

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Inoltre, come discusso nel successivo paragrafo sulle conseguenze della mancata approvazione delle proposte, i prodotti indicati non sono interamente sostituibili con altri prodotti che sono realizzati da altri soggetti pubblici e privati, e pur apparendo simili in quanto misurati in base allo stesso criterio (per esempio, numero allievi/anno), sono caratterizzati da durate, segmenti di utenza e materia di insegnamento spesso diverse. Va anche evidenziato che il confronto tra le realizzazioni nell'ambito dello stesso prodotto è reso difficile poiché vengono realizzati in contesti geografici molto diversi, con implicazioni e esigenze dissimili. Il costo unitario indicato va pertanto considerato come una media delle varie esigenze dell'ambito geografico già coperto dalla rete del Ministero, ma potrebbe subire variazioni se inteso ad essere applicato ad altri paesi.

La quantificazione della risorse finanziarie richieste riguarda esclusivamente i costi sostenuti dall'unità decisionale. Va infatti ricordato che una serie di interventi proposti: per esempio, gli IIC, i lettori delle cattedre Straniere, Collegi si avvalgono anche di altre fonti di finanziamento, tra cui le rette degli allievi, contributi di Stati Esteri ecc., nonché di lavoro benevolo. Inoltre, non vengono considerati una serie di costi indiretti, che pure esistono e sono dovuti alle esternalità delle varie attività, come l'appoggio fornito da Ambasciate e Consolati in termini di logistica, facilitazioni nel reperimento delle sedi, attrezzature, personale, contatti e visibilità.

Più specificatamente, i costi unitari indicati per ciascun prodotto sono stati calcolati dividendo la quantità prodotta per la sommatoria della spesa di intervento, di personale, e di missioni e di altri beni e servizi di consumo (funzionamento).

La proposta dettaglia inoltre le tipologie di personale (in termini di qualifica) che saranno coinvolte nella realizzazione dei singoli prodotti. In particolare per il Personale in servizio al Ministero degli affari esteri, le spese sono stimate sulla base dei costi medi Italia/Estero. Per ogni prodotto, sono richieste risorse per coprire i soli costi del personale al Ministero degli affari esteri, mentre non viene tenuto in conto la spesa relative al personale dei consolati e delle ambasciate che indirettamente svolgono un ruolo nel sostenere la visibilità e la logistica delle varie iniziative (Tavola 8).

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Tavola 8 – Spese per il personale per la Promozione e diffusione della lingua e cultura italiana

	personale	Anni persona	Retribuzioni lorde (annua media - lordo Stato)	Altre indennità (ISE, ecc.) importi medi annui	Altri spese di personale (importi medi annui)	Totale spesa
Scuole Italiane e Sezioni di Italiano all'Estero	Personale Amministrativo ruolo MAE	1	49.453,34			49.453
	Personale Diplomatico	1	212.227,86			212.228
	Contrattisti					0
	Comandati	48	44.654			2.143.380
	totale					2.405.061,20
Lettori universitari con Personale Italiano di ruolo MIUR + Lettori universitari finanziati con contributi MAE*	Personale Amministrativo ruolo MAE	4	49.453,34			197.813
	Personale Diplomatico	2	212.227,86			424.456
	Contrattisti					0
	Comandati	11	44.653,75			491.191,25
	totale					1.113.460,33
Borse di studio	Personale Amministrativo ruolo MAE	9	49.453,34			445.080
	Personale Diplomatico	1	212.227,86			212.228
	Contrattisti					0
	Comandati	8	44.653,75			357.230
	totale					1.014.537,92
Istituti italiani di Cultura**	Personale Amministrativo ruolo MAE	22	49.453,34			1.087.973
	Personale Diplomatico	4	212.227,86			848.911
	Contrattisti					0
	Comandati	7	44.653,75			312.576
	totale					2.249.461,17
Programma UNESCO	Personale Amministrativo ruolo MAE	8	49.453,34			395.627
	Personale Diplomatico	2	212.227,86			424.456
	Contrattisti					0
	Comandati	1	44.653,75			44.654
	totale					864.736,19
Manifestazioni culturali, convegni e promozione della cultura italiana	Personale Amministrativo ruolo MAE	39,00	49.453,34			1.928.680,26
	Personale Diplomatico	9,00	212.227,86			1.910.050,74
	Contrattisti					0,00
	Comandati	0,00	44.653,75			0,00
	totale					3.838.731,00

