrato come in Paesi quali il Regno Unito, una percentuale significativa di enti locali riporti poche informazioni in materia di efficienza, efficacia e sui vari aspetti di performance (Hyndman, Anderson, 1998).

Lo sviluppo di misure di performance appropriate presenta alcuni problemi⁸ legati, in primo luogo, all'utilizzo di dati finanziari come termine di misura del livello di efficienza in ambito pubblico e, in secondo luogo, all'utilizzo di dati non finanziari di efficacia, difficilmente quantificabili.

In merito al primo aspetto, alcuni autori (Guthrie, 1993; Humphrey et al., 1998; Barton, 2003) hanno criticato l'utilizzo dei dati finanziari nella misurazione del livello di efficienza in ambito pubblico, in quanto tali dati tendono a essere ingannevoli. Coerentemente, molti studiosi (Young et al, 1998; Pollitt, Bouckaert, 2000; Modell, 2004, p. 43) hanno posto l'attenzione sul fatto che fare affidamento sulle misure di performance finanziarie non ha prodotto come risultato un miglioramento nella erogazione dei servizi pubblici⁹.

In merito al secondo aspetto, Mayston (1985) ha identificato vari ostacoli nella stima del livello di efficacia, quali le difficoltà esistenti nel misurare i risultati in termini quantitativi e nel considerare tutte le informazioni rilevanti per una valutazione sulla qualità dei risultati nonché il problema di separare l'impatto dei fattori ambientali da quello legato ai programmi.

Altri punti critici legati alle informazioni sulle performance emerse nella letteratura internazionale riguardano:

⁷Sul tema, si vedano: Guthrie, 1994; Midwinter, McVicar, 1996; Hyndman, Anderson, 1998; Kloot, Martin, 2000; Hyndman, Eden, 2001, 2002; Forsythe, 2001; Schick, 2001.

⁸Si tratta di problemi che sembrano accomunare tra loro molti paesi OCSE (Olson et al., 1998; Pollitt, Bouckaert, 2000; Parker, Gould, 1999; Barton, 2003 and 2006; Grimsey, Lewis, 2002).

⁹Young et al., 1998 e Pollitt, Bouckaert, 2000 hanno messo in rilievo il fatto che gli obiettivi della riforma negli Stati Uniti di riduzione delle inefficienze attraverso una migliore gestione finanziaria non hanno di fatto comportato un miglioramento dei livelli di efficienza e di produttività.

- il limitato impatto di risultati basati su informazioni di performance. Alcuni studiosi hanno infatti messo in rilievo come in molti Paesi le informazioni sulle performance non siano spesso di fatto usate come riferimento nelle decisioni che riguardano l’allocazione delle risorse, che risultano ancora prevalentemente guidate dal tradizionale approccio cash-based budget (Pollitt, Bourkaert, 2000). Analogamente, ricerche condotte dal Governmental Accounting Standards Board and National Academy of Public Administration (GASB – NAPA, 1997; GASB, n.d.) hanno segnalato come poche amministrazioni pubbliche locali abbiano utilizzato e utilizzino attualmente misure di “output e outcome” per pianificare, allocare le risorse e programmare la gestione;
- i frequenti cambiamenti verso nuove misure di performance, che spesso possono compromettere la comparabilità delle informazioni di performance (Pollitt, Bourkaert, 2000; Schick, 2001; Forsythe, 2001, GASB, n.d.);
- lo scarso utilizzo dei rendiconti annuali, che sono generalmente considerati il principale strumento di comunicazione con il pubblico delle performance conseguite dall’ente. Ricerche hanno infatti messo in rilievo un livello relativamente basso di impiego di reports annuali in ambito pubblico (Walker, 1995; Coy et al, 1997; Lee, 1999). Tale mancanza di interesse potrebbe essere attribuibile alla scarsa rilevanza delle informazioni contenute nel rendiconto annuale come base di riferimento per giudicare le performance di gestione (Walker, 1995; Steccolini, 2004), valutazione che richiede un ulteriore riesame dell’utilità delle informazioni sulle performance comunicate dagli enti.

I problemi sopra esposti hanno posto in dubbio il fatto che le informazioni sulle prestazioni e il reporting possano portare a un effettivo miglioramento nelle performance aziendali e nel livello di accountability.

In risposta a tali dubbi e alle critiche nei confronti del ricorso a misure contabili di efficienza e di efficacia, diversi ricercatori (Nørreklit, 2003; Hatry, 2001; Modell, 2004) hanno posto l’accento su un “modello multidimensionale di misurazione della performance”, utilizzando una combinazione di informazioni finanziarie, misure di input, di output e di outcome¹⁰.

La necessità di fare riferimento a un insieme equilibrato di informazioni qualitative e quantitative deriva dal fatto che, contrariamente a quanto avviene nel settore privato, in cui il meccanismo di mercato ricopre il ruolo di strumento di monitoraggio delle prestazioni delle organizzazioni e le informazioni sui flussi finanziari costituiscono la principale misura delle performance aziendali, la maggior parte degli enti del settore pubblico non è guidata da motivi di profitto. Pertanto, in ambito pubblico l’efficienza nel sostenimento dei costi e l’efficacia e la qualità dei servizi resi rappresentano la chiave fondamentale per la misurazione delle performance (O’Faircheallaigh et al., 2000). Ne deriva che le performance in ambito pubblico non possono essere giudicate solo sotto un profilo finanziario ma necessitano anche di un esame degli aspetti non finanziari,

¹⁰Victoria Department of Treasury and Finance, 1997; Queensland Treasury, 2002, 2003; ANAO, 2002.

prendendo in considerazione un set bilanciato di informazioni sia quantitative che qualitative.

A tale proposito, alcuni studiosi (Kloot e Martin, 2000; Aidemark, 2001; Modell, 2004) hanno evidenziato l'uso della Balance Scorecard quale mezzo utile a conseguire un insieme equilibrato di informazioni qualitative e quantitative. Questo strumento appare infatti idoneo, nella sua composizione, a supportare l'impiego di un approccio multidimensionale per valutare le performance realizzate in ambito pubblico, superando il tradizionale limite costituito dall'esclusivo riferimento ai dati di natura finanziaria.

Il modello parte dal presupposto che, per avere una visione esaustiva dell'intera situazione aziendale, sia necessario considerare un insieme di indicatori di performance che, collegati tra loro, permettano una valutazione globale dei risultati aziendali. Per tale ragione l'impostazione tradizionale di questo strumento analizza i risultati conseguiti dall'azienda considerando varie dimensioni, in aggiunta alla prospettiva fornita dalle sole informazioni di carattere economico-finanziario.

L'architettura originale della Balanced Scorecard pensata da Kaplan e Norton (1996; 2001) per il settore privato, ossia per le aziende orientate al profitto, prevede il ricorso a quattro prospettive, connesse tra loro da relazioni di causa-effetto. Esse sono rappresentate dalla:

- prospettiva economico-finanziaria;
- prospettiva dei clienti;
- prospettiva dei processi interni;
- prospettiva dello sviluppo e dell'apprendimento.

Volendo applicare tale strumento al settore pubblico è necessario ricorrere a opportuni adattamenti, considerando il fatto che la pubblica amministrazione ha come fine ultimo non il profitto ma, in generale, la creazione di valore a favore dei cittadini.

Scorrendo la letteratura sulle applicazioni della Balanced Scorecard nel settore pubblico e vari "case study" riguardanti soprattutto il mondo anglosassone, si possono individuare le seguenti caratteristiche attribuibili alle organizzazioni che operano in ambito pubblico:

- viene considerata una diversa prospettiva, in quanto le aziende pubbliche sono orientate a una mission di miglioramento della società e non a una mission di generazione di profitto;
- i cittadini vengono visti come "clienti", ossia fruitori dei servizi offerti;
- la prospettiva finanziaria consiste per molte organizzazioni in una prospettiva di "input" piuttosto che di "risultato" delle stesse, in quanto i fondi a disposizione sono spesso assegnati in base a logiche politiche diversificate, non sempre ancorate a una proposta di valore verso i clienti, diversamente da quanto avviene in ambito privato;
- spesso è necessario considerare una prospettiva relativa all'autorità superiore, che considera il cittadino quale "proprietario" della cosa pubblica.

