

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PARMA

Dottorato di ricerca in
determinazione e comunicazione
del valore nelle aziende

Ciclo XXIV

RENDICONTAZIONE SOCIALE E PUBLIC ACCOUNTABILITY NEI COMUNI ITALIANI

Coordinatore:

Chiar.mo Prof. Stefano Azzali

Tutor:

Chiar.mo Prof. Mario Mazzoleni

Dottorando: Davide Giacomini

INDICE

INTRODUZIONE	3
METODOLOGIA	7
Capitolo 1: IL PRINCIPIO DI ACCOUNTABILITY	10
1.1 La Public Accountability	18
1.2 Il principio di Accountability negli enti locali	23
Capitolo 2: LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NEI COMUNI	45
2.1 Il bilancio sociale	45
2.2 Gli strumenti di rendicontazione sociale	59
2.3 Gli standard di rendicontazione sociale	72
Capitolo 3: LA DIFFUSIONE DEL BILANCIO SOCIALE NEI COMUNI ITALIANI .	117
3.1 Metodologia della ricerca sui comuni italiani	118
3.2 I risultati della ricerca	129
3.3 L'analisi dei risultati	153
Capitolo 4: LA PUBLIC ACCOUNTABILITY NEL REGNO UNITO: IL CASO DEL COMUNE DI DUNDEE	158
4.1 La Public Accountability nella normativa scozzese	160
4.2 Il Performance Report del Comune di Dundee	171
Capitolo 5: CONCLUSIONI	190
BIBLIOGRAFIA e SITOGRAFIA	196
APPENDICE	209

INTRODUZIONE

Il tema della rendicontazione sociale ha investito il mondo degli enti pubblici con un certo ritardo rispetto a quanto avvenuto nel settore privato (Ball, 2004)¹. Tuttavia dall'inizio degli anni Duemila si è assistito alla rapida diffusione tra gli enti locali del bilancio sociale come strumento di rendicontazione dell'attività pubblica (Marcuccio e Steccolini, 2005)².

Dall'analisi della letteratura in materia è possibile identificare diversi fattori che hanno portato alla crescita della rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione, in particolare negli enti locali:

- in primo luogo, il progressivo affermarsi del paradigma dell'accountability, per cui mentre nell'impresa, come vedremo in seguito, la scelta della rendicontazione sociale è un'opzione etica, la pubblica amministrazione è per definizione responsabile nei confronti della collettività³;
- l'avvicinamento dei governi locali alle comunità locali, generato da una serie di riforme normative che hanno trasferito risorse e competenze agli enti territoriali più vicini ai cittadini (ad esempio la legge 81/1993 che ha previsto l'elezione diretta del Sindaco, la legge costituzionale 3/2001 che ha introdotto definitivamente i principi di sussidiarietà verticale e federalismo fiscale)⁴;
- i limiti di comprensibilità e della relativa efficacia dei documenti previsti dal sistema della contabilità pubblica, sia per i soggetti interni all'ente, sia e soprattutto per i soggetti esterni⁵;

¹ Ball A. (2004), A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference, *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 15, Issue 8

² Marcuccio M. e Steccolini I., Nuovi modelli di accountability nelle amministrazioni pubbliche: un'analisi empirica del contenuto del bilancio sociale degli enti locali, *Azienditalia*, Vol. 4

³ Hinna L. (2004), Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche, FrancoAngeli, Milano

⁴ Siboni B., (2004), Nuovi strumenti di reporting sociale: principali contenuti e una proposta di bilancio sociale, Vol. 10, n. 1

⁵ Pozzoli S. (2006), Bilancio sociale versus bilancio legale?, *Azienditalia*, Vol. 3

- la pressione sulla qualità dei servizi da parte dei cittadini, sempre più attenti alla concreta risposta ai bisogni piuttosto che alla mera titolarità dei diritti sul piano formale⁶;
- la diffusione nel mondo delle aziende private, profit e *not for profit*, del principio di Corporate Social Responsibility e dei collegati documenti di rendicontazione sociale;
- fattori socio-psicologici legati alla volontà degli amministratori di evidenziare la propria propensione all'innovazione adottando strumenti ritenuti all'avanguardia e poco diffusi nel mondo degli enti locali;
- fattori tecnico-economici per cui l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale deriva dal tentativo di migliorare le proprie performance attraverso il potenziamento di sistemi di rilevazione, di rendicontazione e di gestione.

In aggiunta, secondo una ricerca di Marcuccio e Steccolini (2005b)⁷, l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale si lega anche a logiche di isomorfismo ai principi che caratterizzano la riforma del settore pubblico operata negli ultimi quindici anni: l'innalzamento dell'*accountability* e l'ideale di scelte gestionali razionali⁸.

Dopo un periodo di crescita esponenziale dell'adozione del bilancio sociale da parte dei comuni italiani (periodo 2004-2007), stiamo assistendo ad un rallentamento, sia dell'interesse verso tale materia, sia della redazione di bilanci sociali.

Ciononostante il tema della rendicontazione sociale negli enti locali rimane di attuale interesse, stante il consistente deficit di comprensibilità per gli stakeholder, del sistema dei bilanci pubblici. Inoltre la spinta federalista, condivisa da gran parte del panorama politico italiano, porterà ad una crescita delle competenze e delle responsabilità degli enti locali, rendendo ancora più

⁶ Guarini E. (2000), Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo

⁷ Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), Social and Environmental reporting in local governments: a new Italian fashion?, *Public Management Review*, vol. 7, n.2

⁸ Marcuccio e Steccolini nella loro ricerca sulle motivazioni della diffusione della rendicontazione sociale negli enti locali italiani abbracciano il concetto di Management Fashion (moda manageriale) sviluppato da Abrahamson (1996) secondo il quale nell'affermarsi di mode manageriali concorrono sia fattori socio-psicologici, sia valutazioni di tipo tecnico ed economico. Per ulteriori approfondimenti si veda Abrahamson E. (1996), *Management Fashion*, *Academy of Management Review*, Vol. 16, Issue 3

fondamentale l'adozione di strumenti di *public accountability* volti a rendere conto ai cittadini *in primis* ed a tutte le parti interessate. A consolidare le motivazioni alla base dell'interesse e dell'attualità del bilancio sociale, contribuisce l'attuale clima di sfiducia generalizzata verso il mondo politico e la pubblica amministrazione. Tale clima può essere superato solo coinvolgendo maggiormente i cittadini nella gestione della *res publica* e comunicando con chiarezza i risultati conseguiti e le motivazioni sottese alle scelte amministrative intraprese.

Nonostante la crescita dell'interesse e delle esperienze e la proliferazione della letteratura in merito di rendicontazione sociale nell'ultimo decennio, ancora poche sono le ricerche empiriche realizzate al fine di rilevarne il grado di diffusione tra gli enti locali italiani⁹.

Il presente lavoro intende quindi rispondere ai seguenti interrogativi:

- Quanti comuni adottano il bilancio sociale?
- La rendicontazione sociale nei comuni è in aumento o in diminuzione rispetto al passato?
- Esistono variabili che possono influenzare la scelta di utilizzare strumenti di rendicontazione sociale (dimensioni, posizione geografica, colore politico)?
- Quali sono gli standard maggiormente utilizzati dai comuni italiani?
- Esistono relazioni tra dimensioni dei comuni e standard di bilancio sociale adottati?
- Quali sono le motivazioni per le quali i comuni intraprendono un percorso di rendicontazione sociale?
- Esiste una coerenza tra motivazioni esplicitate e forme di rendicontazione sociale adottate?
- Qual è l'orientamento prevalente rispetto ad un'adozione futura del bilancio sociale?
- Quale può essere il futuro del bilancio sociale nei comuni italiani?

⁹ Il confronto con la realtà si ritiene fondamentale nelle discipline economico-aziendali, come sostenuto da Zappa (1937): «*anche ai nostri concetti ultimi, così come alle prime proposizioni, si deve pervenire o per sintesi composte su osservazioni e analisi di fatti concreti, o per deduzioni raffrontate con la realtà. [...] Le teorie, si insegna da gran tempo, hanno dei doveri verso i fatti, mentre i fatti non hanno che dei diritti verso le teorie*»

Al fine di rispondere a questi interrogativi il presente lavoro è stato idealmente articolato in tre parti fondamentali.

La prima parte è inerente il concetto di *public accountability* e l'inquadramento teorico del fenomeno della rendicontazione sociale negli enti pubblici. Il lavoro propone poi una breve rassegna degli strumenti e degli standard di rendicontazione più rilevanti.

La seconda parte presenta ed analizza i risultati di una ricerca, basata su un questionario inviato ad oltre un migliaio di comuni italiani selezionati attraverso un campionamento stratificato. Partendo dalle risposte ricevute sono state analizzate: la consistenza del fenomeno della rendicontazione sociale, le motivazioni che portano un ente locale all'adozione o all'abbandono del bilancio sociale, il rapporto tra dimensioni degli enti locali e scelta di adozione, gli standard di rendicontazione maggiormente adottati in Italia ed infine la propensione futura a continuare o intraprendere un percorso finalizzato alla redazione ed alla diffusione del bilancio sociale.

Infine, nella terza parte è presentato il *case study* del *Performance Report 2010* del comune di Dundee (Scozia), il caso del Regno Unito è da ritenersi rilevante in quanto si tratta di un paese progredito quanto ad organizzazione statale e con una tradizionale presenza di alcuni valori oramai consolidati nella prassi contabile internazionale¹⁰, quali ad esempio l'*accountability*.

L'analisi del Performance Report, documento diverso dal bilancio sociale, può, a parere di chi scrive, fornire indicazioni utili anche in tema di rendicontazione sociale in quanto, come vedremo, le motivazioni che spingono gli enti locali italiani ad intraprendere percorsi finalizzati alla redazione di un bilancio sociale sono prevalentemente legate al principio di *public accountability* a cui anche il Performance Report è riconducibile.

¹⁰ Fiume R. (2006), *La contabilità pubblica nel Regno Unito*, in Farneti G. & Pozzoli S., *I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni*, FrancoAngeli, Milano

METODOLOGIA

L'approccio alla ricerca adottato nel presente lavoro, è di tipo induttivo-deduttivo¹¹; è possibile scomporre il percorso logico seguito in cinque fasi¹²:

1. Analisi della letteratura, nazionale ed internazionale, rispetto ai temi della *public accountability* e della rendicontazione sociale negli enti locali.
2. Formulazione delle ipotesi: dall'analisi della letteratura è emerso che il fenomeno della rendicontazione sociale tra i comuni è in crescita ma risente ancora della mancanza di standard condivisi e sovente si riscontrano fenomeni di isomorfismo ed imitazione acritica verso il settore privato; per questo motivo si ritiene utile approfondire nella ricerca i temi della diffusione, attuale e prospettica, dei processi di rendicontazione sociale, valutare gli standard più diffusi e le motivazioni che stanno alla base del bilancio sociale.
3. Raccolta dei dati, attraverso un'inchiesta campionaria (*survey*) condotta su un campione rappresentativo al fine di consentire la generalizzazione dei risultati ottenuti.
4. Analisi dei dati, mediante l'organizzazione e la rielaborazione delle informazioni raccolte.
5. Presentazione ed analisi dei risultati: studio ed interpretazione delle informazioni ottenute anche attraverso richiami teorici e mediante il ricorso all'approfondimento di un *case study*, formulazione delle conclusioni.

¹¹ Rispetto a tale metodologia negli studi economico-aziendali, Ferraris Franceschi afferma che se "il metodo rappresenta la via da seguire per arrivare a determinati risultati, allora esso è complesso, formato da tanti procedimenti a seconda degli aspetti e non è di per sé né soltanto induttivo né soltanto deduttivo, ma scaturisce da ambedue queste tendenze di ragionamento congiunte ed intrecciate in un procedimento logico globale". In Ferraris Franceschi R. (1998), *Problemi attuali dell'economia aziendale in prospettiva metodologica*, Giuffrè, Milano

¹² Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale, metodologie e tecniche. Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna

Al fine di fotografare nitidamente il fenomeno della rendicontazione sociale nei comuni italiani, accertata l'impossibilità di contattare tutti i comuni italiani per evidenti ragioni di costi e tempi, si è ritenuto opportuno ricorrere ad un campionamento casuale e stratificato, prendendo come base dell'analisi tutti gli 8.100 comuni italiani. Al crescente interesse verso il bilancio sociale negli enti locali, sono conseguite poche ricerche finalizzate alla qualificazione concreta dello stesso¹³, si ritiene utile, quindi, contribuire alla conoscenza del fenomeno attraverso una ricerca empirica di tipo quantitativo.

Per la raccolta dei dati è stata utilizzata una tecnica tipica delle analisi di tipo quantitativo: l'inchiesta campionaria, condotta su un campione ritenuto sufficientemente ampio e rappresentativo, per consentire la generalizzazione dei risultati ottenuti sul campione all'intera popolazione. Con il fine di adottare un approccio di tipo oggettivista nell'analisi¹⁴, si è optato per la somministrazione di un questionario autocompilato¹⁵ attraverso l'invio di una mail certificata contenente una presentazione della ricerca ed il collegamento al sito internet *Vizzualform.com*, piattaforma *on line* dedicata alla rilevazione di dati tramite questionari compilabili in rete.

La popolazione oggetto di indagine è composta da tutti i comuni italiani su cui si è proceduto, considerata la disomogeneità dell'universo della ricerca (basti pensare alle differenze che intercorrono tra il Comune di Pedesina, trentatré abitanti, ed il comune di Roma, oltre due milioni e settecentomila abitanti), adottando un campionamento probabilistico - stratificato. L'individuazione dei

¹³ Gli unici studi quantitativi in Italia sul bilancio sociale nei comuni sono stati realizzati da Franzoni S. (2005) dove l'oggetto dell'indagine è stato limitato ai comuni lombardi con più di 50.000 abitanti e da Siboni B. (2006) dove dal campione sono stati esclusi i comuni con meno di duemila abitanti ed in cui i dati richiesti facevano riferimento all'anno finanziario 2004.

¹⁴ Secondo questo approccio, il rapporto tra intervistato e intervistatore, deve essere il meno personalizzato possibile per non alterare lo stato dell'oggetto studiato. Tuttavia non è possibile instaurare un rapporto neutro tra intervistato e intervistatore, esiste sempre un certo grado di interazione. Da Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale, metodologie e tecniche. Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna

¹⁵ I questionari autocompilati sono quelli che il soggetto compila da solo, senza l'intervento dell'intervistatore. Il vantaggio principale di questa tecnica è l'enorme risparmio dei tempi di rilevazione. I limiti invece consistono nel fatto che deve essere breve, conciso e il più semplice possibile per venire incontro al maggior numero possibile di persone; inoltre di solito coloro che restituiscono il questionario sono un segmento particolare della popolazione in esame (autoselezione), caratteristica che limita parzialmente l'estensibilità dei risultati.

diversi strati in cui segmentare la popolazione è partita dall'insieme dei comuni italiani, ordinati per numero di residenti e regione al 31/12/2009¹⁶.

Per ciò che concerne lo studio della public accountability in Scozia, la metodologia adottata è stata l'analisi di un *case study*; sovente tale metodologia è considerata come il fratello minore nella famiglia dei metodi di ricerca relativi alle scienze sociali (Miles, 1979)¹⁷, tuttavia diversi sono gli autori che, sostenendo il contrario, considerano il case study come un metodo totalmente affidabile nel campo di tutte le scienze sociali, ivi compresa quindi anche l'economia aziendale.

L'approfondimento attraverso il ricorso al metodo del case study è la scelta più appropriata *“quando l'oggetto dell'indagine sono interrogativi quali “come” e “perché”, quando i ricercatori hanno scarso controllo sugli elementi investigati e quando il fenomeno oggetto d'indagine è strettamente interrelato con alcuni contesti di vita reale”* (Yin, 2003)¹⁸.

¹⁶ Dati ottenuti dall'Istituto Nazionale di Statistica tramite il sito internet www.istat.it

¹⁷ Miles M. (1979), *Qualitative data as an attractive nuisance: the problem of analysis*, *Administrative Science Quarterly*, Vol.24

¹⁸ Yin R.K. (2003), *Application of case study research*, Thousand Oaks

1. IL PRINCIPIO DI ACCOUNTABILITY

Tra la fine degli anni Settanta e l'inizio degli Ottanta del Ventesimo secolo, emerge, con sempre maggiore forza e intensità, l'esigenza di monitorare la spesa pubblica, in modo da esercitare un controllo democratico sull'utilizzazione delle risorse pubbliche¹⁹. La pressione fiscale, una bassa percezione degli effetti della spesa pubblica, la complessità e la spesso scarsa conoscenza del settore pubblico (riconducibile fondamentalmente alla pluralità di livelli di responsabilità degli individui che operano e gestiscono processi di produzione ed erogazione²⁰), contribuiscono a creare un bisogno sempre crescente di informazione. A fronte di questa necessità, la risposta delle amministrazioni pubbliche, fondata principalmente sul ricorso a report economico-finanziari, appare insufficiente e bisognosa di un'evoluzione culturale e di nuovi strumenti di rendicontazione. Tale evoluzione non è né semplice, né immediata; come evidenziato da diversi autori, soprattutto di matrice anglosassone (Sharp, Lapsley, Broadbent, Guthrie), il settore pubblico, anche a causa della mancanza di ricerche relative ai processi gestionali della pubblica amministrazione, inizia ad adottare strumenti propri del settore privato senza considerare le differenze, a livello di contesto, esistenti tra i due mondi²¹.

Considerati i bisogni informativi emergenti dalla società e l'inadeguatezza degli strumenti adottati, sono introdotte in seguito nuove tecniche di contabilità, più coerenti con il contesto del settore pubblico e nuove forme di management, tese ad incentivare una delega dell'autorità che favorisca un miglior collegamento tra responsabilità gestionale e risultati ottenuti. Emerge quindi, nel contesto internazionale (soprattutto nei paesi di cultura anglosassone) il bisogno di

¹⁹ Farneti F. (2004), Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali – Le implicazioni di tipo manageriale, Franco Angeli, Milano

²⁰ Lapsley I. (1988), Research in Public Sector Accounting: an appraisal, Accounting, Auditing Accountability Journal, Vol. 1, n. 1

²¹ Al riguardo Farneti F. (2004), op. cit. : *“La risposta a questi problemi è stata, spesso, la mera e sterile adozione di metodi di controllo che hanno la loro origine nel settore privato, come ad esempio il management by objectives, il planning programming budgeting system, che però spesso mal si adattavano alle attività non lucrative, proprio a causa della maggiore complessità che caratterizza il settore pubblico”*

comportamenti, nella pubblica amministrazione, sempre più orientati al principio di accountability, che diventa così uno dei cardini del processo di cambiamento e di rinnovamento della pubblica amministrazione, assumendo un significato mutevole a seconda del contesto in cui viene utilizzato: talvolta evoca maggiore trasparenza, talvolta responsabilità, talvolta l'attitudine a "rendere conto"²². Non esiste quindi una definizione universalmente condivisa di accountability²³, di volta in volta il suo significato deve essere contestualizzato rispetto al paradigma teorico di riferimento e agli ambiti e ai contenuti di responsabilità²⁴.

Secondo Steccolini (2004), gli studi aventi per oggetto il concetto di accountability possono essere suddivisi, a livello teorico, in due grandi gruppi:

- quelli che si basano sulla teoria normativa tra principale ed agente;
- quelli che accolgono la prospettiva interpretativa.

²² Secondo Dubnick (2003) nei paesi anglosassoni il concetto di accountability ha finito per essere utilizzato come uno slogan, come un'icona in quanto è stato impiegato negli ultimi anni da chi lo considera uno strumento di centrale importanza per la realizzazione di obiettivi desiderabili. In questo processo il concetto è divenuto via via più ambiguo al punto da essere definito come "notoriamente impreciso". Per ulteriori approfondimenti si veda Dubnick M. J. (2003), *Accountability and the promise of performance: in search of the mechanisms*, paper presentato alla Conferenza dell'European Group of Public Administration, 3-6 settembre, Lisbona

²³ Anche riguardo all'origine semantica del termine accountability esistono diverse teorie: secondo Bovens (2006) la parola è di origine anglonormanna ed è storicamente legata all'accounting, inteso in senso letterale come tenuta dei conti. Nel 1085, durante il regno di William I in Inghilterra, il sovrano chiese ai proprietari terrieri di rendicontare (to render a count letteralmente) le terre da loro possedute. Durante i secoli, il concetto di accountability si è progressivamente svincolato da quello di accounting ed ai giorni nostri non trasmette più un'immagine di diligenza contabile ma è più concentrato sulle modalità di gestione delle risorse pubbliche. Secondo Yakel (2001) invece l'origine semantica del termine può essere ricostruita attraverso l'Oxford English Dictionary che identifica due origini:

- dal vocabolo latino "acomputare", che significa calcolare;
- dal termine francese "a conter" che esprime il racconto di una storia.

Secondo Munro (1996) il termine "accounts" assume il duplice significato di storie, spiegazioni, ragioni e dall'altro punto di vista gli accounts possono essere intesi come rappresentazioni codificate e documenti espressi in forma numerica.

Per approfondimenti sul tema si veda:

- Bovens M. (2006), *Analysing and assessing Public Accountability. A conceptual framework*, European Governance Papers, dal sito internet www.connex-network.org/eurogov

- Cardillo E. (2008), *I presupposti scientifici e culturali nei percorsi di social accounting nel settore pubblico*, Giappichelli, Torino

- Yakel E. (2001), *The social Construction of Accountability: Radiologists and their Recordkeeping*, The information society

- Munro R. (1996), *Alignment and identity work: the study of accounts and accountability*, in Munro R., Mouritsen J., *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*, International Thompson Business Press, London

²⁴ Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali - dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino

Nel primo raggruppamento rientrano tutti quegli approcci teorici che considerano decisivo il mancato allineamento tra gli obiettivi del principale e quelli dell'agente, con tutti i costi in termini di controllo che ne conseguono. Lo studio dell'*accountability*, in questo caso, si concentra sulla definizione di un sistema d'incentivi e di meccanismi informativi, intesi come strumenti tecnici votati a ridurre le asimmetrie informative esistenti tra i soggetti.

Al contrario, gli approcci interpretativi all'*accountability* si focalizzano sulla valorizzazione del contesto in cui i codici ed i sistemi di *accountability* si sviluppano; diversamente dalla teoria dell'agenzia, di cui la prospettiva interpretativa non condivide gli assunti teorici della massimizzazione dell'utilità e della possibilità di considerare i rapporti di agenzia singolarmente, questa prospettiva sostiene che i sistemi informativi non sono neutrali in quanto influenzano e sono influenzati dal contesto economico, culturale²⁵ e sociale con cui interagiscono²⁶. A fronte della numerosità e della varietà delle definizioni concernenti il concetto di *accountability*, è comunque possibile isolare due caratteristiche comuni alla maggior parte degli enunciati in materia:

- la maggiore complessità di tale concetto nel settore pubblico rispetto a quello privato;
- la necessità della presenza di una parte che ha delle attese verso un'altra, la quale è tenuta a rendere conto.

Inoltre, per meglio comprendere il concetto di *accountability*, può essere utile capire come questo si declini, secondo l'orientamento verso l'esterno o verso l'interno dell'organizzazione:

- verso l'esterno, le aziende pubbliche per essere *accountable* dovrebbero comunicare con trasparenza agli stakeholder le azioni intraprese ed i risultati raggiunti;

²⁵ Rispetto alla relazione tra *accountability* e contesto di riferimento va ricordato il lavoro di Day & Klein (1987), che attraverso un'analisi storica dell'evoluzione del concetto di *accountability* dalle città-stato greche allo stato Britannico moderno, hanno evidenziato un crescente grado di complessità nelle relazioni di *accountability* dalla partecipazione diretta dell'Antica Grecia alle moderne forme di democrazia rappresentativa in vigore nel Regno Unito. Per ulteriori approfondimenti si veda Day P. & Klein R. (1987), *Accountabilities – five public services*, Tavistock Publications, London

²⁶ Degeling P., Anderson J., Guthrie J. (1996), *Accounting for public account committee*, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, n. 2

- verso l'interno i dirigenti dell'ente dovrebbero assumersi le proprie responsabilità gestionali, acquisire la piena titolarità degli obiettivi da raggiungere e rendicontare le scelte adottate ed i risultati conseguiti²⁷.

In altre parole, quindi, il termine *accountability*, nell'ambito delle amministrazioni pubbliche, richiama almeno due elementi fondamentali²⁸: il rendere conto ai cittadini dell'utilizzo delle risorse a disposizione nel perseguimento delle missioni istituzionali²⁹ e l'esigenza di introdurre sistemi di programmazione e controllo, in grado di operare una suddivisione chiara ed efficace delle risorse e delle responsabilità ad esse connesse.

Come scritto sopra, l'*accountability* ha due accezioni, un'interna e un'esterna; quella interna ha il ruolo fondamentale di supportare sia le decisioni strategiche, sia le decisioni operative, di allocare le risorse all'interno dell'organizzazione e di definire un sistema delle responsabilità gestionali. L'*accountability* esterna invece ha come finalità precipua lo stimolo e il supporto del controllo sociale sulle decisioni di allocazione delle risorse, sui risultati ottenuti e sulla coerenza tra azione e finalità istituzionali. I processi e i documenti di rendicontazione sociale, che saranno oggetto della ricerca del presente lavoro, s'inseriscono a pieno titolo nel versante esterno del concetto di *accountability*.

Al fine di rendere più completa l'illustrazione del concetto di *accountability* e di aiutare a comprendere quanto questo termine sia camaleontico e sempre in continua evoluzione³⁰, riportiamo in forma schematica il contributo di diversi autori sulla definizione di *accountability*³¹:

²⁷ Caperchione E., Pezzani F., a cura di (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano

²⁸ Monteduro F., (2006), *La rendicontazione sociale delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale. Spunti di riflessione per l'esperienza italiana*, in *Azienda Pubblica*, Vol. 19, Fascicolo 3

²⁹ Pezzani F., a cura di (2003), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano

³⁰ Mulgan R. (2004), *Accountability: an ever-expanding concept?*, in *Public Administration*, Blackwell Publisher

³¹ La presente tabella è interamente ripresa dal lavoro di Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali - dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino

Tab. 1 - Diverse classificazioni, presenti in letteratura, del concetto di accountability

Autori	Classificazioni del concetto di accountability
Stewart ³² (1984)	<p>Individua una scala di accountability (dall'accountability secondo standard all'accountability secondo giudizio):</p> <ul style="list-style-type: none"> - per correttezza formale e legalità. A questo livello, per assicurare trasparenza e responsabilizzazione è sufficiente il linguaggio contabile; - sul processo. La condizione di accountability è soddisfatta a livello del rispetto delle procedure ed è quindi su di esse che si concentra l'attività di controllo; - sulla performance. Per assicurare un controllo sulla performance la contabilità non è sufficiente ed occorre aggiungere informazioni relative agli output; - sui programmi. Rispetto al punto precedente, la trasparenza sui programmi richiede di introdurre il linguaggio degli obiettivi; - sulle politiche. L'accountability a tale livello richiede la produzione di informazioni di out come e la considerazione simultanea di più linguaggi e si caratterizza per una crescente complessità di valutazione.
Gray e Jenkins ³³ (1985;1993)	<p>Dalla combinazione tra diverse "razionalità" (legale, economica, tecnica, sociale, politica) risultano tre diversi "codici" di accountability:</p> <ul style="list-style-type: none"> - contabile, in cui si combinano aspetti della razionalità legale e di quella economica, che enfatizzano la probità, la correttezza formale, l'efficienza; - manageriale, in cui prevalgono gli aspetti di razionalità legale, economica e tecnica e assume centralità la responsabilità dell'agente in merito all'integrazione dell'organizzazione, alla regolarità e alla coerenza nella fornitura del servizio, all'efficienza; - professionale, in cui la razionalità sociale si combina ad elementi della razionalità tecnica e legale, enfatizzando l'accountability per l'accessibilità, l'appropriatezza e la qualità del servizio e l'attenzione per il cliente.
Sinclair ³⁴ (1995)	<p>Distingue accountability:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pubblica, che consiste nella responsabilità da parte di aziende pubbliche di rispondere ai soggetti interessati

³² Stewart J.D. (1984), The role of information in public accountability, in Hopwood, Tomkins C. (a cura di), Issues in Public Sector Accounting, Philip Allan Publishers Limited, London

³³ Gray A., Jenkins W. (1993), Codes of accountability in the new public sector, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, n.3

³⁴ Sinclair A. (1995), The chameleon of accountability: forms and discourses, Accounting Organizations and Society, Vol. 20, n. 2/3

	<p>sull'andamento delle proprie pratiche amministrative;</p> <ul style="list-style-type: none"> - politica, che lega i dipendenti pubblici al direttore generale, il quale, risponde all'organo politico, che a sua volta è responsabile verso gli elettori; - manageriale, che richiede il monitoraggio di input, output e out come; - amministrativa, che comporta il monitoraggio dei processi di trasformazione degli input; - professionale, che evoca il senso di responsabilità di chi appartiene ad una categoria professionale; - personale, che consiste nella fedeltà ai propri valori morali, alla propria coscienza.
Roberts ³⁵ (1996)	<p>Due approcci al tema dell'accountability:</p> <ul style="list-style-type: none"> - "individualista": approccio "cibernetico", in cui strutture gerarchiche definiscono obiettivi individuali e ne verificano il raggiungimento; - "socializzante": approccio che enfatizza l'interdipendenza fra gli obiettivi e fra i soggetti responsabili di raggiungerli, basando il controllo sulla condivisione di norme professionali e valori e rivalutando l'importanza dell'elemento fiduciario.
Rubin ³⁶ (1996)	<p>Diversi livelli dell'essere "accountable":</p> <ul style="list-style-type: none"> - rispondere all'autorità in un'ottica burocratica/gerarchica (dimostrare il rispetto della legge); - rispondere agli elettori (come è stato speso il denaro pubblico?); - rispondere degli out come e della gestione delle risorse finanziarie; - assicurare ai cittadini il controllo diretto sulla formazione del budget, sul processo di allocazione delle risorse e sulla definizione delle priorità.
Johnston e Romzek ³⁷ (1999)	<p>In base al grado di autonomia dell'accountor (alto, basso) e la fonte delle aspettative e/o del controllo da parte dell'accountee (interna, esterna) si parla di accountability:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gerarchica, fondata sull'obbedienza all'autorità. Essa impiega strumenti quali regole, procedure standard, direttive organizzative; - legale, che enfatizza il rispetto della norma, si fonda su controlli esterni dettagliati e impiega strumenti quali contratti, audit, ispettori, verifiche esterne; - professionale, attenta al rispetto delle norme e degli standard professionali, delle pratiche che provengono dal

³⁵ Roberts J. (1996), Form discipline to dialogue: individualizing and socializing forms of accountability, in Munro R., Mouritsen H. (a cura di), Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing, International Thompson Business Press, London

³⁶ Rubin I. (1996), Budgeting for accountability: municipal budgeting for the 1990s, Public Budgeting and Finance, Summer

³⁷ Johnston J. M., Romzek B. (1999), Contracting and accountability in state Medicaid reform: rhetoric, theories, and reality, Public Administration Review, Vol. 59, n. 5

	<p>gruppo di pari cui si appartiene;</p> <ul style="list-style-type: none"> - politica, che si riferisce alla capacità di rispondere ai portatori di interessi esterni anche in assenza di un vero e proprio obbligo contrattuale. Conseguentemente, una parte è responsabile verso l'altra, ma può scegliere come e se rispondere nei confronti di quest'ultima.
Caperchione ³⁸ (2000)	<p>Due profili dell'accountability:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sul versante esterno, le aziende pubbliche, per mostrarsi accountable, dovrebbero assumere responsabilità delle proprie azioni e soprattutto dei propri risultati, saperli comunicare ai portatori di interesse, mostrare trasparenza sull'uso delle risorse e sulla performance realizzata; - all'interno dell'azienda pubblica, i manager dovrebbero dimostrare attitudine ad assumere le proprie responsabilità e correlativamente assistere ad un riconoscimento della propria autonomia, acquisendo consapevolezza degli obiettivi che devono raggiungere, della necessità di rendere conto delle scelte adottate e dei risultati realizzati.
Taylor e Rosair ³⁹ (2000)	<p>Gli autori distinguono tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> - accountability "fiduciaria", relativa al rispetto di norme e procedure; - accountability "manageriale", relativa ad efficienza/efficacia.

Come si evince dagli studi summenzionati, l'inquadramento del principio di accountability non è ad appannaggio esclusivo del settore pubblico, ma riguarda anche il settore privato. Secondo Hinna (2002), ad esempio, la nozione di accountability deriva dalle imprese for profit, ma coinvolge tutte le tipologie di aziende⁴⁰ *"...i casi aziendali in termini di bilancio sociale dimostrano come non esista una prerogativa particolare per le aziende profit oriented, infatti, il concetto di "accountability" anche se coniugato in maniera diversa, coinvolge tutte le categorie di aziende, private, pubbliche e non profit...quando l'azienda che produce servizi e supporti si finanzia con trasferimenti di fondi pubblici o con fondi raccolti presso la collettività, come nel caso delle strutture non profit, godendo magari di particolari condizioni di favore, il valore dell'"accountability"*

³⁸ Caperchione E., Pezzani F., a cura di (2000), Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale, Egea, Milano

³⁹ Taylor D.W., Rosair M. (2000), The effects of participating parties, the public and Size on Government Departments' Accountability Disclosures in Annual reports, Accounting, Accountability and Performance, Vol. 6, n.1

⁴⁰ Farneti F. (2004), op. cit.

viene immediatamente a essere elevato al quadrato in termini di importanza e con essa i suoi strumenti di rendicontazione sociale”.

Rusconi (2002), propone una definizione di accountability con riferimento ai bilanci aziendali: *“l’accountability si può intendere come il dovere e la responsabilità di spiegare, giustificare, a chi ne ha diritto che cosa si sta facendo per rispettare gli impegni presi con gli interlocutori, sia sul piano economico-reddituale (per esempio verso gli investitori attuali o potenziali), sia da altri punti di vista”*⁴¹. Infine anche nelle riflessioni di Coda (2002), troviamo una declinazione del concetto di accountability con riferimento alle imprese private, in particolare rispetto al ruolo del management: *“Di chi sono fiduciari amministratori e manager?.....E se è vero che l’impresa è un bene prezioso non soltanto per gli azionisti, ma anche per gli altri interlocutori e per la società tutta, quali sono le implicazioni sul terreno dell’accountability (letteralmente della “rendicontabilità”) degli amministratori e manager, ossia della loro capacità di rendere conto di come hanno fatto fronte alla fondamentale responsabilità di salvaguardare tale bene prezioso, sviluppandolo e facendolo più competitivo, redditizio e meglio capace di rispondere alle attese di progresso umano, sociale ed ambientale?”.*

Si nota quindi come il termine accountability, con le sue molteplici sfaccettature, abbracci anche il mondo delle imprese private, seppur con sfumature diverse rispetto al settore pubblico. Per quest’ultimo assume particolare importanza una specifica forma di accountability, la così detta “public accountability”.

⁴¹ Rusconi G. (2002), Impresa, accountability e bilancio sociale, in Hinna L. (a cura di), Il bilancio sociale, Il Sole 24Ore

1.1 LA PUBLIC ACCOUNTABILITY

Oggi, il termine *accountability*, è utilizzato sovente, come abbiamo visto nel paragrafo precedente, quasi come un ombrello che copre concetti anche molto diversi fra loro⁴²: trasparenza, equità, democrazia, efficienza, efficacia, responsabilità ed integrità. Con l'adozione di questa concettualizzazione così ampia, diviene impossibile stabilire con certezza, attraverso verifiche empiriche, se un ente si possa dire o meno *accountable*⁴³; il principio di *accountability* in questa concezione rimane di difficile definizione⁴⁴ perché non esiste un generale consenso circa i comportamenti da porre in essere e gli strumenti da utilizzare in ossequio a tale principio.

In contrapposizione a questa visione, Bovens (2006), propone il concetto di "*narrow accountability*" traducibile in italiano come "accountability in senso stretto". Il punto di partenza del ragionamento di Bovens è una definizione di *accountability*, tanto concisa quanto efficace, elaborata da Pollitt⁴⁵ (2003): "...è l'obbligazione di illustrare e giustificare un comportamento". Ciò implica una relazione tra un attore (così detto *accountor*) ed un'assemblea (così detta *accountee*). La definizione di *accountability* in senso stretto adottata da Bovens parte quindi da queste considerazioni e le esprime in un unico enunciato: "*l'accountability è una relazione tra un attore ed un'assemblea, nella quale l'attore ha l'obbligo di illustrare e spiegare le sue azioni, l'assemblea può porre domande ed emettere giudizi e l'attore può essere sanzionato*"⁴⁶. Questa definizione può trovare piena applicazione nel campo degli enti pubblici dove c'è un pubblico cui rendicontare le azioni svolte ed esiste per quest'ultimo la possibilità di emettere giudizi e sanzioni, soprattutto attraverso il meccanismo

⁴² Bovens M. (2006), *Analysing and assessing Public Accountability. A conceptual framework*, European Governance Papers, dal sito internet www.connex-network.org/eurogov

⁴³ Si dice *accountable* un soggetto che opera rispettando il principio di *accountability*

⁴⁴ La difficoltà finora riscontrata nel definire chiaramente il concetto di *accountability* portano alcuni autori a ritenere che la CSR possa ricadere nella categoria degli "Essentially Contested Concepts" ECC, identificata da Walter Bryce Gallie nel 1956.

⁴⁵ Pollitt C. (2003), *The essential public manager*, Open University Press, McGraw Hill, London

⁴⁶ La definizione proposta da Bovens nel 2005 si avvicina decisamente a quella enunciata da Gray e Jenkins nel 1993: "*Essenzialmente, l'accountability è un'obbligazione di rendicontare e di rispondere per l'adempimento delle proprie funzioni nei confronti di coloro che hanno delegato tali responsabilità. Da quest'obbligo dipendono riconoscimenti o colpe, premi e sanzioni spesso viste come la caratteristica distintiva dell'accountability.*" In Gray A., Jenkins W. (1993), op. cit.

del voto. Tuttavia, può essere estesa anche ad altre tipologie di organizzazioni; appare quindi utile, richiamando sempre il lavoro di Bovens, chiarire il concetto di public accountability, in modo da fornire una definizione più chiara dell'oggetto del presente lavoro e della ricerca riportata nei capitoli a seguire.

Nel campo dell'accountability, l'aggettivo "public" (pubblica), si riferisce a diversi aspetti:

- pubblica nel senso di un'accountability aperta alla collettività in generale, con un'ampia disponibilità di informazioni accessibili a tutti;
- pubblica perché riguardante questioni di pubblico dominio (l'utilizzo di risorse pubbliche, l'erogazione di servizi pubblici, l'azione di istituzioni pubbliche).

Secondo Bovens quindi esistono cinque condizioni fondamentali perché si possa parlare di public accountability:

1. deve esserci la possibilità di un accesso libero da parte del pubblico alle informazioni fornite;
2. devono essere fornite spiegazioni e giustificazioni della condotta seguita;
3. le spiegazioni devono essere fornite ad un'assemblea;
4. l'agente deve sentirsi obbligato a "farsi avanti" nella rendicontazione;
5. deve esserci la possibilità di dibattito e giudizio, inclusa la possibilità di emettere sanzioni.

Le riflessioni di Bovens prendono spunto dal lavoro di Broadbent & Laughlin (2003) che esprimono una distinzione tra "*managerial*" e "*politic/public*" accountability dove per accountability manageriale s'intende un meccanismo chiuso, finalizzato al controllo del comportamento dei manager mentre per accountability pubblica si fa riferimento ad un processo aperto, con l'elettorato nei panni del principale e l'amministrazione in quelli dell'agente⁴⁷.

La nozione di public accountability aiuta quindi a focalizzare il concetto di accountability allo studio delle istituzioni pubbliche, in particolar modo concentrando l'attenzione delle stesse verso l'esterno. A parere di chi scrive,

non convince appieno la netta separazione della sfera dell'accountability manageriale da quella pubblica, sostenuta da Broadbent e Laughlin.

Al fine di introdurre maggiore chiarezza nel nebuloso campo dell'accountability, è auspicabile l'introduzione di una classificazione; tuttavia non appare altrettanto condivisibile la netta separazione tra le due forme di accountability in quanto, l'opinione pubblica, può potenzialmente influenzare non solo l'accountability pubblica ma anche quella manageriale⁴⁸.

In questo senso va ricordato l'importante contributo di Prakash & Rappaport (1977) che introdussero il concetto di "*information inductance*" ossia di quel processo per il quale il comportamento dei singoli è influenzato dalle informazioni che questi sono tenuti a comunicare. Questo processo è stato confermato da studi relativi alla comunicazione di informazioni contabili, sia all'interno, sia all'esterno delle imprese⁴⁹.

Alla luce di queste precisazioni, il concetto qui adottato di public accountability, sarà sì quello che la identifica come relativa all'utilizzo di risorse pubbliche ed orientata in primo luogo verso l'esterno dell'organizzazione ma ricordando sempre che anche le informazioni relative alle imprese sono da ritenersi di pubblico interesse e che tutte le dimensioni dell'accountability sono tra loro interrelate. Il termine public accountability è utilizzabile pertanto alla presenza di qualsiasi entità pubblica dove si possa individuare una responsabilità verso la collettività in generale⁵⁰.

Un'altra classificazione che aiuta ad inquadrare il concetto della public accountability è proposta da Farneti (2004) che pone in relazione, anche attraverso un'analisi della letteratura, il bisogno di accountability con le categorie dei diversi portatori di interessi, altrimenti detti stakeholder⁵¹, che

⁴⁷ Broadbent J. & Laughlin R. (2003), Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK, *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 14

⁴⁸ Smith S. (2008), Public accountability: a critical approach, *Journal of finance and management in public services*, Vol. 6, n. 2

⁴⁹ Prakash P. & Rappaport A. (1977), Information inductance and its significance for accounting, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 2, Issue 1

⁵⁰ Perks R.W. (2003), *Accounting and Society*, Chapman & Hall

⁵¹ Il termine stakeholder deriva da una formulazione data dallo SRI (Stanford Research Institute) nel 1963. Il termine indica tutte le persone che hanno interessi nell'attività dell'azienda e senza il cui appoggio l'azienda cesserebbe di esistere. Letteralmente il termine stakeholder indica il vicino proprietario dei paletti di confine del fondo agricolo che, pur non avendo alcun titolo giuridico, è interessato a quanto accade nel fondo accanto. La definizione di stakeholder maggiormente

esprimono la necessità di essere informati. Gli stakeholder sono tutti quei soggetti che, singolarmente o come gruppi, possono influenzare l'azione e le scelte dell'organizzazione; dunque i comportamenti di tutti i soggetti che operano all'interno dell'ente devono essere improntati all'assunzione di responsabilità, nei confronti degli stakeholder, per tutte le azioni intraprese⁵².

In relazione al binomio tra accountability e stakeholder è possibile distinguere cinque forme di accountability⁵³:

1. accountability politica;
2. accountability pubblica;
3. accountability manageriale;
4. accountability professionale;
5. accountability personale.

Il concetto di accountability politica implica che vi debba essere una chiara identificazione delle responsabilità di chi è chiamato ad assumere un ruolo pubblico, queste figure, investite di cariche istituzionali dovranno continuamente fornire spiegazione delle proprie azioni alla collettività, in questo caso vista come stakeholder principale.

L'accountability pubblica costituisce la forma più diretta della comunicazione, a tutti i soggetti interessati, di come sono state utilizzate le risorse pubbliche.

L'accountability manageriale riguarda i risultati conseguiti da ogni soggetto facente parte della struttura organizzativa dell'ente e dipende quindi dal grado di responsabilità e dalle connesse risorse attribuite ad ogni soggetto.

utilizzata a livello internazionale è quella fornita da Freeman (1984): "Gli stakeholder primari, ossia gli stakeholder in senso stretto, sono tutti quegli individui e gruppi ben identificabili da cui l'azienda dipende per la sua sopravvivenza: azionisti, dipendenti, clienti e fornitori e agenzie governative chiave. In senso più ampio tuttavia stakeholder è ogni individuo ben identificabile che può influenzare o essere influenzato dall'attività dell'organizzazione in termini di prodotti, politiche e processi lavorativi. In questo più ampio significato, gruppi di interesse pubblico, movimenti di protesta, comunità locali, enti di governo, associazioni imprenditoriali, concorrenti, sindacati e la stampa sono tutti da considerare stakeholder" per approfondimenti si veda Freeman E.R. (1984), *Strategic management: a stakeholder approach*, Pitman, Marshfield, Mass.

⁵² Farneti F. (2004), op. cit.

⁵³ Sinclair A. (1995), *The chameleon of accountability: forms and discourses*, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 20, n. 2/3

L'accountability professionale invece attiene il senso del dovere conseguente all'appartenenza ad una determinata categoria professionale ed ai relativi codici deontologici.

Infine l'accountability personale fa riferimento a valori intimamente connessi con la propria coscienza come l'onestà e la lealtà, valori che dovrebbero essere anche integrati nella cultura organizzativa dell'ente.

Grazie al contributo di Sinclair (1993) e Farneti (2004) è possibile comprendere come vi siano diversi aspetti di accountability, gli uni connessi agli altri. L'analisi quindi del presente lavoro, come già scritto, si concentrerà sull'accountability pubblica/politica degli enti locali; nell'analisi bisognerà considerare che il livello di tale tipologia di accountability sarà sempre inevitabilmente influenzato anche dalle altre tassonomie individuate.

1.2 IL PRINCIPIO DI ACCOUNTABILITY NEGLI ENTI LOCALI

Una volta presentati il tema dell'accountability, e della sua particolare declinazione nella public accountability, è possibile descrivere come questo principio/obiettivo si concretizzi nel mondo degli enti locali. Prima di analizzare la realtà dei comuni italiani, appare opportuno fornire qualche richiamo anche in tema di accountability nelle amministrazioni pubbliche in generale. Come già accennato in precedenza, il settore pubblico è stato investito dalla fine degli anni Settanta, seppur con tempi ed in modi diversi da paese a paese, da un processo evolutivo dello Stato nel suo ruolo di intervento nella gestione diretta di servizi e nelle modalità di intervento nell'economia. Tale cambiamento, più marcato e con tempistiche accelerate nel mondo anglosassone, ha seguito pedissequamente il paradigma teorico del New Public Management⁵⁴. Secondo tale scuola di pensiero due sono i principali punti su cui il settore pubblico deve modificare le proprie caratteristiche⁵⁵:

- annullando a livello gestionale le differenze esistenti tra il settore privato ed il settore pubblico, alla pubblica amministrazione è richiesto quindi di sottoporsi ad un processo di aziendalizzazione che introduca strumenti e logiche tipiche del settore privato nella pubblica amministrazione;
- adottando il principio di accountability in termini di rendicontazione sui risultati dell'attività e sui loro effetti.