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Tavola 9 – Spese di funzionamento per la Promozione e diffusione della lingua e cultura italiana

prodotti o servizi	Totale spesa
Scuole Italiane e Sezioni di Italiano all'Estero	
Lettorati universitari con personale italiano di ruolo MIUR + Lettorati universitari finanziati con contributi MAE	170.028
Borse di studio	151.715
Istituti Italiani di Cultura	336.387
Collegio del Mondo Unito (stima)	
Istituto Universitario Europeo di Fiesole/Firenze (stima)	
Programma UNESCO	129.314
Manifestazioni culturali, convegni e promozione della cultura italiana	
TOTALE	787.444

Le spese generali di funzionamento, diverse da quelle di personale, sono state ripartite tra i prodotti a cui prevalentemente contribuiscono in proporzione ai rispettivi costi di personale, laddove l'attività è prevalentemente svolta presso gli uffici del Ministero degli affari esteri (Tavola 9 e, per le spese per interventi, Tavola 10).

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Tavola 10 – Spese per interventi per la Promozione e diffusione della lingua e cultura italiana

prodotti o servizi	Totale spesa
Scuole Italiane e Sezioni di Italiano all'Estero	57.985.284
Lettorati universitari con personale italiano di ruolo MIUR + Lettorati universitari finanziati con contributi MAE	14.322.441
Borse di studio	5.679.100
Istituti Italiani di Cultura	12.740.012
Collegio del Mondo Unito (stima)	906.687
Istituto Universitario Europeo di Fiesole/Firenze (stima)	5.421.752
Programma UNESCO	17.602.903
Manifestazioni culturali, convegni e promozione della cultura italiana	4.130.450
TOTALE	118.788.629

2c. Conseguenze della mancata approvazione delle proposta

Eventuali interventi in termini di riduzione delle attività, dell'organico o delle dotazioni finanziari dell'obiettivo avrebbero degli effetti negativi strutturali sull'offerta dei servizi riguardanti la promozione della lingua italiana, tali da renderla insufficiente a coprire la domanda e con una serie di ripercussioni negative sul raggiungimento degli obiettivi.

Oltre alla progressiva riduzione del numero degli allievi e delle collegate attività di promozione commerciale-culturale, si andrebbe incontro a:

- perdita dell'indotto in termini di occupazione e dei benefici economici/Paese;
- ripercussioni di immagine, soprattutto nel caso di chiusura degli Istituti italiani di cultura;
- il sostenimento di costi netti nel breve periodo a seguito dell'eventuale chiusura di sedi, legate prevalentemente alla ricollocazione del personale e la dismissione degli immobili.

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Inoltre, nel segmento dell'insegnamento curricolare, è necessario che l'offerta sia stabile e confermata per il lungo periodo, affinché possa soddisfare i requisiti richiesti dalla "domanda" del servizio. I Presidi e le famiglie degli allievi hanno, infatti, necessità di sapere con ampio anticipo se i corsi verranno o meno garantiti nell'anno successivo e sull'intero percorso di studi. Non sceglieranno la lingua italiana se la docenza non sarà impartita con continuità su più anni. Allo stato attuale le attività di promozione della lingua italiana hanno subito una forte riduzione del contingente di personale che è passato da 1.024 a 890 unità nel 2012, con ulteriori tagli attuati nel 2013. La legge 135/2012 ha fissato l'obiettivo delle 624 unità da raggiungere nell'anno scolastico 2015/2016. La diminuzione dell'organico ha riguardato in maggior misura il personale in servizio all'estero presso gli Istituti italiani di cultura, in ruolo Ministero degli affari esteri (in generale -14,57 per cento dall'anno 2009).

La proposta avanzata, in termini di tipologia di prodotti e delle attività che si intende svolgere, è inoltre efficiente rispetto a soluzioni alternative, in particolare per quanto riguarda l'insegnamento della lingua italiana. Vi sono infatti altri soggetti che svolgono corsi di italiano all'estero sia all'interno del Ministero degli affari esteri (ma finalizzati all'obiettivo di "Promozione, sviluppo e coordinamento delle attività rivolte agli italiani all'estero", nell'ambito delle attività di coesione per le collettività italiane all'estero), sia al di fuori, come le Camere di Commercio (in particolare per l'italiano specialistico a uso aziendale o commerciale) e le Società Dante Alighieri.