In merito a tale strumento Nørreklit (2003) ha sottolineato la necessità di porre molta prudenza nella sua interpretazione e nel suo utilizzo in ambito pubblico.

Modell (2004) ha evidenziato come l'implementazione della Balanced Scorecard in ambito pubblico richieda la necessità di un processo di "socializzazione", in grado di tradurre il modello teorico in azioni a livello operativo, attraverso una sua convinta accettazione e costante applicazione.

Considerato il fatto che risulta necessario un set variegato di informazioni e che queste devono riguardare molteplici aspetti, resta da focalizzare l'attenzione su quali stakeholder concentrare l'analisi e a quali informazioni essi sono maggiormente interessati.

In merito al primo aspetto, nel paragrafo precedente si è già evidenziata la volontà di procedere nel presente lavoro a indagare sulle esigenze informative della classe rappresentata dagli amministratori pubblici e di quella manageriale, entrambe identificate come users maggiormente interessati alle informazioni presenti nel report locale per:

- motivi di *accountability* pubblica, per dimostrare che le risorse sono state utilizzate correttamente, per controllare le performance raggiunte dall'ente attraverso la propria gestione e per valutare le politiche poste in essere (Sinclair, 1995);
- ragioni decisionali, per prendere decisioni strategiche in merito all'allocazione delle risorse all'interno dell'ente locale (Walker et al., 2004).

Una volta identificati nella classe degli amministratori pubblici e in quella manageriale gli utenti dell'informativa di bilancio da privilegiare, il presente lavoro ha cercato poi di delineare le principali informazioni richieste da tali utenti, sulla base di quanto emerge dalla letteratura nazionale e internazionale.

E' già stata sottolineata la necessità di considerare un set variegato ed equilibrato di elementi informativi quantitativi e qualitativi; l'elenco di tali elementi inseriti nel questionario da sottoporre ai soggetti intervistati è stato creato considerando le precedenti ricerche sugli *user needs* del bilancio degli enti locali (Yee-Ching Lilian Chan, 2004) e la letteratura esistente (ANAO, 1996, 2002; Audit Office of NSW, 2000a; 2000b). In particolare si è proceduto a suddividere tali elementi informativi in quattro principali aree distinte, sulla base di quelle previste dalla Balanced Scorecard¹¹.

La prima area riguarda le "*informazioni economico-finanziarie*", ossia le performance riguardanti l'evoluzione dell'assetto finanziario, patrimoniale e reddituale dell'ente (Coda, 1988). Le funzioni svolte dagli indicatori nell'ambito del sistema informativo degli enti locali possono essere approssimativamente divise in due tipologie, tra loro comunque intimamente collegate:

- a) una funzione di conoscenza dei risultati conseguiti;
- b) una funzione di stimolo in ambito gestionale (Maurini, 2013),

Tra gli indicatori in grado di fornire informazioni finanziarie è possibile segnalare:

- la composizione delle entrate e delle spese;
- l'andamento temporale delle entrate e delle spese;

¹¹Per approfondimenti in merito all'implementazione di tale strumento nel contesto pubblico italiano, si rinvia a Bocci, 2005; Bottari, 2002; Farneti, 2005; Marino, 2005; Moresi, Tedesco, 2005; Pozzoli, 2002).

- la gestione delle entrate proprie;
- il risultato finanziario conseguito, in termini di competenza e di cassa;
- in generale, la capacità di programmazione finanziaria dell'ente.

Tra gli indicatori aventi un contenuto informativo patrimoniale si segnalano:

- la composizione dell'attivo e del passivo;
- l'equilibrio tra le fonti e gli impieghi;
- in generale, la struttura del patrimonio di funzionamento.

Tra gli indicatori in grado di comunicare informazioni aventi contenuto reddituale vanno compresi:

- il rapporto tra costi e ricavi;
- il risultato economico operativo, distinto da quello accessorio;
- il risultato economico corrente, distinto da quello straordinario;
- in generale, le modalità di formazione del reddito dell'ente.

La seconda area riguarda “*i clienti*”, ossia le informazioni attinenti la capacità dell'ente di orientare l'attività svolta verso la soddisfazione delle esigenze degli utenti/cittadini. L'area considerata richiede quindi l'elaborazione di indicatori in grado di fornire agli stakeholder notizie sul livello di efficacia evidenziato dall'ente nella produzione e nella erogazione dei servizi pubblici.

La costruzione di tali indicatori presuppone l'utilizzo di elementi di natura extracontabile, di tipo qualitativo e, conseguentemente, di difficile determinazione. Il livello di efficacia raggiunto può essere rappresentato dal confronto tra i risultati conseguiti rispetto a quelli desiderati, dalla tempestività e accessibilità dei servizi offerti oppure da forme indirette di valutazione quali, ad esempio, il numero dei reclami o altri parametri simili.

La terza area attiene ai “*processi interni*” ed è volta a identificare i processi chiave in cui l'organizzazione deve eccellere, per riuscire a soddisfare i bisogni della collettività, per conseguire gli obiettivi prefissati e per creare valore.

Il monitoraggio dei processi interni avviene facendo riferimento a indicatori in grado di fornire informazioni sulla capacità dell'ente di ottimizzare l'impiego dei fattori produttivi¹². Tale prospettiva considera pertanto indicatori quali il livello di produttività e il grado di efficienza raggiunti.

L'area di cui si discorre ha assunto in Italia sempre maggiore rilevanza, alla luce delle riforme degli anni '90 che hanno “svincolato” le amministrazioni pubbliche dall'osservanza pedissequa di procedure e modulistiche, ponendo al centro dell'attività degli enti principi quali la soddisfazione dei cittadini, la trasparenza del procedimento, l'efficacia, l'economicità e l'efficienza.

La quarta e ultima area riguarda “*l'apprendimento e l'innovazione*”, ossia i fattori che dovrebbero consentire uno sviluppo globale dell'organizzazione in termini di capacità e di competenze, di motivazione, di responsabilizzazione e di

¹² Bottari, 2002; p. 97 individua tra gli obiettivi connessi alla prospettiva dei processi interni “*l'incremento del livello di produttività, lo sviluppo positivo di interazioni tra il personale comunale e i clienti o i partner, l'assicurare all'ente il supporto – nello svolgimento dei servizi pubblici – di organizzazioni di volontariato o di sponsor, il consentire rapporti più facili con gli utenti attraverso il miglioramento dei processi di lavoro, e così via*”.

coinvolgimento del personale. Appartengono a tale prospettiva indicatori quali (Fadda, 2004):

- l'indice di soddisfazione dei dipendenti;
- il grado di formazione del personale;
- la performance dei dipendenti;
- l'indice di turnover;
- i contratti eseguiti;
- l'aumento del numero di posti di lavoro;
- l'ammontare dei costi di formazione e di ricerca e sviluppo.

Si tratta di un'area che accoglie tutti i processi di innovazione attivati dall'ente, quali la formazione delle risorse umane, il livello di innovazione tecnologica, la reingegnerizzazione dei processi, temi che con lo sviluppo dell'e-government hanno assunto, recentemente, sempre maggiore importanza.

4. Metodologia della ricerca, scelta del campione e tasso di risposta

Il processo seguito per la realizzazione della ricerca è avvenuto attraverso una serie di fasi, schematizzate di seguito.

Schema 1. La struttura del disegno di ricerca



In merito alla definizione del campione, si è già accennato precedentemente al fatto che i soggetti prescelti da intervistare appartenenti alle amministrazioni comunali indagate sono costituiti dagli amministratori degli enti locali, in particolare dai sindaci e dagli assessori, e dal management. Si è anche già spiegata la motivazione di tale scelta.

Per quanto riguarda l'individuazione dei comuni italiani su cui condurre l'analisi empirica, si è optato per un campione costituito da enti dotati di una popolazione superiore a 20.000 abitanti. Le motivazioni che giustificano

l'esclusione degli enti con popolazione inferiore alla soglia suddetta sono principalmente connesse al fatto che questi ultimi spesso non hanno le risorse organizzative, umane e finanziarie idonee per godere pienamente degli effetti prodotti da una riforma contabile, mentre gli enti di dimensioni medio–grandi hanno maggiormente sperimentato tali riforme.

Per quanto concerne la composizione, si è optato per un campione stratificato che rispecchiasse la distribuzione degli enti locali sul territorio italiano.

