



Università degli studi di Catania

Facoltà di Economia

Dottorato di Ricerca Economia Aziendale

Dipartimento Imprese Cultura e Società

Tesi di Dottorato

***Una indagine esplorativa sul reporting
behaviours dei comuni italiani : tra legitimacy
theory e contingency theory***

Tutor: Prof. Pasquale Arena

Coordinatore: Prof.ssa Rosa Alba Miraglia

Dottoranda: Aloini Sabrina

Anno Accademico 2009/2010

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO I.....	8
L'ACCOUNTABILITY: INFORMARE, COMUNICARE ED ACCRESCERE LA PARTECIPAZIONE.....	8
1.1 L'ACCOUNTABILITY E I PROCESSI INFORMATIVI AZIENDALI.....	8
1.2 L'ACCOUNTABILITY NEGLI ENTI LOCALI: IL CONCETTO DI PUBLIC ACCOUNTABILITY.....	12
1.2.1 LE DIVERSE CONNOTAZIONI DELL'ACCOUNTABILITY NEL SETTORE PUBBLICO	14
1.3 IL NUOVO RUOLO DELL'ENTE LOCALE E L'ESIGENZA DI ACCOUNTABILITY IN ITALIA.....	21
1.3.1 I FATTORI DEL CAMBIAMENTO	22
1.3.1.1 L'unificazione Europea.....	22
1.3.1.2 Federalismo fiscale e autonomie locali	23
1.3.1.3 Lo Stato come regolatore	24
1.3.1.4 Efficienza efficacia ed economicità: parametri di performance gestionale.....	25
CAPITOLO II.....	28
LA RENDICONTAZIONE SOCIALE E I FATTORI DETERMINANTI: PROSPETTIVE TEORICHE ED ELABORAZIONE DELLE IPOTESI.....	28
2.1 LA RENDICONTAZIONE SOCIALE : STATO DELL'ARTE.....	28
2.2 APPROCCI TEORICI ALLA RENDICONTAZIONE SOCIALE: UNO SGUARDO GENERALE.....	30
2.2.1 DECISION-USEFULNESS STUDIES: "THE RANKING STUDIES" E "THE INVESTIGATION OF INFORMATION EFFECTS ON SHARE PRICE BEHAVIOUR".....	31
2.2.2 ECONOMIC THEORY STUDIES: "ECONOMIC AGENCY THEORY" E "POSITIVE ACCOUNTING THEORY".....	33
2.2.3 SOCIAL AND POLITICAL THEORY STUDIES: "STAKEHOLDER THEORY", "LEGITIMACY THEORY PERSPECTIVES", "CONTINGENCY THEORY" E "POLITICAL ECONOMY".....	35
2.3 LE PROSPETTIVE DI ANALISI: "LEGITIMACY THEORY" E "CONTINGENCY THEORY".....	39
2.4 LEGITIMACY THEORY	40
2.4.2 LEGITIMACY THEORY NELLA TEORIA CONTABILE.....	43
2.4.2.1 Considerazioni d'insieme.....	43
2.4.2.2 La natura delle "legitimacy variable".....	44
2.4.3 LE CRITICHE ALLA TEORIA.....	45
2.5 CONTINGENCY THEORY	47

2.5.2 LA CONTINGENCY THEORY NELLA TEORIA CONTABILE.....	49
2.5.2.1 <i>Considerazioni d'insieme</i>	50
2.5.2.2 <i>La natura delle "contingency variable"</i>	51
2.5.3 LA CONTINGENCY THEORY E LE SUE CRITICHE	52
2.6 LA RENDICONTAZIONE SOCIALE: FATTORI DETERMINANTI ED ELABORAZIONE DELLE IPOTESI.....	54
2.6.1 FATTORI ORGANIZZATIVI	56
2.6.2 FATTORI INTERNI	62
2.6.3 FATTORI ESTERNI	63
CAPITOLO III	68
APPROCCIO METODOLOGICO: LA CONTENT ANALYSIS	68
3.1 SELEZIONE DEI DOCUMENTI IDONEI PER L'ANALISI	68
3.1.1 LO STAKEHOLDERS APPROACH.....	68
3.1.2 IL BILANCIO SOCIALE.....	71
3.1.3 LA RACCOLTA DATI.....	74
3.2 L'UTILIZZO DELLA CONTENT ANALYSIS COME PRINCIPALE STRUMENTO PER INDAGARE LE TENDENZE EMERGENTI.	78
3.2.1 LE PRINCIPALI CRITICHE ALLA CONTENT ANALYSIS	81
3.3 PREDISPOSIZIONE DELLA CHECKLIST AI FINI DELL'ANALISI	82
3.4 L'ANALISI DELLE INFORMAZIONI CON ATLAS.TI.....	90
3.4.1 PREPARAZIONE DEI DATI E CREAZIONE DELL'UNITÀ ERMENEUTICA	91
3.4.2 CLASSIFICAZIONE E CODIFICA DEI DATI	92
CAPITOLO IV	96
L'INDAGINE EMPIRICA ED INTERPRETAZIONE DEI RISULTATI.....	96
4.1 PRESENTAZIONE E DESCRIZIONE DEL CAMPIONE	96
4.2 DEFINIZIONE DEL MODELLO E TEST DELLE IPOTESI	103
4.1.1 FATTORI ORGANIZZATIVI.....	113
4.1.2 FATTORI INTERNI.....	115
4.1.3 FATTORI ESTERNI.....	116
4.2 APPROFONDIMENTI SUI TEST: LE INFORMAZIONI NON FINANZIARIE QUALITATIVE E QUANTITATIVE	117
4.3 CONCLUSIONI	122
ALLEGATO 1	128
ALLEGATO 2.....	141

BIBLIOGRAFIA.....	144
SITOGRAFIA.....	157

INTRODUZIONE

La comunicazione aziendale tanto nel settore pubblico che in quello privato tende, oggi, a ricoprire un ruolo sempre più rilevante che oltrepassa le dimensioni economico-finanziarie abitualmente prese in esame coinvolgendo, oltre a queste, gli aspetti sociali e ambientali. Rendicontare sugli aspetti socio-ambientali vuol dire gestire in maniera trasparente il processo gestionale, nonché, favorire l'instaurazione di un rapporto duraturo con i soggetti con cui si viene in contatto (stakeholder), che permetta loro di guardare all'interno dei processi realizzati per comprenderne le caratteristiche, le motivazioni e le modalità di attuazione.

L'obiettivo principale del presente lavoro non è tanto definire le caratteristiche del fenomeno quanto individuare se esistano e quali siano i fattori che "determinano" ed "influenzano" il contenuto dei report negli enti locali italiani e se il fenomeno del social and environmental reporting possa essere legato a determinati fattori di performance, dimensionali o di contesto.

L'originalità del lavoro può essere ricondotta a due elementi principali:

1. l'analisi del fenomeno della rendicontazione sociale in ambito pubblico, un contesto relativamente inesplorato dalla letteratura manageriale e dagli studi organizzativi,
2. l'utilizzo della contingency theory e della legitimacy theory come approcci complementari a volte alternativi di uno stesso fenomeno.

Il lavoro è articolato come segue: nel primo capitolo si analizza il processo di riforma che ha caratterizzato la Pubblica Amministrazione in Italia nonché il correlato processo di modernizzazione. L'obiettivo è definire i termini di questa evoluzione ed, inoltre, in che modo tali steps hanno generato un mutamento nella concezione del rapporto pubblico-privato, mettendo in evidenza la

questione dell'accountability e della necessità di nuove forme di rendicontazione all'interno di qualsiasi tipo di organizzazione.

Nel secondo capitolo si fornisce una panoramica dei paradigmi teorici utilizzati nell'interpretazione dell'attività di rendicontazione sociale. Il capitolo propone una breve enucleazione della letteratura pertinente con contestuale individuazione dei diversi approcci teorici, nonché la scelta delle prospettive teoriche di analisi: "contingency theory e legitimacy theory". Le due teorie analizzate nel loro sviluppo logico e cronologico costituiscono il fulcro per l'elaborazione di una serie di ipotesi circa i fattori che influenzano l'attività di rendicontazione. In particolare, combinando i costrutti di entrambe le teorie è stato possibile individuare tre principali categorie di fattori che potenzialmente influenzano i reporting behaviours dei comuni italiani: fattori organizzativi, fattori interni e fattori esterni. Per ciascuno di questi fattori, coerentemente con quanto disposto dalla legitimacy theory e dalla contingency theory, abbiamo ipotizzato, e successivamente testato, l'esistenza di un effetto positivo o negativo sul livello di disclosure finanziaria e non finanziaria inserita nei report.

Il terzo capitolo spiega l'approccio metodologico che abbiamo usato per analizzare sistema di rendicontazione sociale dei comuni. Nel capitolo presentiamo i principali criteri e metodi utilizzati per lo sviluppo della ricerca. In particolare si è proceduto alla:

1. identificazione della popolazione bersaglio;
2. selezione dei documenti idonei per l'analisi;
3. selezione della metodologia di indagine: la content analysis.
4. elaborazione, sulla base della letteratura internazionale, di una checklist strumentale all'analisi di contenuto.

Il capitolo 4 presenta i risultati principali dello studio empirico: il primo paragrafo descrive i principali dati statistici delle variabili indipendenti e la loro correlazione reciproca lineare. Questi dati contribuiscono ad una maggiore

comprensione delle considerazioni successive che riguarderanno le ipotesi sviluppate nel secondo capitolo.

L'indagine ha valenza esplorativa (gli scopi principali di questo tipo di ricerca nella formulazione ipotesi generali riguardo la relazione fra più variabili) e comprende lo studio di una regressione *"stepwise"*, con selezione del modello applicando la tecnica Backward Elimination, vagliando le variabili in base alla significatività. I risultati delle analisi da un punto di vista generale ci inducono ad affermare che non è possibile individuare un unico set di fattori o un'unica teoria di riferimento, è vero, però, che la contingency theory riesce a spiegare maggiormente i reporting behaviours degli enti locali, si può quindi affermare che le due teorie non possono essere utilizzate in maniera esclusiva ma come due approcci complementari allo studio di uno stesso fenomeno.

Il lavoro contribuisce al dibattito scientifico proponendo un approccio per l'analisi delle forme di reporting volontario degli Enti Locali. Tale approccio può essere impiegato sia ai fini di comparazione di pratiche di rendicontazione di Enti Locali differenti, sia per l'analisi dell'evoluzione nel tempo degli strumenti di rendicontazione dei singoli Enti.

CAPITOLO I

L'ACCOUNTABILITY: INFORMARE, COMUNICARE ED ACCRESCERE LA PARTECIPAZIONE.

1.1 L'accountability e i processi informativi aziendali

La comunicazione aziendale, oggi, tende a ricoprire un ruolo sempre più rilevante che oltrepassa le dimensioni economico-finanziarie abitualmente prese in esame coinvolgendo, oltre a queste, gli aspetti sociali e ambientali.

L'informazione e la comunicazione rappresentano due degli elementi principali per il buon funzionamento delle aziende e dei sistemi socio-economici di cui esse fanno parte.

Questa amplificazione della funzione comunicativa e divulgativa delle aziende va di pari passo con l'affermazione e lo sviluppo del principio di accountability.

La nascita del concetto di *accountability* non è recente, essa può essere considerata "vecchia" tanto quanto il processo di civilizzazione¹. La letteratura tradizionale fornisce diverse definizioni di tale concetto; per esempio Gray e Jenkins (1993) affermano che:

"[...] accountability is an obligation to present an account of and answer for the execution of responsibilities to those who entrusted those responsibilities. On this obligation depends the allocation of praise and blame, reward or sanction so often seen as the hallmarks of accountability in action. At the hearth of this relationships is stewardship. Stewardship involves two manifest parties: first the steward or accountant, i.e. the party to whom the responsibility is entrusted and who is obliged to present and answer to an account of its execution, and, second,

¹ Gray A., Jenkins B., *Codes of Accountability in the New Public Sector*, Accounting, Auditing, Accountability Journal, Vol. 6, No. 3, pp. 52-67, 1993.

the principal or accountee, i.e. the party entrusting the responsibility and to whom the account is presented.”.

Mulgan (2000) propone un'altra, seppur simile, definizione:

“[Accountability] will be taken to refer to certain obligations that arises within a relationship of responsibility, where one person or body is responsible to another for the performance of particular services. The obligation in question are, first, to account for the performance of their duties and, second, to accept sanction and redirection.”²

D'altra parte Matacena e Marano (2006), asseriscono che:

“l'accountability esprime la responsabilità informativa dell'azienda [...] e sostanzia quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo d'esito trovano la loro piena conformazione; accountability da intendersi (ricordando che il termine inglese accountability non ha una traduzione diretta in italiano) sinteticamente come esigenza (particolarmente sentita nel mondo anglosassone) del dover render conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie”.

Da queste definizioni è possibile comprendere come l'accountability sia un concetto fortemente legato con la responsabilità del fare qualcosa in nome e/o nell'interesse d'altri, più precisamente, sembra discendere da una forma di responsabilità nei confronti di soggetti che, essendo più o meno sottoposti agli effetti dell'azione aziendale, assumono titolarità di diritti morali³ e, in particolare, di un diritto all'informazione⁴. Il concetto/principio di accountability, quindi, si

² Mulgan R., *Comparing accountability in the Public and Private Sector*, Australian Journal of Public Administration, Vol. 59, No. 1, pp. 87-97, march 2000.

³ I diritti morali, fondandosi su principi etici, non necessariamente vengono riconosciuti come diritti legali. A tal proposito torna utile la definizione di Rainbolt (2006), secondo cui *“Moral rights are those rights created by moral rules and principles”*.

⁴ La relazione tra questi due concetti risulta essere talmente forte che parte della letteratura tradizionale li considera sostanzialmente assimilabili (Mosher 1968).

sostanza in un impegno informativo posto a capo di qualsiasi organizzazione produttrice di beni o servizi, cioè di ogni azienda⁵.

Tuttavia, si tratta di un principio piuttosto elusivo soggetto a processi di riduzionismo; in particolare quando la sua adozione ed implementazione è finalizzata alla soddisfazione della sola "sete informativa" dei soggetti dotati di autorità o con particolari poteri di influenza; oppure, quando i processi informativi vengono palesemente manipolati in vista di meri scopi di pubbliche relazioni; o, quando viene utilizzato come vero e proprio "ombrello concettuale" atto a coprire molteplici e distinti concetti (trasparenza, equità, democrazia, tempi di risposta, integrità, efficienza⁶), nonché utilizzato alternativamente con "buon governo" o comportamento virtuoso, divenendo un concetto "*without specified termination of boundaries*"⁷.

Dati questi presupposti, risulta utile, nonché, più semplice, ai fini del presente lavoro, definire in maniera chiara che cosa "non" è l'accountability. L'accountability non è "trasparenza", tale concetto spesso utilizzato come sinonimo di responsabilità, non è sufficiente a rappresentare l'accountability come generalmente definito. Trasparenza organizzativa, nonché, libertà di informazione sono dei prerequisiti fondamentali per l'accountability, tuttavia, non coincidenti con quest'ultimo⁸. Alcuni, inoltre, sarebbero propensi ad

⁵ La prospettiva economico-aziendale attribuisce, infatti, all'azienda la funzione di istituto che compie processi di produzione e consumo al fine di soddisfare direttamente od indirettamente bisogni umani. Risulta evidente il richiamo alla definizione di ZAPPA (1956), secondo il quale l'azienda è un «*istituto economico atto a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, compone e svolge in continua coordinazione, la produzione o l'acquisizione e il consumo della ricchezza*».

Sino a tempi recenti, in alcuni ambiti dei servizi a rilevanza sociale, l'adozione del termine "azienda" è stato spesso male interpretato a causa di un antico fraintendimento – discendente dal lessico del linguaggio comune - che spingeva dirigenti ed operatori a intenderlo come sinonimo di "impresa for profit".

⁶ Mulgan, Richard, 2000, "*Accountability: An ever expanding Concept?*", Public Administration, 78: 555.

Behn, R. D., 2001, "*Rethinking Democratic Accountability*". Washington, D.C.: Brookings Institution Press.

Dubnick, M. J., 2002, "*Seeking Salvation for Accountability*", paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science Association, Boston

⁷ Sartori, Giovanni, 1970, "*Concept Misformation in Comparative Politics*", American Political Science Review, LXIV, 4:1033-1053.

⁸ Fisher, Elizabeth, 2004, "*The European Union in the Age of Accountability*", Oxford Journal of Legal Studies, 24, 1: 495-515.

equiparare accountability e controllabilità⁹, ma i meccanismi di accountability pur risultando degli importanti "mezzi" di controllo per il comportamento delle organizzazioni, non possono essere assimilati al "controllo" inteso in senso anglosassone. Esso, infatti, oltre ad includere meccanismi di controllo ex ante ed ex post (Scott 2000) agisce direttamente sulla condotta dell'organizzazione tramite, ad esempio, ordini diretti, direttive, incentivi finanziari o di disposizioni legislative e regolamentari. Questi meccanismi gerarchici, giuridici o finanziari non sono meccanismi propri dell'accountability, perché essi non rappresentano delle procedure attraverso cui gli attori sono in grado di spiegare e giustificare la loro condotta agli stakeholders (Mulgan 2003: 19), bensì, dei mezzi proattivi di controllo della condotta.

L'accountability dovrebbe anche essere tenuto distinto da *responsiveness* e *participation* (Mulgan 2003:21). Se per definizione l'accountability ha natura retroattiva, gli attori "rendono conto" solo ex post, *responsiveness* e *participation* hanno natura proattiva e devono essere classificate e studiate separatamente per quello che sono: forme di consultazione e partecipazione. Esse, inoltre, mancano dell'elemento di giustificazione proprio dell'accountability.

L'accountability, quindi, può essere visto come un concetto che si avvicina al "responsiveness" al senso di "responsibility", alla volontà di agire in modo trasparente ed equo, ma che, allo stesso tempo, non coincide con essi.

⁹ Lupia (2003:35), ad esempio, adotta una definizione di controllo della responsabilità, secondo cui: "An agent is accountable to a principal if the principal can exercise control over the agent".

1.2 L'accountability negli enti locali: il concetto di public accountability

Da un punto di vista storico ed etimologico l'accountability viene definito come una specifica relazione sociale (Klein & Day (1987:5), Romzek & Dubnick (1998:6), Lerner & Tetlock (1999:255), McCandless (2001:22), Scott (2000: 40), Pollit (2003:89) e Mulgan (2003: 7 - 14)¹⁰); più precisamente come *"the obligation to explain and justify conduct"*. Ciò genera un rapporto tra un attore, l'accountor, ed un forum, l'accountee (Pollitt 2003), che implica non solo la fornitura di informazioni sulle prestazioni, ma anche la possibilità di discussione tra accountee e accountor. È proprio in questo contesto che si palesa la stretta relazione che sussiste tra accountability e Social And Environmental Reporting; l'accountability assumendo una veste di responsabilità sociale, di necessità di trasparenza e rendicontazione vede nel Social Ed Environmental Reporting lo strumento più idoneo alla sua realizzazione.

Tuttavia, i suoi poteri suggestivi, lo rendono spesso un concetto molto vago e di difficile identificazione. L'accountability non è un nuovo slogan politico, ma si riferisce alle pratiche concrete di "dare/rendere conto". A causa dell'elusività del concetto risulta necessario, ai fini della trattazione, individuare che cosa si intenda per accountability negli enti pubblici, "public accountability", e cosa ci sia di pubblico in tale nozione.

Il concetto di public accountability è uno di quei concetti a cui nessuno può opporsi; sempre più usato nei discorsi politici e nei relativi documenti è in grado

¹⁰ Romzek, B. S. and M. J. Dubnick, 1998, 'Accountability'. In: J. M. Shafritz (ed.), *International Encyclopaedia of Public Policy and Administration*. Volume 1: A-C. Westview Press
Pollitt, C., 2003, *The Essential Public Manager*, London: Open University Press/McGraw-Hill.
Scott, Colin, 2000, 'Accountability in the Regulatory State', *Journal of Law and Society*, 27,1: 38-60.
Mulgan, R., 2003, *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies*, Basingstoke: Palgrave.
McCandless, H. E., 2001, *A Citizen's Guide to Public Accountability: Changing the Relationship Between Citizens and Authorities*. Victoria B.C.: Trafford.

di trasmettere un'immagine di trasparenza e affidabilità. Esso viene definito come una forza trainante che genera pressione tra i principali attori coinvolti nell'assicurare buone prestazioni e nel mantenere alto il grado di responsabilità; Stanyer e Smith 1976¹¹ affermano :

"At its most elementary, public accountability simply requires that public bodies give an account of their activities to other people and provide a justification for what has been done in terms of other people's values, in a way that private bodies do not."

L'accezione "pubblico" si riferisce a una serie di aspetti diversi: in primo luogo "pubblico" è inteso come "trasparenza", nel senso che le informazioni fornite sulla condotta dell'attore debbano essere ampiamente accessibili al pubblico. In secondo luogo, "pubblico" si riferisce all'oggetto sottoposto a "rendering". Il public accountability riguarda principalmente questioni di pubblico dominio, ad esempio la spesa dei fondi pubblici, l'esercizio di pubbliche autorità o il comportamento delle istituzioni pubbliche. Non è necessariamente limitato alle organizzazioni pubbliche, ma può essere estesa anche ad organismi privati che esercitano servizi pubblici o ricevono finanziamenti pubblici (Scott 2000).

In generale, si potrebbe dire che il public accountability è accountability di dominio pubblico, nonché, relativamente al dominio pubblico.

¹¹Stanyer, J. and Smith, B. C., Administering Britain, Fontana, London, 1976.

1.2.1 Le diverse connotazioni dell'accountability nel settore pubblico

Il concetto di public accountability è un tema particolarmente complesso e spesso sfuggente che può essere analizzato sotto diversi profili.

Se l'accountability venisse inteso come una relazione sociale¹² in cui l'accountor ha l'obbligo di render conto all'accountee sarebbe possibile individuare le dimensioni dell'accountability rispondendo a quattro questioni fondamentali:

1. A chi è necessario rendere conto: le organizzazioni pubbliche e i gestori pubblici operanti in una democrazia costituzionale si trovano ad affrontare e soddisfare la "sete" informativa di almeno cinque diversi tipi di forum, in corrispondenza dei quali si configurano almeno cinque tipi diversi di public accountability.

Political accountability

Si tratta di una tipologia estremamente importante del public accountability, in particolare, all'interno di stati di tipo democratico. Essere accountable, in tal caso, implica essere responsabili nella selezione delle azioni e delle politiche da attuare¹³. (Strom, 2000). Questa concezione è sinteticamente enucleata nelle parole di Chabal, secondo cui:

"... political accountability lies not just in the constitutional and institutional devices which formally hold rulers to account for their deeds. It is also part of the wider fabric of society in relations between patrons and clients, ethnic leaders and their kin, party bosses and party members, bureaucrats and citizens, employers and employees, mullahs and believers, military and civilians. Above

¹² Bovens M. "A framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain", The Oxford Handbook of Public Management, Oxford: Oxford University Press 2005

¹³ Strom, Kaare, Wolfgang C. Müller & Torbjörn Bergman (eds.), 2003, "Delegation and Accountability in Parliamentary Democracies", Oxford: OUP

all else, it is embodied, symbolized in the relation between state and civil society (Chabal, 1986)".

Legal accountability

Negli ultimi anni l'inserimento di nuovi sistemi giudiziari¹⁴ nonché l'emanazione di leggi appositamente ideate ha contribuito ad aumentare il grado di accountability in ambito pubblico. Le interazioni crescenti della pubblica amministrazione con la burocrazia¹⁵, nonché, le disfunzioni registrate in termini di efficienza ed efficacia nella produzione e la fornitura di servizi pubblici hanno contribuito allo sviluppo del concetto di "legal accountability".

Il Legal accountability¹⁶ in genere basato su specifiche competenze, formalmente o legalmente conferite alle autorità, nonché, su norme giuridiche dettagliate, prescritte da statuti civili, penali o amministrativi, può essere identificato come la tipologia meno equivocabile di accountability.

Administrative accountability

Un ulteriore gamma di forum pseudogiuridica che esercita vigilanza amministrativa e finanziaria, nonché, un controllo indipendente ed esterno, è stata istituita nei decenni scorsi tanto che si inizia a parlare di un "*audit explosion*"¹⁷. Questi nuovi forum amministrativi¹⁸ nello svolgimento delle loro mansioni di controllo (si tratta di un controllo

¹⁴ *In alcuni particolari casi di devianza amministrativa, come ad esempio "affaire du sang" (i prodotti di sangue contaminato HIV) in Francia o Tangentopoli in Italia, funzionari pubblici sono stati convocati dinanzi ai giudici penali.*

¹⁵ Friedman, L. M., 1985, "*Total Justice*", New York: Russel Sage

Behn, R. D., 2001, "*Rethinking Democratic Accountability*", Washington, D.C.: Brookings Institution Press.

¹⁶ Harlow, C., 2002, "*Accountability in the European Union*", Oxford: Oxford University Press

¹⁷ Power, Michael, 1994, "*The Audit Explosion*", London: Demos

¹⁸ Harlow, C., 2002, "*Accountability in the European Union*", Oxford: Oxford University Press.

Magnette, Paul, 2003, 'Between parliamentary control and the rule of law: The political role of the Ombudsman in the European Union', *Journal of European Public Policy* 10/5: 677-694.

Magnette, Paul, Christian Lequesne, Nicolas Jabko & Olivier Costa, 2003, 'Conclusion: Diffuse democracy in the European Union: The pathologies of delegation', *Journal of European Public Policy* 10/5: 834-840.

Laffan, Brigid, 2003, 'Auditing and accountability in the European Union', *Journal of European Public Policy*, 10/5: 762-777.

Pujas, Véronique (2003). 'The European Anti-Fraud Office (OLAF): A European policy to fight against economic and financial fraud?', *Journal of European Public Policy* 10/5: 778-797.

finanziario e amministrativo regolare fondato sul rispetto di statuti e norme prescritte (Pollitt & Summa (1997) and Day & Klein (2001)) dovranno garantire non solo la probità e la legittimità della spesa pubblica, ma anche l'efficienza e l'efficacia della gestione¹⁹; si afferma il concetto di administrative accountability.

Professional accountability

L'espansione dei servizi pubblici che richiedono conoscenze tecniche nella loro produzione e consegna ha portato all'inserimento tra i diversi manager pubblici anche di professionisti in senso tecnico. Nasce una nuova dimensione dell'accountability: *professional accountability*. Gli esperti (medici, ingegneri e altri specialisti) coinvolti nello svolgimento di tali attività sono guidati da norme professionali (Abate 1988; Freidson 2001); tali soggetti, infatti, pur essendo dotati di una notevole autonomia nella definizione di natura e contenuto del servizio, devono, sottostare alle disposizioni di taluni organi professionali che, attraverso l'individuazione di norme di prassi condivise vincolano l'autonomia dei suddetti esperti. Tale tipologia di accountability non può soppiantare né il legal accountability né l'amministrative accountability, ma agisce come elemento addizionale e come risposta alla crescente complessità dei servizi pubblici.

Social accountability

Conseguentemente ad una mancanza di fiducia nel governo, in molte democrazie occidentali si evidenzia la necessità di un accountability più diretto ed esplicito nei rapporti tra enti pubblici da un lato e i clienti, i cittadini e la società civile dall'altro²⁰. I gruppi di interesse e i clienti assumono un ruolo rilevante non solo nella determinazione delle scelte politiche, ma anche in considerazione ai processi di rendering

¹⁹ Pollitt, C. & H. Summa, 1997, "Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves", *Public Administration*, 75/2: 313-336.

Day, P. & R. Klein, 1987, *Accountabilities: Five Public Services*, London: Tavistock.

Day, P. & R. Klein, 2001, *Auditing the Auditors: audit in the National Health Service*, London: The Nuffield Trust.

²⁰ McCandless, H. E., 2001, *A Citizen's Guide to Public Accountability: Changing the Relationship Between Citizens and Authorities*. Victoria B.C.: Trafford.

(Commissione europea 2001; Algemene Rekenkamer 2004). Agenzie o singoli gestori pubblici devono sentirsi obbligati a rendere conto delle loro prestazioni per il grande pubblico o, almeno, per i gruppi di interesse civile, gli enti di beneficenza e le associazioni dei clienti. Un primo passo in questa direzione è stata l'istituzione di report pubblici, tuttavia, un'accelerazione del fenomeno si è registrata con l'aumento dell'utilizzo di internet che ha dato una nuova dimensione a questa forma di public accountability²¹.

Rimane aperta una questione empirica: in che misura questi report sono meccanismi accountability non essendo state predisposte misure sanzionatorie e non essendo stato definito uno standard unico di riferimento?

2. Chi deve rendere conto. Il comportamento di un'organizzazione è spesso il risultato dell'interazione di diversi soggetti: le decisioni politiche prima di essere rese attuative passano attraverso molte "mani". La lunga catena di soggetti ed azioni coinvolta nella produzione e fornitura di servizi rende difficile identificare la fonte di ogni incapacità amministrativa o politica: si palesa il problema che Bovens (1998) e Thompson (1980)²² identificano come "*the problem of many hands*". Al fine di superare questo problema e di riuscire ad individuare gli attori responsabili di eventuali inefficienze le organizzazioni pubbliche hanno elaborato quattro strategie di accountability.

²¹ Sempre più spesso, i risultati delle ispezioni, valutazioni e benchmark sono messi a disposizione su internet. Ad esempio, nei Paesi Bassi, come nel Regno Unito (Pollitt 2003: 41 - 45), the National Board of School Inspectors, rende ampiamente disponibili i risultati delle sue ispezioni su internet, così facendo, genitori, giornalisti e consigli comunali possono facilmente confrontare i risultati di una scuola con le scuole simili nella regione. Anche se non si conosce l'uso effettivo del mezzo da parte della collettività le identità locali si sentono sempre più obbligati a rendere conto pubblicamente del proprio andamento. (Meijer 2004).

²² Thompson, Dennis F., 1980, "Moral Responsibility of Public Officials: The Problem of Many Hands", *APSR*, 74: 905-916.

Corporate accountability

Molte organizzazioni pubbliche sono organi con uno status giuridico indipendente; capaci, quindi, di operare come attori unitari e, come tali, conseguentemente investite da responsabilità. In caso di devianza organizzativa, è possibile, attribuire direttamente all'organizzazione la responsabilità di rendere conto dell'esito comune, circumnavigando, in questo modo, i fastidiosi problemi di identificazione e di verifica delle responsabilità dei singoli attori.

Hierarchical accountability

Emblema delle strategie di public accountability caratterizza la maggior parte dei tipi di rapporti di accountability, ad eccezione della professional accountability. In base al modello Grant e Keohane²³, la strategia di hierarchical accountability è implementata all'interno delle strutture di comando e controllo nell'ambito organizzativo stesso. Tale strategia, raffigurabile con un'immagine piramidale, attribuisce l'onere di rendere conto in capo al top management, tuttavia, le sfere inferiori risponderanno al top management per questioni di responsabilità interna ed organizzativa.

Collective accountability

Le organizzazioni pubbliche in quanto collettivi di singoli funzionari potrebbero applicare una strategia di collective accountability scegliendo, quindi, un qualsiasi membro dell'organizzazione come responsabile per la condotta dell'organizzazione nel suo complesso, in virtù del fatto che è membro stesso dell'organizzazione. In tal modo è possibile ovviare a "the problem of many hands"; in caso di comportamento organizzativo distorto, infatti, tutti i membri dell'organizzazione, potrebbero, potenzialmente, essere ritenuti responsabili dei risultati globalmente ottenuti.

La difficoltà di questa strategia risiede nella sua adeguatezza morale. L'attribuzione di una responsabilità personale per risultati collettivi è

²³ Grant and Keohane definiscono questo modello come: "public reputational accountability", cf. R.W. Grant and R.O. Keohane, "Accountability and Abuses of Power in World Politics", 99 American Political Science Review (2005) 29-43.

difficilmente conciliabile con pratiche giuridiche e morali, non prendendo atto di importanti differenze nell'imputazione della colpa. Una strategia di collective accountability sarà appropriata ed efficace in circostanze specifiche, ad esempio in enti pubblici piccoli o collegiali.

Individual accountability

Al fine di evitare comportamenti distorti ²⁴ da parte dei singoli attori, potrebbe essere prevista all'interno di ogni singola organizzazione una strategia di individual accountability in cui ogni singolo funzionario è ritenuto responsabile proporzionalmente al proprio contributo nell'implementazione del comportamento distorto dell'organizzazione: da un punto di vista morale la strategia più adeguata.

3. Quale aspetto del comportamento è necessario indagare?

Una condizione essenziale dell'accountability è rappresentata dall'obbligo posto in capo all'attore di "dar conto", di spiegare e fornire una giustificazione per il suo comportamento agli accountee. A tal proposito, nulla è stato definito in merito quale aspetto della condotta è necessario indagare, nonché, a che tipologia di informazioni è necessario fornire al fine di essere considerati accountable²⁵. È possibile, quindi, distinguere una pluralità di aspetti rilevanti ai quali si faranno corrispondere una pluralità di profili di accountability: *procedural accountability*, se si attenzionano le procedure; *product accountability*, se si attenziona il prodotto/servizio reso (Day & Klein 1987); *financial accountability*, se l'attenzione è rivolta agli aspetti finanziari.

²⁴ Kenneth A. Merchant, Angelo Riccaboni, "il controllo di gestione", 2001, McGraw-Hill.

²⁵ Day, P., and R. Klein, 2001 "Auditing The Auditors. Audit In The National Health Service." London: The Nuffield Trust.

Behn, R. D., 2001 "Rethinking Democracy Accountability" Washington, D.C.: Brooking Istitution Press.

Sinclair, A., 2000 "Delegation And Accountability In Parliamentary Democracy." European Journal Of Politica Research.

4. Per quale motivo l'attore si sente obbligato a rendere conto:
generalmente un attore potrebbe essere spinto a render conto o perché costretto o volontariamente. A tal proposito si è soliti distinguere:
1. *Vertical accountability* si riferisce alla situazione in cui l'accontee esercita formalmente il potere su l'accountor, forse a causa del rapporto gerarchico tra attore e forum, (Lupia 2003: 34 - 35) o in forza a leggi o regolamenti;
 2. *Orizzontal accountability* si riferisce ai casi in cui manca una relazione gerarchica tra accountor ed accontee, non esistono obblighi formali di render conto. L'attività di rendering si verifica essenzialmente su base volontaria, senza alcun intervento da parte di autorità esterne;
 3. *Diagonal accountability* (Schillemans & Bovens 2004) si tratta di una forma intermedia di accountability, non esiste un rapporto rigido di gerarchia, eppure esiste l'obbligo di dare conto²⁶.

²⁶ Un esempio calzante di questa tipologia di accountability è rappresentato dalla maggior parte delle forme di responsabilità professionale.

1.3 Il nuovo ruolo dell'ente locale e l'esigenza di accountability in Italia

Negli ultimi vent'anni la pubblica amministrazione italiana è stata sottoposta ad un radicale processo di riforma, che ha caratterizzato sia profili interni dell'organizzazione che profili esterni quali il modo di rapportarsi ed interagire con i vari stakeholders. Si è assistito al passaggio da una pubblica amministrazione "autoreferenziale"²⁷, che vedeva il cittadino come "suddito", figura passiva, ad una amministrazione più "accorta", più attenta alle relazioni nonché alle necessità sollevate dalla comunità.

Le amministrazioni e le aziende pubbliche per loro natura intrinseca, per le finalità gli interessi e gli obiettivi perseguiti, quindi, non possono render conto del solo andamento economico finanziario; occorre rendicontare in senso più ampio, ossia non solo dei risultati economico finanziari, ma anche sul rispetto di funzioni e doveri attribuiti per legge nonché di promesse e impegni assunti nel patto elettorale: c'è bisogno di una nuova *accountability*²⁸.

²⁷ Il termine «autoreferenziale» è adoperato soprattutto in logica e serve a indicare un enunciato che, in qualche modo, si riferisce già a sé stesso (si pensi, ad esempio, al paradosso di Epimenide).

²⁸ L'*accountability* è un termine anglo-normanno, non anglo-sassone; storicamente e semanticamente, risulta essere strettamente correlato alla contabilità, nel senso letterale di "*bookkeeping*". Secondo Dubnick, "*Seeking Salvation for Accountability*", 2002, Boston, le radici del concetto contemporaneo possono essere ricondotte al regno di William I, nei decenni successivi alla conquista normanna di Inghilterra del 1066. Solo alla fine del ventesimo secolo, in particolare nel mondo anglosassone, si è assistito ad una trasformazione della tradizionale funzione di contabilità della pubblica amministrazione in un molto più ampia forma di responsabilità pubblica (Harlow 2002, *Accountability in the European Union*, Oxford: Oxford University Press.)