Nell'ambito del Ministero, al fine di fornire servizi per la coesione delle collettività italiane all'estero, vengono destinate risorse per la promozione di corsi di lingua e cultura italiana a favore di connazionali all'Estero, effettuati tramite "Enti Gestori", che coprono soprattutto il segmento della scuola elementare e materna presso Scuole Italiane e/o sezioni bilingue, prevalentemente con insegnanti madrelingua reclutati in loco e organizzano, altresì, corsi extracurricolari per giovani e adulti. Nel 2013 tali corsi hanno registrato 297.675 (tutti i livelli di insegnamento inclusi), 100.000 dei quali nella sola America Latina, e impiegato 3.325 docenti, grazie anche ai contributi del Ministero degli affari esteri dell'ordine di circa 12 milioni di euro.

Ulteriori iniziative per la promozione della lingua italiana sono realizzate dalle Camere di Commercio (grazie anche a una componente di finanziamenti erogati dal Ministero dello sviluppo economico) e dalla Società Dante Alighieri (che beneficia anch'essa di una serie di contributi pubblici, tra cui quello del Ministero degli affari esteri).

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Le Camere di commercio, in particolare, promuovono corsi di italiano specialistico a uso aziendale o commerciale, mentre, la Società Dante Alighieri realizza in diversi paesi iniziative per tutelare e diffondere la lingua e la cultura italiane nel mondo.

Va rilevato che, nonostante il loro contributo all'obiettivo generale di promozione della lingua e cultura italiana, poiché l'insegnamento all'estero non è lucrativo il settore privato non può svolgere un ruolo autonomo in questo settore. Per tali motivazioni esso non rappresenta un'alternativa alla fornitura pubblica di questo servizio, la cui fornitura non risulterebbe comunque possibile a costi inferiori a quelli sostenuti dal Ministero.

Inoltre, i prodotti realizzati con le scuole all'estero e gli istituti italiani di cultura sono qualitativamente diversi da quelli che assicurano gli enti gestori o il settore privato e, non sono tra loro sostituibili, poiché riguardano popolazioni target e tipologie di corsi.

Per quanto riguarda il segmento universitario, si evidenzia che negli ultimi anni l'organico di ruolo dei lettori italiani all'Estero ha subito una diminuzione, circa del 36,23 per cento rispetto all'anno 2004/2005, passando da 276 a 176 unità attuali (nell'ultimo triennio -28 per cento). In parte, questa riduzione è stata affrontata tramite i contributi alle cattedre di Italianistica grazie ai quali lettori madre-lingua sono stati reclutati in loco dalle Università (privilegiando i paesi strategici). Per questi elementi non si ritiene possibile ridurre i finanziamenti richiesti.

CAPITOLO 3 - Esiti della sperimentazione e ulteriori considerazioni sulla applicabilità del bilancio a base zero nel contesto italiano

Una prima analisi condotta sulla base della letteratura di riferimento e delle esperienze empiriche evidenzia lo scarso utilizzo a livello internazionale di metodi di formazione delle previsioni di bilancio basate su modelli a base zero. Tra le motivazioni già illustrate in questa Relazione alcune appaiono particolarmente significative nel contesto italiano. Queste riguardano sia i particolari vincoli del contesto in cui l'Italia si trova a operare (e su cui appare più limitata la possibilità di intervenire), sia alcune rilevanti criticità il cui superamento richiede un intervento ingente su più fronti.

Tra i vincoli rientrano la poca attenzione per la programmazione di medio e lungo termine e per la sostenibilità ed efficacia della spesa. Ciò contrasta, inoltre, con la necessità di completare il percorso di risanamento dei conti pubblici e – aspetto non meno rilevante - con l'urgenza di migliorare la qualità della spesa e la capacità degli interventi di raggiungere gli obiettivi perseguiti.

La programmazione e realizzazione di interventi come quelli infrastrutturali richiedono maggiore certezza delle risorse su un arco pluriennale. Tale elemento è difficilmente conciliabile con una logica "a base zero", in cui ogni anno vengono riconsiderate interamente le dotazioni finanziarie dei programmi. In generale, la necessità di disporre di misurazioni annuali dei prodotti da commisurare alla spesa impiegata tende a penalizzare le spese che esplicano i propri risultati in tempi più lunghi, come quelle in conto capitale, già di modesta entità e in riduzione nel nostro paese negli ultimi anni.