Dall'ultimo censimento Istat del 2011 i comuni italiani risultavano 8.092, di cui solo 506 con popolazione superiore a 20.000 abitanti (6,25% del totale).

Viene di seguito riportata la Tabella 1 riguardante gli enti comunali con più di 20.000 abitanti, dalla quale emergono le classi di ampiezza demografica e la localizzazione territoriale degli enti stessi.

La successiva Tabella 2 suddivide poi in valore assoluto e in percentuale i comuni con più di 20.000 abitanti in base alla loro localizzazione territoriale.

Tabella 1. Classi per ampiezza demografica e per localizzazione dei Comuni italiani con più di 20.000 abitanti

Classe di ampiezza demografica	Localizzazione territoriale			Totale
	Nord Italia	Centro Italia	Sud e Isole Italia	
20.001-30.000 abitanti	81	37	82	200
30.001-40.000 abitanti	41	20	48	109
40.001-50.000 abitanti	20	16	19	55
50.001-65.000 abitanti	10	11	30	51
65.001-80.000 abitanti	9	5	12	26
80.001-100.000 abitanti	6	6	8	20
100.001-250.000 abitanti	17	6	10	33
250.001-500.000 abitanti	3	1	2	6
500.001 e più abitanti	3	1	2	6
Totale	190	103	213	506

Fonte: Istat (censimento 2011)

Tabella 2. Localizzazione dei Comuni italiani con più di 20.000 abitanti

Localizzazione territoriale	Comuni con più di 20.000 ab.	
	Numero	% sul totale
Nord	190	37,55%
Centro	103	20,36%
Sud e Isole	213	42,09%
Totale	506	100,00%

Fonte: Istat (censimento 2011)

La distribuzione territoriale dei comuni italiani con popolazione superiore a 20.000 abitanti inseriti nel campione selezionato rispecchia quella effettiva rilevata dall'Istat nell'ultimo censimento del 2011. Il campione di comuni selezionati è pertanto distribuito come segue: il 38% nel nord dell'Italia, il 20% al centro e il 42% al sud e nelle isole.

In merito alla scelta della tecnica d'indagine più opportuna per la raccolta dei dati (intervista personale, intervista telefonica, somministrazione di un questionario, tecniche miste, ecc), dopo una valutazione dei costi e dei benefici connessi a ciascuna tecnica, si è optato per la somministrazione di un questionario da compilare da parte dell'intervistato, inviato tramite mail o a mezzo fax. Il questionario ha presentato quale elemento positivo dei costi di realizzazione contenuti, consentendo inoltre al soggetto intervistato di rispondere alle domande a cui era stato sottoposto con maggiore disponibilità di tempo per reperire eventuale documentazione necessaria alla compilazione e con bassi rischi di condizionamento. La vastità del campione selezionato¹³ e l'elevata dispersione geografica dello stesso hanno costituito poi un ulteriore elemento a favore della scelta del questionario.

Gli aspetti negativi di tale tecnica hanno riguardato invece i tempi di raccolta, inevitabilmente dilatati, e la difficoltà nel fornire delucidazioni ai soggetti intervistati sui contenuti delle domande loro rivolte e sulla compilazione del questionario, unitamente all'impossibilità di verificare con certezza l'identità del rispondente.

Il questionario è stato strutturato in cinque parti, che trattano i seguenti aspetti:

1. nella prima area vengono richieste informazioni di tipo generico sulla persona intervistata (sesso, età, anni di esperienza lavorativa all'interno dell'ente), al fine di tenere conto di alcuni fattori che possono influenzare le varie esigenze informative;
2. la seconda area riguarda l'importanza delle informazioni selezionate nel raggiungimento degli obiettivi dell'ente di appartenenza. Tale aspetto consente di analizzare a quali informazioni i soggetti intervistati sono maggiormente interessati tra quelle selezionate sulla base delle indagini

¹³Un numero rilevante di autori ha preferito l'uso di tale tecnica per lo svolgimento delle analisi empiriche sugli enti locali (Brusca Alijarde, 1997; Steccolini, 2004).

precedenti e della letteratura, specificando quali sono le loro principali esigenze informative;

3. la terza area riguarda l'utilità di riportare tali informazioni nei report annuali delle amministrazioni pubbliche locali;
4. la quarta area si occupa della misura in cui tali informazioni sono sviluppate attualmente nei report dei propri enti;
5. l'ultima area riguarda eventuali proposte sugli strumenti da adottare (es. report, indicatori, ecc.) per fornire le informazioni ritenute necessarie.

Dai risultati di questa indagine è possibile ottenere un'indicazione di come i documenti esistenti soddisfino le esigenze informative necessarie a supportare una gestione razionale. I risultati consentono inoltre di comprendere se esiste un divario tra ciò che è considerato rilevante ai fini della elaborazione della relazione annuale e ciò che è stato effettivamente prodotto in termini di documenti, facendo anche emergere le differenze di percezione esistenti tra la classe degli amministratori pubblici e quella manageriale.

Per ognuno di tali aspetti (fatta esclusione per il primo), è stata attribuita alle varie informazioni selezionate una scala Likert a cinque livelli sulla base della diversa importanza, dove "uno" rappresenta il livello di importanza minimo e "cinque" il grado di importanza massimo.

Totalmente irrilevante	[1]
Scarsamente rilevante	[2]
Abbastanza importante	[3]
Importante	[4]
Molto importante	[5]

Anche nel questionario si è inoltre proceduto a suddividere gli elementi informativi in quattro aree distinte, menzionate nel paragrafo precedente in tema di Balanced Scorecard.

Al fine d'incentivare gli intervistati nella compilazione del questionario, è stata predisposta e allegata una breve lettera introduttiva contenente gli obiettivi della ricerca, i riferimenti dell'università che ha realizzato l'indagine, le istruzioni per la compilazione e la garanzia sul mantenimento dell'anonimato.

Il questionario è stato indirizzato a quattro destinatari, due amministratori pubblici (sindaco e assessore al bilancio, finanza e programmazione) e due rappresentanti della classe manageriale (direttore generale e direttore dei servizi finanziari). Per ogni ente, in corrispondenza delle diverse informazioni sulle performance, è stato poi riportato il valore medio degli amministratori comunali (nel caso di comuni in cui hanno risposto sia il sindaco che l'assessore al bilancio, finanza e programmazione) e dei manager (nel caso di questionario compilato sia dal direttore generale che dal direttore dei servizi finanziari).

Dei 98 comuni italiani facenti parte del campione selezionato, 64 di essi hanno provveduto a restituire il questionario debitamente compilato, con un tasso di risposta pari al 65%¹⁴.

¹⁴ Questa percentuale di risposta, se paragonata con quella ottenuta in indagini simili (Mack, Ryan, 2004 – 24,6%; Jones et. al., 1985 – 10%; Priest et al., 1999 – 19%, Coy et al., 1997 – 56%), può essere giudicata positivamente, soprattutto considerando il fatto

Per valutare l'appropriatezza del campione a rappresentare le ipotesi della ricerca, viene di seguito posta a confronto la distribuzione territoriale dei comuni appartenenti al campione selezionato (Tabella 3) con quella degli enti intervistati che hanno provveduto a rispondere al questionario (Tabella 4).

Tabella 3. Localizzazione dei Comuni appartenenti al campione selezionato

Localizzazione territoriale	Comuni facenti parte del campione selezionato	
	Numero	% sul totale
Nord	37	37,8%
Centro	20	20,4%
Sud e Isole	41	41,8%
Totale	98	100,00%

Tabella 4. Localizzazione dei Comuni appartenenti al campione selezionato che hanno fornito la loro risposta

Localizzazione territoriale	Comuni del campione che hanno risposto al questionario	
	Numero	% sul totale
Nord	27	42,2%
Centro	16	25,0%
Sud e Isole	21	32,8%
Totale	64	100,00%

Da un confronto tra le due tabelle si evidenzia un tasso di risposta maggiore nei comuni situati nel nord e nel centro Italia (73% al nord e 80% al centro) rispetto a quello ottenuto dai questionari inviati ai comuni situati nel sud Italia e nelle isole (51%). La differenza riscontrata nei tassi di risposta non appare comunque tale da inficiare in modo significativo i risultati della ricerca.

che gli amministratori comunali difficilmente rispondono alle indagini e che la tecnica delle *e-mail* generalmente ha un tasso di risposta inferiore rispetto agli strumenti alternativi.