Per descrivere brevemente il tema del New Public Management, è possibile ricorrere ai sette tratti distintivi dello stesso identificati da Hood (1995):

1. cambiamento organizzativo all'interno della pubblica amministrazione, attraverso processi di decentramento di potere, risorse, responsabilità, appiattimento della struttura organizzativa;
2. trasformazione dell'attività pubblica verso forme di gestione miste o private, ricorso al mercato e a processi di outsourcing;
3. ricorso a stili di management simili a quelli del settore privato;

⁵⁴ Hood C. (1995), *The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme, Accounting Organizations and Society*, Vol. 20, n. 2-3

⁵⁵ Romolini A. (2007), *Accountability e bilanci sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano

4. migliore utilizzo delle risorse a disposizione, maggiore focalizzazione sull'efficienza;
5. sviluppo di forme di controllo più rigoroso, introduzione del principio di accountability;
6. identificazione di standard ed obiettivi concreti e misurabili;
7. impostazione di sistemi di programmazione e controllo su base pluriennale e previsionale.

A seguito della diffusione delle idee e dei principi legati al New Public Management sono state realizzate riforme sia sulla governance sia sulla contabilità del settore pubblico; basti pensare all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale in sostituzione (o affiancamento) al sistema della contabilità finanziaria, efficace dal punto di vista burocratico-amministrativo ma poco adatta a fornire indicazioni utili in termini di valutazione dell'efficienza gestionale.

In questo contesto si sviluppa e si consolida anche il principio dell'accountability, che in diversi passi, porta gli enti a prestare una maggiore attenzione alla comunicazione esterna dei risultati ed alla responsabilizzazione interna dei lavoratori a tutti i livelli. Il passaggio dalla contabilità finanziaria all'accountability avviene in primo luogo nei paesi di cultura anglosassone.⁵⁶

Dall'inizio degli anni Ottanta, diversi paesi industrializzati, tra cui soprattutto Regno Unito e USA hanno assistito al passaggio dalle forme tradizionali della contabilità finanziaria nella pubblica amministrazione in forme di più ampie di public accountability⁵⁷. L'introduzione nel settore pubblico di strumenti e stili manageriali propri del settore privato, avvenuti sia durante la così detta "era Thatcher" in Gran Bretagna, sia nella riforma della pubblica amministrazione statunitense durante i governi Clinton – Gore, ha favorito la crescita del concetto di public accountability⁵⁸.

⁵⁶ Il presente paragrafo riprende in gran parte il lavoro di Mark Bovens "From financial accounting to public accountability" pubblicato in H. Hill (ed.) Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts – und Finanzmanagements, Baden Baden: Nomos Verlag 2005: 183-193.

⁵⁷ Harlow, Carol (2002). Accountability in the European Union. Oxford: Oxford University Press.

⁵⁸ Pollitt, Christopher & Geert Bouckaert (2000), Public management reform: a comparative analysis, Oxford University Press, Oxford

Nei paesi dell'Europa Continentale l'introduzione di strumenti gestionali legati al New Public Management è stata più lenta, con velocità e modalità diverse paese per paese.

Nell'ideologia della NPM la public accountability è sia uno strumento, sia un obiettivo⁵⁹; è uno strumento per migliorare efficacia ed efficienza nella gestione delle risorse pubbliche ma è gradualmente diventata anche un obiettivo a sé stante.

Come già scritto prima non esiste una definizione di accountability universalmente condivisa; al fine di comprendere meglio il passaggio da contabilità finanziaria ad accountability Bovens (2005) propone la scomposizione dello stesso in quattro passaggi⁶⁰:

- dalla conformità alla legge alla performance;
- dall'accountability interna a quella esterna;
- da obiettivi finanziari ad obiettivi pubblici;
- dall'accountability orizzontale a quella verticale.

Dalla conformità alla legge alla performance

La più importante trasformazione è stata il passaggio dalle tradizionali forme di controllo di tipo finanziario all'ottica che nel Regno Unito è definita "value for money"; in italiano non esiste una traduzione perfetta del concetto che può essere accostato alla tensione all'economicità. L'oggetto principale della rendicontazione quindi non è più la correttezza formale del processo di spesa (che rimane un prerequisito ineludibile) ma è la gestione della stessa in termini di efficienza ed efficacia. Gli indicatori quantitativo-numeriche sono sostituiti da parametri più qualitativi e più orientati ai risultati.

Dal rispetto burocratico - formale delle procedure il focus passa alla buona gestione delle risorse per la quale non esiste un set di parametri specifici e sufficientemente diffusi atti a fornire una misurazione oggettiva e comparabile

⁵⁹ Bovens M. (2005), From financial accounting to public accountability pubblicato in H. Hill (ed.) Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts - und Finanzmanagements, Baden Baden: Nomos Verlag

⁶⁰ Bovens M. (2005), ibidem

nel tempo e, soprattutto, nello spazio. Anche ciò che costituisce una “buona gestione” è spesso poco chiaro e può variare da organizzazione ad organizzazione.

Il passaggio dalla conformità alle procedure verso l’orientamento alla performance quindi implica un passaggio a parametri meno definiti ed all’abbandono del terreno sicuro dell’auditing finanziario per quello più paludoso ed incerto della valutazione dei risultati delle politiche intraprese⁶¹.

Dall’accountability interna a quella esterna

Il secondo passaggio non è un cambiamento nella natura ma nei destinatari dell’accountability (quelli che Boven definisce “pubblico”). La contabilità finanziaria è sempre stata orientata prevalentemente a stakeholder interni all’organizzazione: management, dipendenti, altri enti pubblici e responsabili politici.

In reazione ad una percepita mancanza di fiducia nelle amministrazioni pubbliche, esiste da anni una forte richiesta, nelle democrazie occidentali, di maggiore trasparenza e per un’accountability più diretta verso i cittadini, la società civile ed i media. L’esigenza crescente quindi di un’accountability verso la collettività porta le organizzazioni pubbliche a sentirsi obbligate a rendicontare le loro azioni al pubblico in generale e/o a particolari gruppi di interessi (associazioni, fondazioni, sindacati, ecc...).

Negli anni Novanta, numerose agenzie pubbliche hanno implementato processi partecipativi finalizzati a favorire la crescita della public accountability. Nel Regno Unito per esempio, nel 1998 il governo Blair creò la così detta “Commissione dei Cittadini”, composta da circa 6.000 persone rappresentative dell’intera popolazione britannica in termini di età, genere, gruppo etnico e di altri indicatori demografici. La commissione era utilizzata per raccogliere l’opinione dei cittadini circa la qualità dei servizi pubblici offerti.

⁶¹ Bovens M. (2005), op. cit.

Da obiettivi finanziari a obiettivi pubblici

Il terzo cambiamento consiste nel passaggio dal reporting limitato agli indicatori ed agli obiettivi finanziari a quello esteso ad un'ampia gamma di interessi dei diversi portatori di interesse. Questo passaggio è stato decisamente più evidente nel settore privato, soprattutto tra le grandi imprese dove il numero dei report ambientali, dei bilanci sociali e dei bilanci integrati è cresciuto esponenzialmente negli ultimi quindici anni. Nonostante sia partito oltre vent'anni fa questo passaggio non si può dire ancora compiutamente concluso: non esistono ad oggi degli standard universalmente condivisi e molte imprese tendono a focalizzarsi sulla comunicazione delle notizie positive o, al massimo, neutre. Solo l'uno per cento dei documenti di rendicontazione sociale contiene informazioni negative o comunque sfavorevoli per l'organizzazione oggetto del documento⁶².

Dall'accountability orizzontale a quella verticale

Nella maggior parte delle democrazie occidentali, le relazioni di public accountability si sono sviluppate verticalmente, ossia dal vertice ministeriale verso il pubblico. In questo sistema, caratterizzato da relazioni di gerarchia, i manager pubblici non sono portati ad essere trasparenti verso la collettività, prevale in loro la necessità e l'obbligo di rispondere prima di tutto al proprio superiore nella catena del comando. Negli ultimi decenni, questo sistema di relazioni sta lentamente cambiando e si sta muovendo verso una visione più aperta, diversificata e pluralistica, grazie ai fattori:

- la graduale introduzione di varie figure istituzionali, quali ad esempio i revisori esterni o i difensori civici, non perfettamente inquadrabili nel sistema di relazioni gerarchiche proprio delle amministrazioni pubbliche;
- la diffusione di agenzie parastatali, su cui il potere di controllo ministeriale è allentato;

⁶² Hibbit C. (2004), External environmental disclosure and reporting by large European companies. An economic, social and political analysis of managerial behaviour, dissertation VU Amsterdam.

- ed infine la crescita della così detta opinione pubblica, dei comitati civici indipendenti, dei gruppi di interesse su determinati temi (quali ad esempio la tutela dell'ambiente e la sostenibilità economica).

Alla luce di questi cambiamenti, il sistema di public accountability è sempre più orientato ad un approccio orizzontale, in cui i diversi livelli istituzionali e le diverse figure proprie delle pubbliche amministrazioni sono portati a comunicare direttamente con il pubblico senza demandare tale funzione unicamente alle figure e agli organi apicali dell'apparato statale.

Per ciò che concerne l'Italia, il processo di modernizzazione del settore pubblico è iniziato all'inizio degli anni Novanta, con un passaggio a livello di governance da modelli orientati ad una cultura burocratico-amministrativa ad una maggiore focalizzazione sull'efficienza, sull'autonomia e su modelli di tipo manageriale⁶³. Tali processi in Italia sono stati indicati con il termine "aziendalizzazione"⁶⁴, concettualmente vicina a quello che nei paesi anglosassoni è stato definito New Public Management⁶⁵.

E' in corso da anni inoltre un progressivo decentramento delle funzioni a favore delle amministrazioni locali più vicine ai cittadini. Al riguardo pare opportuno ricordare tre passaggi fondamentali:

- la legge 142/90 che ha previsto un aumento dell'autonomia amministrativa, organizzativa e finanziaria degli enti locali;
- la riforma Bassanini (l. 59/1997) che ha realizzato il passaggio dallo Stato centrale a Regioni e comuni di numerose funzioni amministrative;
- la riforma costituzionale l. 3/01 che ha introdotto il principio di sussidiarietà ed ha sancito il passaggio di numerosi poteri agli enti locali, in particolare alle regioni.

I cambiamenti intercorsi nella pubblica amministrazione italiana sono stati stimolati anche dalle numerose esperienze avviate in precedenza in altri paesi

⁶³ Farneti F. (2004), op. cit.

⁶⁴ Secondo Borgonovi (1996): "L'aziendalizzazione esprime l'esigenza di recuperare, anche sul piano della regolamentazione e del concreto funzionamento dell'amministrazione pubblica, il carattere di strumentalità economica rispetto ai fini" in Borgonovi E. (1996), Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche. Egea, Milano

⁶⁵ Farneti G. (2004), Il rendiconto secondo i principi contabili: l'accountability, Azienditalia, Vol. 5

ed un contributo virtuoso al processo di managerializzazione è arrivato anche dai vincoli posti a livello finanziario dall'Unione Europea. Va ricordato come i processi summenzionati non abbiano sempre avuto una convinta adesione da parte del personale della pubblica amministrazione, a tutti i livelli: in diverse occasioni sono stati rilevati atteggiamenti passivi, attraverso i quali le novità introdotte sono state accettate come nuovi adempimenti burocratici, svuotandoli quindi di gran parte del loro significato e della loro portata innovativa.

Pertanto cambiamenti intervenuti nel settore pubblico hanno comportato un maggiore bisogno di accountability e posto le basi per strutture organizzative complessivamente più orientate alla trasparenza. Come già scritto nel precedente capitolo infatti, il bisogno e le forme di accountability non possono essere viste come indipendenti al contesto in cui si sviluppano. Nel caso dei comuni italiani il fabbisogno di accountability, oltre ai cambiamenti intervenuti in tutta la pubblica amministrazione, è aumentato anche in ragione della l. 81/93 che ha introdotto un sistema elettorale maggioritario per l'elezione diretta del Sindaco e del Presidente della Provincia. Alla luce di ciò il rapporto tra le istituzioni e la comunità è delegato in primo luogo ad una persona che ha il dovere di rendere conto delle azioni dell'ente da lei diretto. Tale rendicontazione necessariamente non potrà limitarsi agli aspetti contabili e di regolarità amministrativa ma dovrà fornire informazioni atte a consentire ai cittadini una valutazione complessiva dell'operato dell'ente locale.

Dal punto di vista normativo, pur non ravvisandosi un provvedimento esplicito in tema di accountability, ad eccezione del principio contabile n. 3 " Il rendiconto degli Enti Locali" approvato nel 2004, è evidente l'influenza della stessa nella cultura della pubblica amministrazione che è andata affermandosi dagli anni Novanta in poi.

Nella rassegna proposta da Farneti (2003), dei provvedimenti normativi più significativi in tema di accountability è possibile vedere come tale principio sia stato integrato nel nostro ordinamento da parte del Legislatore.

Tab. 2 - Identificazione dell'accountability in relazione ai provvedimenti normativi⁶⁶

Provvedimenti normativi	Elementi che emergono dalla normativa	Dimensione del valore dell'accountability
L. 142/90	Esplicitazione delle competenze politiche e manageriali, ovvero della delineazione della funzione della policy e del management. Attuazione del principio costituzionale del buon andamento (art. 97) attraverso i principi di efficienza, efficacia ed economicità.	Comporta l'individuazione delle competenze e dei criteri gestionali di tipo aziendale, quindi si delinea l'autonomia, la responsabilità e la necessaria accountability in capo ai singoli soggetti.
L. 241/1990	Delineazione del responsabile del procedimento (art. 1): le PA sono tenute a determinare per ciascun tipo di procedimento la competenza e l'unità organizzativa responsabile.	Consente l'identificazione della responsabilità (e della correlata accountability) del responsabile del procedimento; richiede trasparenza nel procedimento amministrativo.
D. Lgs. 29/1993	Afferisce alla "razionalizzazione" dell'organizzazione; ha contribuito a precisare la separazione dell'attività di	Assegna competenze e risorse agli operatori comportando una definizione della relativa accountability grazie alla maggiore responsabilizzazione.

⁶⁶ Farneti F. (2004), op. cit.

	indirizzo da quella di gestione (art. 3)	
L. 90/1994	Controllo esterno agli enti svolto dalla Corte dei Conti sulle diverse tipologie di amministrazioni (art. 3)	Accountability esplicitata per la Corte dei Conti che svolge un monitoraggio sugli enti
D.Lgs. 77/1995 poi sistematizzato nel T.U. D.Lgs. 267/2000 detto T.U.E.L.	Strumenti tecnico-contabili tra cui in particolare: il PEG (piano esecutivo di gestione); la contabilità economica; il controllo di gestione inteso come "guida"; i report; gli indicatori. Disciplina dei processi di programmazione e controllo	Il PEG esplicita l'accountability in quanto pone in relazione l'operatore con la sua responsabilità di raggiungere gli obiettivi programmati. Il controllo di gestione evidenzia accountability quando mette in luce il raggiungimento degli obiettivi programmati, il buon andamento e la trasparenza dell'azione amministrativa
L. 59/1997 Bassanini	Affermazione dell'importanza del decentramento e della semplificazione dell'attività amministrativa; questa norma e la successiva avviano il processo di decentramento amministrativo	Comporta un controllo diretto dei cittadini sul raggiungimento degli obiettivi, espresso anche in termini economici
L. 127/1997 Bassanini bis	Contribuisce al processo di razionalizzazione e modernizzazione della pubblica amministrazione, attraverso lo "snellimento	Contribuisce alla progressiva affermazione dell'ente come azienda, alla trasparenza dell'azione amministrativa e all'esplicitazione delle

	amministrativo”, per meglio affrontare le difficoltà e la complessità della gestione	responsabilità affidate agli operatori
D.Lgs. 286/1999	Disciplina per tutte le Pubbliche Amministrazioni le forme di controllo interno	Individua i comportamenti politici e i comportamenti dei dirigenti per assicurare una condotta accountable di tutto l'ente (comprensibilità dei risultati e responsabilità sulla condotta)
L. 265/1999 Napolitano-Vigneri	Disciplina l'organizzazione degli uffici e del personale; valorizza l'attività di programmazione da parte dei consigli; promuove le forme di gestione associata	Si riflette sulla governance dell'ente, sull'autonomia e sulla responsabilità degli operatori, dunque sulla relativa accountability
L. 3/2001	Si riconosce che lo Stato è composto di enti autonomi (art. 1) e che gli stessi hanno autonomia finanziaria (art. 5); si afferma il principio di sussidiarietà (art. 4)	Delinea in termini sempre più specifici la necessaria realizzazione di comportamenti responsabili e secondo una filosofia di “rete” con la comunità

Alla luce di quanto contenuto nei provvedimenti normativi emanati dal 1990 in poi si capisce come l'attenzione del legislatore sia stata rivolta soprattutto allo sviluppo di un'accountability verso l'interno mirata a spingere i dirigenti dell'ente ad assumersi le proprie responsabilità gestionali ed a distinguere le prerogative dei politici da quelle dei tecnici. Ad esempio con la legge 142/1990 è enunciato il principio della separazione tra le competenze degli organi politici,

che hanno potere di indirizzo e di controllo e quelle dei tecnici che hanno la responsabilità della gestione. Sempre in tema di responsabilità è importante richiamare anche la l.241 sempre del 1990 che in ossequio al principio di trasparenza regola la figura del responsabile del procedimento.

Oltre all'attribuzione di responsabilità precise ed allo sviluppo del tema del controllo (attraverso la l. 20/1994 che chiarisce che il controllo svolto dalla Corte dei Conti è un controllo sulla gestione), i processi di riforma hanno investito pesantemente il campo della contabilità degli enti locali, inserendo strumenti coerenti con il paradigma dell'aziendalizzazione, quali ad esempio la contabilità economico-patrimoniale. Il D.Lgs. 77/1995 ed il T.U.E.L. del 2000 cambiano notevolmente il sistema di contabilità degli enti locali, introducendo sistemi tecnico-contabili adatti ad una trasformazione delle modalità di gestione e di azione degli enti locali più vicina a logiche economico-manageriali. Il ruolo che la contabilità ed il sistema informativo giocano nella vita aziendale è fondamentale: al riguardo si veda ad esempio il concetto di information inductance summenzionato. Giova ricordare anche che, come già scritto sopra, senza una condivisione dei nuovi paradigmi gestionali da parte del personale, anche le migliori riforme rischiano di rimanere inattuato.

La riforma del sistema di contabilità degli enti locali ha introdotto e rinnovato degli strumenti tesi ad esaltare la logica della programmazione pluriennale e del controllo dei risultati poi raggiunti: le linee programmatiche per azioni e per progetti, il piano generale di sviluppo, la relazione previsionale e programmatica, il bilancio annuale ed il piano esecutivo di gestione. Vedremo ora le caratteristiche principali di tali documenti ed il contributo che questi possono dare ad aumentare il livello di accountability dell'ente.

Le linee programmatiche per azioni e per progetti costituiscono il piano strategico di mandato dell'ente, definito sulla base elettorale del sindaco/presidente della provincia⁶⁷. Tale documento, il primo presentato dal Sindaco all'inizio del mandato amministrativo, ha natura meramente programmatica e contribuisce ad esplicitare l'identità, la mission, i valori

⁶⁷ Il sistema contabile che è presentato in queste pagine è relativo sia ai comuni sia alle province. Per rendere la lettura più scorrevole i riferimenti a figure istituzionali saranno rivolti unicamente alla realtà comunale ma varranno anche per le province.

dell'ente, gli indirizzi di governo e costituisce il presupposto per la predisposizione degli strumenti di pianificazione, programmazione e budgeting⁶⁸.

Il piano generale di sviluppo è un documento strategico, con un orizzonte temporale pari al mandato, definito sulla base del programma elettorale del Sindaco e delle linee programmatiche per azioni e per progetti. Il suo scopo è di sviluppare il programma amministrativo in relazione alle reali possibilità operative e gestionali dell'ente. Le linee programmatiche per azioni e per progetti ed il piano di sviluppo devono costituire anche a livello di accountability una base di analisi sia per la definizione chiara della mission dell'ente, sia per verificare la coerenza tra il progetto politico dell'amministrazione ed i risultati conseguiti. Va sottolineato come nella realtà questi due importanti passaggi trovino sovente un'applicazione puramente formale, attraverso la redazione di documenti imprecisi e poco attendibili, prodotti al solo fine di adempiere ad un obbligo normativo⁶⁹.

La relazione previsionale e programmatica, che appare dal testo dell'articolo 170 del T.U.E.L., come un allegato al bilancio di importanza relativa, è in programma un elemento cardine del processo di programmazione interno all'ente, così come stabilito anche da indicazioni provenienti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. Essa è predisposta dall'organo esecutivo ed approvata dal Consiglio Comunale, il suo orizzonte temporale è triennale, così come per il bilancio pluriennale. La sua struttura, disciplinata dalla legge, prevede⁷⁰:

- una ricognizione generale delle caratteristiche generali del territorio di riferimento;
- la definizione e la proposta degli obiettivi gestionali;
- la valutazione delle risorse rispetto agli obiettivi prefissati;

⁶⁸ Bisio L. (2006), Le linee programmatiche per azioni e per progetti, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

⁶⁹ In molti comuni, pur esistendo un obbligo normativo, il piano generale di sviluppo non è nemmeno redatto

⁷⁰ Cardillo E. (2008), I presupposti scientifici e culturali dei percorsi di social accounting nel settore pubblico, Giappichelli, Torino

- l'individuazione e redazione dei programmi e dei progetti: in funzione delle risorse finanziarie individuate occorre selezionare i programmi da realizzare;
- stato di attuazione dei programmi deliberati negli anni precedenti e relative considerazioni;
- rilevazione per il consolidamento dei conti pubblici;
- considerazioni finali sulla coerenza dei programmi rispetto ai piani regionali di sviluppo, ai piani regionali di settore, agli atti programmatici della regione.

La fase centrale della relazione previsionale e programmatica è la formulazione dei programmi in quanto sono definiti gli obiettivi degli organismi gestionali che a loro volta trovano più puntuale definizione dei progetti. I programmi quindi assumono il ruolo di raccordo tra la pianificazione strategica e la programmazione gestionale. In tema di accountability, la relazione previsionale e programmatica assume un ruolo fondamentale in quanto chiarisce, oltrepassando il dato contabile, le finalità d'intervento in campo socio-economico che l'amministrazione si è posta.

Il bilancio pluriennale è il documento contabile in cui sono indicate, in un'ottica triennale, le previsioni in merito alle entrate ed alle uscite finanziarie, in collegamento stretto con quanto previsto nella relazione previsionale e programmatica. Esso deve offrire una visione completa, secondo una logica autorizzatoria, delle azioni da intraprendere al fine di mantenere gli equilibri finanziari e rispettare il principio del pareggio di bilancio. Dal punto di vista dell'accountability il bilancio pluriennale identifica chiaramente le risorse finanziarie a disposizione dell'ente e congiuntamente alla relazione previsionale e programmatica fornisce una visione completa delle azioni da intraprendere in relazione ai programmi individuati.

Il bilancio annuale è il documento che presenta le previsioni di natura finanziaria riferite al primo anno del triennio considerato nella relazione previsionale e programmatica; esso rappresenta la proiezione annuale delle spese previste (correnti ed in conto capitale), delle risorse in entrata e delle

entrate e delle spese relative ai servizi per conto di terzi⁷¹. L'unità temporale di riferimento della gestione è l'anno finanziario, che inizia il primo gennaio e termina il trentuno dicembre. Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario ed è redatto seguendo il principio della competenza finanziaria, secondo il quale le entrate e le spese si riconducono al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere e l'obbligo a pagare. Il bilancio previsionale, a livello informativo, è il documento più interessante, sia per chi opera all'interno dell'ente, sia per i cittadini in quanto gli obiettivi in esso sottesi assumono una finalità ed un interesse pubblico. In termini di accountability il documento è fondamentale per le informazioni in esso contenute, che delineano il programma annuale dell'amministrazione e le relative risorse, ma abbisogna di una riformulazione per diventare comprensibile anche ai non addetti ai lavori.

Il piano esecutivo di gestione costituisce il documento a supporto del processo di budgeting dell'ente ed è l'ultimo tassello del sistema dei documenti di programmazione; esso è redatto in conformità agli indirizzi delle linee programmatiche per azioni e per progetti, della relazione previsionale e programmatica e dei bilanci pluriennale ed annuale di previsione⁷². Come chiarito dal punto 40 del principio contabile 1, il piano esecutivo di gestione *"contribuisce alla veridicità ed attendibilità della parte previsionale del sistema di bilancio, poiché ne chiarisce i contenuti"* ed assolve ad un'importante funzione programmatoria sul breve periodo. Attraverso di esso infatti, l'organo esecutivo del comune assegna ai responsabili di servizio gli obiettivi e le risorse finanziarie, umane e tecniche necessario per il loro raggiungimento. Il piano esecutivo di gestione, oltre a disaggregare i dati contabili presenti nel bilancio di previsione, contribuisce alla chiara individuazione degli obiettivi di gestione, divenendo così un utile strumento di accountability in termini di responsabilizzazione sia interna che esterna⁷³.

⁷¹ Bertocchi M., Bisio L., Santoro P. (2006), Le linee programmatiche per azioni e per progetti, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G, Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

⁷² Bisio L. (2006), Il piano esecutivo di gestione, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G, Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

⁷³ Cardillo E. (2008), op. cit.

Per ciò che concerne invece la contabilità degli enti locali dal punto di vista consuntivo il documento principale è il rendiconto di gestione che ha il compito di *fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sull'andamento economico e sui flussi finanziari di un ente locale*⁷⁴. Il rendiconto, *che s'inserisce nel sistema di bilancio, deve fornire informazioni sui programmi e i progetti realizzati e in corso di realizzazione e sull'andamento finanziario, economico e patrimoniale dell'ente. Il rendiconto deve permettere di verificare sia la fase autorizzatoria-finanziaria attribuita al sistema di bilancio, sia la situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'ente e i mutamenti di tale situazione per effetto della gestione.* Il rendiconto alla gestione quindi⁷⁵:

- dimostra i risultati della gestione complessiva dell'ente;
- supporta le valutazioni dei soggetti interni ed esterni all'ente;
- fornisce informazioni ed indicazione alla ridefinizione dei documenti programmatori di breve e medio-lungo periodo.

Attraverso i dati presentati in questo documento è possibile valutare la capacità dell'ente di realizzare quanto indicato in sede programmatica, di conoscere la situazione economico-finanziaria del comune ed individuare le variazioni intervenute nella consistenza del patrimonio ed il livello qualiquantitativo dei servizi erogati. Il rendiconto, può giocare un ruolo decisivo come strumento di accountability dell'ente locale, in quanto documento consuntivo attraverso il quale fornire informazioni quantitative e non che, oltre ad essere accessibili ed esaustive sul valore delle performance realizzate, dovrebbero essere anche rese comprensibili e diffuse alla collettività locale⁷⁶.

Ad integrare ed esplicitare la funzione di accountability del rendiconto alla gestione interviene anche il già citato principio contabile numero 3⁷⁷ "Il rendiconto degli enti locali" laddove al punto 9 dichiara: *"l'ente locale deve dimostrare, con la presentazione del rendiconto della gestione, il profilo di*

⁷⁴ Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (2009), Principio contabile n. 3 per gli enti locali – il rendiconto degli enti locali, Ministero dell'Interno

⁷⁵ Bertocchi M. (2006), Il rendiconto di gestione: struttura generale, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

⁷⁶ Cardillo E. (2008), op. cit.

⁷⁷ Farneti G. (2004), op. cit.

“accountability” raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività:

a. nel profilo interno all’ente, come capacità di introdurre e mantenere all’interno dell’ente locale un clima organizzativo favorevole alla responsabilizzazione sull’uso delle risorse e un alto grado di orientamento a risultati efficaci e altamente positivi dal punto di vista qualitativo;

b. nel profilo esterno, nella considerazione e valutazione delle modificazioni che l’attività di governo e di gestione dell’ente locale produce in termini di risultati economico-patrimoniali e di effetti sul sistema economico locale, sia sulla soddisfazione dei cittadini e sul benessere sociale complessivo della comunità;

c. nel profilo contabile, come dimostrazione dei risultati ottenuti sulla base del sistema di

rilevazione delle azioni amministrative fondato sulla conoscenza e sul monitoraggio dell’andamento dei costi e dei proventi dei singoli servizi e dell’attività in generale, con corrispondente responsabilizzazione dei dirigenti e degli amministratori”.

Il principio, quindi, richiama esplicitamente il concetto di accountability per ciò che concerne soprattutto la responsabilizzazione e la valutazione degli effetti prodotti e, nel punto 12, produce anche un richiamo alla comunicazione esterna dell’ente: *“Il rendiconto della gestione nel sistema del bilancio deve essere corredato da un’informativa supplementare che faciliti la comprensione della struttura contabile. Tale informativa deve essere contenuta nella relazione al rendiconto di gestione.”* I principi contabili dunque introducono il concetto di accountability, esaltando soprattutto il rapporto tra la sfera del rendere conto e quella della connessa responsabilità; tuttavia, come vedremo nei seguenti paragrafi, il percorso iniziato, indubbiamente positivo, presenta ancora notevoli criticità da superare per arrivare ad una piena affermazione del principio di accountability.

Nonostante il progressivo affermarsi delle logiche di accountability negli enti locali, in realtà prima nei provvedimenti del legislatore che nelle prassi gestionali dei singoli enti o nei comportamenti dei dipendenti della pubblica amministrazione, l’obiettivo precipuo della public accountability di

informazione comprensibile ai cittadini riguardo all'utilizzo delle risorse ed alle scelte adottate dall'amministrazione non sembra ancora raggiunto. Pozzoli (2006) arriva ad ipotizzare un fallimento dell'ordinamento finanziario e contabile in tema di informazione ai cittadini⁷⁸ sintetizzandolo in due punti:

- nessuno, eccetto gli addetti ai lavori, è in grado di comprendere cosa abbia fatto un sindaco, leggendo il rendiconto dell'ente locale; l'eccessiva mole di dati del bilancio finanziario e l'assenza di spiegazioni e note relativamente al conto economico e del patrimonio bastano a renderlo un "libro dei misteri";
- nessuno, nemmeno il sindaco, capisce cosa voglia fare l'amministrazione quando questi sottopone al Consiglio Comunale il bilancio di previsione.

Anche una ricerca condotta da Steccolini (2004) conferma la presenza di numerose criticità in tema di informazione ai cittadini attraverso il rendiconto di gestione. Attraverso un questionario sottoposto ad un campione di enti locali italiani l'indagine appena menzionata mira a verificare⁷⁹:

- l'esistenza e l'identità dei destinatari del rendiconto;
- la percezione che il redattore ha dell'interesse dei potenziali destinatari;
- l'effettivo impiego del bilancio di fine mandato;
- il contenuto del rendiconto così come emerge dalla pratica degli enti locali.

Senza entrare troppo approfonditamente nei risultati della ricerca, è possibile comunque sottolineare alcune conclusioni a cui giunge Steccolini. Innanzitutto per ciò che concerne i destinatari il rendiconto trova una scarsa diffusione, solitamente gli enti locali consegnano tale documento solo agli amministratori ed ai dirigenti, considerando poco i dipendenti ed ancor meno i soggetti esterni; all'aumentare della dimensione dei comuni aumenta leggermente la propensione a considerare i cittadini che sono comunque ritenuti poco interessati. Dalla pratica degli enti emerge inoltre, in termini di contenuto del rendiconto, un'alta propensione ad inserire informazioni tratte prevalentemente dalla contabilità finanziaria; alle informazioni prescritte dalla legge come obbligatorie i comuni sovente aggiungono analisi, commenti e grafici

⁷⁸ Pozzoli S. (2006), *Bilancio sociale versus bilancio legale?*, Azienditalia, Vol. 3

⁷⁹ Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali - Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino

mentre la parte del rendiconto dedicata alla situazione finanziaria e patrimoniale è limitata all'esposizione dei documenti richiesti dalla legge. Dalla ricerca di Steccolini emerge quindi una tendenza a curare maggiormente la parte del rendiconto relativa alla contabilità finanziaria ed a ritenere poco significativa la contabilità economica. I risultati dell'indagine qui ricordata sollevano forte dubbi sulla valenza del rendiconto come strumento di accountability rivolto ai portatori di interesse e come documento a rilevanza esterna.

I principali destinatari del documento sono i membri degli organi politici ed i dirigenti o i responsabili d'area dell'ente, scarsa attenzione a livello di informazione è posta ai soggetti esterni ed a livello di contenuti l'attenzione degli enti ricade quasi unicamente sul rispetto dei contenuti minimi indicati dalla normativa.

Steccolini pertanto individua delle debolezze strutturali del rendiconto:

- esso difficilmente risponde in maniera adeguata alle esigenze informative di una singola categoria di portatori di interessi;
- è al contempo un documento a contenuto generale ma comunque di carattere tecnico, queste caratteristiche combinate fanno sì che esso appaia come di difficile comprensione per la maggior parte dei suoi potenziali destinatari;
- la necessità di standardizzarne il contenuto ed i principi di riferimento facilita la comparabilità ed i controlli ma ostacola la possibilità di adeguarne il contenuto alle specificità dell'ente redattore.

Alla luce di tali conclusioni l'autrice della ricerca sottolinea la necessità di avviare una riflessione:

- sull'opportunità di differenziare i canali comunicativi secondo i diversi portatori d'interesse dell'ente;
- sulle modalità comunicative, considerando che l'utilizzo della sola forma cartacea non è più al passo con i tempi;
- sull'utilità di produrre, al fine di comunicare i propri risultati ai portatori di interessi istituzionali, forme di popular reporting⁸⁰.

⁸⁰ Steccolini I. (2004), op. cit.

Un ulteriore contributo in tema di contributo all'accountability dell'ente locale da parte dei documenti di contabilità previsti dal T.U.E.L. è fornito da Maticena e Mattei (2008)⁸¹, attraverso l'analisi del paradigma interpretativo mission-corporate governance-accountability⁸².

Secondo il modello interpretativo proposto dai due autori, già utilizzato in precedenti lavori⁸³, in tutte le organizzazioni (profit, non for profit, pubbliche, mutualistiche) è necessario che vi sia un allineamento tra mission, corporate governance ed accountability creato grazie ad una esplicita e coerente coordinazione tra strategia aziendale, struttura aziendale e sistema informativo aziendale. In questa sede riporteremo brevemente l'applicazione del modello interpretativo alle imprese profit ed agli enti locali al fine di mostrare come, nella maggioranza di questi ultimi, esista un disallineamento che impedisce a chi è istituzionalmente chiamato a giudicare l'efficacia della gestione aziendale, ovverosia i cittadini, di fondare le proprie valutazioni su dati chiari ed ordinati provenienti dall'ente stesso, come invece accade in altre realtà quali ad esempio la gran parte delle imprese for profit.

Nell'impresa lucrativa la mission è incentrata sulla valorizzazione del capitale proprio (creazione di valore per l'azionista) e secondo buona parte della dottrina economico-aziendale italiana, anche al perseguimento di obiettivi di responsabilità sociale⁸⁴.

⁸¹ Maticena A. & Mattei M. M. (2008), Il bilancio sociale come strumento di accountability per gli enti locali: vantaggi e problematiche aperte, in Borgonovi E. & Rusconi G. (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

⁸² "La mission può essere definita come l'insieme dei valori e degli scopi che l'azienda persegue nel campo economico e sociale; in altre parole la mission palesa il finalismo aziendale ed individua i soggetti per i quali l'azienda esiste e svolge la sua attività. La corporate governance è sinteticamente definibile come la struttura di controllo e di comando che regola, internamente, l'attività aziendale, ed esternamente definisce i rapporti tra i proprietari/beneficiari dell'attività dell'azienda e i gestori della medesima. L'accountability infine esprime la responsabilità informativa dell'azienda medesima 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 rendere conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie. Da Maticena A. & Mattei M. M. (2008), Il bilancio sociale come strumento di accountability per gli enti locali: vantaggi e problematiche aperte, in Borgonovi E. & Rusconi G. (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

⁸³ Maticena A. (2002), La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit, in Hinna L. a cura di (2002), Il bilancio sociale, Il Sole 24Ore, Milano

⁸⁴ Rusconi G. (1997), Etica e impresa, Clueb, Bologna

Alla luce di tali finalità la corporate governance sarà organizzata dal lato interno per garantire un'efficacia dell'azione imprenditoriale e dal lato esterno per consentire ai conferenti di capitale proprio di valutare e prendere decisioni in merito dell'operato del management. Di conseguenza l'accountability è costituita da un sistema di informazioni volto alla redazione dei documenti di sintesi previsti dalla legge, all'orientamento ed al controllo della gestione ed infine alla redazione volontaria di strumenti di comunicazione esterna. Nell'impresa *for profit* quindi esiste una coerenza tra il sistema informativo obbligatorio, il fine economico dell'impresa stessa ed il sistema di corporate governance: i conferenti di capitale proprio hanno a disposizione dei documenti che, pur non essendo esenti da notevoli limiti, forniscono le informazioni utili a valutare l'efficacia della gestione aziendale.

Nel caso degli enti locali la mission può essere espressa sinteticamente come la cura degli interessi e la promozione dello sviluppo della comunità di riferimento (art. 3, D.Lgs. 267/2000 T.U.E.L.), l'ente locale è chiamato a (Mazzoleni, 2006): *“produrre valore pubblico ossia risultati che sono ritenuti adeguati rispetto ai bisogni percepiti e/o esplicitati dalla comunità locale ed alle risposte ottenute per il loro finanziamento”*⁸⁵. La corporate governance dell'ente locale si caratterizza per tre elementi fondamentali:

- la sovranità popolare, che è esercitata con il voto che sancisce l'inizio di ogni mandato amministrativo;
- il principio di tutela delle minoranze;
- la separazione tra componente politica e componente tecnica, a cui corrispondono prerogative e responsabilità diverse.

Il terzo elemento del modello interpretativo, l'accountability, è fortemente condizionata, rispetto alle imprese *for profit*, dalle norme di legge; inoltre nell'ente locale cade la dicotomia tra comunicazione interna/esterna in quanto non sussiste il rischio di divulgare informazioni preziose che potrebbero avvantaggiare i concorrenti. Un'altra differenza rispetto alle imprese è la preponderanza di documenti di carattere preventivo rispetto a quelli consuntivi. Stante quanto fin qui detto, nell'azienda ente locale dunque il fine è

di tipo sociale mentre il sistema obbligatoriamente presente è fondato principalmente sulla contabilità finanziaria che permette di controllare il perseguimento dell'equilibrio finanziario ma risulta inadatta nel monitoraggio dell'equilibrio economico e totalmente inadeguata per misurare il livello di performance in ambito sociale. Ciò significa che negli enti locali in cui si ricorre, a livello informativo, unicamente ai documenti previsti dal dettato normativo, i principali portatori di interessi dell'ente non dispongono di un adeguato supporto informativo per valutare l'attitudine dell'istituto a perseguire le proprie finalità. Nell'azienda ente locale troviamo quindi un disallineamento dell'accountability rispetto alla mission.

Pertanto, alla luce del modello interpretativo proposto da Maticena e Mattei (2008) e dalle riflessioni di Pozzoli (2006), emerge con chiarezza il bisogno di un documento che funga da riequilibratore del sistema di accountability degli enti locali.

In conclusione possiamo affermare che l'evoluzione nel contesto ambientale nel quale operano gli enti locali ha prodotto notevoli cambiamenti, sia nelle relazioni con i cittadini e gli altri attori del sistema economico, sia nelle finalità e nelle modalità d'intervento (Mazzoleni, 2004)⁸⁶. Dalla legittimità amministrativa e contabile della gestione, supportata dal sistema della contabilità finanziaria si è assistito al passaggio all'esigenza di controllo economico delle risorse acquisite come criterio principale di valutazione dell'azione pubblica. Con tale passaggio si impongono quindi i sistemi di contabilità economico-patrimoniale, utili per valutare l'efficienza della gestione ma insufficienti a rappresentare il valore pubblico creato dall'ente per la comunità locale.

Negli ultimi anni, con l'affermazione del concetto di valore pubblico, da intendersi come *espressione completa dei risultati ottenuti dall'ente nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali*⁸⁷, cresce il bisogno di un processo di rendicontazione sociale che sappia convogliare al suo interno un sistema di valutazione dei risultati che coinvolga non solo gli organi decisionali

⁸⁵ Mazzoleni M. (2004), Il governo economico degli enti locali e la partecipazione dei cittadini, Franco Angeli, Milano

⁸⁶ Mazzoleni M. (2004), *ibidem*

dell'ente ma anche i cittadini, i dipendenti, gli utenti dei servizi pubblici, le imprese e gli altri soggetti influenzati o in grado di influenzare il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente.

⁸⁷ Mazzoleni M. (2004), op. cit.

2. LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NEI COMUNI

2.1 IL BILANCIO SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI

Dai primi anni del Duemila, la rendicontazione sociale ed, in particolare, il bilancio sociale hanno costituito uno dei principali temi di interesse e di sperimentazione negli enti locali⁸⁸. Nel presente paragrafo sono presentate una definizione del fenomeno del bilancio sociale e delle principali cause della sua affermazione, uno studio che riassume le posizioni emergenti nella letteratura al riguardo ed infine i risultati di ricerche quantitative che hanno cercato di quantificare la diffusione di questo documento negli enti locali.

Così come per i principi di accountability e di responsabilità sociale d'impresa, concettualmente alla base della nascita del bilancio sociale⁸⁹, anche per quest'ultimo non esiste una definizione universalmente accettata, in questo testo prendiamo a riferimento una definizione elaborata da Bertocchi (2006) che sottolinea l'importanza dei portatori di interesse (valutazione partecipata) e di accountability *"Il bilancio sociale è uno strumento di rendicontazione a supporto del processo di definizione e di valutazione partecipata del valore pubblico creato per la comunità locale. Esso risponde alle esigenze di accountability dell'ente locale, ossia alla necessità di rendere conto ai cittadini, alle imprese e ai soggetti della comunità locale, sui risultati raggiunti e sui processi attuati per perseguire le proprie finalità istituzionali."*⁹⁰. Nel campo delle

⁸⁸ Marcuccio M. & Steccolini I. (2008), La rendicontazione sociale negli enti locali: il punto della situazione, in Borgonovi E. & Rusconi G. (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

⁸⁹ Il bilancio sociale è classificabile negli strumenti di accountability diretta. *"Le imprese informano il pubblico mediante due differenti strumenti di comunicazione:*

a) *I documenti di accountability, classificabili in diretti (bilancio d'esercizio e bilancio sociale) e indiretti (codici etici);*

b) *Altre forme di comunicazione.*

.....*Dai documenti con finalità di accountability ci si attende invece una rappresentazione che sia: neutrale, inclusiva, coerente e rappresentativa dell'intera attività aziendale."* Da Rusconi G. (2007), Stakeholder e documenti di accountability diretta delle imprese, in Freeman R.E., Rusconi G. e Dorigatti M., a cura di, Teoria degli stakeholder, FrancoAngeli, Milano

⁹⁰ Bertocchi M. (2006), Il rendiconto di gestione: struttura generale, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

amministrazioni pubbliche il bilancio sociale deve presentare i seguenti principi (Romolini, 2007):

- annualità, per cui la rendicontazione sarà riferita, in termini temporali, all'esercizio. Il bilancio sociale sarà così collegabile ed affiancabile al bilancio d'esercizio;
- completezza di riferimento all'intera gestione svolta;
- comprensibilità e chiarezza dei dati che dovranno essere esposti in una forma da rendere la lettura agevole anche a persone che non possiedono competenze specifiche;
- veridicità e verificabilità dei dati per garantire credibilità al documento ed evitare il rischio che esso sia percepito come autoreferenziale;
- trasparenza, affinché i cittadini possano conoscere e comprendere le modalità di impiego delle risorse pubbliche;
- significatività e rilevanza delle informazioni per i portatori di interessi in modo da consentire a questi ultimi la formazione di un giudizio sulla gestione;
- valore consuntivo e programmatico: il bilancio sociale, oltre a fotografare quanto accaduto nell'esercizio deve far emergere eventuali criticità;
- orientamento al giudizio ed alla valutazione da parte degli stakeholder. In quanto documento frutto di un processo il bilancio sociale deve essere aperto e stimolare la partecipazione dei portatori di interesse alla valutazione delle politiche dell'ente e del documento.

La redazione del bilancio sociale è volontaria, di conseguenza anche le scelte relative alla forma sono totalmente discrezionali, anche se va sottolineato che, soprattutto nell'ultimo decennio sono stati implementati diversi modelli, nazionali ed internazionali, per la rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche; per ulteriori informazioni al riguardo si veda il capitolo successivo.

Il bilancio sociale prima di essere un documento è soprattutto un processo; esso ha sicuramente lo scopo di rendere più chiari e comprensibili i risultati raggiunti dall'ente ma deve avere in primo luogo esprimere e favorire un orientamento al dialogo con i cittadini e la società⁹¹. Per la valutazione dei

⁹¹ Mazzoleni M. (2004), op. cit.

risultati è infatti fondamentale anche l'apporto dei cittadini, come sostenuto da Borgonovi (2007)⁹²: *“le persone sono destinatarie dei risultati del funzionamento delle istituzioni e quindi la valutazione dei risultati non può essere astratta, collegata solamente alla quantità e qualità teorica dei beni e servizi prodotti e messi a disposizione, ma anche in rapporto al giudizio/soddisfazione delle persone”*.

Il tema della rendicontazione sociale ha investito il mondo delle aziende pubbliche con un certo ritardo rispetto a quanto avvenuto nel settore privato⁹³; il bilancio sociale nacque infatti nel mondo delle imprese e solo negli ultimi quindi anni ha trovato diffusione anche nelle amministrazioni pubbliche⁹⁴.

Dalla seconda metà degli anni Novanta si è registrato una progressiva crescita del ricorso a questo strumento nel settore pubblico e negli enti locali in particolare⁹⁵. Al riguardo va menzionata l'esperienza del Comune di Bologna, che redasse un bilancio sociale relativo al settore delle “libere forme associative” ossia all'insieme delle associazioni e degli enti a cui il Comune trasferisce risorse o concede l'utilizzo di immobili di sua proprietà. La prima esperienza di bilancio sociale relativo all'intera gestione si ebbe nel comune di Copparo (Fe) nel 1998.

⁹² Borgonovi E. (2007), Considerazioni per una teoria degli stakeholder nelle amministrazioni pubbliche, in Freeman R.E., Rusconi G. e Dorigatti M., a cura di, Teoria degli stakeholder, FrancoAngeli, Milano

⁹³ Bartocci L. (2003), Il bilancio sociale negli enti locali, Giappichelli, Torino

⁹⁴ Il primo bilancio sociale redatto fu quello della società AEG in Germania, nel 1938, la quale accluse al bilancio d'esercizio un quadro statistico delle prestazioni a favore del personale. Questa esperienza rimase isolata fino alla fine degli anni '60 in cui si sviluppò un dibattito teorico soprattutto in Gran Bretagna, Germania, Francia e Stati Uniti d'America. Negli anni '70 fu emanata in Francia la prima norma di legge che prevede come obbligatoria la redazione del bilancio sociale. Si tratta della legge francese n. 769 del 12 luglio 1977 con cui fu introdotto l'obbligatorietà del bilancio sociale per le imprese con oltre 750 dipendenti. La legge individuò i contenuti minimi del bilancio sociale, i destinatari interni e i soggetti obbligati a produrre le informazioni. In Italia il primo caso di bilancio sociale risale alla seconda metà degli anni Settanta. A seguito di un progetto di un progetto redatto dal dipartimento di economia dell'Istituto Battelle di Ginevra, a cui aderirono Confindustria e quattro grandi aziende italiane, la società Merloni, nel 1978 realizzò il suo primo bilancio sociale. Dopo quasi vent'anni vennero alla luce nuove esperienze di rendicontazione sociale, sempre per opera di grandi imprese: Ferrovie dello Stato (1994), Agip Petroli (1997). Sempre nella seconda metà degli anni Novanta apparvero i primi bilanci in ambiente cooperativo ed associativo. Per ulteriori approfondimenti si veda: Hinna L. (2002), Bilancio sociale: i punti cardinali, in Hinna L. a cura di (2002), Il bilancio sociale, Il Sole 24Ore, Milano

⁹⁵ Romolini A. (2007), op. cit.