Questo passaggio da contabilità finanziaria in senso stretto a responsabilità pubblica si è svolto in parallelo con l'introduzione della Nuova Public Management del governo Thatcher nel Regno Unito e al Reinventing Government reforms avviate dal governo Clinton-Gore negli Stati Uniti. Entrambe le riforme introducono una serie di stili e strumenti di gestione propri del settore privato nel settore pubblico (Pollitt, Christopher & Geert Bouckaert, 2005, *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Second Edition, Oxford: OUP.)

Il termine *accountability* non ha una precisa traduzione in italiano, in quanto più che una specifica operazione indica un processo "l'azione e l'impegno di dare conto di, cioè di motivare pubblicamente le ragioni delle azioni intraprese, dei costi sociali prodotti, dei vantaggi sociali realizzati", Scs Consulting 2003, pag 9.

1.3.1 I fattori del cambiamento

Il concetto di accountability nel settore pubblico si sostanzia, come ampiamente visto nel paragrafo precedente, nella necessità di adottare una rendicontazione chiara, veritiera e comprensibile dei risultati economici, finanziari e patrimoniali, nonché, degli effetti socio-ambientali generati nella comunità di riferimento²⁹. L'attività di rendicontazione deve oltrepassare gli aspetti puramente economico finanziari prendendo in considerazione anche gli effetti generati sul territorio³⁰.

Lo sviluppo dei temi relativi all'accountability³¹ nell'ambito della Pubblica Amministrazione italiana si può ricondurre ai seguenti fattori:

- L'unificazione Europea;
- Federalismo fiscale e autonomie locali;
- Lo Stato come regolatore;
- Efficienza efficacia ed economicità: parametri di performance gestionale.

1.3.1.1 L'unificazione Europea

Indubbiamente il contesto ambientale di riferimento è fortemente mutato, il processo di unificazione europea si contrappone al processo di decentramento amministrativo che si sta verificando negli Stati dell'Unione; assistiamo, quindi, una fase di aggregazione di territori all'interno dei quali sta mutando l'assetto istituzionale.

In tal contesto un organo sovraordinato, il governo europeo, ha il compito di regolamentare le modalità di funzionamento dell'Unione, l'obiettivo è quello di trovare convergenze equilibrate per coordinare territori spesso dissimili per

²⁹ Bartocci L., *"Il bilancio sociale negli Enti Locali"*, Giappichelli, Torino, 2003

³⁰ È qui che si innesta una chiara relazione tra Accountability e Social And Environmental Reporting, essi si rivelano come due temi strettamente connessi: la persecuzione del primo è subordinata all'adozione/applicazione del secondo.

³¹ Nel settore privato la necessità di accountability sembra essere strettamente correlata con il concetto di Corporate Social Responsibility; in altre parole, le imprese che vogliono dimostrare di essere responsabili, sotto il profilo sociale ed ambientale, devono prendere decisioni considerate responsabili dagli stakeholders ed, inoltre, fornire informazioni di natura finanziaria e non finanziaria (sociali e ambientali) (Carroll 1979; Gray, Owen And Maunders 1988; Gray, Khouzy And Lavers, 1995; Cormier And Gordon, 2001; Adams 2002; Deegan 2002).

storia, cultura, assetti istituzionali e sistemi socio-economici. Al fine di assicurare il massimo grado di condivisione durante questa fase di aggregazione e di legittimazione, nonché, evitare di perseguire obiettivi particolari è necessario che ogni singolo step decisionale sia accompagnato dalla massima trasparenza.

Per questi motivi è necessario sia un livello di accountability dei singoli stati nei confronti dell'Unione e viceversa, più precisamente, è necessario assicurare l'esattezza dei conti e la loro verificabilità da parte dei controllori esterni; sia un'accountability interna tra i singoli istituti territoriali con l'obiettivo di individuare gli scostamenti rispetto ad equilibri particolari e consentire l'elaborazione di manovre correttive.

1.3.1.2 Federalismo fiscale e autonomie locali

Il processo di modernizzazione caratterizzato dall'affermazione di un modello di stato federale³² ed un conseguente sviluppo delle autonomie locali costituisce, per certi versi, un momento di arresto dettato dalla difficoltà riscontrata nell'adattamento ad un nuovo modello istituzionale, nonché, dalla preoccupazione che, in un periodo contrassegnato da delicati equilibri economico-finanziari, il federalismo possa risultare un elemento di ulteriore complicazione. Si è assistito, dunque, ad un ritorno a meccanismi di controllo più centralizzati ed un rinvio del federalismo fiscale che consentirebbe un reale e definitivo passaggio verso le autonomie locali³³.

Questi assetti istituzionali se da un lato risultano più funzionali rispetto alle dinamiche esterne, dall'altro possono accentuare le diversità tra singoli territori. L'autonomia e la capacità di sfruttarla coerentemente con le dinamiche esterne obbliga ogni amministrazione all'individuazione di un percorso pluriennale, cioè

³² Il concetto di federalismo fiscale non coincide con quello di federalismo politico. Un sistema federale di tipo fiscale presuppone l'esistenza di un settore pubblico con diversi livelli fiscali, in cui il governo centrale interviene per sanare gli eventuali squilibri di spesa e di prestazione attraverso meccanismi di trasferimento, meglio definiti con il termine perequazione. Il federalismo fiscale si riferisce sia ai paesi federali dal punto di vista politico ma anche a quelli sostanzialmente unitari. Il federalismo politico, invece, prevede la distribuzione dei poteri legislativi, amministrativi e giudiziari tra il livello centrale di governo e quelli locali.

³³ A tutt'oggi non si può affermare che gli istituti territoriali godano di una piena autonomia; tuttavia i cambiamenti registrati segnano l'inizio di una significativa evoluzione rispetto un modello di Stato centrale, basti pensare al ruolo, ai compiti del governo locale ed al diverso rapporto con i propri cittadini.

una strategia d'intervento, di dividerlo con le altre istituzioni presenti sul territorio, di percorrerlo e di renderne conto ai cittadini. A livello di ogni singola comunità locale la ricerca dell'accountability è necessaria al fine di assicurare un corretto funzionamento dell'amministrazione, nonché facilitare il processo di adattamento ad una realtà instabile³⁴.

L'adozione di strumenti contabili di previsione e l'avvicinamento a nuove forme di rendicontazione come il bilancio sociale, il programma ed il bilancio di mandato, il bilancio di genere, il bilancio ambientale e così via, rappresentano una risposta alla crescente domanda di accountability che non riguarda solo le istituzioni private ma si allarga anche a quelle pubbliche. Si rende conto, così, dell'impiego delle risorse in relazione ai bisogni, della capacità di massimizzazione degli outcome a parità di risorse e si cerca, inoltre, di limitare il livello di conflittualità sociale che si riscontra inevitabilmente quando la scarsità delle risorse impone scelte nella soddisfazione di determinati bisogni piuttosto che altri.

1.3.1.3 Lo Stato come regolatore

Le modifiche del ruolo dello Stato ed in generale delle amministrazioni pubbliche verso forme di regolazione e d'intervento diretto comporta una sostanziale modifica negli assetti organizzativi ed in tema di sistemi di controllo e di rendicontazione. Molti servizi sono, infatti, stati demandati all'iniziativa privata di imprese operanti nel settore non profit³⁵, con cui gli enti locali saranno obbligati a stringere rapporti di collaborazione e partnership³⁶.

³⁴ Tra i cambiamenti a cui è stato sottoposta la realtà esterna bisogna ricordare il processo di aziendalizzazione che ha caratterizzato le amministrazioni pubbliche. Si veda M. Mulazzani "il percorso di aziendalizzazione degli enti locali attraverso le principali leggi di riforma dal 1990 ad oggi" in "economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche" vol II, Padova, Cedam 2004.

³⁵ L'esternalizzazione dei servizi è legata all'esigenza di contenimento dei costi e di recepimento delle direttive europee in tema di liberalizzazione dei servizi pubblici.

³⁶ Sulla necessità di realizzare partnership pubblico-private per l'erogazione di servizi si veda quanto affermato da Catturi "... credo in modo deciso e risoluto nell'opportunità di una combinazione, a mio parere feconda, fra pubblico-privato sia nella produzione e nella diffusione dei servizi [...] che nella patrimonializzazione delle relative aziende che li erogano; a mio modo di vedere, pertanto, non si tratta di aggiungere in modo complementare o supplementare iniziative aziendali private a quelle pubbliche già esistenti, quanto di attivare esperienze di partnership"

Le conseguenze di questi mutamenti sono il cambiamento degli assetti organizzativi e di controllo, nonché, la ricerca di accountability, motivata dalla necessità, da parte dell'ente, di giustificare le scelte di indirizzo dei servizi pubblici rispetto ai cittadini, orientare l'attività delle partecipate verso obiettivi condivisi - corretta definizione dei contratti di servizio – ed, infine, misurare correttamente le performances delle aziende stesse, sia sotto l'aspetto economico-finanziario che in termini di quantità e qualità dei servizi erogati.

1.3.1.4 Efficienza efficacia ed economicità: parametri di performance gestionale

I cambiamenti sopra elencati hanno spinto verso il superamento del modello burocratico di amministrazione, nonché, verso l'adozione di un modello manageriale, fondato sulla responsabilizzazione dirigenziale.

L'economicità non risulta essere l'unico parametro di performance gestionale su cui valutare la gestione, ad esso si affiancano efficienza ed efficacia³⁷. Le amministrazioni sono, quindi, costrette ad abbandonare la logica di "autoreferenzialità"³⁸ che le aveva contraddistinte per lungo tempo ed ad impegnarsi nella ricerca di credibilità, consenso, fiducia e stima da parte dei cittadini/utenti in modo da ottenere la legittimizzazione del loro operato. Il processo di aziendalizzazione, il superamento della logica di autoreferenzialità

Catturi G., " *Oltre la dicotomia pubblico-privato: la persona al centro dell'erogazione dei servizi*", in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*", n 11-12, 2004.

³⁷ Mentre l'economicità della gestione deriva dal confronto tra valore delle risorse impiegate e valore delle attività dei servizi offerti, l'efficienza si misura attraverso una valutazione di rendimento dei fattori produttivi ed evidenzia il conveniente utilizzo dei fattori stessi.³⁷ Per quanto concerne la valutazione dell'efficacia è, invece, necessario effettuare degli approfondimenti. Posto che l'efficacia rappresenta il grado di raggiungimento degli obiettivi previsti, è necessario distinguere³⁷:

1. efficacia interna : capacità di realizzare obiettivi prefissati;
2. efficacia esterna: capacità di rispondere ai bisogni espressi dalla collettività.

In un'impresa pubblica parlare di efficacia implica che l'offerta di attività e servizi corrisponda alla domanda sul piano quali-quantitativo. Ciò significa che non devono esistere quote di domande inevase, dal punto di vista quantitativo, ed, inoltre, che la qualità del servizio sia idonea al bisogno espresso dagli utenti.

³⁸ Bartocci, " *Il Bilancio Sociale Negli Enti Locali*", Torino, Giappichelli, 2003.

una maggiore attenzione ad una logica "economica" di gestione hanno fatto crescere la necessità di innovare il sistema informativo-contabile degli enti locali, nonché, di ideare strumenti di rendicontazione.

In questo quadro, il legislatore è intervenuto inizialmente con la L.142/90 e, in seconda battuta, con il D.Lgs 77/95, confluito, poi, nel D.Lgs 267/00 (Testo Unico Sulle Leggi Dell'ordinamento Degli Enti Locali -TUEL)³⁹, innovando profondamente i documenti del sistema informativo contabile⁴⁰ degli enti locali, predisponendo, quindi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale⁴¹ attraverso il quale sia possibile indagare il grado di efficienza, efficacia, economicità dei processi di produzione/erogazione.

Questa comunicazione, non realizzabile tramite strumenti contabili tradizionali ha spinto verso l'affermazione di documenti nuovi ed alternativi: da qui la

³⁹ Tra le tappe principali del processo di modernizzazione è bene ricordare:

- legge 241/1990 che ha previsto la trasparenza del procedimento amministrativo,
- legge 421/1992 sull'organizzazione e gestione del personale,
- d.lgs 29/1993 che ha istituito l'URP,
- legge 273/1995 per la semplificazione dei procedimenti ed efficienza,
- d.lgs. 77/1995 relativo all'ordinamento finanziario e contabile degli Enti Locali,
- legge 59/1997 sulla riforma della PA e semplificazione amministrativa,
- legge 127/1997 sullo snellimento dell'attività amministrativa,
- d.lgs. 112/1998 per il conferimento di funzioni dello Stato alle Regioni ed agli Enti Locali, D.P.R. 447/1998 sulla semplificazione dei procedimenti di autorizzazione,
- legge 50/1999 nota come i Testi unici concernenti procedimenti amministrativi,
- d.lgs. 267/2000 Testo unico sulle leggi dell'ordinamento degli Enti Locali TUEL,
- legge 340/2000 legge di semplificazione 1999, legge costituzionale 3/2001 che ha modificato il titolo V della Costituzione.

Tali norme hanno ad oggetto la riduzione del debito pubblico e il deficit di bilancio, il miglioramento in termini di efficienza, economicità ed efficacia dell'attività pubblica sul territorio, nonché, la creazione di un nuovo rapporto tra "governo centrale e locale"; in Italia, a tal proposito, si assiste all'adozione di adeguati provvedimenti, quali: decentramento amministrativo, federalismo fiscale e processo di privatizzazione, nonché, per rendere maggiormente flessibile l'attività della Pubblica Amministrazione, si promuove il passaggio da una cultura del controllo a quella della responsabilità, dalla direzione per compiti a quella per obiettivi

⁴⁰ Farneti, "Gestione E Contabilità Dell'ente Locale", Rimini, Maggioli, 2006.

Farneti, "Ragioneria Pubblica. Il Nuovo Sistema Informativo Delle Aziende Pubbliche" Milano, FrancoAngeli, 2004.

Ziruolo "il Supporto Informativo Contabile Degli Enti Locali Nel Processo Di Programmazione E Controllo" Torino, Giappichelli, 2000.

⁴¹ Mulazzani, "Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale", Milano, FrancoAngeli, 2002.

necessità di adottare nuove forme di rendicontazione proprie del Social And Enviromental Reporting.

Sulla base di quanto osservato fino ad ora, è facile rilevare come Accountability e Social and Enviromental Reporting siano le due facce di una stessa medaglia. Se l'accountability può essere inteso come il dovere e la responsabilità di un'organizzazione di spiegare, giustificare e motivare, a chi ne ha diritto (stakeholders), la correttezza dei processi di attuazione delle politiche, al fine di ottemperare agli impegni presi con gli interlocutori; il Social And Enviromental Reporting non è altro che lo strumento a cui viene demandata tale funzione.

Capitolo II

LA RENDICONTAZIONE SOCIALE E I FATTORI DETERMINANTI: PROSPETTIVE TEORICHE ED ELABORAZIONE DELLE IPOTESI

2.1 La rendicontazione sociale : stato dell'arte.

Sebbene la rendicontazione sociale è stata oggetto di numerose ricerche accademiche per oltre due decenni, la letteratura non possiede una coerenza complessiva⁴²; molte sono le ragioni che stanno alla base, alcune delle quali derivano dalla non condivisione in tema rendicontazione sociale di "certezze" che caratterizzano, invece, la più tradizionale forma di contabilità. Così, ad esempio, la rendicontazione non è dichiarata obbligatoria per legge né esistono norme generalmente accettate per la comunicazione sociale, né un effettivo quadro giuridico; di conseguenza essa non viene sistematicamente adottata dalle organizzazioni né è possibile delineare in maniera definitiva ed universale i confini della stessa.

La rendicontazione sociale nella sua più ampia definizione può abbracciare: dal self-reporting al reporting da parte di terzi; da informazioni di pubblico dominio a informazioni private; da informazioni di natura finanziaria a informazioni non finanziarie; da informazioni di tipo quantitativo a quelle non quantitative.

⁴² Ullmann, A.E. (1985), "Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms", *Academy of Management Review*, Vol. 10 No. 3, pp. 540-57.

È bene sottolineare, inoltre, che manca una prospettiva teorica comune che guidi l'attività di ricerca in modo sistematico⁴³; l'assenza di sistematicità ha reso il più tradizionale approccio "positivista" di ardua implementazione e ha incrementato i dubbi sulla legittimità della rendicontazione sociale. Infine, questa stessa incertezza e l'ampiezza dei confini di appartenenza della rendicontazione sociale hanno contribuito ad evidenziare i profili ed i fini politici della stessa⁴⁴.

Insicurezza ed indecisione portano all'affermazione in letteratura di due diversi approcci di ricerca; il primo, vede la rendicontazione sociale come un "addendum" alla più tradizionale attività contabile. Tale approccio, solitamente, individua la "comunità finanziaria" come il principale "utente" della rendicontazione sociale e tenderà a limitare la percezione della stessa agli aspetti propri della contabilità convenzionale; esso con i suoi gravi limiti in tema di applicazione ed efficacia, viene discusso in (ad esempio) Gray et al⁴⁵. (1987) e Mathews⁴⁶ (1984, 1993). Il secondo approccio, alternativo, attribuisce alla

⁴³ Ullmann, A.E. (1985), "Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms", *Academy of Management Review*, Vol. 10 No. 3, pp. 540-57.

Preston, L.E. (1983), "Book review: teaching materials in business and society", *California Management Review*, Vol. 25, Spring, pp. 158-73

⁴⁴ Cooper, J. and Sherer, M.J. (1984), "The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 No. 3, pp. 207-32
Tinker, A.M., Merino, B.D. and Neimark, M.D. (1982), "The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 No. 2, pp. 167-200

Puxty, A.G. (1986), "Social accounting as immanent legitimation: a critique of a technist ideology", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1, pp. 95-112.

Puxty, A.G. (1991), "Social accountability and universal pragmatics", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4, pp. 35-46.

Tinker, A.M., Lehman, C. and Neimark, M. (1991), "Corporate social reporting: falling down the hole in the middle of the road", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4 No. 1, pp. 28-54.

⁴⁵ Gray et al definirono la rendicontazione socio-ambientale come *"il processo di comunicazione degli effetti sociali e ambientali delle condotte economiche nei confronti di particolari gruppi di interesse all'interno del contesto sociale allargato"*. Ciò, di conseguenza, richiede l'estensione del ruolo comunicativo dell'organizzazione e dell'impresa principalmente, al di là della sola rendicontazione economico-finanziaria rivolta ai proprietari del capitale sociale, agli azionisti in particolare.

⁴⁶ Mathews enfatizza l'uso strumentale e strategico di questo costrutto, arrivando a definire la rendicontazione socio-ambientale come una *"disclosure volontaria delle informazioni, quali-quantitative, realizzata dalle organizzazioni allo scopo di informare o influenzare un ventaglio di pubblici. Le stesse forme di disclosure quantitative possono essere espresse in termini finanziari o non finanziari"*. La dimensione strategica dello strumento discende, dunque dal riconoscere che

rendicontazione sociale un ruolo primario nel dialogo organizzazione-società⁴⁷. Quest'ultimo approccio seppur considerato, all'interno della letteratura contabile, troppo ambizioso, è stato l'origine di grandi progressi nella comprensione della rendicontazione sociale nonché fonte di critica per la letteratura precedente.

2.2 Approcci teorici alla rendicontazione sociale: uno sguardo generale

I venti o più anni d'indagine sulle pratiche di rendicontazione socio ambientale hanno prodotto una letteratura alquanto vasta che adotta diverse prospettive teoriche (ad esempio, Arnold, 1990; Tinker et al. 1991) e metodi di ricerca differenti; l'origine di tale ricchezza di contributi deve essere ricercata innanzitutto nella moltitudine di research questions elaborate, nonché, nell'ampiezza del periodo temporale in cui tale fenomeno si manifesta ed infine nella necessità di contestualizzazione del fenomeno tra i diversi Paesi⁴⁸.

Nonostante la diversità di Paese e di arco temporale, vari autori hanno tentato una sistematizzazione della letteratura sulle pratiche di rendicontazione socio-ambientale raccogliendo i diversi contributi per affinità di prospettiva teorica di

le imprese possono adottarla non come obiettivo in sé, ma come strumento per il conseguimento di altre e preordinate finalità.

⁴⁷Preston, L.E. (1975), "Corporation and society: the search for a paradigm", *Journal of Economic Literature*, July, pp. 434-53.

Preston, L.E. (1981), "Research on corporate social reporting: directions for development", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 No. 3, pp. 255-62.

Preston, L.E. (1983), "Book review: teaching materials in business and society", *California Management Review*, Vol. 25, Spring, pp. 158-73.

⁴⁸ La letteratura sulla rendicontazione socio-ambientale generalmente è dominata da indagini sugli USA (si vedano, ad esempio, Ullmann, 1985), ma esiste anche una vasta letteratura sul Regno Unito (vedere, ad esempio, Gray et al, 17), Australia (cfr., ad esempio, Guthrie e Mathews, 1985; Guthrie e Parker, 19; Kelly, 1981; Trotman e Bradley, 1981) e Nuova Zelanda (cfr., ad esempio Guthrie e Mathews, 15; Robertson, 1978). Inoltre sono disponibili altri studi sul Canada (Brooks, 16; Maxwell e Mason, 1976; Zeghal e Ahmed, 1990), Malaysia e Singapore (et al. Andrews, 1989; Teoh e Thong, 1984), Germania (Brockoff, 1979; Dierkes, 1979; Dierkes e Coppock, 1978), Svezia (Ljung e Oftedal, 1977), Messico (Chow e Wong-Bor, 1987), Giappone (Yamagami e Kokubu, 1991) e l'India (Maheshwari, 1992; Singh e Ahuja, 1983). Si veda anche Lessem (1977), Preston et al. (1978), Schreuder (1979), Guthrie e Park (1990) Roberts, C.B. (1990, 1991, 1992) e UNCTC:(1992) per alcuni studi comparativi.

analisi; questo tentativo si propone di inserire l'indagine empirica sulla rendicontazione socio-ambientale in una sorta di contesto teorico facendo riferimento a tre ampi gruppi di teorie concernenti l'"*organization-society information flows*":

1. decision-usefulness studies;
2. economic theory studies;
3. social and political theory studies.

Questi tre filoni teorici, pur interrogandosi ed indagando profili diversi di uno stesso fenomeno, trovano delle spiegazioni talvolta complementari e spesso connesse.

2.2.1 Decision-Usefulness Studies: "*the ranking studies*" e "*the investigation of information effects on share price behaviour*".

L'approccio "decision usefulness", si riferisce a un corpo enorme di letteratura (Gray, 1995), che indaga, da un punto di vista positivo e normativo, l'importanza che gli "users" attribuiscono al social reporting in relazione al loro processo decisionale. In questo senso, i contenuti dei report e la loro divulgazione dipendono dalla percezione che il manager ha dei principali bisogni dei destinatari. Le indagini vengono condotte attraverso due distinte prospettive: "*the ranking studies*" e "*the investigation of information effects on share price behaviour*".

Se nei "*ranking studies*" analisti, banchieri e altri classificano le informazioni in relazione dell'importanza percepita⁴⁹; altri studi, collocabili nella prospettiva

⁴⁹ Studi quali Belkaoui, A. (1984), *Socio-economic Accounting*, Quorum Books, Connecticut; Benjamin, J.J. and Stanga, K.G. (1977), "*Difference in disclosure needs of major users of financial statements*", *Accounting and Business Research*, Summer, pp. 187-92; Chenall, R.H. and Juchau, R. (1977), "*Investor information needs: an Australian study*", *Accounting and Business Research*, Vol. 26, Spring, pp. 111-19 e Firth, M. (1978), "*A study of the consensus of the perceived importance of disclosure of individual items in corporate annual reports*", *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 14 No. 1, Fall, pp. 57-70. Firth, M. (1979), "*The impact of size, stockmarket listing and auditors on voluntary disclosure in corporate annual reports*", *Accounting and Business Research*, Autumn, pp. 273-80. Firth, M. (1984), "*The extent of voluntary disclosure in corporate annual reports and its association with security risk measures*", *Applied Economics*, Vol. 16, pp. 269-77 hanno

definita *"the investigation of information effects on share price behaviour"*, hanno cercato di indagare la percezione della comunicazione sociale da parte dei partecipanti al mercato azionario⁵⁰.

Nonostante i tentativi di Dierkes e Antal⁵¹ (1985), l'approccio della decision-usefulness è stato considerato alquanto insoddisfacente, la ragione è da ricercare nelle incertezze teoriche dell'approccio stesso⁵²; la causa principale è strettamente correlata al fatto che l'interesse verso il Social And Environmental Reporting non scaturisce da una preoccupazione della comunità o dalle esigenze, desideri e capricci degli shareholders⁵³, a meno che, tali informazioni socio-ambientali, non influenzino direttamente il comportamento finanziario⁵⁴.

evidenziato come la "Comunità finanziaria" trova la rendicontazione socio-ambientale piuttosto inutile tanto da collocarla tra le questioni "moderatamente importanti" sicuramente più importante di alcune questioni a cui la professione contabile ha dato grande attenzione in passato.

⁵⁰ Aupperle, K.E. (1984), *"An empirical measure of corporate social orientation"*, Research in Corporate Social Performance and Policy, Vol. 6, pp. 27-54.

Belkaoui, A. (1980), *"The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: an empirical study"*, Accounting Organization and Society, Vol. 5 No. 3, pp. 263-83.

Bowman, E.H. (1973), *"Corporate social responsibility and the investor"*, Journal of Contemporary Business, Winter, pp. 21-43.

Buzby, S.L. and Falk, H. (1978), *"A survey of the interest in social responsibility information by mutual funds"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 3 No. 3/4, pp. 191-201.

Buzby, S.L. and Falk, H. (1979), *"Demand for social responsibility information by university investors"*, The Accounting Review, Vol. LIV No. 1, January, pp. 23-37.

Holman, W.R., New, J.R and Singer, D. (1985), *"the impact of corporate social responsiveness on shareholder wealth"*, Research in Corporate Social Performance and Policy, Vol. 7, pp. 137-52

Spicer, B.H. (1978), *Accounting for corporate social performance: some problems and issues"*, Journal of Contemporary Business, Winter, pp. 151-67.

⁵¹ Dierkes, M. and Antal, A.B. (1985), *"The usefulness and use of social reporting information"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 10 No 1, pp. 29-34.

⁵² Laughlin, R.C. and Puxty, A.G. (1981), *"The decision-usefulness criterion: wrong cart, wrong horse"*, British Accounting Review, Vol. 13 No. 1, pp. 43-87.

Pallot J. (1991), *"The legitimate concern with fairness: a comment"*, Accounting Organizations and Society, Vol. 16 No. 2, pp. 201-8.

Williams, P.F. (1987), *"The legitimate concern with fairness"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 12 No. 2, pp. 169-89.

⁵³ Booth, P., Moores, K.J. and McNamara, R. (1987), *"Researching the information content of social responsibility disclosures"*, British Accounting Review, Vol. 19 No. 1, pp. 31-51

Mathews, M.R. (1987), *Social responsibility accounting disclosure and information content for shareholders"*, British Accounting Review, Vol. 19 No. 2, pp. 161-8.

Owen, D., Gray, R. and Maunders, K. (1987), *"Researching the information content of social responsibility disclosure: a comment"*, British Accounting Review Vol. 19 No. 2, pp. 169-76

⁵⁴ vedere, per esempio, Epstein, M.J. (1991), *"What shareholders really want"*, T New York Times, 28 April. Epstein, M.J. (1992), *The annual report report card*, Business and Society Review, Spring, pp. 81-3.

Sarebbe sbagliato definire questa letteratura come irrilevante e inconcludente, ad essa si riconosce la capacità di aver aumentato la visibilità di fattori non economici e non finanziari nella comunicazione aziendale dando uno spunto per altri contributi e altre ricerche tipicamente non privilegiate nelle accounting research⁵⁵.

2.2.2 Economic Theory Studies: "economic agency theory" e "positive accounting theory".

Una risposta a questa letteratura per alcuni versi "insoddisfacente" viene riconosciuta nella elaborazione di studi sulla rendicontazione socio-ambientale secondo due diverse prospettive⁵⁶: "economic agency theory"⁵⁷ e "positive accounting theory"⁵⁸.

Si veda, inoltre la letteratura d'investimento etico Harte, G., Lewis, L. and Owen, D.L. (1991), "*Ethical investment and the corporate reporting function*", *Critical perspectives on Accounting*, Vol. 2 No.3, pp. 227-54.

⁵⁵ Arrington, E. (1990), "*Intellectual tyranny and the public interest: the quest for the holy grail and the quality of life*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, p. 16.

Cooper, J. and Sherer, M.J. (1984), "*The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9 No. 3, pp. 207-32.

⁵⁶ Belkaoui, A. and Karpik, P.G. (1989), "*Determinants of the corporate decision to disclose social information*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 No. 1, pp. 36-51.

Mak, Y.T. (1991), "*Corporate characteristics and the voluntary disclosure of forecast information: a study of New Zealand prospectuses*", *British Accounting Review*, Vol. 23 No. 4, December, pp. 305-28.

Ness, K.E. and Mirza, A.M. (1991), "*Corporate social disclosure: a note on a test of agency theory*", *British Accounting Review*, Vol. 23 No. 3, September, pp. 211-18.

Shane, P. and Spicer, B. (1983), "*Market response to environmental information produced outside the firm*", *The Accounting Review* July, pp. 521-38

⁵⁷ La teoria dell'agenzia afferma che in condizioni di incompletezza contrattuale e di incertezza ambientale, l'avversione al rischio, la presenza di asimmetrie informative precontrattuali, di ambiguità di valutazione del risultato, si configurano, o potrebbero configurarsi come le cause scatenanti di comportamenti opportunistici dell'agente: disclosure come strategia per convincere che l'impresa è ben gestita e responsabilmente condotta.

⁵⁸ Tale letteratura si concentra sulle motivazioni delle scelte contabili in condizioni di mercato efficiente in forma semi-forte, in cui sono presenti costi per stipulare e far applicare i contratti e costi politici derivanti dal processo di regolamentazione. Il centro della riflessione concerne il ruolo dei profili contrattuali e politici nello spiegare le scelte contabili del management in presenza di costi di agenzia e asimmetrie informative, con particolare riferimento ai contratti tra l'azienda e i suoi creditori (debt contracts) ed ai contratti tra il management e gli azionisti (compensation contracts). Alcuni studi, inoltre, non considerano solamente l'opportunismo in relazione alle scelte effettuate in seguito alla stipula dei contratti, ritenendo le scelte contabili e di disclosure come parte integrante dello stesso processo contrattuale.

Tali studi, afferenti al più ampio filone di "Economic Theory Studies", pur provvedendo ad indagare il fenomeno in un'ottica innovativa non pervengono ad un contestuale ed adeguato sviluppo della prospettiva economica in tema di rendicontazione socio-ambientale. Le prospettive della "agency theory" e "positive accounting theory", risultano, quindi, altamente contestabili⁵⁹ (Arrington, E. and Francis, J. (1989), "*Letting the chat out of the bag. deconstruction, privilege and accounting research*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14 No. 1/2, pp. 1-28; Christenson, C. (1983), "*The methodology of positive accounting*", *The Accounting Review*. January, pp. 1-22; Puxty, A.G. (1986), "*Social accounting as immanent legitimation: a critique of a technist ideology*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1, pp. 95-112; Tinker, A.M. and Okcabel, E (1991), "*Fatal attractions in the agency relationship*", *British Accounting Review* Vol. 23 No. 4, December, pp. 29-54.) in quanto analizzando il ruolo della disclosure in condizioni di normale funzionamento del mercato (presumibilmente libero) si discostano dalle preoccupazioni principali della rendicontazione socio-ambientale: fallimento di mercato e voglia di modificare le tendenze attuali.

Inoltre, tra i dubbi intellettuali di questo nuovo approccio, il principale riguarda il presupposto centrale di tali teorie; più precisamente, l'idea che tutte le azioni siano motivate da una forma moralmente degenerata di egoismo a breve termine (si veda Gray et. a, 1994) sembra empiricamente inverosimile.

⁵⁹ Arrington, E. and Francis, J. (1989), "*Letting the chat out of the bag. deconstruction, privilege and accounting research*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14 No. 1/2, pp. 1-28
Christenson, C. (1983), "*The methodology of positive accounting*", *The Accounting Review*. January, pp. 1-22.

Puxty, A.G. (1986), "*Social accounting as immanent legitimation: a critique of a technist ideology*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1, pp. 95-112.

Tinker, A.M. and Okcabel, E (1991), "*Fatal attractions in the agency relationship*", *British Accounting Review* Vol. 23 No. 4, December, pp. 29-54.

2.2.3 Social and Political Theory Studies: “*stakeholder theory*”, “*legitimacy theory perspectives*”, “*contingency theory*” e “*political economy*”.

Di gran lunga più interessante e approfondite sono le prospettive teoriche individuate dai social and political theory studies quali: *stakeholder theory*; *legitimacy theory*; *contingency theory*; *political economy*. Questi studi costituiscono la parte più penetrante delle analisi sulla rendicontazione socio ambientale⁶⁰.

La “*political economy*”, definita da Jackson (1982)⁶¹ come “... *the study of the interplay of power, the goals of power wielders and the productive exchange system (Zald, 1970, p. 233). As a framework, political economy does not concentrate exclusively on market exchanges. Rather it first of all analyses exchanges in whatever institutional framework they occur and, second, analyses the relationships between social institutions such as government, law and property rights, each fortified by power and the economy, i.e. the system of producing and exchanging goods and services*”, focalizza la sua attenzione sulla ricerca del dominio economico, nonchè, sull'impossibilità di studiare lo stesso isolatamente dal quadro politico, sociale ed istituzionale nell'ambito del quale

⁶⁰ Arnold, P.J. (1990), “*The state and political theory in corporate social disclosure research: a response to Guthrie and Parker*”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, pp. 177-81.

Gray, R.H., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1987), *Corporate Social Reporting Accounting Accountability*, Prentice-Hall, Hemel Hempstead.

Gray, R.H., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1988), “*Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract*”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 1 No. 1, pp. 6-20.

Gray, R., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1991), *Accountability, corporate social reporting and the external social audits*”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4, pp. 1-21.

Guthrie, J.E. and Parker, L.D. (1989) *Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory*”, *Accounting and Business Research*. Vol. 9 No. 76, pp. 343-52.

Guthrie, J.E. and Parker, L.D. (1990), “*Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis*”, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, pp. 159-76.

Patten, D.M. (1992), “*Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory*” *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17 No. 5, pp. 471-5.

Roberts, R.W. (1992), “*Determinants of corporate social responsibility disclosure*”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17 No. 6, pp. 595-612.

Ullmann, A.E. (1985), “*Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms*”, *Academy of Management Review*, Vol. 10 No. 3, pp. 540-57.

⁶¹ Jackson, P.M. (1982), *The Political Economy of Bureaucracy*, Philip Allan, Oxford.

l'economica si svolge. In tal senso, la comunicazione aziendale e, con essa, il Social and environmental reporting *"can be designed to set the agenda and to mediate, mystify and shape the world"* (Woodward and others, 2001).

All'interno del più ampio filone letterario della political economy si collocano *" stakeholder theory, legitimacy theory perspectives, contingency theory "*; teorie che indagano attraverso prospettive differenti, talvolta sovrapposte, uno stesso tema: la rendicontazione socio-ambientale.

La *stakeholders theory* (Freeman, 1984) nata nel mondo delle imprese private si contrappone con le più tradizionali teorie che individuano nella "massimizzazione del profitto" il fine ultimo dell'impresa⁶². Secondo la teoria degli stakeholders, questa visione del ruolo delle impresa è alquanto riduttiva e incapace di cogliere le complesse relazioni che caratterizzano il rapporto impresa/ambiente; condizione essenziale, per il successo di ogni impresa, è, la capacità di perseguire scelte in grado di massimizzare vantaggi e benefici per tutti gli stakeholders⁶³.

La *legitimacy theory*, derivante dal concetto di legittimità in campo organizzativo e definita da Dowling e Pfeffer (1975, pag. 122) come: *"... a condition or status which exists when an entity's value system is congruent with the value system of the larger social system of which the entity is a part. When a disparity, actual or potential, exists between the two value systems, there is a threat to the entity's legitimacy."*, vede le organizzazioni continuamente impegnate nel garantire alla comunità che le loro azioni, attività e scelte vengano operate nei limiti e nel

⁶² Tali teorie individuano nel profitto il fine immediato e diretto dell'attività di impresa, considerano il valore di scambio come unica misura di valore per un bene, attribuiscono al profitto (misurato dalla grandezza contabile quale l'utile) la funzione di indicatore di successo dell'impresa e della capacità della stessa di produrre valore.