5. Analisi dei dati e commento dei risultati.

Nelle sotto riportate tabelle sono contenuti i risultati derivanti dalle interviste effettuate agli amministratori pubblici e al management in merito all'importanza delle informazioni sulle performance nel raggiungimento degli obiettivi di un comune nonché in merito all'utilità di riportare le informazioni selezionate nei report annuali dei comuni stessi.

Tabella 5. Importanza delle informazioni sulle performance e sul raggiungimento degli obiettivi per amministratori e per manager pubblici

Tipologia di destinatari	<u>Amministratori: sindaco e assessore</u>					<u>Classe manageriale: direttore generale</u>				
	<u>al bilancio, finanza e programmazione</u>					<u>e direttore dei servizi finanziari</u>				
Scala di risposte	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Tipologia di informazioni										
<i>1. Area delle performance economico - finanziarie</i>										
Risultato della gestione finanziaria	0,0	3,1	7,8	26,6	62,5	0,0	1,6	9,4	31,3	57,8
Entrate	0,0	1,6	7,8	28,1	62,5	0,0	1,6	10,9	28,1	59,4
Spese sostenute	0,0	3,1	10,9	28,1	57,8	0,0	0,0	9,4	23,4	67,2
Risultato economico d'esercizio	0,0	3,1	59,4	34,4	3,1	0,0	7,8	62,5	29,7	0,0
<i>2. Area dei clienti</i>										
Customer satisfaction	0,0	0,0	7,8	23,4	68,8	0,0	0,0	9,4	26,6	64,1
Livello di efficacia raggiunto	0,0	0,0	12,5	20,3	67,2	0,0	0,0	10,9	26,6	62,5
Risposta ai reclami dei clienti/cittadini	0,0	0,0	12,5	21,9	65,6	0,0	1,6	28,1	37,5	32,8
Tempestività e accessibilità dei servizi offerti	0,0	0,0	6,3	34,4	59,4	0,0	1,6	12,5	28,1	59,4
<i>3. Area dei processi interni, dell'organizzazione</i>										
Produttività	0,0	1,6	6,3	35,9	56,3	0,0	0,0	18,8	42,2	39,1
Grado di efficienza raggiunto	0,0	0,0	3,1	25,0	71,9	0,0	0,0	6,3	37,5	56,3
<i>4. Area dello sviluppo, dell'apprendimento e dell'innovazione</i>										
Indice di soddisfazione dei dipendenti	0,0	4,7	15,6	25,0	54,7	0,0	4,7	23,4	31,3	40,6
Grado di formazione del personale	0,0	1,6	10,9	23,4	64,1	0,0	0,0	15,6	32,8	51,6
Performance dei dipendenti	0,0	0,0	10,9	28,1	60,9	0,0	0,0	9,4	42,2	48,4
Indice di turnover e aumento del n. di posti di lavoro	0,0	15,6	42,2	21,9	20,3	0,0	12,5	45,3	17,2	37,5

Tabella 6. Utilità di riportare le informazioni selezionate nei report annuali per amministratori e per manager pubblici (in %)

Tipologia di destinatari	Amministratori: sindaco e assessore al bilancio, finanza e programmazione					Classe manageriale: direttore generale e direttore dei servizi finanziari				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Scala di risposte										
Tipologia di informazioni										
<i>1. Area delle performance economico - finanziarie</i>										
Risultato della gestione finanziaria	0,0	3,1	9,4	26,6	60,9	0,0	7,8	10,9	25,0	56,3
Entrate	0,0	3,1	9,4	28,1	59,4	0,0	9,4	14,1	23,4	53,1
Spese sostenute	0,0	0,0	10,9	31,3	57,8	0,0	0,0	6,3	34,4	59,4
Risultato economico d'esercizio	0,0	3,1	57,8	35,9	3,1	0,0	6,3	64,1	29,7	0,0
<i>2. Area dei clienti</i>										
Customer satisfaction	0,0	0,0	7,8	25,0	67,2	0,0	0,0	9,4	28,1	62,5
Livello di efficacia raggiunto	0,0	0,0	12,5	25,0	62,5	0,0	0,0	12,5	26,6	60,9
Risposta ai reclami dei clienti/cittadini	0,0	1,6	10,9	15,6	71,9	0,0	1,6	26,6	35,9	35,9
Tempestività e accessibilità dei servizi offerti	0,0	0,0	6,3	45,3	48,4	0,0	0,0	14,1	28,1	57,8
<i>3. Area dei processi interni, dell'organizzazione</i>										
Produttività	0,0	0,0	6,3	39,1	54,7	0,0	0,0	17,2	40,6	42,2
Grado di efficienza raggiunto	0,0	0,0	3,1	26,6	70,3	0,0	0,0	4,7	35,9	59,4
<i>4. Area dello sviluppo, dell'apprendimento e dell'innovazione</i>										
Indice di soddisfazione dei dipendenti	0,0	4,7	15,6	25,0	54,7	0,0	3,1	21,9	31,3	43,8
Grado di formazione del personale	0,0	1,6	12,5	23,4	62,5	0,0	0,0	14,1	32,8	53,1
Performance dei dipendenti	0,0	0,0	10,9	28,1	60,9	0,0	0,0	10,9	40,6	48,4
Indice di turnover e aumento del n. di posti di lavoro	0,0	14,1	40,6	21,9	23,4	0,0	12,5	45,3	15,6	26,6

Dalla Tabella 5 emerge come gli amministratori tendano ad attribuire ad ogni tipologia di informazioni dei punteggi più elevati rispetto a quelli dati dalla classe manageriale, indipendentemente dallo specifico oggetto della domanda. Tale fatto è stato constatato anche in altre ricerche condotte da studiosi sull'argomento (Liguori et al., 2010), attribuendone la causa, con molta probabilità, alla volontà da parte degli amministratori di apparire entusiasti delle informazioni a loro disposizione, attribuendosi un'immagine di riformatori, sensibili e attenti alle questioni considerate come le più attuali nel dibattito vigente.

Inoltre, dai risultati ottenuti appare come, tanto gli amministratori quanto i dirigenti intervistati, siano prevalentemente interessati a informazioni di carattere qualitativo sulla performance reale dell'ente, in particolare sulla customer satisfaction e sul livello di efficacia raggiunto. Ciò può essere una conseguenza del fatto che i cittadini valutano l'azione delle amministrazioni pubbliche facendo maggiormente riferimento ai servizi forniti da queste ultime piuttosto che ai dati contenuti nel bilancio.

Il secondo tipo di informazione in ordine d'importanza riguarda la situazione finanziaria dell'ente, situazione rappresentata nell'indagine dal risultato della gestione finanziaria, dal livello delle entrate e da quello delle spese sostenute. La rilevanza attribuita alle risultanze finanziarie può essere forse imputata al fatto che tali grandezze possono rispecchiare la capacità potenziale del comune di soddisfare i cittadini e, quindi, di generare consenso e, inoltre, può essere

condizionata dalla scelta del soggetto a cui è stato inviato il questionario (assessore al bilancio, finanza e programmazione per gli amministratori e direttore dei servizi finanziari per la classe manageriale).

Minore importanza è stata invece attribuita, sia dagli amministratori che dalla classe manageriale, ai risultati di natura economica, rappresentati nel questionario dall'utile d'esercizio. La ridotta rilevanza attribuita a tale fattore scaturisce probabilmente dallo scarso peso che in Italia è ancora attualmente attribuito ai dati derivanti dalla contabilità economica, collocati in secondo piano rispetto ai dati propri della contabilità finanziaria, che ancora oggi riveste un ruolo preponderante per i soggetti che operano nell'ambito degli enti locali.

Osservando i bisogni informativi di carattere finanziario degli utenti intervistati, se si vuole cogliere una differenza tra quanto dichiarato dagli amministratori e quanto affermato invece dalla classe manageriale, si può notare come i primi risultino più interessati a conoscere l'ammontare delle risorse a loro disposizione e il risultato di amministrazione dell'anno, mentre i dirigenti si sono dichiarati maggiormente interessati alle spese sostenute. Le osservazioni fatte in merito alla diversa importanza assunta dalle varie tipologie di informazioni sottoposte ai soggetti intervistati valgono anche per l'utilità di riportare tali informazioni nei report annuali delle amministrazioni pubbliche locali (Tabella 6).