Dal 2002 il numero di sperimentazioni e di contributi in campo teorico in tema di bilancio sociale è cresciuto esponenzialmente⁹⁶; tale interesse è da ricondursi a motivazioni di ordine tecnico, culturale e mediatico⁹⁷.

Dal punto di vista tecnico il bilancio sociale è uno strumento in grado di colmare il deficit di rendicontazione e controllo presente negli enti locali. Facendo riferimento al summenzionato modello di Maticena & Mattei (2008), il bilancio sociale è visto anche come uno strumento in grado di riallineare negli enti locali, il paradigma mission-governance-accountability, in quanto capace di colmare il gap di accountability, attraverso l'informazione ai cittadini relativamente ai risultati sociali conseguiti dall'ente, e di alimentare un dialogo amministrazione-stakeholder.

Le motivazioni di ordine culturale e mediatico sono invece⁹⁸:

- l'entusiasmo ed il clamore suscitato dalle prime sperimentazioni;
- la maggiore attenzione alle comparazioni e alle influenze internazionali;
- un senso di "vuoto" e insoddisfazione nato a seguito delle riforme sostanziali susseguitesesi negli anni Novanta.

Analizzando la letteratura in materia è possibile identificare diverse cause che hanno contribuito alla crescita della rendicontazione sociale dei comuni negli ultimi anni:

- in primo luogo, come argomentato sopra, la principale causa consiste nel progressivo affermarsi del paradigma dell'accountability, per cui mentre nell'impresa, come vedremo in seguito, la scelta della rendicontazione sociale è un'opzione etica, per la pubblica amministrazione è per definizione responsabile nei confronti della collettività⁹⁹;
- l'avvicinamento dei governi locali alle comunità locali, generato da una serie di riforme normative che hanno trasferito risorse e competenze agli enti territoriali più vicini ai cittadini (ad esempio la legge 81/1993 che ha

⁹⁶ Maggi D. & Morelli C. (2009), Accountability e strumenti di rendicontazione sociale nelle province italiane, Atti del 33° Convegno AIDEA, 21-22 ottobre 2010, Pubblico & Non profit per un mercato responsabile e solidale

⁹⁷ Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), Social and Environmental reporting in local governments: a new Italian fashion?, Public Management Review, vol. 7, n.2

⁹⁸ Marcuccio M. & Steccolini I. (2008), La rendicontazione sociale negli enti locali: il punto della situazione, in Borroni E. & Rusconi G. (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

⁹⁹ Hinna L. (2004), Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche, FrancoAngeli, Milano

previsto l'elezione diretta del Sindaco, la legge costituzionale 3/2001 che ha introdotto definitivamente i principi di sussidiarietà verticale e federalismo fiscale)¹⁰⁰;

- la diffusione nel mondo delle aziende private, profit e *not for profit*, del principio di Corporate Social Responsibility¹⁰¹ e dei collegati documenti di rendicontazione sociale;
- i limiti di comprensibilità e della relativa efficacia dei documenti previsti dal sistema della contabilità pubblica, sia per i soggetti interni all'ente, sia e soprattutto per i soggetti esterni¹⁰²;
- la pressione sulla qualità dei servizi da parte dei cittadini, sempre più attenti alla concreta risposta ai bisogni piuttosto che alla mera titolarità dei diritti sul piano formale¹⁰³

¹⁰⁰ Siboni B., (2004), Nuovi strumenti di reporting sociale: principali contenuti e una proposta di bilancio sociale, Vol. 10, n. 1

¹⁰¹ Ad oggi non esiste una definizione univoca ed universalmente accettata di CSR ma diversi sono gli enunciati proposti per identificarla, possiamo dire che CSR "significa qualcosa, ma non sempre la stessa cosa per tutti". Uno dei caratteri distintivi e generalmente condivisi della CSR è la volontarietà, espressa perfettamente da Davis il quale già nel 1973 sosteneva che "la CSR inizia dove finisce la legge". Un altro contributo fondamentale all'identificazione del concetto di CSR è fornito da Carroll che nel 1979 ha elaborato la definizione di CSR quadripartita; egli sostiene che l'impresa ha in primo luogo responsabilità economiche ma ha anche responsabilità giuridiche, etiche e discrezionali. Lo stesso Carroll nel 1991 chiarirà che i quattro tipi di responsabilità vanno intesi in senso gerarchico e che quindi la responsabilità economica è propedeutica a tutte le altre.

Oggi una delle definizioni di CSR maggiormente condivisa è quella fornita della Commissione Europea nel libro verde "Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese" che ben sottolinea il carattere volontario della CSR e non la limita ad una sola dimensione, ad un particolare processo di governance o alla mera filantropia. Il Libro Verde recita infatti che la CSR "è l'integrazione su base volontaria delle preoccupazioni sociali ed ecologiche delle imprese nelle loro operazioni commerciali e nei loro rapporti con le parti interessate"; appaiono subito chiari da questa definizione il carattere volontaristico della CSR e la multidimensionalità della stessa che si ricollega all'approccio Triple Bottom Line. Per ulteriori informazioni si vedano:

- Votaw D. (1972), Genius become rare: a comment on the doctrine of social responsibility, California Management Review;

- Davis K. (1973), The case for and against business assumption of social responsibilities, Academy of Management Journal, Vol. 16;

- Carroll A. B. (1979), A tree-dimensional model of corporate social performance, Academy of Management Review, Vol. 4;

- Commissione Europea (2001), Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese, Bruxelles

- Porter E. e Kramer M. (2007), Strategy & society, Harvard Business Review, Vol.1

- Van Marrewijk M. e Werre M. (2003), Multiple levels of corporate sustainability, Journal of Business Ethics, Vol.3

Elkington J. (1997), Cannibal with forks: The triple bottom line of 21st century, Journal of Business Ethics, Vol. 23, n.2

¹⁰² Pozzoli S. (2006), op. cit.

- fattori socio-psicologici legati alla volontà degli amministratori di evidenziare la propria propensione all'innovazione adottando strumenti ritenuti all'avanguardia e poco diffusi nel mondo degli enti locali¹⁰⁴;
- fattori tecnico-economici per cui l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale deriva dal tentativo di migliorare le proprie performance attraverso il potenziamento di sistemi di rilevazione, di rendicontazione e di gestione¹⁰⁵.

Come dimostra l'eterogeneità delle cause ritenute alla base del diffondersi del bilancio sociale, diversi presupposti teorici stanno alla base del fenomeno della rendicontazione sociale negli enti locali. Per questo motivo, al fine di inquadrare al meglio il fenomeno del bilancio sociale negli enti locali italiani, è utile ricordare i risultati di una *review* della letteratura sul tema presentata da Marcuccio e Steccolini (2008)¹⁰⁶. Nella maggior parte dei contributi analizzati, il presupposto teorico per lo studio e l'applicazione della rendicontazione sociale è associato al paradigma dell'*accountability* intesa come "*l'obbligo di rendere conto e di rispondere dell'esercizio delle proprie responsabilità a coloro che hanno affidato/delegato le responsabilità stesse*"¹⁰⁷. La letteratura in materia, con le dovute semplificazioni può essere divisa in due macrogruppi:

- gli autori che vedono nel reporting sociale delle aziende pubbliche uno strumento finalizzato all'accrescimento dell'*accountability*. In questa visione il bilancio sociale è uno strumento attraverso il quale l'ente fornisce ai suoi stakeholder principale le informazioni riguardanti la propria azione al fine di permettere loro la formazione di un giudizio in merito. In quest'accezione i richiami ad una maggiore *accountability* trovano la loro origine nel gap comunicativo causato dai limiti dei tradizionali sistemi di rendicontazione e quindi la diffusione dei sistemi di rendicontazione sociale è legata ad un bisogno di trasparenza ed *accountability*;

¹⁰³ Guarini E. (2000), Ruolo dell'ente locale e *accountability*: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo

¹⁰⁴ Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), Social and Environmental reporting in local governments: a new Italian fashion?, *Public Management Review*, vol. 7, n.2

¹⁰⁵ Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), op. cit.

¹⁰⁶ Marcuccio M. & Steccolini I. (2008), op. cit.

¹⁰⁷ Gray A. & Jenkins B. (1993), op. cit.

- gli autori che pongono in particolare l'enfasi sulla sostenibilità dell'azione pubblica concepita come inserimento tra gli obiettivi prioritari a livello politico il perseguimento dello sviluppo sostenibile e della responsabilità sociale. Tale approccio supera la concezione del perseguimento degli obiettivi e della ricerca della trasparenza e della comunicazione nella performance pubblica, inoltre esso sottolinea uno stretto collegamento a livello teorico con le teorie della responsabilità sociale d'impresa, pur tenendo sempre conto delle specificità caratterizzanti il settore pubblico.

Come scritto sopra, la linea di pensiero che al momento ha trovato maggiore consenso pare essere quella che abbraccia il concetto di accountability, anche se va rilevato che in numerosi contributi le differenze tra accountability e responsabilità sociale sono sfumate e gli autori sembrano avvalorare entrambe le posizioni teoriche.

A parere di chi scrive è condivisibile l'analisi di Tanese (2004)¹⁰⁸ che individua alcune analogie ed alcune differenze tra la rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche ed i temi della Corporate Social Responsibility e del bilancio sociale nelle imprese private.

La prima analogia è che, così come accade per il bilancio degli enti pubblici, anche il bilancio di esercizio delle imprese private mostra evidenti limiti nella "resa del conto" oltre la dimensione economico-finanziaria. Al crescere delle preoccupazioni ambientali per lo stato del pianeta e dell'interesse dei portatori di interesse per le performance delle imprese in ambito sociale appare sempre più netto il gap esistente tra la complessa realtà da descrivere e la relativa semplicità del linguaggio della contabilità generale.

La seconda analogia concerne invece il contesto socio-culturale in cui s'inserisce il fenomeno della rendicontazione sociale, dove si ravvisa sempre più *"una domanda collettiva di recupero della dimensione etica e sociale delle istituzioni economiche"*¹⁰⁹. Negli ultimi anni, nel mondo delle imprese, sta crescendo la consapevolezza che è sempre più importante riuscire a rendicontare le proprie

¹⁰⁸ Tanese A., a cura di (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Rubettino, Napoli

¹⁰⁹ Tanese A., a cura di (2004), *op. cit.*

azioni non solo verso i conferenti di capitale proprio (azionisti) ma verso tutte le parti interessate, a vario titolo, all'attività dell'impresa. Entrambe le analogie riportate, limiti del bilancio tradizionale e necessità di coinvolgimento dei portatori di interesse, contribuiscono a spiegare anche il fenomeno della rendicontazione sociale negli enti pubblici. Passiamo ora ad analizzare le differenze tra privato e pubblico.

1. La differenza del ruolo del bilancio d'esercizio in un'impresa ed in una amministrazione pubblica. A differenza delle imprese, dove il successo della gestione è legato a misure d'ordine economico-finanziario, negli enti pubblici il bilancio consuntivo non è in grado di rappresentare il perseguimento delle finalità istituzionali.
2. Per le imprese, la rendicontazione sociale ha comunque una natura residuale e può essere inserita come un supplemento alla rendicontazione economico-finanziaria mentre nelle amministrazioni pubbliche l'attributo sociale è più da riferirsi non ad una parte ma all'intera attività e di conseguenza il bilancio sociale non è un supplemento aggiuntivo ma può diventare addirittura il documento principale per descrivere l'attività dell'ente¹¹⁰.
3. L'oggetto della rendicontazione sociale per le imprese sono le ricadute sociali ed ambientali del suo essere impresa, mentre per l'amministrazione pubblica rendicontare l'impatto sociale coincide con la descrizione di tutte le attività e le scelte poste in essere in quanto la dimensione sociale deve essere non solo implicita in tutto il lavoro dell'ente ma tra le finalità istituzionali di quest'ultimo.
4. L'ultima sostanziale differenza riguarda il rapporto con i portatori di interesse, Mentre l'impresa deve identificare e mappare i propri stakeholder, per l'amministrazione pubblica l'individuazione dei portatori di interesse è in un certo senso naturale in quanto essa stessa esiste per rispondere alle loro attese; ad esempio, nel caso degli enti locali gli interessi a cui rendere conto sono proprio quelli che fanno sì che l'ente esista e che abbia la propria legittimazione ad agire.

¹¹⁰ Viviani M. (1998), *Specchio magico*, Il Mulino, Bologna

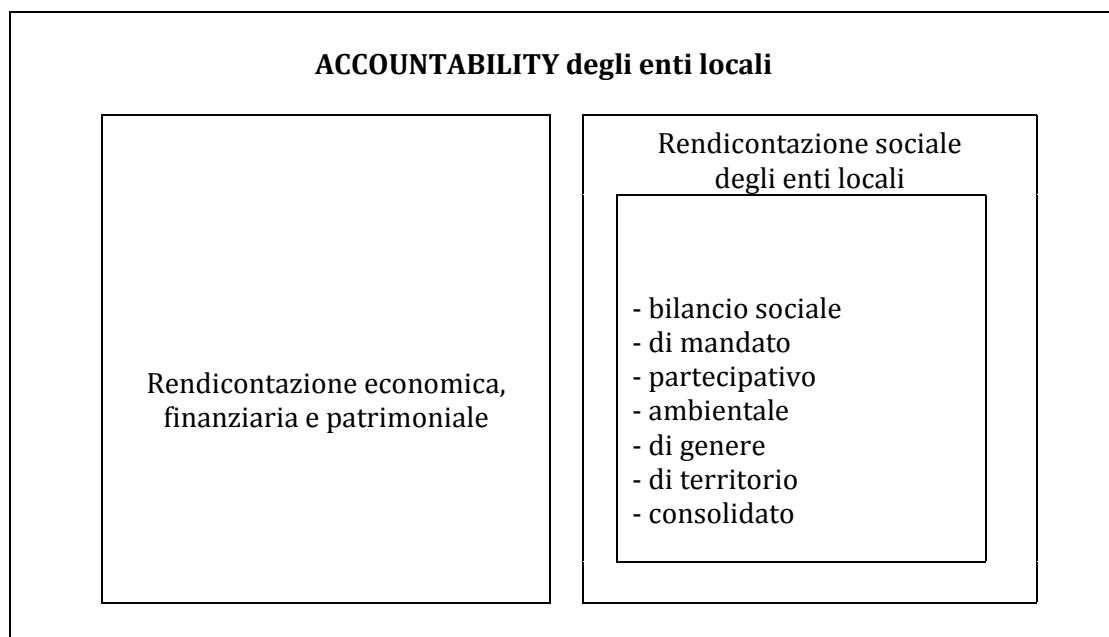
Alla luce di quanto esposto la redazione del bilancio sociale nella pubblica amministrazione è motivata soprattutto dalla necessità di accrescere il livello di accountability; sia per il settore pubblico, sia per il settore privato, il bilancio sociale è lo strumento principe attraverso cui si realizza il processo di rendicontazione sociale. Diverso però è l'obiettivo di fondo: aumentare il proprio livello di accountability per il primo, dimostrare la propria Corporate Social Responsibility per il secondo¹¹¹.

A conferma di quanto scritto è possibile citare anche l'indagine empirica di Marcuccio e Steccolini (2005)¹¹² dalla quale emerge, attraverso interviste ai responsabili della rendicontazione sociale di alcune province ed alcuni comuni, come le motivazioni alla base della scelta di redigere un bilancio sociale siano da ricercarsi nel miglioramento delle performance e dell'accountability per i cittadini e non nella legittimazione dell'ente dal punto di vista ambientale e sociale. La rendicontazione sociale negli enti locali quindi può essere inquadrata come uno strumento in grado di migliorare il grado di accountability dell'ente.

¹¹¹ Luison C. (2008), Le linee guida proposte dal GBS per la rendicontazione sociale nel settore pubblico, in Borgonovi E. & Rusconi G. (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

¹¹² Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), op. cit.

Fig. 1 - Accountability e rendicontazione sociale negli enti locali¹¹³



Nonostante la crescita dell'interesse e delle esperienze e la proliferazione della letteratura in merito di rendicontazione sociale, ancora poche sono le ricerche empiriche realizzate al fine di rilevarne il grado di diffusione tra gli enti locali italiani, carenza a cui anche questo lavoro cerca di sopperire.

Al riguardo possono essere citate due ricerche che, su base nazionale, cercano di fotografare il fenomeno della rendicontazione sociale negli enti locali:

- una ricerca di Siboni (2007)¹¹⁴ che ha per oggetto i comuni sopra i 2.000 abitanti e le province italiane, prendendo a riferimento l'anno 2004;
- una ricerca di Maggi & Morelli (2009)¹¹⁵ che considera la rendicontazione sociale nelle province con riferimento all'esercizio 2009.

La ricerca di Siboni, effettuata somministrando un questionario strutturato all'intero universo delle province (escluse quelle autonome di Trento e Bolzano per motivi di omogeneità nelle competenze attribuite) ed ad un campione di

¹¹³ Romolini A. (2007), op. cit.

¹¹⁴ Siboni B. (2007), La rendicontazione sociale negli enti locali: un fenomeno composito, Azienditalia, Vol. 7

¹¹⁵ Maggi D. & Morelli C. (2009), Accountability e strumenti di rendicontazione sociale nelle province italiane, Atti del 33° Convegno AIDEA, 21-22 ottobre 2010, Pubblico & Non profit per un mercato responsabile e solidale

760 comuni¹¹⁶ estratti in modo da essere rappresentativi della realtà nazionale, ha mostrato che un numero considerevole di enti locali ha intrapreso un percorso di rendicontazione sociale. Quasi il 25% dei comuni ha redatto un bilancio sociale o di mandato, dato che sale al 60% guardando alle province. Osservando i dati più nello specifico si nota come la diffusione del bilancio sociale sia la medesima in entrambe le tipologie di ente (13-15% circa) mentre si osserva una differenza rilevante per ciò che concerne il bilancio di mandato (diffuso nel 47% delle province e solo nel 10% dei comuni). Quest'ultimo dato si può spiegare con la maggiore disponibilità di risorse, da destinare alla rendicontazione sociale, da parte degli enti più grandi. Se infatti si restringe l'analisi ai soli comuni sopra i 50.000 abitanti si perviene alle stesse percentuali rilevate per le province.

Tab. 3 - Tipologia di rendiconto sociale redatto dall'ente¹¹⁷

Ente locale	Bilancio sociale		Bilancio/Rendiconto di mandato		Bilancio/Rendiconto ambientale	
	N°	%	N°	%	N°	%
Comune	60	13%	46	10%	14	3%
Provincia	9	15%	29	47%	7	11%

Tab. 4 - Tipologia di rendiconto sociale redatto per classe di popolazione dei comuni¹¹⁸

Fasce demografiche comunali	Bilancio sociale	Bilancio/Rendiconto di mandato	Bilancio/Rendiconto ambientale
2.000-6.999	12%	15%	7%
7.000-14.999	12%	17%	0%
15.000-49.999	30%	35%	21%
Oltre 50.000	46%	33%	72%
Totale	100%	100%	100%

¹¹⁶ Hanno aderito all'indagine, rispedito il questionario compilato, il 62% del campione dei comuni estratti e il 62% dell'universo delle province indagate.

¹¹⁷ Siboni B. (2007), La rendicontazione sociale negli enti locali: un fenomeno composito, Azienditalia, Vol. 7

¹¹⁸ Siboni B. (2007), ibidem

Il modello di rendicontazione più seguito è il G.B.S., circa la metà degli enti non segue alcuno schema ma si affida a modelli predisposti internamente o proposti da soggetti esterni.

Tab. 5 - Modelli di rendicontazione seguiti¹¹⁹

Documento	Comuni			Province		
	BS	BM	BA	BS	BM	BA
Modello GBS	45%	19%	11%	75%	16%	0%
Modello Progress	3%	8%	0%	0%	5%	50%
Modello GRI	3%	0%	0%	0%	0%	0%
Modello AA1000	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Agenda 21 Locale	-	-	33%	-	-	0%
Clear	-	-	22%	-	-	50%
Altro, di cui	49%	73%	34%	25%	79%	0%
Programma Cantieri	0%	5%	0%	50%	0%	0%
Proposta propria o dei consulenti	100%	95%	100%	50%	100%	0%
Totale	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Dalla ricerca emergono inoltre altri dati interessanti riguardo alle esperienze analizzate:

- i promotori della rendicontazione sociale sono solitamente gli organi politici;
- l'elaborazione dei bilanci sociali e di mandato è prevalentemente affidata a personale interno all'ente;
- i tempi impiegati per la redazione dei report sono fortemente variabili;
- nei documenti di rendicontazione sociale sono solitamente rendicontate solo le azioni svolte direttamente dall'ente;
- solo in rari casi i bilanci sociali sono sottoposti ad asseverazione.

La ricerca di Maggi e Morelli, focalizzata solo sulle province e realizzata a cinque anni di stanza da quella di Siboni, conferma buona parte dei risultati ottenuti nel lavoro appena esposto: circa il 50% delle province ha adottato strumenti di rendicontazione sociale; se guardiamo alla tipologia di strumento notiamo un primo cambiamento: sono aumentate le province che utilizzano il bilancio

¹¹⁹ Siboni B. (2007), op. cit.

sociale (dal 15% a circa il 25%) e diminuite quelle che adottano il bilancio di mandato (dal 47% al 18%). Tale differenza non si può spiegare con il fatto che il 2004 fosse l'anno in cui molte amministrazioni provinciali arrivarono al termine del loro mandato in quanto il 2009 cadde proprio cinque anni dopo, alla fine dunque del successivo mandato amministrativo.

Tab. 6 - Documenti di rendicontazione sociale adottati dalle province italiane nel 2009¹²⁰

Documento	% adozione
Bilancio sociale	57%
Bilancio di fine mandato	36%
Bilancio di genere	11%
Bilancio partecipativo	7%
Bilancio ambientale	4%
Bilancio di territorio	0%
Altro	0%

E' possibile ipotizzare, ma i dati andrebbero approfonditi ulteriormente, che alcune amministrazioni hanno iniziato un percorso di rendicontazione sociale con il bilancio di mandato ed hanno successivamente deciso di rendicontare su base annuale.

Dalla ricerca di Maggi e Morelli emerge inoltre che la finalità principale del percorso di rendicontazione è stata la scelta migliorare la comunicazione verso l'esterno e che, come rilevato da Siboni, la maggior parte dei documenti è stata realizzata da un gruppo di lavoro interno all'ente.

Significative differenze si riscontrano nella scelta degli standard di rendicontazione; va sottolineato che dal 2004 al 2009 sono stati pubblicati nuovi modelli tra cui il GRI per il settore pubblico e la Direttiva del Ministero per la Funzione Pubblica per la rendicontazione sociale. Proprio quest'ultimo modello ha trovato notevole diffusione tra le province italiane.

¹²⁰ Maggi D. & Morelli C. (2009), op. cit.

Tab. 7 - Linee guida adottate dalle province per la rendicontazione sociale¹²¹

Modello di riferimento	% adozione
Direttiva Ministero Funzione Pubblica	63%
GBS	36%
Copenhagen Charter	2%

Dall'analisi congiunta delle due ricerche emerge una notevole diffusione del bilancio sociale negli enti di maggiori dimensioni ma pare che non vi sia stato un aumento significativo delle esperienze di rendicontazione dal 2004 al 2009. Un altro dato interessante è la crescita dei documenti redatti adottando dei modelli di riferimento, questa tendenza assicura maggiore comparabilità ed oggettività dei bilanci sociali e degli altri documenti di rendicontazione. Emerge una lacuna nel campo degli studi del bilancio sociale: non esiste una ricerca quantitativa, svolta su base nazionale, che analizzi la diffusione del bilancio sociale nei comuni italiani negli ultimi anni.

¹²¹ Maggi D. & Morelli C. (2009), op. cit.

2.2 GLI STRUMENTI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE

Sovente, i termini rendicontazione e bilancio sociale sono utilizzati come sinonimi; in realtà il bilancio sociale è solo uno degli strumenti, seppur il più noto ed il più diffuso, di un insieme di documenti che costituiscono l'universo della rendicontazione sociale.

In questa sede, ci limiteremo a descrivere brevemente gli strumenti più diffusi nel mondo della rendicontazione sociale degli enti locali, tralasciando altri documenti, interessanti in un'ottica di trasparenza, ma non specificamente creati e diffusi per le amministrazioni pubbliche, quali ad esempio le certificazioni sociali come SA8000¹²². Gli schemi di bilancio sociale che saranno brevemente presentati in questo capitolo sono:

- il bilancio di mandato;
- il bilancio di settore;
- il bilancio di genere;
- il bilancio ambientale;
- il bilancio sociale consolidato;
- il bilancio di territorio.

Per classificare i documenti di rendicontazione sociale propri del mondo degli enti locali può essere utile partire da quattro variabili¹²³:

- il periodo temporale di riferimento;
- l'area della rendicontazione;

¹²² La norma SA (Social Accountability) 8000, standard internazionale elaborato nel 1997 dall'ente americano SAI, contiene nove requisiti sociali orientati all'incremento della capacità competitiva di quelle organizzazioni che volontariamente forniscono garanzia di eticità della propria filiera produttiva e del proprio ciclo produttivo. Tale garanzia si esplica nella valutazione di conformità del sistema di responsabilità sociale attuato da un'organizzazione ai requisiti della norma SA8000 visibile attraverso la certificazione rilasciata da una terza parte indipendente con un meccanismo analogo a quello utilizzato per i sistemi di gestione per la qualità secondo le norme UNI EN ISO serie 9000 o di gestione ambientale secondo le norme UNI EN ISO serie 14000. SA 8000 nasce dal CEPAA (*Council of Economical Priorities Accreditation Agency*, www.cepaa.org), emanazione del CEP (*Council of Economic priorities*), istituto statunitense fondato nel 1969 per fornire agli investitori ed ai consumatori, strumenti informativi per analizzare le performance sociali delle aziende. SA 8000 è basato sulle convenzioni dell'ILO (*International Labour Organization*), sulla Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, sulla Convenzione delle Nazioni Unite sui Diritti del Bambino. Informazioni tratte dal sito internet www.sa8000.info

¹²³ Bartocci L. (2004), Relazione presentata al convegno "Sistemi contabili e controlli negli enti locali", Facoltà di economia, Università degli studi di Firenze, www.ipsoa.it/azitonline; Romolini A. (2007), *Accountability e bilanci sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano

- il grado di coinvolgimento degli stakeholder;
- i confini istituzionali.

In base al periodo di riferimento è possibile distinguere tra bilancio sociale annuale e bilancio sociale di mandato.

Il bilancio di mandato è un documento predisposto per rendicontare in modo chiaro e trasparente ai diversi interlocutori sociali gli obiettivi ed i risultati dell'azione di governo nel periodo di riferimento. Il bilancio di mandato consente, quindi, una verifica di coerenza fra gli impegni assunti nel programma amministrativo del Sindaco (o del Presidente della Provincia) e le azioni attivate nel corso della consiliatura. Il documento dovrebbe aiutare i cittadini, le associazioni e tutti i soggetti interessati a formulare un giudizio più informato e consapevole sulle politiche proposte, sull'attività svolta e sui risultati raggiunti in arco temporale pari a cinque anni. Il rendiconto fa riferimento al periodo di legislatura e a tutte le aree di intervento del Comune.

Il bilancio sociale e tutte le altre forme di rendicontazione sociale invece, adottano come arco temporale di riferimento l'anno amministrativo (che coincide con l'anno solare) ed hanno l'obiettivo di rendicontare ai portatori di interesse più rilevanti, gli obiettivi ed i connessi risultati raggiunti.

Tab. 8 – Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base al periodo di riferimento

Ottica annuale	Ottica pluriennale
Bilancio sociale	Bilancio di mandato
Bilancio di settore	
Bilancio di genere	
Bilancio ambientale	
Bilancio consolidato	
Bilancio di territorio	

Rispetto all'area della rendicontazione è possibile suddividere gli strumenti in due grandi gruppi:

- bilanci che riguardano l'intera gestione (bilancio sociale, bilancio di mandato);
- bilanci che si focalizzano su determinate aree o temi (bilancio ambientale, bilancio di genere, bilancio di settore, bilancio di territorio).

Tab. 9 – Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base all'area di rendicontazione

Rendicontazione dell'intera gestione	Rendicontazione su determinate aree
Bilancio sociale	Bilancio di settore
Bilancio di mandato	Bilancio di genere
Bilancio consolidato	Bilancio ambientale
	Bilancio di territorio

Rispetto al criterio del coinvolgimento degli stakeholder, è necessario chiarire che tutti gli strumenti sopra elencati devono, per essere realmente efficaci e non autoreferenziali, prevedere forme di coinvolgimento dei portatori di interesse. Particolare attenzione rispetto a questo aspetto merita il bilancio partecipato che nasce con la finalità di integrare le aspettative della comunità nella redazione del bilancio annuale, a differenza degli altri strumenti è quindi uno strumento preventivo.

Guardando ai confini istituzionali è possibile distinguere tra bilanci che si limitano alla rendicontazione della gestione interna dell'ente locale (come ad esempio il bilancio sociale) e bilanci che all'attività del Comune o della Provincia aggiungono quella svolta anche da altri soggetti (interamente pubblici o partecipati dall'ente locale). Tra questi ricordiamo il bilancio consolidato ed il bilancio di territorio.

Tab. 10 – Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base ai confini istituzionali

Rendicontazione limitata ai confini istituzionali dell'ente	Rendicontazione allargata oltre i confini dell'ente
Bilancio sociale	Bilancio consolidato
Bilancio di mandato	Bilancio di territorio
Bilancio di genere	
Bilancio ambientale	
Bilancio di settore	

2.2.1 IL BILANCIO DI MANDATO

Il bilancio sociale di mandato può essere considerato come lo strumento fondamentale per un ente pubblico al fine di rendere conto ad una comunità di riferimento del proprio operato¹²⁴. Come si può desumere facilmente dalla denominazione di questo strumento di rendicontazione, l'orizzonte temporale dello stesso è il mandato amministrativo, solitamente pari ad anni cinque. Laddove il bilancio sociale è finalizzato a rendicontare e coinvolgere i cittadini rispetto all'anno di riferimento, il bilancio di mandato allarga i propri orizzonti al quinquennio in cui è stata in carica l'amministrazione. La diffusione del bilancio di mandato è stata pressoché contemporanea a quella del bilancio sociale (dai primi anni del Duemila); a livello normativo già nel 1995, l'art. 73 del D.Lgs. 77 prevede forme di rendicontazione con un orizzonte temporale coincidente con il mandato amministrativo: *“Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne e esterne. Può anche prevedere conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori”*¹²⁵. Dalla riforma dell'elezione diretta del Sindaco e del Presidente della Provincia (L. 81/93) il rapporto tra i cittadini ed i rappresentanti eletti negli enti locali, a partire dalle figure apicali quali

¹²⁴ Tanese A. (2004), op. cit.

appunto Sindaco o Presidente della Provincia, è divenuto più diretto. A maggior ragione quindi, uno strumento come il bilancio di mandato può assolvere alla funzione di fornire ai cittadini-elettori uno strumento utile per la valutazione del mandato amministrativo, tenendo sempre presente che laddove il bilancio sociale diventa, o anche semplicemente viene percepito, come uno strumento di propaganda parziale perde la quasi totalità della sua efficacia. Il documento con cui il bilancio di mandato dovrà necessariamente confrontarsi solo le linee programmatiche indicate nel programma amministrativo.

Per ciò che concerne il contenuto il bilancio di mandato deve presentare:

- le politiche dell'amministrazione;
- i risultati raggiunti rispetto alle politiche ed alle linee programmatiche;
- il grado di rispetto dei principi di legalità e legittimità dell'azione amministrativa.

E' facilmente comprensibile che il bilancio di mandato sarà più efficace e di più semplice redazione negli enti in cui un processo di rendicontazione sociale su base annuale sia già avviato. In un'ottica dinamica è possibile prefigurare come auspicabile un percorso che, partendo dalla redazione del bilancio di mandato, consolidi una cultura dell'accountability che faciliti l'adozione sistematica del bilancio sociale e porti così l'ente ad un secondo bilancio di mandato come frutto delle esperienze e dei documenti accumulati durante i cinque anni del mandato amministrativo.

2.2.2 IL BILANCIO DI SETTORE

Gli ambiti di intervento degli enti locali sono estremamente eterogenei: basti pensare, ad esempio, alle differenze esistenti in termini di competenze richieste e di tipologia di interlocutori tra l'area servizi sociali e l'area urbanistica. Per questa ragione alcuni enti locali hanno deciso, spesso come scelta precedente alla redazione di un bilancio sociale annuale o di mandato, di redigere il bilancio sociale di settore. Attraverso questo strumento è possibile approfondire le tematiche relative ad un'area della complessa e variegata attività dell'ente,

¹²⁵ Art. 73 del D.Lgs. 77 inserito poi nell'art. 230, comma 6 del TUEL - D.Lgs 267/2000

concentrandosi o su una particolare categoria di stakeholder (ad esempio gli anziani) o su un'area funzionale del comune (ad esempio il settore servizi sociali). Esperienze significative in questo campo sono state poste in essere dai comuni di Bologna, Ferrara, Perugia e Terni.

2.2.3 IL BILANCIO DI GENERE

L'idea del bilancio di genere, risalente ai primi anni Novanta, è da attribuirsi all'economista Ronda Sharp¹²⁶, dell'Università di Adelaide, Australia¹²⁷ mentre la sua diffusione è avvenuta grazie anche alla promozione operata da ONU ed Unione Europea negli anni Duemila. L'obiettivo di questo documento è sottolineare l'impatto delle scelte politiche e di bilancio rispetto ad una categoria di stakeholder: le donne.

La redazione del bilancio di genere parte dalla riclassificazione dei dati e degli obiettivi presenti nel bilancio annuale volta a sottolineare l'impatto dell'azione dell'ente locale sul mondo femminile. L'obiettivo finale del bilancio di genere è quello di stimolare un processo che porti ad un ripensamento rispetto all'allocazione delle risorse pubbliche verso gli stakeholder oggetto di analisi; il presupposto concettuale da cui parte l'idea di bilancio di genere è che il bilancio pubblico non è uno strumento neutro ma, al contrario, costituisce una leva di politica economica con effetti rilevanti sulla condizione dei soggetti sociali¹²⁸. Il concetto di genere, infatti, non si limita ad una distinzione del mondo femminile da quello maschile ma può essere inteso in senso lato anche rispetto ad altre tipologie di portatori di interessi (ad esempio i bambini, le famiglie, gli anziani, ecc....). Il bilancio di genere quindi deve diventare per l'amministrazione uno strumento in grado di far comprendere le conseguenze delle politiche adottate nei confronti di determinate categorie e porre le basi per correggere eventuali squilibri nella distribuzione delle risorse.

¹²⁶ Grazie a Sharp si giunge ad una statuizione del fenomeno anche a livello teorico; tuttavia già negli anni Ottanta ebbero luogo delle esperienze in questo campo (si pensi ad esempio agli indicatori di genere utilizzati in Australia e Sud Africa)

¹²⁷ Per ulteriori approfondimenti si veda Sharp R., Broomhill R. (1990), 'Women and Government Budgets', Australian Journal of Social Issues, Vol 25, No 1, pp 1-14, 1990

¹²⁸ Bartocci L. (2003), op. cit.

Operativamente l'analisi di bilancio per genere prevede tre fasi principali che corrispondono ad altrettante aree di fabbisogno conoscitivo:

1. come è composta la collettività di riferimento rispetto alle differenze di genere e quali bisogni, in termini di servizi, si possono desumere;
2. quali servizi ed iniziative "sensibili al genere" sono adottate da un ente a fronte dei bisogni espliciti e non;
3. quali sono, quanto costano e con quali modalità sono finanziati i servizi sensibili al genere erogati dall'ente.

Conseguentemente, l'analisi di genere si articola in tre fasi:

- l'analisi della popolazione e del contesto;
- la riclassificazione di genere del bilancio degli enti pubblici;
- l'analisi del bilancio in ottica di genere tesa a rispondere alle finalità sopracitate.

2.2.4 IL BILANCIO AMBIENTALE

Il rapporto (o bilancio) ambientale è quel documento attraverso il quale l'impresa o l'ente pubblico rendiconta periodicamente, solitamente con cadenza annuale, le azioni svolte nel campo della sostenibilità ambientale attraverso indicatori fisici e dati inerenti la destinazione della spesa sostenuta per finalità ambientali. Secondo le indicazioni fornite dall'Unione Europea con il documento denominato Agenda 21 spetta agli enti locali il compito di farsi promotori della formulazione e condivisione di politiche locali di sviluppo sostenibile¹²⁹.

Rispetto al bilancio economico-finanziario dell'ente, il bilancio ambientale e di sostenibilità fornisce dati e informazioni sull'andamento dello stato dell'ambiente, sull'impatto ambientale delle politiche di settore, sulle relazioni tra economia e ambiente, sulla spesa ambientale, sui maggiori problemi ambientali e sulle priorità e le strategie attuate dall'amministrazione. E' uno strumento utile agli amministratori per monitorare le politiche dal punto di vista delle ricadute sulla sostenibilità e sulla qualità della vita urbana. Rispetto, invece, al bilancio sociale esso si concentra unicamente sulla dimensione

ambientale, tuttavia può essere identificato, senza alcun dubbio, come una delle forme della rendicontazione sociale in quanto il suo obiettivo è quello di stimolare una gestione socialmente responsabile dell'ambiente.

Nella prassi degli enti locali, e delle amministrazioni pubbliche in genere, il bilancio ambientale è un rendiconto costruito su una base di dati (sistema dei conti ambientali) inerenti lo stato dell'ambiente e le pressioni del sistema antropico sull'ambiente stesso¹³⁰.

Il bilancio ambientale può accompagnare la programmazione dell'ente ed essere quindi redatto a preventivo oppure può essere effettuato a consuntivo dell'attività dell'amministrazione pubblica. In ogni caso, conterrà un sistema organizzato di conti ambientali, fisici e monetari, in modo da rendere confrontabili e giudicabili le performance ambientali raggiunte anche in relazione alla programmazione economico-finanziaria dell'ente. Il processo di rendicontazione ambientale deve basarsi su due capisaldi (comuni anche a tutti gli altri sottoinsiemi della rendicontazione sociale): l'accounting, ossia l'insieme dei sistemi informativi finalizzati a produrre un insieme di dati utili alla pianificazione ed alla valutazione delle politiche ambientali dell'ente e l'accountability, ovvero la rendicontazione degli obiettivi prefissati e dei risultati raggiunti a tutti i portatori di interesse¹³¹.

Entrando più nello specifico del processo di rendicontazione ambientale possono essere identificate tre fasi:

- la definizione delle politiche ambientali, in cui l'ente si assume esplicitamente delle responsabilità in campo ambientale e dichiara quali sono i suoi obiettivi;
- la costruzione del sistema contabile, in cui partendo dalle politiche ambientali dell'ente si definiscono gli indicatori più adatti a valutare il grado di implementazione delle politiche ambientali e lo stato di salute a livello ambientale del territorio;

¹²⁹ Siboni B. (2004), Nuovi strumenti di reporting sociale – principali contenuti e una proposta di bilancio sociale, *Azienditalia*

¹³⁰ Tanese A., a cura di (2004), *op. cit.*

¹³¹ Romolini A. (2007), *op. cit.*

- il reporting, quale fase di sintesi delle informazioni provenienti dal sistema della contabilità ambientale¹³².

Riguardo agli standard di rendicontazione ambientale appare utile, in quanto fu la prima esperienza in campo europeo nella costruzione di un modello di bilancio ambientale per gli enti locali, ricordare il progetto CLEAR (*City and Local Environmental Accountability and Reporting*)¹³³. Il progetto CLEAR si ispirava ad un insieme di principi condiviso a livello internazionale, inserito nella Dichiarazione d'intenti e nel Piano d'Azione approvati al *World Summit on Sustainable Development*, tenuto dall'ONU a Johannesburg a settembre 2002 a dieci anni dal vertice di Rio de Janeiro che ha visto l'approvazione dell'Agenda 21¹³⁴.

Nel biennio 2002-2003, diciotto enti locali (Comuni di Bergeggi, Castelnovo ne' Monti, Cavriago, Ferrara, Grosseto, Modena, Pavia, Ravenna, Reggio Emilia, Rovigo, Salsomaggiore, Varese ligure e le Province di Bologna, Ferrara, Reggio Emilia, Modena, Napoli, e Torino) parteciparono al progetto attraverso la redazione di un bilancio "verde". I diciotto documenti furono analizzati e confrontati; le migliori *best practice* furono selezionate per l'implementazione di un modello di bilancio ambientale.

Questo modello propone una struttura contabile organizzata su due livelli di rendicontazione: il primo è rappresentato dalle aree di competenza, definite sulla base delle competenze in campo ambientale che la legge attribuisce all'ente. Esse rappresentano i grandi temi rispetto ai quali rendere conto attraverso il bilancio ambientale e si diversificano a seconda dell'ente di riferimento (Provincia o Comune) perché diverse sono le competenze ad esso attribuite.

¹³² Tanese A. (2004), op. cit.

¹³³ Per ulteriori informazioni si veda il sito www.agenda21.ra.it/clear-life/01progetto/pdf/PresentaCLEAR.pdf

¹³⁴ Pollifroni M. (2007), Le finalità euristiche del "modello G.B.S. per la rendicontazione sociale nelle pubbliche amministrazioni: profili di analisi e spunti di riflessione, in Ricci P. a cura di, Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione, Franco Angeli, Milano

Per le amministrazioni comunali sono individuate otto aree di competenza¹³⁵:

1. Verde urbano e tutela della biodiversità;
2. Mobilità sostenibile;
3. Sviluppo urbano;
4. Risorse idriche;
5. Rifiuti;
6. Risorse energetiche;
7. Informazione, partecipazione, innovazione;
8. Altri impegni ambientali.

Le competenze delle province definiscono invece dieci macroaree:

1. Ambiente naturale;
2. Risorse idriche;
3. Atmosfera, energia, rumore, elettromagnetismo;
4. Territorio e uso del suolo;
5. Attività produttive;
6. Trasporti e viabilità;
7. Rifiuti;
8. Informazione, educazione, formazione e partecipazione;
9. Gestione ambientale interna;
10. Altri impegni ambientali.

All'interno di ciascuna area di competenza sono individuati gli ambiti di rendicontazione. Questo secondo livello serve a specificare più nel dettaglio le attività dell'ente e a rispecchiare le scelte in campo ambientale dell'amministrazione in carica.

Per ogni ambito di rendicontazione devono essere riportati:

- le politiche ambientali, gli interventi e le attività dell'Ente;

¹³⁵ Informazioni tratte dal sito internet www.bilancioambientale.it

- gli indicatori fisici, per misurare gli impatti ambientali di tali politiche, interventi e attività;
- le spese ambientali, ossia le spese sostenute per attività di prevenzione, riduzione, eliminazione e monitoraggio dell'inquinamento, ripristino ambientale e gestione sostenibile del territorio.

Il metodo CLEAR prevede la produzione di due report (“Bilancio Ambientale di Previsione” e “Conto Consuntivo Ambientale”), che devono seguire l’iter di approvazione dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi economico-finanziari dell’Ente.

Il bilancio ambientale di previsione costituisce il punto di partenza per la redazione del consuntivo, che a sua volta rappresenta il punto di partenza per la redazione del Bilancio di previsione dell’anno successivo.

Il bilancio di previsione contiene l’esplicitazione degli impegni strategici (di medio-lungo termine), degli obiettivi dell’anno, indica le risorse finanziarie e i target quantitativi riguardanti gli aspetti ambientali.

Il bilancio consuntivo costituisce la verifica a posteriori dell’attuazione di quanto dichiarato, della spesa ambientale effettivamente realizzata e degli effetti conseguenti, misurati dagli indicatori. Inoltre contiene il confronto dei target indicati nel bilancio di previsione con i dati rilevati a consuntivo per verificare l’efficacia delle politiche adottate.

2.2.5 IL BILANCIO SOCIALE CONSOLIDATO

Negli ultimi anni la maggior parte degli enti locali ha intrapreso un cammino di esternalizzazione di una parte di servizi pubblici e di contestuale creazione di organizzazioni di varia natura (srl, spa, fondazioni, aziende speciali, ecc...) deputate all’erogazione dei servizi esternalizzati.

In questo contesto, il bilancio dell’ente locale non consente una programmazione integrata e l’apprezzamento degli impatti economici, finanziari, patrimoniali del complesso delle attività di prestazione dei servizi, che risultano espresse in modo frammentato nei bilanci dei singoli soggetti

gestori. In altre parole il bilancio del comune è in grado di rappresentare solo parzialmente l'operato dell'Amministrazione.

A differenza di ciò che accade in alcuni Paesi europei (Regno Unito e Svezia) ed extraeuropei (USA, Canada, Australia e Nuova Zelanda), in Italia il consolidamento dei conti annuali dei gruppi pubblici locali non è ancora obbligatorio, ma è attualmente oggetto di dibattito. Nei casi in cui l'ente locale sia configurabile come capogruppo di una realtà ramificata in più soggetti, sui quali il comune possa esercitare una forma di controllo diretto o indiretto, è auspicabile che l'ente adotti sia il bilancio consolidato, sia il bilancio sociale consolidato, un documento che consideri le attività di tutte quelle realtà iscrivibili nell'area di consolidamento e che rappresenti efficacemente agli stakeholder l'attività del comune e delle realtà ad esso connesse. Le procedure di consolidamento da adottare nel bilancio sociale consolidato dovrebbero essere le medesime previste nel bilancio civilistico, prendendo a riferimento le nozioni di controllo previste dai principi contabili IAS/IFRS.

2.2.6 IL BILANCIO SOCIALE DI TERRITORIO

I cittadini generalmente non attribuiscono eccessiva importanza a quale sia l'ente chiamato a rispondere ai propri bisogni, bensì focalizzano l'attenzione sulla qualità e sull'efficacia dei servizi ottenuti. Inoltre è piuttosto probabile che il primo ente individuato come chiamato a soddisfare i bisogni pubblici sia il comune, anche per quelle problematiche che vanno ben oltre la sua sfera di competenze. Per questi motivi è nata l'idea del bilancio di territorio, ossia di quel documento che permette a diversi enti che operano sul medesimo territorio di rendicontare la propria azione in modo congiunto, al fine di restituire ai cittadini una visione completa di ciò che la pubblica amministrazione locale realizza sul territorio¹³⁶. Il bilancio sociale deve comunque essere sempre il frutto di un processo condiviso e rispondente alla realtà; la scelta di adottare un bilancio sociale di territorio sarà dunque efficace

¹³⁶ Tanese A., a cura di (2004), op. cit.

e di estrema utilità per i portatori di interessi laddove i diversi enti siano abituati a collaborare intensamente ed a sviluppare politiche congiunte.