⁶³ *"... c'è una e solo una responsabilità sociale dell'impresa – usare le risorse e dedicarsi ad attività concepite per aumentare i profitti sempre che essa rimanga all'interno delle regole del gioco, il che equivale a sostenere che compete apertamente e liberamente senza ricorrere all'inganno o alla frode..."* Frieman M., *Capitalism and Freedom*, Chicago University Press, Chicago, 1992.

rispetto di norme socialmente riconosciute⁶⁴. In particolare, la legitimacy theory, si basa sull'idea che le organizzazioni/istituzioni abbiano dei contratti impliciti (contratti sociali)⁶⁵ con la comunità e che la loro esistenza, nonché, la loro possibilità di operare sia strettamente subordinata alla conquista del cosiddetto "Stato di legittimità"⁶⁶.

La "*contingency theory*", inizialmente pensata come una teoria organizzativa capace di spiegare gli aspetti strutturali dell'organizzazione⁶⁷, si basa sull'ipotesi che le organizzazioni debbano adeguare le loro strutture e i loro sistemi per affrontare le contingenze che l'ambiente esterno impone loro (Chandler, 1962); tra questi sistemi un ruolo fondamentale viene attribuito al reporting sia esso finanziario che socio-ambientale.

Appare chiaro come nelle tre teorie, la comunicazione sociale⁶⁸ assume funzione strumentale; ma se nella stakeholders theory è vista come di mezzo di dialogo

⁶⁴ Cormier, D. and Gordon, I. (2001), An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 5, 587-616.

Deegan, C., Rankin, M. and Voght, P. (2000), Firms' Disclosure Reactions to Social Incidents: Australian Evidence, *Accounting Forum*. Vol. 24, No. 1, pp. 101-130.

⁶⁵ Shock e Sethi (1973, pag. 67) forniscono una panoramica del concetto di un contratto sociale: "*Any social institution – and business is no exception – operates in society via a social contract, expressed or implied, whereby its survival and growth are based on: (1) the delivery of some socially desirable ends to society in general; and (2) the distribution of economic, social or political benefits to groups from which it derives its power.*"

⁶⁶ Deegan, C. (2000), *Financial Accounting Theory*, McGraw Hill Book Company, Sydney.

Deegan, C. (2002), "*The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures- A Theoretical Foundation*" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 282-311.

Mathews, M.R. (1993), *Socially Responsible Accounting*, Chapman and Hall, London.

Patten, D.M. (1991), "*Exposure, legitimacy, and social disclosure*", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10, pp. 297-308.

Patten, D.M. (1992), "*Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: A note on legitimacy theory*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17 No 5, pp. 471-75.

⁶⁷ Questa teoria si proponeva, inizialmente, di spiegare la varietà delle caratteristiche di struttura, sistemi operativi e stile di leadership sulla base della situazione ambientale entro cui opera l'organizzazione, la quale determina la necessità di un processo di adattamento e quindi un idoneo approccio del management. Obiettivo principale della teoria era la ricerca della coerenza delle scelte e organizzative in funzione delle variabili che entrano in gioco.

⁶⁸ Diversi studi hanno esaminato direttamente o indirettamente *the legitimacy theory* e l'applicabilità alle pratiche di rendicontazione sociale delle organizzazioni (ad esempio, Adams, Hill e Roberts 1998; Campbell, Craven e 2003 Shrivess; Deegan, Rankin e Voght 2000; Deegan et al. 2002; Deegan e Gordon 1996; Deegan e Rankin 1996; Guthrie e Parker 1989; Gray, Kouhy e Lavers 1995; 1999 O'Donovan; 1991 Patten; 1992; Walden e Schwartz 1997; Wilmhurst e Frost 2000); i risultati di questi studi tendono generalmente a riconoscere l'applicabilità della teoria della legittimità alle pratiche di rendicontazione sociale delle imprese.

tra l'organizzazione e gli stakeholders, nonché come mezzo di gestione responsabile dell'azienda, nella legitimacy theory è vista come lo strumento in grado di gestire e perseguire la legittimità sociale, nella contingency theory è vista come uno strumento in grado di influenzare le performance dell'impresa (Thomas, 1991) solo se capace di adattarsi alle condizioni esterne imposte dall'ambiente, quali: stabilità e competitività dell'ambiente; tecnologia e industria, le caratteristiche di utenti e altre fonti di informazione, caratteristiche organizzative e strutturali (es: centralizzazione); cultura, nazionalità.

2.3 Le prospettive di analisi: *"legitimacy theory"* e *"contingency theory"*

La legitimacy theory e la contingency theory, risultano essere gli approcci teorici più utilizzati in letteratura per interpretare gli accountability trends; più precisamente, rappresentano due degli approcci principali volti all'analisi e allo studio delle variabili che "condizionano" la comunicazione organizzativa⁶⁹.

Come la letteratura teorica spiega⁷⁰, queste teorie risultano strettamente correlate, in quanto, elaborano i loro assunti riferendosi "system oriented theory"⁷¹ nonché alla definizione che la "political economy theory"⁷² dà dell'impresa.

Seguendo questi approcci risulta agevole focalizzarsi sul ruolo delle informazioni e dei sistemi organizzativi nel determinare le relazioni intercorrenti tra imprese e ambiente (Gray 1996, Maurer and others 1997). Legitimacy theory e contingency theory sono, infatti, in grado di fornire approfondimenti utili ma,

⁶⁹ Merchant K.A. (1981) *"The design of the corporate budgeting system; Influences on managerial behaviour and performance"*, Accounting Review, 56 (4), pp. 813-829.

Merchant K.A. (1984) *"Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model"*, Accounting, Organizations and Society, 9 (3/4), pp. 291-307.

Adams C. A. (2002) *"Internal organizational factors influencing corporate social and ethical reporting"*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 15 (2).

O'Donovan G. (2002) *"Environmental disclosure in the annual report. Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory"*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 15 (3), pp. 344-371.

⁷⁰ Deegan, C. (2002) *"Introduction. The legitimising effect of social and environmental disclosure – a theoretical foundation"*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 15 (3), pp. 282-311.

⁷¹ In una prospettiva "system oriented", l'entità è influenzata dalla società/contesto in cui opera, quindi, le questioni economiche non possono essere investigate senza prendere in considerazione la struttura politica sociale ed istituzionale in cui l'attività economica si estrinseca. In particolare, seguendo questa visione i report contabili vengono considerati documenti sociali, politici ed economici, nonché degli strumenti per costruire, sostenere e legittimizzare le azioni economiche e politiche.

⁷² I "social and political theory studies" permettono, d'altra parte, di spiegare le interazioni ed i collegamenti tra il processo di rilevazione, l'ambiente e il comportamento sociale delle organizzazioni.

contestualmente, diversi sui processi di rendicontazione⁷³; più precisamente se la legitimacy theory spiega l'accountability come uno strumento per ottimizzare e assicurare alla comunità locale una maggiore trasparenza evitando, quindi, crisi di legittimità; la contingency theory vede la rendicontazione come un razionale adattamento alla maggiore complessità e competitività ambientale, nonché alla maggiore richiesta di trasparenza e di "informazione".

Combinando le ipotesi principali di entrambe le teorie cercheremo di sviluppare le nostre ipotesi al fine di individuare i "fattori" che influenzano l'attività di rendicontazione sociale nelle Local Authorities Italiane.

2.4 Legitimacy theory

La legitimacy theory, basandosi sugli assunti della "political economy theory" e della "resource dependence theory", considera le organizzazioni parte integrante di un più ampio sistema sociale, quindi, non dotate di risorse intrinseche né capaci di esistere autonomamente. La loro esistenza, coerentemente a quanto afferma Matthews⁷⁴(1993), è subordinata alla capacità di ottenere dalla società il cosiddetto "stato di legittimità"; in altre parole, si ritiene che la sopravvivenza di una organizzazione è vincolata al rispetto delle clausole (termini)⁷⁵ del contratto sociale che lega le organizzazioni ai membri della società.

⁷³ Fiedler T., Deegan C. (2002) "Environmental collaborations within the building and construction industry: a consideration of the motivations to collaborate", *Critical Perspectives on Accounting*, 1, pp.193-212.

⁷⁴ Matthews M.R. (1993) in "Socially Responsible Accounting", Chapman Hall, London, afferma: "the social contract would exist between corporations and individual members of society. Society provides corporations with their legal standing and attributes and the authority to own and use natural resources and to hire employees"

⁷⁵ Gray (1996) sostiene che all'interno di ogni singolo "contratto" è bene distinguere due categorie di termini:

- espliciti, ossia, quelli espressamente legiferati quali, ad esempio, i requisiti legali
- impliciti, ossia, quelli non legiferati che incarnano le aspettative sociali.

È proprio per quest'ultima categoria di termini che può variare notevolmente la percezione dei gestori e per i quali è stato istituito e definito il concetto di legittimità.

In questi termini la legittimità è considerata una risorsa da cui dipende la sopravvivenza di un'organizzazione (Dowling e Pfeffer, 1975); tuttavia, è una "risorsa" facilmente influenzabile o manipolabile (Woodward and Others, 2001). Coerentemente con quanto affermato dalla "resource dependence theory", la legitimacy theory suggerisce che ogni qual volta i manager ritengono che la fornitura di una particolare risorsa sia indispensabile per la sopravvivenza organizzativa, è necessario perseguire strategie volte a garantire l'approvvigionamento continuo della stessa⁷⁶.

Al fine di rendere più agevole la comprensione della legitimacy theory è necessario chiarire quali siano le motivazioni alla base della ricerca di legittimità. Dalla letteratura ci pervengono due diversi approcci che analizzano differentemente tale questione: "strategic approaches" e "institutional approaches". L'approccio strategico focalizza la propria attenzione sulle organizzazioni ("*managers looking out*") e attribuisce ai manager una funzione di controllo sul processo di legittimizzazione (Dowling and Pfeffer, 1975; Lindblom, 1994, Perrow 1961); questo filone, per le sue connotazioni manageriali, è strettamente connesso alla teoria degli stakeholders, nonché, alla teoria della "resource dependence". L'approccio istituzionalista si focalizza, invece, su come le organizzazioni o gruppi di organizzazioni si adattano al proprio ambiente istituzionale al fine di gestire la legittimità ("*society looking in*"); si nota come, in questo caso, la legittimità non è vista come una risorsa bensì come un set di vincoli esterni alle consuete attività dell'organizzazione (Di Maggio and Powell, 1983, Hahn, 2004, Suchman, 1995, Zucher, 1987).

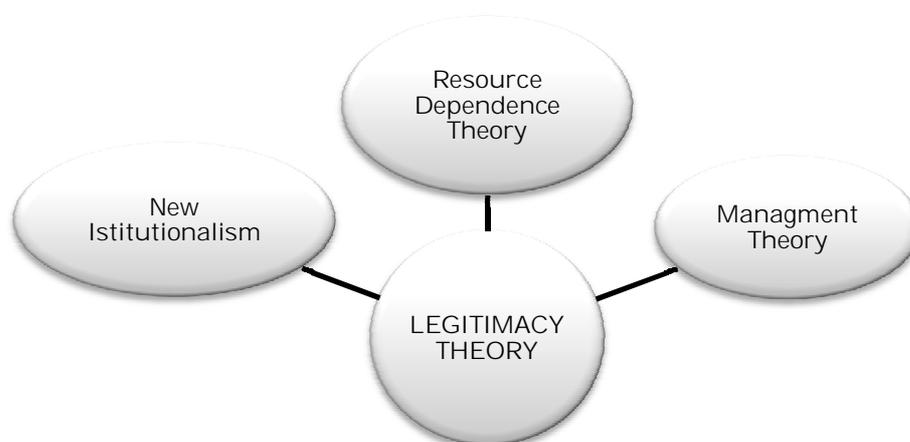
⁷⁶ L'organizzazione, quindi, in "cerca" di legittimità, può (Fiedler e Deegan, 2002):

- Adattare i suoi output, adattando obiettivi e modalità di funzionamento;
- Provare, attraverso la comunicazione, a modificare la definizione di legittimità sociale, affinché sia conforme alle pratiche attuali dell'organizzazione;
- Provare, attraverso la comunicazione, ad essere identificati come legittimi.

In altre parole, un'organizzazione potrebbe adottare mezzi sostanziali o simbolici per cercare di legittimità. Mentre l'impiego di mezzi sostanziali produce cambiamenti effettivi da o all'interno dell'organizzazione, l'impiego di mezzi simbolici si riferisce al tentativo di apparire coerente con le aspettative esterne al fine di poter proseguire le attività come di consueto (Ashforth e and Others, 1990, Richardson, 1995).

Un ulteriore aspetto che è necessario chiarire riguarda il concetto di legittimità e la sua percezione in funzione dei diversi tipi di organizzazione a cui si riferisce; a tal proposito si è soliti distinguere tra: pragmatic legitimacy, moral legitimacy e cognitive legitimacy (Suchman, 1995). Mentre il primo tipo di legittimità è attivata al fine di perseguire l'interesse specifico degli stakeholders dell'organizzazione, la moral legitimacy si basa su un giudizio consapevole del pubblico chiamato a valutare se le attività delle organizzazione possono essere considerate moralmente accettate o meno: la decisione non è semplicemente basata su calcoli egoistici (Hahn, 2005). La terza tipologia, cognitive legitimacy, è diversa dalle precedenti. Essa non è il risultato di un discorso comunicativo tra l'organizzazione e/o le parti interessate (Scott, 1995) si basa, invece, sulla consapevolezza e sulla cognizione, nel senso che sia l'organizzazione che le sue azioni devono essere "comprensibili" o considerate come "concesse" dal pubblico degli interlocutori (Suchman, 1995)⁷⁷.

Figura 1: le origini della legitimacy theory



⁷⁷ In questo senso è possibile distinguere due processi che portano le organizzazioni ad ottenere lo "stato di legittimità": "preconscious" (se le azioni vengono considerate "concesse"/legittime a priori) e "post-conscious" (se la legittimità viene stimata tramite un processo di valutazione).

2.4.2 Legitimacy theory nella teoria contabile

2.4.2.1 Considerazioni d'insieme

La legitimacy theory, come precedentemente anticipato, trova le proprie fondamenta negli studi di teoria politica e sociale (Cooper e Sherer, 1984; Deegan e gli altri, 2002; Gray and others, 1995; Gray, 2002; Tinker and others, 1991, Moerman e Van Der Laan, 2005). Tra gli assunti fondamentali, la legitimacy theory afferma che le organizzazioni nel compimento delle proprie attività debbano garantire il rispetto di vincoli e norme sociali (Blomquist e Deegan, 2000), attribuendo all'accounting (Richardson (1987)) funzione legittimativa in grado di collegare i valori sociali con le attività economiche. Difatti, posto che la teoria si basa su percezioni e stime, qualsiasi tipo di strategia implementata dal manager, volta al perseguimento dello "Stato di Legittimità", sortisce effetti positivi sulla comunità solo se opportunamente comunicata: le informazioni risultano, quindi, necessarie per modificare le percezioni che gli stakeholders hanno dei cambiamenti sociali⁷⁸, azioni correttive non "comunicate" non saranno efficaci (Comier e Gordon, 2001)⁷⁹.

Numerosi studi sono stati condotti sulle pratiche di rendicontazione socio-ambientale⁸⁰ adottate dalle aziende private, solo recentemente, l'approccio di legittimità è stato applicato nelle analisi delle attività di rendicontazione realizzate da organismi pubblici (Carlin e Guthrie 2003; p. Aucoin, r. Heintzman

⁷⁸ Lindblom, 1994, afferma che, attraverso il processo comunicativo l'organizzazione può :

- educare e informare comunità e gli stakeholders degli effettivi cambiamenti in termini di performance e le attività dell'organizzazione;
- cambiare le percezioni della comunità non variando i propri comportamenti;
- modificare le percezioni al fine di distogliere l'attenzione della comunità dal "problema cruciale"

⁷⁹ Questa prospettiva sottolinea l'importanza strategica e la potenza di informazioni integrative aziendali, si veda ad esempio quelle inserite nell'ambito delle relazioni annuali, "report di prestazioni" o "report sociali e ambientali", generalmente oggetto di osservazione dei legitimacy theorist.

⁸⁰ L'interesse della legitimacy literature verso le pratiche di rendicontazione socio-ambientale è stata fortemente influenzata dagli scritti di Guthrie e Parker (1989), tanto che numerosi ricerche successive hanno cercato di perfezionare le loro argomentazioni (Patten, 2002, 1995; Gray 1995; Deegan e Rankin, 1996; Deegan E Gordon, 1996; Walden e Shwartz).

2000; Marcuccio, Steccolini 2005); tra gli argomenti che hanno maggiormente stuzzicato l'interesse degli studiosi, ricordiamo:

- identificazione dei mezzi di comunicazione più efficaci nel modificare la percezione che la comunità ha dell'azienda (Milne, Patten 2002);
- identificazione, all'interno della società, di gruppi più indicati nel conferire legittimità (Mitchell and Others, 1997);
- dimostrazione della relazione inversa che intercorre tra le performance socio-ambientali e la disclosure (Halme, Huse, 1997);
- individuazione delle diverse strategie implementate dai manager a seconda se l'obiettivo sia conquistare, mantenere o ripristinare lo Stato di legittimità della propria organizzazione (O'Donovan, 2002).

2.4.2.2 La natura delle "legitimacy variable"

Il filone strategico della legitimacy theory individua taluni fattori che potrebbero incidere sulla misura e la natura dell'etica, nonché, sul contenuto del reporting socio-ambientale; quali: dimensione, questioni politiche e sociali, contesto economico e processi interni (Adams, 2002; Halme, Huse, 1997). In particolare, Patten (2002) riconosce al contesto politico e sociale in cui opera l'azienda un ruolo di forte influenza, egli, inoltre aggiunge che tali fattori possono essere strettamente correlati alla dimensione aziendale, tecnologia, nonché, disponibilità di materiali e risorse umane; altri suggeriscono (O'Donovan, 2002) che i cambiamenti manageriali e le percezioni che la comunità ha di tali cambiamenti potrebbero essere fortemente influenzati da altri fattori anche se difficili da operationalizzare e misurare.⁸¹

⁸¹ A tal proposito, si assiste ad un connessione tra contingency theory e legitimacy theory, entrambe le teorie, come vedremo nei paragrafi successivi, individuano gli stessi fattori – organizzativi, interni, esterni – come motivanti nel processo di comunicazione e reporting.

2.4.3 Le critiche alla teoria

La legitimacy theory è stata ampiamente utilizzata per analizzare il reporting sociale ed ambientale, la sua applicazione ha permesso, inoltre, di monitorare le strategie che negli ultimi vent'anni i managers hanno adottato al fine di "garantirsi" lo "stato di legittimità".

Nonostante l'enorme contributo della teoria essa non è esente da critiche; una delle principali riguarda alcune applicazioni della stessa, più precisamente, si rileva la creazione di solide relazioni causali tra le performance socio-ambientali e comportamenti legittimi perdendo di vista i fattori intermedi. Uno dei presupposti generali della teoria afferma che l'ammontare delle informazioni fornite dalle organizzazioni nei loro report è funzione delle pressioni dell'opinione pubblica nell'ambiente socio-politico; conseguentemente, ci si aspetterebbe che le imprese maggiormente esposte alle pressioni pubbliche o con performance ambientali non ideali forniscano un maggior quantitativo di informazione nel tentativo di far fronte alle "minacce" al riconoscimento della loro legittimità⁸².

In secondo luogo, essendo una teoria fondata sulla percezione che i singoli managers hanno dei "limiti" propri dei contratti sociali, nonché, delle potenziali violazioni, essa potrebbe imbattersi in problemi legati alla precisione della stima, ad esempio la difficoltà di prevedere la sensibilità alle minacce di legittimità (Deegan, 2002).

Infine, la teoria della legittimità pur fornendo utili approfondimenti è spesso considerata una teoria poco sviluppata, esistono, infatti, numerose lacune nella letteratura (Deegan, 2002); ad esempio:

⁸² Gli esami del rapporto prestazioni/divulgazione relazione hanno fornito risultati contrastanti: Patten (2002), ad esempio, effettuando un'indagine sul rapporto tra le performance ambientali e disclosure non evidenzia alcun rapporto significativo; secondo alcuni studiosi (O'Donovan 2002; Patten, 2002), questi risultati sono diretta conseguenza della mancata considerazione di importanti fattori intermedi che influiscono sulla legittimità dell'impresa, quali l'industria, attenzione dei media, particolari eventi o scandali.

1. Non è stata definita quale sia la forma comunicativa più idonea a trasmettere una visione positiva dell'organizzazione in "cerca" di legittimità (vedere Milne, Patten 2002).
2. Non è stato precisato se la ricerca della legittimità è una pratica universalmente diffusa o se esistono particolari gruppi di società o responsabili di società siano più sensibili al fenomeno.
3. Non si conosce se la legittimità sia percepita in egual maniera all'interno della società o esistano soggetti o gruppi di soggetti più sensibili; e se esistono in che modo i manager siano in grado di individuarli (O'Donovan ,2002 ; Lindblom, 1993).

2.5 Contingency theory

La contingency theory, nata nel mondo delle imprese private, venne adottata a partire dal 1950 come approccio alternativo per lo studio delle organizzazioni. Essa, intesa anche come risposta alle teorie precedenti di gestione - Scientific Management, the Human Relations movement, the Human Resources movement - focalizza l'analisi "sulle contingenze", in presenza delle quali nascono e si sviluppano i fenomeni organizzativi delle imprese⁸³.

La contingency theory, come precedentemente anticipato, affonda le proprie radici nella teoria del sistema "aperto" secondo cui un'impresa al fine di sopravvivere e raggiungere i suoi obiettivi interagisce, si adatta e cerca di controllare l'ambiente di riferimento: l'efficacia di una organizzazione nel far fronte alle esigenze del proprio ambiente è subordinata alla capacità di progettare i singoli sottosistemi che la compongono conformemente alle esigenze ambientali⁸⁴. Tuttavia se la possibilità di un'organizzazione di implementare, mantenere e sviluppare sottosistemi conformi con i "contingent elements" dell'ambiente di riferimento influenza le capacità di performance e, se, le performance organizzative di una impresa sono strettamente influenzate da variabili (contingenze) esterne allora la progettazione e l'implementazione della struttura e dei sottosistemi dell'organizzazione (strategia, contabilità, strumenti di gestione HR) dovranno adattarsi ("fit")⁸⁵ alle "contingenze" esterne⁸⁶.

⁸³ "The contingency approach attempts to understand the interrelationships within and among organizational subsystems as well as between the organizational systems as an entity and its environments. It emphasizes the multivariate nature of organizations and attempts to interpret and understand how they operate under varying conditions ..." Szilagyi Jr., Wallace M. (1980) "Organizational Behavior and Performance." Goodyear Santa Monica, California.

⁸⁴ Burrell G., Morgan G. (1979) *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann, London.

⁸⁵ In letteratura è possibile distinguere diverse forme di fit così schematizzabili:

- concettualizzazioni "discordanti", nel senso che i loro significati teorici sono così contrastanti, che i risultati ottenuti dall'applicazione di un approccio non possono essere collegati ai risultati dell'altro (cfr. Cartesian approach and a Configuration approach). Donaldson, L., 1996. "For positivist organization theory: proving the hard core", Sage, London.

Numerosi studiosi hanno cercato di operazionalizzare e misurare queste variabili/contingenze, tra questi meritano menzione i lavori di Lawrence e Lorsch⁸⁷(1967), che analizzano l'influenza dell'ambiente sull'integrazione organizzativa e sulla differenziazione; Burns e Stalker(1961)⁸⁸, che indagano l'influenza delle condizioni ambientali (come ad esempio incertezza tecnologica) sulla forma organizzativa; Woodward (1965)⁸⁹che verifica l'influenza della tecnologia sulla struttura organizzativa; Harvey (1982)⁹⁰ che analizza l'influenza della strategia sul processo amministrativo-decisionale; Anderson e Lanen⁹¹ che sottolineano come sia la cultura nazionale che la strategia competitiva abbiano effetti rilevanti sulla forma organizzativa.

-
- concettualizzazioni "complementari" (cfr. Congruence approach and a Contingency approach). , R., Van de Ven, A.H. (1985) "*Alternative forms of fit in contingency theory*", *Administrative Science Quarterly*, 30, pp. 514–539.
 - concettualizzazioni "corrispondenti", nel senso che possono pervenire a risultati simili (moderation and mediation). Luft, J., Shields, M.D. (1999) "*Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research*", *Accounting, Organizations & Society*, 28, pp. 169–249.

Gerdin J., Greve J. (2003) "*Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review*", online working paper.

Meyer, A.D., Tsui, A.S., Hinings, C.R. (1993) "*Configurational approaches to organizational analysis*"; *Academy of Management Journal*, 36, pp. 1175–1195.

Mintzberg, H. (1983). *Structure in fives: designing effective organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs

Otley, D.T. (1980) "*The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*", *Accounting, Organizations and Society*, 4, pp. 413–428

⁸⁶ Miles, R.E., Snow, C.C. (1978) *Organizational strategy, structure, and process*. , McGraw-Hill, New York.

Hoque Z. (2004) "*A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance*", online journal.

Hofer C.W. (1975) "*Toward a contingency theory of business strategy*", *Academy of Management Journal*, 18, pp. 784-810.

⁸⁷ Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1967) "*Organization and environment: managing differentiation and integration*", Harvard University, Boston, Mass.

⁸⁸ Burns W.J., Stalker G. (1961) *The Management of Innovation*, Tavistock, London.

⁸⁹ Woodward J. (1965) *Industrial Organization: theory and Practice*, Oxford University Press, London.

⁹⁰ "...for a certain set of organizational and environmental conditions, an optimal strategy exists" Harvey, D.F. (1982), *Strategic Management*. Columbus, OH: Merrill

⁹¹ Anderson S.W., Lanen W.N. (1999) "*Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India*", *Accounting, Organization and Society*, 24 (56), pp. 379-412.

Tabella 1: la Contingency theory nella organization research

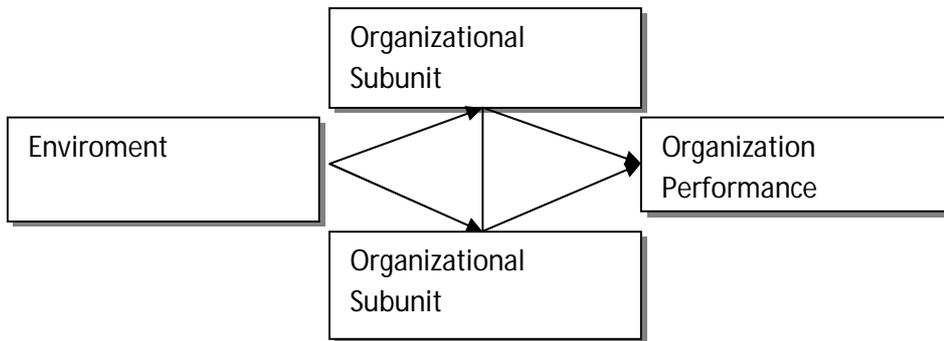
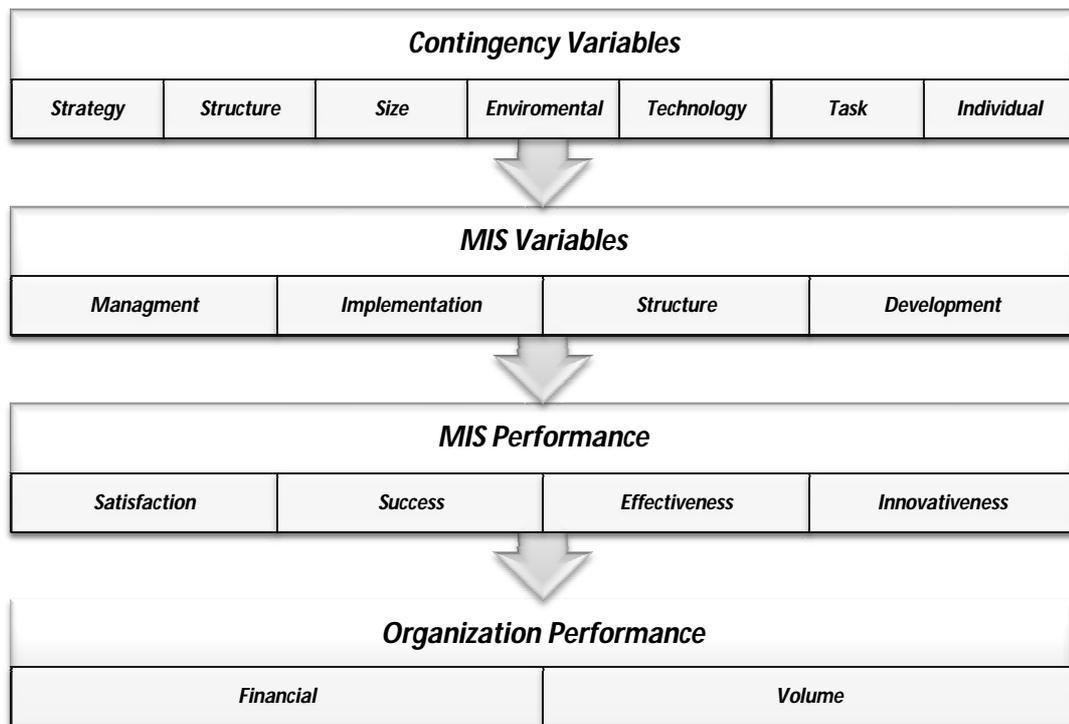


Tabella 2: Contingency theory nella MIS research



Fonte: Weill, Peter; Olson, Marorethe H. (1989). An Assessment of the Contingency Theory of Management Information Systems. Journal of Management Information Systems, 6(1), 63.

2.5.2 La contingency theory nella teoria contabile

2.5.2.1 Considerazioni d'insieme

Tradizionalmente la letteratura contabile tende ad essere suddivisa in due ampi filoni; da un lato, c'è chi cerca leggi universali riguardanti la misurazione del reddito, valutazione dei beni, etc, all'estremo opposto, si collocano coloro che sostengono che è necessario selezionare i metodi contabili in funzione delle condizioni interne o esterne dell'organizzazione (Watts e Zimmerman, 1978), arrivando, poi, all'individuazione di un unico metodo di riferimento.

La contingency theory assume una posizione intermedia in questo dilemma, offre un'alternativa alla "verità universali", da un lato, e ad approcci situazionali univoci, dall' altro.

L'applicazione della contingency theory in ambito contabile, largamente adottata con finalità ed interessi diversi che spaziano dalla progettazione dei sistemi di gestione contabile alle esigenze di periodicità e di trasparenza del reporting finanziario, prevede che la progettazione di "sottosistemi" organizzativi sia personalizzata⁹², nel senso che dovrebbe poggiare su determinati "contingency elements", quali: l'incertezza dell'ambiente, tecnologia e dimensione organizzativa. In quest'ottica numerosi autori si sono interessati nella delineazione di un quadro di "contingency elements" con lo scopo di fornire un approccio più generale volto a facilitare la progettazione finanziaria e la gestione dei sistemi contabili⁹³. In tal senso, l'efficacia di un'organizzazione nel far fronte alle esigenze ambientali è subordinata alla capacità della stessa di interagire con i differenti sottosistemi organizzativi, siano essi interni od esterni (Lawrence e

⁹² Thomas A.P. (1986) "The contingency theory of corporate reporting. Some empirical evidence", Accounting, organization and society, V.11 (3), pp.253-270.

⁹³ Gordon L.A., Miller D. (1976) "A contingency framework for the design of accounting information systems", Accounting, Organization and Society, 1, pp. 59-69.

Hayes D.C. (1977) "The contingency theory of managerial accounting", Accounting Review, 52 (1), pp. 22-39.

Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978) "A contingency framework for management accounting systems research", Accounting, Organizations and Society, 3 (1), pp. 65-76.

Lorsch, 1967; Thompson, 1967; Perrow, 1967). Appare chiaro come ciò valga anche per il reporting, riconosciuto anch'esso come uno di quei sottosistemi con cui l'organizzazione interagisce e che concorrono a determinare la sua struttura organizzativa (Burrell e Morgan, 1979, Thomas, 1999, 1986).

Questo approccio al "management accounting" e al "corporate financial reporting" trova le proprie radici nell'assunto secondo il quale non esiste un'unica accezione che definisca in maniera "universale" i concetti di accounting e report system e che li renda applicabili egualmente in tutte le organizzazioni e in tutte le circostanze (Gordon e Miller, 1976, Hayes, 1977, Waterhouse e Tiessen, 1978). In realtà, quindi, l'efficienza di un sistema di reporting dipenderà dalle circostanze specifiche in cui si trova un'organizzazione, quali: capacità dell'organizzazione di adattarsi ai cambiamenti dei fattori interni ed esterni, dimensioni organizzative, incertezza dell'ambiente e tecnologia (Thomas, 1999, Chenhall, 1994).

2.5.2.2 La natura delle "contingency variable"

Dalle numerose formulazioni della contingency theory vengono identificate diverse classi o tipi di variabili per le quali è difficile trovare una classificazione omogenea. Ad esempio, Gordon e Miller (1976) forniscono un quadro comprendente: ambiente; organizzazione e decision making stile. Analogamente, Hayes (1977) cita tre principali classi di "contingenze": ambientale, delle interdipendenze (livello di dipendenza dell'organizzazione dal suo ambiente) e interno. Waterhouse e Tiessen (1978) sviluppano un modello basato su due variabili contestuali, quali: la tecnologia e l'ambiente.

Thomas, a sua volta, (1991) distingue tre classi principali di variabili che possono influenzare i sistemi di reporting finanziario, che consistono in:

1. variabili societarie, il riferimento è al sistema economico, giuridico, politico in cui opera l'impresa
2. ambiente o contesto,

3. attributi organizzativi, ci si riferisce al tipo e alla quantità di risorse disponibili, nonché, i "modi" con cui queste vengono organizzate.

Ciascuna delle variabili è stata operationalizzata in modi diversi; nei paragrafi successivi ripercorreremo la letteratura pertinente per individuare "the right fit" in relazione alla realtà delle organizzazioni del settore pubblico.

2.5.3 La contingency theory e le sue critiche

Se nel corso degli anni la contingency theory è stata ampiamente utilizzata e sviluppata allo stesso tempo è stata fonte di numerose critiche dalla letteratura⁹⁴; tra le critiche più rilevanti sembra opportuno ricordare quelle che più da vicino coinvolgono la nostra prospettiva di analisi:

1. Mancanza di evidenze empiriche sulla relazione tra fattori contingenti identificati e le performance delle imprese.

Le critiche principali volte alla teoria si riferiscono alla capacità delle contingency variable di spiegare solo in parte la variazione di performance organizzative, secondo alcuni la presenza di variabili intermedie potrebbe plasmare il rapporto tra prestazioni e sistemi/sottosistemi organizzativi controbilanciando queste critiche.

2. Povertà di metodologie utilizzate per testare l'ipotesi.
3. Incompleta definizione del concetto di "fit" tra contingenze (variabili indipendenti) e sistemi/sottosistemi organizzativi (variabili dipendenti).⁹⁵

⁹⁴ Dent, J.F. (1990) "Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research", Accounting, Organizations and Society, 15, pp. 3–25.

Fisher, J. (1995) "Contingency-based research on management control systems: categorizing by level of complexity", Journal of Accounting Literature, 14, pp. 24–53.

Galunic, D.C., Eisenhardt, K.M. (1994) "Renewing the strategy–structure–performance paradigm", Research in Organizational Behavior, 16, pp. 215–255.

Langfield, Smith, K. (1997) "Management control systems and strategy: a critical review", Accounting, Organizations and Society 22, pp. 207–232.

Otley, D.T. (1980) "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", Accounting, Organizations and Society, 4, pp. 413–428.

⁹⁵ I critici sostengono, inoltre, che la mancanza di supporto empirico forte per le principali ipotesi della teoria possa essere ricondotto all'indeterminatezza propria del concetto di "fit"⁹⁵ e di performance. Gerdin J., Greve J. (2003) "Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review", online working paper.

4. Frammentazione delle ipotesi e mancanza di un quadro teorico organico che faciliti l'analisi del rapporto tra fattori contingenti e le caratteristiche principali dei sistemi di contabilità (testimoniata dai risultati contraddittori ottenuti nel corso degli anni da diversi studi).
5. Frammentata operazionalizzazione delle variabili che influenzano i sistemi organizzativi⁹⁶.
6. Eccessiva razionalità della teoria.