Va anche considerato che un approccio "a base zero" prescinde dalla c.d. "legislazione vigente", che guida invece oggi la formulazione del bilancio nel contesto italiano e rappresenta il termine di paragone rispetto al quale viene valutata la previsione di eventuali nuovi o maggiori oneri, rispetto ai quali si dovrà provvedere a una corrispondente copertura finanziaria. Negli stessi termini, la legislazione vigente – che costituisce la fotografia dell'intera la legislazione di entrata e di spesa ciò che il Parlamento

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

ha approvato con legge nel corso del tempo - costituisce la base di riferimento rispetto alla quale si svolgono i lavori e la discussione in ambito parlamentare e le attività di controllo della Corte di conti.

Tra le criticità, va considerata anche la scarsa flessibilità delle strutture organizzative e delle risorse impiegate per la realizzazione dei diversi prodotti e servizi pubblici. La revisione delle attività realizzate potrebbe infatti richiedere cambiamenti degli assetti organizzativi, fino anche alla soppressione degli uffici che si occupano delle attività considerate "obsolete" e alla conseguente necessità di riallocare il relativo personale. Tali riorganizzazioni non appaiono compatibili con il breve orizzonte temporale considerato: possono comportare nuove spese, nel breve termine, legate a processi di riconversione e formazione del personale; e necessitano di un indirizzo e coordinamento complessivo che non si esaurisce nelle proposte presentate dalle unità decisionali.

Infine, va richiamato il ritardo italiano nella misurazione dei prodotti dell'attività pubblica, in termini di volumi e di qualità, a cui contribuiscono sia aspetti culturali che aspetti relativi alla non sistematicità delle rilevazioni o delle basi informative delle amministrazioni interessate.

Con riferimento al processo di formazione del bilancio, l'onerosità delle informazioni da reperire ed elaborare per la formulazione delle proposte decisionali "a base zero", richiede che esso sia avviato con un rilevante anticipo rispetto alle tempistiche attualmente previste. Nel caso francese, ad esempio, il processo inizia a gennaio con la definizione della strategia di bilancio complessiva per l'anno successivo da parte del Governo. Entro il mese di aprile, la Direzione del bilancio (presso il Ministero dell'economia francese) esamina le singole richieste di stanziamento dei Dicasteri e redige una prima bozza di progetto di bilancio, che già contiene le proposte programmatiche. In Italia, invece, la strategia di bilancio complessiva viene definita con il Documento di economia e finanza entro aprile, mentre l'esame delle proposte delle amministrazioni avviene nel mese di settembre-ottobre, con la predisposizione del disegno di Legge di Bilancio e del disegno di Legge di Stabilità. Nel processo di riforma della normativa di contabilità avviata dalla legge di attuazione del principio del pareggio di bilancio (legge 243 del 2012) si prevede l'unificazione dei due documenti, con la possibilità di evidenziare le variazioni apportate alla base di riferimento, consentendo una valutazione più immediata dell'interessa delle poste in discussione piuttosto che la loro sola modifica al margine.

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

La sperimentazione, come già illustrato, ha consentito di analizzare gli aspetti di maggior rilievo nell'applicazione di un processo di bilancio a base zero con riferimento alle funzioni svolte dal Ministero degli affari esteri. In particolare, la sperimentazione ha interessato l'obiettivo "*Promozione della lingua italiana*" che, per la tipologia di prodotti e servizi resi e la disponibilità di indicatori già utilizzati dall'amministrazione, presenta più di altri le caratteristiche previste da un modello di bilancio a base zero.

Tra le diverse varianti del modello teorico, l'approccio utilizzato ricalca quello dell'esperienza francese della "giustificazione al primo euro". La scelta tiene conto delle difficoltà di disporre di indicatori significativi per prodotti che sono spesso difficilmente misurabili e di esplicitare la relazione che intercorre tra le attività svolte e gli obiettivi a cui esse contribuiscono (soprattutto nei casi in cui tali attività siano condotte in collaborazione con altre amministrazioni). Tale approccio si avvicina, inoltre, più di altri, alle modalità seguite nel nostro processo di bilancio, facilitando una valutazione comparata.

Una ulteriore difficoltà deriva dal fatto che le funzioni prevalenti affidate al Ministero degli affari esteri hanno obiettivi fortemente influenzati da fattori esogeni che sfuggono al controllo dell'amministrazione o limitano la sua possibilità di incidere significativamente. Si pensi, per esempio, all'impatto che eventi di crisi internazionale possono determinare su tutti gli obiettivi e alle attività connesse alle funzioni diplomatiche.