Non devono essere confusi il bilancio sociale di territorio e quello di mandato: mentre il primo mette al centro della rendicontazione l'area geografica di riferimento, nel secondo prevale l'elemento soggettivo ossia l'ente pubblico che redige il rendiconto¹³⁷.

Il bilancio sociale di territorio ha il pregio di fornire ai cittadini un'immagine completa della pubblica amministrazione e dei servizi erogati alla comunità, al riguardo è possibile ad esempio vedere il bilancio sociale del territorio di Alba e Bra in cui, in un unico bilancio, sono riportate le performance dell'Azienda Sanitaria Locale, del Comune di Alba e di quello di Bra¹³⁸. La difficoltà principale nella redazione di questo strumento consiste nel coordinamento di diversi attori istituzionali con funzioni e sistemi di governance che presentano profonde differenze.

¹³⁷ Romolini A. (2007), op. cit.

¹³⁸ Per approfondimenti è possibile trovare il bilancio sociale di territorio al sito internet http://www.aslcn2.it/pagine/ita/bilancio_sociale.lasso

2.3 GLI STANDARD DI RENDICONTAZIONE SOCIALE

In quanto documento volontario dell'ente, il bilancio sociale non può sfuggire al rischio dell'autoreferenzialità¹³⁹. Nel caso delle amministrazioni pubbliche esiste anche il rischio che il documento sia redatto unicamente, o comunque prevalentemente, in un'ottica di propaganda elettorale più che di confronto e comunicazione verso i portatori di interesse. Al momento non sono previsti obblighi di legge¹⁴⁰ né per ciò che concerne la scelta di redigere il bilancio sociale, né per la struttura da adottare, né circa la necessità di sottoporre a procedure di asseverazione i processi tecnici seguiti per la redazione ed i dati in esso contenuti. E' sempre concreto quindi il rischio che il bilancio sociale si trasformi in uno strumento di mera propaganda (o marketing nel caso delle imprese), con la finalità di sottolineare solo gli aspetti positivi della gestione tralasciando le criticità e le problematiche non affrontate dall'amministrazione comunale. Per conquistare la fiducia dei portatori di interessi, l'informativa fornita dal bilancio sociale non può che presentare sufficienti elementi di completezza, veridicità ed imparzialità.

Inoltre, la mancanza di una normativa di riferimento accentua il rischio che la discrezionalità nella scelta della forma e del contenuto del bilancio sociale porti alla redazione di bilanci sociali troppo dissimili tra loro per essere comparati.

Alla mancanza di riferimenti ed obblighi normativi si è risposto con la costruzione di modelli di portata generale elaborati da università, istituti di ricerca, società di revisione, network di ricerca, ordini professionali e ministeri. Di conseguenza gli approcci utilizzati sono eterogenei ed anche gli aspetti oggetto di rendicontazione presentano notevoli differenze.

Per questa ragione nelle prossime pagine saranno illustrati brevemente i principali standard di riferimento per ciò che concerne il settore pubblico, concentrando l'attenzione sui modelli più diffusi in Italia¹⁴¹. Come già accennato

¹³⁹ Bartocci L. (2003), *Il bilancio sociale negli enti locali*, Giappichelli, Torino

¹⁴⁰ Esistono alcune eccezioni a questa tendenza generale; ad esempio in Friuli Venezia Giulia, la L.R. 20 del 2006 ha imposto l'obbligo di redazione del bilancio sociale per le cooperative sociali

¹⁴¹ Per illustrare gli standard italiani (GBS per le amministrazioni pubbliche, la Direttiva del Ministero della Funzione Pubblica denominata "Rendicontazione sociale nelle amministrazioni

in precedenza questa illustrazione non vuole essere esaustiva ma semplicemente aiutare il lettore a comprendere quali sono le opzioni a disposizione di un ente locale italiano che decida di basare la propria rendicontazione sociale su uno standard diffuso.

La definizione e la diffusione di standard condivisi comporta numerosi vantaggi all'intero movimento della rendicontazione sociale ed alla crescita della fiducia degli stakeholder verso i bilanci sociali; inoltre l'adozione di modelli condivisi facilita notevolmente la comparazione dei bilanci sociali e delle performance sociali raggiunte attraverso tecniche di *benchmarking*.

Oltre alla già citata divisione tra standard internazionali e nazionali è possibile considerare un'altra ripartizione ben più interessante tra standard di processo e standard di contenuto¹⁴². I primi concentrano la loro attenzione principalmente sull'iter da seguire per realizzare un processo di coinvolgimento dei portatori di interesse nella scelta degli obiettivi da perseguire e nella successiva valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi stessi; i secondi hanno come obiettivo precipuo la definizione della struttura, della forma e del contenuto del bilancio sociale.

In questa sede saranno illustrati prima gli standard diffusi a livello internazionale applicabili anche agli enti locali e successivamente gli standard italiani appositamente creati o per le amministrazioni pubbliche in generale (standard GBS per il settore pubblico) o più specificatamente dedicati agli enti locali (Direttiva del Ministero della Funzione Pubblica denominata "Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche" e le Linee Guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali).

pubbliche" e le Linee Guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali) è stato fatto ampio ricorso ai documenti redatti dagli enti promotori degli standard stessi.

¹⁴² Gabrovec Mei O. (2004), *Valore aggiunto e bilancio sociale: l'esperienza dello standard GBS*, in Rusconi G.-Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, FrancoAngeli, Milano

2.3.1 LA GLOBAL REPORTING INITIATIVE

La *Global Reporting Initiative*¹⁴³ è stata istituita nel 1997 allo scopo di sviluppare e promuovere linee guida, applicabili a livello internazionale, per la redazione di un "rapporto di sostenibilità" ovvero di un documento pubblico e credibile che descriva gli impatti di natura economica, ambientale e sociale che l'impresa o l'organizzazione genera attraverso le proprie attività.

La *GRI* è stata promossa da CERES¹⁴⁴ (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) in partnership con UNEP (*United Nations Environment Programme*), e con il coinvolgimento di imprese, ONG, associazioni di esperti contabili, organizzazioni imprenditoriali e altri stakeholder a livello internazionale. Il *GRI Reporting Framework* vuole essere un modello universalmente accettato per il reporting della performance economica, ambientale e sociale di un'organizzazione: tutte le organizzazioni possono utilizzarlo, indipendentemente da dimensione, settore di attività o paese di appartenenza.

Il modello include considerazioni pratiche comuni a tipi diversi di organizzazioni per dimensioni, localizzazione geografica e settore di attività.

Secondo le "Linee guida per il reporting di sostenibilità" pubblicate dalla stessa *GRI* il reporting consiste nella misurazione, comunicazione e assunzione di responsabilità (accountability) nei confronti di stakeholder sia interni che esterni in relazione alla performance dell'organizzazione rispetto all'obiettivo dello sviluppo sostenibile¹⁴⁵.

Le *GRI Sustainability Reporting Lines* sono destinate all'uso volontario da parte di organizzazioni per la divulgazione relativa alle dimensioni economiche,

¹⁴³ Per ulteriori informazioni www.globalreporting.org

¹⁴⁴ Il CERES è un'organizzazione non profit, fondata a Boston nel 1989, con l'obiettivo di creare una coalizione composta da investitori, gruppi di interesse, associazioni ambientaliste ed orientata ad affrontare le sfide della sostenibilità (ad esempio il cambiamento climatico e la scarsità di acqua potabile). La mission di CERES è quella di integrare la sostenibilità nelle operazioni economiche di tutti i giorni. Per ulteriori informazioni www.ceres.org

¹⁴⁵ Il termine "Sviluppo Sostenibile" (*Sustainable Development*) è stato coniato nel 1987 dalla Commissione Brundtland (commissione ONU dedita allo studio del rapporto tra ambiente e sviluppo) la quale nel rapporto "*Our common future*" lo definisce così: "sviluppo in grado di soddisfare i bisogni delle generazioni attuali senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri bisogni;.....un processo nel quale lo sfruttamento delle risorse, la direzione degli investimenti, l'orientamento dello sviluppo tecnologico ed il cambiamento istituzionale sono tutti in armonia, ed accrescono le potenzialità presenti e future per il soddisfacimento delle aspirazioni e dei bisogni umani".

ambientali e sociali delle loro attività, dei loro prodotti e dei loro servizi ed il loro obiettivo è quello di assistere le organizzazioni ed i loro stakeholder nell'articolare e comprendere il contributo delle stesse organizzazioni allo sviluppo sostenibile. Esse sono costituite da principi volti ad individuare il contenuto del report e garantire la qualità delle informazioni fornite. Inoltre includono l'informativa standard composta da indicatori di performance e di altra natura, così come indicazioni su argomenti tecnici specifici sulla redazione del report.

Le *GRI Sustainability Reporting Lines* prendono in considerazione le tre dimensioni della sostenibilità¹⁴⁶, declinandole al livello delle varie organizzazioni:

1. dimensione economica (ad esempio, retribuzioni e benefici, spese per la fornitura, vendite nette, interessi e dividendi erogati, tasse pagate, andando oltre informazioni puramente finanziarie);
2. dimensione ambientale (ad esempio, gli impatti di processi, beni e servizi su aria, acqua, suolo, biodiversità e salute umana);
3. dimensione sociale (includendo, ad esempio, salute e sicurezza sul lavoro, livelli occupazionali, diritti dei lavoratori, diritti umani e delle popolazioni indigene).

Per ogni dimensione della sostenibilità le *G.R.I. Guidelines* individuano categorie, aspetti e indicatori di performance; possono pertanto definirsi come standard di contenuto.

A livello di orientamento generale, sta prevalendo l'adesione condivisa al GRI che va ormai a costituire lo standard internazionalmente riconosciuto per la redazione del bilancio di sostenibilità.

Le Linee Guida G.R.I. quindi:

4. sono uno standard di contenuto, dedicate a supportare l'impresa nella redazione del Bilancio/Rapporto Sociale/Sostenibilità;

¹⁴⁶ A livello concettuale quindi, la Global Reporting Initiative adotta il concetto di triple bottom line. Per approfondimenti al riguardo si veda Elkington J. (1997), *Cannibal with forks: the triple bottom line of 21st century business*, Oxford, Capstone Publishing Limited; Elkington J. (2004), *La triple bottom line*, in Rusconi G. e Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Milano, Franco Angeli

5. assistono le organizzazioni nel presentare un quadro ragionevole e bilanciato delle loro prestazioni economiche, ambientali e sociali;
6. promuovono la comparabilità dei report di sostenibilità;
7. supportano il *benchmarking* e la valutazione della performance di sostenibilità rispetto a codici, standard di performance e iniziative volontarie;
8. servono come strumento per facilitare il coinvolgimento degli stakeholder.

A livello di struttura le *G3 G.R.I. Guidelines*¹⁴⁷ prevedono che il report di sostenibilità sia così composto:

- profilo, che comprende: strategia ed analisi, profilo dell'organizzazione, parametri del report, governance, impegni, coinvolgimento degli stakeholder;
- *management approach*;
- indicatori di performance economica, ambientale e sociale.

La sezione "strategie ed analisi" comprende la descrizione della vision e delle strategie deliberate al fine del perseguimento congiunto della sostenibilità economica e di quella socio-ambientale ed una dichiarazione dell'impegno dell'azienda siglata o dal presidente del consiglio di amministrazione, o dall'amministratore delegato o da soggetti analoghi, che illustri i successi ed i fallimenti ottenuti, il coinvolgimento degli stakeholder e le sfide per il futuro.

Nel "profilo dell'organizzazione" sono riportate le caratteristiche generali dell'organizzazione (struttura, dimensioni, settore, ecc...) e successivamente si passa a delineare le caratteristiche generali del report partendo dallo scopo e dal profilo del documento fino alla tavola dei contenuti G.R.I., al processo di rendicontazione, al perimetro del bilancio ed all'asseverazione. Per ciò che concerne il perimetro del bilancio è bene sottolineare che per la definizione dell'area di rendicontazione, le linee guida GRI, fanno riferimento, interpretandoli in un'accezione più ampia, ai criteri di controllo e di influenza notevole degli IAS/IFRS¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Le Linee Guida G3 sono l'ultimo aggiornamento dello standard GRI, avvenuto nel 2006.

¹⁴⁸ International Accounting Standard Board – IASB, IAS 27 (2003), *Consolidated and separated financial statements*, London

L'ultima parte della struttura proposta dalla G.R.I. include gli indicatori di performance raggruppati nelle tre dimensioni della sostenibilità (economica, ambientale, sociale). In ogni sezione troviamo due tipi di indicatori; gli indicatori *core* e gli *additional*. I primi sono considerati fondamentali e rilevanti per ogni tipologia di azienda e gruppo di portatori di interesse, i secondi sono ritenuti rilevanti solo per determinati settori e gruppi di stakeholder¹⁴⁹.

Il modello della *Global Reporting Initiative* trova nella proposta di un modello comune e nell'individuazione di indicatori di performance adatti al benchmarking, due delle sue caratteristiche peculiari. Tuttavia, riconoscendo le enormi differenze esistenti tra le varie organizzazioni, in termini di dimensione, natura (pubblica o privata) e settore di appartenenza, la Global Reporting Initiative ha previsto sia diversi livelli di utilizzo del modello sia dei supplementi di settore.

La G.R.I. riconosce tre diversi livelli di applicazione delle linee guida, a seconda delle informazioni che trovano spazio nel report di sostenibilità. Il livello A è il più completo, mentre il livello C individua le informazioni minime che devono essere contenute nel report per poter dichiarare di aver adottato lo standard G.R.I. Qualora il bilancio di sostenibilità sia sottoposto a verifica esterna, viene attribuito al livello un *plus* (ad esempio da C a C+). Quindi in fase di finalizzazione del report, dovrà essere indicato il Livello di applicazione del GRI Reporting Framework utilizzando il sistema "*GRI. Application Levels*".

Grazie a questo sistema:

- i lettori del report avranno un'informazione chiara del livello con cui le Linee guida del GRI e altri elementi del Reporting Framework sono stati utilizzati in fase di preparazione del report stesso;
- i redattori del report avranno una visione degli obiettivi da raggiungere o del percorso necessario per ampliare progressivamente l'applicazione del GRI Reporting Framework¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Romolini A. (2007), op. cit.

¹⁵⁰ Global Reporting Initiative – G.R.I. (2006), Linee guida per il reporting di sostenibilità, scaricabili dal sito www.globalreporting.org

Fig. 2 - I livelli di utilizzo del modello G.R.I.¹⁵¹

	C	C+	B	B+	A	A+
Contenuti del report	Alcuni dei contenuti previsti dal modello		Livello C+ altri contenuti previsti dal modello		Livello B	
Disclosure on management approach	Non richiesta	Verifica esterna del report di sostenibilità	Richiesta per ogni categoria di indicatori	Verifica esterna del report di sostenibilità	Richiesta per ogni categoria di indicatori	Verifica esterna del report di sostenibilità
Indicatori di performance	10 indicatori con almeno uno di tipo economico, sociale, ambientale		20 indicatori con almeno uno di tipo economico, sociale, ambientale		Tutti gli indicatori core (generali e settoriali) o motivazione del mancato utilizzo	

I supplementi di settore integrano le linee guida con interpretazioni e consigli sull'applicazione delle linee guida in un determinato settore e comprendono indicatori di performance specifici di settore. I supplementi di settore applicabili dovranno essere utilizzati in aggiunta alle linee guida e non quali

¹⁵¹ Romolini A. (2007), op. cit.

sostituiti delle stesse¹⁵². Tra i vari supplementi di settore si trova anche quello dedicato agli enti pubblici¹⁵³; pubblicato in versione pilota nel 2005 a seguito di un processo iniziato nel 2003. L'obiettivo di questo supplemento di settore, dedicato a tutti gli enti pubblici (ministeri, agenzie statali, regioni, comuni, ecc...) è quello di fornire linee guida coerenti con l'impianto di fondo della G.R.I. ed adattate alle specificità degli enti pubblici. Per ognuna delle sezioni componenti la struttura del bilancio di sostenibilità sono riportate delle informazioni aggiuntive e dei suggerimenti per meglio rappresentare il contributo alla sostenibilità da parte dell'ente pubblico rendicontante. Ad esempio nella parte riguardante il profilo dell'organizzazione è richiesto all'ente pubblico di descrivere le sue relazioni con altri governi o istituzioni pubbliche oppure nella descrizione dei mercati serviti l'ente rendicontante dovrà individuare quali sono i primi destinatari delle sue politiche. Anche a livello di indicatori di performance sono consigliati degli indicatori addizionali, più specifici per il settore pubblico. Il supplemento identifica tre diverse tipologie di informazioni che dovrebbero essere rendicontate dalle aziende pubbliche:

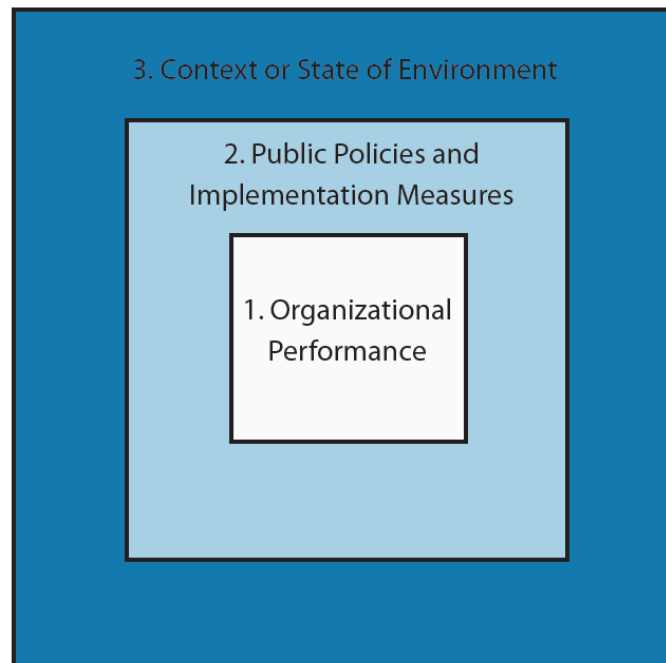
1. informazioni sulle performance organizzative;
2. informazioni sulle politiche pubbliche e la loro implementazione;
3. stato dell'ambiente.

In particolare il supplemento si concentra sulle prime due tipologie di informazioni.

¹⁵² Global Reporting Initiative – G.R.I. (2006), Linee guida per il reporting di sostenibilità, scaricabili dal sito www.globalreporting.org

¹⁵³ Global Reporting Initiative – G.R.I. (2005), *Sector Supplement for public agencies – Pilot version 1.0*, scaricabili dal sito www.globalreporting.org

Fig. 3 - Tipologia delle informazioni che possono essere incluse nel bilancio di sostenibilità degli enti pubblici¹⁵⁴.



Nel 2010 la G.R.I. ha pubblicato uno studio effettuato al fine di verificare il grado di diffusione del prospetto rivolto alle agenzie pubbliche e la qualità dei report finora redatti. Dalla ricerca è emersa una crescita dei report relativi agli enti pubblici; ciononostante questi rimangono una percentuale risibile del totale (1,7%). Per ciò che concerne gli aspetti qualitativi dei report analizzati, è emerso una tendenza costante ad un approccio narrativo/descrittivo, con un ricorso limitato a dati quantitativi. Nelle conclusioni dello studio è evidenziata la volontà della G.R.I. di proseguire l'attività di ricerca e promozione della rendicontazione sociale nel campo degli enti pubblici, superando la versione sperimentale del supplemento di settore elaborato nel 2005 ed arrivando ad una versione finale.

¹⁵⁴ Global Reporting Initiative – G.R.I. (2010), *GRI Reporting in Government Agencies*, scaricabili dal sito www.globalreporting.org

2.3.2 ACCOUNTABILITY 1000

Lo standard Accountability 1000¹⁵⁵ creato dall'*Institute of Social and Ethical Accountuability*¹⁵⁶ (ISEA), è uno standard di processo che può essere adottato per implementare un autonomo sistema di responsabilizzazione oppure può costituire un parametro di riferimento nella valutazione di eventuali standard diversi.

Partendo dall'ottica del principio ispiratore della responsabilità verso gli stakeholder, ISEA considera irrinunciabile il riconoscimento di alcuni principi di fondo e statuisce un insieme di parametri qualitativi relativi alla fase di implementazione e realizzazione del processo di rendicontazione sociale; il rapporto con gli stakeholder deve diventare sistematico influenzando la definizione di obiettivi, indicatori e sistemi di rendicontazione.

Il documento AA1000 si caratterizza per una struttura composta da tre parti:

1. il principio di responsabilità sociale;
2. le linee guida esplicative;
3. i requisiti professionali.

L'adozione di questo standard, fortemente pervasivo rispetto alle strutture gestionali, prevede il recepimento di principi in grado implementare la responsabilità dell'organizzazione e di descrivere le modalità operative del processo di responsabilizzazione. Secondo ISEA, la responsabilizzazione consiste nel rendicontare le azioni:

- in modo trasparente (*transparency*);
- in modo corrispondente a quanto di competenza dell'organizzazione (*responsiveness*);
- in linea con gli standard adottati (*compliance*) in materia di politiche, pratiche, risultati e meccanismi di reporting degli stessi.

¹⁵⁵ D'ora in poi AA1000

¹⁵⁶ *Institute of Social and Ethical Accountuability*, nato nel 1996 in Gran Bretagna, rappresenta un ente di natura *non profit* istituzionalmente dedicato alla promozione della CSR quale strumento per il raggiungimento di uno sviluppo sostenibile.

Fig. 4 - La responsabilità secondo ISEA¹⁵⁷



Oltre a questi tre principi durante il processo di mappatura e poi di rendicontazione dovrà essere tenuta presente la caratteristica dell'omnicomprensione (*inclusivity*): tutti gli stakeholder dovranno essere inclusi e si dovrà tenere conto dei loro bisogni e delle loro aspirazioni.

AA 1000 costituisce un tipico standard di processo che definisce la metodologia necessaria a presentare i risultati aziendali in termini sociali ma non stabilisce i livelli di performance ottimali¹⁵⁸; sostanzialmente AA1000 definisce il “come” ma non il “quanto”. In questo senso viene presentato come un modello dinamico, basato su un ciclo ripetibile di cinque azioni¹⁵⁹:

1. pianificazione (*planning*);
2. rendicontazione (*accounting*);
3. revisione e reporting (*auditing and reporting*);
4. implementazione (*embedding*);
5. coinvolgimento degli stakeholder (*stakeholder engagement*).

Il principio AA1000 viene supportato da una serie di linee guida che congiuntamente all'identificazione del profilo professionale degli addetti compongono il modello di responsabilità sociale AA1000 nel senso inteso dall'ente emanatore. La linea guida più importante e più caratterizzante il principio è quella che riguarda il coinvolgimento degli *stakeholder*; secondo ISEA il rapporto con i portatori di interesse è identificato come il punto di partenza e di arrivo della responsabilità sociale d'impresa.

¹⁵⁷ ISEA, AA1000 (1999), *Exposure draft*

¹⁵⁸ Bagnoli L. (2004), *Quale responsabilità sociale per l'impresa?*, FrancoAngeli, Milano

¹⁵⁹ ISEA, AA1000 (1999), *ibidem*

AA 1000 individua dunque le modalità per rendere effettivo e virtuoso il rapporto con gli stakeholder:

1. ricercare sempre nuovi portatori di interesse da affiancare a quelli precedentemente individuati;
2. scegliere *auditor* che godano della fiducia degli stakeholder;
3. decidere di concerto con gli stakeholder le modalità di collaborazione;
4. premettere la libera espressione delle opinioni dei vari stakeholder (in particolare dei lavoratori);
5. prevedere momenti pubblici di confronto e di divulgazione dei risultati.

Elemento centrale di tutto il processo è il concetto di *accountability* ossia la capacità di “spiegare o dare giustificazione delle azioni – e omissioni – delle quali l’impresa è responsabile verso quanti hanno un interesse legittimo nei suoi confronti”¹⁶⁰

Nel 2001 ISEA ha aggiornato lo standard aggiungendo le AA1000 *series* e sottolineando come il modello iniziale rappresentasse una base di partenza per un processo che richiede un costante aggiornamento. Le AA1000 *series* costituiscono quindi una sorta di collana che, di volta in volta, si arricchisce di nuovi documenti funzionali a perseguire la strada della responsabilizzazione che porta alla meta dello sviluppo sostenibile.

L’AA1000 non riporta alcuna previsione in merito alla struttura, alle tecniche di elaborazione ed alle modalità di comunicazione del report¹⁶¹. Di conseguenza non risulta essere di facile applicazione ma è ritenuto molto utile quale supporto al processo di rendicontazione.

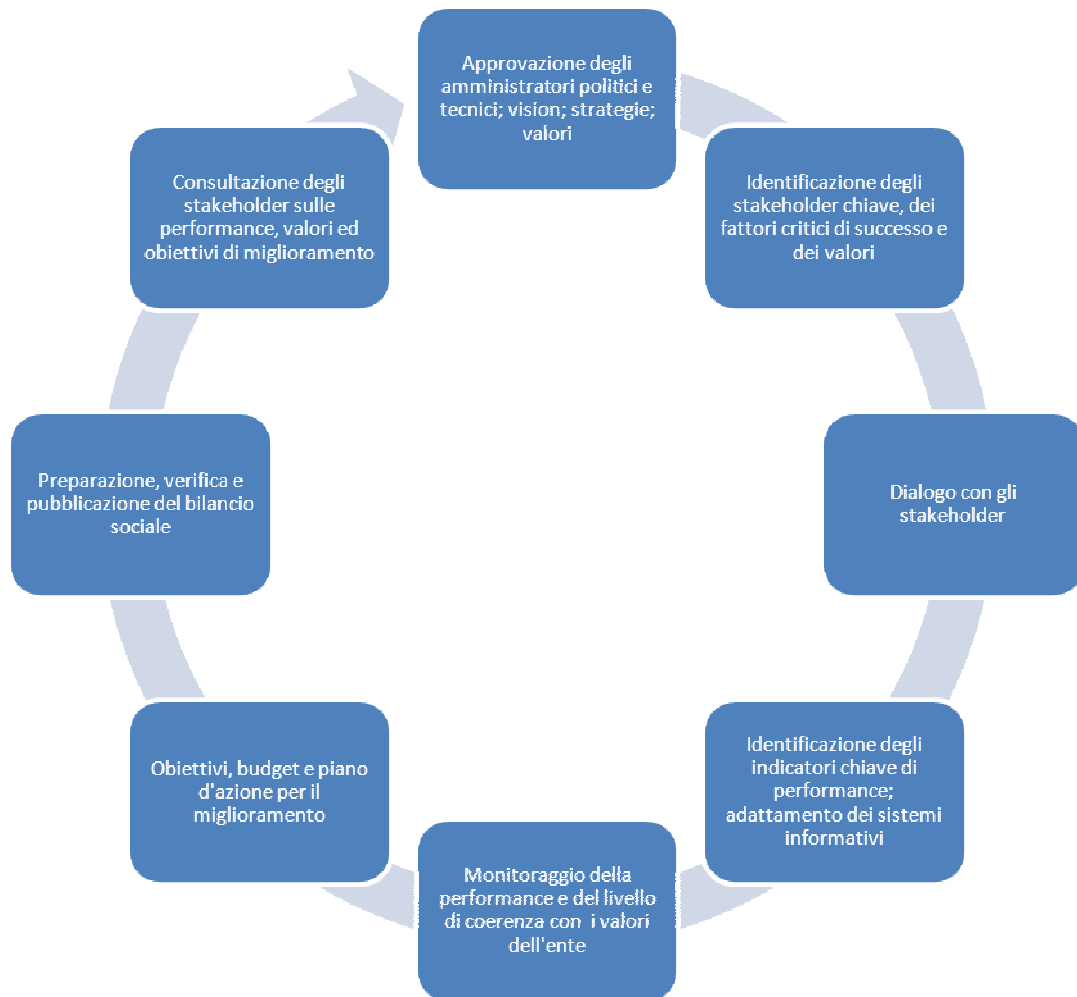
¹⁶⁰ Al riguardo si veda AccountAbility 1000 (1999), AA1000 Framework, Standard, guidelines and professional qualification, disponibile sul sito internet www.accountability.org.uk

¹⁶¹ Bartocci L. (2003), op. cit.

2.3.3 LA COPENHAGEN CHARTER

La Copenhagen Charter prende il suo nome dalla terza conferenza internazionale “on social and ethical accounting, auditing and reporting” tenutasi appunto a Copenaghen nel 1999. Partendo dalle esperienze di rendicontazione sociale già esistenti, nella conferenza di Copenaghen si delineò un modello finalizzato alla gestione del rapporto con i portatori di interesse, articolato in otto fasi, di seguito riportate con un adattamento agli enti locali.

Fig. 5 - Adattamento agli enti locali delle fasi del processo di *stakeholder relationship*¹⁶²



¹⁶² Romolini A. (2007), op. cit.

La Copenhagen Charter individua con precisione le fasi costituenti il processo di gestione dei rapporti con i portatori di interesse, sottolineando tre momenti decisivi:

- definizione degli elementi di fondo;
- integrazione;
- comunicazione.

Fig. 6 - Le fasi principali della Copenhagen Charter¹⁶³



L'obiettivo principale dello standard è quello, come già detto, di affidare una posizione centrale agli *stakeholder*. L'organizzazione deve quindi porre in essere le condizioni per coinvolgere attivamente i portatori di interesse in un'attività di ascolto e dialogo al fine di renderli organici alla pianificazione strategica e di evitare atteggiamenti autoreferenziali.

La definizione degli elementi di fondo si traduce in una scelta da parte del management (e nel caso degli enti locali da parte della Giunta) di creare un rapporto duraturo con gli *stakeholder*.

Nella fase dell'integrazione è fondamentale identificare gli *stakeholder* primari, che saranno coinvolti in processi di dialogo e confronto, e gli *stakeholder* secondari, che saranno esclusi dai processi partecipativi ma che rimarranno comunque destinatari dell'attività di *reporting*. Una volta completata la mappatura dei portatori di interessi deve essere rivista la struttura

¹⁶³ Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG, The House of Mandag Morgen (1999), The Copenhagen Charter. A management guide to stakeholder reporting

organizzativa al fine di indirizzarla verso un dialogo costante con gli stakeholder stessi. Successivamente devono essere identificati gli indicatori che andranno a descrivere con chiarezza e trasparenza le performance economiche, sociali ed ambientali dell'organizzazione rendicontante.

Infine l'ultima fase è quella della comunicazione, in cui il primo passo è quello della redazione del documento finale di rendicontazione sociale. Successivamente il documento deve essere verificato da un revisore esterno (*social audit*), pubblicato e sottoposto al giudizio dei portatori di interessi.

Lo standard elaborato dalla Copenhagen Charter ha il pregio di proporre con chiarezza e semplicità un percorso orientato ad una sistematica inclusione degli stakeholder, il modello inoltre è facilmente adattabile ad imprese ed organizzazioni operanti in diversi settori. Come emerge chiaramente dalla breve descrizione dello standard, la Copenhagen Charter si focalizza solo sul processo di rendicontazione senza fornire informazioni specifiche sulla forma e sui contenuti del documento bilancio sociale.

2.3.4 LO STANDARD GBS (Gruppo di studio per il Bilancio Sociale)

Il GBS (Gruppo di studio per il Bilancio Sociale) è composto da professionisti provenienti da ambienti accademici e dal mondo della consulenza ed è nato nel 1998 con l'obiettivo di offrire uno standard, valido su base nazionale, sulle finalità e sulle procedure di formazione del bilancio sociale. Nell'accezione di bilancio sociale adottata dal GBS esso è inteso principalmente come uno strumento di comunicazione esterna in grado di fornire a tutti i portatori di interesse un quadro complessivo delle performance sociali dell'azienda¹⁶⁴.

Nella primavera del 2001, a seguito di tre anni di lavoro, fu presentato lo standard generale per la redazione del bilancio sociale. Lo standard, particolarmente ampio, è rivolto a tutti gli stakeholder e ricomprende i molteplici effetti connessi al comportamento dell'azienda¹⁶⁵.

Il documento presenta e illustra i principi e le indicazioni procedurali per la redazione del bilancio sociale. Tali principi e indicazioni sono stati in parte

¹⁶⁴ Bartocci L. (2003), op. cit.

desunti dall'esperienza e dalla dottrina e in parte messi a punto con la discussione e il confronto con i modelli di accountability più accreditati a livello internazionale.

Il testo è suddiviso in due parti principali e una terza in forma di appendice. La prima parte espone i principi che devono presiedere la costruzione e la redazione del bilancio sociale; la seconda contiene differenti capitoli, corrispondenti alle tre distinte sezioni nelle quali il G.B.S. ha suddiviso il bilancio e cioè l'identità aziendale, la produzione e distribuzione del valore aggiunto e la relazione sociale. Quest'ultima contiene la descrizione qualitativa e quantitativa dei risultati che l'azienda ha ottenuto in relazione agli impegni assunti e ai programmi realizzati e degli effetti prodotti sui singoli stakeholder. La terza parte in forma di Appendice, infine, presenta le informazioni per la determinazione del valore aggiunto e gli schemi di traslazione dal conto economico di esercizio ai prospetti del valore aggiunto.

Nel modello G.B.S. è esplicitato un minimo livello informativo al di sotto del quale non è consentito scendere ed è altresì prevista la possibilità per l'organizzazione di aggiungere informazioni aggiuntive facoltative.

La scelta di un contenuto minimo è legata all'idea di garantire la completezza del bilancio mentre la scelta di proporre una struttura di riferimento è volta a tutelare l'uniformità nel modo di presentare le informazioni¹⁶⁶.

La struttura dello standard G.B.S. presuppone una suddivisione in tre fondamentali sezioni¹⁶⁷:

- l'identità aziendale, che fa riferimento allo scenario e al contesto economico-sociale, al sistema di governo, all'assetto organizzativo e alla cultura aziendale, alla missione e al disegno strategico;
- la riclassificazione dei dati contabili e il calcolo del valore aggiunto, che evidenzia le risorse utilizzate e distribuite, e in taluni casi la ricchezza prodotta, anche con specificazione delle aree di intervento nelle quali si articola la gestione;

¹⁶⁵ Vermiglio, F. (2002), Il modello GBS, in L. Hinna (a cura di), Il bilancio sociale, Il Sole 24 Ore

¹⁶⁶ Tanese A. (2004), op. cit.

¹⁶⁷ Dal sito www.gruppobilanciosociale.org

- la relazione sociale, che espone i risultati ottenuti nelle diverse aree di intervento e gli effetti prodotti sulle varie categorie di *stakeholder* interessati.

Lo standard “Principi di redazione per il bilancio sociale”, prima riflessione organica realizzata in Italia, presentava un campo di applicazione molto ambizioso¹⁶⁸. Secondo il Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, il bilancio sociale “*deve essere redatto da tutte le aziende, sia quelle che producono per il consumo interno (azienda di consumo), sia quelle che producono per il mercato (imprese), sia quelle che destinano la produzione a terzi in forma diversa dallo scambio (azienda di erogazione)*”. In questa definizione rientrano quindi pienamente anche le organizzazioni del settore pubblico in qualità di aziende di erogazione. Tuttavia sin dalla redazione dello standard generale del 2001, il G.B.S. già prevedeva la creazione di un modello ad hoc per la pubblica amministrazione, pubblicato poi nel 2005.

Tale modello, definito “La rendicontazione sociale nel settore pubblico” fornisce linee guida in grado di¹⁶⁹:

- guidare le amministrazioni e le aziende pubbliche nella redazione del bilancio sociale, descrivendone il processo ed il contenuto informativo essenziale minimo;
- consentire a tutti i portatori di interesse di comprendere il processo di redazione del bilancio sociale;
- consentire a chiunque legga il bilancio sociale di interpretarne correttamente il contenuto e di valutarne l’attendibilità.

Per ciò che concerne il contenuto, rispetto al modello base non ci sono variazioni riguardo i principi di redazione ma si presentano alcune differenze rispetto alla struttura del bilancio sociale.

¹⁶⁸ Luison C. (2008), Le linee guida proposte dal G.B.S. per la rendicontazione sociale nel settore pubblico in Borgonovi E. e Rusconi G., La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, Franco Angeli, Milano

¹⁶⁹ Luison C. (2008), *ibidem*

Fig. 7 - Struttura e contenuto dello standard GBS per gli enti pubblici¹⁷⁰

<p>1. Premessa</p>
<p>2. Obiettivi del bilancio sociale</p>
<p>3. Identità delle aziende degli istituti appartenenti al Settore Pubblico</p> <p>3.1. Lo scenario e il contesto di riferimento</p> <p>3.2. Il sistema di governo e l'assetto organizzativo</p> <p>3.3. I principi e i valori di riferimento che ispirano la missione</p> <p>3.4. Le strategie e le politiche</p>
<p>4. Riclassificazione dei dati contabili e calcolo del valore aggiunto</p> <p>4.1. Il concetto di valore aggiunto pubblico</p> <p>4.2. La riclassificazione del dato contabile, calcolo del valore aggiunto pubblico e aree di intervento</p>
<p>5. Relazione sociale</p> <p>5.1. Le finalità e contenuti della relazione sociale</p> <p>5.2. Le aree di intervento e gli stakeholder interessati</p> <p>5.3. Le risorse impiegate</p> <p>5.4. I risultati raggiunti</p> <p>5.5. Il giudizio degli stakeholder</p> <p>5.6. Le dichiarazioni dell'azienda e il miglioramento del bilancio sociale</p>

All'inizio del documento, diversamente dal modello base, è prevista anche una nota introduttiva finalizzata a rendere più comprensibile al lettore lo standard ed i principi di rendicontazione applicati.

La prima delle sezioni principali del bilancio sociale "Identità delle aziende degli istituti appartenenti al Settore Pubblico" contiene tutte le informazioni

¹⁷⁰ Dal sito www.bilanciosociale.org

concernenti gli elementi relativi a ciò che l'ente vuole essere e vuole fare. Indicando preliminarmente la mission e le finalità dell'organizzazione al lettore, vengono fornite informazioni atte a valutare la coerenza delle azioni poste in essere e rendicontate nel documento.

L'identità aziendale viene declinata attraverso tre elementi principali¹⁷¹:

- lo scenario e il contesto di riferimento, la governance e l'assetto organizzativo;
- i valori di riferimento, la mission, gli obiettivi e i comportamenti;
- le strategie e le politiche.

Nel primo punto trovano spazio la descrizione della situazione demografica della comunità, le aree di intervento dell'ente, i servizi offerti, le eventuali collaborazioni con altre istituzioni pubbliche e/o private e l'organizzazione dell'ente stesso.

Successivamente vanno esplicitati i valori di base e la mission dell'ente da cui dovrebbero discendere gli obiettivi ed i comportamenti. Infine la parte che riguarda la definizione delle strategie e delle politiche è fortemente influenzata dal processo programmatico tipico del settore pubblico¹⁷².

Focalizzando l'attenzione sugli enti locali, per conoscere la strategia è opportuno fare riferimento ai programmi politici presentati alle elezioni, alle linee programmatiche di mandato, al piano generale di sviluppo (documento in realtà poco diffuso), alla relazione previsionale e programmatica, al bilancio triennale ed al bilancio annuale di previsione, al piano esecutivo di gestione ed agli altri strumenti di programmazione tipici dei comuni.

Nella rappresentazione degli obiettivi a breve termine e delle scelte di indirizzo ed intervento, è necessario fare riferimento al concetto di sviluppo sostenibile elencando e descrivendo:

- politiche prevalentemente sociali;
- politiche a contenuto strettamente economico e finanziario;
- politiche di gestione ambientale¹⁷³.

¹⁷¹ Romolini A. (2007), *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, Franco Angeli, Milano

¹⁷² Romolini A. (2007), *ibidem*

La seconda sezione del bilancio sociale, dedicata al calcolo della produzione e della distribuzione del valore aggiunto è finalizzata ad ancorare il bilancio sociale ai dati contabili, i quali hanno una loro autonoma valenza sociale che non traspare dal bilancio di esercizio e che deve essere comunque esplicitata¹⁷⁴. Per poter compilare i due documenti previsti nella seconda sezione, il prospetto di determinazione del valore aggiunto ed il prospetto di riparto dello stesso, è fondamentale determinare il “valore aggiunto globale netto”. Esso si ottiene sottraendo al “Valore della Produzione” i costi intermedi, sommando algebricamente al risultato il saldo della gestione straordinaria e quello dei componenti straordinari ed infine sottraendo gli ammortamenti. Come si nota, osservando attentamente il procedimento utilizzato per la sua determinazione, il “valore aggiunto globale netto” esprime in che misura l’impresa contribuisce, attraverso l’impiego dei fattori produttivi capitale e lavoro, all’output realizzato¹⁷⁵.

Lo standard per il settore pubblico aggiunge alcuni documenti rispetto a quanto previsto dal modello G.B.S. base:

1. prospetto di determinazione del valore aggiunto globale;
2. prospetto di classificazione del valore aggiunto per aree di intervento;
3. prospetto di riparto del valore aggiunto globale;
4. prospetto informativo sul patrimonio e su altri beni e impegni;
5. prospetto delle entrate e delle uscite per aree di intervento.

Il prospetto di determinazione del valore aggiunto globale è formato dalla contrapposizione dei componenti economici positivi e negativi della gestione di esercizio. A livello contabile, il punto di partenza per la costruzione di tale prospetto non è la contabilità finanziaria ma il sistema di contabilità economico-patrimoniale dell’ente (conto economico) o altri sistemi di raccordo e conciliazione¹⁷⁶. Il valore aggiunto globale lordo è dato quindi dalla differenza

¹⁷³ Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), La rendicontazione sociale nel settore pubblico, 2005

¹⁷⁴ Gabrovec Mei O. (2002), Bilancio sociale e valore aggiunto, in L. Hinna (a cura di), Il bilancio sociale, Il Sole 24 Ore

¹⁷⁵ Romolini A. (2007), op. cit.

¹⁷⁶ Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), ibidem

tra le entrate (tributarie, da trasferimenti, proventi per servizi, ecc...) ed i costi intermedi della produzione ed i componenti accessori e straordinari di competenza economica della gestione.

Tab. 11 - Prospetto di determinazione del Valore Aggiunto Globale

VALORE AGGIUNTO GLOBALE	ESERCIZI		
	N	n-1	n-2
A) Valore della produzione			
1. Entrate da trasferimenti (correnti e/o in conto capitale depurati dei proventi) per la produzione delle prestazioni e/o servizi			
2. Entrate proprie da tributi			
3. Ricavi/proventi delle vendite e prestazioni-rettifiche di ricavo proventi			
4. Entrate proprie per la produzione delle prestazioni e/o servizi			
5. Variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (merci)			
6. Variazione dei lavori in corso su ordinazione			
7. Altri ricavi/proventi			
8. Altre entrate/contributi di pertinenza			
9. Ricavi/proventi per produzioni atipiche			
B) Costi intermedi della produzione			
10. Consumi di materie prime			
11. Consumi di materie sussidiarie			
12. Consumi di materie di consumo			
13. Costi di acquisto di merci			
14. Costi per servizi			
15. Costi per godimento di beni di terzi			
16. Accantonamenti per rischi			
17. Altri accantonamenti			
18. Oneri diversi di gestione			
VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO			

C) Componenti accessori e straordinari			
19. +/- Saldo gestione accessoria			
Ricavi/proventi accessori			
- Costi accessori			
20. +/- Saldo componenti straordinari			
Ricavi/proventi straordinari			
- Costi straordinari			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO			
- Ammortamenti della gestione per gruppi omogenei di beni			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

Il prospetto (o i prospetti) di determinazione del valore aggiunto per aree di intervento, con struttura simile a quella sopra riportata per il prospetto di determinazione del valore aggiunto globale, è finalizzato ad approfondire la conoscenza della composizione del Valore Aggiunto. L'individuazione delle aree di intervento potrà discendere sia con riferimento al sistema di contabilità economico-analitica dell'ente, sia attraverso una valutazione da parte dell'ente stesso, garantendo sempre la rappresentatività e la rilevanza delle aree caratteristiche generali. E' fondamentale garantire una coerenza tra le aree individuate, le finalità istituzionali dell'ente (esplicitate anche nella prima sezione dedicata all'Identità) e la relazione sociale del prospetto G.B.S.

Il prospetto di riparto del valore aggiunto globale mostra la divisione del valore aggiunto tra i diversi stakeholder: le risorse umane, la pubblica amministrazione, i fornitori di capitale di credito e la stessa azienda ente locale.

Tab. 12 - Prospetto di riparto del Valore Aggiunto Globale

PROSPETTO DI RIPARTO DEL VALORE AGGIUNTO GLOBALE	ESERCIZI		
	n	n-1	n-2
A) Remunerazione delle risorse umane:			
1. Organi di governo			
2. Personale non dipendente			
3. Personale dipendente			
4. Altri			
B) Remunerazione della Pubblica Amministrazione			
5. Imposte dirette/Imposte indirette			
6. Sovvenzioni in conto esercizio			
C) Remunerazione del capitale di credito			
7. Oneri per capitali a breve termine			
8. Oneri per capitali a medio e lungo termine			
D) Valore non ripartibile destinato alla conservazione e all'incremento del patrimonio			
9. Riserve			
10. Altri accantonamenti			

Il prospetto informativo sul patrimonio evidenzia la consistenza e l'evoluzione nell'ultimo triennio dei beni e degli impieghi. Esso si ottiene attraverso il collegamento dei dati contabili con informazioni qualitative e quantitative extracontabili. Mediante la rappresentazione del patrimonio è possibile conoscere l'utilizzo da parte dell'ente delle risorse a sua disposizione e valutarne la coerenza con le funzioni assegnate dalla normativa e dalla mission. La rappresentazione del patrimonio deve essere corredata da una serie di informazioni qualitative che permettano di comprendere le modalità di gestione

ed aggiornamento dell'inventario dei beni, le finalità pubbliche a cui la gestione patrimoniale risponde, le operazioni ed i progetti relativi al patrimonio non produttivo, ecc...Particolare attenzione deve essere posta anche alle ricadute della gestione patrimoniale sulle generazioni future e sulla valorizzazione dei beni maggiormente pregiati o di elevato interesse storico.

Tab. 13 - Prospetto informativo sul Patrimonio e su altri beni e impegni

PROSPETTO INFORMATIVO SUL PATRIMONIO E SU ALTRI BENI E IMPEGNI	ESERCIZI		
	n	n-1	n-2
<p>A) Inventario dei beni (se esistenti)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Beni pubblici demaniali - Beni patrimoniali indisponibili - Beni del patrimonio disponibile 			
<p>B) Valori di particolari categorie di beni</p> <ul style="list-style-type: none"> - I titoli, le partecipazioni e gli strumenti finanziari innovativi - Le immobilizzazioni immateriali (brevetti, know-how, ecc...) - Le immobilizzazioni in corso 			
<p>C) Altri valori del patrimonio</p> <ul style="list-style-type: none"> - Patrimonio utilizzato da terzi per attività non istituzionali - Beni di maggior pregio artistico, storico, culturale - Patrimonio netto 			
<p>D) Impegni ed altri valori</p> <ul style="list-style-type: none"> - Debiti a medio-lungo termine - Debiti fuori bilancio da riconoscere - Altri impegni 			
<p>E) Indicatori</p> <ul style="list-style-type: none"> - Proventi dei beni dell'azienda/Patrimonio disponibile - Proventi dei beni dell'azienda/Proventi complessivi - Proventi dei beni dell'azienda/Ammortamenti beni - Proventi dei beni dell'azienda/Interessi passivi 			

Infine, il prospetto delle entrate e delle uscite per aree di intervento, riclassifica i dati compresi nella contabilità finanziaria per aree di intervento.