I critici teorici fanno notare come la contingency theory sia una teoria troppo restrittiva e razionale, di natura positivista e sostenuta con la ferma, seppur illusoria, convinzione che la realtà sia oggettiva e misurabile.⁹⁷

Schematizzando potremmo affermare:

LE INTERAZIONI CON LA CONTABILITÀ	
CONTINGENCY THEORY	LEGITIMACY THEORY
<p><i>L'efficacia di una organizzazione nell'affrontare l'ambiente/contesto dipende dalla interazione con i proprio sub-sistemi organizzativi interni ed esterni (Lawrence and Lorsch 1967; Thompson, 1967; Perrow 1967). Il reporting rappresenta uno di questi sub-sistemi con cui le organizzazioni interagiscono e che influenza la struttura organizzativa delle stesse (Burrell and Morgan 1979, Thomas 1999).</i></p> <p><i>Tale approccio si fonda sull'assunto che non esiste un unico ed universale sistema contabile (applicabile cioè a tutte le organizzazioni in ogni circostanza); ma che l'appropriatezza del sistema dipenderà dalle specifiche circostanze in cui l'organizzazione si trova.</i></p>	<p><i>Il reporting è lo strumento attraverso cui ogni organizzazione cerca di "legittimarsi" e provvede a collegare i valori sociali con le azioni economiche.</i></p> <p><i>Tale approccio si fonda sull'assunto che ogni singola strategia che viene implementata dai manager ha degli effetti sugli attori esterni e, quindi, deve essere accompagnata da "disclosure". L'informazione è il mezzo attraverso cui si riescono a mutare le percezioni della società e di ogni singolo stakeholders.</i></p>

⁹⁶ Shoonhoven C.B. (1981) "Problems with contingency theory: testing assumptions hidden within the language of contingency theory", Administrative Science Quarterly, 26, pp. 349-377

⁹⁷ Chapman, C.S. (1997) Reflections on a contingent view of accounting. Accounting, Organizations and Society, 22, pp. 189-205.

2.6 La rendicontazione sociale: fattori determinanti ed elaborazione delle ipotesi

I due filoni della letteratura sopra analizzati identificano disparate categorie di fattori, a volte sovrapposte, che condizionano ed incidono sui contenuti e sulle informazioni inserite nei report. La review della letteratura ci mostra come la contingency theory e la legitimacy theory applicate ai sistemi di reporting, classificano tali fattori in modi diversi seguendo diversi livelli di dettaglio.

Al fine di rendere più agevole l'attività di analisi, nonché, offrire una categorizzazione motivata ed equilibrata di questi fattori, si è preferito attingere dalla riclassificazione dei fattori effettuata da Adams nel 2002 ne *"Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising"*.⁹⁸ Adams (2002) nel suo studio identifica tre macrocategorie di fattori:

1. *"corporate characteristics;*
2. *general contextual factors;*
3. *internal contextual factors (intended objectives and process of SER)."*

Prendendo il via dalla classificazione tripartita di Adams (2002) nonché dalla letteratura precedente, si è proceduto all'identificazione di tre macroclassi di fattori che potrebbero influenzare il social and environmental reporting negli enti locali:

⁹⁸ Adams partendo da una revisione della letteratura precedente si propone di evidenziare come determinati fattori influenzano le attività di social and environmental reporting. È importante sottolineare che lo studio di Adams incentrato, esclusivamente, su sette aziende appartenenti al settore privato, non è facilmente generalizzabili a causa delle piccole dimensioni del campione, saranno, quindi, necessarie numerose rettifiche in quanto non tutti i fattori ritenuti rilevanti per il settore privato lo saranno per il settore pubblico; inoltre, data la dinamicità del social and environmental reporting non è possibile individuare un risultato che accerti in maniera unica standardizzata e generalmente condivisa in che modo i singoli fattori influenzino l'attività di reporting.

- fattori organizzativi: fattori strettamente correlati alle caratteristiche organizzative dell'azienda
- fattori interni: fattori correlati alle caratteristiche interne dell'azienda
- fattori esterni: fattori correlati alle caratteristiche ambientali e tecnologiche che costituiscono il contesto dell'azienda.

In ogni singola macroclasse si procederà, poi:

1. all'individuazione ed illustrazione dei fattori che influenzano l'attività di reporting, analizzando simultaneamente gli aspetti considerati rilevanti da entrambe le teorie;
2. all'individuazione delle relazioni tra i singoli fattori e il livello di disclosure distinguendo ed attenzionando le due prospettive teoriche di riferimento;
3. alla formalizzazione delle ipotesi.

2.6.1 FATTORI ORGANIZZATIVI

Numerosi studi sono stati condotti oltre che sui vantaggi derivanti dalle rilevazioni economico finanziarie⁹⁹, anche su quelli derivanti dalle rilevazioni sociale a di carattere volontario¹⁰⁰, ma poche ricerche sono state condotte sugli argomenti oggetto della rendicontazione sociale e sui fattori che stimolano l'attività di rendicontazione e che determinano il contenuto dei report.

Alcune ricerche empiriche su social and enviromental reporting hanno focalizzato la loro attenzione sugli impatti che le *corporate characteristics* hanno su *reporting behaviours*¹⁰¹.

Secondo la Contingency theory le scelte manageriali nell'attività di rendicontazione sono influenzate da determinati fattori, quali:

1. Dimensione organizzazione (Hossain and others 1995; Hackson and Milne 1996; Adams 2002; Patten 1991). Il concetto di dimensione assume generalmente due connotazioni differenti: *organization's size* e *organization's complexity*.

- a) *Organization's size*, espressa in termini di resource availability. Tradizionalmente l'"organization's size" viene considerata una delle variabili atte ad influenzare le scelte di accounting, nonché le pratiche di rendicontazione, si afferma, infatti, che tanto maggiore sia l'ammontare delle risorse da gestire tanto più strutturati saranno i processi amministrativi, conseguentemente, tanto più accountable dovrà essere il processo di rendicontazione

⁹⁹ Gelb DS An J.A. Strawser "Corporate Social Responsibility And Financial Disclosure: An Alternative Explanaton For Increate Disclosure" Journal Of Business Ethics (2001)

¹⁰⁰ Ulmann, A.A. "Data In Search A Theory: A Critical Examintion Of Relationship Among Social Performance, Social Disclosure, And Economic Performance Of Us Frms" Academy Of Management Review (1985)

¹⁰¹ Anche se i risultati sembrano essere influenzati da una serie di altri fattori quali, ad esempio, paese d'appartenenza, è stata individuata una stretta relazione tra fattori organizzativi e reporting behaviours.

(informazioni finanziarie). Numerose ricerche empiriche (Hackson and Milne, 1996; Patten, 1991) hanno, inoltre, indagato gli impatti che le cosiddette "corporate characteristics" hanno sui "reporting behaviours". Adams nel 2002 ha dimostrato che esiste una relazione positiva tra le dimensioni dell'organizzazione e la "social disclosure". "Organization's size" pur essendo una variabile fortemente studiata dalla contingency theory, viene utilizzata in maniera strumentale anche dalla legitimacy theory per dimostrare come le organizzazioni "più grandi" sono più sensibili al social and environmental reporting. Studi recenti (Botosan, 1997; Bozzolan et al.; Gray, 2002; Mathews, 1997) hanno accertato che il volume di informazione divulgata è legato alle dimensioni dell'organizzazione. Tuttavia, differenze territoriali e temporali ostacolano la generalizzazione dei risultati che, quindi, devono essere interpretati con molta cautela.

In tal senso contingency theory e legitimacy theory si muovono nella stessa direzione; entrambe affermano che è necessario un più alto livello di accountability tanto più alto è l'ammontare di risorse da governare. Seguendo tale impostazione si può affermare che:

H1: "maggiore è la dimensione di una organizzazione pubblica (comune) maggiore sarà la propensione alla divulgazione di financial e non financial disclosure"

- b) Organization's complexity. Pur essendo una variabile operazionalizzata in vari modi dalla letteratura precedente (*geographical dispersion of enterprise, organization model adopted*) nel presente studio scegliamo una misura piuttosto oggettiva e, inoltre, frequentemente usata in studi precedenti: "the number of employees". Alcuni studi hanno verificato come,

all'interno del mondo privato, il volume di informazioni deve essere oculatamente gestito dall'organizzazione ed, inoltre, che il volume delle informazioni non finanziarie inserite nei report è strettamente connesso all'aumentare del personale (Adams, 2002, Thomas, 1999, Adams And Others, 1998, Cowen And Others, 1987, Hackson And Milne, 1996, Patten 1991). Potrebbe essere, quindi, ipotizzato che:

H2: "L'incremento della complessità organizzativa (misurata in termini personale impegnato) di in una amministrazione pubblica (comune) coincide con l'incremento del volume delle informazioni inserite nei report"

c) *Financial performance* (Anessi and Steccolini 2005; Roberts 1992; Edwards 1998;Borgonovi 2004; Anessi and Steccolini 2005).Per quanto concerne le relazioni tra "social disclosure" e "economic performance", la letteratura , per lo più riferita al mondo privato, mostra che sussiste:

- Una relazione non chiara con il "profitto"; ad esempio, Cowen et al. (1987) e Patten (1991) non hanno individuato alcuna relazione con il profitto dello stesso periodo, ma Roberts (1992) ha accertato che la social disclosure è legata alle prestazioni economiche del periodo precedente, misurata da una crescita del ROE. Ricerche più recenti hanno evidenziato un collegamento positivo tra le prestazioni ambientali e prestazioni finanziarie e in particolare, vengono analizzate le prestazioni delle green company rispetto alle non-green company attraverso 1.200 confronti diretti (Edwards, 1998).
- Un rapporto negativo tra il livello di comunicazione sociale e rischio sistematico (BETA) (Roberts, 1992).

- Un rapporto positivo tra il livello di disclosure e la lunghezza dell'orizzonte decisionale e di gestione (Trotman e Bradley, 1981).

Appare evidente, dagli studi elencati, come per le organizzazioni private quando si parla di financial performance si fa riferimento al concetto di "profitto" lo stesso non può dirsi nel caso in cui si parli di financial performance per le organizzazioni pubbliche. Le performance finanziarie di una organizzazione pubblica possono essere misurate attraverso due variabili:

- a. la capacità di attrarre risorse
- b. la capacità di sfruttare le risorse

Per un ente pubblico, quindi, i risultati finanziari potrebbero essere misurati con la capacità di attrarre risorse da spendere per i suoi obiettivi (l'incremento delle risorse spese nel pubblico interesse è il proxy delle performance in questo caso), o, in alternativa, la tradizionale unità di misura utilizzata dalla letteratura di contabilità pubblica del settore (Anessi e Steccolini 2005) potrebbe essere la capacità di utilizzare pienamente le risorse finanziarie disponibili. Si può quindi supporre che:

H3: "tanto migliori sono le performance finanziarie passate dell'organizzazione, in termini di capacità di attrarre le risorse finanziarie o di sfruttamento delle stesse, tanto maggiore è la propensione a divulgare informazioni finanziarie e non finanziarie"

Va osservato che l'ipotesi si scontra con la teoria della legittimità (si veda ad esempio Edwards, 1998; Hackson e Milne, 1996, Roberts, 1992), che prevede che una cattiva performance finanziaria, nel nostro caso una cattiva performance nell'attrazione o nell'utilizzo delle risorse finanziarie, è

associata ad una maggiore diffusione di informazioni "periferiche" (informazioni non finanziarie) al fine di "giustificare" eventuali risultati ottenuti dall'organizzazione e di ri-orientare l'attenzione degli stakeholders.

2. *Type of performed activity* (Anessi Pessina, 2002; Borgonovi). La contingency theory afferma che la tecnologia, nonché, la natura dei processi e delle attività di una organizzazione influenza i reporting behaviours in termini di informazioni divulgate. Nel settore pubblico è possibile identificare tre attività principali:

- a. regulation: che ha da sempre caratterizzato l'attività di un ente pubblico e, secondo la contingency theory, ha influenza diretta sul livello di disclosure finanziaria fornita nei report.
- b. financial transferring : rappresenta la tradizionale funzione di riallocazione delle risorse esercitata dalla pubblica amministrazione. Secondo la contingency theory "il trasferimento di risorse finanziarie, a sua volta, potrebbe condurre ad una maggiore attenzione ai dati di bilancio.
- c. Direct action/intervention: attività poco presente nelle amministrazioni pubbliche italiane ma che, in ogni caso, influenzerebbe il livello di disclosure non finanziaria fornita.

Al fine di rendere più agevole l'elaborazione dell'ipotesi è necessario provvedere ad una classificazione delle Local Authorities italiane in funzione del genere di mansione/attività svolta. Se i comuni rappresentano il livello di governo più vicino ai cittadini, forniscono, infatti, servizi diretti nel campo dell'assistenza sociale, trasporto, sicurezza, ambiente ed economia; le province sono il livello intermedio di Local authorities esse, infatti, provvedono al ricevimento e alla successiva ricollocazione delle risorse finanziarie provenienti dalla regione. Se ai primi è ascrivibile la funzione di "regulation" alle seconde è attribuibile la

funzione di "financial trasfering". Studi precedenti (Emmanuel et al., 1990; Haldma and Lääts, 2002) hanno evidenziato l'esistenza di una chiara relazione tra il livello di disclosure inserita nei report e la tipologia di attività svolta dall'ente e, quindi, al tipo di Local authorities sottoposta ad analisi. Più precisamente si è dimostrato come le province siano più attente alla divulgazione di informazioni finanziarie, mentre i comuni arricchiscano i loro report con un maggior quantitativo di informazioni non finanziarie. Coerentemente con quanto precedentemente esposto si potrebbe affermare che:

H4: "Se in una amministrazione pubblica prevale la "regolative activity" ci si aspetta un incremento del quantitativo di informazioni finanziarie inserite nei report"

H5: " Se in una amministrazione pubblica prevale la financial trasfering activity ci si può attendere una prevalenza di informazioni finanziarie inserite nei report"

2.6.2 FATTORI INTERNI

Adams (2002) afferma che esistono delle variabili interne che potrebbero influenzare l'ampiezza, la completezza, la quantità e qualità dei report ; quali:

- a) Competenze e capacità nella redazione dei report: secondo la contingency theory le competenze dei redattori potrebbero essere lo specchio del contenuto dei report, contestualmente, la legitimacy theory afferma che il livello di disclosure dei report e la tendenza alla loro divulgazione possono essere influenzate dall'interesse delle organizzazioni e dei promotori della rendicontazione sociale alla ricerca di legittimità, nonché dalla quantità/qualità delle informazioni disponibili (Marcuccio e Steccolini, 2005).

Si potrebbe quindi affermare che:

H6: "Il livello di disclosure inserito nei report dipende dall'organo incaricato alla rendicontazione"

Più precisamente è possibile affermare che quando il report viene elaborato dal:

1. dipartimento pubbliche relazioni (PR) sarà più ricco di informazioni qualitative.
 2. dipartimento finanziario sarà più ricco di informazioni finanziarie.
 3. dipartimento di controllo di gestione sarà più ricca di (strategic information) informazioni non finanziarie.
 4. dalla "linea" dipartimenti, sarà più ricco di informazioni quantitative non finanziarie relative a specifici settori di attività.
- b) Political attitude: nell'ambito di un approccio di legittimità, la rendicontazione sociale è influenzata dal contesto politico e sociale in cui è inserita l'organizzazione. L'Italia è convenzionalmente suddivisa in "aree

culturali e politiche" in funzione delle preferenze politiche, nonché, di una cosiddetta "sub-cultura" che, essendo funzione background culturale, politico, storico e socioeconomico, caratterizza differentemente ogni singola area (Colloca 2003). Più precisamente, in Italia è possibile distinguere 4 aree:

- a. "whites": regioni del nord est dell'Italia caratterizzate da orientamento politico di destra, una robusta fede cattolica, soggette ad un maggior dinamismo ambientale
- b. "red": regioni del nord ovest dell'Italia caratterizzate da un orientamento politico di sinistra, soggette ad un maggior dinamismo ambientale.
- c. regioni meridionali: regioni conservatrici e di destra, quindi, meno propense al cambiamento.
- d. regioni centrali: regioni conservatrici e di destra, quindi, meno propense al cambiamento.

Studi precedenti (Thomas, 1986; Steccolini, 2009) dimostrano come l'eterogeneità ambientale oltre a stimolare la frequenza di segnalazione, incoraggia l'inserimento nei report di informazioni di natura socio-ambientale con l'intento di permettere ai singoli stakeholders di valutare il contributo dato dalle diverse attività poste in essere.

Se le Local authorities italiane riflettessero gli orientamenti e le preferenze culturali e politiche delle comunità beneficiarie, ci si potrebbe aspettare che:

H7: " le amministrazioni pubbliche situate all'interno delle aree definite "red" e "whites" siano quelle più attente alla divulgazione di informazioni non finanziarie, d'altra parte, quelle dell'area meridionale e centrale sarebbero più propense a divulgare informazioni più generalmente connesse allo sviluppo economico"

2.6.3 FATTORI ESTERNI

La letteratura sulla disclosure ha esaminato l'influenza del contesto generale sull'attività di rendicontazione. Le relazioni tra reporting e contextual factors sembrano essere molto più complesse di quelle esaminate nei punti precedenti. Ciò scaturisce dalla difficoltà di isolare le variabili contestuali e le complesse relazioni che si generano tra gli stessi (Adams e Hartite, 1998; Burchell et al., 1985). Tuttavia, è possibile giungere a delle conclusioni:

1. C'è un rapporto tra la natura della disclosure e il contesto sociale e politico, in particolare, queste due variabili si intrecciano e la loro interconnettività ed influenza è meglio dimostrata dagli studi longitudinali di Adams Hartite (1998), Burchell et al. (1985) e Hogner (1982).
2. C'è un rapporto tra il contesto economico e l'attività di reporting, anche se l'influenza dell'aspetto economico non sembra essere più forte che l'influenza del contesto sociale (Tnker e Neimark 1987)
3. C'è un rapporto tra il contesto culturale (Adams e Kuasirikun, 2000), relativismo etico (Lewis e Unerman, 1999) e l'attività di reporting. Le influenze culturali, i valori morali possono influire nella selezione delle questioni che le aziende ritengono degne di essere rendicontate. La letteratura constata che fattori culturali possono anche contribuire a spiegare le differenze delle diverse organizzazioni in merito a preoccupazioni ambientali, valori morali, l'agire in un ottica definita socialmente responsabile (Adams et al., 1998; Adams e Kuasirikun, 2000; Douglas e Wildavsky, 1982; McCormick, 1991; Muller-Rommel, 1989).

Appare evidente come secondo la letteratura precedente è possibile individuare diversi fattori contestuali che influenzano l'emergere di modelli di reporting volontari, in questo studio prendiamo in considerazione:

- a) Social context (Burchel et al., 1985),
- b) Economic context (Guthrie e Parker, 1989),
- c) Cultural context (Brown e Deegan, 1998).

Secondo la teoria di legittimità, maggiore è la visibilità di un'organizzazione nonché l'attenzione alla qualità e quantità delle informazioni comunicate, cioè più alto è il numero degli elettori, più alto è il livello di informazioni divulgate. Secondo la contingency theory, il dinamismo ambientale crea la necessità per le organizzazioni di gestire condizioni diverse e diverse relazioni in un breve periodo di tempo, questa a sua volta stimola la contabilità e sistemi di reporting. Di conseguenza, si prevede di assistere ad una maggiore divulgazione delle informazioni non-finanziarie, nonché ad una maggiore frequenza di divulgazione delle informazioni non solo a livello consuntivo ma anche a livello prospettico.

H8: "maggiore è il livello di incertezza ambientale, più alto è l'ammontare delle informazioni (finanziarie e non finanziarie) inserite nel report"

Dalla letteratura internazionale emerge come l'incertezza ambientale possa essere studiata prendendo in considerazione:

- i livelli di inquinamento locale;
- il grado di sviluppo economico, dato dal rapporto tra popolazione residente e numero di imprese
- il livello di avversità sociali, prendendo in considerazione i tassi di disoccupazione locale.

Tabella 3: Effetti delle variabili sul contenuto dei report

	<i>FACTORS</i>	<i>VARIABLE</i>	<i>EFFECTS</i>	
FATTORI ORGANIZZATIVI	<i>Dimensione organizzazione</i>	Resource availability (contingency → fd; legitimacy → nfd)	Secondo la contingency theory le dimensioni organizzative e la complessità sono rilevanti per spiegare i processi contabili e di reporting si potrebbe ipotizzare che maggiore è la dimensione del comune, più alta è la tendenza a divulgare le informazioni sui processi interni e le prestazioni di gestione	+ (financial disclosure) + (<u>non financial disclosure</u>)
		Complexity (contingency)		+ (non financial disclosure)
	<i>Financial performance</i>	Capacità di attrarre risorse(contingency)	Secondo la contingency theory migliore è la performance finanziaria di una organizzazione maggiore sarà il quantitativo di informazione finanziaria contenuta nel report. La teoria di legittimità prevede che una cattiva performance può richiedere, in vista di legittimità, un incremento nelle informazioni.	+ (financial disclosure) + (non financial disclosure)
		Capacità di sfruttare le risorse (contingency & legitimacy)		+ (financial disclosure) + (non financial disclosure) - (<u>financial disclosure</u>) - (<u>non financial disclosure</u>)
	<i>Type of performed activity</i>	Regulation; (contingency)	Seguendo l'impostazione della Contingency theory un'attività regolativa deve essere associata alla divulgazione di informazioni non finanziarie; il trasferimento di risorse finanziarie, a sua volta, potrebbe condurre ad una maggiore attenzione in materia di divulgazione di informazione finanziaria; la fornitura di servizi diretti ai cittadini potrebbe spingere verso un più alto quantitativo di informazione finanziaria divulgata (attività poco presente nelle province italiane quindi non inserita nelle variabili)	+ (financial disclosure)
		Financial transferring, (rappresenta la tradizionale funzione riallocativa esercitata dalla pubblica amministrazione; contingency)		+ (financial disclosure)
		Direct action/intervention		attività poco presente nelle province italiane quindi non inserita nelle variabili

FATTORI INTERNI	<i>Competenze e capacità nella redazione dei report</i>		Secondo l'approccio della contingency theory le competenze dei redattori saranno lo specchio del contenuto dei report; allo stesso tempo, se ci si muovesse sugli assunti della legitimacy theory, ci si potrebbe aspettare che la divulgazione EPR nonché la quantità e la qualità delle informazioni sia influenzata dalla continua ricerca di legittimità da parte dell'ente o dei promotori dell'EPR all'interno dell'organizzazione.	
	<i>Political attitude</i>	Orientamento politico ¹⁰²	"red" e "white" regions sono più attente a divulgare le prestazioni sociali	+ (non financial disclosure)
FATTORI ESTERNI	<i>Contextual factors</i>	Social context	Secondo la Contingency theory il dinamismo ambientale crea la necessità per le organizzazioni a gestire condizioni diverse e diverse relazioni in un breve periodo di tempo, questa a sua volta stimola la contabilità e sistemi di reporting nonché la divulgazione di informazioni finanziarie e non finanziarie	+ (financial disclosure) + (non financial disclosure)
		Economic context		
		Cultural context, media pressure		

¹⁰² Generalmente il territorio italiano viene distinto in 4 aree:

- 1- "whites" comprende le regioni del nord-est dell'Italia, caratterizzata:
 - orientamento politico: centro destra
 - orientamento religioso: cattolico
- 2- "red" comprende le regioni del nord ovest dell'Italia ed, inoltre, le regioni di Toscana, Emilia Romagna, Umbria e Marche, caratterizzata:
 - orientamento politico: sinistra

le restanti regioni ,centrali e meridionali, sono caratterizzate da un orientamento politico di destra e molto conservative.

CAPITOLO III

APPROCCIO METODOLOGICO: LA CONTENT ANALYSIS

3.1 Selezione dei documenti idonei per l'analisi

3.1.1 Lo stakeholders approach

Gli enti locali, come molte organizzazioni, rilasciano una moltitudine di report volti a soddisfare le esigenze informative delle varie categorie di stakeholders. Al fine di testare le nostre ipotesi e procedere all'elaborazione della parte empirica è doveroso selezionare il tipo di documento più rappresentativo per l'analisi. Nell'effettuazione di tale scelta ed a giustificazione della stessa si adotta, come sub-strato descrittivo, lo stakeholders approach¹⁰³.

La stakeholders theory¹⁰⁴, nata nel mondo delle aziende private, si pone come alternativa alle tradizionali teorie che identificano la "massimizzazione del

¹⁰³Si assume che le organizzazioni cercano di massimizzare le relazioni con gli stakeholders "rilevanti" controllando:

- risorse
- azioni manageriali (come il livello di disclosure)

Lo Stakeholders approach risulta essere, quindi, la logica congiunzione tra legitimacy and contingency theory, infatti se:

- la legitimacy theory afferma che i manager hanno un incentivo a fornire un maggior numero di informazioni ai propri stakeholders al fine di dimostrare di essere conformi con le loro aspettative nonché per "legittimarsi" all'interno della società
- La contingency theory afferma che se gli stakeholders modellano e definiscono l'ambiente di una impresa, a sua volta l'organizzazione adatta ("fit") le principali caratteristiche della disclosure per conformarla agli interessi capacità e bisogni degli stessi; tale adattamento assicurerà la sopravvivenza dell'impresa.

Quindi, se per la legitimacy theory la rendicontazione è uno strumento per massimizzare e soddisfare le richieste della società quali, ad esempio, la trasparenza, per la contingency theory la rendicontazione diviene un razionale adattamento alla maggiore complessità e competitività ambientale, nonché alla maggiore richiesta di trasparenza e di "informazione".

¹⁰⁴La sua nascita è collocata intorno gli anni 60, più precisamente, nell'anno 1963 negli Stati Uniti, ad opera di un gruppo di ricercatori dello Stanford Research Institute. Tra i principali contributi in materia si è soliti ricordare: Ansoff J., *Corporate Strategy*, New York, McGraw-Hill, 1965. Rhenman E., *Industrial Democracy And Industrial Management*, Tavistock, Publication

profitto" come l'ultima finalità dell'impresa.¹⁰⁵ Secondo la stakeholders theory questa visione dell'impresa non coglie pienamente complessità ed intensità delle relazioni che essa intrattiene con il contesto socio-economico di riferimento, tralasciando, quindi, quelle conseguenze che, pur non essendo economiche, sono essenziali per la sopravvivenza della stessa. Dunque, condizione necessaria per il successo di ogni azienda è perseguire scelte atte a soddisfare i bisogni degli stakeholders e contemporaneamente massimizzare i vantaggi degli stessi¹⁰⁶.

Il concetto di stakeholders risulta nuovo per gli enti locali e per la pubblica amministrazione, ma soddisfa pienamente l'esigenza delle organizzazioni pubbliche di perseguire l'interesse generale della comunità. Questo approccio permette di superare la prospettiva riduzionista che considera i cittadini come unico riferimento dell'azione pubblica perdendo di vista la pluralità di interessi che possono coesistere all'interno dell'ampio insieme di cittadini, l'esistenza di stakeholders interni, nonché, l'importanza rivestita dai soggetti pubblici e privati con cui l'ente stringe relazione di partnership e collaborazione.

Molteplici sono le interpretazioni del concetto di stakeholders in letteratura, tanto che è difficile trovare una definizione comune nella letteratura esistente, in termini generali, gli stakeholders¹⁰⁷ possono essere definiti come *"all the subject which affect and/or are affected by the activity of the organization and have a vested or at least legitimate interest in the organization"* (Gray, 1995). Al fine di

Limited, 1968. Freeman R.E., "Strategy Management: A Stakeholder Approach", Boston, Pitman, 1984. Rusconi, "Il Bilancio Sociale D'impresa. Problemi E Prospettive", Milano, Giuffrè, 1988.

¹⁰⁵ Borgonovi E., "Teoria Degli Stakeholders E Amministrazione Pubblica" azienda pubblica, n2/05, Maggioli Editore, Rimini.

¹⁰⁶ Tale principio è ben radicato negli studi di economia aziendale: l'azienda per sua natura deve assicurare il rispetto di condizioni economiche necessarie al fine di perseguire le proprie finalità istituzionali. A tal proposito si vedano: Zappa G., "Le Produzioni Nell'economia Delle Imprese", Giuffrè ed., Milano 1957; Masini C., "Lavoro E Risparmio", Utet, Torino, 1979; Catturi G. "L'impresa Come Organismo Tridimensionale E I Suoi Obiettivi Alternativi Al Profitto", Rivista dei dottori commercialisti, 1971.

¹⁰⁷ Il termine stakeholders, letteralmente, indica il vicino proprietario di paletti di confine del fondo agricolo che, pur non godendo di alcun titolo giuridico, è interessato a quanto accade nel fondo adiacente, in economia aziendale si è soliti canalizzare in tale concetto tutti i gruppi di soggetti i cui interessi convergono nell'attività di impresa e che, conseguentemente, potrebbero influire sulle scelte gestionali o subire gli effetti dell'attività intrapresa. Bartocci, "Il bilancio sociale", Torino, Giappichelli, 2003.

pervenire ad una visione sintetica e chiara dei concetti alla base della rendicontazione sociale, presentiamo solo le più rilevanti.

Una prima visione distingue tra stakeholders interni, soggetti interni alla struttura (azionisti, dirigenti, dipendenti, ecc), e stakeholders esterni, soggetti posizionati all'esterno dell'organizzazione (fornitori, banche, ecc). E' bene sottolineare che, a seguito dei notevoli cambiamenti e dei complessi processi di modernizzazione (disintegrazione verticale della struttura aziendale, l'utilizzo di processi di flessibilità quale l'outsourcing), un articolazione di questo tipo ha perso di significatività; risulterebbe più utile correlare la partecipazione degli stakeholders interni ed esterni alla creazione e distribuzione di valore aggiunto. In tal senso, distingueremo i soggetti interni all'impresa, portatori di capitale di rischio e di capitale di credito, nonché, i lavoratori; dai soggetti esterni che verranno ulteriormente classificati, in funzione del livello di interazione con l'organizzazione, in soggetti esterni attivi (clienti, imprese, concorrenti, enti pubblici) soggetti esterni passivi (consumatori, comunità locale, gruppi politici, ecc.).

Un ulteriore visione distingue stakeholders primari e secondari in funzione al livello di influenza che la loro attività ha sull'organizzazione e viceversa. La ripartizione, quindi, è tra coloro i quali sono essenziali per lo svolgimento dell'attività di impresa(azionisti, dipendenti, clienti, fornitori, ecc.) e coloro che non essendo essenziali non esercitano influenza diretta sulla stessa(media, concorrenti, generazioni future ¹⁰⁸, ecc.). La categorizzazione di cui sopra ha come obiettivo quello di dare un'idea delle principali tipologie di relazioni e interessi convergenti su di una organizzazione, nonché di evidenziare come l'interesse di un qualsiasi tipo di azienda sia quella di investire sul processo di governo delle relazioni con gli stakeholders.

¹⁰⁸ Intendiamo riferirci a quei gruppi le cui attese sono solamente potenziali verso le quali l'impresa ha l'obbligo di definire le linee di sviluppo sostenibile, uno sviluppo che garantisca " *i bisogni delle generazioni attuali senza compromettere la possibilità che le generazioni riescano a soddisfare i propri*", World Commission On Environmental And Development , "Our Common Future", Oxford, Oxford Univeristy Press, 1987.

In tal senso, " *la rendicontazione sociale può essere configurata come un sistema operativo aziendale finalizzato a supportare una organizzazione nelle relazioni con i propri stakeholders*"¹⁰⁹. Tale considerazione risulta valida sia per le imprese private che per gli enti locali e, più in generale, per gli enti pubblici che vogliono colmare un deficit di consenso sociale intorno al loro operato.¹¹⁰

3.1.2 Il bilancio sociale

Gli enti locali per meglio gestire le innumerevoli relazioni con principali stakeholders fanno ricorso a degli strumenti di comunicazione più o meno specifici a seconda del tipo di informazioni contenute.

Gli strumenti di rendicontazione attualmente in uso, però, non riescono a cogliere pienamente le innovazioni che il quadro legislativo prevede, né, tantomeno, sono in grado di soddisfare la "sete informativa" dei vari stakeholders. Essi risentono di numerosi limiti, in particolare:

- non offrono una informativa chiara degli aspetti non quantificabili in termini monetari, e, conseguentemente, non adeguati ad una corretta valutazione di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa;
- non risultano fruibili e accessibili da parte dei cittadini;
- non forniscono una visione d'insieme tale da indirizzare l'azione del "network" di soggetti che compongono l'amministrazione e di coloro i quali partecipano all'implementazione delle politiche;
- generano un "disallineamento"¹¹¹ tra i processi di programmazione e i risultati evidenziati nei documenti formali e tra i processi di programmazione e i

¹⁰⁹ Mazzoleni, Bertocchi, "La Rendicontazione Sociale negli enti locali quale strumento a supporto delle relazioni con gli stakeholders: una riflessione critica", Workshop Nazionale "Lo standard GBS per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione" Caserta, 23-24 febbraio 2006.

¹¹⁰ Coda, "Prefazione", in Hinna (a cura di), "Il Bilancio Sociale", Milano, Il Sole 24 Ore, 2002.

¹¹¹ " il concetto di disallineamento esprime una incoerenza di base, e conseguentemente, una divergenza, tra le finalità, le logiche e le caratteristiche specifiche delle componenti degli assetti organizzativi(struttura organizzativa e sistemi operativi). Con riguardo al tema oggetto di indagine, il disallineamento si verifica nei processi di formazione del bilancio che non si integrano con i sistemi di pianificazione, programmazione, sia negli aspetti metodologici e comportamentali, sia negli aspetti di contenuto delle scelte (rapporto e coerenza tra programmi,

risultati effettivamente conseguiti. Tale disallineamento contribuisce in modo significativo all'indebolimento del grado di accountability degli enti locali italiani".(Guarini, 2002)

A tal proposito vorremmo offrire una panoramica degli strumenti informativi obbligatori per legge individuando destinatari e limiti informativi.

STRUMENTI	CONTENUTO INFORMATIVO	DESTINATARI	LIMITI INFORMATIVI
Programma di mandato	Indirizzi, programmi e principali linee di azione per il periodo di mandato	Cittadini Consiglio Giunta Dirigenti	<i>Disclosure</i> parziale (solo su alcune aree prioritarie di intervento)
Relazione previsionale e programmatica	Obiettivi e risorse di bilancio nel medio periodo(tre anni) articolati per progetti e programmi. Risultati attesi in termini di efficacia esterna	Consiglio Giunta Cittadini Dirigenti	"Appiattimento" della programmazione sulla dimensione contabile. Difficoltà nella definizione di un quadro completo e sintetico della strategia dell'ente.
Bilancio pluriennale	Entrate e spese pluriennali (valenza autorizzativa) Limiti all'indebolimento Entrate e spese classificate per: - programmi e progetti (raccordo con RPP) - funzioni e servizi(raccordo con il bilancio annuale)	Cittadini Consiglio	Sovrapposizione delle valenze autorizzative e programmatiche del documento. Appiattimento della programmazione sulla dimensione contabile
Bilancio annuale	Entrate articolate per natura, spese per natura e destinazione (funzione e servizi). Risultati della gestione finanziaria. Elenco di parametri gestionali di efficienze e di efficacia per diversi tipi di servizi.	Cittadini Consiglio Giunta	Visione esclusivamente contabile della gestione. Assenza informativa di informazioni extra-contabili idonee ad apprezzare il grado di raggiungimento degli obiettivi annuali nonché degli effetti dell'azione (l'unica disclosure si limita alla rappresentazione dei piani gestionali del legislatore).

obiettivi e risorse)" Guarini E., " Il bilancio sociale degli enti locali: stato dell'arte e prospettive di sviluppo ", in Azienda Pubblica, n. 6, pp. 711-735, 2002

Piano esecutivo di gestione	Entrate e spese ulteriormente articolate per natura (capitoli) e destinazione (unità organizzative). Obiettivi di gestione assegnati ai dirigenti.	Giunta Dirigenti	Prevalenza della dimensione contabile delle dotazioni finanziarie. Prevalenza di obiettivi di attività rispetto ad obiettivi di risultato finale. Obiettivi disallineati rispetto alle dotazioni finanziarie.
Relazione della giunta al bilancio	Disclosure sui criteri di valutazione e sui principi contabili adottati. Commento sulle scelte operate e sui risultati attesi (bilancio di previsione) ed effettivi (bilancio consuntivo). Valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi. Valutazione sui risultati in termini di efficienza, efficacia ed economicità.	Cittadini Consiglio Giunta	Poco sfruttata rispetto alle potenzialità informative. Prevalenza di informazioni di tipo descrittivo sui risultati della gestione finanziaria. Assenza di valutazioni sul grado di raggiungimento degli obiettivi. Assenza di informazioni sugli effetti esterni dell'azione.

Tabella 4: Gli strumenti informativi nella pubblica amministrazione

Fonte: Guarini E., " Il bilancio sociale degli enti locali: stato dell'arte e prospettive di sviluppo ", in Azienda Pubblica, n. 6, pp. 711-735, 2002

Si rileva come, lo scarso livello di accountability riscontrato negli enti locali non è imputabile ad una carenza informativa prevista dalla normativa, quanto ad un comportamento non corretto degli enti stessi (E. Anessi Pessina e L. Caccia, 2000; Guarini, 2002): per comunicare con gli stakeholders occorre "qualcosa di più". Si tratta di fornire in un unico quadro espositivo informazioni, dati e analisi che oggi non sono raccolti in alcun documento redatto dall'ente ma nascosti e frammentati nei diversi uffici. Il bilancio sociale¹¹² se opportunamente elaborato ha le potenzialità di rispondere ai nuovi fabbisogni informativi.