Viene pertanto considerato di rilevante importanza il fornire delle informazioni, nei report o in altri documenti delle amministrazioni pubbliche, non solo riguardanti gli aspetti economici e finanziari, tipicamente indagati e rappresentati nei documenti contabili, ma anche e soprattutto relative al grado di efficacia raggiunto e al grado di soddisfazione degli utenti, rappresentati dai cittadini e, più in generale, dai fruitori dei servizi pubblici. Ne deriva che per riportare informazioni circa la capacità dell'ente di soddisfare i bisogni della collettività può essere utile fare riferimento all'utilizzo di indicatori di efficacia, la cui costruzione avviene considerando anche rilevazioni di natura extracontabile, generalmente qualitative, non monetarie e, conseguentemente, difficilmente quantificabili¹⁵.

Il limite di tali indicatori è rappresentato dalla complessità insita nella loro costruzione, dovuta al fatto che la "qualità" è un concetto per sua natura pluridimensionale, condizionato da una gamma anche molto ampia di fattori che spesso i relativi indicatori non sono in grado di riflettere in maniera esaustiva. Per tale ragione è possibile ricorrere a forme indirette di valutazione della qualità, considerando, ad esempio, il numero dei reclami, il numero delle interruzioni di servizio e altri parametri simili. L'elevato grado di soggettività e il difficile riscontro in termini quantitativi connessi a una valutazione del livello di efficacia raggiunto possono pertanto compromettere l'omogeneità degli indicatori utilizzati e quindi i confronti tra le diverse amministrazioni locali.

Verificata l'utilità attribuita dai soggetti intervistati ad alcune informazioni e alla necessità che queste siano reperibili nei report annuali delle amministrazioni pubbliche, è apparso interessante confrontare i risultati attesi con lo "stato dell'arte", in base alle opinioni degli amministratori e dei manager. Per tale

¹⁵Per un approfondimento in merito alla costruzione di indicatori di efficacia, si veda Mazzara L., 1996; Mazzara L., 2000, pp. 459-468.

ragione si è chiesto ai soggetti intervistati di fornire, sulla base della proprie percezioni, una valutazione sulle capacità dei report attualmente utilizzati di fornire le informazioni selezionate. I risultati sono riportati nella Tabella 7.

Tabella 7. Valutazione da parte degli amministratori e dei manager pubblici sulle capacità dei report di fornire le informazioni selezionate (in %)

Tipologia di destinatari	<u>Amministratori: sindaco e assessore</u>					<u>Classe manageriale: direttore generale e direttore dei servizi finanziari</u>				
	<u>al bilancio, finanza e programmazione</u>									
Scala di risposte	Nulla	Scarso	Sufficiente	Rilevante	Elevata	Nulla	Scarso	Sufficiente	Rilevante	Elevata
Tipologia di informazioni										
<i>1. Area delle performance economico - finanziarie</i>										
Risultato della gestione finanziaria	0,0	0,0	25,0	67,2	7,8	0,0	0,0	32,8	65,6	1,6
Entrate	0,0	0,0	26,6	71,9	1,6	0,0	0,0	25,0	68,8	6,3
Spese sostenute	0,0	0,0	25,0	70,3	4,7	0,0	0,0	21,9	62,5	15,6
Risultato economico d'esercizio	0,0	0,0	64,1	34,4	1,6	0,0	0,0	54,7	45,3	0,0
<i>2. Area dei clienti</i>										
Customer satisfaction	1,6	64,1	26,6	9,4	0,0	0,0	60,9	26,6	12,5	0,0
Livello di efficacia raggiunto	0,0	67,2	25,0	7,8	0,0	0,0	67,2	25,0	7,8	0,0
Risposta ai reclami dei clienti/cittadini	1,6	70,3	26,6	3,1	0,0	1,6	67,2	31,3	1,6	0,0
Tempestività e accessibilità dei servizi offerti	6,3	62,5	31,3	6,3	0,0	4,7	60,9	34,4	4,7	0,0
<i>3. Area dei processi interni, dell'organizzazione</i>										
Produttività	0,0	18,8	57,8	23,4	0,0	0,0	17,2	59,4	23,4	0,0
Grado di efficienza raggiunto	0,0	25,0	62,5	12,5	0,0	0,0	23,4	62,5	14,1	0,0
<i>4. Area dello sviluppo, dell'apprendimento e dell'innovazione</i>										
Indice di soddisfazione dei dipendenti	12,5	53,1	31,3	15,6	0,0	9,4	50,0	32,8	17,2	0,0
Grado di formazione del personale	0,0	50,0	34,4	15,6	0,0	0,0	48,4	37,5	14,1	0,0
Performance dei dipendenti	0,0	51,6	39,1	9,4	0,0	0,0	54,7	34,4	10,9	0,0
Indice di turnover e aumento del n. di posti di lavoro	0,0	82,8	15,6	1,6	0,0	0,0	81,3	18,8	0,0	0,0

Dai risultati riportati emerge come tanto gli amministratori quanto la classe manageriale reputino soddisfacente il contenuto attualmente presente nei report delle amministrazioni pubbliche locali con esclusivo riferimento alle informazioni relative all'area delle performance finanziarie. In tali documenti, infatti, è possibile trovare una descrizione dettagliata espressa in termini quantitativi del risultato della gestione finanziaria, delle entrate conseguite e delle spese sostenute.

Non risulta invece soddisfacente l'informativa fornita in merito alle altre tre aree individuate. Balza pertanto all'occhio come il livello di customer satisfaction e il grado di efficacia raggiunto dall'ente nell'espletamento delle proprie attività, a cui veniva attribuita maggiore rilevanza tra tutte le informazioni sottoposte agli intervistati, siano ritenuti scarsamente rappresentati nei documenti e nei report di tali enti.

Emerge pertanto un considerevole divario tra le necessità informative manifestate dagli utenti interni e la capacità di soddisfare tali necessità da parte dei documenti contabili ed extracontabili in uso. Si tratta di un divario che deve essere colmato, al fine di mettere a disposizione degli amministratori pubblici e dei manager le informazioni necessarie a supportare adeguatamente le proprie decisioni.

Al riguardo, l'ultimo quesito contenuto nel questionario consisteva in una domanda aperta, nella quale veniva chiesto al redattore di fornire eventuali proposte sugli strumenti informativi da adottare da egli considerati più utili. Tale domanda ha avuto poche risposte. Molti intervistati si sono infatti limitati a rispondere esclusivamente alle domande precedenti, a risposta chiusa.

Le proposte raccolte, quando fornite, suggerivano l'impiego di indicatori e di informazioni descrittive di disclosure da fornire in relazioni accompagnatorie. Tra le informazioni descrittive di disclosure è possibile citare:

- comparazioni delle performance nel tempo;
- analisi descrittiva sulle performance finanziarie;
- analisi descrittiva sulle performance non finanziarie;
- fattori, eventi o trend che influenzano il livello di performance.

In merito agli indicatori, se per quelli di carattere finanziario non sussistono particolari problematiche, in quanto la loro costruzione si basa su dati estrapolati dalla contabilità dell'ente locale, per gli altri indicatori, volti a fornire informazioni sul grado di efficienza e su quello di efficacia, non si può affermare lo stesso. La loro costruzione si basa infatti su "costi" e "ricavi", la cui rilevazione richiede la tenuta di una corretta contabilità economica, e si basa inoltre su dati di natura extracontabile, idonei a fornire informazioni sulla capacità dell'ente di soddisfare i bisogni dei cittadini ossia sul livello di efficacia raggiunto dallo stesso¹⁶. Pertanto le problematiche legate alla loro costruzione sono connesse:

- all'affidabilità dei dati economici a disposizione, pressoché assenti negli enti locali di piccole dimensioni e di scarsa attendibilità in quelli che, per ragioni di contenimento di costi e di immediatezza applicativa, hanno scelto di adottare il sistema di contabilità minimale. Da tale osservazione emerge come l'adozione di un'adeguata contabilità accrual based risulti strumentale ai fini dell'assunzione delle decisioni economiche, in quanto essa consente di valutare sia l'accountability per l'utilizzo appropriato di risorse sia la situazione economica, patrimoniale e finanziaria dell'azienda pubblica (Lapsley, 1999);
- all'elevato grado di soggettività che può contraddistinguere la tenuta di una contabilità analitica, in particolare nella fase di ripartizione dei costi indiretti tra i servizi comunali, fase che presuppone l'individuazione di opportuni criteri di assegnazione degli stessi. Tale soggettività può compromettere l'omogeneità nella costruzione degli indicatori dei servizi e il grado di significatività dei confronti tra le diverse realtà locali (Gallo L., Simonetto M., 2004, p. 72), rendendo pertanto necessario introdurre un sistema di definizioni standardizzate¹⁷ e condivise in grado di guidare la determinazione dei costi dei singoli servizi;
- alla necessità di riferirsi, nella costruzione degli indicatori di efficacia, a rilevazioni di natura extracontabile, che risultano, come è già stato detto,

¹⁶Al riguardo si vedano: Farneti G., 2000, pp. 236-237; p. 349; Anessi Pessina E., 2000, p. 24; Marchi L., 1991; Bruno F. et al., 1998, p. 227.