La terza sezione del bilancio sociale negli enti pubblici secondo G.B.S. è la relazione sociale, finalizzata a consentire a tutti i portatori di interesse di acquisire elementi utili a permettere una valutazione dei risultati ottenuti dall'ente nel perseguimento della sua mission e gli impatti generati sul territorio e sulla collettività. Inoltre nella relazione sociale devono trovare spazio le informazioni atte a consentire una valutazione del processo di rendicontazione (attendibilità dell'intero documento, coerenza dei criteri di selezione e di rappresentazione dei risultati, partecipazione dei soggetti alla valutazione).

E' importante che tutto il bilancio sociale si sviluppi secondo logiche di unitarietà e coerenza, pertanto il contenuto della relazione sociale deve porsi in stretta correlazione ed in sequenza logica rispetto a quanto rendicontato nelle sezioni precedenti¹⁷⁷.

Uno dei punti fondamentali della relazione sociale è l'identificazione degli stakeholder e delle aree di intervento¹⁷⁸ al fine di poter redigere un'analisi dei risultati analitica. A tal fine le aziende pubbliche devono compilare una matrice di ricognizione delle aree di intervento (nelle righe) e delle categorie di stakeholder interessate (nelle colonne)¹⁷⁹.

Tab. 14 - Le aree di intervento e gli stakeholder interessati

	CATEGORIA DI STAKEHOLDER
AREE DI INTERVENTO	
...	
...	
...	
...	

¹⁷⁷ Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2005), La rendicontazione sociale nel settore pubblico

¹⁷⁸ Le aree di intervento sono aggregazioni significative di attività dell'azienda effettuate, per esempio, in base alla omogeneità dei risultati perseguiti, dei destinatari principali dell'azione, delle scelte politiche, delle unità organizzative responsabili, delle forme di gestione, ecc...

¹⁷⁹ Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2005), op. cit.

La relazione sociale deve inoltre contenere la specificazione, per ogni area di rendicontazione individuata, degli obiettivi programmati, dei risultati attesi e delle risorse impiegate. Queste ultime, qualora l'azienda disponga di informazioni attendibili al riguardo, devono essere rendicontate in modo sintetico in ordine alla dimensione finanziaria, alla dimensione economica ed alla dimensione reale (risorse umane e strumentali). Una ulteriore classificazione che può essere utilizzata è la distinzione tra risorse interne e risorse di terzi utilizzate dall'ente.

Per ciò che concerne i risultati raggiunti la valutazione deve avvenire facendo riferimento ai concetti di efficienza, efficacia, impatto sociale ed impatto ambientale; in poche parole sostenibilità ed economicità. I risultati possono essere riportati utilizzando diverse categorie di indicatori, lo standard G.B.S. riporta una griglia a titolo esemplificativo.

Tab. 15 Principali categorie di indicatori

1) INDICATORI DI ATTIVITA'

volumi erogati, risorse utilizzate, prestazioni rese, ecc...

- a) numero ore lavorative
- b) numero addetti di un servizio
- c) numero pratiche istruite
- d) numero utenti di un servizio
- e) km quadrati serviti

2) INDICATORI DI EFFICIENZA/PRODUTTIVITA'

risorse impiegate/beni e servizi prodotti

- a) totale costo del lavoro/numero addetti o numero medio addetti
- b) costo totale del servizio/numero abitanti
- c) costo totale del servizio/km quadrati territorio
- d) numero abitanti/numero addetti di un servizio
- e) numero utenti di un servizio/numero addetti di un servizio

3) INDICATORI DI EFFICACIA

risultati conseguiti/obiettivi programmati

- a) unità di servizio offerte/unità di servizio programmate
- b) domande soddisfatte/domande o richieste pervenute

- c) numero domande accolte/numero domande potenziali
- d) numero utenti effettivi/numero utenti potenziali
- e) numero di reclami (per omissioni, ritardi, errori)/numero di servizi erogati

Eventuali altri indicatori a scelta dell'azienda

Il bilancio sociale non può essere un processo unidirezionale ed autoreferenziale; è fondamentale quindi coinvolgere i diversi stakeholder ed includere nel bilancio le loro percezioni ed i loro giudizi. Nella relazione sociale pertanto devono trovare spazio informazioni riguardo ai soggetti coinvolti, alle aspettative di tali soggetti, alla valutazione dei risultati ed alle eventuali proposte di miglioramento ed altre risultanze del processo di valutazione.

Infine il processo del bilancio sociale deve prevedere obiettivi futuri di miglioramento, sia degli effetti dell'attività, sia del processo di rendicontazione sociale. All'interno dello standard non viene menzionata alcuna procedura di asseverazione del bilancio sociale a soggetti esterni anche se va ricordato che il G.B.S. ha redatto nel 2004 delle specifiche linee guida per la revisione del bilancio sociale¹⁸⁰.

In conclusione è possibile affermare che la produzione di uno standard specifico per il settore pubblico ha notevolmente accresciuto l'applicabilità, la comprensibilità e la valenza del modello G.B.S. applicato alle aziende pubbliche. Le notevoli differenze, anche all'interno dell'eterogeneo mondo degli enti pubblici, fanno sì che sia preferibile prevedere sottoclassificazioni dello standard che vadano ad esaltare quelle che sono le peculiarità delle diverse tipologie di aziende pubbliche esistenti (come è stato fatto, ad esempio, con le linee guida dedicate alle università). L'aspetto più critico dello standard rimane il concetto di valore aggiunto, centrale nella scuola di pensiero del G.B.S., applicato al settore pubblico. Al contrario di quanto può avvenire nel settore privato, infatti, un elevato valore aggiunto dell'ente pubblico è riconducibile ad

¹⁸⁰ Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), Linee guida per la revisione del bilancio sociale, 2004

una scarsa efficienza dell'ente che utilizza gran parte del valore attratto dal territorio per la propria gestione interna¹⁸¹.

¹⁸¹ Per ulteriori approfondimenti al riguardo si vedano Romolini A. (2007), op. cit. e Pozzoli S. (2006), op. cit.

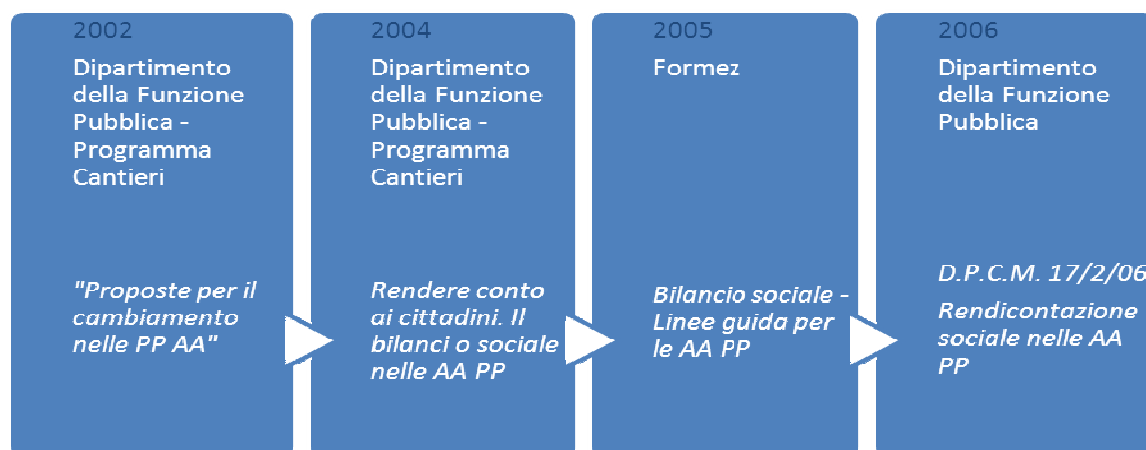
2.3.5 LA DIRETTIVA DEL MINISTERO DELLA FUNZIONE PUBBLICA

Dall'inizio degli anni Duemila, il crescente interesse verso il concetto di accountability e la contestuale diffusione della rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche, hanno portato, il Ministero della Funzione Pubblica ad emettere, nel febbraio 2006, una Direttiva in materia denominata "Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche". Tale provvedimento è nato con l'obiettivo di definire il processo ed il contenuto del bilancio sociale nell'ottica della modernizzazione del rapporto tra pubblica amministrazione e cittadini. Partendo da un lavoro di studio, durato oltre quattro anni, da cui è emerso chiaramente come l'ampia libertà e la discrezionalità nella redazione dei bilanci sociali fosse stata favorita dall'assenza di standard di rendicontazione predefiniti, la Direttiva ha scelto di introdurre un quadro di riferimento omogeneo per le pubbliche amministrazioni¹⁸². Di seguito viene riportato schematicamente il percorso seguito dal Dipartimento della Funzione Pubblica al fine di rispondere alla domanda crescente di supporto metodologico da parte delle amministrazioni nel campo della rendicontazione sociale.

I contenuti delle linee guida sono validi per tutte le amministrazioni pubbliche e costituiscono sia una guida per gli enti che intendono avviare un percorso di rendicontazione sociale, sia la base per lo sviluppo di linee guida specifiche per determinati settori della pubblica amministrazione.

¹⁸² Bisio L. (2010), La D.P.C.M. del 17.2.06: rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche, *Economia Aziendale Online*, Pavia - rivista consultabile al sito www.riviste.paviauniversitypress.it

Fig. 8 Il percorso di definizione delle Linee guida della D.P.C.M. 17/02/06¹⁸³



La linee guida sono articolate in tre parti¹⁸⁴:

- Finalità e caratteristiche del bilancio sociale, in cui sono definiti lo scopo e i principali elementi che caratterizzano il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche.
- I contenuti del bilancio sociale, in cui si definiscono le informazioni che il bilancio sociale deve contenere.
- La realizzazione del bilancio sociale, in cui sono indicate le modalità per realizzare il bilancio sociale e inserirlo strutturalmente nel sistema di rendicontazione del singolo ente.

Nella prima parte del documento sono inserite la definizione, l'oggetto, i destinatari e le condizioni per l'adozione del bilancio sociale.

Quest'ultimo viene definito come *"l'esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle scelte, delle attività, dei risultati e dell'impiego delle risorse in un dato periodo, in modo da consentire ai cittadini e ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come l'amministrazione interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo*

¹⁸³ Bisio L. (2010), op.cit.

¹⁸⁴ Ministero della Funzione Pubblica (2006), Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche, Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana - Serie generale n. 63 del 16 marzo 2006

*mandato*¹⁸⁵. La scelta di configurare il bilancio sociale come un processo e non come un semplice documento, rappresenta un notevole salto di qualità dell'idea di bilancio sociale, visto, secondo quest'ottica, come un vero e proprio strumento pervasivo dell'organizzazione e di gestione del rapporto con gli stakeholder. La relazione con i portatori di interesse assume nelle amministrazioni pubbliche, nate per soddisfare i bisogni e tutelare gli interessi della collettività di riferimento, particolare importanza.

L'oggetto del bilancio sociale è composto da tutti gli interventi posti in essere dall'amministrazione ed anche dalle attività di soggetti pubblici e privati che concorrono al raggiungimento degli obiettivi dell'amministrazione. Per ciò che concerne i destinatari, secondo le linee guida, il bilancio sociale deve essere rivolto a tutti quei soggetti che sono interlocutori dell'amministrazione o comunque interessati alla sua azione.

Le linee guida inoltre individuano dei presupposti per l'adozione del bilancio sociale:

1. periodicità annuale;
2. chiara formulazione dei valori che stanno alla base dell'agire dell'amministrazione;
3. chiara attribuzione delle responsabilità politiche e dirigenziali;
4. integrazione con il sistema di programmazione e controllo dell'ente e con i documenti contabili;
5. coinvolgimento sia degli organi interni di governo e della struttura amministrativa, sia della comunità nella valutazione e nel miglioramento del processo di redazione del bilancio sociale.

Guardando quindi complessivamente ai presupposti richiamati dalla Direttiva, si evidenzia come il coinvolgimento interno dei diversi livelli dell'organizzazione, il coinvolgimento degli *stakeholder* esterni e l'attendibilità delle informazioni fornite, debbano essere tra gli elementi portanti del bilancio sociale¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Ministero della Funzione Pubblica (2006), op. cit.

I contenuti del bilancio sociale sono articolati in tre macrogruppi:

- 1) valori di riferimento, visione e programma dell'amministrazione;
- 2) politiche e servizi;
- 3) risorse disponibili ed utilizzate.

A questi si aggiungono una presentazione iniziale del documento ed una nota metodologica sul processo di rendicontazione.

E' doveroso ricordare che già in fase di premessa le linee guida sottolineano il principio dell'universalità, secondo cui l'ente deve cercare di rendicontare tutta la sua attività. Per ogni sezione della struttura individuata la Direttiva ne chiarisce il contenuto ma lascia completa libertà rispetto ai criteri ed alle modalità di rappresentazione da utilizzare¹⁸⁷.

Fig. 9 - La struttura del bilancio sociale secondo la D.P.C.M. 17/2/06

<ul style="list-style-type: none">- Presentazione- Nota metodologica- Sezione 1: Valori di riferimento: visione e programma dell'amministrazione<ul style="list-style-type: none">- identità;- mission;- valori;- disegno strategico;- Sezione 2: Politiche e servizi resi<ul style="list-style-type: none">- Definizione delle aree di rendicontazione e degli ambiti di intervento. Per ciascuna area:<ul style="list-style-type: none">- obiettivi perseguiti;- azioni intraprese;- risorse impiegate;- risultati raggiunti;
--

¹⁸⁶ Bisio L. (2007), Il processo di rendicontazione sociale in AA VV, Le linee guida per la rendicontazione sociale. Riflessioni a confronto, Azienditalia, N. 10/07, IPSOA, Assago - Milano.

¹⁸⁷ Bisio L. (2010), op. cit.

- impegni e azioni previste per il futuro.
- **Sezione 3: Rendicontazione delle risorse disponibili e utilizzate**
- Informazioni in merito a:
 - entrate e spese della gestione;
 - proventi e costi della gestione;
 - patrimonio dell'amministrazione e sua variazione;
 - dotazione e caratteristiche del personale;
 - interventi di razionalizzazione e innovazione organizzativa;
 - interventi per accrescere e valorizzare il capitale umano dell'amministrazione;
 - utilizzo e sviluppo di infrastrutture e soluzioni tecnologiche per la gestione dei processi e dei servizi;
 - partecipazioni promosse e realizzate dall'amministrazione con altri soggetti pubblici e privati.

La sezione 1 è finalizzata ad eseguire una fotografia dell'ente, indicando chiaramente quali sono i valori di riferimento, la mission, l'assetto istituzionale, la struttura organizzativa e le priorità di intervento individuate.

La sezione 2, strettamente connessa alla sezione 1, contiene le informazioni riguardanti gli obiettivi perseguiti ed i risultati raggiunti. Il lettore del documento elaborato dall'amministrazione dovrà poter valutare autonomamente la qualità e la coerenza dei risultati raggiunti in rapporto agli obiettivi, ai valori e alla mission¹⁸⁸.

E' opportuno quindi, come indicato dalla Direttiva, che vi sia un chiaro collegamento tra il programma e la pianificazione strategica dell'amministrazione e le aree di rendicontazione individuate nel bilancio sociale.

In questa sezione inoltre devono essere sottolineate tutte le azioni mirate a stimolare la partecipazione dei cittadini ai processi decisionali. Dal processo di confronto con gli stakeholder, in primis i cittadini, dovrebbero scaturire delle

¹⁸⁸ Bisio L. (2010), op. cit.

utili indicazioni agli organi di governo rispetto alla bontà delle iniziative intraprese e rispetto ai progetti futuri¹⁸⁹.

La sezione 3 infine, finalizzata all'analisi dell'efficacia e dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili, raggruppa il complesso delle attività e dei servizi erogati a supporto del funzionamento complessivo dell'ente. Guardando all'elenco delle informazioni richieste per la compilazione della sezione, si comprende come uno degli stakeholder fondamentali dell'amministrazione, il personale, assuma un ruolo primario in questa parte del bilancio sociale. Sono almeno tre i punti, infatti, in cui sono richieste esplicitamente informazioni concernenti le risorse umane (dotazione e caratteristiche del personale, interventi di razionalizzazione e innovazione organizzativa, interventi per accrescere e valorizzare il capitale umano dell'amministrazione). Ulteriori elementi significativi della sezione 3 riguardano le politiche finanziarie, le politiche tributarie e tariffarie e le diverse forme di partecipazione dell'ente ad aziende ed altri soggetti privati o pubblici.

La Direttiva dedica poi attenzione alla presentazione del documento ed alla nota metodologica. Il bilancio sociale deve contenere una presentazione con cui l'amministrazione chiarisce finalità e contenuti del documento ed una nota metodologica che descriva il processo di rendicontazione seguito (metodo di raccolta, rielaborazione ed esposizione dei dati, soggetti che hanno preso parte al processo, fasi seguite, tempistica). Inoltre è importante evidenziare nella nota metodologica gli obiettivi di miglioramento per il futuro e l'eventuale valutazione espressa sui bilanci sociali da parte del nucleo di valutazione o da revisori esterni.

Successivamente la Direttiva, che si configura come standard sia di processo, sia di risultato, fornisce indicazioni riguardo al processo di rendicontazione, articolato in quattro fasi:

1. definizione del sistema di rendicontazione;
2. rilevazione delle informazioni;

¹⁸⁹ Bertocchi M. (2006), Il bilancio sociale, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

3. redazione e approvazione del documento;
4. comunicazione del bilancio sociale.

Fig. 10 - Le fasi del processo di rendicontazione del bilancio sociale secondo la D.P.C.M. 17/2/06



Nella prima fase, attraverso l'analisi dei documenti interni dell'ente locale (statuto, programma di mandato, relazione previsionale e programmatica R.P.P., bilancio di previsione annuale e pluriennale, piano esecutivo di gestione P.E.G., rendiconto della gestione, bilancio sociale degli esercizi precedenti) è necessario determinare i valori, la mission e il programma dell'amministrazione e, in base ad essi ed alla mappatura degli stakeholder, scegliere le aree di rendicontazione¹⁹⁰. Per ognuna di esse poi, dovranno essere definiti tutti gli elementi informativi e gli indicatori richiesti dalla Direttiva.

La rilevazione delle informazioni, seconda fase del processo, deve partire dal sistema di programmazione e controllo dell'ente; le informazioni già presenti saranno selezionate ed a queste saranno aggiunte informazioni rilevate ad hoc

¹⁹⁰ Romolini A. (2007), op. cit.

per il report sociale. Gli indicatori che saranno inseriti nel bilancio sociale dovranno essere il più possibile coerenti con quelli già impiegati ed è auspicabile che siano implementate azioni di benchmarking con amministrazioni con dimensioni e caratteristiche simili.

Rispetto alla redazione ed alla approvazione del documento la Direttiva si concentra su due aspetti:

- la veste grafica, editoriale ed il linguaggio utilizzato;
- l'approvazione del documento.

Dal punto di vista meramente comunicativo è importante che il report sociale utilizzi un linguaggio semplice e scorrevole, che sia evitato il ricorso ad una terminologia eccessivamente tecnica e settoriale e che siano utilizzati soprattutto dati quantitativi, illustrati con l'ausilio di grafici e tabelle. Per ciò che concerne il secondo aspetto è importante che il bilancio sia approvato dall'organo di governo dell'amministrazione al fine di rendere esplicita l'assunzione di responsabilità dei contenuti del documento.

L'ultima fase prevista è quella della comunicazione, finalizzata alla diffusione e alla partecipazione del bilancio sociale all'interno ed all'esterno dell'organizzazione. La Direttiva prevede l'elaborazione di un vero e proprio piano di comunicazione finalizzato a far conoscere il documento sia tra il personale dell'amministrazione, sia all'esterno verso i cittadini. Il processo non deve però essere considerato unidirezionale; il piano di comunicazione deve prevedere le modalità per consentire a tutti gli stakeholder interessati di esprimere la loro opinione in merito.

Infine la Direttiva, descritti analiticamente la struttura ed il processo del bilancio sociale, si sofferma sul coinvolgimento della struttura interna e sul raccordo del bilancio sociale con il sistema di programmazione e controllo. Per ciò che concerne il coinvolgimento della struttura interna la realizzazione del bilancio sociale presuppone la partecipazione delle strutture interne e degli organi di governo dell'amministrazione; questi ultimi detengono la titolarità e la responsabilità primaria della costruzione e del contenuto del report. Per la redazione del bilancio sociale deve essere costituito un apposito gruppo di

coordinamento e per la rendicontazione delle singole aree devono essere coinvolte le diverse strutture interessate.

La rendicontazione sociale, inoltre, non deve essere separata dal sistema di programmazione e controllo ma, al contrario, deve essere perfettamente integrata all'interno di questo e deve contribuire al suo miglioramento¹⁹¹. Nel bilancio deve essere garantita la coerenza delle informazioni ivi contenute con gli altri strumenti propri della programmazione e controllo.

2.3.6 LE LINEE GUIDA PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE REDATTE DALL'OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITA' DEGLI ENTI LOCALI

Le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali¹⁹², approvate nel giugno 2007 e rivolte a comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate e le unioni di comuni¹⁹³, nacquero con la finalità di:

- approfondire le modalità con cui l'ente può rispondere ai bisogni di accountability sociale;
- rendere omogenei i processi e le modalità di rendicontazione sociale;
- rispondere alle esigenze conoscitive dei portatori di interesse;
- promuovere la partecipazione dei portatori di interesse nella definizione dei programmi e nella valutazione dei risultati dell'amministrazione;
- supportare il processo di asseverazione dei bilanci sociali.

Al fine di rispondere a tali finalità, il documento redatto dall'Osservatorio è articolato in sei punti:

¹⁹¹ Bisio L. (2010), op. cit.

¹⁹² L'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali è istituito presso il Ministero dell'Interno e ha il compito di promuovere la corretta gestione, da parte delle amministrazioni locali, delle risorse finanziarie, strumentali e umane. L'Osservatorio - previsto dall'articolo 154 del Testo unico sugli Enti locali, 267/2000 - è un organismo di impulso, di garanzia e monitoraggio sulla vita finanziaria degli Enti locali. E' incardinato nell'ambito della Direzione centrale per la finanza locale e per i servizi finanziari dell'amministrazione civile del Ministero dell'Interno. Il presidente e i componenti dell'Osservatorio, (nella misura massima di 18) sono nominati dal Ministro dell'Interno tra funzionari dello Stato, esperti e professori universitari. Informazioni tratte dal sito www.osservatorio.interno.it/

¹⁹³ Ossia tutti gli enti locali indicati dal Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali - T.U.E.L., D. Lgs. 267/00

1. il bilancio sociale ed il sistema di bilancio;
2. standard di rendicontazione sociale di riferimento;
3. definizione e finalità del bilancio sociale;
4. struttura e contenuto del bilancio sociale;
5. processo di rendicontazione sociale;
6. asseverazione del bilancio sociale.

Il bilancio sociale, seppur volontario, si inserisce nel sistema di bilancio degli enti locali e rappresenta un momento di verifica rispetto ai documenti previsionali elaborati ed è al contempo uno strumento fondamentale per la programmazione futura. Il bilancio sociale trova i suoi presupposti anche nei postulati contabili dedicati al rendiconto:

- a. la finalità del rendiconto è fornire informazioni in merito al grado di attuazione dei programmi, alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un ente locale a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori del rendiconto nel loro processo di decisione politica, sociale ed economica (Punto 28);
- b. il rendiconto [...] deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'amministrazione. In questo quadro assume un ruolo essenziale la relazione al rendiconto della gestione che deve fornire le informazioni quali-quantitative necessarie ad una comprensione dell'andamento dell'ente, che sia significativa non solo del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari, ma anche del complessivo grado di benessere sociale raggiunto (Punto 29).

Le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali tengono conto sia di documenti relativi alla contabilità degli enti locali (T.U.E.L. con particolare riferimento all'Ordinamento finanziario e contabile, postulati e dei principi contabili applicati, emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti

locali e la 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), sia delle principali fonti in materia di rendicontazione sociale:

- comunicazione della Commissione Europea 02/07/2002, COM (2002) 347 def., relativa alla "Responsabilità sociale delle imprese: un contributo delle imprese allo sviluppo sostenibile (Punto 7.7 - Amministrazioni pubbliche);
- standard della Rendicontazione sociale nel settore pubblico formulato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS);
- standard di rendicontazione proposto 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).

Il bilancio sociale è definito come l'esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle proprie scelte, in maniera chiara e trasparente in primo luogo ai cittadini ed a tutti gli altri stakeholder. E' un documento di carattere volontario e consuntivo. Si nota quindi la duplice lettura del bilancio sociale, sia come processo, sia come documento.

La struttura proposta dall'Osservatorio è da intendersi come un contenuto minimo che può essere ampliato.

Fig. 11 - La struttura del bilancio sociale secondo le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali



Nella sezione relativa alla presentazione del documento ed alla nota metodologica deve trovarsi innanzitutto una presentazione da parte del Sindaco o del Presidente della Provincia, finalizzata a spiegare i motivi del processo di rendicontazione ed a garantire la continuità dell'impegno e l'ascolto dei portatori di interesse. Alla presentazione segue una nota metodologica che illustra il processo di rendicontazione e fornisce informazioni circa il periodo a cui si riferisce la rendicontazione, le modalità di raccolta e rielaborazione dei dati, le modalità di partecipazione degli stakeholder, il gruppo di lavoro del bilancio sociale e l'indice dei contenuti.

La seconda sezione fornisce una carta d'identità dell'ente con informazioni relative alla visione e alla missione, ai valori di riferimento, ai dati socio-economici, alla struttura politico-amministrativa ed organizzativa, alla composizione del gruppo pubblico locale, ai portatori di interesse dell'ente, alle macro-aree di intervento ed alla governance sulle politiche e sulle risorse. E' importante che da questa sezione emergano chiaramente le responsabilità attribuite ai vari assessorati ed alle diverse unità organizzative.

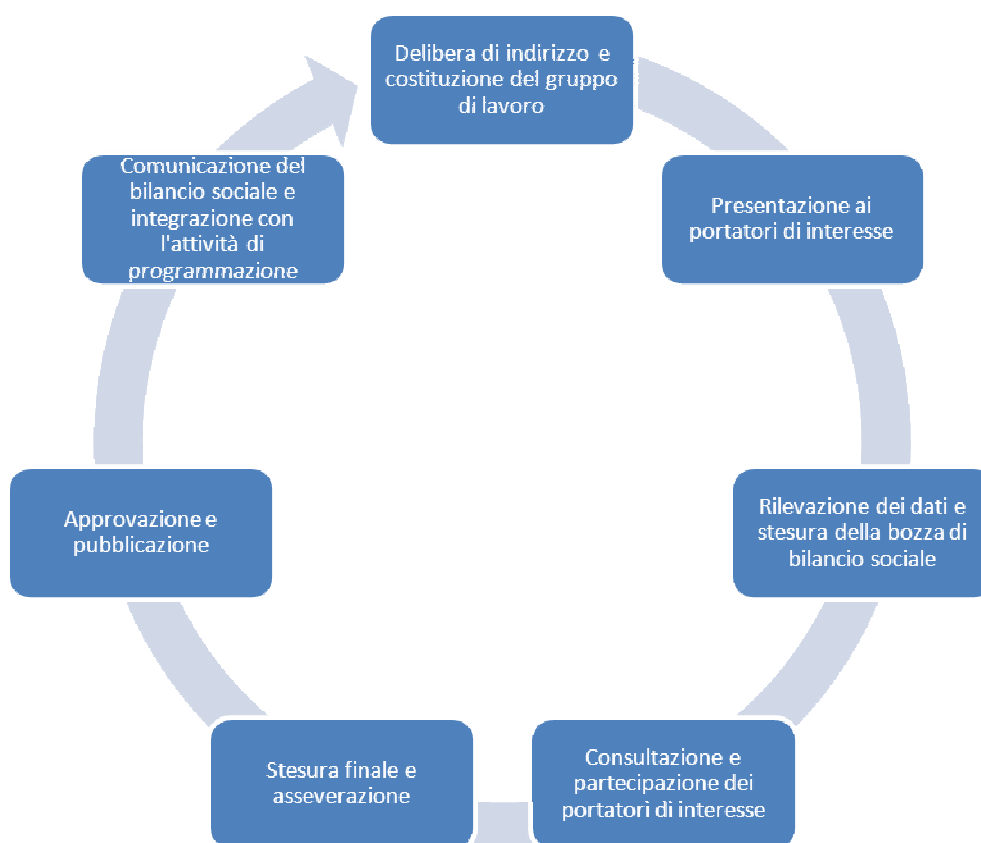
La sezione servizi erogati comprende le attività poste in essere dall'ente classificate in macro-aree di intervento rivolte alla comunità locale, raccordate con il sistema di bilancio e quello di programmazione e controllo. Per ogni macro-area deve essere chiarito il collegamento con i documenti di programmazione, gli stakeholder di riferimento ed i giudizi da loro espressi, gli obiettivi prefissati ed i risultati raggiunti e gli impegni e le azioni per il futuro.

Nella sezione risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale sono illustrate le principali aggregazioni delle voci patrimoniali ed economico-finanziarie, prendendo come riferimento il rendiconto della gestione. Attraverso la rielaborazione dei dati a consuntivo, nel bilancio sociale dovranno essere fornite informazioni circa la consistenza delle risorse finanziarie a disposizione dell'ente, la situazione relativa agli equilibri di bilancio e la distribuzione della spesa (corrente ed in conto capitale) tra le diverse aree di intervento. Per ciò che concerne la dotazione patrimoniale, le linee guida dell'Osservatorio richiedono che siano fornite le informazioni che permettano di conoscere e valutare la composizione e le variazioni intervenute al patrimonio nel corso dell'esercizio, lo stato delle manutenzioni dei beni mobili ed immobili e la situazione finanziaria dell'ente.

Infine, l'ultima parte della struttura del bilancio sociale, sarà relativa all'asseverazione, tramite una relazione finale contenente un chiaro giudizio professionale elaborato da un organo di revisione indipendente.

Il quinto punto del documento redatto dall'Osservatorio riguarda il processo di rendicontazione sociale, elemento cruciale per il raggiungimento delle finalità di informazione e coinvolgimento dei cittadini.

Fig. 12 - Il processo di rendicontazione sociale secondo le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali



Nella prima fase è necessaria una delibera di Consiglio (comunale o provinciale) a seguito della quale la Giunta definisce il responsabile del processo e le risorse a disposizione. Il passo successivo è la definizione del gruppo di lavoro e la condivisione del progetto con il personale dell'ente.

Una volta costituito il gruppo di lavoro, questo, prima dell'elaborazione del bilancio, deve individuare i principali portatori di interesse e comunicare loro il progetto, cercando le modalità più corrette al fine di stimolare la partecipazione. Riguardo alla stesura della bozza di bilancio sociale, il gruppo di coordinamento, per ognuna delle sezioni del documento, deve prevedere:

- dei sistemi informativi a supporto del processo di rendicontazione;

- un set di indicatori;
- un processo di raccolta ed elaborazione dei dati.

Particolare attenzione meritano gli indicatori, che devono permettere al lettore di monitorare l'azione dell'ente in termini di:

- efficacia, ossia il rapporto tra obiettivi e risultati;
- efficienza, intesa quale rapporto tra impiego di risorse e risultati;
- impatto, che valuta la ricaduta sociale ed ambientale degli interventi realizzati.

Gli indicatori da prevedere nel bilancio sociale possono essere classificati, in base alla natura dei dati da cui provengono, in due categorie:

- indicatori extra-contabili;
- indicatori contabili.

Gli indicatori extra-contabili provengono da rilevazioni esterne al sistema di contabilità dell'ente e si possono distinguere in indicatori di efficacia ed indicatori di efficienza. Gli indicatori possono essere utili sia a valutare gli esiti prodotti (*output*), sia con riferimento agli impatti generati (*outcome*). Le linee guida dell'Osservatorio invitano ciascun ente ad identificare gli indicatori più idonei a rappresentare la propria realtà, i risultati ottenuti e gli impatti sociali ed ambientali prodotti.

Gli indicatori contabili, al contrario, sono di diretta provenienza del sistema di bilancio dell'ente e si distinguono in finanziari, patrimoniali e di equilibrio economico.

Una volta elaborate, le bozze del bilancio sociale sono presentate ai portatori di interessi più rilevanti; il gruppo di lavoro deve cercare le modalità migliori al fine di stimolare la partecipazione alla valutazione delle bozze e la formulazione di proposte da parte degli stakeholder.

Successivamente le diverse sezioni del bilancio devono essere assemblate e l'intero bilancio sociale deve essere sottoposto ad un processo di asseverazione da parte di un soggetto esterno.

Dopo il processo di asseverazione il bilancio sociale deve essere approvato dalla Giunta e successivamente dal Consiglio. Una volta ottenuta l'approvazione del Consiglio il documento potrà essere pubblicato e diffuso.

3. LA DIFFUSIONE DEL BILANCIO SOCIALE NEI COMUNI ITALIANI

L'obiettivo della presente ricerca è quello di fotografare, con la massima precisione possibile, il fenomeno del bilancio sociale nei comuni italiani. Mediante l'invio di una e-mail di presentazione della ricerca, è stato richiesto ad oltre millecento comuni di compilare on line un questionario disponibile sulla piattaforma "*Vizzualforms*"¹⁹⁴. Gli enti locali sono stati selezionati attraverso un campionamento casuale e stratificato sull'intera popolazione dei comuni italiani. Come è possibile evincere dal questionario somministrato, l'obiettivo della presente ricerca non è solamente quantificare la diffusione del bilancio sociale nei comuni italiani ma anche acquisire e rielaborare informazioni che consentano di comprendere:

- in quali anni si è diffuso il fenomeno della rendicontazione sociale nei comuni italiani;
- quali saranno le prospettive future di sviluppo del bilancio sociale;
- se esistono delle variabili rilevanti rispetto alla scelta di intraprendere un percorso di rendicontazione sociale (area geografica, dimensione, area politica di riferimento dell'amministrazione);
- quali sono gli standard di rendicontazione maggiormente diffusi;
- quali sono le motivazioni che stanno alla base della scelta di intraprendere un percorso di rendicontazione sociale;
- in quale misura sono coinvolti i portatori di interessi nella valutazione del bilancio sociale.

Nel presente capitolo sarà in primo luogo illustrata la metodologia adottata nella raccolta dei dati, successivamente saranno illustrati, rielaborati e commentati i risultati dell'indagine.

¹⁹⁴ Per ulteriori informazioni si consulti il sito internet www.vizzualforms.com

3.1 LA METODOLOGIA DELLA RICERCA SUI COMUNI ITALIANI

Al fine di fotografare nitidamente il fenomeno della rendicontazione sociale nei comuni italiani, accertata l'impossibilità di contattare tutti i comuni italiani per evidenti ragioni di costi e tempi, si è deciso di utilizzare un campionamento casuale e stratificato, prendendo come base dell'analisi tutti gli 8.100 comuni italiani. Si ritiene utile contribuire alla conoscenza del fenomeno attraverso tale metodologia di rilevazione dei dati in quanto finora, al crescente interesse verso il bilancio sociale negli enti locali, sono conseguite poche ricerche finalizzate alla qualificazione concreta dello stesso¹⁹⁵. Concentrando l'attenzione sulla fase di raccolta dei dati, oggetto del presente capitolo, si sottolinea che la tecnica utilizzata, l'inchiesta campionaria, tipica delle analisi di tipo quantitativo, è stata condotta su un campione ritenuto sufficientemente ampio e rappresentativo, per consentire la generalizzazione dei risultati ottenuti sul campione all'intera popolazione.

Con il fine di adottare un approccio di tipo oggettivista nell'analisi¹⁹⁶, si è optato per la somministrazione di un questionario autocompilato¹⁹⁷ attraverso l'invio di una e-mail certificata contenente una presentazione della ricerca ed il collegamento al sito internet *Vizzualform.com*, piattaforma *on line* dedicata alla rilevazione di dati tramite questionari compilabili in rete.

La popolazione oggetto di indagine è composta da tutti i comuni italiani su cui si è proceduto adottando un campionamento probabilistico-stratificato. Il campionamento probabilistico consente di estendere i risultati ottenuti nel campione all'intera popolazione; all'interno del campione probabilistico

¹⁹⁵ Gli unici studi quantitativi in Italia sul bilancio sociale nei comuni sono stati realizzati da Franzoni S. (2005) dove l'oggetto dell'indagine è stato limitato ai comuni lombardi con più di 50.000 abitanti e da Siboni B. (2006) dove dal campione sono stati esclusi i comuni con meno di duemila abitanti ed in cui i dati richiesti facevano riferimento all'anno finanziario 2004.

¹⁹⁶ Secondo questo approccio, il rapporto tra intervistato e intervistatore, deve essere il più possibile spersonalizzato per non alterare lo stato dell'oggetto studiato. Tuttavia non è possibile instaurare un rapporto neutro tra intervistato e intervistatore, esiste sempre un certo grado di interazione. Da Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale, metodologie e tecniche. Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna

¹⁹⁷ I questionari autocompilati sono quelli che il soggetto compila da solo, senza l'intervento dell'intervistatore. Il vantaggio principale di questa tecnica è l'enorme risparmio dei tempi di rilevazione. I limiti invece consistono nel fatto che deve essere breve, conciso e il più semplice possibile per venire incontro al maggior numero possibile di persone; inoltre di solito coloro che

possono essere utilizzate diverse tipologie di campionamento: casuale, sistematico, stratificato ed a grappoli. Considerata la disomogeneità dell'universo della ricerca (basti pensare alle differenze che intercorrono tra il Comune di Pedesina, trentatré abitanti, ed il comune di Roma, oltre due milioni e settecentomila abitanti), si è optato per il ricorso al campionamento stratificato che consente di ottenere una minore variabilità all'interno dei sottogruppi individuati.

Per procedere al campionamento stratificato l'insieme dei comuni italiani è stato suddiviso in base all'area geografica e alla popolazione residente al 31/12/2009¹⁹⁸.

L'individuazione dei diversi strati in cui segmentare la popolazione è partita dall'insieme dei comuni italiani, ordinati per numero di residenti e regione al 31/12/2009¹⁹⁹.

Tab. 16 - I comuni italiani aggregati per regione e fascia di popolazione (anno 2009)

Regioni	Fasce popolazione				Totale complessivo
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
ABRUZZO	250	42	12	1	305
BASILICATA	99	30	2	0	131
CALABRIA	327	70	11	1	409
CAMPANIA	333	152	63	3	551
EMILIA-ROMAGNA	151	156	25	9	341
FRIULI-VENEZIA GIULIA	155	57	5	1	218
LAZIO	252	85	39	2	378
LIGURIA	183	42	9	1	235
LOMBARDIA	1.091	387	64	4	1.546
MARCHE	178	52	15	1	246
MOLISE	125	8	3	0	136
PIEMONTE	1.072	102	30	2	1.206

restituiscono il questionario sono un segmento particolare della popolazione in esame (autoselezione), caratteristica che limita parzialmente l'estensibilità dei risultati.

¹⁹⁸ Dati ottenuti dall'Istituto Nazionale di Statistica tramite il sito internet www.istat.it

¹⁹⁹ Dati ottenuti dall'Istituto Nazionale di Statistica tramite il sito internet www.istat.it

PUGLIA	85	124	46	3	258
SARDEGNA	313	50	12	2	377
SICILIA	198	136	52	4	390
TOSCANA	135	114	35	3	287
TRENTINO-ALTO ADIGE	307	26	4	2	339
UMBRIA	60	21	9	2	92
VALLE D'AOSTA	73	0	1	0	74
VENETO	313	230	34	4	581
Totale complessivo	5.700	1.884	471	45	8.100

Tab. 17 - I comuni italiani aggregati per regione e fascia di popolazione (dati espressi in termini percentuali rispetto all'incidenza della singola regione condizionatamente alle fasce demografiche individuate, anno 2009)

Regioni	Fasce popolazione				Percentuale regionale su base nazionale
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
ABRUZZO	4,39%	2,23%	2,55%	2,22%	3,77%
BASILICATA	1,74%	1,59%	0,42%	0,00%	1,62%
CALABRIA	5,74%	3,72%	2,34%	2,22%	5,05%
CAMPANIA	5,84%	8,07%	13,38%	6,67%	6,80%
EMILIA-ROMAGNA	2,65%	8,28%	5,31%	20,00%	4,21%
FRIULI-VENEZIA GIULIA	2,72%	3,03%	1,06%	2,22%	2,69%
LAZIO	4,42%	4,51%	8,28%	4,44%	4,67%
LIGURIA	3,21%	2,23%	1,91%	2,22%	2,90%
LOMBARDIA	19,14%	20,54%	13,59%	8,89%	19,09%
MARCHE	3,12%	2,76%	3,18%	2,22%	3,04%
MOLISE	2,19%	0,42%	0,64%	0,00%	1,68%
PIEMONTE	18,81%	5,41%	6,37%	4,44%	14,89%
PUGLIA	1,49%	6,58%	9,77%	6,67%	3,19%
SARDEGNA	5,49%	2,65%	2,55%	4,44%	4,65%
SICILIA	3,47%	7,22%	11,04%	8,89%	4,81%
TOSCANA	2,37%	6,05%	7,43%	6,67%	3,54%
TRENTINO-ALTO ADIGE	5,39%	1,38%	0,85%	4,44%	4,19%
UMBRIA	1,05%	1,11%	1,91%	4,44%	1,14%
VALLE D'AOSTA	1,28%	0,00%	0,21%	0,00%	0,91%
VENETO	5,49%	12,21%	7,22%	8,89%	7,17%

Le regioni sono state poi aggregate utilizzando come criterio le aree geografiche individuate dall'ISTAT stessa in diverse analisi economiche e sociologiche; pur considerando l'elevata eterogeneità che caratterizza lo Stato Italiano si ritiene che la seguente classificazione aiuti a rendere più omogenei gli strati individuati.

Tab. 18 - I comuni italiani aggregati per area geografica e fascia demografica

Area geografica	Fasce popolazione				Totale complessivo
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	2.419	531	104	7	3.061
NORD ORIENTALE	926	469	68	16	1.479
CENTRALE	625	272	98	8	1.003
MERIDIONALE	1.219	426	137	8	1.790
INSULARE	511	186	64	6	767

L'area "nord-occidentale" comprende: Liguria, Lombardia, Piemonte e Valle d'Aosta.

L'area "nord-orientale" comprende: Emilia-Romagna, Friuli-Venezia-Giulia, Trentino-Alto Adige e Veneto.

L'area "centrale" comprende: Lazio, Marche, Toscana ed Umbria.

L'area "meridionale" comprende: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise e Puglia.

L'area "insulare" comprende: Sardegna e Sicilia.

Tab. 19 - I comuni italiani aggregati per area geografica e fascia di popolazione (dati espressi in termini percentuali rispetto all'incidenza della singola area condizionatamente alle fasce demografiche individuate, anno 2009)

Area geografica	Fasce popolazione				Totale complessivo
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	42,44%	28,18%	22,08%	15,56%	37,79%
NORD ORIENTALE	16,25%	24,89%	14,44%	35,56%	18,26%
CENTRALE	10,96%	14,44%	20,81%	17,78%	12,38%
MERIDIONALE	21,39%	22,61%	29,09%	17,78%	22,10%
INSULARE	8,96%	9,87%	13,59%	13,33%	9,47%

Fig. 13 - I comuni italiani aggregati per fascia di popolazione

COMUNI ITALIANI	Fasce popolazione			
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti
	5.700	1.884	471	45
	70,37%	23,26%	5,81%	0,56%

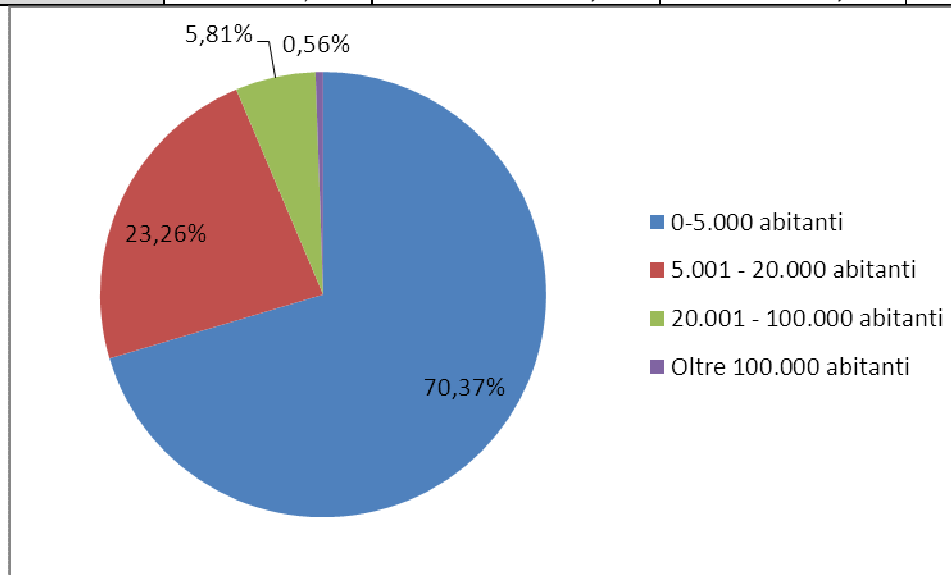
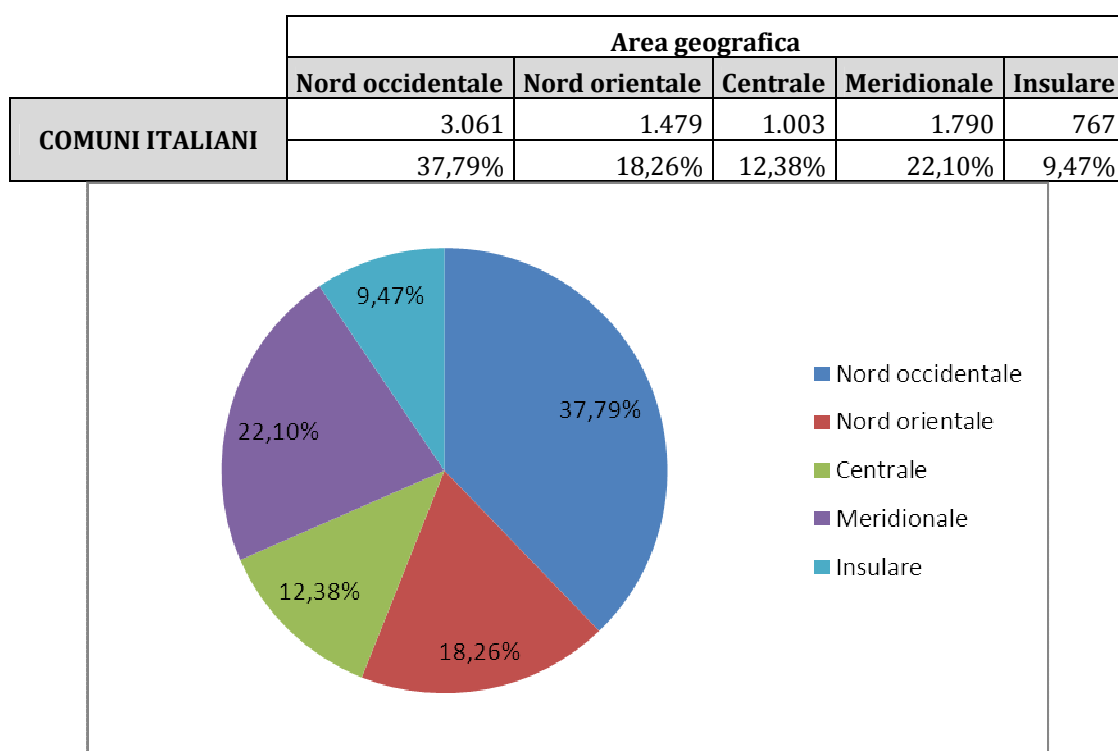


Fig. 14 - I comuni italiani aggregati per area geografica



Una volta ottenuta la popolazione stratificata, sono stati individuati i comuni da contattare attraverso un'estrazione casuale di 1.366 comuni, pari al 16,86% del totale, selezionati in modo da rispettare la proporzione esistente tra i vari strati della popolazione "comuni italiani".