¹¹² Per bilancio sociale in ambito pubblico intendiamo uno strumento di rendicontazione in grado di offrire agli stakeholders un quadro, unitario, chiaro e completo sull'attività svolta, sui risultati raggiunti e sugli effetti prodotti da tale attività. Affiancandosi ed integrandosi al bilancio tradizionale e si configura come un documento: chiaro e comprensibile a tutti non solo agli "addetti ai lavori"; capace di fornire una rappresentazione completa dell'attività amministrativa facilitando una "visione d'insieme" da un punto di vista spaziale e temporale; capace di integrare la dimensione economica sociale ed ambientale; rivolto al passato ma anche al futuro.

Considerando la portata di questo lavoro, il bilancio sociale sembra, quindi, essere il documento più adatto ad essere analizzato, esso, infatti:

- esplicita in un unico quadro espositivo la connessione tra principi e politiche dichiarate, scelte effettuate, risorse impiegate, attività svolte, risultati ed effetti ottenuti;
- integra la dimensione economica, sociale e ambientale;
- è un documento chiaro fruibile ed accessibile da parte di tutti i cittadini;
- è uno strumento di accountability "interno" ed "esterno".

Una rendicontazione di questo tipo, ossia multidimensionale, ha valenza sia relazionale¹¹³ che strategico-gestionale¹¹⁴, ed, inoltre, permette di abbracciare l'idea più completa di accountability.

3.1.3 La raccolta dati

I dati che costituiscono la base per la realizzazione del presente lavoro sono stati raccolti tramite un'indagine, condotta con l'uso esclusivo di internet, che ha permesso l'individuazione di quelle amministrazioni comunali che hanno ritenuto adeguato, nonché, conveniente divulgare il proprio bilancio sociale attraverso questo mezzo; vengono, ovviamente, escluse quelle amministrazioni che rimangono ancorate al solo mezzo cartaceo.

È necessario ricordare che se uno degli obiettivi principali del bilancio sociale è quello di migliorare la percezione che l'opinione pubblica ha delle azioni dell'Ente, nonché, dare maggiore visibilità all'attività svolta; esso risulta essere privo di valore se la comunicazione dello stesso ai singoli stakeholders è in

¹¹³ L'obiettivo risulta essere quello di migliorare le relazioni tra l'ente e i suoi stakeholders, di rafforzarne il legame fiduciario e favorirne la partecipazione.

¹¹⁴ L'esigenza di rendere conto in maniera completa, ordinata e strutturata della propria attività incentiva una comprensione più ampia delle scelte e dell'attività dell'ente e una maggiore capacità di programmare, monitorare e valutare la performance complessiva dell'amministrazione.

qualche modo limitata. Ad oggi, la strategia comunicativa deve obbligatoriamente ampliare il suo raggio di azione in quanto i media hanno aumentato le loro capacità selettiva, è cambiata la natura dei destinatari ed inoltre sono variate le metodologie interattive attraverso cui è possibile gestire e selezionare ampi flussi di informazioni. Pertanto, non è più sufficiente utilizzare solo il tradizionale mezzo cartaceo, ma occorrono mezzi più articolati affinché il bilancio sociale possa assolvere pienamente alle sue funzioni.

Posto che l'utilizzo di internet non deve limitarsi alla sola pubblicazione del bilancio sociale, ma deve essere inteso come uno strumento di dialogo continuo con il cittadino, allo stato attuale, esso risulta essere il mezzo più efficace, veloce ed economico per divulgare ed analizzare le informazioni. Nella fattispecie le amministrazioni pubbliche, utilizzando internet come principale strumento di feedback potrebbero, più facilmente, instaurare un rapporto di fiducia e collaborazione con gli stakeholders tale da consentire una costante azione di monitoraggio finalizzata all'implementazione di azioni idonee per il miglioramento del processo comunicativo¹¹⁵ stesso (stakeholder relationship).

Si è deciso, considerate le limitate risorse (economiche e di tempo), di realizzare un'indagine su "vasta scala"; sono stati presi in considerazione tutti i Comuni italiani che hanno pubblicato il documento di rendicontazione sociale su un sito internet.

¹¹⁵ Durante il corso dell'indagine è stato possibile rilevare una tendenza generale delle amministrazioni pubbliche, sia di grandi che di modeste dimensioni, alla trasparenza sul proprio operato.

POS.	REGIONE	POPOLAZIONE RESIDENTE	N° COMUNI	N° PROVINCE
1	<i>Abruzzo</i>	1.262.392	305	4
2	<i>Basilicata</i>	597.768	131	2
3	<i>Calabria</i>	2.011.466	409	5
4	<i>Campania</i>	5.701.931	551	5
5	<i>Emilia-Romagna</i>	3.983.346	341	9
6	<i>Friuli-Venezia Giulia</i>	1.183.764	218	4
7	<i>Lazio</i>	5.112.413	378	5
8	<i>Liguria</i>	1.571.783	235	4
9	<i>Lombardia</i>	9.032.554	1.546	12
10	<i>Marche</i>	1.470.581	246	5
11	<i>Molise</i>	320.601	136	2
12	<i>Piemonte</i>	4.214.677	1.206	8
13	<i>Puglia</i>	4.020.707	258	6
14	<i>Sardegna</i>	1.631.880	377	8
15	<i>Sicilia</i>	4.968.991	390	9
16	<i>Toscana</i>	3.497.806	287	10
17	<i>Trentino-Alto Adige</i>	940.016	339	2
18	<i>Umbria</i>	825.826	92	2
19	<i>Valle d'Aosta</i>	119.548	74	1
20	<i>Veneto</i>	4.527.694	581	7

Tabella 5: Le regioni italiane

L'analisi è stata condotta per steps:

- la fase iniziale di raccolta dati è stata effettuata tramite l'inserimento nei motori di ricerca più utilizzati¹¹⁶ di talune parole chiave, "bilancio sociale, comune", con indicazione del singolo comune sottoposto ad analisi.

Questo primo screening ha permesso di individuare quei comuni¹¹⁷ il cui nome risultava legato al tema del bilancio sociale.

- si è proceduto, poi, alla verifica, all'interno del sito ufficiale del comune in esame, dell'avvenuta pubblicazione del documento.

Questa fase ha sollevato non poche complicazioni, in quanto mentre alcuni comuni hanno provveduto all'individuazione di una

¹¹⁶ Google, Yahoo, Virgilio.

¹¹⁷ Appare chiaro che trattare l'argomento e provvedere alla pubblicazione del bilancio sociale sono due questioni ben distinte verso le quali è necessario porre particolare attenzione; ciò ha comportato la consultazione di numerosi articoli attraverso i quali è stato possibile comprendere a che titolo veniva citato lo strumento.

sezione dedicata all'argomento nella propria homepage, per altri, la ricerca si è rivelata ardua e tal volta impossibile, tanto da rendere necessario il ricorso alla consultazione di siti alternativi.¹¹⁸

La ricerca nel complesso, seppur inficiata da taluni limiti¹¹⁹, ha permesso la realizzazione di una mappatura di quei comuni che, ad oggi, si sono attivati nella redazione, nonché, pubblicazione del bilancio sociale¹²⁰.

È necessario precisare che, la nostra analisi verrà effettuata, esclusivamente, per quei comuni che nell'anno 2007 risultano attivi nella redazione nonché pubblicazione on-line del documento; la scelta del suddetto campione è subordinata:

- alla necessità di ricostruire, per ogni singolo comune sottoposto ad analisi, un identikit che ne evidenzi le caratteristiche in termini di fattori rilevanti;
- alla necessità di disporre di dati comparabili;
- alla disponibilità e accessibilità dei dati stessi;
- all'esiguità dei tempi di elaborazione.

¹¹⁸ www.formez.it, www.bilanciosociale.it, <http://e-laborando.regione.veneto.it/>.

¹¹⁹ Nonostante l'attenzione e la dedizione nell'esecuzione della ricerca è possibile che taluni documenti possano essere sfuggiti alla raccolta.

¹²⁰ Vedi allegato 1

3.2 L'utilizzo della content analysis come principale strumento per indagare le tendenze emergenti.

La letteratura sul Social And Environmental Reporting, sin dal 1970, si è interessata di indagare come le organizzazioni interagiscono con la società attraverso meccanismi di rendicontazione di tipo volontario (Guthrie and Mathews, 1985). Tale corpus letterario vede la rendicontazione socio-ambientale come un mezzo attraverso cui ogni singola organizzazione non solo può presentare la "realtà" aziendale (Hines, 1989), in più, può promuovere gli interessi della stessa organizzazione fornendo un "snapshot" del management aziendale (Gray et al., 1995).

Ciò che le organizzazioni scelgono di inserire ed includere nei report è frutto di una decisione consapevole volta a comunicare uno specifico e significativo messaggio alla collettività degli stakeholders.

Per indagare un tema interdisciplinare come quello oggetto di studio i ricercatori hanno riconosciuto alla Content analysis un ruolo dominante, in quanto, metodo capace di valutare il livello di informazione, finanziaria e non finanziaria, inserita nei report (Cowen Ferren and Parker, 1987; Gray et al., 1995; Guthrie and Mathews, 1985; Guthrie and Parker, 1990; Hackston and Milne, 1996; Zeghal and Ahmed, 1990).

La "content analysis" definita come "*a method of analysis of communication message using as a systematic system of counting items within established categories*"¹²¹, si configura come un procedimento che, partendo da informazioni qualitative (i testi), applica sistemi di classificazione del contenuto con l'obiettivo di pervenire a dati quantificabili da sottoporre ad analisi statistiche (Gemini e Russo, 1998). La validità di suddette indagini è subordinata alla chiara

¹²¹ Holsti, O.R., "Content Analysis" in G. Lindzey and E. Aronson (Eds), *The Handbook Of Social Psychology*, Vol 2 Reading, MA: Addison Wesley, 1968.

esposizione delle regole adottate nella classificazione al fine di garantire obiettività sistematicità¹²² e replicabilità delle diverse fasi della ricerca. Tecnicamente essa si esplica in una scomposizione del testo ed in una successiva ri-categorizzazione dello stesso secondo le dimensioni teoriche previste dal ricercatore: *"tale scomposizione deve però avvenire in modo sistematico, utilizzando cioè criteri espliciti e standardizzati, da applicare all'intera unità in oggetto; successivamente, gli elementi individuati sono classificati in un sistema di categorie, e dunque trasformati in variabili categoriali o ordinali che è possibile sottoporre a trattamenti statistici di vario tipo"*¹²³.

Quindi, affinché l'analisi di contenuto sia efficace, è necessario rispettare, determinati requisiti tecnici (Guthrie e Mathews, 1985; Guthrie et al., 2004):

- Le categorie di classificazione devono essere chiaramente e operativamente definite, è necessario, quindi, creare delle opportune unità di analisi.¹²⁴

A tal proposito la letteratura internazionale si interessa di individuare quali tra parole, frasi o porzioni di testo siano più indicate come base per la codifica

Gray et al. (1995) hanno suggerito che, se l'obiettivo del ricercatore è dedurre il significato del messaggio, allora le frasi sono la porzione di testo più indicata come base per le decisioni di codifica; mentre se l'obiettivo del ricercatore è trarre inferenze sensibili al contesto dei dati, allora la scelta del paragrafo come unità di analisi è quella più idonea.

Un'ultima precisazione in merito all'unità di analisi ci perviene dagli studi di Unerman (2000), attraverso cui viene attribuito un ruolo fondamentale anche a quelle informazioni divulgate in maniera non narrativa, attraverso grafici, tabelle, fotografie. Wilmshurst e Frost (2000), pur escludendo le immagini

¹²² Tale sistematicità è agevolata dall'uso di idonei software che, a partire dagli anni '60, hanno facilitato il trattamento di dati testuali. R. Cipriani e S. Bolasco (a cura di), *"Ricerca Qualitativa E Computer"*, Milano, Franco Angeli, pp 87-111.

¹²³ Ghiglione R. (1995), *Teorie, metodi e uso del computer nell'analisi del contenuto; Alcuni problemi*, in R. Cipriani e S. Bolasco (a cura di), *Ricerca qualitativa e computer*, Milano, Franco Angeli, pp. 71-86.

¹²⁴ Secondo la Holsti (1969, pag. 116), un'unità di analisi è *"the specific segment of content that is characterised by placing it into a given category"*.

nella loro analisi, hanno precisato che tale scelta risulta essere fortemente criticabile, in quanto le immagini potrebbero essere utilizzate dal management per trasmettere alle parti interessate il loro approccio verso la gestione delle questioni ambientali¹²⁵.

- L'acquisizione dei dati deve avvenire in maniera sistematica, deve essere chiaro, cioè, se un "item" appartiene o non appartiene a una determinata categoria¹²⁶.
- L'analisi deve presentare caratteristiche di affidabilità¹²⁷ e validità¹²⁸.

Marradi (1984) fornisce una definizione per ogni singola caratteristica, se l'affidabilità è *"una proprietà del rapporto tra il concetto che ha suggerito la definizione operativa e gli esiti effettivi delle operazioni che tale definizione prevede. Essa è tanto più alta quanto più fedelmente attraverso la definizione operativa si riescono a registrare gli stati effettivi degli oggetti sulla proprietà che si studia"*; la validità è *"una proprietà del rapporto fra un concetto generale e il suo indicatore"*. L'affidabilità si pone, quindi, come una condizione della validità, pur non potendo di per sé garantirla.

Milne e Adler (1999), ritengono che l'affidabilità nell'analisi dei contenuti coinvolge due distinti problemi. In primo luogo, è necessario attestare che il set di dati codificato prodotto dalla l'analisi sia affidabile; in secondo luogo, verificare l'affidabilità associata allo strumento di codifica. Solitamente ciò è perseguibile, in primo luogo, creando delle categorie di analisi compatibili

¹²⁵ Wilmhurst e Frost (2000) hanno sostenuto che *"a picture may be worth a thousand words"*

¹²⁶ Marradi (1984, 44 ss.) ricorda delle regole generali da seguire nella definizione delle categorie:

1. *esaustività* dell'insieme di categorie, secondo cui, ogni item deve poter trovare una collocazione all'interno di una determinata categoria;
2. *mutua esclusività*, secondo cui, ogni item deve trovare collocazione in una e una sola categoria;
3. *unicità del fundamentum divisionis*, secondo cui, l'attribuzione degli items alle categorie di una stessa classificazione deve avvenire in base ad una unica regola.

A questi requisiti possiamo aggiungere: la *pertinenza* delle categorie, secondo cui, la definizione delle categorie deve essere subordinata sia agli effettivi contenuti del testo che agli scopi dell'analisi; l'*omogeneità* degli items attribuiti ad ogni singola categoria; l'*obiettività* delle categorie, secondo cui, indagini diverse sulle stesse categorie devono produrre gli stessi risultati (Berelson 1952).

¹²⁷ Krippendorff, K. (1980), in *"Content Analysis. An Introduction to Its Methodology"*, Sage CommText Series, Beverly Hills, Ca. ha identificato tre tipi di affidabilità per l'analisi dei contenuti: stabilità, riproducibilità e precisione.

¹²⁸ Secondo Brislin e Lonner in *"Cross Cultural Research Methods"*, New York, Mac Millan, 1973, *"la validità di una categoria teorica è proporzionale a quanto il ricercatore esperto può imparare attraverso l'uso di quella categoria"*.

con la letteratura internazionale; in secondo luogo, adottando strumenti di codifica che seguano regole esplicite e decodificate (Guthrie et al. 2004).

3.2.1 Le principali critiche alla content analysis

Dall'analisi della letteratura internazionale emergono alcune limitazioni nell'uso della content analysis (Gray et al., 1995; Milnee Adler, 1999; Unerman, 2000); si ritiene, innanzi tutto, che tale tipologia di analisi rifletta il quantitativo di informazioni divulgate (in termini di frequenza e volume di segnalazione) piuttosto che le caratteristiche di qualità, esistono, infatti, numerosi studi che dimostrano come la content analysis non sia riuscita ad indagare la qualità delle informazioni contenute nei report di carattere socio-ambientale¹²⁹.

Inoltre, si ritiene che la content analysis sia di carattere fortemente soggettivo. Un'analisi di contenuto metodologicamente corretta consente al ricercatore di costruire un modello interpretativo dei messaggi analizzati ma: in che misura i significati attribuiti dal ricercatore corrispondono con quelli che la fonte intende attribuire al messaggio?

Ovviamente non è possibile assicurare una completa corrispondenza tra significati attribuiti dalla fonte e dal ricercatore, ma è possibile affermare che la codifica del destinatario sarà tanto più corretta quanto maggiori sono le competenze sul processo di comunicazione posto in essere.

¹²⁹ A tal proposito meritano menzione gli studi di Deegan e Gordon (1996), Deegan e Rankin (1996), Guthrie e Parker (1990), Gray et al. (1995) e Hackston e Milne (1996) in cui gli autori hanno cercato di esaminare, con non poche difficoltà, la relazione che intercorre tra la qualità della disclosure e frequenza/volume di segnalazione.

3.3 Predisposizione della checklist ai fini dell'analisi

L'analisi del contenuto che ci si propone di effettuare, avendo come oggetto il bilancio sociale che gli enti "scelgono" di redigere, verrà condotta con l'ausilio di un modello di riferimento che descriva le pratiche di rendicontazione sociale e che assicuri un adeguato "rigore" al metodo di analisi (Guthrie e Mathews, 1985; Guthrie et al., 2004).

Si è ritenuto opportuno, quindi, l'elaborazione di una checklist che analizzi il livello e il mix di disclosure inserita all'interno dei report, nonché, individui gli items di riferimento per la successiva codifica del testo.

La checklist è stata elaborata tenendo conto delle previsioni:

- del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (D. Lgs. 267/00), con particolare attenzione alle disposizioni poste dall'Ordinamento finanziario e contabile;
- dei Postulati e dei principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
- della Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (direttiva 17/02/06, G.U. n. 63 del 16/03/06).
- dell' Osservatorio Per La Finanza E La Contabilità Degli Enti Locali, 2007, *"Linee Guida Per La Rendicontazione Sociale Negli Enti Locali"* Ministero dell'Interno

Esso tiene, inoltre, conto delle disposizioni inserite nelle seguenti fonti:

- comunicazione della Commissione europea 02/07/2002 relativa alla *"Responsabilità sociale delle imprese: un contributo delle imprese allo sviluppo sostenibile"*;

- standard della Rendicontazione sociale nel settore pubblico elaborato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS);
- standard di rendicontazione formulato dalla Global Reporting Initiative (GRI) per il settore pubblico (Sector supplement for public agencies);
- standard AA1000 e gli altri documenti elaborati da The Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA).

Infine, attenzione particolare è stata rivolta agli studi che ci pervengono dalla letteratura internazionale: se esistono numerosi studi che analizzano il livello di disclosure nel settore privato (Cerf, 1961; Buzby, 1974; Barrett, 1976; Cooke, 1989; Meek and others, 1995), lo stesso non può dirsi per il settore pubblico, solo alcuni studi analizzano il livello di disclosure e di accountability al fine di evidenziare i punti di forza e di debolezza delle pratiche di reporting nel settore pubblico (Ingram, 1986; Boyne e legge, 1991; Taylor e Rosair, 2000).

A fine esemplificativo la checklist appare divisa in quattro sezioni¹³⁰, per ogni sezione è stata, inoltre, individuata, sulla base di precedenti studi sull'accountability¹³¹ negli enti pubblici (Anthony, 1978; Drebin and others, 1981), una lista di items che si ritiene possa essere rinvenuta all'interno del documento. Nel presente paragrafo ci limiteremo a spiegare sommariamente i contenuti di ciascuna sezione, la lista completa degli items verrà presentata nella Tabella I.

¹³⁰ Osservatorio Per La Finanza E La Contabilità Degli Enti Locali, 2007, "Linee Guida Per La Rendicontazione Sociale Negli Enti Locali" Ministero dell'Interno.

¹³¹ Pina, V., Torres L. (1996) "An international comparison of governmental annual accounts", in Chan J. L. eds, Research in Governmental and Nonprofit Accounting, Jai Press, Greenwich.

Le sezioni vengono così articolate:

1. Presentazione del documento e nota metodologica.

Una breve introduzione del bilancio sociale volta a presentare obiettivi e motivazioni del processo di reporting sociale, nonché, a dichiarare l'impegno dell'ente alle diverse classi di stakeholders costituisce l'incipit del documento

A tale sezione, segue una nota metodologica che, chiarificando il processo di rendicontazione realizzato dall'amministrazione, fornisce una guida per la lettura del documento. Il contenuto si articola in diversi punti:

- il periodo di rendicontazione;
- le modalità di raccolta, di elaborazione e di classificazione dei dati e delle informazioni presentate;
- il gruppo di lavoro demandato all'elaborazione del bilancio sociale;
- le modalità di selezione e di consultazione degli stakeholders;
- l'indice dei contenuti.

2. Identità dell'ente locale: disegna un profilo generale dell'amministrazione locale fornendo indicazioni relative a:

- la visione e la missione: contiene informazioni relative allo scenario futuro perseguito dall'ente, nonché, le modalità di perseguimento dei propri obiettivi.
- i valori di riferimento: informano sulla cultura dell'ente, doveri e responsabilità nei rapporti tra l'ente e i propri stakeholders, nonché, sulle finalità e gli obiettivi del programma di mandato;
- i dati socio-economici: vengono fornite informazioni riguardo al contesto socio-politico, economico, ambientale e culturale in cui opera l'ente;
- la struttura politico-amministrativa ed organizzativa: contiene una descrizione riguardo la composizione degli organi di governo,

nonché, dell'organigramma dell'ente chiarendo le funzioni attribuite ad ogni singola unità organizzativa;

- la composizione del gruppo pubblico locale: descrive l'insieme delle entità di diretta emanazione dell'ente¹³², delle società controllate, collegate o nelle quali l'ente detiene una partecipazione rilevante¹³³
- gli stakeholder dell'ente: contiene la specificazione delle classi di stakeholder, interni ed esterni.
- le macro-aree di intervento: posto che le macro-aree di intervento sono aggregazioni di attività definite in base alle politiche di intervento, dei destinatari dell'azione amministrativa, degli obiettivi perseguiti e degli effetti prodotti; ciascun ente sceglie su quali aree porre enfasi in funzione delle proprie scelte strategiche.
- la governance e le politiche sulle risorse: vengono espone le scelte effettuate dall'amministrazione relativamente alla fornitura dei servizi (erogazione diretta o esternalizzazione), partnership e partecipazioni con altre organizzazioni attivate sul territorio, alla gestione ed allo sviluppo delle risorse umane, alle politiche di bilancio (in materia tributaria e tariffaria, grado di auto-copertura finanziaria ed economica dei servizi, modalità di finanziamento degli investimenti e relativi costi), alla trasparenza e l'equità dei processi di acquisizione delle risorse, alla qualità delle forniture.

3. **Servizi erogati** comunica le attività realizzate dall'amministrazione classificandole per macro-aree di intervento, al fine di rendere comprensibile agli stakeholders per ogni macro-area i risultati ottenuti dall'amministrazione e gli effetti socio-economici ed ambientali prodotti coerentemente con quanto stabilito in sede di programmazione.

¹³² esempio aziende speciali, istituzioni, consorzi.

¹³³ Per una corretta definizione dei concetti di controllo e collegamento e di "rilevanza della partecipazione posseduta", ci si può riferire ai principi contabili internazionali per il settore pubblico emessi dall'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB).

4. **Risorse economico – finanziarie e dotazione patrimoniale:** contiene una rielaborazione dei dati finanziari consuntivi al fine di permettere agli utilizzatori di comprendere:

- entità e provenienza delle risorse finanziarie;
- equilibri di bilancio e risultato di amministrazione;
- distribuzione della spesa corrente tra le diverse macro-aree di intervento.

Le informazioni sulla gestione finanziaria vengono corredate dal calcolo di indicatori di equilibrio economico.

Per quanto concerne la dotazione patrimoniale è opportuno corredate la rendicontazione sociale di un prospetto informativo che enuclei:

- incremento e diminuzione del patrimonio netto dell'ente;
- congruenza di tale dotazione con visione e missione dichiarate;
- composizioni del patrimonio in termini di attività e passività;
- equilibri patrimoniale di breve e lungo periodo.

Tale prospetto verrà accompagnato da alcune informazioni qualitative riguardanti: valutazione dei beni di pregio storico artistico o culturale; operazioni di acquisizione, dismissione riqualificazione dei beni costituenti il patrimonio; impatti sociali significativi derivanti da particolari politiche di gestione del patrimonio.

Tabella 6: La Checklist

SEZIONE	ITEMS
Presentazione del documento e nota metodologica	<i>Visione</i>
	<i>Missione</i>
	<i>Valori di riferimento</i>
	<i>Metodologia di rendicontazione</i>
	<i>Organi preposti alla rendicontazione</i>
Identità dell'ente locale	<i>Strategic framework recall</i>
	<i>Valori etici</i>
	<i>Dati socio-economici</i>
	<i>Contesto e dinamiche esterne</i>
	<i>Struttura governativa ed organizzativa</i>
	<i>Composizione del "gruppo" ente locale</i>
	<i>Rete di stakeholders</i>
	<i>Macro aree di intervento</i>
	<i>Governance</i>
	<i>Politiche sulle risorse</i>
<i>Cultura</i>	
Servizi erogati	<i>Tipologia di attività</i>
	<i>Resource analysis</i>
	<i>Risultati ottenuti (output)</i>
	<i>Effetti prodotti (outcome)</i>
	<i>Impegni e azioni per il futuro</i>
Risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale	<i>Risorse economico-finanziarie</i>
	<i>Entità delle risorse finanziarie</i>
	<i>Provenienza delle risorse finanziarie</i>
	<i>Equilibri di bilancio e risultato di amministrazione</i>
	<i>Distribuzione spesa corrente per macro aree di intervento</i>
	<i>Dotazione patrimoniale</i>
	<i>Incremento o diminuzione del patrimonio netto dell'ente</i>
	<i>Composizione del patrimonio</i>
	<i>Equilibri patrimoniali di breve e lungo</i>
	<i>Stato di manutenzione dei beni</i>
	<i>Raccordo tra dotazione patrimoniale e visione e missione dichiarate</i>
	<i>Impatti sociali della gestione del patrimonio</i>

Si precisa inoltre che, al fine di aumentare l'adattabilità della checklist agli obiettivi del nostro studio si è ritenuto necessario classificare gli items per "natura".¹³⁴

Si distinguono:

1. informazioni di natura *non finanziaria*¹³⁵; classificabili in:
 - informazioni qualitative, il cui scopo è quello di fornire una vera e propria "carta di identità" dell'organizzazione analizzando il contesto in cui opera l'ente, le interazioni con l'ambiente esterno, numero di dipendenti, caratteristiche territoriali;
 - informazioni quantitative non finanziarie, sono informazioni che pur essendo numeriche non derivano dalla più generale contabilità finanziaria. Tra esse individuiamo informazioni di input, output outcome-oriented (Gray *et al.*, 1997);
2. informazioni quantitative finanziarie (Gray *et al.*, 1997), trattasi di informazioni di natura strettamente finanziaria che un legame diretto con il sistema di registrazione finanziario.

Questa classificazione, ci tornerà utile nelle fasi successive del lavoro; si può supporre, infatti, che l'utilizzo della macrofamiglia "informazioni non finanziarie" nella fase di verifica delle ipotesi possa condurre ad un offuscamento dei risultati. A tal proposito, si procederà testando le ipotesi inizialmente per macrocategorie, successivamente, scomponendo le macrofamiglie nelle singole componenti sopra menzionate con l'obiettivo di evidenziare eventuali risultati taciuti, nonché, approfondire le relazioni intercorrenti tra variabili dipendenti (informazioni non finanziarie) e variabili indipendenti (fattori determinanti).

¹³⁴ Gray, R.; Dey, C.; Evans, R.; Owen, D.; Zadek, S.(1997)., "Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.10 (3), pp.325-364

¹³⁵ "Non-financial information comprises all quantitative and qualitative data on the policy pursued, the business operations and the results of this policy in the form of output or outcome, without a direct link with a financial registration system".

Natura delle informazioni	
Qualitative	<i>Visione</i>
	<i>Missione</i>
	<i>Valori di riferimento</i>
	<i>Metodologia di rendicontazione</i>
	<i>Organi preposti alla rendicontazione</i>
	<i>Strategic framework recall</i>
	<i>Valori etici</i>
	<i>Contesto E Dinamiche esterne</i>
	<i>Dati socio economici</i>
	<i>Struttura governativa ed organizzativa</i>
	<i>Composizione del "gruppo" ente locale</i>
	<i>Rete di stakeholders</i>
	<i>Macro aree di intervento</i>
	<i>Governance</i>
	<i>Politiche sulle risorse</i>
	<i>Cultura</i>
	<i>Tipologia di attività</i>
Quantitativa non financial	
input	<i>Resource analysis</i>
	<i>provenienza risorse finanziarie</i>
	<i>Stato di manutenzione dei beni</i>
output	<i>Risultati ottenuti (output)</i>
outcome	<i>Effetti prodotti (outcome)</i>
	<i>Raccordo tra dotazione patrimoniale e visione e missione dichiarate</i>
	<i>Impatti sociali della gestione del patrimonio</i>
Quantitativa financial	
	<i>entità risorse finanziarie</i>
	<i>equilibrio di bilancio</i>
	<i>risultato di amministrazione</i>
	<i>Distribuzione spesa corrente per macro aree di intervento</i>
	<i>incremento o diminuzione del patrimonio</i>
	<i>Composizione del patrimonio</i>

Tabella 7: la classificazione degli items per natura

3.4 L'analisi delle informazioni con Atlas.ti

L'analisi del materiale testuale non volendosi limitare al livello lessicale ma mirando ad un'analisi di contenuto, cioè all'attribuzione di un preciso significato alle forme del testo, verrà supportata dall'utilizzo di un software per l'analisi di dati qualitativi – i testi – assistita dal computer : ATLAS.TI¹³⁶.

ATLAS.ti¹³⁷, software di supporto all'analisi del contenuto di tipo interpretativo, è una potente infrastruttura operativa, in quanto capace di sviluppare in modalità semi-automatica dati testuali, immagini audio e video¹³⁸. Atlas.ti è un software pensato coerentemente con un approccio "Grounded theory"¹³⁹: per questa ragione molte delle operazioni sono caratterizzate dalla ricorsività, dall'iteratività e dalla progressiva approssimazione alla definizione di un modello teorico *emergente* dai dati.

¹³⁶ La versione qui utilizzata è la versione 5.0 reperibile all'indirizzo www.atlasti.com.

¹³⁷ Atlas.ti è stato progettato in Germania nella prima metà degli anni '90 ad opera di Thomas Muhr. La progettazione di ATLAS.ti rientra nel più generale fenomeno tecnico-metodologico che la letteratura anglosassone definisce con l'acronimo CAQDAS (*Computer Assisted Qualitative Data Analysis Software*): programmi che consentono al ricercatore di gestire dati di tipo qualitativo. I CAQDAS supportano l'attività del ricercatore automatizzando alcune fasi della ricerca, rendendo confrontabile il lavoro interpretativo svolto da analisti diversi sullo stesso materiale, memorizzando tutte le fasi della ricerca (creazione di file "memo" in cui il ricercatore può annotare specificazioni, idee o definizioni), sintetizzando i risultati tramite la creazione di output grafici.

¹³⁸ Coffey A., Holbrook B. e Atkinson P. (1996), *Qualitative "Data Analysis: Technologies and Representations"* Sociological Research On-line, 1 (1).

Fielding N.G. e Lee R.M. (1991) (a cura di), *Using Computer in Qualitative Research*, London, Sage.

Fielding N.G. e Lee R.M. (1998), *Computer Analysis and Qualitative Research*, London, Sage.

¹³⁹ "La Grounded Theory è una teoria sociologica che nasce dai dati sistematicamente ottenuti da una ricerca" Glaser, Strauss 1967 "The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research", Aldine, Chicago; p. 21.

Questa definizione apre il testo "The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research", in cui gli autori affermano che per produrre una teoria di questo "tipo" non è necessario ricorrere all'elaborazione statistica di dati o di informazioni raccolte nel corso dell'indagine, né ad un'analisi delle interviste o delle osservazioni usufruendo di un qualsiasi supporto che sia di tipo statistico-matematico [Strati 1997]. La Grounded Theory è, infatti, una teoria che *emerge* dal basso.

3.4.1 Preparazione dei dati e creazione dell'unità ermeneutica

Atlas.ti permette di operare con documenti di testo di diverse estensioni¹⁴⁰; la manipolazione del e sul testo è una delle fasi principali per l'analisi semi-automatica, in quanto permette di pianificare il lavoro e gestire più documenti di testo. Per poter operare sul materiale testuale con Atlas.ti¹⁴¹ è stato necessario, innanzitutto, convertire i file in formato RTF e creare il modulo *Primary documents*¹⁴², successivamente, procedere con la creazione di una *Unità Ermeneutica*¹⁴³ (HU). Trattasi, nel gergo del software, della sessione di lavoro, o meglio del "file"¹⁴⁴ principale che racchiude al suo interno i testi¹⁴⁵ da sottoporre all'analisi. La nostra unità ermeneutica, così realizzata, contiene i 44 bilanci sociali dei 44 comuni che compongono il campione.

¹⁴⁰ Qui si considerano solo alcuni formati di testo: txt, rtf e doc.

¹⁴¹ Giuliano, La Rocca " *L'analisi automatica e semi-automatica dei dati testuali*" Ed. Universitarie Di Lettere Economia E Diritto 2008.

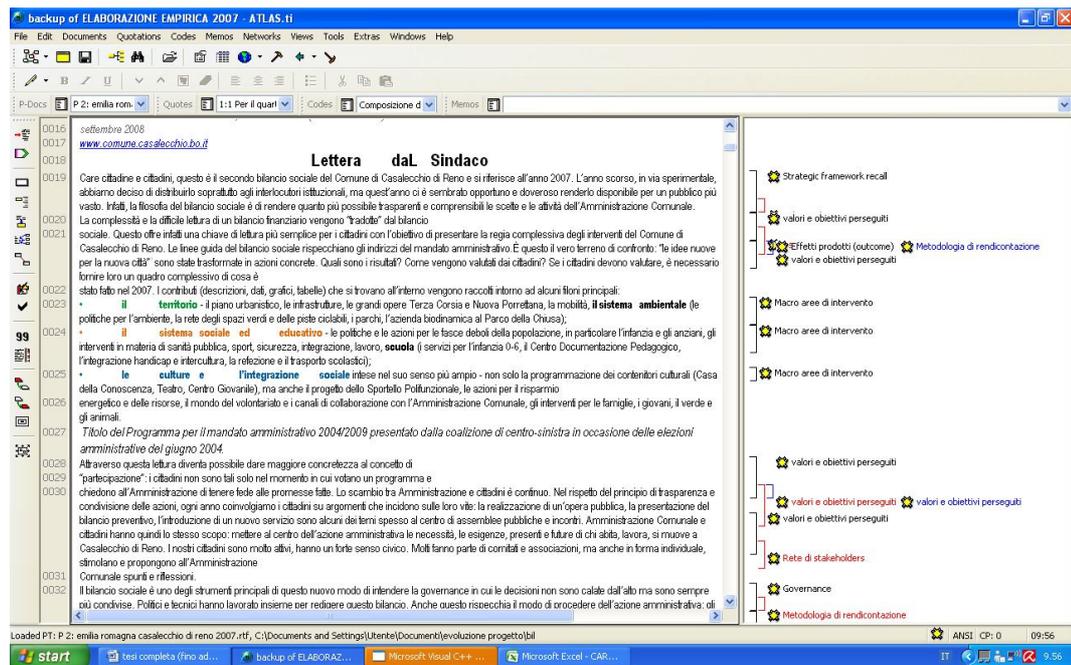
¹⁴² Primary documents è un modulo che permette di gestire più documenti di testo, nonché, di operare su di essi in base a filtri. Per accedere a questo modulo di gestione si seleziona dal menu **Documents/Assign/Primary Document Loader**.

¹⁴³ Dal menù **Documents** si clicca su **Assign**, si accede alla maschera **Primary Document Loader** si seleziona la cartella in cui è stato precedentemente salvato il file di lavoro e si carica il file di testo. I file, essendo diversi, vengono caricati singolarmente; l'ordine di inserimento determina il numero progressivo attribuito dall'identificativo (il documento caricato per primo sarà contraddistinto da P1, quello per secondo P2 e così via).