¹⁷In merito si vedano: Farneti G., 2004, p. 120; Bruno F. et al. 1998, p. 229; Anessi Pessina E., 2000, p. 353.

qualitative, non monetarie e, conseguentemente, difficilmente quantificabili¹⁸. L'elevato grado di soggettività che caratterizza la loro costruzione e il difficile riscontro in termini quantitativi possono compromettere l'omogeneità degli indicatori di efficacia e, di conseguenza, i confronti tra le diverse realtà pubbliche.

6. Conclusioni

Nel presente lavoro è stato analizzato il principio di accountability nell'ambito degli enti locali, individuando i principali destinatari del sistema informativo degli stessi e i relativi bisogni conoscitivi. In particolare, si è concentrata l'attenzione sulle necessità informative da parte degli amministratori pubblici e della classe manageriale dei comuni, al fine di individuare i fattori che le influenzano e gli strumenti più idonei a soddisfarle.

Dopo avere analizzato tali aspetti, utilizzando le conoscenze presenti nella letteratura nazionale e in quella internazionale, si è proceduto a effettuare un'analisi condotta attraverso la somministrazione di un questionario rivolto agli amministratori pubblici e alla classe manageriale di un campione di comuni italiani, opportunamente selezionato, al fine di verificare empiricamente gli obiettivi formulati.

Da tale analisi è emersa la maggior propensione degli amministratori rispetto ai manager ad attribuire a ogni tipologia di informazioni dei punteggi più elevati. E' emerso inoltre come i soggetti intervistati siano prevalentemente interessati a informazioni di carattere qualitativo sulle capacità dell'ente di soddisfare i bisogni degli utenti, quindi sulla performance reale, piuttosto che a informazioni sui dati contabili. E' anche emersa, tuttavia, tanto da parte degli amministratori quanto della classe manageriale, uno scarso gradimento nei confronti dell'informativa fornita attualmente dai report e dai documenti utilizzati dalle amministrazioni locali italiane, sia in tema di customer satisfaction sia nella misurazione del grado di efficacia raggiunto dall'ente nell'espletamento delle proprie attività.

Da tale lacuna nasce l'esigenza di potenziare l'informativa di disclosure tramite la costruzione di appositi indicatori e il recepimento nelle relazioni accompagnatorie di informazioni sulle performance conseguite, da non circoscrivere al solo aspetto finanziario. Si tratta tuttavia di una soluzione non priva di limiti e problematiche, dovuti all'elevato grado di soggettività che può caratterizzare la costruzione di indicatori di efficacia, basati su elementi di natura extracontabile, qualitativa e pertanto difficilmente quantificabile, e dovuti anche alla presenza di dati contabili scarsamente affidabili, soprattutto per quegli enti che adottano il sistema di contabilità economica minimale.

¹⁸Maurini G., 2005, p. 62, 67; Farneti G., 2004, p. 168; Garlatti A. – Pezzani F., 2001, p. 225; Mazzara L., 2000, pp. 459-468.

Bibliografia

- Aidemark L. (2001), "The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organisation", *Financial Accountability and Management*, pp. 23 - 40.
- Anessi Pessina E. (2000), *La contabilità delle aziende pubbliche. Contabilità finanziaria e contabilità generale negli enti locali*, Egea, Milano.
- Anessi Pessina E., Borgonovi E. (2000), "Accounting and Accountability in Local Government: A Framework", in Caperchione E., Mussari R., *Comparative Issues in Local Government Accounting*.
- Anselmi L. (2009), *I principi contabili per le amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- Ansoff H. I., Pastore R., Piantoni G. (1984), *Strategia sociale dell'impresa*, Etas Libri, Milano.
- Anthony R.N. (1989), *Should Business and Nonbusiness Accounting be Different?*, Harvard Business School.
- Antonio J.F., Hay L.E. (1990), "What Users Want in Government Financial Reports", *Journal of Accountancy* (August).
- Atamian R., Ganguli G. (1991), "The Recipients of Municipal Annual Financial Reports: A Nationwide Survey", *The Government Accountants Journal*.
- Audit Office of New South Wales (2000a), *Performance Audit Report: Judging Performance from Annual Reports: Review of Eight Agencies' Annual Reports*.
- Audit Office of New South Wales (2000b), *Reporting Performance: A Guide to Preparing Performance Information for Annual Reports* (November).
- Australian National Audit Office (ANAO) (1996), *Performance Information Principles, Better Practice Guide* (November).
- Australian National Audit Office (ANAO) (2002), *Performance Information in Portfolio Budget Statements, Better Practice Guide* (May).
- Barton A. (2003), "The Department of Defence – Australia's Most Profitable Business?", *Australian Accounting Review*, Vol. 13, No. 2 (July), pp. 35 - 40.
- Barton A. (2006), "Public Sector Accountability and Commercial-in-Confidence Outsourcing Contracts", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 2, pp. 256 - 71.
- Bertocchi M. (2005), "Una mappa per individuare gli stakeholders", *Guida agli Enti Locali*, No.7, Il sole 24 Ore, Milano.
- Bocci F. (2005), "A new BSC architecture for the public sector", *Perspectives on Performance*, Vol. 4 No. 3, pp. 30-2.
- Borgonovi E. (2005), "Teoria degli stakeholders e amministrazione pubblica", *Azienda Pubblica*, n. 2, Maggioli editore, Rimini.
- Bottari M. (2002), "Uno strumento di controllo strategico per le amministrazioni locali: la Balanced Scorecard", *Azienda Pubblica*, n. 1-2, gennaio-aprile, pp. 87-106.
- Boyett A. S., Giroux G. A. (1978), "The Relevance of Municipal Financial Reporting to Municipal Security Decisions", *Governmental Finance*, May.

- Bruno F., Delfino F., Farneti G., Principato L., Ravelli G. (1998), *Enti locali, la gestione economico finanziaria. Guida al nuovo ordinamento finanziario e contabile*, Ipsoa, Milano.
- Brusca Alijarde M. I. (1997), "The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 13, n. 1.
- Brusca I., Condor V. (2002), "Towards the harmonization of local accounting systems in the international context", *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, n. 2.
- Buccellato A. (1997), *Il sistema informativo delle aziende pubbliche*, Cedam, Padova.
- Burritt R., Welch S. (1997), "Accountability for environmental performance of the Australian Commonwealth public sector", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, n. 4.
- Carpenter F.H., Sharp F. C. (1992), GASB Research Report 16, "Popular Reporting: Local Government Financial Reports to the Citizenry", *Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk.
- Chan J. (1981), "Standards and Issues in Governmental Accounting and Financial Reporting", *Public Budgeting & Finance*, (Spring).
- Clarkson M. (1995), "A stakeholder Framework for Analyzing and Evaluation Corporate Social Performance", *Academy of Management Review*, Vol. 20, n. 1.
- Coda V. (1988), "La comunicazione economica nella strategia aziendale", *La comunicazione economica: valore aziendale o sociale*, Atti del convegno organizzato dal Cesad, Egea, Milano.
- Core P. (1993), "Accountability in the public sector", *Australian public services: pathways to change in the 1990s*, Edited by Guthrie L., North Sydney: IRR Conferences Pty.
- Coy D., Dixon K., Buchanan J, Tower, G. (1997), "Recipients of Public Sector Annual Reports: Theory and an Empirical Study Compared", *British Accounting Review*, Vol. 29.
- D'Alessio L. (1997) *La funzione del controllo interno negli enti locali: riflessioni per un cambiamento direzionale*, Giappichelli, Torino.
- Daniels, J.D. , Daniels C.E. (1991), "Municipal Financial Reports: What Users Want", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.10, n.1 (Spring).
- Donaldson T., Dunfee T. (1999), "Ties that bind: a Social Contracts Approach to Business Ethics", *Harvard Business School Press*, Boston.
- Dubnick M.J., Romzek B.S. (2000), "Accountability", in Shafritz J.M., *Defining Public Administration: Selections From The International Encyclopedia Of Public Policy And Administration*, Westview Press, Boulder.
- Dye, K.M., Bowsher C.A. (1987), "Federal Government Reporting Study. Summary Report", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 3.
- Fadda L. (2004), "La balanced scorecard, uno strumento per misurare le performance nell'impresa di trasporto", in *Budget*, n. 38.
- Farneti G. (1995), *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica*, Giappichelli, Torino.