Tab. 20 - I comuni contattati aggregati per strati

Area geografica	Fasce popolazione				Totale per area
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	383	85	20	12	499
NORD ORIENTALE	146	75	13	27	261
CENTRALE	99	43	19	13	174
MERIDIONALE	192	68	26	13	300
INSULARE	81	30	12	10	133
Totale per fascia di popolazione	901	300	90	75	1.366

Nelle indagini effettuate tramite internet, soprattutto su campioni elevati, è piuttosto frequente ottenere un tasso di risposta piuttosto limitato. Un tasso

accettabile di risposta per questa tipologia di rilevazioni è pari al 10%²⁰⁰, in questo caso il tasso di risposta è stato pari al 23,06%. I comuni non rispondenti sono stati più volte sollecitati tramite l'invio di e-mail.

Tab. 21 - Risposte ottenute dai comuni contattati

Area geografica	Fasce popolazione				Totale per area
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	87	20	6	3	116
NORD ORIENTALE	33	17	6	6	62
CENTRALE	22	10	4	3	39
MERIDIONALE	43	15	6	2	66
INSULARE	18	7	3	3	31
Totale per fascia di popolazione	203	70	25	17	314

Tab. 22 - Ripartizione in termini percentuali delle risposte ottenute dai comuni italiani contattati

Area geografica	Fasce popolazione				Totale complessivo
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	27,71%	6,37%	1,91%	0,96%	36,94%
NORD ORIENTALE	10,51%	5,41%	1,91%	1,91%	19,75%
CENTRALE	7,01%	3,18%	1,27%	0,96%	12,42%
MERIDIONALE	13,69%	4,78%	1,91%	0,64%	21,02%
INSULARE	5,73%	2,23%	0,96%	0,96%	9,87%
Totale per fascia di popolazione	64,65%	21,97%	7,96%	5,41%	

²⁰⁰ Saunders M., Lewis P., Thornhill A. (2007), Research Methods for Business Students, Prentice Hall

Tab. 23 - Differenza tra percentuale espressiva della numerosità di comuni contattati per ogni strato area geografica/fascia demografica e percentuale espressiva delle risposte ricevute per ogni strato area geografica/fascia demografica

Area geografica	Fasce popolazione				Scostamento per area
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	0,30%	-0,18%	-0,46%	-0,10%	-0,43%
NORD ORIENTALE	0,20%	0,05%	-0,96%	0,04%	-0,66%
CENTRALE	0,22%	-0,01%	0,10%	0,02%	0,33%
MERIDIONALE	0,40%	0,19%	0,01%	0,34%	0,94%
INSULARE	0,18%	-0,06%	-0,06%	-0,22%	-0,17%
Scostamento per fascia di popolazione	1,30%	-0,01%	-1,37%	0,08%	

Il questionario inviato è stato costruito in modo da essere autocompilato e di immediata comprensione. Escludendo le prime domande, necessariamente aperte in quanto tese ad identificare e classificare l'ente per area geografica e dimensioni, le altre domande proposte nel questionario sono state formulate con risposta chiusa in modo da consentire una più semplice rielaborazione dei dati ottenuti. Sono state inserite anche alcune domande filtro, in modo da differenziare il percorso di compilazione degli enti che avevano redatto il bilancio sociale nel 2009 e degli enti che avevano sottoposto tale documento al giudizio degli stakeholder.

Fig. 15 - Il questionario somministrato ai comuni

1. Sta compilando questo modulo a nome del Comune di: _____
2. Quanti abitanti ha il suo comune?
3. In quale regione si trova il suo comune?
4. Di che orientamento politico è la Giunta in carica?
 - Centrodestra – Destra
 - Centrosinistra – Sinistra
 - Centro
 - Lista civica
5. Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?
6. Se sì, da quanto tempo viene redatto il bilancio sociale?
7. Se no, il suo comune ha pubblicato bilanci sociali negli anni precedenti?
8. Se è stata interrotta la pubblicazione del bilancio sociale, perché?
 - Scelta politica
 - Costi eccessivi per la sua redazione e pubblicazione
 - Scarsa efficacia dello strumento nei confronti dei portatori di interessi
 - Eccessivo carico di lavoro per gli uffici
 - Sostituzione del bilancio sociale con altri strumenti più efficaci per il dialogo con gli stakeholder
 - Non so
 - Altro

9. Se è stato realizzato un bilancio sociale, qual è il motivo principale che ha spinto il comune a realizzarlo?

- Maggiore trasparenza nei confronti dei cittadini
- Visibilità politica
- Rappresentazione più completa dei risultati del comune
- Coinvolgimento di portatori di interessi nella valutazione delle politiche dell'ente
- Non so

10. Se è stato realizzato un bilancio sociale, quali linee guida sono state seguite per la sua redazione?

- Osservatorio
- DPCM 17/02/06
- GBS
- Accountability 1000\ AA 1000
- GRI
- Nessuna linea guida, il bilancio sociale è stato realizzato senza seguire uno standard preciso
- Non so

11. Il bilancio sociale è stato sottoposto al giudizio degli stakeholder (cittadini in primis)?

- Sì
- No
- Non so

12. Se sì, che giudizi ha ricevuto?

- In prevalenza positivi
- In prevalenza negativi
- Positivi e negativi
- Non ha ricevuto giudizi

13. In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?

- Sì
- No
- Non so

14. Se avete già realizzato un bilancio sociale e intendete continuare a farlo, su quali aspetti vorreste migliorarlo? (max. 2 opzioni)

- Coinvolgimento dei portatori di interessi
- Completezza ed attendibilità delle informazioni fornite
- Chiarezza e sintesi del documento
- Maggior coinvolgimento interno nel processo di redazione
- Maggior supporto di professionisti esterni nello sviluppo del processo di rendicontazione
- Integrazione con gli strumenti di programmazione e controllo adottati
- Sviluppo e differenziazione della comunicazione
- Maggiore imparzialità
- Non so

Prima dell'invio ai comuni costituenti il campione dell'indagine, il questionario è stato inviato a trenta comuni come pre-test allo scopo di evidenziare eventuali problemi o formulazioni delle domande poco chiare. Durante questa fase di validazione dello strumento non sono stati rilevati punti bisognosi di una ridefinizione. Nell'analisi dei risultati sono stati utilizzati sia grafici ed estrapolazioni relativi ad alcuni substrati individuati, sia alberi di classificazione²⁰¹.

²⁰¹ In statistica il termine albero indica una modalità di rappresentazione per una suddivisione gerarchica. Un albero di classificazione è un modo per descrivere una partizione dello spazio X mediante suddivisioni dello spazio stesso. Per interpretare poi i dati inseriti nello spazio ci si muove verso il basso nella direzione indicata a seconda del risultato della verifica, passando da un nodo genitore ad un nodo figlio, procedendo da genitore e a figlio sino a che ci si trova in un nodo

3.2 I RISULTATI DELLA RICERCA

I risultati emersi dai questionari somministrati sono presentati in questo capitolo partendo dalle risposte ai singoli quesiti, analizzate sia rispetto all'intero campione, sia rispetto ai sottogruppi ritenuti interessanti e potenzialmente rilevanti nell'influenza alla risposta del quesito analizzato.

D1: Sta compilando questo modulo a nome del Comune di:

D2: Quanti abitanti ha il suo comune?

D3: In quale regione si trova il suo comune?

I primi tre quesiti sono stati già analizzati nel paragrafo attinente la metodologia; le risposte ottenute rispecchiano, con un'attendibilità ritenuta soddisfacente, le proporzioni esistenti tra i diversi sottogruppi della popolazione "comuni italiani".

Tab. 24 - Comuni che hanno risposto all'indagine raggruppati per area geografica e fasce di popolazione

Area geografica	Fasce popolazione				Totale per area
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
NORD OCCIDENTALE	87	20	6	3	116
NORD ORIENTALE	33	17	6	6	62
CENTRALE	22	10	4	3	39
MERIDIONALE	43	15	6	2	66
INSULARE	18	7	3	3	31
Totale per fascia di popolazione	203	70	25	17	314

terminale associato ad un elemento della partizione. Per ulteriori approfondimenti si veda Azzalini A. e Scarpa B. (2004) *Analisi dei dati e data mining*, Springer

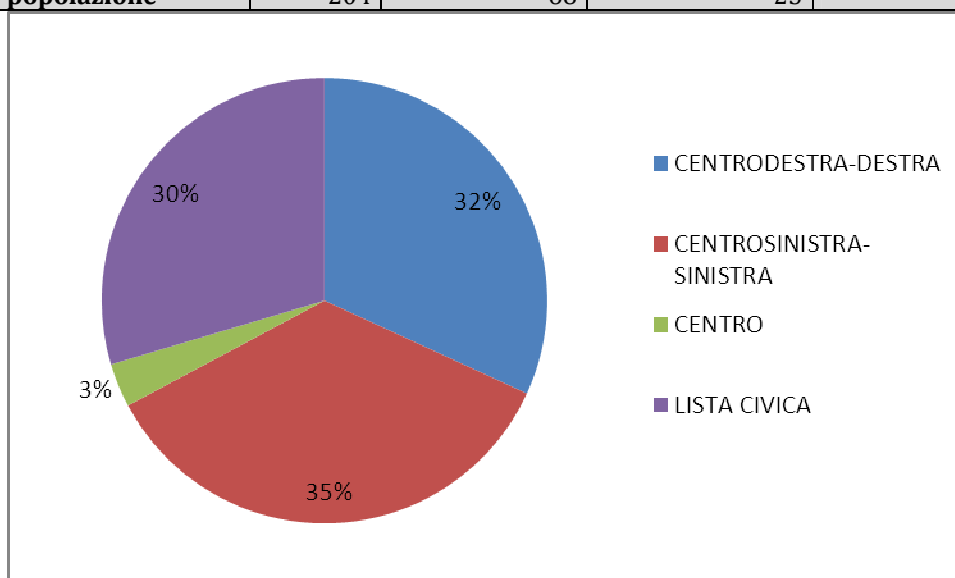
La quarta domanda, finalizzata a mappare politicamente il campione individuato fornisce delle indicazioni riguardo all'area politica dei comuni rispondenti all'indagine. I dati sono stati ripartiti per dimensione dei comuni ed area geografica, al fine di evidenziare eventuali relazioni tra le variabili.

Fig. 16 – Orientamento politico delle giunte in carica

D4: Di che orientamento politico è la Giunta in carica?

- Centrodestra – Destra
- Centrosinistra – Sinistra
- Centro
- Lista civica

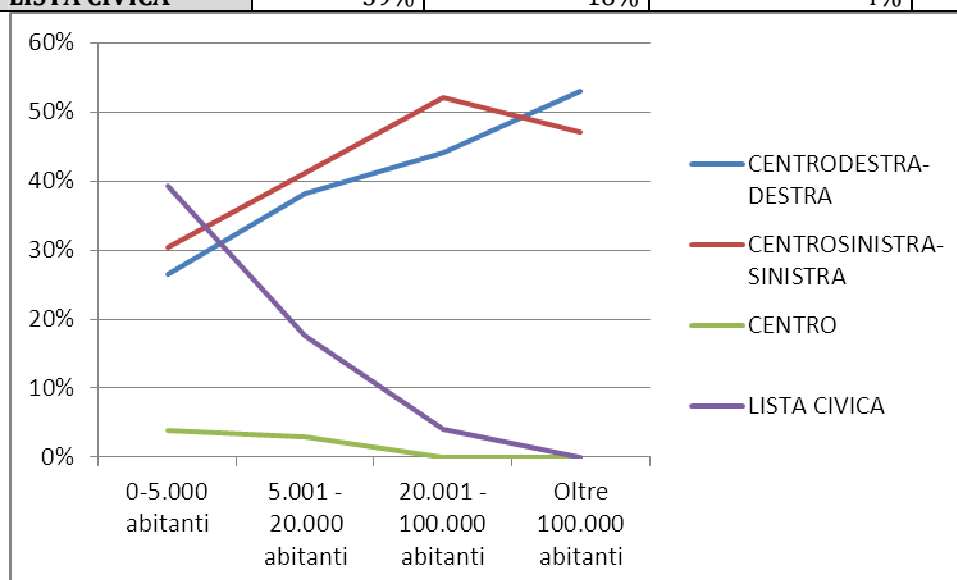
Area politica	Fasce popolazione				Totale area politica
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	
CENTRODESTRA-DESTRA	54	26	11	9	100
CENTROSINISTRA-SINISTRA	62	28	13	8	111
CENTRO	8	2	0	0	10
LISTA CIVICA	80	12	1	0	93
Totale per fascia di popolazione	204	68	25	17	314



Come si nota analizzando i dati per fascia di popolazione, l'incidenza relativa delle liste civiche e delle amministrazioni di Centro cala all'aumentare delle dimensioni dei comuni analizzati.

Fig. 17 - Area politica dei comuni coinvolti nell'indagine in termini di incidenza percentuale sul totale della fascia demografica

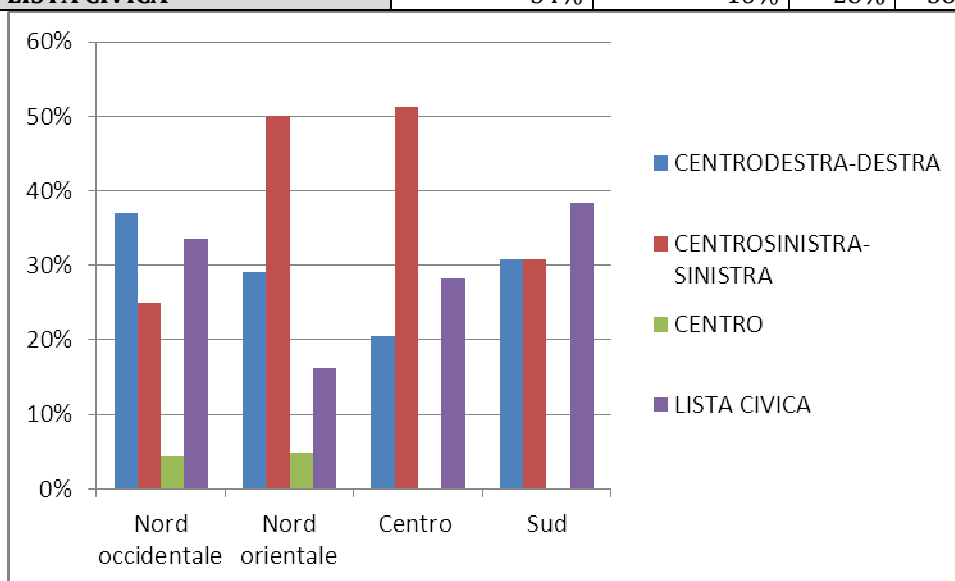
Area politica	Fasce popolazione			
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti
CENTRODESTRA-DESTRA	26%	38%	44%	53%
CENTROSINISTRA-SINISTRA	30%	41%	52%	47%
CENTRO	4%	3%	0%	0%
LISTA CIVICA	39%	18%	4%	0%



Osservando invece i dati per area geografica sino nota, come da tradizione storica dell'Italia dal dopoguerra ad oggi, una presenza più forte delle amministrazioni di Centro-Sinistra nelle regioni centrali ed in quelle Nord orientali (raggruppamento in cui è inserita anche l'Emilia-Romagna), mentre l'orientamento di Centrodestra-Destra prevale soprattutto nel Nord Ovest.

Fig. 18 - Area politica dei comuni coinvolti nell'indagine in termini di incidenza percentuale sul totale dell'area geografica

Area politica	Area geografica				
	Nord occidentale	Nord orientale	Centro	Sud	Isole
CENTRODESTRA-DESTRA	37%	29%	21%	31%	34%
CENTROSINISTRA-SINISTRA	25%	50%	51%	31%	34%
CENTRO	4%	5%	0%	0%	6%
LISTA CIVICA	34%	16%	28%	38%	25%

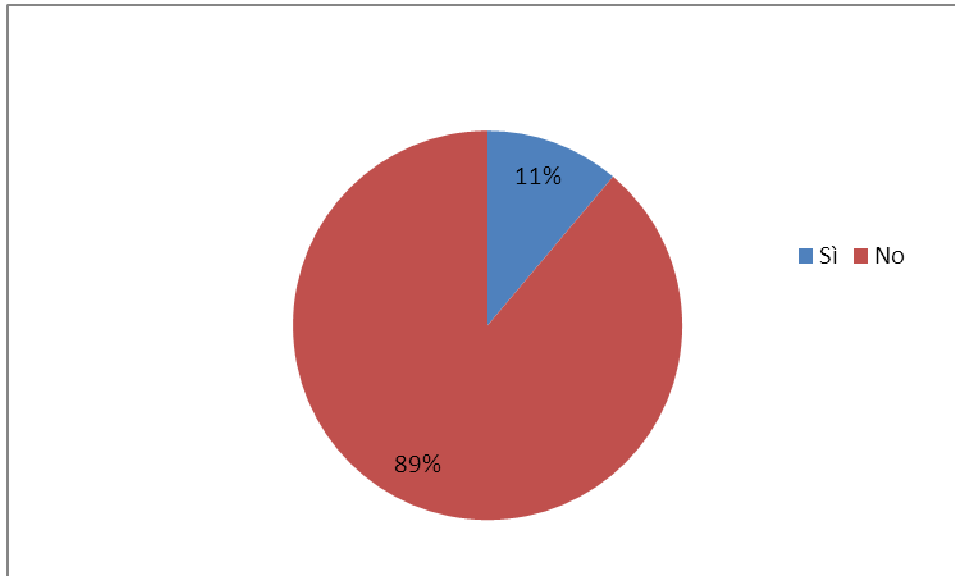


In definitiva l'analisi del quesito quattro riconsegna un quadro in cui le amministrazioni locali fanno riferimento, con numeri pressoché identici a liste civiche, centrodestra-destra e centrosinistra-sinistra. Un dato potenzialmente rilevante è la concentrazione delle amministrazioni sostenute da liste civiche nelle fascia demografica 0-5.000 abitanti.

La quinta domanda "Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?" è, senza dubbio alcuno, la più interessante di tutto il questionario. Attraverso le risposte a tale quesito è possibile stimare la diffusione del bilancio sociale nei comuni italiani e comprendere quali sono i fattori che possono influenzare o meno tale scelta.

Fig. 19 - Pubblicazione del bilancio sociale nel 2009

D5: Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?



La diffusione del bilancio sociale, limitata a poco più del 10% dei comuni che hanno partecipato all'indagine, sarà ora analizzato tenendo conto delle classi demografiche e dell'area geografica dei comuni. Successivamente le relazioni tra questi caratteri saranno analizzate anche tramite il ricorso ad alberi di classificazione.

Fig. 20 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per fascia demografica

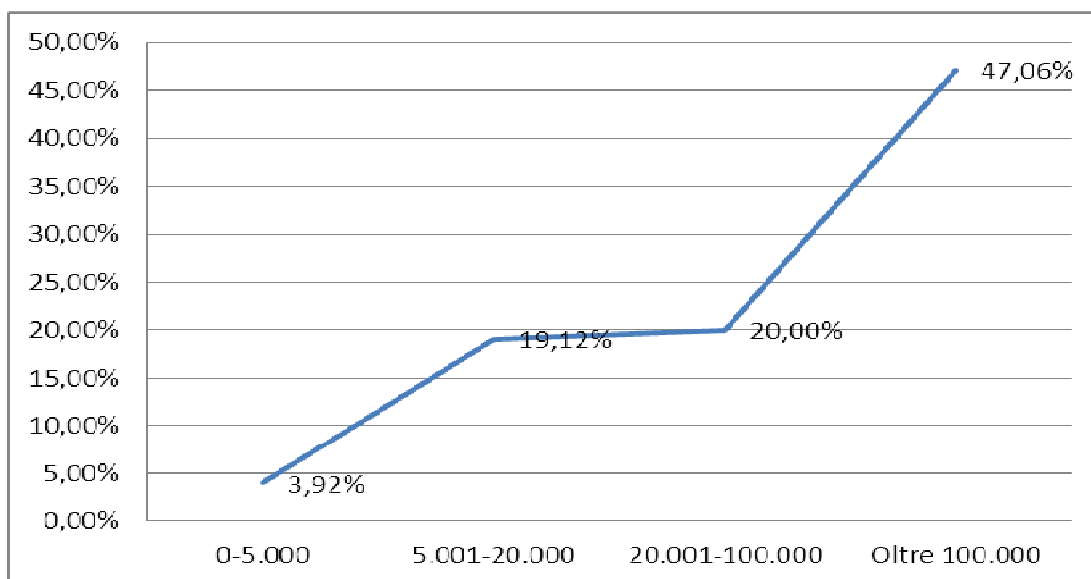
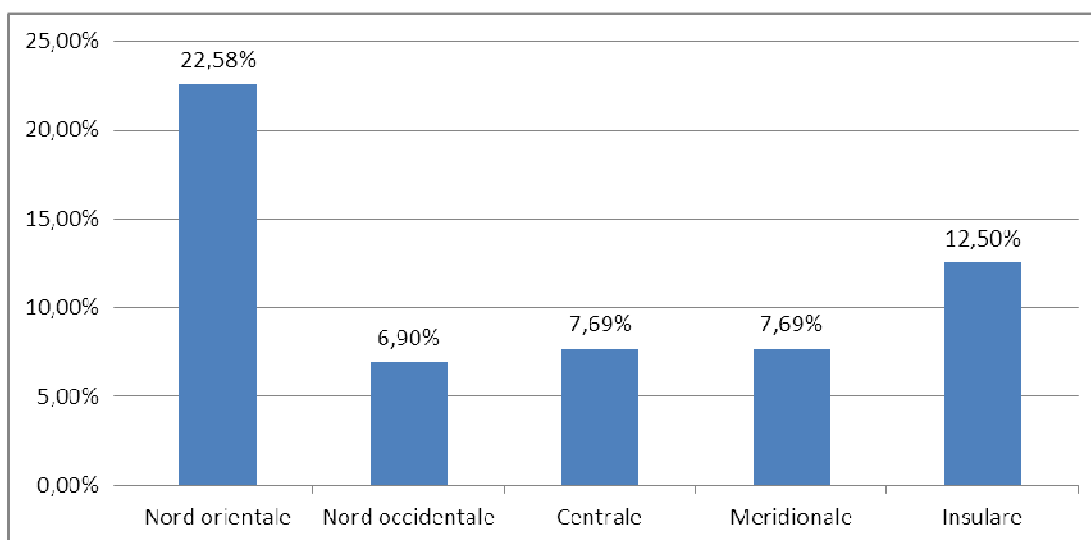


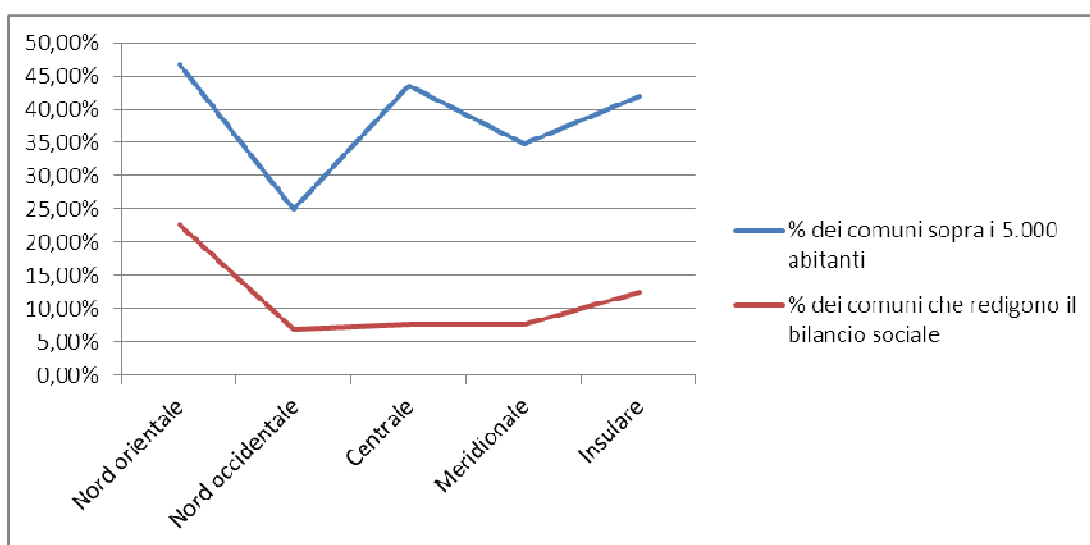
Fig. 21 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per area geografica



Come si può notare dall'istogramma sopra riportato (Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per area geografica), emergono rilevanti differenze tra le diverse aree geografiche identificate. Tuttavia se si considera, la numerosità e l'incidenza dei piccoli comuni in ogni area geografica, che, come è

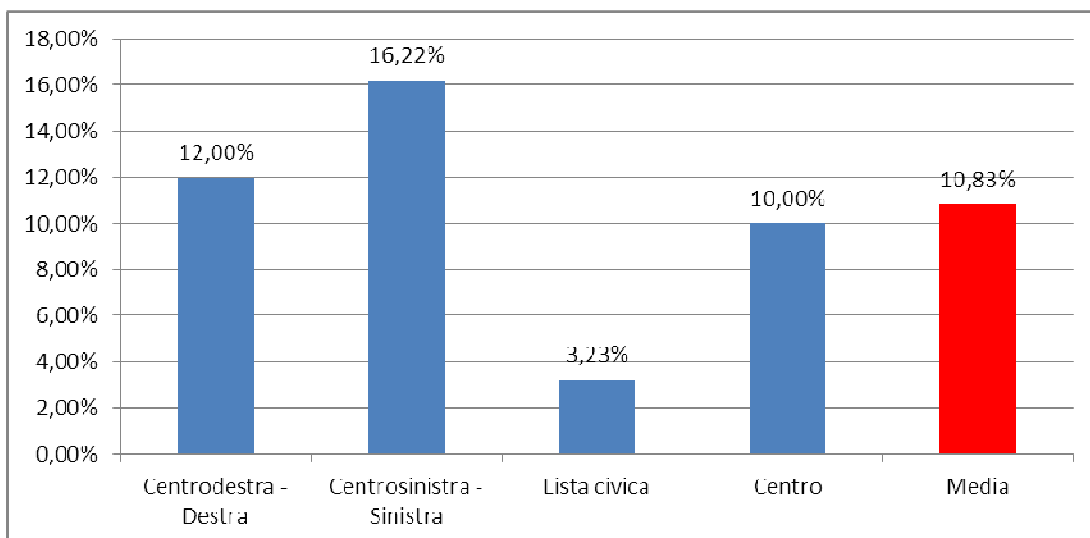
evidenziato dal grafico “Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per fascia demografica”, presentano una minore propensione alla redazione del bilancio sociale, si nota come la loro presenza influenzi direttamente i dati rilevati per area geografica.

Fig. 22 - Relazione tra redazione del bilancio sociale ed incidenza della percentuale di comuni al di sopra dei 5.000 abitanti condizionatamente all'area geografica



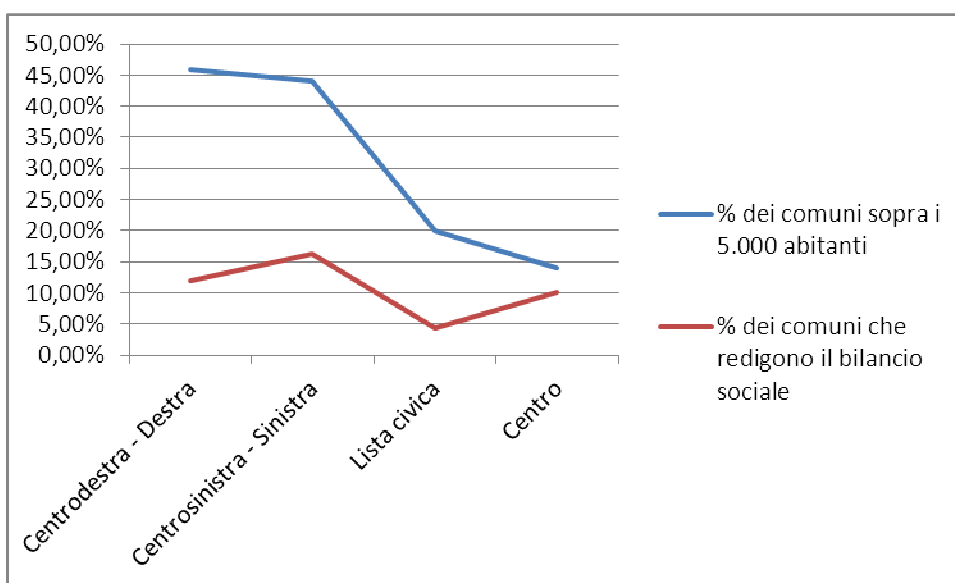
Un altro carattere, ritenuto potenzialmente rilevante e quindi meritevole di un approfondimento è stata l'area politica di riferimento delle amministrazioni.

Fig. 23 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per area politica



Anche per l'analisi di questo carattere è possibile incrociare le informazioni sulla redazione del bilancio sociale per area politica con i dati relativi alla distribuzione dei comuni sopra i 5.000 abitanti. Come si nota non si rilevano notevoli discrasie rispetto ai dati già riportati, l'unico dato degno di menzione è la propensione alla redazione del bilancio sociale leggermente superiore dei comuni di centrosinistra-sinistra rispetto a quelli di centrodestra-destra.

Fig. 24 - Relazione tra redazione del bilancio sociale ed incidenza della percentuale di comuni al di sopra dei 5.000 abitanti condizionatamente all'area politica di riferimento dell'amministrazione comunale

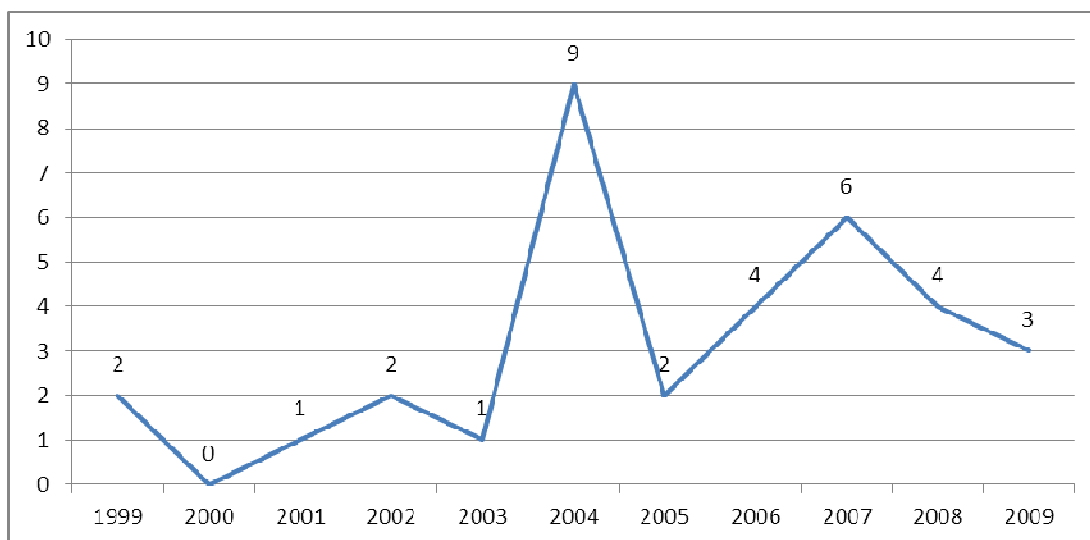


Al fine di comprendere meglio le relazioni esistenti tra i caratteri presi in considerazione l'analisi di questi dati sarà effettuata anche attraverso alberi di classificazione in un paragrafo successivo del presente capitolo.

Le risposte alla domanda 6 aiutano a comprendere in quale periodo si è consolidata la scelta di intraprendere un percorso di rendicontazione sociale culminante nella redazione del bilancio sociale.

Fig. 25 - Primo anno di redazione del bilancio sociale dei comuni che nell'esercizio 2009 hanno adottato tale strumento

D6: Se sì, da quanto tempo viene redatto il bilancio sociale?

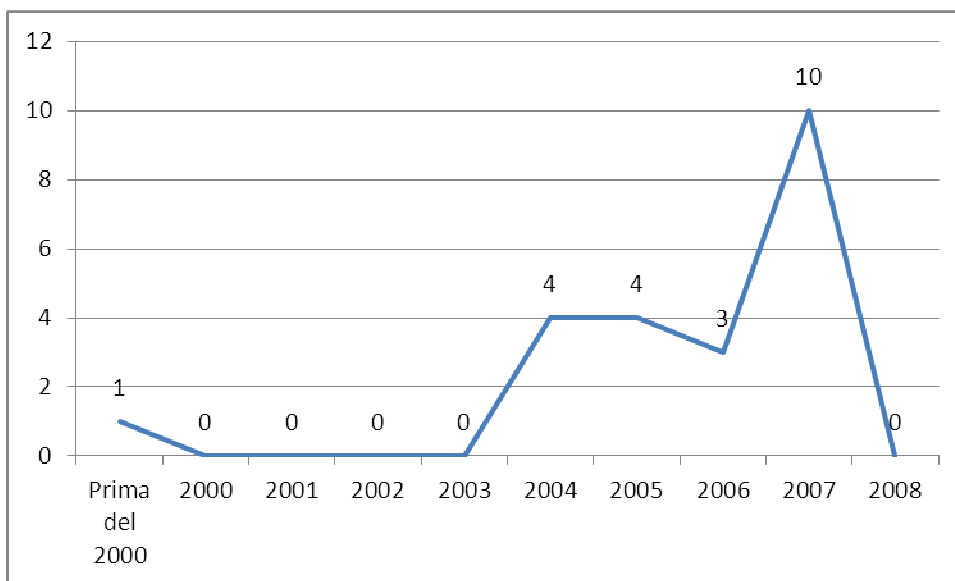


Come si può notare dalle risposte la scelta del bilancio sociale riguarda soprattutto gli ultimi anni; il 2004 si può identificare come l'anno in cui è partito un grande impulso alla redazione che si è poi consolidato negli anni successivi, seppure a livelli più bassi.

Un'indicazione di carattere temporale arriva anche dal quesito sette, finalizzato a sondare, tra gli enti che hanno abbandonato l'esperienza del bilancio sociale, il periodo di redazione dello stesso.

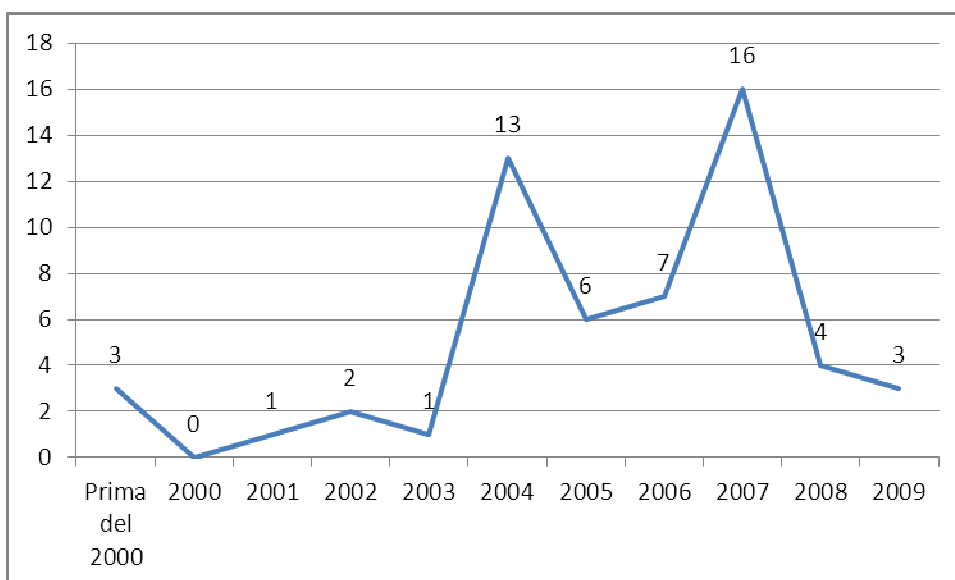
Fig. 26 - Pubblicazione del bilancio sociale negli anni precedenti il 2009

D7: Se no, il suo comune ha pubblicato bilanci sociali negli anni precedenti?



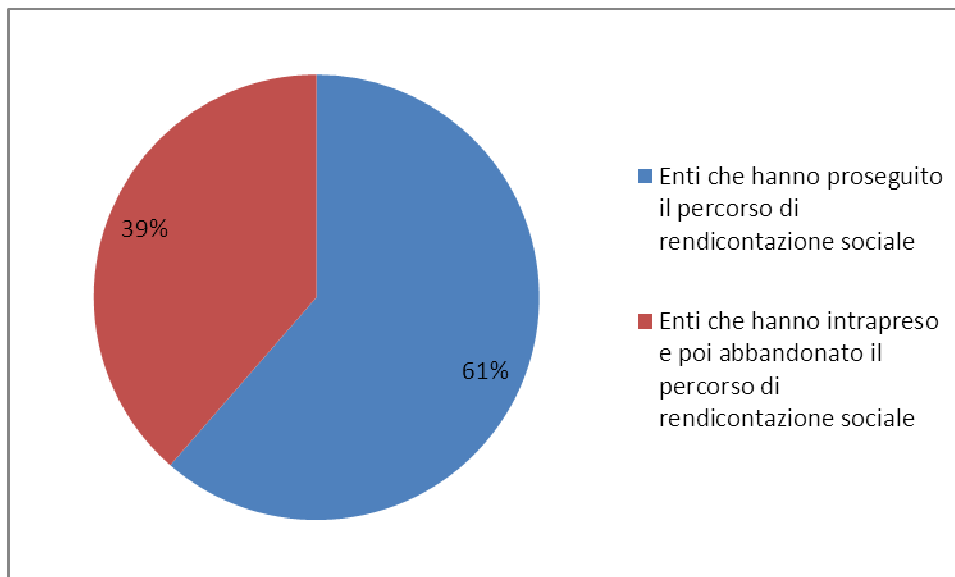
Se si sommano le esperienze ancora in essere e quelle abbandonate, si nota chiaramente come il periodo di affermazione del bilancio sociale sia il periodo dal 2004 al 2007 e come in molti casi l'esperienza del bilancio sociale sia stata solo episodica.

Fig. 27 - Anno di redazione del primo bilancio sociale



Su 59 comuni che hanno deciso di intraprendere un percorso di rendicontazione sociale, solo 35 hanno deciso di proseguire in questa esperienza (il 60% circa).

Fig. 28 - Enti che hanno redatto il bilancio sociale almeno una volta e che hanno deciso di proseguire/non proseguire il percorso di rendicontazione sociale



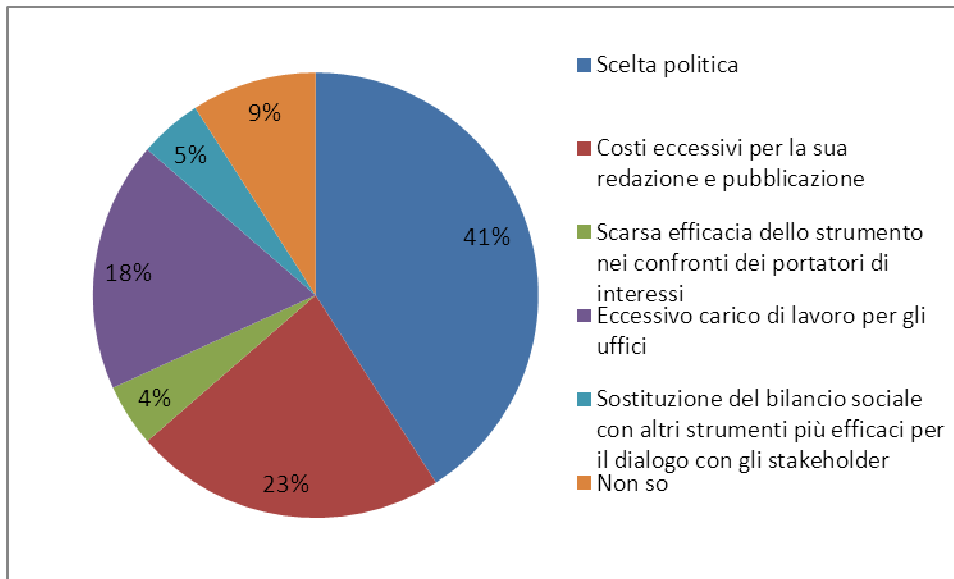
Può essere inoltre utile per sviluppare delle considerazioni sulle possibili evoluzioni del bilancio sociale nei comuni italiani, comprendere le motivazioni che hanno spinto i comuni che avevano intrapreso un percorso di rendicontazione sociale ad abbandonarlo.

Fig. 29 - Motivazioni alla base della scelta di interrompere la redazione del bilancio sociale

D8: Se è stata interrotta la pubblicazione del bilancio sociale, perché?

- Scelta politica
- Costi eccessivi per la sua redazione e pubblicazione
- Scarsa efficacia dello strumento nei confronti dei portatori di interessi
- Eccessivo carico di lavoro per gli uffici
- Sostituzione del bilancio sociale con altri strumenti più efficaci per il dialogo con gli stakeholder
- Non so

- Altro



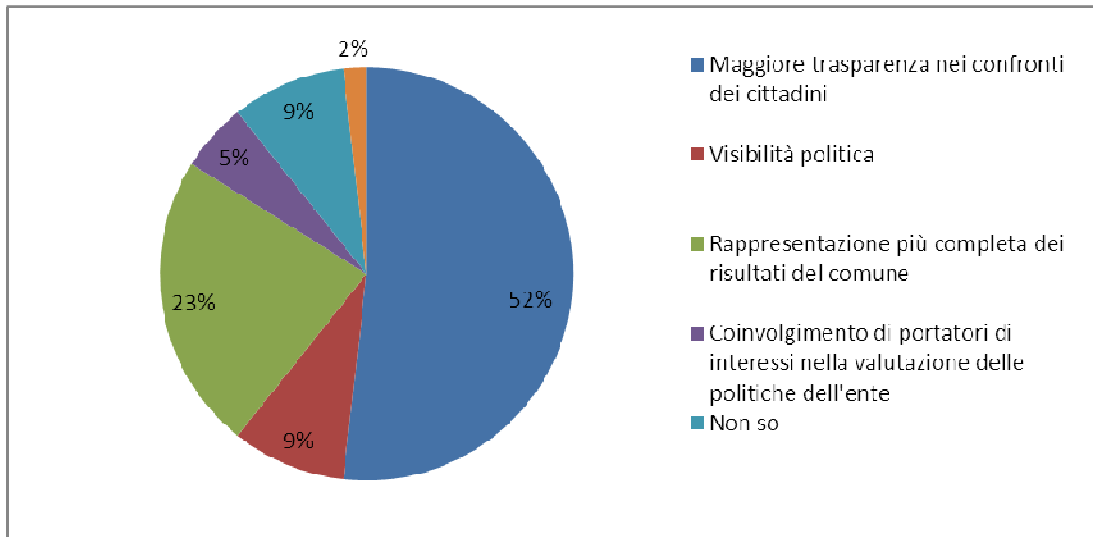
Per scelta politica si intende (come confermato dagli enti che hanno dato tale risposta) il cambio di amministrazione a seguito di elezioni. Il bilancio sociale quindi è stato letto come uno strumento di propaganda della passata amministrazione da cui smarcarsi immediatamente. Le altre motivazioni che emergono con più forza sono quelle legate ai costi, sia monetari, sia in termini di ore di lavoro per gli uffici.

Il quesito nove al contrario consente di analizzare le motivazioni sottostanti alla scelta di rendicontazione sociale degli enti locali che nel 2009 hanno redatto un bilancio sociale.

Fig. 30 – Motivazioni alla base della scelta di redigere il bilancio sociale

D9: Se è stato realizzato un bilancio sociale, qual è il motivo principale che ha spinto il comune a realizzarlo?

- Maggiore trasparenza nei confronti dei cittadini
- Visibilità politica
- Rappresentazione più completa dei risultati del comune
- Coinvolgimento di portatori di interessi nella valutazione delle politiche dell'ente
- Non so

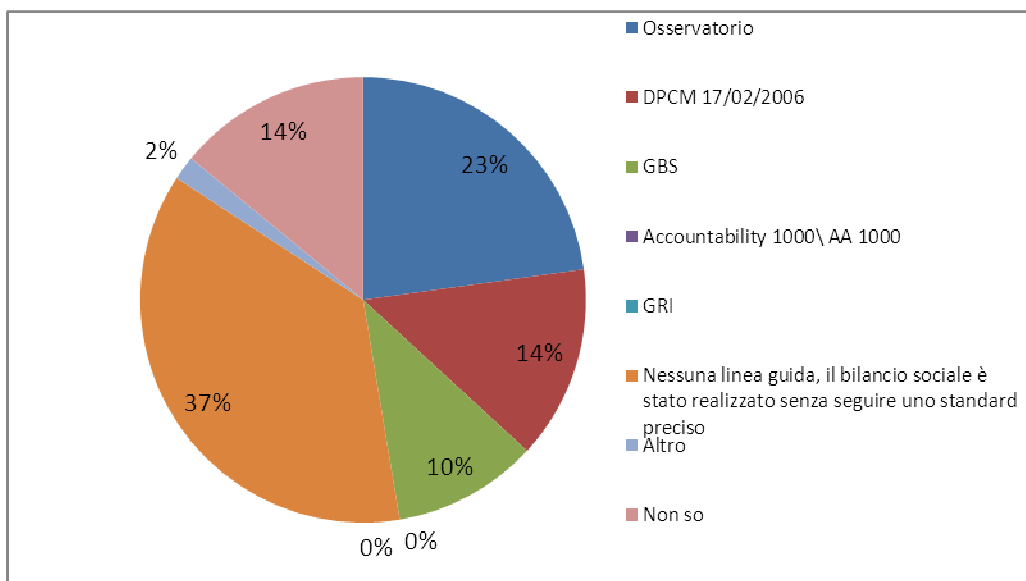


Dalle risposte ottenute si evince chiaramente come l'intento principale dei comuni che hanno redatto il bilancio sociale nel 2009 sia stato quello di informare i propri cittadini rispetto ai risultati del comune, in un'ottica quindi di public accountability.