¹⁴⁴ È bene limitare la denominazione di "file" solo ai documenti originari, in quanto, l'utilizzo generico del termine potrebbe far confondere tra i singoli testi e l'intera HU. I file inseriti nel software sono visualizzabili dalla barra degli strumenti attraverso i cosiddetti **P-Docs**; i file vengono aperti singolarmente all'interno di una interfaccia di lavoro che permette la loro codifica. Oltre all'area dedicata ai *Primary Documents* sono riconoscibili altre sezioni:

1. **Quotes**: area in cui vengono conservate le frasi o porzioni di testo che il ricercatore ha indicato come significative;
2. **Codes**: area in cui vengono conservati i codici creati;
3. **Memos**: modulo che include i commenti che il ricercatore ha effettuato al momento della codifica.

¹⁴⁵ Occorre ricordare che nessun file viene fisicamente trasferito all'interno del programma Atlas.ti, l'operazione di inserimento serve esclusivamente per creare dei collegamenti tra l'unità ermeneutica e i file di testo su cui è necessario lavorare. Quindi, se si volesse spostare una HU da un supporto digitale ad un altro è necessario trasferire anche i file di dati.



3.4.2 Classificazione e codifica dei dati

La fase successiva alla creazione dell' HU e all'inserimento dei documenti da analizzare è la "codifica". Essa, come definito da Strauss e Corbin (1990) consiste nella congiunzione di parti di testo a nuclei concettuali che ne sintetizzano l'informazione (etichette interpretative, codici, items)¹⁴⁶.

Nei paragrafi precedenti abbiamo evidenziato come, particolare attenzione merita la decisione su quale strategia adottare nella selezione della porzione di testo da codificare. La scelta tra le diverse soluzioni dipende strettamente dagli obiettivi della ricerca, dai modelli teorici, nonché dalle preferenze di approcci del ricercatore.

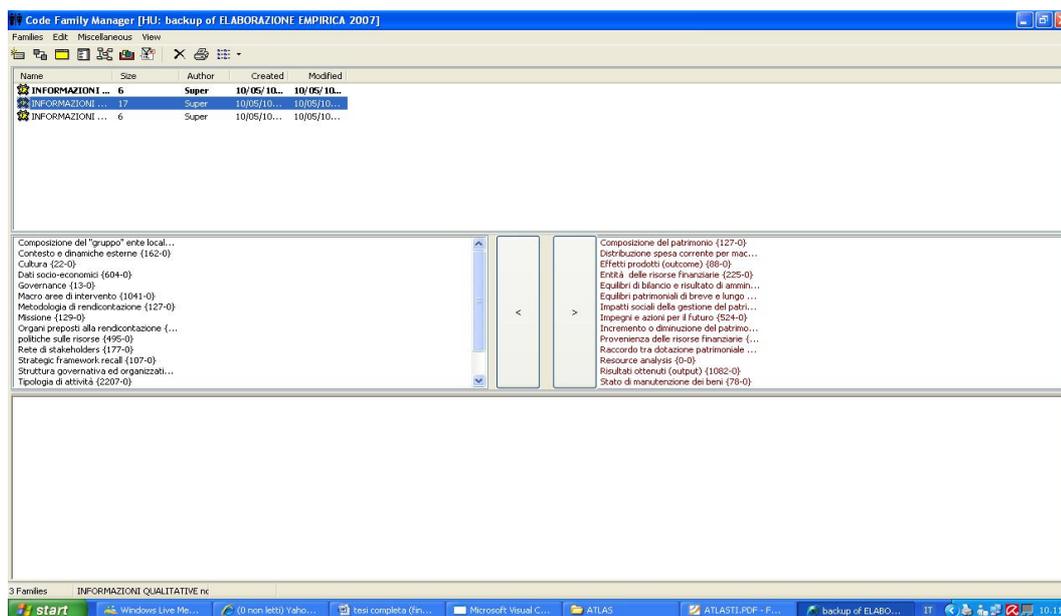
Nella specificità del nostro studio l'unità logica di riferimento scelta per la codifica è la frase¹⁴⁷, inoltre, data l'importanza dell'aspetto grafico di un bilancio

¹⁴⁶ In Atlas.ti ogni citazione viene legata ad un codice mediante codifica che può essere un "open coding" quando si digita una etichetta di propria creazione; "code in vivo" se la citazione viene utilizzata come codice; "code by list" se si attinge ad una lista di codici generati nel processo di codifica; "quick coding" se si applica l'ultimo codice utilizzato.

¹⁴⁷ Per frase si intende una unità linguistica compiuta, contrassegnata da punteggiatura, è bene precisare che se nella frase sono presenti contemporaneamente più contenuti informativi, la codifica terrà conto della varietà dei contenuti.

sociale, utile per rendere leggibili e fruibili le informazioni ai vari stakeholders, si è scelto di sottoporre a codifica anche i vari grafici e tabelle riportati nel documento: ogni grafico e tabella è stato equiparato ed una frase.

Alla luce degli obiettivi specifici dello studio, abbiamo effettuato, oltre tutto, una codifica che tenesse conto sia dei contenuti delle informazioni sia della natura delle stesse; tecnicamente, ci siamo avvalsi della possibilità di codificare i testi evidenziandone i contenuti (secondo la checklist) per poi precedere al raggruppamento per natura tramite la funzione “code family manager”. La creazione di Famiglie permette di raggruppare codici a seconda della presenza di un significato/principio comune, esse, infatti, raccolgono l’informazione contenuta, ad un livello di astrazione inferiore, nei codici stessi.



La codifica per contenuto ha consentito di tracciare come i diversi items si articolano all'interno di ogni singolo Bilancio sottoposto ad analisi, già da questo primo livello di codifica sono emerse alcune evidenze riferibili al fenomeno della rendicontazione sociale. Dall'analisi dei risultati grezzi si nota come i codici più frequenti siano riferiti all'immagine del comune (dati socio-economici), alle azioni realizzate (politiche sulle risorse, macro-aree di intervento, tipologia di attività), agli impegni per il futuro.

Elaborazioni successive hanno, invece, permesso di evidenziare in che rapporto stanno e quali siano le tendenze in termini di divulgazione delle informazioni, ovviamente, trattandosi di un documento non strettamente finanziario si evidenzia una maggiore percentuale di informazioni NON finanziarie, qualitative e quantitative, sul totale delle informazioni fornite.

	INFORMAZIONI QUANTITATIVE FINANZIARIE	INFORMAZIONI QUANTITATIVE NON FINANZIARIE	INFORMAZIONI QUALITATIVE NON FINANZIARIE	TOT INFORMAZIONI NON FINANZIARIE	TOTALE
<i>Gugliano In Campagna</i>	9	6	33	39	48
<i>Casalecchio Di Reno</i>	16	35	201	236	252
<i>Ospedaletti</i>	25	10	62	72	97
<i>Marche Pesaro</i>	75	308	422	730	805
<i>Loreo</i>	15	2	28	30	45
<i>Rosolina</i>	24	3	39	42	66
<i>Castel San Pietro</i>	35	33	173	206	241
<i>Ariano Nel Polesine</i>	35	2	49	51	86
<i>Corbole</i>	33	4	40	44	77
<i>Porto Viro</i>	30	3	35	38	68
<i>Dozza</i>	14	24	129	153	167
<i>Porto Tolle</i>	33	3	52	55	88
<i>Maranello</i>	80	277	427	704	784
<i>Taglio Di Pò</i>	27	4	43	47	74
<i>Tarquinia</i>	17	4	32	36	53
<i>Tivoli</i>	20	13	120	133	153
<i>San Remo</i>	88	89	232	321	409

<i>Cinisello Balsamo</i>	24	81	125	206	230
<i>Cusano Milanino</i>	35	17	118	135	170
<i>Lodi</i>	81	33	394	427	508
<i>Treviglio</i>	51	55	187	242	293
<i>Vobarno</i>	17	10	170	180	197
<i>Codogno</i>	25	92	114	206	231
<i>melzo</i>	66	137	321	458	524
<i>Sant'angelo In Lizzolia</i>	12	54	290	344	356
<i>Novi Ligure</i>	94	130	207	337	431
<i>Stresa</i>	21	13	53	66	87
<i>Taviano</i>	6	11	57	68	74
<i>Bojano</i>	13	7	52	59	72
<i>Gangi</i>	58	22	99	121	179
<i>Gravina Di Catania</i>	39	16	90	106	145
<i>Letojanni</i>	1	2	59	61	62
<i>Lipari</i>	10	4	51	55	65
<i>Cecina</i>	20	12	161	173	193
<i>Roccastrada</i>	28	29	161	190	218
<i>San Giuliano Terme</i>	18	142	402	544	562
<i>Asolo</i>	46	29	58	87	133
<i>Arzignano</i>	46	71	157	228	274
<i>Rubano</i>	16	34	255	289	305
<i>Mercato Saraceno</i>	33	6	81	87	120
<i>Casnate Di Bernate</i>	43	36	115	151	194
<i>Papozze</i>	19	2	25	27	46
<i>Lugo</i>	43	53	279	332	375
<i>Verdello</i>	23	92	124	216	239
TOTALS:	1464	2010	6322	8332	9796

Tabella 8 : Distribuzione delle informazioni per macro famiglie.

Capitolo IV

L'INDAGINE EMPIRICA ED INTERPRETAZIONE DEI RISULTATI

4.1 Presentazione e descrizione del campione

Dopo aver analizzato il mix di disclosure di ogni singolo bilancio, l'obiettivo che ci si propone è individuare eventuali connessioni tra le singole variabili indipendenti, ossia, i fattori che la contingency theory e la legitimacy theory identificano come potenziali influenti, e il livello di disclosure finanziaria non finanziaria inserita nei report (bilanci sociali comuni italiani 2007).

L'analisi è stata effettuata su un campione di 44 comuni disposti casualmente nel territorio italiano¹⁴⁸ con l'ausilio del software MICROFIT 4.0. L'analisi¹⁴⁹ comprende lo studio di una regressione "stepwise"¹⁵⁰, con selezione del modello applicando la tecnica Backward Elimination¹⁵¹, vagliando le variabili in base alla

¹⁴⁸ Il criterio di selezione adottato è stata la reperibilità on-line del bilancio sociale 2007.

¹⁴⁹ Fabbris "Statistica multivariata : Analisi esplorativa dei dati "Milano Mc Graw Hill Libri Italia 1997.

¹⁵⁰ Garside M.J. "The Best Sub-Set In Multiple Regression Analysis", Applied Statistics, 14: 196-200.

¹⁵¹ Dalla letteratura ci pervengono diversi criteri per la selezione stepwise dei predittori di una equazione di regressione, tra i più noti ricordiamo:

1. La selezione progressiva (forward selection o step-up selection), che consiste nell'inserire nell'equazione di regressione una variabile per volta. La selezione verrà effettuata sulla base della capacità del singolo predittore di contribuire alla spiegazione della variabile dipendente. Il processo di selezione continua finché non viene soddisfatto il criterio di arresto della procedura; se il criterio è poco restrittivo, allora il processo si concluderà con l'inserimento di tutte le variabili.
2. L'eliminazione a ritroso (backward elimination, o step-down selection) che consiste nell'eliminare dall'equazione una variabile per volta in ragione alla sua capacità esplicativa; il processo si arresta quando è soddisfatta una delle regole previste per troncatura il processo.
3. Regressione stepwise convenzionale (stepwise regression analysis) che risulta essere una combinazione dei metodi precedenti. La variabile "candidata" è inclusa nell'equazione, in una fase del processo, in funzione del contributo all'interpretazione della variabilità di y, ma può essere rimossa nelle fasi successive se la capacità esplicativa

significatività. Contestualmente alla stima dei parametri dei regressori, sono stati effettuati test per controllare l'eventuale omoschedasticità, l'autocorrelazione dei residui, la multicollinearità dei regressori.

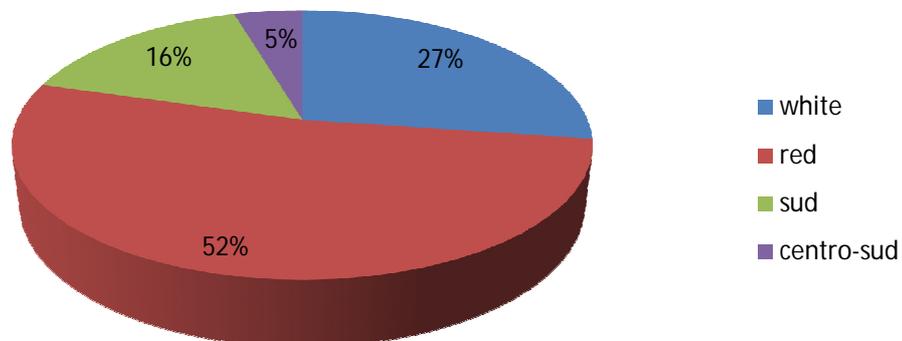
Date le ridotte dimensioni del campione, l'indagine non avrà valenza esplicativa quanto piuttosto esplorativa, in sostanza gli scopi principali di questo tipo di ricerca consistono nella formulazione di affermazioni (ipotesi generali non formalizzate per un trattamento statistico) riguardo la relazione fra più variabili. Nonostante tutto, i risultati di tale analisi possono essere utilizzati tal quali o, diversamente come generalmente accade, le ipotesi di ricerca potrebbero essere testate facendo riferimento ad un campione più ampio e statisticamente significativo.

Prima di procedere all'analisi dei risultati si è scelto di sintetizzare le informazioni del campione attraverso i più comuni metodi di statistica descrittiva.

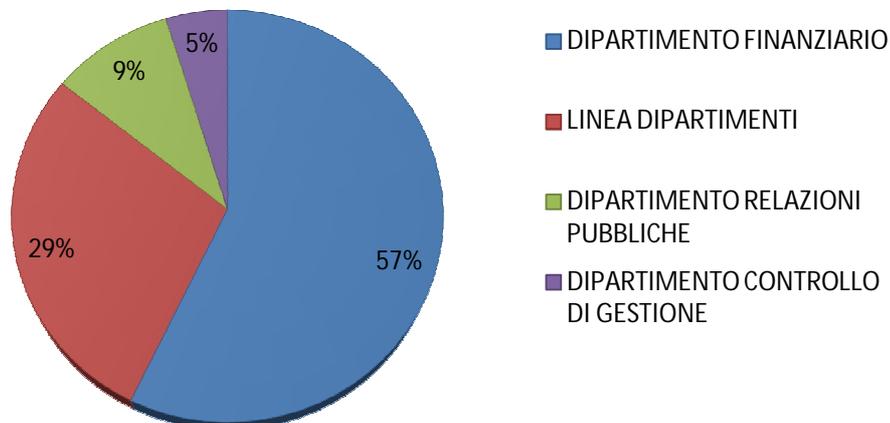
Il campione in studio è costituito, come abbiamo accennato precedentemente, da 44 comuni che nel 2007 sono stati impegnati nella redazione nonché pubblicazione online del Bilancio sociale. I seguenti grafici illustrano la distribuzione del campione sia per area geografica che per area preposta alla rendicontazione; come si può notare i grafici sono stati realizzati per le due variabili con distribuzione discreta e binomiale (viene esclusa dalla trattazione la variabile "Type Of Performed Activity" in quanto, all'interno del campione, assume sempre lo stesso valore)

di cui godeva risulta subordinata alla capacità di altre nuove variabili entrate nel processo.

DISTRIBUZIONE PERCENTUALE PER AREA GEOGRAFICA



DISTRIBUZIONE PER AREA PREPOSTA ALLA RENDICONTAZIONE



Dall'analisi dei due grafici si nota come la diffusione della cultura del "bilancio sociale" caratterizzi per lo più le regioni del nord-est e del nord-ovest della nazione, nonostante tutto, essa non risulta fortemente radicata tanto che la redazione del documento all'interno di ogni amministrazione è raramente demandata ad un organo opportunamente costituito.

Le altre variabili quantitative indipendenti e dipendenti (livello di disclosure finanziaria e non finanziaria) sono state sottoposte ad un'analisi descrittiva con l'obiettivo di fornire al lettore dei validi strumenti per comunicare e valutare l'insieme di dati in forma riassuntiva. Le statistiche descrittive costituiscono un passaggio obbligato per stabilire alcune proprietà dei dati a disposizione, nella tabella 6 sono riportati: il numero di osservazioni, la media, la mediana, il valore minimo, il valore massimo e la varianza.

Tabella 9 : Statistiche descrittive del campione

	ORGANIZATION'S SIZE	FINANCIAL PERFORMANCE	ORGANIZATION COMPLEXITY	INCERTEZZA AMBIENTALE				
	Totale Entrate Riscossioni [c/competenze c/residui]EUR ultimo Anno Disponibile	Utilizzo Avanzo di Amministrazione: Totale EUR	Personale impiegato	Firms/population ratio (%)	Tasso di disoccupazione	Inquinamento	INFORMAZIONI QUANTITATIVE FINANZIARIE	TOT INFORMAZIONI NON FINANZIARIE
Conteggio	44	44	44	44	44	44	44	44
Media	27998794.68	475705.32	137.41	0.05	6.12	0.48	33.27	189.36
Mediana	15085949.50	88335.00	88.00	0.05	4.73	0.34	26.00	143.00
Min	2044151.00	0.00	10.00	0.00	0.30	0.05	1.00	27.00
Max	234105274.00	4334137.00	798.00	0.16	29.84	2.06	94.00	730.00
Varianza	1645648523233130.00	841004762039.85	25250.26	0.00	39.68	0.21	536.61	30782.49

Si fa notare come la media del totale delle informazioni NON finanziarie inserite nei report sia altamente superiore alla media del totale delle informazioni finanziarie; sostenendo l'idea che trattandosi di un documento sociale la tipologia di informazioni fornite debba essere per lo più di carattere non monetario.

Infine, si è proceduto all'elaborazione di una matrice di correlazione coinvolgendo tutte le variabili prese in esame siano esse dipendenti ed indipendenti. La tabella mostra le correlazioni prodotto-momento di Pearson tra ciascuna coppia di variabili. Questi coefficienti di correlazione variano tra -1 e +1 misurano l'intensità della relazione lineare tra le variabili. Inoltre, al fine di verificare la significatività statistica delle correlazioni stimate, in ciascuna posizione della tabella ci si è interessati di evidenziare l'effettivo P-value; in particolare, P-value sotto 0.05 indicano correlazioni non nulle statisticamente significative a un livello di confidenza del 95.0%.

La tabella evidenzia come le due variabili dipendenti, Informazioni finanziarie ed informazioni non finanziarie, siano strettamente correlate (coefficiente di correlazione 0.6006) sostenendo, così, l'idea che esse rappresentino le due facce di una stessa medaglia: l'accountability.

Tabella 10: Matrice di correlazione

	Totale Entrate Riscossioni	Utilizzo Avanzo di Amministrazione	Personale impiegato	Firms_populati on ratio _%_	Tasso di disoccupazione	Inquinamento	Informazioni quantitative finanziarie	Tot informazioni non finanziarie
Totale Entrate Riscossioni		0.7724	0.8118	-0.2567	-0.0606	0.644	-0.2199	0.1143
Utilizzo Avanzo di Amministrazione	0.7724		0.5209	-0.2338	-0.2227	0.484	-0.0889	0.1894
Personale impiegato	0.8118	0.5209		-0.2088	-0.0331	0.7294	-0.2746	-0.0769
Firms_population ratio _%_	-0.2567	-0.2338	-0.2088		-0.0092	-0.1705	-0.074	-0.1927
Tasso di disoccupazione	-0.0606	-0.2227	-0.0331	-0.0092		0.0218	0.2019	0.0055
Inquinamento	0.644	0.484	0.7294	-0.1705	0.0218		-0.3181	-0.0491
Informazioni quantitative finanz	-0.2199	-0.0889	-0.2746	-0.074	0.2019	-0.3181		0.6006
Tot informazioni non finanziarie	0.1143	0.1894	-0.0769	-0.1927	0.0055	-0.0491	0.6006	

4.2 Definizione del modello e test delle ipotesi

Come spiegato precedentemente nonostante il numero relativamente piccolo del campione le ipotesi principali sono state testate attraverso un'analisi di regressione che individua la relazione tra le due variabili obiettivo, o meglio dipendenti (disclosure finanziaria, disclosure non finanziaria) e un insieme di variabili esplicative.

Nelle pagine seguenti sono discusse le relazioni emergenti e, inoltre, vengono date possibili spiegazioni a tali tendenze. Le ipotesi vengono trattate singolarmente con esplicito riferimento sia al gruppo di fattori a cui afferiscono sia all'approccio teorico a cui si riferiscono.

Prima di procedere con l'analisi dei risultati, è necessario effettuare alcune precisazioni metodologiche:

1. le variabili qualitative, Political attitude, Organi preposti al controllo e Type of performed activity, saranno trattate come variabili dummy¹⁵²;
2. la verifica delle ipotesi ha richiesto l'elaborazione di due modelli di regressione lineare distinti che investigheranno rispettivamente le determinanti del livello di disclosure finanziaria e non-finanziaria dei bilanci sociali dei comuni italiani redatti nel 2007.

Per quanto concerne il primo punto, trovandoci in un regressione stepwise, la ricodifica mediante variabili dicotomiche si effettua assegnando il valore 1 alle unità che possiedono l'attributo e 0 alle altre, data una variabile con M attributi

¹⁵² La variabile dummy se inserita in una regressione multivariata ha lo scopo di catturare l'effetto di una variabile qualitativa sul valore medio della variabile dipendente. Modificando l'intercetta permette di migliorare l'adattamento della regressione e consente di cogliere ed inserire nel sistema delle variabili alcuni fattori extrastatistici.

si passa, dunque, a M variabili dicotomiche.¹⁵³ La creazione di variabili dummy, a partire da una variabile qualitativa, non evita il rischio¹⁵⁴ di una inadeguata selezione di tali variabili qualora esista una interazione tra gli attributi dummy. Può accadere, cioè, che gli attributi Political attitude, Organi preposti al controllo e Type of performed activity, siano importanti congiuntamente ma non singolarmente; per tenere conto delle interazioni tra predittori non inclusi, si è scelto di adottare il criterio di eliminazione a ritroso, che, a differenza dal processo di selezione in avanti, trattiene nell'equazione le modalità rilevanti anche rispetto all'interazione con le altre variabili osservate.

Per quanto concerne il secondo punto, per comprendere e prevedere la risposta delle variabili dipendenti (disclosure finanziaria e non-finanziaria) alle sollecitazioni delle variabili esplicative (fattori determinanti), o meglio, quanto influenti siano queste ultime nel determinare l'andamento della dipendente si utilizzano due modelli di regressione di tipo statico¹⁵⁵ nei quali il livello di disclosure finanziaria e non finanziaria al tempo t sono funzione di un gruppo di variabili (fattori determinanti secondo le due prospettive teoriche di analisi) nello stesso tempo t.

La verifica delle ipotesi di ricerca ha richiesto l'individuazione di variabili di interesse e di controllo nonché la costruzione di modelli econometrici distinti per tipologia informazione.

¹⁵³ Nell'analisi di regressione non possono entrare più di M-1 variabili dummy, in quanto si genererebbero problemi di multicollinearità.

¹⁵⁴ Cohen A. " *Dummy Variables In Stepwise Regression* ", *The America Statistician* 45: 226-228.

¹⁵⁵ Si dicono modelli di regressione lineare statici quei modelli che non presentano la variabile temporale come variabile esplicativa.

(1) INFORMAZIONI FINANZIARIE

$$\begin{aligned} \text{INFOFIN}_t = & \beta_0 + \beta_1 \text{COMPLEX}_t + \beta_2 \text{INQU}_t + \beta_3 \text{DISOC}_t + \\ & \beta_3 \text{CONTECO}_t + \beta_4 \text{WHITE} + \beta_5 \text{RED} + \beta_6 \text{SUD} + \beta_7 \text{CENTROSUD} + \\ & \beta_8 \text{DIPFIN} + \beta_9 \text{DIPCO} + \beta_{10} \text{LINEDIP} + \beta_{11} \text{DIPRELP} + \beta_{12} \text{SIZE} + \varepsilon \end{aligned}$$

(2) INFORMAZIONI NON FINANZIARIE

$$\begin{aligned} \text{INFONONFIN}_t = & \beta_0 + \beta_1 \text{COMPLEX}_t + \beta_2 \text{INQU}_t + \beta_3 \text{DISOC}_t + \\ & \beta_3 \text{CONTECO}_t + \beta_4 \text{WHITE} + \beta_5 \text{RED} + \beta_6 \text{SUD} + \beta_7 \text{CENTROSUD} + \\ & \beta_8 \text{DIPFIN} + \beta_9 \text{DIPCO} + \beta_{10} \text{LINEDIP} + \beta_{11} \text{DIPRELP} + \beta_{12} \text{SIZE} + \varepsilon \end{aligned}$$

Si nota come per entrambi i modelli, tenendo conto di quanto previsto dalla legitimacy theory e contingency theory¹⁵⁶, le variabili esplicative siano sostanzialmente le stesse, a tal proposito distinguiamo

1. "complexity": la complessità organizzativa volta a cogliere un aspetto delle dimensioni aziendali è stata misurata in termini di "the number of employees". Questa misura pur presentando dei limiti di completezza risulta essere un buon proxy della complessità amministrativa di una organizzazione, è semplice da misurare, è più obiettiva¹⁵⁷ di altre misure che costringerebbero il ricercatore a un giudizio personale sul livello di complessità delle diverse forme organizzative, inoltre, è stata già utilizzata in studi precedenti (2002 Adams, Gray, 1995).
2. "Organization's size". Se nel mondo privato le dimensioni dell'organizzazione vengono misurate tramite il volume delle vendite o il valore del fatturato, in ambito pubblico tale dimensione non ha alcuna

¹⁵⁶ Vedi capitolo II

¹⁵⁷ Il valore di tale variabile è reperibile nel sito ufficiale dell'organizzazione, nonché, come informazione integrativa del documento stesso.

valenza. In tal contesto la misura più vicina al volume delle vendite è rappresentata dal valore totale delle entrate disponibili per una organizzazione.

3. "Financial performance": trattandosi di organizzazioni pubbliche ribadiamo l'impossibilità di utilizzare il profitto come variabile esplicativa. La letteratura tradizionale del settore pubblico identifica la performance finanziaria come la capacità di utilizzare e impegnare le risorse disponibili per programmi preventivati (Wildavsky, 1992; Borgonovi, 1996; Anessi e Steccolini, 2005; Jacobsen, 2006), a tal proposito si è scelto di utilizzare come misura "l'utilizzo di avanzo di amministrazione". La scelta di tale valutazione quantitativa deriva dalle considerazioni elaborate dalla Corte dei Conti in merito all'identificazione del concetto di ente virtuoso¹⁵⁸. Tuttavia, su tale materia anche la Corte dei Conti ha avuto dei "tentennamenti" interpretativi, questa versione nasce solo dopo varie interpretazioni di senso opposto, è possibile sostenere che: un avanzo di amministrazione di per sé non è indicatore di buona gestione, è necessario verificare se lo stesso viene effettivamente utilizzato.

4. "Type of performed activity": gli enti pubblici condividono una missione comune "*contribute to bring, keep and maintain global peace and wellbeing*" in diversi campi, quali lo sviluppo economico e sociale, istruzione e cultura, sanità, tutela dell'ambiente. Tuttavia, ogni organizzazione è dotata di specifici mezzi per contribuire a questa missione. Alcuni eseguono attività informative e regolamentative (regulation activity), altri svolgono attività di natura prevalentemente finanziaria (financial transferring), altre organizzazioni si dedicano all'attuazione di tali provvedimenti (direct action/intervention), ciò significa che essi direttamente o indirettamente eseguono progetti di cooperazione tecnica. Data la natura strettamente qualitativa

¹⁵⁸ Delibera n. 8/2007/par - Parere sull'interpretazione del termine "avanzo di bilancio" (comma 204 ter dell'art. 1 legge n. 266/2005)

dell'informazione la variabile viene trattata come variabile dummy, e, più precisamente, data la natura del campione, essa assumerà sempre valore pari a 1¹⁵⁹.

5. "Environmental uncertainty": esistono diversi modi di guardare l'incertezza ambientale, è possibile collegarla alle percezioni degli stakeholders più rilevanti o a determinate caratteristiche "oggettive" dell'ambiente esterno. La sua quantificazione dipende, quindi, dal campo di applicazione¹⁶⁰. La letteratura internazionale (Adams, 2002) individua differenti fattori contestuali generali che influenzano i reporting behaviours: contesto sociale e politico (Burchel et al., 1985), contesto economico (Guthrie e Parker, 1989), contesto culturale (Brown e Deegan, 1998). Nel presente lavoro, si è proceduto ad una misurazione dell'incertezza ambientale quantificando singolarmente le diverse dimensioni, in particolare, si utilizzano livello di inquinamento locale, firm's population ratio, tasso di disoccupazione¹⁶¹.
6. Political attitude: l'attività di rendicontazione, secondo la legitimacy theory e contingency theory, è influenzata dal contesto sociale e politico in cui l'organizzazione è inserita¹⁶². Data la natura strettamente qualitativa dell'informazione la variabile è trattata come variabile dummy.
7. Competenze e capacità nella redazione dei report: secondo la contingency theory, le competenze e le capacità degli organi preposti alla

¹⁵⁹ Vedi Capitolo 2 paragrafo 2.5.1

¹⁶⁰ Werner S., Brouthers L.E., Brouthers K.D. (1996) "International risk and perceived environmental uncertainty: the dimensionality and internal consistency of Miller's measure", Journal of International Business Studies 27(3), pp. 571– 87.

¹⁶¹ Vedi Capitolo II paragrafo 2.5.3

¹⁶² Vedi Capitolo II paragrafo 2.5.2

rendicontazione saranno speculari al contenuto dei report¹⁶³, anche in questo caso la variabile sarà una dummy¹⁶⁴.

La stima OLS dei due modelli condotta sull'intero campione di 44 bilanci sociali ha prodotto i risultati riportati nelle seguenti tabelle.

¹⁶³ Vedi Capitolo II paragrafo 2.5.2

¹⁶⁴ Vedi Allegato 2

```

Ordinary Least Squares Estimation
*****
***
Dependent variable is FINANZ
44 observations used for estimation from 1 to 44
*****
***
Regressor      Coefficient    Standard Error  T-Ratio[Prob]
SIZE           -.3188E-6      .1300E-6        -2.4522[.019]
PERFFIN        .1222E-4       .5717E-5        2.1375[.039]
RED            19.0110       6.8062          2.7932[.008]
DISOC          .014975       .0054857        2.7297[.010]
DIPFIN         14.6427       6.5090          2.2496[.030]
ATTIVITA      10.7752       7.9053          1.3630[.181]
*****
***
R-Squared      .31843  R-Bar-Squared  .22875
S.E. of Regression  20.0802  F-stat.  F( 5, 38)  3.5507[.010]
Mean of Dependent Variable  33.2727  S.D. of Dependent Variable  22.8650
Residual Sum of Squares  15322.2  Equation Log-likelihood  -191.1964
Akaike Info. Criterion  -197.1964  Schwarz Bayesian Criterion  -202.5489
DW-statistic    2.0482
*****
***
Diagnostic Tests
*****
***
* Test Statistics *  LM Version *  F Version *
*****
***
* A:Serial Correlation*CHSQ( 1)= .18665[.666]*F( 1, 37)= .15763[.694]*
* B:Functional Form *CHSQ( 1)= 2.8336[.092]*F( 1, 37)= 2.5468[.119]*
* C:Normality *CHSQ( 2)= 4.1960[.123]* Not applicable *
* D:Heteroscedasticity*CHSQ( 1)= 4.5038[.034]*F( 1, 42)= 4.7893[.034]*
*****
***
A:Lagrange multiplier test of residual serial correlation
B:Ramsey's RESET test using the square of the fitted values
C:Based on a test of skewness and kurtosis of residuals
D:Based on the regression of squared residuals on squared fitted values

```

Tabella 11 : risultati modello regressione (1)

L'output mostra i risultati dell'adattamento di un modello di regressione lineare multipla per descrivere la relazione tra INFORMAZIONI QUANTITATIVE FINANZIARIE e 5 variabili indipendenti.

L'equazione del modello adattato è

$$\mathbf{INFOFIN}_t = \mathbf{10.7752} + \mathbf{0.014975DISOC} + (\mathbf{0.1222E - 4})\mathbf{PERFIN} + \mathbf{19.0110RED} + \mathbf{14.6427DIPFIN} - (\mathbf{0.3188E - 6})\mathbf{SIZE}$$

La statistica R-quadrato indica che il modello adattato spiega 31.843% della variabilità in INFOFIN, allo stesso modo, la statistica R-quadrato adattata, più appropriata per confrontare modelli con un numero differente di variabili indipendenti, risulta pari a 22.875%. L'errore standard della stima mostra che la deviazione standard dei residui è 20.080. Inoltre, poiché il P-value è minore di 0.05 è possibile affermare che esiste una relazione statisticamente significativa tra le variabili al livello di confidenza del 95.0%.

```

Ordinary Least Squares Estimation
*****
                ****
                Dependent variable is NONFIN
                44 observations used for estimation from 1 to 44
*****

                ****

                Regressor      Coefficient      Standard Error      T-Ratio[Prob]
                RED            96.9048          52.1371             1.8587[.070]
                LINEDIP       -147.0000        57.7052            -2.5474[.015]
                DIPCO         -244.3095        121.1556           -2.0165[.050]
                ATTIVITA       189.9048         35.9330            5.2850[.000]
*****

                ****

                R-Squared      .19161  R-Bar-Squared      .13098
                S.E. of Regression  160.2738  F-stat.  F( 3, 40)  3.1603[.035]
                Mean of Dependent Variable  189.3636  S.D. of Dependent Variable  171.9282
                Residual Sum of Squares  1027508  Equation Log-likelihood  -283.7193
                Akaike Info. Criterion  -287.7193  Schwarz Bayesian Criterion  -291.2877
                DW-statistic      2.1486
*****

                ****

                Diagnostic Tests
*****

                ****

                * Test Statistics *      LM Version      * F Version      *
*****

                *          *          *          *
                * A:Serial Correlation*CHSQ( 1)= .41121[.521]*F( 1, 39)= .36792[.548]*
                *          *          *          *
                * B:Functional Form *CHSQ( 1)= .84834[.357]*F( 1, 39)= .76672[.387]*
                *          *          *          *
                * C:Normality *CHSQ( 2)= 29.0114[.000]* Not applicable *
                *          *          *          *
                * D:Heteroscedasticity*CHSQ( 1)= 1.0501[.305]*F( 1, 42)= 1.0269[.317]*
*****

                ****

                A:Lagrange multiplier test of residual serial correlation
                B:Ramsey's RESET test using the square of the fitted values
                C:Based on a test of skewness and kurtosis of residuals
                D:Based on the regression of squared residuals on squared fitted values

```

Tabella 12: risultati modello regressione (2)

L'output mostra i risultati dell'adattamento di un modello di regressione lineare multipla per descrivere la relazione tra INFONONFIN e 3 variabili indipendenti. L'equazione del modello adattato è

$$\text{INFONONFIN}_t = 189.905 + 96.9048\text{RED} - 147.0\text{LINEDIP} - 244.31\text{DIPCO}$$

La statistica R-quadrato, in questo caso, indica che il modello adattato spiega 19.161% della variabilità in INFONONFIN, mentre la statistica R-quadrato adattata, più appropriata per confrontare modelli con un numero differente di variabili indipendenti, è pari a 13.098%. L'errore standard della stima mostra che la deviazione standard dei residui è 160.273. Inoltre, poiché il P-value è minore di 0.05, c'è una relazione statisticamente significativa tra le variabili al livello di confidenza del 95.0%.

Infine, i test diagnostici di entrambi i modelli evidenziano:

- forma funzionale lineare in quanto il valore supera lo 0,05;
- c'è una leggera eteroschedasticità testimoniata da un valore lontano da 2, tale valore può essere giustificato dalla tipologia dei dati a supporto delle indagini.
- l'indice di Durbin-Watson non rileva la presenza di autocorrelazione dei residui nell'analisi di regressione¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Il valore della statistica di Durbin-Watson dev'essere sempre compreso tra 0 e 4. Un valore di 2 indica che non appare presente alcuna autocorrelazione. Valori piccoli indicano che i residui successivi sono, in media, vicini in valore l'uno all'altro, o correlati positivamente. Valori grandi indicano che i residui successivi sono, in media, molto differenti in valore l'uno dall'altro, o correlati negativamente. (valore molto lontano da 2)

4.1.1 Fattori organizzativi

La prime ipotesi elaborate rientrano nell'ambito dei fattori organizzativi, l'obiettivo è indagare le relazioni che intercorrono tra la dimensione delle organizzazioni (organization's size , complexity) e il livello di disclosure inserita nei report.

In particolare, dall'analisi dei risultati ottenuti possiamo notare come la prima ipotesi che suppone l'esistenza di una relazione positiva tra "organization's size" e il livello di financial e non-financial disclosure evidenzia risultati opposti.