- Farneti G., Vagnoni E. (a cura di) (1997), *I controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Maggioli, Rimini.
- Farneti G. (2000) *Il bilancio dell'ente locale, determinazioni preventive e consuntive*, Giappichelli, Torino.
- Farneti G. (2004), *Ragioneria pubblica*, Franco Angeli, Milano.
- Farneti, F. (2005), "La balanced scorecard in un ente di piccole-medie dimensioni: il caso di San Mauro Pascoli", *Azienditalia*, novembre, pp. 747-58.
- Forsythe, D.W. (2001), 'Pitfalls in Designing and Implementing Performance Management Systems', in D.W. Forsythe (ed.), *Quicker Better Cheaper? Managing Performance in American Government* (Rockefeller Institute Press, Albany, NY), pp. 519–51.
- Freeman R. E. (1984), *Strategic management: a stakeholder approach*, McGrawHill.
- Freeman R., Harrison J., Wicks A., Parmar B., De Colle S., *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge University Press | 2010;
- Freeman R., Rusconi G., Dorigatti M., *Teoria degli stakeholder*, Franco Angeli, 2007.
- Gallo L., Simonetto M. (2004), *Gli indicatori di bilancio per l'ente locale*, Maggioli, p. 72.
- Garlatti A., Pezzani F. (2001), *Sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Etas, Milano.
- Governmental Accounting Standards Board (GASB), n.d., "Performance Measurement at the State and Local Levels: A Summary of Survey Results" *Governmental Accounting Standards Board and National Academy of Public Administration*.
- (GASB-NAPA) (1997), *Survey of State and Local Government Use and Reporting of Performance Measures, First Questionnaire Results* (September).
- Gray A., Jenkins B. (1993), "Codes of accountability in the new public sector", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, n. 3.
- Grimsey, D., Lewis M.K. (2002), 'Accounting for Public Private Partnership', *Accounting Forum*, Vol. 26, No. 3, pp. 245–70.
- Guarini E. (2003), "Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche", in Pezzani, F. (a cura di) (2003), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano.
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O. (1998), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Capelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Guthrie J. (1993), "Critical Issues in Performance Measurement and Indicators", in Guthrie J. (ed.), *The Australian Public Sector: Pathway to Change in the 1990s* (Sydney: IIR Conferences), pp. 69–74.
- Guthrie J. (1994), "Performance Indicators in the Australian Public Sector", in Buschor E., Schedler K., *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* (Paul Haupt Berne), pp. 259–77.

- Guthrie, J., Parker L.D. (1998), "Managerialism and Marketisation in Financial Management Change in Australia", in Olson O., Guthrie J., Humphrey C., *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management* (Cappelen Akademisk Forlag as, Oslo), pp. 49–75.
- Guthrie J., Humphrey C., Olson O. (2001), "Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services under NPFM", *The European Accounting Review*, Vol. 10, n. 3.
- Hatry H.P. (2001), "What Types of Performance Information Should be Tracked?" in Forsythe D.W., *Quicker Better Cheaper? Managing Performance in American Government* (Rockefeller Institute Press, Albany, N.Y.), pp. 17–34.
- Hay L.E., Antonio J.F. (1990), "What Users Want in Government Financial Reports", *Journal of Accountancy*, August.
- Hay D. (1994), "Who Uses Public Sector External Reports? An Exploration", *Accounting Forum*, Vol. 17, n. 4.
- Hinna A., *Il bilancio di missione: il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Milano, 2002.
- Hood C. (1991), "A Public Management for all Seasons?", *Public Administration*, Vol. 69.
- Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme", *Accounting Organisations and Society*, Vol. 20, n. 2-3.
- Hoskin K. (1996), "The awful idea of accountability: inscribing people into the measurement of objects", in *Accountability power, ethos and the technologies of managing*, edit by Munro & Mouritsen, International Thomson Business Press, London.
- Humphrey, C., P. Miller and H. Smith (1998), "Financial Management in the UK Public Sector: Ambiguities, Paradoxes and Limits", in Olson O., Guthrie J., Humphrey C., *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management* (Cappelen Akademisk Forlag as, Oslo), pp. 304–45.
- Hyndman N., Anderson R. (1998), "Performance Information, Accountability and Executive Agencies", *Public Money & Management*, Vol. 18, n. 3 (July), pp. 23–30.
- Hyndman N., Eden R. (2000), "A Study of the Co-ordination of Mission, Objectives and Targets in UK Executive Agencies", *Management Accounting Research*, Vol. 11, n. 2 (June), pp. 175–91.
- Hyndman N., Eden R. (2001), "Rational Management, Performance Targets and Executive Agencies: Views from Agency Chief Executives in Northern Ireland", *Public Administration*, Vol. 79, n. 3, (Autumn), pp. 579–98.
- Hyndman N., Eden R. (2002), "Executive Agencies, Performance Targets and External Reporting", *Public Money & Management*, Vol. 22, n. 3 (July), pp. 17–24.
- International Federation of Automatic Control, International Public Sector Accounting Standards Board IFAC – PSC (2000), "Study 11 - Governmental Financial Reporting, Accounting Issue and Practices", *New York: International Federation of Accountants*, New York.

- Jones D.B., Scott R.B., Kimbro L, Ingram R. (1985), "The needs of Users of Governmental Financial Reports", *Government Accounting Standards Board*, Stamford, Connecticut.
- Kaplan, R.S., Norton D.P. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S., Norton D.P. (2001), *The Strategy-Focused Organization. How Balance Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kloot, L., Martin J. (2000), "Strategic Performance Management: A Balanced Approach to Performance Management: Issues in Local Government", *Management Accounting Research*, Vol. 11, n. 2, pp. 231–51.
- Kluvers R. (1998), "The Development and Use of Performance Indicators in Victorian Local Government", *Accountability & Performance*, Vol. 4, n. 2, pp. 61–77.
- Lapsley I. (1999), "Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalizing Modernity", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, n. 3-4.
- Lee J. (1999), "The Reporting of Economic Infrastructure Assets by Public Sector Entities in New South Wales: An Exploratory Study", *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 5, n. 2, pp. 17–39
- Lehman G. (1996), "Environmental Accounting: Pollution Permits or selling the Environment", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.7, n. 5.
- Liguori M. et al. (2010), *L'informazione contabile nelle percezioni di politici e dirigenti: il caso degli enti locali*, RIREA, Vol. 1/2.
- Mack J. et al. (2001), *Local Government Annual Reports: Australian Empirical Evidence On Recipients*, Collected Papers Of APIRA Adelaide.
- Mack J., Ryan C. (2004), *An Empirical Investigation Of Users Of The General Purpose Financial Reports Australian Government Departments*, Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4 to 6 July 2004 Singapore.
- Marchi L. (1991), "Economicità ed equilibrio di medio e lungo periodo. Quali le possibilità di verifica?" in Mele R. – Popoli P., *La gestione delle aziende pubbliche. Principi e tecniche innovative*, Maggioli, Rimini.
- Marino C. (2005), "La balanced scorecard nel governo locale: l'esperienza del comune di Torino", *Aziendaitalia*, Vol. 8, pp. 525-33.
- Martini A., Cais G. (2000), "Controllo (di gestione) e valutazione (delle politiche): un (ennesimo ma non ultimo) tentativo di sistemazione concettuale", in Palumbo M., *Annuario 2000 dell'Associazione Italiana di valutazione. Esperienze e riflessioni*, Franco Angeli, Milano.
- Matacena A. (2003), *L'accountability nelle aziende non profit*, Laboratorio: verso il mercato di qualità sociale, svoltosi presso il centro universitario di Bertinoro, 26 – 27 settembre 2003.
- Maurini G. (2005), *Il rendiconto quale strumento nel processo di aziendalizzazione degli enti locali*, capitolo I, Giuffrè, Milano.
- Maurini G. (2013), *L'analisi di bilancio quale strumento di valutazione dei risultati economico-finanziari negli enti locali*, Franco Angeli, Milano.