Fig. 31 – Modelli utilizzati per la redazione del bilancio sociale

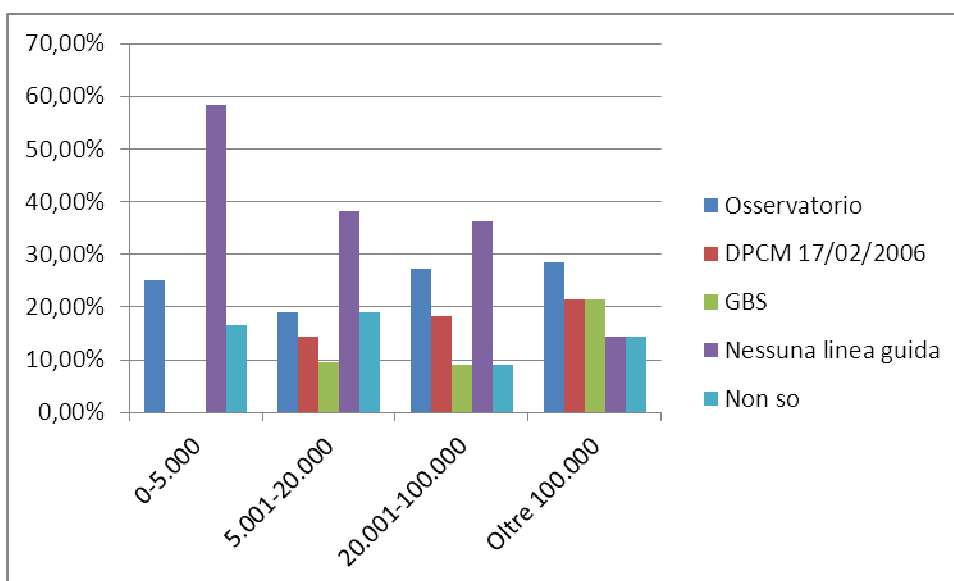
D10: Se è stato realizzato un bilancio sociale, quali linee guida sono state seguite per la sua redazione?

- Osservatorio
- DPCM 17/02/06
- GBS
- Accountability 1000\ AA 1000
- GRI
- Nessuna linea guida, il bilancio sociale è stato realizzato senza seguire uno standard preciso
- Non so



Come si nota dal grafico, l'utilizzo di standard di rendicontazione nazionali ed internazionali, non si è ancora pienamente affermato tra i comuni italiani. La percentuale dei comuni che hanno utilizzato uno schema di rendicontazione per il bilancio sociale lambisce il 50%. Nessuno, tra i comuni interpellati, ha utilizzato standard internazionali.

Fig. 32 - Utilizzo di standard di rendicontazione sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate

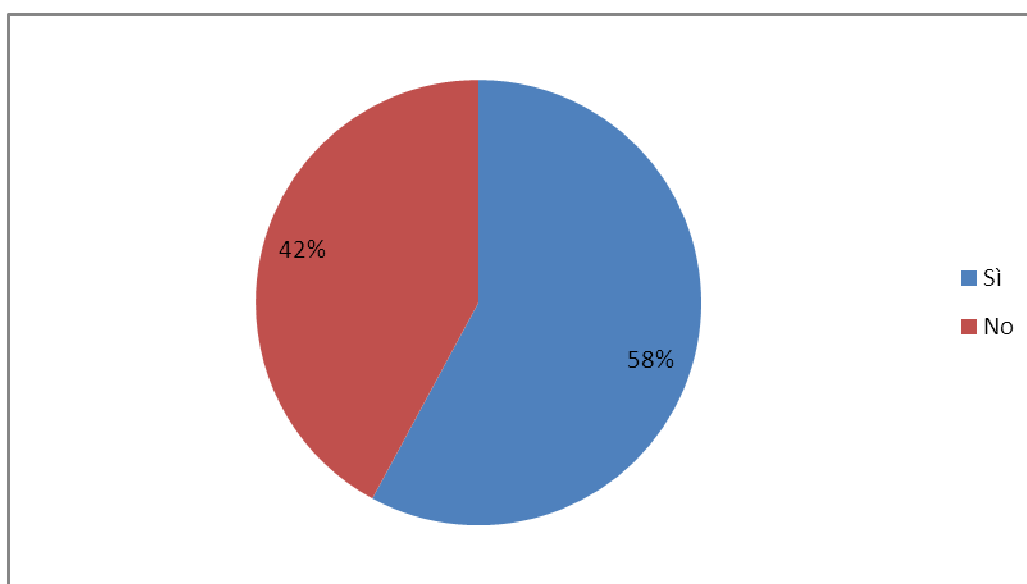


Per comprendere al meglio la diffusione degli standard di rendicontazione, il loro utilizzo è stato rappresentato condizionatamente ai comuni raggruppati per fascia demografica. Dall'analisi dei dati e dalla rappresentazione degli stessi nell'istogramma sopra riportato emerge chiaramente come all'aumentare delle dimensioni dei comuni aumenti anche il ricorso a standard di rendicontazione diffusi a livelli nazionale.

Fig. 33 - Asseverazione del bilancio sociale al giudizio degli stakeholder

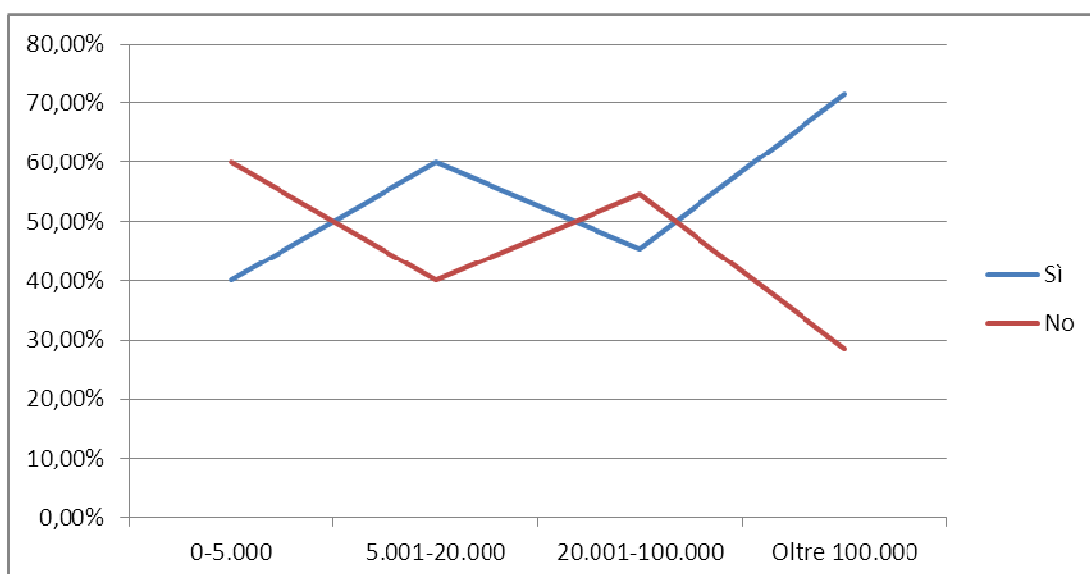
D11: Il bilancio sociale è stato sottoposto al giudizio degli stakeholder (cittadini in primis)?

- Sì
- No
- Non so



La maggioranza dei comuni che ha redatto il bilancio sociale lo ha anche sottoposto al giudizio degli stakeholder, anche in questo caso si ritiene opportuno scomporre il dato totale per analizzare eventuali differenze tra comuni appartenenti a fasce demografiche diverse.

Fig. 34 - Asseverazione del bilancio al giudizio degli stakeholder condizionatamente alle fasce demografiche individuate

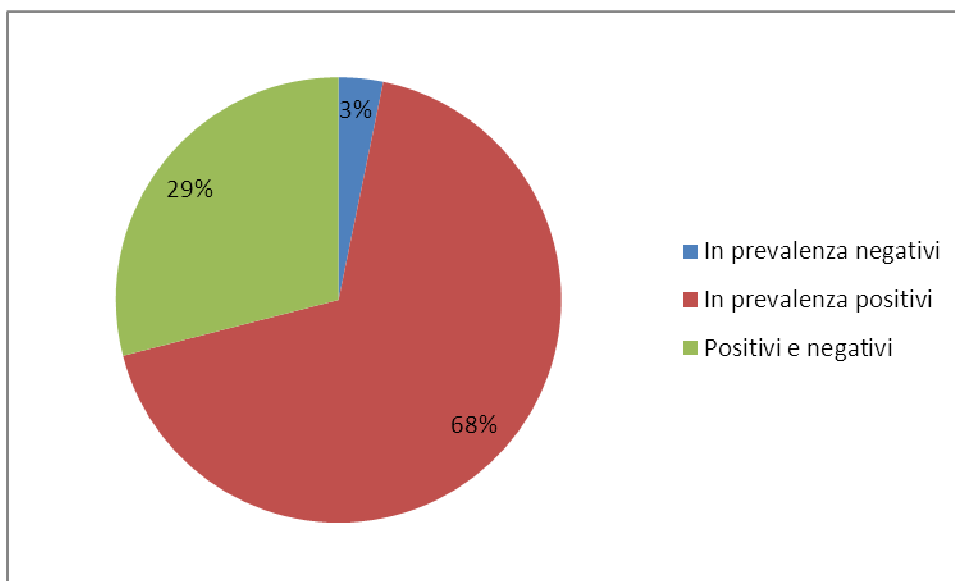


In questo caso non si nota una tendenza chiara di un rapporto tra dimensioni e coinvolgimento degli stakeholder, emerge una differenza notevole tra gli enti di maggiori dimensioni (oltre il 70%) ed i piccoli comuni (intorno al 40%).

Fig. 35 - Tipologia di giudizi ricevuti dai bilanci sociali sottoposti al giudizio degli stakeholder

D12: Se sì, che giudizi ha ricevuto?

- In prevalenza positivi
- In prevalenza negativi
- Positivi e negativi

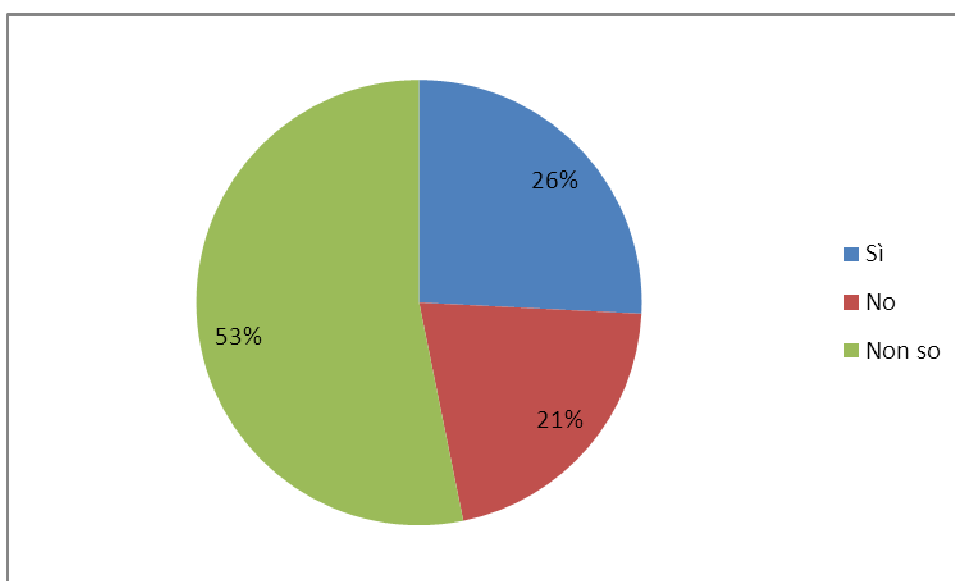


I giudizi ottenuti relativamente ai bilanci sottoposti al giudizio dei cittadini, sono in larga prevalenza positivi, a conferma dell'apprezzamento della cittadinanza di questo documento.

Fig. 36 – Propensione futura alla redazione del bilancio sociale

D13: In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?

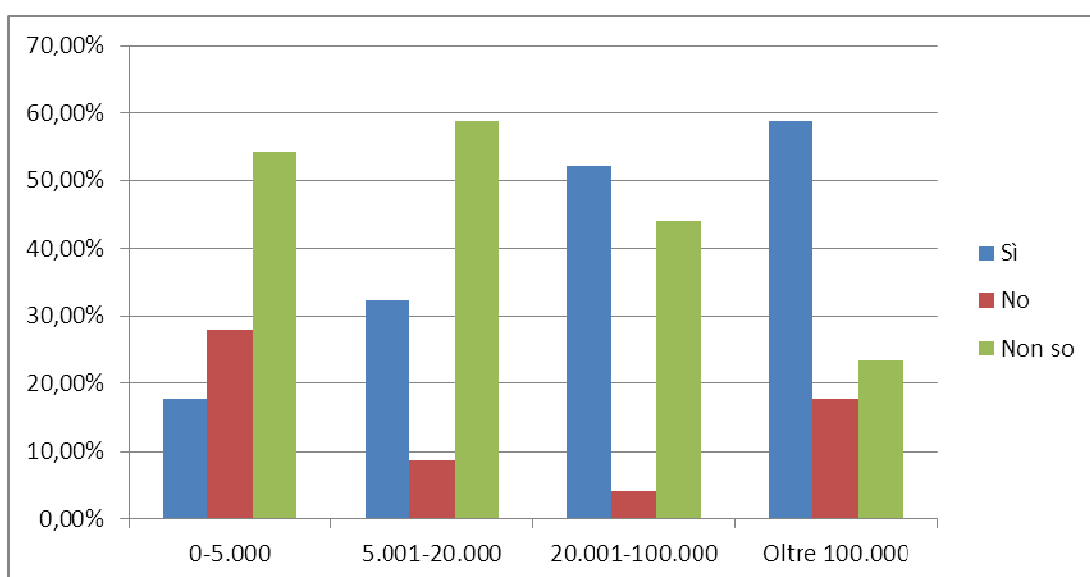
- Sì
- No
- Non so



Rispetto all'intenzione futura di continuare o intraprendere un percorso di rendicontazione sociale, si nota come un comune su quattro abbia manifestato il proprio interesse, dato decisamente superiore agli enti che nel 2009 hanno redatto un bilancio sociale (11%). La tendenza quindi emerge piuttosto chiaramente: è possibile prevedere un aumento dei bilanci sociali comunali.

Oltre la metà dei comuni coinvolti ha risposto che non sa se in futuro adotterà questo strumento, emerge quindi con altrettanta chiarezza un basso livello di conoscenza o una scarsa considerazione de tema della rendicontazione sociale.

Fig. 37 - Intenzione di redigere in futuro il bilancio sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate

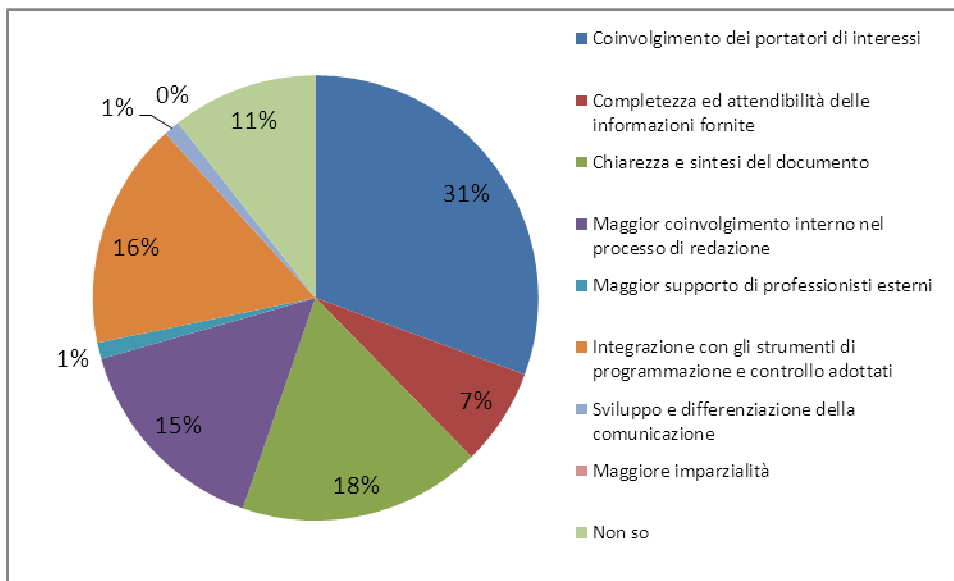


Analizzando le intenzioni future dei comuni in tema di bilancio sociale si nota, come evidenziato anche dall'istogramma sopra riportato, come la propensione, anche prospettica, a tale strumento aumenti all'aumentare delle dimensioni dei comuni.

Fig. 38 – Punti prioritari di miglioramento del prossimo bilancio sociale

D14: Se avete già realizzato un bilancio sociale e intendete continuare a farlo, su quali aspetti vorreste migliorarlo? (max. 2 opzioni)

- Coinvolgimento dei portatori di interessi
- Completezza ed attendibilità delle informazioni fornite
- Chiarezza e sintesi del documento
- Maggior coinvolgimento interno nel processo di redazione
- Maggior supporto di professionisti esterni nello sviluppo del processo di rendicontazione
- Integrazione con gli strumenti di programmazione e controllo adottati
- Sviluppo e differenziazione della comunicazione
- Maggiore imparzialità
- Non so



Negli obiettivi di miglioramento del bilancio sociale trovano spazio soprattutto elementi legati al processo di rendicontazione sociale: il coinvolgimento dei portatori di interesse (31%) ed un maggiore coinvolgimento interno (15%). Per ciò che concerne la forma del documento si rileva un bisogno di maggiore chiarezza e sintesi del bilancio sociale (18%). Inoltre dalle risposte emerge il bisogno di una maggiore integrazione con gli strumenti di programmazione e

controllo (16%) che può potenzialmente modificare sia il processo, sia il documento di rendicontazione sociale.

Per arricchire l'analisi dei dati, si è deciso inoltre di ricorrere all'utilizzo degli alberi di classificazione, introdotti da Morgan e Messenger nel 1973²⁰². Attraverso l'utilizzo dell'albero di classificazione, è possibile rappresentare la regola di classificazione, creando per ogni nodo delle partizioni nidificate. In questo caso sono stati costruiti due alberi semplici, dove i nodi sono binari e basati su condizioni riferite ad un'unica variabile²⁰³.

Il presente albero è stato costruito prendendo in considerazione tre caratteri delle informazioni ottenuti dai comuni rispondenti:

- la pubblicazione del bilancio sociale nell'esercizio 2009;
- la dimensione del comune;
- l'area geografica di appartenenza.

Il primo di questi caratteri è stato individuato come variabile obiettivo. Successivamente in ogni passaggio, denominato nodo, il programma di elaborazione dell'albero di classificazione ha suddiviso lo spazio in partizioni sempre più omogenee al loro interno ed eterogenee tra loro.

Il carattere dimensione è stato associato al codice X1:

X1a	0-5.000 abitanti
X1b	5.001-20.000 abitanti
X1c	20.001-100.000 abitanti
X1d	Oltre 100.000 abitanti

²⁰² Morgan J. e Messenger R. (1973) Thaid: a sequential search program for the analysis of nominal scale dependent variables., Technical report, Institute for Social Research, University of Michigan, Ann Arbor

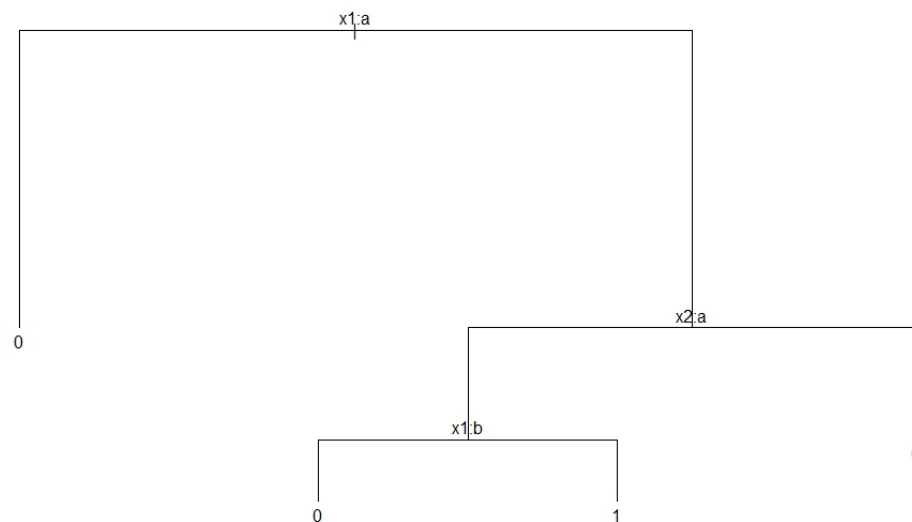
²⁰³ Azzalini A. e Scarpa B. (2004), op. cit.

Mentre il carattere area al codice X2:

X2a	Nord-orientale
X2b	Nord-occidentale
X2c	Centrale
X2d	Meridionale
X2e	Isole

Nel primo nodo si nota come nel primo nodo (si consideri che la redazione del bilancio sociale è considerata come 1 e la non redazione come 0) emerge come la fascia demografica 0-5.000 sia la più lontana dalla compilazione del bilancio sociale. Guardando invece all'altro ramo dell'albero si evidenzia come il sottogruppo in cui la propensione verso il bilancio sociale raggiunge il valore massimo corrisponda ai comuni del nord-est con più di 20.000 abitanti.

Fig. 39 - Albero di classificazione relativo alla domanda 5 del questionario somministrato: “Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all’esercizio 2009?”



Il secondo albero di classificazione creato attiene invece alla propensione futura degli enti a redigere il bilancio sociale, sondata attraverso la domanda undici del questionario somministrato.

In questo caso l’analisi permette di identificare un solo carattere determinante nella scelta e l’indicazione emergente appare piuttosto chiara: sono le dimensioni dell’ente la caratteristica discriminante rispetto all’idea di intraprendere o proseguire un percorso di rendicontazione sociale in futuro. Come si evince chiaramente dalla classificazione ad albero sotto riportata, pur inserendo nuovi nodi nella partizione relativa ai comuni sopra i cinquemila abitanti il risultato determinante rimane la prima classificazione tra piccoli comuni, poco propensi a redigere il bilancio sociale anche in futuro e gli enti più grandi, al contrario interessati al processo di rendicontazione sociale.

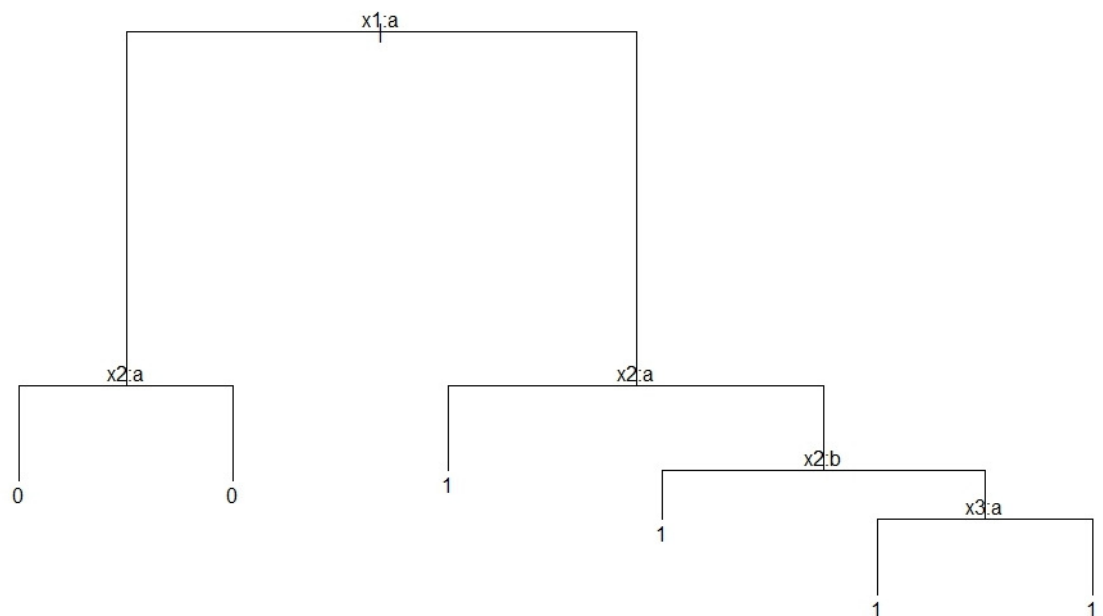
Per affinare la ricerca ed inserire un altro carattere potenzialmente rilevante oltre alla dimensione ed all’area geografica è stato inserito tra le variabili anche l’orientamento politico dell’amministrazione, che, alla luce dei risultati emersi e

nell'albero rappresentati, pare essere di importanza molto limitata se non addirittura ininfluente.

Carattere "Orientamento politico dell'amministrazione"

X3a	Centrodestra - destra
X3b	Centro
X3c	Centrosinistra - sinistra
X3d	Lista civica

Fig. 40 - Albero di classificazione relativo alla domanda 11 del questionario somministrato: "In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?"



3.3 L'ANALISI DEI RISULTATI

Dalla ricerca emergono alcune indicazioni interessanti riguardo alla diffusione del bilancio sociale negli enti locali italiani.

In primo luogo, rispetto alla precedente indagine in materia (Siboni, 2005)²⁰⁴, riferita all'esercizio 2004, notiamo come la percentuale di comuni che redigono un bilancio sociale sia rimasta sostanzialmente invariata.

Fig. 41 - La diffusione del bilancio sociale nei comuni italiani negli anni 2004 e 2009 (percentuale dei comuni che hanno redatto il bilancio sociale)



La lieve differenza tra i due periodi è giustificabile anche con il diverso campione di riferimento, nell'analisi di Siboni infatti (esercizio 2004) sono stati esclusi i comuni con meno di 2.000 abitanti, meno propensi della media alla redazione del bilancio sociale, per evidenti carenze in termini di risorse, competenze e personale.

Il periodo di maggiore attività nel campo della rendicontazione sociale è stato il 2004-2007: ben il 73,5% dei comuni che ha redatto almeno un bilancio sociale

²⁰⁴ Siboni B. (2007), La rendicontazione sociale negli enti locali: un fenomeno composito, *Azienditalia*, Vol. 7

nel decennio ha intrapreso il percorso di rendicontazione sociale in un anno di quel quadriennio. Negli ultimi due anni presi in considerazione (2008 e 2009), si nota un calo di interesse, basti pensare che dai sedici nuovi bilanci sociali del 2007 si passa ai quattro del 2008 ed ai tre del 2009. Nonostante il picco di interesse del 2007, tuttavia, non riscontriamo, come scritto sopra, un aumento nella percentuale di enti che hanno adottato il bilancio sociale nel 2009 rispetto al 2004. Questo dato si spiega con il fatto che molti enti hanno intrapreso un percorso di rendicontazione sociale abbandonandolo l'anno successivo.

Rispetto alla scelta di redigere il bilancio sociale, l'unico vero fattore determinante, rispetto ai tre considerati (dimensioni, area geografica, colore politico dell'amministrazione), pare essere la dimensione; si rilevano infatti con notevoli differenze tra i comuni grandi (sopra i 100.000 abitanti), i comuni di medie dimensioni (da 5.000 a 100.000 abitanti) e quelli piccoli (sotto i 5.000 abitanti). Contrariamente a quanto ritenuto in sede di stratificazione del campione, non esistono differenze tra i comuni medio-piccoli (5.000-20.000 abitanti) ed i comuni medio-grandi (20.000-100.000): in entrambe le categorie il risultato dell'indagine è stato di un bilancio sociale redatto ogni cinque comuni.

Anche per ciò che concerne i modelli di rendicontazione non si notano notevoli differenze tra l'esercizio 2004 ed il 2009, rimane di poco inferiore al 50% infatti la percentuale di enti che hanno deciso di adottare degli standard riconosciuti a livello nazionale (45% nel 2004 e 47% nel 2009) e di poco superiore al 50% la percentuale relativa ai comuni che o non hanno adottato alcun modello, o hanno risposto "non so". L'unica differenza sostanziale si riscontra nell'affermazione, nel 2009, dei modelli proposti dal Ministero della Funzione Pubblica e dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità negli Enti Locali che, al momento della prima indagine, non erano stati ancora pubblicati. Come si evince dalla tabella sotto riportata l'affermazione dei modelli di più recente introduzione è avvenuta a fronte di un minore ricorso allo schema GBS.

Tab. 25 - Modelli di rendicontazione seguiti, confronto 2004-2009

Modello adottato	Anno di riferimento	
	2004	2009
Osservatorio	Non pubblicato	24%
DPCM 17/02/2006	Non pubblicato	14%
GBS	45%	10%
Nessuna linea guida	49%	36%
Altro	6%	0%
Non so	0%	16%

Dall'analisi delle risposte ai quesiti 10 ed 11 del questionario (modelli di rendicontazione seguiti ed asseverazione del bilancio sociale al giudizio dei cittadini) emerge una propensione maggiore degli enti di dimensioni maggiori (soprattutto quelli con più di 100.000 abitanti) ad utilizzare standard di rendicontazione sociali diffusi e ad avviare percorsi di bilancio sociale che includano il coinvolgimento dei portatori di interessi. Tali risultati si spiegano soprattutto, a parere di chi scrive, con la maggiore disponibilità di risorse (finanziarie, umane e strumentali), dei comuni più grandi, così come rilevato anche in precedenti ricerche²⁰⁵. Anche rispetto all'intenzione di proseguire o intraprendere un processo che porti alla redazione del bilancio sociale, emergono notevoli differenze tra le diverse fasce demografiche individuate, con una propensione maggiore verso lo strumento del bilancio da parte dei comuni di maggiori dimensioni.

Tab. 26 - Intenzione di redigere in futuro il bilancio sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate

0-5.000 abitanti	5.001-20.000 abitanti	20.001-100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti
17,65%	32,35%	52,00%	58,82%

²⁰⁵ Siboni B. (2007), op. cit.

Il dato della propensione a redigere in futuro il bilancio sociale va letto, a parere di chi scrive, considerando la differenza pressoché irrilevante tra la percentuale di comuni che ha redatto un bilancio sociale nel 2004 e quella riferita al 2009. Bisogna dunque comprendere quanto questa propensione dichiarata corrisponda ad un'effettiva e concreta volontà di rendicontazione. A questo fine può essere utile, analizzare le motivazioni che hanno spinto i comuni che hanno interrotto il loro processo di rendicontazione sociale, a fare tale scelta.

Tab. 27 - Motivazioni alla base della scelta di interrompere la redazione del bilancio sociale

Scelta politica	9
Costi eccessivi per la sua redazione e pubblicazione	5
Scarsa efficacia dello strumento nei confronti dei portatori di interessi	1
Eccessivo carico di lavoro per gli uffici	4
Sostituzione del bilancio sociale con altri strumenti più efficaci per il dialogo con gli stakeholder	1
Non so	2
Altro	0

Dalle risposte ottenute emergono due tendenze maggioritarie:

- l'abbandono per scelta politica;
- l'abbandono per eccessivi costi, sia in termini monetari, sia in termini di ore lavoro di dipendenti comunali.

E' quindi possibile ipotizzare che per un'affermazione duratura nel tempo siano necessarie:

- una crescita culturale del ceto politico verso lo strumento del bilancio sociale, troppo spesso interpretato come uno strumento di propaganda politica;
- sia una maggiore integrazione del processo di rendicontazione sociale nei sistemi di contabilità e di programmazione e controllo dell'ente al fine di diminuire i costi sostenuti per la redazione del bilancio sociale ed aumentarne l'efficacia e l'attendibilità.

Al contrario, le motivazioni che spingono o hanno spinto i comuni ad adottare il bilancio sociale, sono riconducibili, come sostenuto dalla maggioranza della letteratura²⁰⁶, alla necessità dell'effettivo operare del principio dell'accountability²⁰⁷.

Tab. 28 - Le motivazioni alla base della scelta di redigere il bilancio sociale

Maggiore trasparenza nei confronti dei cittadini	29
Visibilità politica	5
Rappresentazione più completa dei risultati del comune	13
Coinvolgimento di portatori di interessi nella valutazione delle politiche dell'ente	3
Non so	5
Altro	1

Rispetto ai possibili miglioramenti da apportare in futuro ai bilanci sociali, emergono soprattutto degli elementi riconducibili al processo di rendicontazione sociale, con particolare riferimento al coinvolgimento degli stakeholder (31%), ad un maggiore coinvolgimento interno (15%) ed una migliore integrazione con gli strumenti di programmazione e controllo (16%). Minoritari ma comunque rilevanti i miglioramenti individuati dal punto di vista della forma del documento che dovrebbe diventare più chiaro e sintetico (18%) e fornire informazioni più complete (11%).

²⁰⁶ Marcuccio M. & Steccolini I. (2008), op. cit.

²⁰⁷ Farneti G. e Pozzoli S., a cura di (2005), Bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale, Ipsoa, Milano

4. LA PUBLIC ACCOUNTABILITY NEL REGNO UNITO: IL CASO DEL COMUNE DI DUNDEE

Alla luce di quanto emerso nella ricerca illustrata nel capitolo precedente, emergono diverse criticità rispetto alla rendicontazione sociale negli enti locali che, come abbiamo visto, viene adottata dai comuni italiani prevalentemente in un'ottica di public accountability. Al fine di capire come queste lacune possono essere colmate, appare utile guardare anche ad esperienze di altri paesi, per poter individuare *best practices* importabili anche nel contesto italiano.

Per questo motivo si è scelto di analizzare il caso della comunicazione della performance di un comune scozzese: il caso del Regno Unito è da ritenersi rilevante, in quanto si tratta di un Paese progredito quanto ad organizzazione statutale e con una tradizionale presenza di alcuni valori oramai consolidati nella prassi contabile internazionale²⁰⁸, quali ad esempio l'accountability, oggetto del presente lavoro.

La metodologia adottata nello sviluppo di questo capitolo è l'analisi di un *case study*; sovente la metodologia del *case study* viene considerata come il fratello minore nella famiglia dei metodi di ricerca relativi alle scienze sociali (Miles, 1979)²⁰⁹, tuttavia diversi sono gli autori che, sostenendo il contrario, considerano il *case study* come un metodo totalmente affidabile nel campo di tutte le scienze sociali, ivi compresa quindi anche l'economia aziendale.

L'approfondimento attraverso il ricorso al metodo del *case study* è la scelta più appropriata "quando l'oggetto dell'indagine sono interrogativi quali "come" e "perché", quando i ricercatori hanno scarso controllo sugli elementi investigati e quando il fenomeno oggetto d'indagine è strettamente interrelato con alcuni contesti di vita reale" (Yin, 2003)²¹⁰.

In questo lavoro il focus è direttamente correlato al "come" le municipalità scozzesi pongano in essere il paradigma della public accountability ed appare

²⁰⁸ Fiume R. (2006), La contabilità pubblica nel Regno Unito, in Farneti G. & Pozzoli S., I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni, FrancoAngeli, Milano

²⁰⁹ Miles M. (1979), Qualitative data as an attractive nuisance: the problem of analysis, *Administrative Science Quarterly*, Vol.24

²¹⁰ Yin R.K. (2003), *Application of case study research*, Thousand Oaks

quindi particolarmente indicata la metodologia del *case study*, attraverso l'analisi della normativa e della letteratura britannica in materia, lo studio del report delle performance (Dundee Performance Report 2010) ed un'intervista al *Principal Accountant* del Comune di Dundee.

4.1 LA PUBLIC ACCOUNTABILITY NELLA NORMATIVA SCOZZESE

La public accountability²¹¹, anche a seguito dal cambiamento culturale legato al New Public Management²¹², più marcato nelle realtà di cultura anglosassone che altrove, è un concetto radicato nel contesto britannico²¹³. Tale radicamento non si riflette solo in comportamenti volontari volti ad informare la cittadinanza circa le prestazioni dell'ente locale ma e' ravvisabile anche in previsioni normative che rendono obbligatorio un livello minimo di accountability .

Guardando infatti al "Local Government Act" del 1992²¹⁴, una sorta di testo unico sugli enti locali britannici, è possibile notare diverse norme aventi per oggetto il dovere di accountability degli enti locali.

Delle previsioni del 1992 fino ai più recenti mutamenti legislativi, operativi dagli anni 2009-2010, diversi sono stati i passaggi normativi che hanno progressivamente rinforzato l'obbligo di una comunicazione chiara tra amministrazione e cittadino.

Nel 1992 il *Local Government Act*²¹⁵, efficace su tutto il territorio del Regno Unito, introduce la comunicazione obbligatoria di alcuni dati in un'ottica di trasparenza e di benchmark sulle performance storiche e tra comuni.

Recitano infatti i commi 1 e 2 dell'articolo 1 – Parte Prima del Capitolo 19, LGA1992:

1. Pubblicazione di informazioni sugli standard di performance

(1) La Commissione Contabile e la Commissione Contabile Scozzese devono indicare come gli enti debbano pubblicare le informazioni relative alle loro

²¹¹ Per la definizione di public accountability si veda il capitolo 1 del presente lavoro

²¹² Hood C. (1991), A public management for all seasons?, Public Administration, Vol. 69, issue 1

²¹³ Al riguardo ad esempio si pensi all'attenzione del Governo Britannico a fornire ai cittadini strumenti adatti alla comprensione ed all'interpretazione dei conti pubblici. Dal giugno 2001 il Governo pubblica la così detta Red Guide il cui scopo è quello di aiutare i cittadini nell'interpretazione dei rendiconti attraverso precisi schemi di analisi. Per ulteriori informazioni si veda Fiume R. (2006), La contabilità pubblica nel Regno Unito, in Farneti G. & Pozzoli S., I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni, FrancoAngeli, Milano

²¹⁴ Il testo completo è reperibile all'indirizzo internet <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/19/contents>.

²¹⁵ D'ora in poi il provvedimento "Local Government Act" sarà indicato con l'acronimo LGA1992

attività in ogni anno finanziario, al fine di facilitare opportuni confronti (con riferimento ai criteri di economicità, efficienza ed efficacia) tra:

a - gli standard di performance raggiunti dai diversi enti equivalenti nell'anno finanziario preso in esame;

b - gli standard di performance raggiunti dall'ente stesso in diversi anni finanziari.

(2) Qualora un ente sia obbligato da una norma contenuta nella presente sezione a pubblicare informazioni relative ad ogni anno finanziario, è dovere dell'ente stesso:

a - predisporre un sistema per la raccolta e la registrazione delle informazioni al fine di assicurare che le stesse siano disponibili per la pubblicazione e per quanto possibile, che qualsiasi informazione pubblicata in osservanza delle direttive sia veritiera e completa;

b - all'interno del periodo di nove mesi, a partire dal termine dell'anno finanziario in oggetto, pubblicare le informazioni raccolte in un quotidiano diffuso nell'area di riferimento;

c - mantenere un documento contenente tutte le informazioni pubblicate a disposizione per ispezioni da parte di persone interessate.

La legge britannica dunque prescrive un obbligo informativo a carico degli enti locali ed incarica le commissioni contabili territorialmente competenti di individuare quali siano gli indicatori di notevole interesse da pubblicare. La previsione di criteri uniformi e la prescrizione di una forma che faciliti la comparabilità e la fruibilità dei dati, rafforzano le capacità di giudizio della cittadinanza ed al contempo rivelano informazioni utili, sia alla commissione, sia al comune stesso che, grazie al processo di accountability, può individuare eventuali punti di debolezza rispetto alle altre realtà e rispetto alle proprie performance relative agli anni precedenti.

Più recentemente il “*Local Government in Scotland Act*”, 2003²¹⁶, conferma gli obblighi previsti dalla normativa del 1992 aggiungendo previsioni di carattere generale che ampliano le richieste in termini di accountability.

²¹⁶ D'ora in poi LGSA 2003

Commi 1-6, Articolo 13 della Parte Prima "Best Value and accountability", LGSA2003:

13. Pubblicazione da parte degli enti locali di informazioni relative alla situazione finanziaria ed alle performance

(1) E' un dovere dell'ente locale organizzarsi al fine di rendicontare al pubblico le performance ed i risultati raggiunti nell'espletamento delle sue funzioni.

(2) Soggetto ai seguenti commi 3 e 6 - spetta all'ente locale determinare la forma, il contenuto, la frequenza ed i limiti temporali per i report di cui al comma 1, a chi saranno consegnati e con quale mezzo essi saranno pubblicati o resi disponibili alla cittadinanza.

(3) Il Governo scozzese può, per legge, prevedere la disciplina di ogni fattispecie prevista di cui al comma 2.

(4) Tale regolamentazione può essere istituita tramite strumenti legislativi che possono essere sottoposti all'annullamento in seguito ad una risoluzione del parlamento scozzese.

(5) Prima di promulgare tali regolamenti, il Governo dovrebbe consultarsi con le associazioni degli enti locali e con le altre parti interessate.

(6) Tali regolamenti possono includere disposizioni:

- 1. per un sommario dei beni dell'ente e del loro valore, le sue fonti di entrata, l'ammontare derivante da tali fonti, e le sue spese da inserire in ciò che deve essere rendicontato di cui al comma 1 sopra;*
- 2. per le operazioni effettuate dall'ente che vanno inserite in ciò che deve essere rendicontato di cui al comma 1 sopra;*
- 3. per una sintesi delle spese dell'ente relative agli appalti che come può essere specificato nei regolamenti devono essere incluse in ciò che deve essere rendicontato di cui al comma 1 sopra;*
- 4. per la pubblicazione delle informazioni che devono essere fornite ai sensi della Sezione 1 (potere delle commissioni contabili di indirizzare la pubblicazione delle informazioni relative agli standard di performance) del LGA1992 che devono essere incluse in ciò che deve essere rendicontato di cui al comma 1 sopra;*
- 5. per:*

- *un resoconto che esponga le disposizioni che l'ente locale ha adottato al fine di ottemperare al comma 1 durante l'anno immediatamente precedente quello in cui il resoconto è redatto e descrivendo cosa è stato fatto e con che effetti seguendo le disposizioni di cui sopra, includendo una relazione che spieghi cosa è stato fatto nella direzione dello sviluppo sostenibile;*
- *una relazione che indichi con quali strumenti e con che tempistiche l'ente locale intende assolvere ai suoi doveri previsti in questa sezione nel corso dell'anno in cui il resoconto viene redatto;*
- *una dichiarazione che specifichi qualsiasi raccomandazione non applicata riguardo al rendimento dell'autorità, fatta all'autorità stessa da qualsiasi persona nell'adempimento di un potere o di un dovere a seguito della promulgazione (dell'atto) di fare la raccomandazione.*

devono essere incluse in ciò che deve essere rendicontato di cui al comma 1 sopra.

La norma riguardante la public accountability, come già scritto sopra, si trova nella prima parte del LGSA, denominata "Best Value and Accountability" dove il Best Value (Miglior Valore) è definito dai commi 1-4 dell'articolo 1, Parte Prima:
 "1- E' un dovere degli enti locali porre in essere le disposizioni che garantiscano il Miglior Valore.

2- Il Miglior Valore (BV) è il continuo miglioramento delle performance relative alle funzioni dell'ente.

3- Per assicurare il Miglior Valore, l'ente locale deve mantenere un equilibrato bilanciamento tra:

- *la qualità delle performance delle sue funzioni;*
- *il costo di tali performance;*
- *il costo pro-capite di ogni servizio fornito sulla base di una contribuzione parziale o totale.*

4- Nel mantenimento di questo bilanciamento, l'ente deve considerare:

- *efficienza;*
- *efficacia;*
- *economicità;*
- *il dovere di tutelare e promuovere le pari opportunità.*

5- L'ente locale deve assolvere ai doveri previsti in questo articolo in un modo che contribuisca al raggiungimento dello sviluppo sostenibile."

Guardando alla normativa nel suo complesso e soprattutto alle linee guida relative al "Best Value"²¹⁷, promulgate dall'esecutivo scozzese a supporto del LGSA2003, si comprende come la comunicazione ed il reporting ai cittadini ed a tutte le parti interessate siano considerate parte integrante di questo processo trasversale e di continuo miglioramento.

Nelle linee guida relative al BV viene indicata tra le caratteristiche del processo in esame anche l'accountability a cui è dedicato uno specifico capitolo (10) introdotto come segue:

"Un ente locale che garantisce il Miglior Valore sarà in grado di illustrare l'utilizzo del reporting sulle proprie performance pubbliche così da informare gli stakeholder sulla qualità dei servizi erogati e sulle aspettative che possono crearsi per il futuro".

Il capitolo successivo all'enunciazione di principio, è chiarito come questa debba tradursi in termini operativi: l'ente deve identificare le informazioni delle quali i portatori di interesse hanno bisogno al fine di potersi creare una visione complessiva sulle performance del comune. Inoltre deve riconoscere che diverse parti della comunità avranno esigenze informative non sempre simili e sovrapponibili. Vanno quindi sottolineati dei doveri dell'ente, sia in termini di approccio, sia di contenuto.

Per ciò che concerne l'approccio al reporting delle performance è importante che l'ente:

- ricavi le informazioni che utilizzerà per il reporting dal proprio sistema informativo interno;
- trovi i migliori canali informativi per raggiungere il più alto numero di stakeholder possibile;
- preveda chiare indicazioni che spieghino dove l'utente può trovare informazioni più dettagliate;
- presenti le informazioni in modo chiaro e conciso;

²¹⁷ D'ora in poi BV

- incorpori un sistema di feedback accessibile che incoraggi gli stakeholder a fornire la propria opinione;
- controlli periodicamente le osservazioni raccolte con l'obiettivo di finalizzarle ad un miglioramento complessivo del processo di reporting.

Per quanto riguarda il contenuto, il report dovrebbe contenere informazioni:

- sui servizi erogati dall'ente;
- sulle consultazioni che l'ente ha avuto con i cittadini e sui servizi attivati in risposta alle esigenze emerse;
- su come il Comune sta collaborando con le altre istituzioni al fine di rispondere al meglio ai bisogni dei cittadini;
- sulla gestione finanziaria e sulle scelte poste in essere al fine di migliorare la propria efficienza;
- comparative e sulle performance al fine di consentire un'opera di benchmark;
- su cosa l'ente sta facendo per migliorare i propri servizi ed il proprio impatto.

Inoltre è fondamentale che l'ente locale tenga in dovuta considerazione le linee guida relative alla sezione 13, riguardante la pubblicazione di informazioni concernenti la situazione finanziaria e le prestazioni fornite.

Tali linee guida "*Best value Guidance – Measures to Support Public Performance Reporting*" sono interamente dedicate al dovere di accountability degli enti locali scozzesi. Il loro obiettivo è quello di assicurare che oltre agli adempimenti già previsti da diverse norme, gli enti locali scozzesi considerino anche gli interessi dei vari stakeholder locali e siano supportati nelle scelte inerenti: i contenuti da rendicontare, come comunicarli, con che frequenza ed a quali destinatari.

Nell'introduzione delle linee guida si ribadisce che gli enti locali devono avere un approccio strategico alla rendicontazione al pubblico, al fine di garantire che essa sia pianificata, sistematica, monitorata e revisionata. Successivamente è chiarito il concetto di rendicontazione pubblica delle performance (*Public Performance Reporting*²¹⁸), quale componente fondamentale del BV in quanto

²¹⁸ D'ora in poi PPR

alla base dello sviluppo di una cultura di orientamento al cliente e di continuo miglioramento. Gli enti devono quindi organizzare la rendicontazione in una forma che incoraggi la partecipazione degli stakeholder nell'implementazione di politiche di crescita dell'ente stesso. Diverse informazioni pubblicate sono richieste espressamente da disposizioni del governo scozzese ma l'opera di informazione dell'ente non deve fermarsi a questo punto, effettuate le opportune valutazioni il Comune è chiamato a rendicontare le performance che sono di interesse per i propri stakeholder e per il contesto locale. Nell'ambito della progettazione del sistema informativo verso l'esterno sono quindi da tenere in considerazione, sia il pubblico target, sia il corretto bilanciamento tra qualità e costi. Più specificamente, ciò significa che la misurazione delle performance finalizzata a supportare il PPR dovrebbe rispecchiare:

- i bisogni informativi degli stakeholder;
- un allineamento con gli obiettivi chiave per il miglioramento;
- un beneficio per la rendicontazione che sia proporzionato al costo per la raccolta delle informazioni.