La variabile "size" non risulta affatto significativa nel caso in cui venga studiata in relazione al livello di disclosure non finanziaria; questo risultato, pur non essendo in linea con le disposizioni della teoria della legittimità, secondo cui organizzazioni più grandi e visibili sono maggiormente sottoposti alle pressioni sociali e conseguentemente più sensibili alle pratiche di rendicontazioni socio-ambientali al fine di ottenere il tanto ambito "stato di legittimità", risulta essere strettamente coeso con gli aspetti legati all'etica e alle questioni di responsabilità sociale: visibilità e dimensione non sono elementi sufficienti ad innescare strategie di legittimizzazione da parte delle organizzazioni. Contrariamente, quando la suddetta variabile viene indagata in relazione al livello di financial disclosure risulta essere significativa (si evidenzia in effetti un coefficiente β pari a 0.019) ma con andamento opposto alle previsioni elaborate dalla letteratura (si evidenzia un coefficiente negativo). Quest'ultimo risultato potrebbe dipendere sia dalla struttura del campione (piuttosto ridotto) sia dalla motivazione che sta alla base della redazione del bilancio sociale. È verosimile, infatti, che taluni comuni di minori dimensioni redigano il documento solo ed esclusivamente per una questione di immagine o di "copertina", in tal caso potrebbe accadere che il contenuto del bilancio, formalmente detto "sociale", non sia in linea con quanto disposto dalle linee guida né dagli standard rendicontativi manifestando una preponderanza delle informazioni finanziarie sul totale delle informazioni fornite.

La seconda ipotesi che lega la complessità aziendale al livello di informazione finanziaria e non finanziaria non trova alcun riscontro positivo nella nostra indagine. Il coefficiente della variabile si presenta non significativo in entrambi i modelli.

Per quanto concerne la terza ipotesi, che indaga i reporting behaviours in funzione delle financial performance (operazionalizzata dalla capacità di utilizzare le risorse finanziarie disponibili), è stato necessario procedere per step. Tale relazione, infatti, risulta più articolata date le diverse conclusioni a cui pervengono la contingency theory e la legitimacy theory: mentre la prima prevede che esista una relazione positiva tra la performance finanziaria e il livello di disclosure finanziaria e non finanziaria, la seconda sostiene che ad una cattiva performance finanziaria sia associata esclusivamente un maggiore livello di disclosure non finanziaria.

Dai risultati si evince come più alti livelli di performance finanziaria non corrispondono a una maggiore propensione alla divulgazione di informazioni di natura socio-ambientale (coefficiente non significativo), lo stesso non può dirsi nel caso in cui l'indagine cambi prospettiva rivolgendosi al livello di informazioni di natura finanziaria inserita nei report. Il primo modello di regressione, infatti, evidenzia un coefficiente significativo e positivo, i risultati risultano essere coerenti con quanto definito nella ipotesi 3 e con quanto dichiarato dalla contingency theory: tanto più alte saranno le performance finanziarie tanto più alta sarà la percentuale di informazioni finanziaria inserita nei report.

Date le caratteristiche del campione per le ipotesi 4 e 5 che legano i reporting behaviours con la natura dei processi e delle attività di una organizzazione non è possibile effettuare una indagine chiara. Il campione, composto esclusivamente da bilanci sociali di realtà comunali¹⁶⁶, vede la variabile "type of activity performed" assumere valore costante, indi per cui non è possibile trarre conclusioni soddisfacenti.

¹⁶⁶ Vedi capitolo II paragrafo 2.5.1

4.1.2 Fattori interni

Il secondo gruppo di ipotesi che si è proceduto a testare indaga i legami che intercorrono tra reporting behaviours e fattori interni, quei fattori cioè che riguardano strettamente organizzazione e peculiarità dell'ente.

A tal proposito la prima ipotesi di questo gruppo, ossia l'ipotesi 6, che mette in relazione i livelli di disclosure finanziaria e non finanziaria inserita nei report con le competenze dei redattori risulta non essere pienamente confermata nei nostri studi. Il secondo modello evidenzia come l'unica variabile significativa sia rappresentata dalla dummy "linedip". Nonostante tutto si palesa un andamento opposto a quanto previsto dalla letteratura internazionale, se la legitimacy theory e la contingency theory prevedevano una relazione positiva tra suddetta variabile e il livello di disclosure non finanziaria il coefficiente negativo che caratterizza i risultati lascia presagire che tale ipotesi non possa essere confermata.

Risultati più interessanti scaturiscono dal secondo modello d'analisi, dall'indagine si evince come anche in questo caso le ipotesi non sono generalmente confermate con la sola esclusione del punto (b). In particolare, quando la relazione è preparata o sponsorizzata dal Dipartimento finanziario (dipfin), il contenuto della stessa sarà caratterizzato da una più alta percentuale di informazioni finanziarie.

L'ipotesi 7 volta ad analizzare il grado di influenza della collocazione geografica con le caratteristiche contenutistiche del report evidenzia risultati contrastanti. Dal primo modello si evince come il livello di disclosure non finanziaria inserita non subisce alcuna influenza rilevante dalla collocazione territoriale (i coefficienti delle variabili non sono significativi). Il secondo modello pur evidenziando dei risultati positivi, si manifesta, in effetti, una relazione positiva e significativa tra la variabile "red" e il livello di disclosure finanziaria che, nonostante tutto, non conferma l'ipotesi secondo cui le amministrazioni pubbliche situate all'interno

delle aree definite "red" e "whites" siano più attente alla divulgazione di informazioni socio-ambientali.

4.1.3 Fattori esterni

L'ultima ipotesi sottoposta a verifica è volta a testare i legami che intercorrono tra i fattori esterni o di contesto e il livello di disclosure inserita nei report, più precisamente l'obiettivo è verificare se ad un maggiore livello di incertezza ambientale corrisponda un maggior livello di disclosure finanziaria e non finanziaria. I modelli non trovano riscontri positivi di tale ipotesi, eccezion fatta per la variabile DISOC che sembra essere positivamente correlata con il livello di disclosure finanziaria inserita nei report, nonostante tutto ci sembra opportuno affermare che al variare dell'incertezza ambientale le strategie di disclosure e i reporting behaviours non subiscano alcuna particolare influenza.

Questo risultato, per quanto inedito e lontano dalle previsioni della teoria della legittimità e della contingenza, secondo cui organizzazioni più grandi e visibili sono maggiormente sottoposti alle pressioni sociali e conseguentemente più sensibili alle pratiche di rendicontazioni spinte dalla necessità di gestire diverse situazioni e relazioni in tempi più brevi, nonché, di ottenere il tanto ambito "stato di legittimità", è di possibile interpretazione. Esso, infatti, risulta essere conforme con gli aspetti più strettamente legati all'etica e alle questioni di responsabilità sociale: visibilità e dinamismo ambientale non sono elementi sufficienti ad innescare strategie di legittimizzazione né di adattamento da parte delle organizzazioni.

4.2 Approfondimenti sui test: le informazioni non finanziarie qualitative e quantitative

Dalle analisi effettuate si può notare come i risultati ottenuti indagando le relazioni tra livello di disclosure non finanziaria e i cosiddetti fattori rilevanti risultino essere piuttosto superficiali; si è scelto, quindi, di scindere ulteriormente il modello.

Partendo dal presupposto che eventuali interazioni tra le variabili possono essere offuscate dalle modalità con cui le stesse sono state costituite, si è deciso di approfondire l'indagine scomponendo la nostra variabile dipendente nelle sue componenti base¹⁶⁷: informazioni non finanziarie qualitative ed informazioni non finanziarie quantitative (Gray *et al.*, 1997).

Le relazioni che si andranno a stimare avranno come variabili indipendenti quelle inserite nel modello 2 e saranno del tipo:

$$(2a) INFquant_t = \beta_0 + \beta_1 COMPLEX_t + \beta_2 INQU_t + \beta_3 DISOC_t + \beta_3 CONTECO_t + \beta_4 WHITE + \beta_5 RED + \beta_6 SUD + \beta_7 CENTROSUD + \beta_8 DIPFIN + \beta_9 DIPCO + \beta_{10} LINEDIP + \beta_{11} DIPRELP + \beta_{12} SIZE + \varepsilon$$

$$(2b) INFqual_t = \beta_0 + \beta_1 COMPLEX_t + \beta_2 INQU_t + \beta_3 DISOC_t + \beta_3 CONTECO_t + \beta_4 WHITE + \beta_5 RED + \beta_6 SUD + \beta_7 CENTROSUD + \beta_8 DIPFIN + \beta_9 DIPCO + \beta_{10} LINEDIP + \beta_{11} DIPRELP + \beta_{12} SIZE + \varepsilon$$

La stima OLS dei due modelli condotta sull'intero campione di 44 bilanci sociali ha prodotto i risultati riportati nelle seguenti tabelle:

¹⁶⁷ Vedi capitolo III paragrafo 3.2

Ordinary Least Squares Estimation			

Dependent variable is QUANTITAT			
44 observations used for estimation from 1 to 44			

Regressor	Coefficient	Standard Error	T-Ratio[Prob]
SIZE	.1746E-5	.7294E-6	2.3944[.021]
COMPLEX	-.41587	.18541	-2.2429[.030]
ATTIVITA	151.9279	22.2925	6.8152[.000]

R-Squared	.12758	R-Bar-Squared	.085023
S.E. of Regression	110.1103	F-stat. F(2, 41)	2.9979[.061]
Mean of Dependent Variable	143.6818	S.D. of Dependent Variable	115.1126
Residual Sum of Squares	497095.8	Equation Log-likelihood	-267.7450
Akaike Info. Criterion	-270.7450	Schwarz Bayesian Criterion	-273.4212
DW-statistic	2.2423		

Diagnostic Tests			

* Test Statistics *	LM Version	* F Version	*

* A:Serial Correlation*	*CHSQ(1)= .81702[.366]*	F(1, 40)= .75679[.390]*	
* B:Functional Form	*CHSQ(1)= 3.2835[.070]*	F(1, 40)= 3.2257[.080]*	
* C:Normality	*CHSQ(2)= 12.2493[.002]*	Not applicable	*
* D:Heteroscedasticity*	*CHSQ(1)= .19993[.655]*	F(1, 42)= .19172[.664]*	

A:Lagrange multiplier test of residual serial correlation			
B:Ramsey's RESET test using the square of the fitted values			
C:Based on a test of skewness and kurtosis of residuals			
D:Based on the regression of squared residuals on squared fitted values			

Tabella 13 : risultati modello di regressione (2a)

L'output mostra i risultati dell'adattamento di un modello di regressione lineare multipla per descrivere la relazione tra INFORMAZIONI QUANTITATIVE NON FINANZIARIE e 2 variabili indipendenti.

La statistica R-quadrato indica che il modello adattato spiega 12.758% della variabilità in INFORMAZIONI QUANTITATIVE NON FINANZIARIE, mentre, la statistica R-quadrato adattata, idonea per effettuare un confronto tra modelli con un numero differente di variabili indipendenti, risulta pari a 8.5023%. L'errore standard della stima mostra che la deviazione standard dei residui è 110.1, mentre, l'errore assoluto medio (MAE), ossia, il valore medio dei residui è di 143.6818.

```

Ordinary Least Squares Estimation
*****
***
Dependent variable is QUALITATI
44 observations used for estimation from 1 to 44
*****
***
Regressor      Coefficient    Standard Error   T-Ratio[Prob]
RED            50.9864       21.8101          2.3377[.025]
SUD            41.9184       28.9415          1.4484[.156]
DIPCO         -78.7109       46.6280          -1.6881[.099]
LINEDIP       -52.3810       22.5101          -2.3270[.025]
ATTIVITA      30.2245       17.1673          1.7606[.086]
*****
***
R-Squared      .22394  R-Bar-Squared   .14435
S.E. of Regression  61.6464  F-stat.  F( 4, 39)  2.8135[.038]
Mean of Dependent Variable  45.6818  S.D. of Dependent Variable  66.6437
Residual Sum of Squares  148210.9  Equation Log-likelihood  -241.1217
Akaike Info. Criterion  -246.1217  Schwarz Bayesian Criterion  -250.5822
DW-statistic   2.1593
*****
***
Diagnostic Tests
*****
***
* Test Statistics *   LM Version   *   F Version   *
*****
***
* A:Serial Correlation*CHSQ( 1)= .37750[.539]*F( 1, 38)= .32884[.570]*
* B:Functional Form *CHSQ( 1)= 2.2414[.134]*F( 1, 38)= 2.0397[.161]*
* C:Normality *CHSQ( 2)= 113.6216[.000]* Not applicable *
* D:Heteroscedasticity*CHSQ( 1)= 4.0140[.045]*F( 1, 42)= 4.2162[.046]*
*****
***
A:Lagrange multiplier test of residual serial correlation
B:Ramsey's RESET test using the square of the fitted values
C:Based on a test of skewness and kurtosis of residuals
D:Based on the regression of squared residuals on squared fitted values

```

Tabella 14: risultati modello di regressione (2b)

L'output mostra i risultati dell'adattamento di un modello di regressione lineare multipla per descrivere la relazione tra INFORMAZIONI QUALITATIVE NON FINANZIARIE e 4 variabili indipendenti.

La statistica R-quadrato indica che il modello adattato spiega 22.394% della variabilità in INFORMAZIONI QUALITATIVE NON FINANZIARIE. La statistica R-quadrato adattata, che è più appropriata per confrontare modelli con un numero differente di variabili indipendenti, è 14.435%. L'errore standard della stima mostra che la deviazione standard dei residui è 61.6464. L'errore assoluto medio (MAE) di 45.6818 è il valore medio dei residui.

Inoltre, i test diagnostici di entrambi i modelli evidenziano:

- forma funzionale lineare in quanto il valore supera lo 0,05;
- c'è una leggera eteroschedasticità testimoniata da un valore lontano da 2, tale valore può essere giustificato dalla tipologia dei dati a supporto delle indagini.
- l'indice di Durbin-Watson non rileva la presenza di autocorrelazione dei residui nell'analisi di regressione¹⁶⁸.

I risultati ottenuti oltre a confermare quelli precedentemente riscontrati, si evidenzia infatti una relazione positiva tra il livello di informazione non finanziaria qualitativa e gli organi preposti alla rendicontazione, svelano ulteriori relazioni precedentemente offuscate.

In effetti, si nota come il livello di informazione non finanziaria quantitativa, in conformità a quanto enunciato dalla legitimacy theory e dalla contingency theory, sia legato alla dimensione dell'organizzazione. Inoltre, la variabile complexity che precedentemente non godeva di alcuna significatività all'interno del modello, risulta essere significativa seppur con coefficiente opposto a quello

¹⁶⁸ Il valore della statistica di Durbin-Watson dev'essere sempre compreso tra 0 e 4. Un valore di 2 indica che non appare presente alcuna autocorrelazione. Valori piccoli indicano che i residui successivi sono, in media, vicini in valore l'uno all'altro, o correlati positivamente. Valori grandi indicano che i residui successivi sono, in media, molto differenti in valore l'uno dall'altro, o correlati negativamente (valore molto lontano da 2)

delle previsioni della letteratura. Questo risultato pur non essendo in linea con le disposizioni della legitimacy theory e contingency theory si trova concorde con le più generali disposizioni di etica e responsabilità sociale, per cui, il livello di disclosure fornita non dipende dalla complessità organizzativa dell'ente, né quest'ultima può essere in grado di innescare processi di legittimizzazione all'interno dell'ente locale.

Spostando l'attenzione al modello (2b) uno dei risultati di maggior rilievo attiene all'importanza, finora taciuta, della variabile geografica. In tale modello si evidenzia infatti un trend positivo tra il livello di informazione non finanziaria qualitativa e le organizzazioni collocate nell'area geografica definita "red"¹⁶⁹. Questo risultato, oltre a confermare l'ipotesi precedentemente elaborata evidenzia come le regioni del nord ovest della nazione attribuiscono agli aspetti socio-ambientale un ruolo di rilievo tali da essere portati a conoscenza ai proprio stakeholders.

¹⁶⁹ regioni del nord ovest dell'Italia caratterizzate da un orientamento politico di sinistra.

4.3 Conclusioni

Nel presente lavoro ci siamo occupati di esaminare i processi di rendicontazione sociale all'interno del più ampio contesto degli enti locali italiani con il peculiare obiettivo di testare l'eventuale esistenza di un set di fattori che potessero spiegare le differenze nei processi di rendicontazione e nelle scelte contenutistiche degli stessi.

Più precisamente dopo aver individuato il "comune" come adeguato oggetto dell'analisi, raccolto i documenti idonei all'indagine, ci siamo interessati, sulla base delle disposizioni previste dalla legitimacy theory e contingency theory, all'elaborazione di talune ipotesi atte ad individuare l'esistenza di un eventuale relazione tra tali fattori e il livello di disclosure finanziaria e non finanziaria inserita nei report.

L'analisi condotta per step logici successivi ha evidenziato dei risultati spesso in linea con le previsioni della letteratura internazionale, questi ultimi, infatti, mostrano come le caratteristiche contenutistiche dei bilanci sociali dei comuni italiani siano influenzate sia dalla natura contingente delle organizzazioni sia dalla ricerca di legittimità.

Dal lato della contingency theory, si evidenzia come il livello di disclosure finanziaria sembra essere influenzata positivamente dalle financial performance, dalle competenze capacità degli organi preposti alla rendicontazione. In merito a quest'ultima relazione è necessario effettuare delle precisazioni, in quanto la variabile dipendente risulta influenzata dalla variabile dummy effettivamente contemplata dalla teoria. Inoltre, un trend positivo emerge tra la comunicazione finanziaria e la collocazione geografica dell'ente, questa, pur essendo conforme a quanto disposto dalla teoria delle contingenze non risulta inclusa nelle ipotesi formalizzate (si evidenzia infatti un relazione positiva tra la variabile Red e il livello di disclosure finanziaria).

D'altra parte, le ipotesi elaborate sulla base della contingency theory che coinvolgono il livello di informazione non finanziaria risultano generalmente non verificate, eccezion fatta per le competenze e capacità degli organi preposti alla rendicontazione (si evidenzia come il report redatto dalla linea dipartimenti mostri una maggior percentuale di informazioni non finanziaria) ciò conferma la scarsa capacità dei fattori indipendenti di influenzare il livello di disclosure socio-ambientali.

La legitimacy theory e la contingency theory riescono a spiegare le relazioni che intercorrono tra il livello di disclosure finanziaria e non e le competenze/capacità degli organi preposti alla rendicontazione, le teorie giustificano tale tendenza diversamente, per la legitimacy theory essa è il risultato della volontà dell'ente o dei promotori dell'EPR all'interno dell'organizzazione di raggiungere lo stato di legittimità, per la contingency theory essa è il frutto della proiezione delle conoscenze/competenze dei redattori sul documento stesso.

Da una prima analisi si rivela come la gran parte delle relazioni verificate riguardano il livello di disclosure finanziaria inserita nei report, da qui la necessità, già preventivata, di approfondire i risultati ottenuti per le informazioni non finanziarie. L'analisi condotta tramite due modelli di regressione "stepwise" ha evidenziato delle relazioni prima taciute. La scomposizione delle informazioni non finanziarie nelle sue due componenti (qualitative e quantitativa) mostra come:

- le informazioni quantitative non finanziarie siano significativamente e positivamente legate alla dimensione dell'organizzazione confermando le previsioni della legitimacy theory e della contingency theory ed, inoltre, si evidenzia una relazione tra suddette informazioni e la variabile dimensionale "complexity". Quest'ultima pur essendo significativa manifesta segno opposto a quello delle previsioni rimanendo coerente con le generali disposizione di etica e responsabilità sociale;

- le informazioni qualitative risultano legate, coerentemente con i risultati ottenuti dall'elaborazione del modello (2), alla variabile "LINEDIP¹⁷⁰", nonché con la variabile geografica confermando le disposizioni della letteratura.

Da un punto di vista generale non possiamo individuare un unico set di fattori o un'unica teoria di riferimento, è vero, però, che la contingency theory riesce a spiegare maggiormente i reporting behaviours degli enti locali, si può quindi affermare che le due teorie non possono essere utilizzate in maniera esclusiva ma come due approcci complementari allo studio di uno stesso fenomeno.

Se cercassimo di collegare i nostri risultati con il più ampio contesto di riforme pubbliche, potremmo affermare che il settore pubblico italiano pur avendo aderito in maniera passiva all'applicazione delle riforme in tema di rendicontazione sociale, non sono state, infatti, varate alcune norme che promuovano e istituzionalizzino tale processo in maniera obbligatoria; già dall'inizio del decennio si è adoperato nell'implementazione di processi di rendicontazione volontaria.

Questioni più rilevanti riguardano le modalità con cui tale rendicontazione viene attuata, a tal proposito la nostra ricerca tenta di individuare dei modelli di reporting socio-ambientale nonché quali fattori possono influenzare il contenuto di tali modelli. L'analisi empirica mostra come, a tutt'oggi, non è possibile individuare un unico standard di riferimento, più precisamente, in un contesto pubblico in cui le riforme spingono verso un maggior grado di accountability e di external disclosure ed i più tradizionali mezzi di informativa contabile non rappresentano più strumenti di rendicontazione efficaci, ogni comune adatta i modelli di reporting al fine di evidenziare i punti di forza o particolarità del proprio approccio alla gestione e/o di governance locale. Conseguentemente, non esiste un unico set di fattori in grado di spiegare le differenze nelle pratiche di

¹⁷⁰ Variabile dummy che identifica gli organi preposti alla rendicontazione

divulgazione, piuttosto, sarà l'interpretazione peculiare dello strumento a definirne le caratteristiche.

Questi risultati pongono in evidenza ulteriori questioni, tra cui la necessità di verificare se questa varietà consente un miglioramento del public accountability o, piuttosto, minacciare la possibilità, soprattutto per gli stakeholders esterni, di valutare le prestazioni dell'ente attraverso comparazioni con standard esistenti e parametri di riferimento.

Concentrandosi sulle implicazioni della presente ricerca si nota come i risultati ottenuti potrebbero contribuire all'acquisizione di elementi conoscitivi in supporto del fenomeno oggetto di indagine.

Il contributo teorico si sostanzia in un arricchimento della letteratura esistente circa i fattori che influenzano l'accountability nel settore pubblico in Italia, attraverso un'analisi di scenario, nonché, lo studio della legitimacy theory e contingency theory (teorie utili per spiegare l'attività di rendicontazione). Più precisamente, abbiamo verificato come le due teorie possano essere utilizzate come possibili approcci per indagare le variazioni del livello di disclosure finanziaria e non finanziaria all'interno dei report ed, inoltre, abbiamo dimostrato l'utilità di considerarle come approcci complementari e simultanei, piuttosto che esclusivi. Tecnicamente, lo sviluppo di ipotesi realizzato attraverso la combinazione della legitimacy theory e contingency theory ha permesso di arricchire il potere esplicativo delle singole teorie ed, inoltre, di testare le ipotesi secondo due spiegazioni alternative per le stesse dinamiche analizzate.

Dal punto di vista gestionale, la checklist sviluppata per l'analisi del contenuto può essere un valido strumento per la comprensione delle principali dimensioni indagate dall'ente, inoltre, la ricerca può rappresentare sia un punto di riferimento per quei soggetti che vogliono confrontare i loro report con quelli di altri comuni con l'obiettivo di ridefinire i contenuti o di aumentare il proprio livello di accountability, sia un punto di partenza di un processo di

omogeneizzazione che tenda ad incrementare il livello di trasparenza e di coerenza del sistema nel suo complesso.

La ricerca, nonostante il rigore con cui è stata condotta, non è esente da alcune limitazioni, in particolare, le novità del fenomeno, nonché la mancanza di analisi precedenti compromettono la numerosità del campione e, conseguentemente, la selezione del metodo di analisi (regressione di tipo stepwise). Inoltre, la scelta della content analysis come metodologia per indagare i livelli di disclosure finanziaria e non finanziaria inserita nei report ha richiesto l'elaborazione di giudizi soggettivi al ricercatore. Come in qualsiasi ricerca sociale la soggettività pur potendo essere controllata non può essere eliminata.

Per la generale mancanza di letteratura incentrata sulla rendicontazione sociale degli enti locali spesso è stato necessario adattare ed operationalizzare talune variabili riprendendo le disposizioni previste per il settore privato. Potrebbe essere utile, quindi, rivedere alcune delle misure scelte, con particolare riferimento alle variabili afferenti al più ampio gruppo dei "fattori organizzativi" che sembra essere il più complesso e articolato da analizzare. Infine, l'analisi è circoscritta ad un solo anno di rendicontazione.

Nel futuro si potrebbe, quindi, auspicare ad un approfondimento del tema di ricerca con l'intento di giungere a risultati più soddisfacenti; tale obiettivo lascia presupporre la disponibilità di un campione di dati maggiormente significativo, ad es. serie storiche di dati, nonché una maggiore precisione nella predisposizione della checklist al fine di cogliere le dinamiche evolutive del processo di rendicontazione, estendendo, quindi, l'orizzonte temporale.

Ulteriori prospettive di ricerca potrebbero riguardare l'ampliamento del campo di applicazione del presente studio, sia a livello contenutistico sia in riferimento ai documenti oggetto di indagine, il framework teorico adottato può essere facilmente esteso ad altre organizzazioni, come, ad esempio, organizzazioni internazionali. Questo ampliamento potrebbe, però, richiedere un adeguamento

delle misure utilizzare per rendere misurabili i fattori che potenzialmente influenzano il contenuto dei report.

Allegato 1

IL BILANCIO SOCIALE DELLE AMMINISTRAZIONI COMUNALI IN ITALIA ATTRAVERSO IL WEB

REGIONE	ZONA	COMUNE	POP RESIDENTE	DIMENSIONI	TIPOLOGIA DI BILANCIO	ANNO
Abruzzo	Italia meridionale	Atessa	10.665	medio piccole	Bilancio Sociale	2004
Basilicata	Italia meridionale	Castel Grande	1.091	piccole	Bilancio Sociale	2008
		Cirigliano	404	piccole	Bilancio di fine mandato	2004-2009
		Senise	7.359	piccole	Bilancio Sociale	2004
Campania	Italia meridionale	Giffoni sei Casali	5.237	piccole	Bilancio di Fine Mandato	2002-2007
		Giugliano in Campagna	114.878	grandi	Bilancio sociale	2007
		Santa Maria Capua Venere	33.530	medio piccole	Bilancio sociale	2009
		Sant'Antimo	31.168	medio piccole	Bilancio sociale	2009
Emilia Romagna	Italia Nord Orientale	Anzola dell'Emilia	11.851	medio piccole	Bilancio di fine mandato	2004-2008
		Bagnara di Romagna	2.021	piccole	Bilancio di fine mandato	1999-2004
		Bologna	376.976	grandi	Bilancio sociale	2002 e 2006
		Bondeno	15.442	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005

Casalecchio di Reno	35.436	medio piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
Castel Maggiore	16.873	medio piccole	Bilancio sociale di metà mandato	2004-2006
Castel San Pietro terme	20.633	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007
			Bilancio sociale di metà mandato	2004-2006
Cento	34.911	medio piccole	Bilancio sociale	2004
			Bilancio mandato	2001-2005
Cervia	28.603	medio piccole	Bilancio mandato	2004-2009
Cesena	96.386	medio grandi	Bilancio sociale	2003 e 2004 e 2005 e 2008 e 2009
Collecchio	13.716	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006
Colorno	8.775	piccole	Bilancio di mandato	2004-2008
Conselice	9.770	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
Copparo	17.608	medio piccole	Bilancio sociale	1998 e 1999 e 2000 e 2001 e 2002 e 2003
			Bilancio di mandato	1999-2004 e 2004-2009
Dozza	6.158	piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
Faenza	57.664	medio grandi	Bilancio sociale	2003 e 2004 e 2005
Ferrara	134.605	grandi	Bilancio di mandato	1999-2004
			Bilancio di genere	2005 e 2006 e 2007
Fiorano Modenese	16.990	medio piccole	Bilancio sociale	2008 e 2009
Forlì	117.471	grandi	Bilancio sociale	2004 e 2005 e 2006
			Bilancio di mandato	1999-2003 e 2004-2009

		Formigine	33.365	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005
					Bilancio di mandato	2004-2009
		Lugo	32.770	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005 e 2006
		Maranello	16.865	medio piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007 e 2008
					Bilancio di mandato	2004-2009
		Massa Lombarda	10.156	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005
					Bilancio di metà mandato	2004-2006
					Bilancio di mandato	2004-2009
		Mercato Saraceno	7.002	piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
		Modena	183.008	grandi	Bilancio di mandato	1999-2003
		Ozzano dell'Emilia	12.600	medio piccole	Bilancio sociale di metà mandato	2006
		Parma	184.273	grandi	Bilancio di mandato	1998-2002 e 2002-2007
		Piacenza	102.204	grandi	Bilancio di mandato	2002-2007
		Reggio nell'Emilia	167.309	grandi	Bilancio di mandato	2002-2006
		Rimini	141.505	grandi	Bilancio sociale	2001-2006
					Bilancio di mandato	2001-03 e 2001-04 e 2001-05
		San Giovanni Persiceto	26.492	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Savignano sul Rubicone	16.991	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Zola Pedrosa	18.077	medio piccole	Bilancio di metà mandato	2004-2006
Friuli-Venezia	Italia Nord	Pordenone	51.512	medio grandi	Bilancio sociale	2008

Giulia	Orientale	Roveredo in Piano	5.579	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Trieste	208.781	grandi	Bilancio sociale	2004
		Udine	99.439	medio grandi	Bilancio sociale	2006 e 2008
Lazio	Italia Centrale	Città Ducale	7.021	piccole	Bilancio sociale	2007
		Fiumicino	67.370	medio grandi	Bilancio sociale	2008
		Palombara Sabina	12.376	medio piccole	Bilancio sociale partecipato	2009
		Rieti	47.813	medio grandi	Bilancio sociale	2005-2006
		Roma	2.741.086	grandi	Bilancio di mandato	2001-2005
		San Giovanni Incarico	4.413	piccole	Bilancio sociale partecipato	2009
		Sant'Angelo romano	4.413	piccole	Bilancio sociale partecipato	2008
		Tarquinia	4.413	medio piccole	Bilancio sociale	2006-2007
		Tivoli	55.936	medio grandi	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007-2008
		Liguria	Italia Nord Occidentale	Cairo Montenotte	13.740	medio piccole
La Spezia	95.579			grandi	Bilancio sociale	2008
Lerici	10.667			medio piccole	Bilancio sociale	2009
Masone	3.870			piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
Ospedaletti	3.670			piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005 e 2007 e 2008
San Remo	56.873			medio grandi	Bilancio sociale	2006 e 2007
Vado Ligure	8.414			piccole	Bilancio sociale	2004-2005 e 2006-2007
Ventimiglia	25.673			medio piccole	Bilancio	2008

sociale						
Lombardi a	Italia Nord Occident ale	Bareggio	17.049	medio piccole	Bilancio sociale	2005
		Barlassina	6.231	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Bellusco	6.748	piccole	Bilancio sociale	2008
		Bollate	37.142	medio piccole	Bilancio sociale	2006
		Brembate	8.042	piccole	Bilancio sociale	2006
		Brescia	191.834	grandi	Bilancio sociale	2003-2005
					Bilancio di mandato	2003-2007
		Caravaggio	16.072	medio piccole	Bilancio sociale	2004
		Carugate	14.251	medio piccole	Bilancio sociale	2008
		Casalpuster lengo	15.048	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Casnate con Bernate	4.850	piccole	Bilancio sociale	2007
		Castegnato	7.298	piccole	Bilancio di mandato	2004-2008
		Ceriano Laghetto	6.293	piccole	Bilancio sociale	2005
		Cernobio	7.031	piccole	Bilancio di mandato	2003-2007
		Cesano Boscone	23.755	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2008
		Cesano Maderno	36.912	medio piccole	Bilancio sociale	2002
		Cinisello Balsamo	73.683	medio grandi	Bilancio sociale	2006 e 2007 e 2008
		Codogno	15.642	medio piccole	Bilancio sociale	2006-2007
					Bilancio di mandato	2001-2006
		Concesio	14.662	medio piccole	Bilancio sociale	2005
			Bilancio di mandato	2004-2008		

Cormano	19.722	medio piccole	Bilancio sociale	2005
Cremona	72.415	medio grandi	Bilancio di mandato	1999-2003
Cusano Milanino	19.469	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007
Desenzano del Garda	26.775	medio piccole	Bilancio di metà mandato	2002-2005
Galbiate	8.645	piccole	Bilancio sociale	2009
Gessate	8.367	piccole	Bilancio sociale	2008-2009
Guidizzolo	5.454	piccole	Bilancio sociale	2006
Limbiate	34.568	medio piccole	Bilancio di mandato	2001-2006
Lodi	43.591	medio piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007 e 2008
Melzo	18.400	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007
Paderno Gugnano	47.485	medio grandi	Bilancio di mandato	2004-2009
Quistello	5.927	piccole	Bilancio di mandato	2001-2005
Rho	50.648	medio grandi	Bilancio di mandato	2002-2007
San Colombano al Labro	7.490	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
San Donato Milanese	32.687	medio piccole	Bilancio di mandato	2002-2007
Somma Lombardo	17.181	medio piccole	Bilancio di mandato	2005-2008
Suzzara	20.120	medio piccole	Bilancio sociale	2003
Treviglio	28.672	medio piccole	Bilancio sociale	2007 e 2008
Trezzo sull'Adda	12.412	medio piccole	Bilancio sociale	2006
Vanzago	8.314	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
Vedano Olona	7.305	piccole	Bilancio sociale	2008
Verdello	7.641	piccole	Bilancio sociale	2007
Vizzola	552	piccole	Bilancio di	2004-2009

		Ticino			mandato	
		Volbarno	7.690	piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
Marche	Italia Centrale	Acqualagna	4.429	piccole	Bilancio sociale	2006
		Ancona	102.499	grandi	Bilancio di mandato	2001-2005
		Arcevia	5.113	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Chiaravalle	14.999	medio piccole	Bilancio sociale	2008
					Bilancio di mandato	2003-2008
		Civitanova Marche	40.400	medio piccole	Bilancio di mandato	2002-2006
		Fermo	37.859	medio piccole	Bilancio sociale	2003
		Macerata	43.056	medio piccole	Bilancio di mandato	200-2005
		Pesaro	94.431	grandi	Bilancio sociale	2004 e 2005 e 2006 e 2007
					Bilancio di mandato	2000-2004
		San Benedetto del Tronto	48.050	medio grandi	Bilancio sociale	2007 e 2008
		Sant'Angelo in Lizzola	8.577	piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
					Bilancio di mandato	2004-2009
Molise	Italia Meridionale	Bojano	8.860	piccole	Bilancio sociale	2007
		Campobasso	51.255	medio grandi	Bilancio di mandato	2004-2009
Piemonte	Italia Nord Occidentale	Asti	75.910	medio grandi	Bilancio sociale	2005
		Biella	45.870	medio grandi	Bilancio sociale	2005 e 2006
		Bra	28.000	medio piccole	Bilancio sociale	2007
		Caluso	7.535	piccole	Bilancio di	2004-2009

				mandato	
	Chieri	35.881	medio piccole	Bilancio di metà mandato	2007
	Galliate	15.124	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
	Livorno Ferraris	4.524	piccole	Bilancio sociale	2009
	Moncalieri	58.085	medio grandi	Bilancio di mandato	2002-2007
	Novara	104.278	grandi	Bilancio di mandato	2001-2006
	Novi Ligure	28.581	medio piccole	Bilancio sociale	2205 e 2006 e 2007
				Bilancio di mandato	2004-2009
				Bilancio di genere	2006 e 2007
	Pianezza	13.762	medio piccole	Bilancio sociale	2007 - 2009
				Bilancio di mandato	2001-2006
	Pinerolo	35.298	medio piccole	Bilancio di mandato	1996-2001 e 2001-2006
	Poirino	10.081	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2008
	Rivoli	49.818	medio grandi	Bilancio sociale	2002 e 2003
	Rocca Grimalda	1.474	piccole	Bilancio di mandato	2004-2008
	Salluzzo	16.537	medio piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
				Bilancio di mandato	2004-2009
	San Secondo Pinerolo	3.551	piccole	Bilancio di metà mandato	2004-2006
	Strambino	6.423	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
	Stresa	5.155	piccole	Bilancio sociale	2007
	Torino	910.431	grandi	Bilancio sociale	2003 e 2004
				Bilancio di mandato	2001-2005
	Trivero	6.381	piccole	Bilancio sociale	2008