- Mayston, D. (1985), "Non-Profit Performance Indicators in the Public Sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 1, n. 1 (Summer), pp. 51–74.
- Mele R., Sicca L. (1995), *L'evoluzione degli studi d'impresa*, Cedam, Padova.
- Midwinter A., McVicar M. (1996), "Performance Information for Scottish Public Library Authorities", *Library Review*, Vol. 45, n. 3, pp. 25–30.
- Mazzara L. (1996), "Gli indicatori per l'analisi dell'efficacia", in Farneti G., Mazzara L., Savioli G., *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino.
- Mazzara L. (2000), "Il ruolo degli indicatori nel sistema informativo contabile" in Farneti G., *Il bilancio dell'ente locale, determinazioni preventive e consuntive*, G. Giappichelli, Torino.
- Mazzara L. (2003), "Il bilancio di mandato: uno strumento per migliorare la trasparenza della comunicazione tra ente locale e collettività", *Azienda Pubblica*, 2003, n. 4.
- Modell S. (2004), "Performance Measurement Myth in Public Sector: A Research Note", *Financial Accountability & Management*, pp. 39-55.
- Moresi G., Tedesco M. (2005), *I sistemi informativi a supporto della balanced scorecard negli enti locali, Il caso di Cardano al Campo*, Franco Angeli, Milano.
- Mulgan R. (2000), "Accountability: an ever-expanding concept?", *Public Administration*, Vol. 78, n. 3.
- Mussari R. (1996), *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.
- Mussari R. (1997), "L'ordinamento finanziario e contabile ed il nuovo modello di ente locale: le ragioni e le opportunità del cambiamento", *Azienda Pubblica*, n. 2, marzo – aprile.
- Nørreklit, H. (2003), "The Balanced Scorecard: What is the Score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations & Society*, pp. 592–619.
- O'Faircheallaigh C., Wanna J., Weller P. (2000), *Public Sector Management in Australia*, MacMillan.
- Olson O., Guthrie J., Humphrey C. (1998), "Conclusion – growing accustomed to other faces: the global themes and warning of our project" in Olson O., Guthrie J., Humphrey C., *Global warning: debating international developments in new public financial management*, Göteborg: Capalen Akademisk Forlag AS.
- Pallot J. (1992) "Elements of a theoretical framework for public sector accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, n. 1.
- Parker L., Gould G. (1999), "Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions", *Accounting Forum*, Vol. 23, n. 2 (June), pp. 109–35.
- Pavan A., Reginato E. (2004), *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- Pezzani F. (2001), "Il ruolo dell'accountability nella società civile", *Azienda Pubblica*, Vol. 4.
- Pezzani F. (2003), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Pollitt C., Bouckaert G. (2000), *Public Management Reform. Comparative Analysis*, Oxford University Press.

- Pozzoli S. (2002), *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balance scorecard*, Franco Angeli, Milano.
- Priest A.N., Ng J., Dolley C. (1999), "Users of local government annual reports: Information Preferences", *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 5, n. 3.
- Pulejo L. (2005), *Comunicazione e accountability nell'azienda Comune*, Giappichelli, Torino.
- Queensland Treasury (2002), *Performance Management Framework 2002*.
- Queensland Treasury (2003), *Government Priorities, Outcomes, Outcome Indicators and Key Outcome Measures* (March).
- Ricci P. (2005), *Enti strumentali regionali e loro accountability: il caso Campania*, Franco Angeli, Milano.
- Rivenbark W.C., Kelly J.M. (2000), "Performance Measurement: A Local Government Response", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 12, n. 1, pp. 74 - 86.
- Robbins W.A. (1984), "Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis", *Accounting and Business Research*, Spring.
- Roberts J., Scapens R. (1985), "Accounting systems and systems of accountability - understanding practices in their organizational contexts", *Accounting, Organizations and Society*, n. 10.
- Roberts J. (1991), "The possibilities of accountability", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, n. 4.
- Rusconi G., *Il bilancio di missione delle fondazioni: una proposta di rendicontazione sociale*, in ACRI, *Nono rapporto sulle fondazioni di origine bancaria*, 2004.
- Rutherford Brian A. (1992), "Developing a conceptual framework for central government financial reporting: intermediate users and indirect control", *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, n. 4.
- Ryan C. M., Mack, J. (2006), "Reflections on the Theoretical Underpinnings of the General Purpose Financial Reports of Australian Government Departments", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* Vol. 19, n. 4.
- Schick A. (2001), "Getting Performance Measures to Measure Up", in Forsythe D.W., *Quicker Better Cheaper? Managing Performance in American Government*, Rockefeller Institute Press, Albany, pp. 39–60.
- Sinclair A. (1995), "The Chameleon of Accountability: Forms and Discourses", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 n. 2/3.
- Spigelman J. (2001), "A Performance that Doesn't Measure Up The Public Sector Informer", *The Australian Financial Review* (28 August), p. 10.
- Steccolini I. (2003), "L'accountability delle pubbliche amministrazioni: definizione, profili di classificazione, evoluzione", in Pezzani F., *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea.
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali: dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.

- Steccolini I. (2004), "Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20, n. 3.
- Stewart J. D. (1984), "The role of information in public accountability", in Hopwood A., Tomkins C., *Issue in public sector accounting*, Phillip Allan Publishers Limited, London.
- Tanese A. (2004), "Rendere conto ai cittadini, Il Bilancio Sociale nelle amministrazioni pubbliche", *Manuale del dipartimento della Funzione Pubblica*, Edizione scientifiche Italiane, Roma.
- Thynne I., Goldring J. (1987), *Accountability and Control: Government Officials and the Exercise of Power*, Law Boow Co, Sydney.
- Tuccillo D. (2006) *I principi contabili per gli enti locali: prospettive alla luce dei principi e di esperienze internazionali*, Giappichelli, Torino.
- Uhr J., (1999), "Three Accountability Anxieties: a conclusion to the symposium", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 58, n. 1.
- Vagnoni E. (1998), *Alcune riflessioni sull'attività di ricerca in economia delle Amministrazioni Pubbliche*, RIREA, No. 7/8.
- Victoria Department of Treasury and Finance (1997), *Output Specification and Performance Measurement*.
- Walker R. (1995), "Who Reads Annual Reports? Proceedings of the Seminar on Annual Reporting in the NSW Public Sector: The Best is Yet to Come", *Report of the Public Accounts Committee* (September), pp. 19–28.
- Walker R.G., Dean G.W., Edwards P.J. (2004), "Infrastructure reporting: attitudes of preparers and potential users", *Financial Accountability & Management*, Vol 20, n. 4.
- Willmott H. (1996), "Thinking accountability: accounting for the disciplined production of self", in Munro R., Mouritsen J., *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*, International Thompson Publishing, London.
- Yee-Ching Lilian Chan (2004), "Performance measurement and adoption of balanced scorecards: A survey of municipal governments in the USA and Canada", *International journal of public sector management*.
- Young, J.J., Oakes L., Preston A. (1998), "Reinvent or Dismantle: Efforts to Restructure U.S. Federal Financial Management", in Olson O., Guthrie J., Humphrey C., *Global Warning! Debating International Developments in New Public Financial Management*, pp. 346 - 75.

Simona Bonetti

Professore a contratto
Dipartimento di Scienze aziendali, economiche e metodi quantitativi
Università degli Studi di Bergamo
Via dei Caniana, 2
24127 Bergamo
E-mail: simona.bonetti@unibg.it

Giacomino Maurini

Professore Associato
Dipartimento di Scienze aziendali, economiche e metodi quantitativi
Università degli Studi di Bergamo
Via dei Caniana, 2
24127 Bergamo
E-mail: giacomino.maurini@unibg.it