Va inoltre sottolineato il fatto che alcuni obiettivi richiamati dal Ministero concorrono a più di una priorità. Si tratta di obiettivi legati alle funzioni di supporto per la realizzazione delle attività del Ministero (come quelle di "*indirizzo, coordinamento e verifiche*"), oppure di obiettivi a cui sono riferite le medesime attività, svolte tuttavia in differenti aree geografiche (come l'obiettivo "*...rafforzare i rapporti bilaterali con i Paesi di competenza*", presente sia per l'Europa che per il Mediterraneo).

Vista la complessità di stabilire una relazione tra le attività svolte e prodotti e di individuare una misurazione significativa, non è sempre stato possibile individuare una quantificazione puntuale del volume del prodotto proposto a fronte delle risorse richieste, come nel caso del Programma Unesco.

In alcuni casi, il servizio reso dipende da contributi di altri soggetti che non rientrano direttamente nel controllo dell'unità decisionale. Con riferimento all'obiettivo "*Promozione della lingua italiana*" si evidenzia l'apporto consistente per alcune attività del personale di ruolo del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca. Ciò richiede

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

forti meccanismi di coordinamento nella fase di definizione degli obiettivi e delle relative proposte tra le diverse amministrazioni coinvolte.

Il fatto che la richiesta delle risorse finanziarie riguardi solo le spese sostenute dall'unità decisionale, coerentemente con il modello di bilancio a base zero, richiede tuttavia che anche tutte le risorse che alimentano le attività relative siano nel pieno controllo della medesima unità. Si rischia altrimenti di non poter garantire la completa e corretta valutazione di tutti i fattori utilizzati, né la migliore e più efficiente gestione delle stesse risorse. Per alcune attività dell'intervento pubblico, la molteplicità dei soggetti coinvolti costituisce una realtà con cui confrontarsi nella valutazione della effettiva e piena applicabilità di un modello di bilancio a base zero.

Infine, va richiamato il fatto che la prevalenza delle attività svolte dal Ministero è predeterminata da leggi e da accordi internazionali che riducono la discrezionalità e la possibilità di incidere dei livelli manageriali in queste attività. Il riferimento è, ad esempio, alla missione di *Aiuto pubblico allo sviluppo* (Aps), rispetto alla quale il nostro Paese si è impegnato, nell'ambito del Consiglio europeo di Barcellona del 15 e 16 marzo 2002, a un progressivo aumento delle risorse dedicate alle iniziative di cooperazione. Per l'Italia l'obiettivo fissato è di un rapporto tra Aps e Pil pari allo 0,7 per cento; con l'obiettivo intermedio dello 0,33 per cento nel 2006.

Da quest'esperienza sono emersi elementi che potranno contribuire allo sviluppo di un dibattito più articolato e approfondito su alcune caratteristiche delle modalità di predisposizione di un bilancio a base zero che potrebbero essere valorizzate anche nel nostro contesto. In particolare, questo attiene all'attenzione posta sulla misurazione dei prodotti delle attività svolte e dei servizi erogati e alla richiesta, rivolta ai livelli manageriali delle amministrazioni, di fornire soluzioni alternative per la loro produzione, nonché di indicare quali attività e programmi di spesa essi ritengano prioritari rispetto ad altri.

In merito al primo aspetto, si potrebbe rafforzare il contenuto informativo delle note integrative allegate al bilancio dello Stato. Esse, secondo le disposizioni dell'articolo 21, comma 11 della legge 196 del 2009¹⁶, costituiscono la base per illustrare le priorità

¹⁶ Le note integrative al bilancio di previsioni contengono due sezioni: "la prima sezione, concernente il piano degli obiettivi correlati a ciascun programma ed i relativi indicatori di risultato, riporta le informazioni relative al quadro di riferimento in cui l'amministrazione opera, illustra le priorità politiche, espone le attività e indica gli obiettivi riferiti a

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

politiche, le attività svolte dall'amministrazione e gli obiettivi riferiti a ciascun programma di spesa che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e di interventi. Nella configurazione attuale delle note integrative, la maggior parte degli obiettivi proposti dalle amministrazioni riguardano attività di indirizzo, coordinamento e/o programmazione, prevalentemente a carattere interno. Le informazioni fornite potrebbero essere maggiormente dirette alla misurazione del prodotto di tali attività e all'indicazione del contributo che esse forniscono alle finalità ultime delle politiche che le amministrazioni sono chiamate a realizzare.