		Valle Mosco	3.807	piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005 e 2006
		Vercelli	46.855	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Vespolate	2.065	piccole	Bilancio sociale	2005
		Villadossola	6.921	piccole	Bilancio sociale	2008
		Villafranca Piemonte	4.792	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Volvera	8.500	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
Puglia	Italia Meridionale	Ceglie Messapica	21.370	medio piccole	Bilancio sociale	2006
		Gioia del Colle	28.017	medio piccole	Bilancio sociale	2008 e 2009
		Lecce	95.055	grandi	Bilancio di mandato	2002-2007
		Maglie	14.970	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007 e 2008
		Putignano	27.913	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		San Pietro Vernotico	14.449	medio piccole	Bilancio di mandato	2005-2010
		Sternatia	2.496	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Taviano	12.698	medio piccole	Bilancio sociale	2007
		Troia	7.414	piccole	Bilancio sociale	2008
Sardegna	Italia Insulare	Carbonia	29.887	medio piccole	Bilancio sociale	2008
		Dolianova	8.985	piccole	Bilancio sociale	2008 e 2009
		Olbia	55.213	medio grandi	Bilancio sociale	2003 e 2008
		Sassari	130.640	grandi	Bilancio sociale	2008
Sicilia	Italia Insulare	Aci Bonaccorsi	3.028	piccole	Bilancio sociale	2004
					Bilancio di genere	2004
		Alcamo	45.985	medio piccole	Bilancio	2003

				sociale		
	Alcara Li Fusi	2.474	piccole	Bilancio sociale	2004	
	Bagheria	55.938	medio grandi	Bilancio sociale	2004	
	Belpasso	24.657	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005	
	Canicattì	34.813	medio piccole	Bilancio sociale	2006	
	Castelbuono	9.306	piccole	Bilancio sociale	2005	
	Gangi	7.260	piccole	Bilancio sociale	2007	
	Giarre	27.336	medio piccole	Bilancio sociale	2008	
	Gravina di Catania	27.642	medio piccole	Bilancio sociale	2007	
	Letojanni	2.740	piccole	Bilancio sociale	2007	
	Lipari	11.231	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007 e 2008	
	Melilli	12.764	medio piccole	Bilancio sociale	2006	
	Messina	243.252	grandi	Bilancio sociale	2003 e 2004 e 2005	
	Palermo	656.160	grandi	Bilancio sociale	2008	
	Pettineo	1.544	piccole	Bilancio sociale	2006	
	Ragusa	68.956	medio grandi	Bilancio sociale	2004	
	Rometta	4.419	piccole	Bilancio sociale	2008	
	San Filippo del mela	7.138	piccole	Bilancio sociale	2004 e 2006	
	Sant'Agata di Militello	13.060	medio piccole	Bilancio sociale	2007 e 2008	
	Scicli	26.215	medio piccole	Bilancio sociale	2004	
	Troina	9.822	piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005	
	Villafranca Tirrena	9.023	piccole	Bilancio sociale	2004	
Toscana	Italia Centrale	Barberino di Mugello	6.488	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Borgo San	15.825	medio piccole	Bilancio di	2004-2009

		Lorenzo			mandato	
		Calcinaia	8.608	piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006
		Campi Bisenzio	37.249	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006
		Cecina	9.555	piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
		Colle di Val D'elsa	19.521	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Montelupo Fiorentino	11.240	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Pietrasanta	24.409	medio piccole	Bilancio sociale	2003
		Pontedera	24.971	medio piccole	Bilancio sociale	2006
					Bilancio di mandato	2004-2009
		Prato	172.499	grandi	Bilancio sociale	2007
					Bilancio di mandato	2004-2009
		Radicondoli	978	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Rio dell'Elba	952	piccole	Bilancio di mandato	1999-2009
		Roccastrada	9.199	piccole	Bilancio sociale	2007
					Bilancio di mandato	1999-2003
		San Giovanni Valdarno	16.993	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		San Giuliano Terme	30.392	medio piccole	Bilancio sociale	2006 e 2007
		Siena	52.625	medio grandi	Bilancio sociale	2002 e 2003 e 2004
		Vaiano	9.051	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Viareggio	61.103	medio grandi	Bilancio sociale	2005
Trentino-Alto Adige	Italia Nord Orientale	Lavis	8.569	piccole	Bilancio sociale	2008
		Trento	115.243	grandi	Bilancio sociale	2006

Umbria	Italia Centrale	Castel Ritaldi	3.177	piccole	Bilancio di mandato	2002-2007
		Perugia	166.253	grandi	Bilancio sociale	2004 e 2006
		Spoleto	39.122	medio piccole	Bilancio sociale	2007
		Terni	112.589	grandi	Bilancio sociale	2004-2005
Valle d'Aosta	Italia Nord occidentale	Aosta	35.010	medio piccole	Bilancio di mandato	2001-2005
Veneto	Italia Nord Orientale	Albignasegno	22.048	medio piccole	Bilancio sociale	2007 e 2008
		Ariano nel Polesine	4.706	piccole	Bilancio sociale	2007
		Arzignano	25.713	medio piccole	Bilancio sociale	2005 e 2006 e 2007
		Asolo	9.231	piccole	Bilancio sociale	2007
		Cadoneghe	15.880	medio piccole	Bilancio sociale	2004 e 2005
		Carmignano di Brenta	7.536	piccolle	Bilancio di mandato	2004-2009
		Corbola	2.627	piccole	Bilancio sociale	2007
		Curtarolo	7.008	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Jesolo	25.029	medio piccole	Bilancio sociale	2003e 2004 e 2005
					Bilancio di mandato	2002-2007
		Loreo	3.806	piccole	Bilancio sociale	2007
		Padova	213.259	grandi	Bilancio sociale	2004
		Papozze	1.718	piccole	Bilancio sociale	2007
		Pastrengo	2.793	piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
		Pescantina	15.773	medio piccole	Bilancio di mandato	2004-2009
Piazzola sul	10.947	medio piccole	Bilancio di	2004-2009		

Brenta				mandato	
Piove di Sacco	19.058	medio piccole		Bilancio sociale	2005
				Bilancio di metà mandato	2005-2006
Ponte nelle Alpi	8.500	piccole		Bilancio sociale	2005
Porto Tolle	10.277	medio piccole		Bilancio sociale	2007
Portogruaro	25.432	medio piccole		Bilancio di metà mandato	2004-2007
Porto Viro	14.609	medio piccole		Bilancio sociale	2007
Roncade	13.911	medio piccole		Bilancio sociale	2004 e 2006
				Bilancio di mandato	2004-2009
Rovigo	52.206	medio grandi		Bilancio di sostenibilità	2005
Rubano	15.043	medio piccole		Bilancio sociale	2007
				Bilancio di mandato	2004-2009
Salzano	12.431	medio piccole		Bilancio di mandato	2002-2007
Sandrigo	8.565	piccole		Bilancio di mandato	2004-2008
Taglio di po'	8.537	piccole		Bilancio sociale	2007
Thiene	23.171	medio piccole		Bilancio di mandato	2002-2006
Venezia	271.009	grandi		Bilancio sociale	2003 e 2004 e 2005 e 2006
Vigonovo	9.796	piccole		Bilancio sociale	2002-2004

Allegato 2

	<u>ORGANIZATION'S SIZE</u>	<u>FINANCIAL PERFORMANCE</u>	<u>POLITICAL ATTITUDE</u>	<u>ORGANIZATION COMPLEXITY</u>	<u>INCERTEZZA AMBIENTALE</u>			<u>COMPETENZE E CAPACITÀ DI REDAZIONE</u>	<u>TYPE OF PERFORMED ACTIVITY</u>
Nome Comune	Totale Entrate Riscossioni [c/competenze c/residui]EUR ultimo Anno Disponibile	Utilizzo Avanzo di Amministrazione: Totale EUR	Area politica	Personale impiegato	Firms/population ratio (%)	Tasso di disoccupazione	Inquinamento	Organi preposti alla rendicontazione	Attività principale
ARIANO NEL POLESI NE	3.775.447	449.515	white	23	8 %	7.6 9	0.1 85	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
ARZIGN ANO	23.528.057	1.640.000	white	114	8 %	1.7 6	0.8 9	DIPARTIMENTO RELAZIONI PUBBLICHE	REGULATIO N
ASOLO	9.324.525	97087	white	41	8 %	0.5	0.1 09	DIPERTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
BOJANO	8.437.504	70.000	sud	120	7 %	14. 97	0.4 9	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
CASALE CCHIO DI RENO CASNAT E CON BERNAT E	48.895.131	0	red	281	8 %	3.1 3	0.6 62	DIPARTIMENTO CONTROLLO GESTIONE	REGULATIO N
CASTEL SAN PIETRO TERME	4.338.190	620.781	red	21	6 %	3.5 5	0.0 57	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
CINISELO BALSAMO	25.403.668	252.000	red	196	8 %	3.3 6	0.3 82	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
CECINA	25.394.066	937.249	red	188	9 %	1.2 4	1.0 29	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
CINISELO BALSAMO	69.399.972	969.295	red	341	6 %	5.9 6	0.4 42	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N

CODOGNO	15.215.656	0	red	108	8 %	3.7	0.3	4	54	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
CORBOLA	3.206.368	0	white	10	6 %	7.5	0.1	5	03	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
CUSANO MILANO	22.125.018	0	red	150	7 %	5.2	0.1	7	16	DIPARTIMENTO CONTROLLO GESTIONE	REGULATIO N
DOZZA	8.223.890	44.720	red	38	8 %	2.0	0.1	9	17	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
GANGI	8.755.688	185.600	sud	103	5 %	0.3	0.1		02	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
GIUGLIA NO IN CAMPANIA	67.092.450	0	sud	264	3 %	29.84	0.8		99	DIPARTIMENTO RELAZIONI PUBBLICHE	REGULATIO N
GRAVINA DI CATANIA	18.557.734	0	sud	192	4 %	24.42	1.1		96	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
LETOJANNI	6.099.265	106.434	sud	33	1 %	20.54	0.0		54	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
LIPARI	20.342.125	0	sud	139	1 %	0.4	0.2		22	DIPARTIMENTO RELAZIONI PUBBLICHE	REGULATIO N
LODI	67.093.672	0	red	298	1 %	4.8	0.9		92	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
LOREO	2.465.810	23.618	white	18	6 %	8.3	0.1		48	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
LUGO	71.834.968	3.081.132	red	165	1 %	1.1	1.0		68	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
MARAN ELLO	21.038.400	135.000	red	122	1 %	3.2	0.4		65	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
MELZO	18.414.858	120.000	red	131	0 %	5.2	0.1		1	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
MERCA TO SARACENO	7.433.065	101.000	red	36	1 %	3.8	0.1		74	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
NOVI LIGURE	31.822.418	2.850	red	224	1 %	1.5	0.9		35	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
OSPEDA LETTI	8.188.745	340.551	red	48	2 %	8.0	0.0		88	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
PAPOZZE	2.044.151	16.529	white	10	5 %	8.2	0.0		67	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
PESARO	104.934.292	1.944.287	white	798	1 %	1.7	2.0		57	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
PORTO TOLLE	14.956.243	0	white	56	16 %	5.5	0.4		0.4	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
PORTO VIRO	13.568.229	648.146	white	58	10 %	8.5	0.5		69	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
ROCCAS TRADA	12.501.459	216.370	red	70	6 %	5.3	0.3		59	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
ROSOLINA	9.871.234	0	white	38	11 %	7.1	0.2		5	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N

RUBANO	12.877.809	0	white	73	0 %	4.2	0.3	57	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
SAN GIULIA NO	33.845.561	448.566	red	21	1 %	6.4	1.4	36	DIPARTIMENTO RELAZIONI PUBBLICHE	REGULATIO N
TERME SANT'A NGELO IN LIZZOL A	7.121.292	0	white	27	8 %	4.0	0.1	85	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
SANRE MO	234.105.274	4.334.137	red	566	1 %	1.1	1.3	57	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
STRESA	9.730.836	374.529	red	39	1 %	4.9	0.1	66	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
TAGLIO DI PO	5.666.953	79.583	red	30	10 %	8.1	0.3	31	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
TARQUI NIA	19.086.784	2.026.295	centr o-sud	30	1 %	0.7	0.2	62	DIPARTIMENTO RELAZIONI PUBBLICHE	REGULATIO N
TAVIAN O	17.625.038	6.959	sud	186	0 %	2.7	0.5	47	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
TIVOLI	64.508.306	1.658.801	centr o-sud	305	1 %	14.	0.2	11	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
TREVIG LIO	37.383.671	0	red	286	8 %	4.6	0.7	54	LINEA DIPARTIMENTI	REGULATIO N
VERDEL LO	6.907.968	0	red	23	0 %	3.3	0.1	99	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N
VOBAR NO	8.805.176	0	red	26	0 %	4.8	0.1	66	DIPARTIMENTO FINANZIARIO	REGULATIO N

Bibliografia

- Adams C. A. (2002) "*Internal organizational factors influencing corporate social and ethical reporting*", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (2).
- Anderson S.W., Lanen W.N. (1999) "*Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India*", *Accounting, Organization and Society*, 24 (56), pp. 379-412
- Ansoff J., "*Corporate Strategy*, New York, McGraw-Hill, 1965.
- Arnold, P.J. (1990), "*The state and political theory in corporate social disclosure research: a response to Guthrie and Parker*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, pp. 177-81.
- Arrington, E. (1990), "*Intellectual tyranny and the public interest: the quest for the holy grail and the quality of life*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, p. 16.
- Arrington, E. and Francis, J. (1989), "*Letting the chat out of the bag. deconstruction, privilege and accounting research*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14 No. 1/2, pp. 1-28
- Aupperle, K.E. (1984), "*An empirical measure of corporate social orientation*", *Research in Corporate Social Performance and Policy*, Vol. 6, pp. 27-54.
- Bartocci L., "*Il bilancio sociale negli Eni Locali*", Giappichelli, Torino, 2003
- Behn, R. D., 2001 "*Rethinking Democracy Accountability*" Washington, D.C.: Brooking Istitution Press.
- Belkaoui, A. (1980), "*The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: an empirical study*", *Accounting Organization and Society*, Vol. 5 No. 3, pp. 263-83.
- Belkaoui, A. (1984), *Socio-economic Accounting*, Quorum Books, Connecticut.
- Belkaoui, A. and Karpik, P.G. (1989), "*Determinants of the corporate decision to disclose social information*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 2 No. 1, pp. 36-51.
- Benjamin, J.J. and Stanga, K.G. (1977), "*Difference in disclosure needs of major users of financial statements*", *Accounting and Business Research*, Summer, pp. 187-92
- Benston, G.J. (1982a), "*Accounting and corporate accountability*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 No. 2, pp. 87-105

Booth, P., Moores, K.J. and McNamara, R. (1987), "*Researching the information content of social responsibility disclosures*", *British Accounting Review*, Vol. 19 No. 1, pp. 31-51

Borgonovi E., "*Teoria Degli Stakeholders E Amministrazione Pubblica*" azienda pubblica, n2/05, Maggioli Editore, Rimini.

Bovens M. "*A framework for the analysis and assessment of accountability arrangements in the public domain*" ,*The Oxford Handbook of Public Management*, Oxford: Oxford University Press 2005

Bowman, E.H. (1973), "*Corporate social responsibility and the investor*", *Journal of Contemporary Business*, Winter, pp. 21-43.

Burns WJ., Stalker G. (1961) *The Management of Innovation*, Tavistock, London.

Burrell G., Morgan G. (1979) *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann, London.

Buzby, S.L. and Falk, H. (1978), "*A survey of the interest in social responsibility information by mutual funds*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3 No. 3/4, pp. 191-201.

Buzby, S.L. and Falk, H. (1979), "*Demand for social responsibility information by university investors*", *The Accounting Review*, Vol. LIV No. 1, January, pp. 23-37.

C.Rogate "*Esperienze E Riflessioni Critiche Sul Bilancio Sociale Nel Settore Pubblico*", in *Azienda Pubblica*, n &, 2002.

Catturi G. "*L'impresa Come Organismo Tridimensionale E I Suoi Obiettivi Alternativi Al Profitto*", *Rivista dei dottori commercialisti*, 1971.

Catturi G., "*Oltre la dicotomia pubblico-privato: la persona al centro dell'erogazione dei servizi*", in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*", n 11-12, 2004.

Chapman, C.S. (1997) *Reflections on a contingent view of accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, 22, pp. 189–205.

Chenall, R.H. and Juchau, R. (1977), "*Investor information needs: an Australian study*", *Accounting and Business Research*, Vol. 26, Spring, pp. 111-19.

Christenson, C. (1983), "*The methodology of positive accounting*", *The Accounting Review*. January, pp. 1-22.

Coda, "*Prefazione*", in Hinna (a cura di), "*Il Bilancio Sociale*", Milano, Il Sole 24 Ore, 2002

Coffey A., Holbrook B. e Atkinson P. (1996), Qualitative *"Data Analysis: Technologies and Representations"* Sociological Research On-line, 1 (1).

Cohen A. " *Dummy Variables In Stepwise Regression* " , The America Statistician 45: 226-228.

Cooper, J. and Sherer, M.J. (1984), The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 9 No. 3, pp. 207-32

Cooper, J. and Sherer, M.J. (1984), *The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting*", Accounting, Organizations and Society, Vol. 9 No. 3, pp. 207-32.

Cormier, D. and Gordon, I. (2001), An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 14, No. 5, 587-616.

Day, P. & R. Klein, 1987, *Accountabilities: Five Public Services*, London: Tavistock.

Day, P. & R. Klein, 2001, *Auditing the Auditors: audit in the National Health Service*, London: The Nuffield Trust.

Day, P., and R. Klein, 2001 *"Auditing The Auditors. Audit In The National Health Service."* London: The Nuffield Trust.

Deegan, C. (2000), *Financial Accounting Theory*, McGraw Hill Book Company, Sydney.

Deegan, C. (2002) *"Introduction. The legitimising effect of social and environmental disclosure – a theoretical foundation"*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 15 (3), pp. 282-311.

Deegan, C. (2002), *"The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures- A Theoretical Foundation"* Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 15, No. 3, pp. 282-311.

Deegan, C., Rankin, M. and Voght, P. (2000), *"Firms' Disclosure Reactions to Social Incidents: Australian Evidence"*, Accounting Forum. Vol. 24, No. 1, pp. 101-130.

Dent, J.F. (1990) *"Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research"*, Accounting, Organizations and Society, 15, pp. 3–25.

Dierkes, M. and Antal, A.B. (1985), *"The usefulness and use of social reporting information"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 10 No 1, pp. 29-34.

Donaldson, L., 1996. *"For positivist organization theory: proving the hard core"*, Sage, London.

Drazin, R., Van de Ven, A.H. (1985) *"Alternative forms of fit in contingency theory"*, Administrative Science Quarterly, 30, pp. 514–539.

Drowning K, 1955, *"quantitative semantics in 18th century Sweden"*, in Public opinion quarterly, XVIII, 4, pp 389-394.

Dubnick, M. J., 2002, *"Seeking Salvation for Accountability"*, paper presented at the 2002 Annual Meeting of the American Political Science Association, Boston

Epstein, M.J. (1991), *"What shareholders really want"*, T New York Times, 28 April. Epstein, M.J. (1992), *The annual report report card*, Business and Society Review, Spring, pp. 81-3.

Estes, R. W. 1972. *Socio-economic accounting and external diseconomies*. The Accounting Review (April): 284 290.

Farneti, *"Gestione E Contabilità Dell'ente Locale"*, Rimini, Maggioli, 2006.

Farneti, *"Ragioneria Pubblica. Il Nuovo Sistema Informativo Delle Aziende Pubbliche"* Milano, FrancoAngeli, 2004.

Fiedler T., Deegan C. (2002) *"Environmental collaborations within the building and construction industry: a consideration of the motivations to collaborate"*, Critical Perspectives on Accounting, 1, pp.193-212.

Fielding N.G. e Lee R.M. (1991) (a cura di), *Using Computer in Qualitative Research*, London, Sage.

Fielding N.G. e Lee R.M. (1998), *Computer Analysis and Qualitative Research*, London, Sage.

Firth, M. (1978), *"A study of the consensus of the perceived importance of disclosure of individual items in corporate annual reports"*, The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 14 No. 1, Fall, pp. 57-70.

Firth, M. (1979), *"The impact of size, stockmarket listing and auditors on voluntary disclosure in corporate annual reports"*, Accounting and Business Research, Autumn, pp. 273-80.

Firth, M. (1984), *"The extent of voluntary disclosure in corporate annual reports and its association with security risk measures"*, Applied Economics, Vol. 16, pp. 269-77. I

Fisher, Elizabeth, 2004, *"The European Union in the Age of Accountability"*, Oxford Journal of Legal Studies, 24, 1: 495-515.

Fisher, J. (1995) "*Contingency-based research on management control systems: categorizing by level of complexity*", *Journal of Accounting Literature*, 14, pp. 24–53.

Freeman R.E., "*Strategy Management: A Stakeholder Approach*", Boston, Pitman, 1984.

Rusconi, "*Il Bilancio Sociale D'impresa. Problemi E Prospettive*", Milano, Giuffrè, 1988.

Friedman, L. M., 1985, "*Total Justice*", New York: Russell Sage

Friedman M., "*Capitalism and Freedom*", Chicago University Press, Chicago, 1992.

Galunic, D.C., Eisenhardt, K.M. (1994) "*Renewing the strategy–structure–performance paradigm*", *Research in Organizational Behavior*, 16, pp. 215–255.

Gerdin J., Greve J. (2003) "*Forms of contingency fit in management accounting research: a critical review*", online working paper

Ghiglione R. (1995), "*Teorie, metodi e uso del computer nell'analisi del contenuto; Alcuni problemi*", in R. Cipriani e S. Bolasco (a cura di), "*Ricerca qualitativa e computer*", Milano, Franco Angeli, pp. 71-86.

Ginsberg A. (1984) "*Operationalizing organizational strategy: toward an integrative framework*", *Academy of Management Review*, 9, pp. 548-557.

Ginsberg A., Venkatraman N. (1985) "*Contingency perspectives of organizational strategy: a critical review of the empirical research*", *The Academy of Management Review*, 10 (3), pp. 421-434.

Glaser, Strauss 1967 "*The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*", Aldine, Chicago; p. 21

Gordon L.A., Miller D. (1976) "*A contingency framework for the design of accounting information systems*", *Accounting, Organization and Society*, 1, pp. 59-69.

Grant and Keohane definiscono questo modello come: "*Public Reputational Accountability*", cf. R.W. Grant and R.O. Keohane, "*Accountability and Abuses of Power in World Politics*", 99 *American Political Science Review* (2005) 29-43.

Gray A., Jenkins B., "*Codes of Accountability in the New Public Sector*", *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, Vol. 6, No. 3, pp. 52-67, 1993.

Gray R.H. (1990) "*The greening of accountancy: the profession after Pearce*", *Certified Record Report No. 17*, ACCA, London.

- Gray, R., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1991), "*Accountability, corporate social reporting and the external social audits*", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 4, pp. 1-21.
- Gray, R.; Dey, C.; Evans, R.; Owen, D.; Zadek, S.(1997)., "*Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures*", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.10 (3), pp.325-364.
- Gray, R.H., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1987), "*Corporate Social Reporting Accounting Accountability*", Prentice-Hall, Hemel Hempstead.
- Gray, R.H., Owen, D.L. and Maunders, K.T. (1988), "*Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract*", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 1 No. 1, pp. 6-20.
- Guarini E., "*Il bilancio sociale degli enti locali: stato dell'arte e prospettive di sviluppo* ", in *Azienda Pubblica*, n. 6, pp. 711-735, 2002
- Guthrie, J.E. and Parker, L.D. (1990), "*Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis*", *Advances in Public Interest Accounting*.
- Hambrick D.C. (1980) "*Operationalizing the concept of business-level strategy in research*", *Academy of Management Review*, 5, pp. 567-575
- Harlow 2002, *Accountability in the European Union*, Oxford: Oxford University Press
- Harrigan K.R. (1980) *Strategies for Declining Businesses*, Lexington, MA, Heath.
- Harte, G., Lewis, L. and Owen, D.L. (1991), "*Ethical investment and the corporate reporting function*", *Critical perspectives on Accounting*, Vol. 2 No.3, pp. 227-54.
- Harvey, D.F. (1982), "*Strategic Management.*" Columbus, OH: Merrill.
- Hayes D.C. (1977) "*The contingency theory of managerial accounting*", *Accounting Review*, 52 (1), pp. 22-39.
- Hofer C.W. (1975) "*Toward a contingency theory of business strategy*", *Academy of Management Journal*, 18, pp. 784-810.
- Holman, W.R., New, J.R and Singer, D. (1985), "*The Impact Of Corporate Social Responsiveness On Shareholder Wealth*", *Research in Corporate Social Performance and Policy*, Vol. 7, pp. 137-52

- Holsti, O.R., "Content Analysis" in G. Lindzey and E. Aronson (Eds), *The Handbook Of Social Psychology*, Vol 2 Reading, MA: Addison Wesley, 1968.
- Hoque Z. (2004) "A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance", online journal.
- Jackson, PM. (1982), "The Political Economy of Bureaucracy", Philip Allan, Oxford.
- Kaplan SE., Mackey JT. (1992) "An examination of the association between organizational design factors and the use of accounting", *Journal of Management Accounting Research*
- Kenneth A. Merchant, Angelo Riccaboni, "Il controllo di gestione", 2001, McGraw-Hill
- Krippendorff, K. (1980), in "Content Analysis. An Introduction to Its Methodology", SageCommText Series, Beverly Hills, Ca
- Laffan, Brigid, 2003, 'Auditing and accountability in the European Union', *Journal of European Public Policy*, 10/5: 762-777.
- Langfield, Smith, K. (1997) "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society* 22, pp. 207–232.
- Lasswell, H.D e Leites, N. (a cura di) , 1949, "The Language Of Politics. The Studies In Quantitative Semantica", New York, Stewart (tr.it "Il Linguaggio Della Politica. Studi Di Semantica Quantitativa", Torino Eri, 1979).
- Lasswell, H.D. , 1927 "Propaganda Technique In The Worl War", New York, Knopf.
- Laughlin, R.C. and Puxty, A.G. (1981), "The decision-usefulness criterion: wrong cart, wrong horse", *British Accounting Review*, Vol. 13 No. 1, pp. 43-87.
- Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1967) "Organization and environment: managing differentiation and integration", Harvard University, Boston, Mass.
- Lawrence P.R., Lorsch J.W. (1967) *Organization and environment: managing differentiation and integration*, Harvard University, Boston, Mass.
- Linowes D.F. (1972), "Socio-economic accounting", *Journal of accountancy*, 133, pp37-42.
- Luft, J., Shields, M.D. (1999) "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations & Society*, 28, pp. 169–249.

Magnette, Paul, 2003, *'Between parliamentary control and the rule of law: The political role of the Ombudsman in the European Union'*, Journal of European Public Policy 10/5: 677-694.

Magnette, Paul, Christian Lequesne, Nicolas Jabko & Olivier Costa, 2003, *"Conclusion: Diffuse democracy in the European Union: The pathologies of delegation"*, Journal of European Public Policy 10/5: 834-840.

Mak, Y.T. (1991), *"Corporate characteristics and the voluntary disclosure of forecast information: a study of New Zealand prospectuses"*, British Accounting Review, Vol. 23 No. 4, December, pp. 305-28.

Mathews M.R. (1993) in *"Socially Responsible Accounting"*, Chapman Hall, London.

Mathews, M.R. (1984), *"A suggested classification for social accounting research"*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 3, Fall, pp. 199-221.

Mathews, M.R. (1987), *"Social responsibility accounting disclosure and information content for shareholders"*, British Accounting Review, Vol. 19 No. 2, pp. 161-8.

Mathews, M.R. (1993), *Socially Responsible Accounting*, Chapman and Hall, London.

Mathews, M.R. (1997), *"Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate?"* Accounting & Auditing & Accountability Journal, 10, 4, pp 481-531.

Mazzoleni, Bertocchi, *"La Rendicontazione Sociale negli enti locali quale strumento a supporto delle relazioni con gli stakeholders: una riflessione critica"*, Workshop Nazionale *"Lo standard GBS per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione"* Caserta, 23-24 febbraio 2006.

McCandless, H. E., 2001, *A Citizen's Guide to Public Accountability: Changing the Relationship Between Citizens and Authorities*. Victoria B.C.: Trafford.

McNally, G.M., Eng, L.H. and Hasseldine, C.R. (1982), *"Corporate financial reporting in New Zealand: an analysis of user preferences, corporate characteristics and disclosure practices for discretionary information"*, Accounting and Business Research, Winter, pp. 11-20.

Meneguzzo M. (2005), *"Creazione di valore e sviluppo del capitale sociale: la sfida per il sistema della p.a. italiana"*, Milano: RIREA.

- Merchant K.A. (1981) "*The design of the corporate budgeting system; Influences on managerial behaviour and performance*", *Accounting Review*, 56 (4), pp. 813-829.
- Merchant K.A. (1984) "*Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model*", *Accounting, Organizations and Society*, 9 (3/4), pp. 291-307.
- Meyer, A.D., Tsui, A.S., Hinings, C.R. (1993) "*Configurational approaches to organizational analysis*"; *Academy of Management Journal*, 36, pp. 1175–1195.
- Miles, R.E., Snow, C.C. (1978) *Organizational strategy, structure, and process.* , McGraw-Hill, New York.
- Miller D. (1992) "*Environmental fit versus internal fit*", *Organizational Science*, 3 (2), pp. 159-178.
- Mintzberg, H. (1983), "*The case for corporate social responsibility*", *The Journal of Business Strategy*, Vol. 4 No. 2, pp. 3-15.
- Mintzberg, H. (1983). *Structure in fives: designing effective organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs
- Mooremark H. (1995), *Creating public value*, ed. italiana a cura di Alessandro Sinatra, "*La creazione di valore pubblico : la gestione strategica nella pubblica amministrazione*", Milano: Guerini e Associati, 2003.
- Mulazzani, "*Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico patrimoniale*", Milano, FrancoAngeli, 2002.
- Mulgan R., *Comparing accountability in the Public and Private Sector*, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, No. 1, pp. 87-97, march 2000.
- Mulgan, R., 2003, *Holding Power to Account: Accountability in Modern Democracies*, Basingstoke: Pelgrave.
- Mulgan, Richard, 2000, "*Accountability: An ever expanding Concept?*", *Public Administration*, 78: 555.
- Ness, K.E. and Mirza, A.M. (1991), "*Corporate social disclosure: a note on a test of agency theory*", *British Accounting Review*, Vol. 23 No. 3, September, pp. 211.18.

- Nicolau A.I. (2000) "*A contingency model of perceived effectiveness of accounting information systems: Organizational coordination and control effects*", *International Journal of Accounting Information Systems*, 1, pp. 91-105.
- O'Donovan G. (2002) "*Environmental disclosure in the annual report. Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory*", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (3), pp. 344-371.
- Otley, D.T. (1980) "*The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*", *Accounting, Organizations and Society*, 4, pp. 413–428.
- Owen, D., Gray, R. and Maunders, K. (1987), "*Researching the information content of social responsibility disclosure: a comment*", *British Accounting Review* Vol. 19 No. 2, pp. 169-76
- Pallot J. (1991), "*The legitimate concern with fairness: a comment*", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 16 No. 2, pp. 201-8.
- Patten, D.M. (1991), "*Exposure, legitimacy, and social disclosure*", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10, pp. 297-308.
- Patten, D.M. (1992), "*Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory*" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17 No. 5, pp. 471-5.
- Pollitt, C. & H. Summa, 1997, "*Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves*", *Public Administration*, 75/2: 313-336.
- Pollitt, C., 2003, *The Essential Public Manager*, London: Open University Press/McGraw-Hill.
- Pollitt, Christopher & Geert Bouckaert, 2005, *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Second Edition, Oxford: OUP
- Preston, L.E. (1975), "*Corporation and society: the search for a paradigm*", *Journal of Economic Literature*, July, pp. 434-53.
- Preston, L.E. (1981), "*Research on corporate social reporting: directions for development*", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 No. 3, pp. 255-62.
- Preston, L.E. (1983), "*Book review: teaching materials in business and society*", *California Management Review*, Vol. 25, Spring, pp. 158-73

- Pujas, Véronique (2003). 'The European Anti-Fraud Office (OLAF): A European policy to fight against economic and financial fraud?', *Journal of European Public Policy* 10/5: 778-797.
- Puxty, A.G. (1986), "Social accounting as immanent legitimation: a critique of a technist ideology", *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 1, pp. 95-112.
- Rhenman E., "Industrial Democracy And Industrial Management", Tavistock, Publication Limited, 1968.
- Roberts, C.B. (1992), "Environmental disclosures in corporate annual reports in Western Europe", in Owen, D.L. d, *Green Reporting: The Challenge of the Nineties*, Chapman & Hall, London, pp. 139-65.
- Roberts, R.W. (1992), "Determinants of corporate social responsibility disclosure", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17 No. 6, pp. 595-612.
- Romzek, B. S. and M. J. Dubnick, 1998, 'Accountability'. In: J. M. Shafritz (ed.), *International Encyclopaedia of Public Policy and Administration*. Volume 1: A-C. Westview Press
- Sartori, Giovanni, 1970, "Concept Misformation in Comparative Politics", *American Political Science Review*, LXIV, 4:1033-1053
- Scott, Colin, 2000, 'Accountability in the Regulatory State', *Journal of Law and Society*, 27,1: 38-60.
- Shane, P. and Spicer, B. (1983), "Market response to environmental information produced outside the firm", *The Accounting Review* July, pp. 521-38
- Shields, J.F. and Shields, M.D. (1998) "Antecedents of participative budgeting", *Accounting, Organizations and Society* 23, pp. 49-76.
- Shoonhoven C.B. (1981) "Problems with contingency theory: testing assumptions hidden within the language of contingency theory", *Administrative Science Quarterly*, 26, pp. 349-377
- Sinclair, A., 2000 "Delegation And Accountability In Parliamentary Democracy." *European Journal Of Politica Research*.
- Spicer, B.H. (1978), *Accounting for corporate social performance: some problems and issues*", *Journal of Contemporary Business*, Winter, pp. 151-67.
- Stanyer, J. and Smith, B. C., *Administering Britain*, Fontana, London, 1976.

- Strom, Kaare, Wolfgang C. Müller & Torbjörn Bergman (eds.), 2003, *"Delegation and Accountability in Parliamentary Democracies"*, Oxford: OUP
- Szilagyi Jr., Wallace M. (1980) *"Organizational Behavior and Performance."* Goodyear Santa Monica, California.
- Thomas A.P. (1986) *"The contingency theory of corporate reporting. Some empirical evidence"*, *Accounting, organization and society*, V.11 (3), pp.253-270.
- Thompson, Dennis F., 1980, "Moral Responsibility of Public Officials: The Problem of Many Hands", *APSR*, 74: 905-916.
- Tinker, A.M. and Okcabel, E (1991), *"Fatal attractions in the agency relationship"*, *British Accounting Review* Vol. 23 No. 4, December, pp. 29-54.
- Tinker, A.M., Lehman, C. and Neimark, M. (1991), *"Corporate social reporting: falling down the hole in the middle of the road"*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 4 No. 1, pp. 28-54.
- Tinker, A.M., Merino, B.D. and Neimark, M.D. (1982), *"The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought"*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 7 No. 2, pp. 167-200
- Ullmann, A. A. 1976, *"The corporate environmental accounting system: A management tool for fighting environmental degradation."* *Accounting, Organizations and Society*
- Ullmann, A.E. (1985), *"Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure and economic performance of US firms"*, *Academy of Management Review*, Vol. 10 No. 3, pp. 540-57.
- Venkatraman, N., (1989) *"The concept of fit in strategy research: toward verbal and statistical correspondence"*, *Academy of Management Review*, 14, pp. 423–444.
- Vigoda-Gadot E., Cohen A. (2004), *"Citizenship and management in public administration"*, Cheltenham: Edward Elgar.
- Waterhouse J.H., Tiessen P. (1978) *"A contingency framework for management accounting systems research"*, *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), pp. 65-76.

Werner S., Brouthers L.E., Brouthers K.D. (1996) *"International risk and perceived environmental uncertainty: the dimensionality and internal consistency of Miller's measure"*, Journal of International Business Studies 27(3), pp. 571– 87.

Williams, P.F. (1987), *"The legitimate concern with fairness"*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 12 No. 2, pp. 169-89.

Woodward J. (1965) *"Industrial Organization: theory and Practice"*, Oxford University Press, London.

Zappa G., *"Le Produzioni Nell'economia Delle Imprese"*, Giuffrè ed., Milano 1957; Masini C., *"Lavoro E Risparmio"*, Utet, Torino, 1979.

Ziruolo *"Il Supporto Informativo Contabile Degli Enti Locali Nel Processo Di Programmazione E Controllo"* Torino, Giappichelli, 2000.

Sitografia

www.atlasti.com

www.bilanciosociale.it

www.cantieripa.it

www.formez.it

www.funzionepubblica.it

www.osservatorio.interno.it

www.e-laborando.regione.veneto.it