Analogamente, la richiesta che le amministrazioni indichino soluzioni alternative per la produzione dei servizi e un ordine di priorità delle proposte avanzate, muove nella direzione di un processo permanente di analisi e revisione della spesa, più volte auspicata dal legislatore e oggetto di specifici interventi normativi.

ciascun programma di spesa, che le amministrazioni intendono conseguire in termini di livello dei servizi e di interventi, in coerenza con il programma generale dell'azione di Governo. A tal fine il documento indica le risorse destinate alla realizzazione dei predetti obiettivi e riporta gli indicatori di realizzazione ad essi riferiti, nonché i criteri e i parametri utilizzati per la loro quantificazione, evidenziando il collegamento tra i predetti indicatori e parametri e il sistema di indicatori e obiettivi adottati da ciascuna amministrazione per le valutazioni previste dalla legge 4 marzo 2009, n. 15, e dai successivi decreti attuativi. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, adottato d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuati i criteri e le metodologie per la definizione degli indicatori di realizzazione contenuti nella nota integrativa; 2) la seconda sezione, relativa ai programmi e alle corrispondenti risorse finanziarie, illustra il contenuto di ciascun programma di spesa e i criteri di formulazione delle previsioni, con riguardo in particolare alle varie tipologie di spesa e ai relativi riferimenti legislativi, con indicazione dei corrispondenti stanziamenti del bilancio triennale;”.

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Riferimenti bibliografici

Ahmad, A. A. (2007), *Zero-Base Budgeting: Employees Perceptions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations*. JKAU: Econ. & Adm., Vol. 21 No. 1, pp: 3-14 (2007 A.D./1428 A.H.).

Chen, Y. , Liu, F. , Ho, L. & Lin, T. (2012). *Development of Word-of-Mouth Elasticity Measures for Tourism Product Categories*. Psychology, 3, 722-728. doi: 10.4236/psych.2012.39109.

Consiglio dell'Unione Europea (2011). Direttiva 2011/858/UE del 8 novembre 2011.

Da Empoli D., De Ioanna P. e Vegas G. (2005), *Il bilancio dello Stato*, Il Sole 24 Ore

East, R., Hammond, K. e Wright, M. (2007). The relative incidence of positive and negative word of mouth: A multi-category study. Intern. J. of Research in Marketing 24 (2007) 175 - 184

European Parliament – Directorate general for research (1996), *Zero base budgeting*, Working paper n. 4

Jones, R. e Pendlebury, M. (1988), *Public sector accounting*, Trans-Atlantic Pubns

Gieler, R., Lin C.F., Vallejo, V. e Young, J. (2013) *The Northwest Florida Water Management District's (NFWFMD) use of zero based budgeting (ZBB)*

Government Finance Officers Association – City of Calgary (2011), *Zero-Base Budgeting Modern Experiences and Current Perspectives*.

Hänninen, V. (2013), *Budgeting at a Crossroads – The Viability of Traditional Budgeting – A Case Study*. thesis on Master of Economics and Business Administration (M.Sc.) - Aalto University

Ministère de l'Économie et des Finances - Direction du Budget (2011). *Guide de la justification au premier euro des crédits*

Ministère de l'Économie et des Finances - Direction du Budget (2012). *Guide de la justification au premier euro des crédits du PLF 2013*

RELAZIONE SULLA SPERIMENTAZIONE DEL BILANCIO A BASE ZERO

Ministero degli affari esteri (2014). Piano della Performance 2014-2016 (http://www.esteri.it/mae/normative/Normativa_Online/PrincipaliDisposizioniMAE/2014/20140617_Piano_della_Performance_MAE_2014_2016.pdf)

Ramsey, James e Merlin M. Hackbart (1978), *Innovations in State Budgeting*, Center for Public Affairs, College of Business Economics, University of Kentucky

Ragioneria Generale dello Stato (2008), *La LOLF - Loi Organique relative aux Lois de Finances*. Relazione a cura del SeSD.

Wildavsky, A. e Hammond, A. (1965-66), *Comprehensive vs incremental budgeting in the Department of agriculture*, *Administrative science Quarterly* (Vol. 10)

PAGINA BIANCA