Riguardo alle molteplici motivazioni per cui l'ente locale deve fornire un'equilibrata e veritiera immagine della propria performance, le linee guida sono piuttosto chiare.

I servizi pubblici sono forniti nell'interesse dei cittadini che non sono solo consumatori; gli stakeholder si aspettano una gestione trasparente da parte dell'organizzazione, al fine di comprendere come le proprie risorse sono utilizzate e con che risultati. Le amministrazioni locali hanno un momento ovvio di verifica con le elezioni, le quali danno una legittimazione democratica a governare; tuttavia i risultati elettorali non riflettono perfettamente i diversi interessi e le preoccupazioni che confluiscono da parte dei diversi stakeholder. Esiste quindi il bisogno di uno strumento più diretto di valutazione sulle prestazioni dell'ente, il quale deve anche garantire che i feedback di risposta dei cittadini siano utilizzati per migliorare le performance future. Inoltre il PPR può essere un'opportunità per l'ente per spiegare le motivazioni che hanno portato all'adozione di determinate politiche e per allineare, quantomeno parzialmente, il performance management alla rendicontazione esterna.

Le linee guida in oggetto chiariscono anche come capire chi sono le parti interessate ed a cosa possono essere interessate; come suggerisce il termine *Public Performance Reporting* le informazioni devono essere presentate ad un pubblico ampio. Sebbene dal report iniziale si possano successivamente estrapolare dati per rendiconti più specifici e per finalità interne di tipo manageriale, il focus principale deve rimanere su un'informazione fruibile per tutta la cittadinanza e gli stakeholder in genere. Al fine di rispondere al meglio ai molteplici beneficiari dell'informazione, il Comune deve esplorare ed approfondire le diverse forme di comunicazione cercando la più appropriata per ogni stakeholder. Nell'analisi dei *feed back* ricevuti sono da tenere in considerazione anche variabili di tipo statistico e sociologico. Una ricerca del MORI²¹⁹ sottolinea come la percezione da parte del pubblico di un servizio non sempre rifletta le reali prestazioni, i servizi possono migliorare a fronte di un peggioramento della soddisfazione dell'opinione pubblica. Inoltre solitamente gli utenti diretti hanno un'opinione più positiva della media dei cittadini.

E' fondamentale fornire agli stakeholder anche informazioni sul contesto che influenza i risultati legati alle prestazioni e che può essere importante come le prestazioni stesse. I collegamenti con le politiche di lungo e breve termine, gli obiettivi, i punti fermi devono essere chiari.

In definitiva le sezione dedicata all'identificazione degli stakeholder prescrive che le informazioni sulle prestazioni devono essere rilevanti e significative ed i destinatari di tali informazioni devono essere coinvolti. Ciò significa che:

- l'informazione deve essere basata sui bisogni della cittadinanza piuttosto che sui campi dove è più facile ottenere dati per l'ente;
- dove opportuno, sufficienti informazioni sono fornite agli stakeholder per permettere a questi opportune comparazioni delle performance ottenute negli anni e/o tra diversi comuni;
- l'informazione deve essere presentata chiaramente, in un linguaggio semplice;

²¹⁹ Understanding Public Perceptions of Service Delivery (March/April 2003) – effettuata da MORI per conto di APSE, il MORI è una società che effettua studi sociologici (Market and Opinion Research International)

- la presentazione deve tenere in considerazione le persone svantaggiate e le minoranze;
- il gergo burocratico deve essere evitato ed ogni termine tecnico va adeguatamente spiegato;
- e' auspicabile un frequente ricorso a schemi, immagini, diagrammi, illustrazioni per rendere più semplice la comprensione dei dati;
- dove opportuno, le metodologie di raccolta e validazione dei dati sono esplicitate al fine di descrivere la qualità e l'attendibilità delle informazioni;
- tutte le informazioni pubblicate sono il più precise ed aggiornate possibile;
- dove disponibili vanno forniti collegamenti ad informazioni più dettagliate per approfondire l'argomento in oggetto.

Per ciò che concerne la tempistica di pubblicazione, ad eccezione dei dati la cui comunicazione è obbligatoria entro una precisa data, è opportuno cercare di capire quali siano i periodi migliori in cui i documenti elaborati possano ottenere maggiore attenzione dai diversi destinatari.

I temi che le linee guida identificano come rilevanti su cui l'ente dovrebbe rendicontare sono: l'impegno ad erogare servizi sempre migliori, l'obbligo ad operare con elevati standard di onestà, la rispondenza dell'opera dell'amministrazione ai bisogni dei cittadini, un confronto continuo con gli altri enti (pubblici e privati), un governo solido a livello finanziario, strategico ed operativo, un utilizzo efficiente delle risorse, un processo di revisione efficace e stimolante, il contributo allo sviluppo sostenibile, pari opportunità ed una valida rendicontazione esterna.

La più recente evoluzione normativa rispetto all'accountability negli enti locali scozzesi riguarda la ridefinizione degli indicatori la cui comunicazione è obbligatoria.

La Commissione Contabile Scozzese ha il potere legale per definire le informazioni sulle prestazioni che le autorità locali, compresa la polizia ed i vigili del fuoco, devono pubblicare.

Tale attribuzione alla Commissione Contabile mira a garantire che siano pubblicate informazioni sufficienti a consentire un'adeguata comparazione delle performance nel tempo e tra le diverse autorità.

Nel dicembre 2008 la Commissione ha introdotto un cambiamento significativo: gli indicatori obbligatori sono stati circoscritti solo ad alcune aree mentre per il PPR in generale è lasciata all'ente la facoltà di deciderne la forma ed il contenuto sempre facendo riferimento al LGA1992 ed al LGSA2003.

Gli indicatori individuati come obbligatori dalla Direttiva 2008 di Accounting Scotland sono ad esempio:

- 1 - La media di giorni di assenza dal lavoro per malattia per:
 - insegnanti;
 - tutti gli altri dipendenti comunali.
- 2 - Il numero e la percentuale delle dipendenti donne tra i lavoratori meglio retribuiti considerando il tetto del 2% e del 5%.
- 3 - Il numero di edifici attraverso cui l'ente eroga i suoi servizi e la percentuale di questi accessibili ai disabili.
- 4 - Il costo complessivo lordo per prestazione offerta (nel campo dei servizi abitativi).
- 5 - Il costo di riscossione delle imposte per ogni nucleo familiare.
- 6 - L'entrata corrente dalla tassa comunale:
 - l'entrata annua al netto delle riduzioni ed esenzioni (a);
 - la percentuale della riscossione relativa al punto a;
- 7 - La percentuale sulle fatture totali delle fatture pagate entro 30 giorni.
- 8 - Condizioni e fruibilità dei locali comunali in uso:
 - percentuale dei locali in condizioni soddisfacenti;
 - percentuale dei locali in condizioni adeguate;
- 9 - a) Il numero degli over65 che riceve assistenza domiciliare;
b) Il numero di ore di assistenza domiciliare ogni 1.000 abitanti over65;
c) Come proporzione degli utenti over65 che ricevono assistenza domiciliare, il numero di quelli che ricevono:
 - assistenza personale;
 - assistenza serale-notturna;

- assistenza nel weekend.

10 - Il numero di presenze ogni mille abitanti per:

- piscine;

- altre attività indoor e di tempo libero.

11 - Visite ai musei:

- il numero di visite ai musei fondati dal Comune ogni 1.000 abitanti;

- il numero di visite dei privati cittadini ai musei fondati dal Comune ogni 1.000 abitanti;

12 - Utilizzo della biblioteca:

- numero di visite ogni mille abitanti.

Il sistema di public accountability scozzese prevede quindi la redazione di un documento base obbligatorio (da cui si possono poi estrarre altri documenti specifici indirizzati a determinate tipologie di stakeholder) in cui devono essere riportate, in una forma comprensibile a tutti i cittadini, le informazioni relative all'attività comunale. Nel documento devono essere necessariamente riportati alcuni indicatori obbligatori ed altri a discrezione dell'ente che devono essere messi a confronto con le performance degli anni precedenti e con quelle delle municipalità con le stesse dimensioni.

4.2 IL PERFORMANCE REPORT DEL COMUNE DI DUNDEE

L'approfondimento del case study entra dunque nella sua fase centrale con l'analisi del "Performance Report 2010" del Comune di Dundee²²⁰. Il "Performance Report 2010"²²¹ nasce dall'obbligo per gli enti locali scozzesi (ed piu' in generale britannici) di rendicontare le proprie performance a seguito del "Local Government Act 1992" e del più recente "Scotland Act 2003" in cui e' inserita una sezione appositamente dedicata al "Local Government" ossia agli enti locali.

Pur prevedendo un generale dovere di public accountability verso i cittadini e tutti gli stakeholder interessati (*art. 13 - Publication by local authorities of information about finance and performance della Part 1 - Best value and Accountability della sezione Local Government dello Scotland Act 2003*) la normativa scozzese non prescrive una forma obbligatoria dell'eventuale report ma indica solamente alcuni indicatori che devono essere pubblicati.

La scelta fatta dal comune di Dundee, come spiegato dal dott. Rod Mckay "Principal Accountant" della città scozzese, è stata quella di seguire le linee guida elaborate dal Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA)²²² nel testo "Public Reporting and Accountability: A Good Practice Guide" (CIPFA, 2003)²²³.

Di seguito e' riportata una sintesi del rapporto e dei singoli paragrafi che lo compongono; pur se di notevole interesse non saranno approfondite le politiche strategiche ed operative del Comune di Dundee in quanto il focus del presente lavoro rimangono le scelte di public accountability poste in essere dall'ente.

Il rapporto si divide in due sezioni a loro volta articolate in diversi paragrafi²²⁴:

²²⁰ La città di Dundee è la quarta città più popolosa della Scozia con circa 145.000 abitanti.

²²¹ D'ora in poi PR2010

²²² Il CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) è l'associazione che raggruppa i professionisti occupati presso la pubblica amministrazione

²²³ CIPFA (2003), Public Reporting and Accountability: A Good Practice Guide

²²⁴ Dundee City Council (2011), The Performance Report 2010

Fig. 42 - La struttura del Performance Report del comune di Dundee, esercizio 2010

Sezione 1 - Panoramica (*Overview*)

- Relazione del Presidente del Consiglio Comunale (*Leader's Review*)
- Pianificazione dei servizi (*Planning Your Services*)
- Cosa realmente pensate dei nostri servizi (*What you really think of our services*)
- Creazione e sviluppo di una visione per Dundee (*Creating and developing a vision for Dundee*)
- Modernizzazione e miglioramento dei servizi pubblici (*Modernising and improving public services*)
- Il miglior utilizzo possibile delle risorse (*Making the best use of public resources*)
- Misurando le nostre performance (*Measuring our performance*)
- Scorecard delle performance (*Corporate performance scorecard*)
- Riconoscimenti 2009/2010 (*Awards 2009/2010*)
- Certificazione dell'efficienza (*Efficiency statement 2009/2010*)
- Accordo sul risultato (*Single outcome agreement*)
- Entrate ed uscite (*Balancing the books*)
- Audit sull'economicità 2 (*Best Value audit 2*)
- Coinvolgimento dei portatori di interesse (*Engaging with Stakeholders*)
- Pari opportunità e sostenibilità (*Equalities and sustainability*)

Sezione 2 - Rapporto del direttore generale (*Chief executive & director's statements*)

- Resoconto del direttore generale (*Statement by the chief executive*)
- Introduzione (*Introduction*)
- Servizi scolastici (*Education*)
- Servizi sociali (*Social work*)
- Tempo libero e comunità (*Leisure & communities*)
- Sviluppo della città (*City development*)

- Politiche abitative (*Housing*)
- Igiene ambientale (*Waste management department*)
- Tributi e gestione economica (*Finance*)
- Servizi vari (*Support services*)
- Ambiente e tutela dei consumatori (*Environmental health & trading standards*)
- Servizi generali (*Dundee contract services*)

I nostri valori (*Our values*).

4.2.1 SEZIONE 1 DEL PERFORMANCE REPORT 2010

Panoramica (*Overview*)

La sezione 1 del PR2010 racchiude tutte le informazioni di carattere generale sulle performance del Comune di Dundee ed è pari a circa la metà dell'intero documento. Pur non entrando nello specifico dei settori in cui l'ente ha raggruppato i servizi offerti, questa sezione non si limita ad una panoramica generale ma approfondisce le logiche valutative, le scelte gestionali e le politiche di coinvolgimento e sostenibilità che sono trasversali ai diversi servizi offerti.

Relazione del Presidente del Consiglio Comunale (*Leader's review*)

In questo paragrafo il presidente del Consiglio Comunale, Ken Guild, elenca le priorità dell'amministrazione comunale e sottolinea i risultati raggiunti a suo parere più rilevanti per la cittadinanza. Tra le priorità individuate ci sono:

- la ripresa economica supportata anche dallo sviluppo delle energie rinnovabili (uno degli obiettivi principali e' fare di Dundee la capitale

delle energie rinnovabili in Scozia ed investire nella direzione di un forte rilancio occupazionale del settore);

- l'innalzamento della qualità nel settore dei servizi scolastici attraverso la costruzione di nuove scuole ed il coinvolgimento dei genitori;
- gli investimenti nel campo delle politiche abitative tramite la costruzione di nuove abitazioni e la riqualificazioni di quelle già esistenti al fine di allinearsi con gli standard di qualità previsti dalla normativa scozzese;
- la ricerca continua del binomio qualità - efficienza con il blocco per il quarto anno consecutivo delle imposte municipali grazie a risparmi pari a 4.900.000 sterline.

Pianificazione dei servizi (*Planning your services*)

La pianificazione dei servizi riveste un ruolo fondamentale nello sviluppo della politiche poste in essere dall'ente. Attraverso il Piano del Consiglio (*Council Plan 2010-2012* - www.dundee.gov.uk/cplanning/plans), documento elaborato con cadenza biennale, vengono identificate le priorità dell'amministrazione nel medio periodo ed in dettaglio sono indicate le modalità operative mediante le quali i diversi dipartimenti dovranno fornire i servizi al fine di raggiungere gli obiettivi fissati dal Piano del Consiglio. Il Piano 2010-2012 individua due priorità:

1. il miglioramento dei risultati nel campo dei servizi socio-economici che influenzano la qualità della vita dei cittadini di Dundee;
2. l'orientamento al "best value" attraverso l'efficienza e l'orientamento ai cittadini cercando di incontrare le aspettative pubbliche di servizi d'eccellenza e di politiche verso le pari opportunità e lo sviluppo sostenibile.

I servizi di cui al punto 1 sono quelli individuati attraverso l'accordo quadro tra la comunità di Dundee ed il governo scozzese (Single Outcome Agreement, SOA) a cui è dedicato a seguire uno specifico paragrafo.

Per ciò che concerne il punto 2 gli obiettivi individuati dal Piano del Consiglio come preminenti sono:

- il cambiamento ed il miglioramento organizzativo;
- la *customer satisfaction* dei cittadini che usufruiscono dei servizi comunali;
- un elevato grado di soddisfazione dei dipendenti comunali.

Per entrambe le priorità il piano individua dei programmi chiave e degli indicatori di performance ad essi collegati.

Cosa realmente pensate dei nostri servizi (What you really think of our services)

Una delle parti più interessanti del PR2010 è il paragrafo dedicato alla valutazione dei servizi comunali da parte dei cittadini attraverso una ricerca di mercato indipendente affidata ad una società esterna. L'indagine, condotta ogni anno su un campione casuale di ottocento famiglie, mira a delineare sia la soddisfazione dei cittadini rispetto ai servizi offerti sia l'ordine di priorità che questi ultimi affidano ai servizi comunali.

I risultati relativi all'anno 2009 mostrano un calo della soddisfazione rispetto al 2008 ed una sostanziale coincidenza tra le aree identificate dalla popolazione come prioritarie e le aree che registrano le performance migliori. Nel PR2010 sono riportati solo tre indicatori generali (immagine complessiva, soddisfazione post contatto telefonico, soddisfazione post visita agli uffici comunali) ed il link ai risultati completi dell'indagine²²⁵.

Creazione e sviluppo di una visione per Dundee (*Creating and developing a vision for Dundee*)

²²⁵ Per ulteriori informazioni si veda il sito www.dundee.gov.uk/cplanning/annualsurvey

In questa sezione sono riportati i progetti a medio-lungo termine nel campo del lavoro e dell'impresa, dell'apprendimento continuo (istruzione a tutti i livelli), della salute e dell'assistenza, del miglioramento qualitativo dell'offerta abitativa comunale e dello sviluppo sostenibile.

Modernizzazione e miglioramento dei servizi pubblici (*Modernising and improving public services*)

Nel presente paragrafo sono riportate le azioni poste in essere al fine di migliorare l'efficienza ed il grado di informatizzazione dei servizi offerti. Le principali azioni elencate riguardano il continuo ricorso per gli acquisti al "*Tayside Procurement Consortium*", una sorta di gruppo d'acquisto che comprende diversi enti locali al fine di ottimizzare gli approvvigionamenti, sia realizzando economie di spesa, sia ponendo una particolare all'impatto ambientale e sociale dei beni acquistati. Sono riportate inoltre informazioni relative:

- all'iniziativa "*Cash in your ideas*" mediante la quale sono riconosciuti benefici economici ai dipendenti comunali che propongono idee in grado di migliorare l'efficienza;
- al continuo ampliamento della possibilità di pagamento on-line dei servizi e delle sanzioni comunali;
- al miglioramento del sito web comunale;
- al coinvolgimento dei cittadini grazie ai "*Local community plans*";
- al monitoraggio dell'accessibilità e della fruibilità dei servizi comunali da parte delle persone diversamente abili attraverso la creazione di un gruppo di cittadini che sappia valutare velocemente l'efficacia delle azioni poste in essere.

Il miglior utilizzo possibile delle risorse (*Making the best use of public resources*)

In questo paragrafo sono spiegate le logiche che regolano l'utilizzo delle risorse con particolare riferimento al personale, ai beni immobili, all'informatizzazione degli uffici comunali, all'integrazione dei database comunali con quelli di altri enti (National Health System, Polizia, ecc...) ed alle disponibilità finanziarie dell'ente.

Misurando le nostre performance (*Measuring our performance*)

In questa sezione vengono analizzate le performance del Comune di Dundee ricorrendo a due confronti: quello con l'anno precedente e quello con le città di dimensioni simili. I parametri utilizzati sono richiesti dalla legge e formulati ed analizzati ad Audit Scotland, ente che per finalità istituzionale ha il controllo dell'utilizzo delle risorse pubbliche in ossequio ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità. Sul sito internet www.audit-scotland.gov.uk è possibile trovare gli stessi indicatori riferiti a tutti i principali enti locali scozzesi.

Per il confronto con il passato vengono esaminati gli anni dal 2006 al 2009, mentre per il raffronto con le altre città sono considerate le tre città prima menzionate che non vengono citate direttamente nell'analisi delle performance ma sono indicate con le lettere A, B e C.

Scorecard delle performance (*Corporate performance scorecard*)

Questo paragrafo, decisamente interessante nell'ottica della public accountability, prende in considerazione diversi servizi (una ventina in totale) e pone in evidenza i risultati di Dundee con la media delle altre città di pari dimensioni e rispetto all'esercizio precedente. Gli indicatori presentati sono in parte riconducibili a quelli obbligatori analizzati da Audit Scotland ed in parte sono il frutto di una scelta discrezionale dell'ente.

La corporate performance scorecard viene qui riportata al fine di apprezzarne al meglio la struttura e la chiarezza.

Fig.43 - La Corporate Performance Scorecard del Comune di Dundee, esercizio 2010²²⁶

Corporate Performance Scorecard

Description of Indicator	Comments	Compared to last year	Compared to other cities
		▲ = Improved ● = Roughly the Same ▼ = Declined	▲ = Better ● = Roughly the Same ▼ = Worse
Percentage of planning applications dealt with, within two months	Performance level maintained during the year	●	▼
Percentage of all street lights repaired within 7 days	Performance level better than other cities	●	▲
People's use of swimming pools	Performance level better than other cities	●	▲
Museum visits per person	Performance level below that of other cities	▲	▼
Percentage of care staff in residential homes for children who have care qualifications	Performance level below that of other cities	▲	▼
Percentage of primary schools operating over 60% capacity	Performance now improving due to impact of PPP	●	▼
Percentage of secondary schools operating over 60% capacity	Performance now improving due to impact of PPP	●	▲
Amount of respite care nights provided to older people	Performance better than other cities	●	▲
Percentage of care staff in residential homes for older people who have care qualifications	Performance maintained and at a high level	●	▲
Rent loss on empty homes	Performance level improved post year end	▼	▼
Amount of rent arrears	Significant improvement	▲	▼
Percentage of council tax collected on time	Collection rate has exceeded the 90% target	●	●
Percentage of invoices paid within 30 days	High performance level continues to be maintained	●	▲
Average time taken to process new benefit claims	Affected by economic downturn	▼	●
Cleanliness measured by a sample of streets	Performance maintained	●	●
Percentage of household waste recycled	Dundee continues to lead the way as Scotland's recycling city	▲	▲
Number of complaints about refuse collection	This indicator has shown consistent improvement	▲	▲
Access to public buildings	High performance level maintained	●	▲
Top 2% of employees who are female	Performance significantly improved but below that of other cities	●	▼
Top 5% of employees who are female	Performance significantly improved but below that of other cities	▲	▼

²²⁶ Dundee City Council (2011), The Performance Report 2010

Riconoscimenti 2009/2010 (*Awards 2009/2010*)

Nel presente paragrafo sono riportati i riconoscimenti più significativi ottenuti dal Comune di Dundee negli anni 2009 e 2010. I riconoscimenti riguardano diversi ambiti: dall'ambiente (ad esempio i premi *Green Flag* e *Blue Flag*), all'educazione scolastica, all'efficienza degli uffici comunali ed ai servizi sociali.

Certificazione dell'efficienza (*Efficiency statement 2009/2010*)

L'*Efficiency Statement* e' un documento obbligatorio che il Comune di Dundee ha volontariamente deciso di inserire nel proprio PR. Gli enti locali scozzesi devono pubblicare ogni anno l'*Efficiency Statement*²²⁷ ossia un resoconto sull'efficienza che illustri il livello dei risparmi raggiunti durante l'anno. L'ES nel PF2010 riguarda le economie di spesa relative agli esercizi 2009 e 2010 ed indica le aree che saranno coinvolte dai futuri interventi. L'introduzione dell'ES e' avvenuta nel 2004 a seguito dell'adozione da parte del governo centrale scozzese del programma "*Building a better Scotland*"; nell'ambito di questo progetto e' stato richiesto agli enti locali di mantenere lo stesso livello di servizi migliorando l'efficienza, sia in termini monetari, sia in termini di risparmi di tempo. Dal giugno 2009 è operativo il programma, già sopraccitato, che permette ai dipendenti comunali portatori di idee innovative di ottenere riconoscimenti economici. A livello di reporting sono riportate le somme relative ai risparmi monetari e non monetari suddivise per settori quali: l'acquisto di beni e servizi, l'organizzazione della forza-lavoro, la gestione dei beni, lo snellimento delle procedure burocratiche e gli altri risparmi in generale.

²²⁷ D'ora in poi ES

Accordo sul risultato (*Single outcome agreement*)

Il Single Outcome Agreement²²⁸ e' un accordo quadro firmato dal governo scozzese e da una rete di enti operanti sul territorio del comune di Dundee, a seguito di un finanziamento da parte del Governo sono indicati alcuni obiettivi da raggiungere. Un report specifico e completo e' disponibile on line (www.dundeepartnership.co.uk) mentre nel PR2010 vengono riportati solo gli indicatori ritenuti più importanti quali la situazione occupazionale di Dundee, l'ammontare di rifiuti non avviati a recupero, il livello di soddisfazione dei residenti rispetto al loro quartiere, il tasso di mortalità delle persone under75 ed i dati relativi alla criminalità.

Entrate ed uscite (*Balancing the books*)

In questa parte del PR2010 sono raggruppate in insiemi omogenei le entrate e le uscite relative al bilancio comunale. Le entrate sono classificate per natura (così come avviene nella classificazione dei titoli di entrata nei rendiconti annuali degli enti locali italiani) mentre le uscite sono classificate per destinazione (come le uscite ripartite per funzione nei rendiconti annuali degli enti locali italiani).

Audit sull'economicità 2 (*Best Value audit 2*)

L'amministrazione di Dundee e' stata scelta insieme ad altre quattro municipalità per far parte di un progetto pilota di aggiornamento e miglioramento del Best Value Audit, processo finalizzato a rendicontare circa il dovere delle amministrazioni di perseguire miglioramenti continui ed implementare processi partecipativi dei cittadini. L'obbligo dell'orientamento al

²²⁸ D'ora in poi SOA

Best Value²²⁹ è stato inserito nell'ordinamento scozzese dall'articolo 1 della sezione 1 del "*Local Government in Scotland Act*" (2003)²³⁰.

Al fine di verificare il soddisfacimento di tali previsioni normative, Audit Scotland, coadiuvata da altri enti sia analizzato i report prodotti dal Comune di Dundee sia fatto ricorso ad analisi esterne sulla soddisfazione degli stakeholder. Il report frutto dell'audit ha sottolineato l'importanza di velocizzare i cambiamenti previsti ed ha al contempo evidenziato la bontà delle azioni previste.

Uno dei risultati chiave del processo di BV Audit è il "Piano di miglioramento" (*Improvement Plan*); il Piano dei Miglioramenti di Dundee definisce le aree di miglioramento e le azioni intraprese che sono monitorate con cadenza semestrale.

Coinvolgimento dei portatori di interesse (*Engaging with stakeholders*)

Nel presente paragrafo sono riportati numerosi esempi di cambiamenti operati nelle attività gestite del Comune a seguito di segnalazioni da parte degli utenti e dei cittadini in genere. Sono inoltre riportati i dati relativi ai reclami ed alla loro gestione.

Pari opportunità e sostenibilità (*Equalities and Sustainability*)

Per ciò che concerne le pari opportunità il PR2010 riporta le azioni più significative ed i tavoli di lavoro creati al fine di offrire i migliori servizi, per una visione più completa delle politiche attivate il documento rimanda alla pagina web www.dundee.gov.uk/equanddiv.

Lo sviluppo sostenibile è definito come un principio centrale che coinvolge tutte le attività del Comune. Nel PR2010 sono riportate le azioni più significative per ciò che concerne la tutela ambientale del territorio: riduzione di emissioni di

²²⁹ D'ora in poi BV

anidride carbonica, lo sviluppo di energie rinnovabili, la raccolta e lo smaltimento differenziato dei rifiuti, la pulizia della città e la promozione di una mobilità orientata alla bicicletta ed agli spostamenti a piedi. Lo sviluppo sostenibile assume un'importanza precipua negli enti locali scozzesi grazie anche al comma 5 dell'articolo 1 Part 1 della sezione *Local Government in Scotland Act* (2003) che recita: "*L'ente locale deve assolvere ai propri doveri operando in modo da contribuire al raggiungimento dello sviluppo sostenibile*".

²³⁰ Per il testo dell'articolo si veda il paragrafo 4.1 del presente lavoro

4.2.2 SEZIONE 2 DEL PERFORMANCE REPORT 2010

Rapporto del direttore generale (Chief executive & director's statements)

Il resoconto del direttore generale concentra l'attenzione sull'organizzazione e sull'efficienza della macchina comunale e riporta brevemente alcuni dei nuovi servizi attivati. La relazione non si limita ad una narrazione a consuntivo delle azioni intraprese ma prefigura anche l'impegno dell'amministrazione per i tre anni a seguire.

Introduzione (*Introduction*)

Nella sezione 1 del documento è stata fornita una panoramica delle performance comunali rispetto agli esercizi precedenti ed alle altre municipalità affidandosi chiaramente ad indicatori generali.

Nell'introduzione alla sezione 2 del PF2010 sono illustrati gli indicatori presi a riferimento per illustrare i risultati raggiunti nelle dieci aree individuate come strategiche: servizi scolastici, servizi sociali, tempo libero e comunità, sviluppo della città, politiche abitative, igiene ambientale, tributi e gestione economica, servizi vari, ambiente e tutela dei consumatori e servizi generali.

Per ogni area verranno esplicitati cinque parametri:

1. Risultati: ogni paragrafo inizierà con l'indicazione dei risultati raggiunti e degli obiettivi che si intende perseguire attraverso le azioni avviate;
2. Obiettivi primari: per ogni dipartimento sono illustrati gli obiettivi previsti dal Piano del Consiglio verso cui l'amministrazione ritiene debba essere fatto uno sforzo supplementare;
3. Successi chiave 2009/2010: per ogni area viene riportato un breve sunto degli obiettivi primari raggiunti;
4. Report sulla performance: ogni ente locale, a seguito del "Local Government Act" del 1992 deve pubblicare un report riguardante le

proprie performance. Dal 2009/2010 ogni Consiglio è chiamato ad implementare e pubblicare un processo di autovalutazione che includa anche gli indicatori definiti anno per anno da Audit Scotland. Nel PR2010 sono riportati anche indicatori addizionali e volontari e vengono utilizzati grafici ed immagini al fine di rendere i dati il più comprensibili possibile.

5. Costi: oltre ai livelli raggiunti vengono indicati con chiarezza i costi sostenuti per raggiungerli.

Per ciò che riguarda i paragrafi:

- Servizi scolastici (*Education*);
- Servizi sociali (*Social work*);
- Tempo libero e comunità (*Leisure & communities*);
- Sviluppo della città (*City development*);
- Politiche abitative (*Housing*);
- Igiene ambientale (*Waste management department*);
- Tributi e gestione economica (*Finance*);
- Servizi vari (*Support services*);
- Ambiente e tutela dei consumatori (*Environmental health & trading standards*).

Viene qui riportata la sezione relativa ai servizi scolastici al fine di illustrare come le aree sopra citate vengono rendicontate. Come già precisato poco sopra lo schema utilizzato è il medesimo per tutti i servizi.

Fig.44 - Analisi dell'area servizi scolastici del Comune di Dundee, esercizio 2010²³¹

Education

Outcome: Learning and Working
An enterprising and vibrant city, with a thriving economy

Outcome: Health and Care
A city which promotes the health of its people and provides care for those who need it

Outcome: Caring for the Dundee Environment A sustainable city

In Brief
The Education Department Service Plan 2008 -11 sets out the aims of the department. The aims can be summarised into three broad headings:

Achievement • Ethos • Partnership
To achieve these we will:

Achievement

- ensure that all learners achieve their highest potential.
- ensure equality of opportunity for all.
- raise aspiration by promoting confidence and self-esteem in all of our pupils.

Ethos

- promote a culture where everyone is valued equally and all achievements are recognised.
- ensure that all learners experience the broadest range of personal development opportunities.
- develop an inclusive ethos which supports all staff in providing the highest quality Education Services.

Partnership

- work in partnership with the home, the community and other services.
- ensure that all services achieve best value consistent with high quality educational provision.

Top Targets
Targets for the Education Department are identified in Dundee City Council's Plan 2007-2011. These are:

- Increase the proportion of young people leaving school with recognised qualifications.
- Reduce the proportion of school leavers not entering education, training or employment.
- Implement the Educational Attainment Improvement Plan produced by the Best Value review group.
- Deliver the 21st century school building improvement programme.
- Implement the Improving Educational Attainment for Looked after Children project.

The Education Department Service Plan 2008-11 sets out additional targets, four of which are included in the Statutory Performance Indicators agreed by the Council as corporate self-assessment indicators for 2009 - 10. These are:

- % of young people not entering into education, training or employment
- % of young people achieving English and Maths at level 3 or better by end of S4
- Average tariff score for S4 pupils
- % of primary and secondary schools where ratio of pupils to places is 61-100%

Key Achievements in 2009-10
Attainment - Levels of attainment continue to improve in primary schools with most pupils attaining or exceeding national expectations in reading, writing and mathematics. Over the period 2007 to 2009, the proportion of pupils gaining appropriate national levels in Reading increased by 2.2%, in Writing by 1.2% and in Maths by 3.4%. 2009 also saw good increases in attainment in secondary schools across the city with the end of S4 measures at their highest level in over ten years. English and Maths SCQF Level 3 increased from 85% to 89%, 5+ SCQF Level 3 increased from 82% to 86%, 5+ SCQF Level 4 increased from 64% to 69% and 5+ SCQF Level 5 increased from 24%

32
DUNDEE CITY COUNCIL | The Performance Report 2010

²³¹ Dundee City Council (2011), The Performance Report 2010

Fig.45 - Analisi dell'area servizi scolastici del Comune di Dundee, esercizio 2010²³²

to 28%. Many S6 measures also increased to their highest level: 1+ SCQF Level 6 increased from 35% to 38%, 3+ SCQF Level 6 increased from 22% to 25%, 5+ SCQF Level 6 increased from 14% to 17% and 1+ SCQF Level 7 increased from 11% to 13%.

Scottish Science Bacalaureate - Pupils from Dundee are among the first in Scotland to undertake the Scottish Science Bacalaureate qualification. 15 pupils across 6 schools have achieved the Interdisciplinary Project aspect of the award, which has been developed and delivered in partnership with Abertay University and Dundee Science Centre. We have developed a local quality assurance process which has been highlighted as an example of good practice by SQA.

Health - The updated process for Health Promoting Schools accreditation is in place and continues to be a focus of improvement for schools. The following awards have been gained - Platinum 2 schools, Gold 10 schools, Silver 19 schools, Bronze 6 schools. There are 7 accreditation visits to take place before the end of session. Partnership working continues to be strengthened - this was highlighted recently at the Sharing Practice event which was held in May 2010 where a number of partner organisations held a Market Place for schools to engage with them. Representatives included NHS Tayside, Active Schools, Dundee Travel Active, Tayside Council on Alcohol, Healthy Working Lives, Staffwise, POST, The Corner/Peer Education Project. Dundee City Education department gained the Bronze Healthy Working Lives award in April 2010.

Arts and Culture - Arts and Cultural experiences remain a core and valued part of the Education Service. The Arts Education Strategy promotes opportunities learning in and through the expressive arts and culture; this has developed innovative approaches to the delivery of subjects across the curriculum. The Education Department continues to foster meaningful partnerships with a range of high quality local and national organisations.

Active Schools - Opportunities for children and young people to engage in sport and physical activity reached record levels with 213,525 participant sessions across primary and secondary schools. Delivering these sessions required an

extensive volunteer infrastructure currently totalling 583 teachers, senior pupils and further education students. All P4-S2 pupils complete an online survey, the results of which help to determine what extra-curricular activities are offered. The Active Schools programme also supports pathways to lifelong participation and has established and developed 32 school to club links. Over 60 sporting festivals are also offered on an annual basis.

Performance Review

Occupancy levels at primary school continue to be below national average, although the new school buildings built under a Public Private Partnership Scheme will have a significant impact in the medium term. The occupancy rate at secondary schools remains above the Scottish average.

% of Secondary Schools in which the ratio of pupils to available places is between 61% and 100%



What it Costs

Revenue Expenditure	Actual 2009/2010	
Services Provided	£000	%
Day Schools		
- Pre-Primary	7,691	6
- Primary	50,991	39
- Secondary	58,226	44
- Special	10,542	8
Education Other than at School	3,501	3
Net Expenditure	130,951	100



²³² Dundee City Council (2011), The Performance Report 2010

I nostri valori (*Our values*)

Nella sezione “I nostri valori” sono riportati i valori che stanno alla base dell’agire di consiglieri e dipendenti comunali: informazione, consultazione e coinvolgimento dei cittadini circa le azioni del Consiglio, cortesia, formazione e sviluppo, efficienza nell’uso delle risorse, rispetto, protezione dell’ambiente, *team working* e attenzione e riconoscenza verso i contributi che consentono un miglioramento dell’azione del Consiglio finalizzata al raggiungimento dei suoi obiettivi.

In tutto il processo di rendicontazione al pubblico gioca un ruolo fondamentale Audit Scotland, un organismo pubblico esterno alla struttura ministeriale, con personalità giuridica e dotato di una propria governance ed autonomia finanziaria. Prima del processo di devolution avviato nel Regno Unito nei primi anni del Duemila esisteva un’unica Audit Commission, a seguito di tale riforma esistono organi diversi per Inghilterra, Galles, Irlanda del Nord ed appunto Scozia.

Le competenze della Commissione sono²³³:

- nominare gli auditor esterni degli enti locali ed altri enti;
- fornire agli enti locali, su base contrattuale, le certificazioni richieste in relazione ad alcune tipologie di trasferimenti dal governo centrale;
- svolgere attività ispettive, per la verifica dei requisiti del *best value*;
- effettuare e diffondere valutazioni delle performance degli enti locali;
- produrre ricerche su base nazionale e territoriale finalizzate al miglioramento dell’efficienza, efficacia ed economicità della pubblica amministrazione locale;
- guidare le autorità locali verso la determinazione e la pubblicazione annuale di indicatori di performance.

²³³ Fiume R. (2006), op. cit.

4.2.3 RISULTATI DELL'ANALISI DEL PERFORMANCE REPORT DEL COMUNE DI DUNDEE

Alla luce di quanto esposto, sia per ciò che concerne la public accountability nel Regno Unito, in particolare in Scozia, sia nell'analisi del Performance Report del Comune di Dundee, emergono alcune considerazioni utili anche per l'Italia.

In primo luogo appare evidente come il principio dell'accountability sia più radicato nel contesto britannico rispetto a quello italiano. Il Governo centrale per primo infatti riconosce un deficit di comprensibilità dei propri documenti di bilancio e pone in essere dei correttivi per avvicinare i cittadini (si veda la summenzionata *Red Guide*).

Nel caso specifico degli enti locali, la comunicazione attraverso il Performance Report, sezione "Performance Scorecard" consente anche ai cittadini di comprendere, in buona parte, qual è stata l'azione dell'amministrazione durante l'esercizio anche attraverso il ricorso ad indicatori sintetici. Appare corretta la scelta, operata dal governo scozzese nel 2009, di modificare il sistema degli indicatori obbligatori, abbassandoli dal 100% al 25%, al fine di lasciare maggiore discrezionalità agli enti nella scelta degli indicatori che considerano più adatti a rappresentare l'attività dell'ente.

La presenza comunque di indicatori comuni a tutte le municipalità scozzesi, consente l'importante opera di benchmark tra realtà simili che rimane uno dei pilastri su cui si basa il sistema di public accountability scozzese; dall'intervista al *Principal Accountant* del comune di Dundee, Rod McKay, è emerso che l'intenzione delle municipalità più grandi è quella di stabilire ulteriori indicatori comuni, oltre a quelli obbligatori, al fine di migliorare la comparabilità dei Performance Report. Di notevole interesse è anche la scelta di coinvolgere i cittadini nella valutazione dei servizi e riportare poi pubblicamente i risultati ottenuti (sezione "Cosa realmente pensate dei nostri servizi - What you really think of our services") e di comunicare i cambiamenti operati a seguito della segnalazione della cittadinanza ed altri stakeholder (sezione: "Coinvolgimento dei portatori di interesse - Engaging with our stakeholder").

Infine l'asseverazione del documento al controllo dell'Audit Commission conferisce credibilità al rapporto e consente anche ai revisori di formulare ipotesi di miglioramento sia del documento, sia delle prestazioni dell'ente.

L'ultima considerazione riguarda la forma e la dimensione del Performance Report: l'utilizzo continuo di grafici ed immagini migliora la comprensibilità del documento ed il numero esiguo di pagine, una cinquantina, aumenta l'interesse potenziale dei cittadini, spesso poco propensi, comprensibilmente, ad avventurarsi nella lettura di documenti eccessivamente corposi.

Nel confronto con l'esperienza italiana di rendicontazione sociale è doveroso sottolineare come il Performance Report sia un documento di tipo diverso dal bilancio sociale, innanzitutto perché obbligatorio e con un contenuto minimo indicato dalla legge. Tuttavia, a parere di chi scrive, può fornire indicazioni utili anche in tema di rendicontazione sociale in quanto abbiamo visto che le motivazioni che spingono gli enti locali italiani ad intraprendere percorsi finalizzati alla redazione di un bilancio sociale sono prevalentemente legate al principio di public accountability a cui anche il Performance Report è riconducibile. Tra i modelli di bilancio sociale maggiormente diffusi tra i comuni italiani, quello dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali è il più vicino, per contenuti, al Performance Report. L'inserimento nella normativa italiana di un set di indicatori obbligatori, definiti ad esempio dall'Osservatorio stesso, e successivamente integrati nei bilanci sociali, potrebbe migliorare la comparabilità dei documenti redatti ed aumentarne il grado di interesse per i cittadini.

5. CONCLUSIONI

Nell'ultimo decennio, il bilancio sociale, nato nel mondo delle imprese, è stato adottato anche nelle pubbliche amministrazioni, in particolare negli enti locali. La sua diffusione negli enti locali, sembra guidata, sia secondo la parte maggioritaria della letteratura, sia secondo diverse ricerche empiriche tra cui quella illustrata nel presente lavoro, più all'esigenza degli enti locali di legittimare il proprio operato e di rispondere alle richieste sempre maggiori di accountability esterna, che alla necessità di comunicare volontariamente le proprie performance in campo ambientale e sociale.

Nonostante il rinnovamento del sistema contabile dei primi anni Novanta e la presenza di principi contabili, nell'ordinamento italiano, che esprimono un esplicito richiamo al principio di accountability, il bilancio degli enti locali rimane per gran parte degli stakeholder un perfetto sconosciuto. Per questo motivo il termine accountability ed i connessi strumenti di rendicontazione sociale, nell'ambito delle amministrazioni locali, richiamano in primo luogo il rendere conto dell'utilizzo delle risorse nel perseguimento delle missioni istituzionali.

L'indagine empirica riportata nelle pagine precedenti è stata svolta al fine di verificare:

- la diffusione e la crescita del bilancio sociale negli enti locali;
- i modelli di rendicontazione attualmente adottati;
- le motivazioni alla base della scelta di redigere il bilancio sociale;
- la presenza di fattori che possano influenzare la scelta di intraprendere un percorso di rendicontazione sociale;
- le prospettive future di diffusione del bilancio sociale;

Riguardo al primo aspetto la ricerca ha mostrato che il bilancio sociale nei comuni è un fenomeno rilevante e di notevole attualità, stante il deficit di accountability più volte summenzionato; tuttavia, dal confronto della diffusione di tale strumento nel 2004 con quella nell'esercizio 2009, non si rilevano notevoli differenze e non è, quindi, possibile parlare di un fenomeno in crescita. Mediante l'analisi delle risposte dei comuni, aggregate per fasce demografiche,

si riscontra come la dimensione degli enti sia un fattore determinante la scelta di adottare il bilancio sociale: all'aumentare delle dimensioni aumenta anche la propensione a ricorrere a forme di rendicontazione sociale, così come rilevato anche in precedenti ricerche. Relativamente alla forma dei bilanci sociali redatti, dalla ricerca è emersa una varietà di soluzioni adottate, che inficia la comparabilità dei documenti. Nei comuni più piccoli è minore la propensione al ricorso a standard di rendicontazione sociale diffusi sul territorio nazionale, mentre in quelli di medie e grandi dimensioni sono adottati, con maggiore frequenza, standard nazionali quali quelli redatti dall'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali, dal Ministero per la Funzione Pubblica e dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale.

Le motivazioni alla base del processo di rendicontazione sociale sono riconducibili, pur con diverse sfaccettature, all'affermarsi del concetto di public accountability più che al principio di responsabilità sociale d'impresa, foriero quest'ultimo del bilancio sociale nel settore privato.

Per ciò che concerne le tendenze future, dall'indagine emerge chiaramente un interesse forte e crescente delle amministrazioni locali per il bilancio sociale, testimoniato dalla volontà di un'amministrazione su quattro, di intraprendere (o proseguire) un percorso di rendicontazione sociale. Oltre al dato quantitativo, l'indagine effettuata permette di rilevare anche un indirizzo più qualitativo, riferito alle caratteristiche del documento e del processo di bilancio sociale che, secondo gli enti che già hanno redatto almeno una volta il report sociale, andrebbero migliorate. In questo senso appare carente la dimensione processuale e di coinvolgimento degli stakeholder, indicata dalla metà degli enti come obiettivo primario di potenziamento nella redazione del futuro bilancio sociale. In seconda battuta si rileva anche la necessità di migliorare la sintesi e la qualità delle informazioni inserite nel documento.

Alla luce delle evidenze emerse dalla ricerca empirica e dall'analisi del *case study* del comune scozzese di Dundee, inserito nel contesto anglosassone, storicamente aperto e pervaso dal principio di accountability, è possibile formulare alcune ipotesi di sviluppo dei processi di rendicontazione sociale nei comuni italiani.

In primo luogo appare fondamentale migliorare la comparabilità dei documenti di rendicontazione sociale prodotti. Accertata la finalità precipua di public accountability del bilancio sociale negli enti locali italiani, al fine di permettere ai cittadini in primis, ed a tutti gli altri stakeholder, una piena comprensione dei dati esposti nel bilancio sociale, è necessario fornire dei termini di paragone attendibili, che permettano delle comparazioni effettivamente utili ad esprimere giudizi circa la bontà dell'opera dell'amministrazione. In tal senso sono da considerare positivamente i recenti sviluppi normativi in tema di valutazione della performance (D.Lgs. 150/2009) e di ridefinizione dei principi contabili generali e applicati per le regioni, le province autonome e gli enti locali (D.Lgs. 118/2011).

Il ciclo di gestione della performance, introdotto dal primo dei due interventi normativi appena menzionati, prevede l'implementazione, anche negli enti locali, di un sistema di misurazione e valutazione della performance attraverso indicatori sintetici e parametri di efficacia ed efficienza ai quali ne possono essere aggiunti altri, orientati a valutare la soddisfazione dei cittadini. La riforma della contabilità degli enti locali prevista, invece, dal D.Lgs. 118/2011, oltre a definire l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi e la redazione del bilancio consolidato per i comuni sopra i 5.000 abitanti, introduce l'obbligo di redigere un rendiconto semplificato per il cittadino²³⁴. I due provvedimenti in esame ed altri documenti proposti da Formez²³⁵ ed ANCI²³⁶, introducono, sempre in tema

²³⁴ Decreto Legislativo del 23 Giugno 2011 n. 118, Art. 11, c.2: *"Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento a livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini e dell'eventuale relativo scostamento tra costi standard e costi effettivi, predisposto sulla base di un apposito schema tipo definito con i decreti legislativi di cui all'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42."*

²³⁵ Formez PA è un centro servizi, assistenza, studi e formazione per l'ammodernamento delle P.A., esso opera a livello nazionale e risponde al Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri. I documenti in cui si fa riferimento in questo scritto sono reperibili sul sito di Formez e contengono diverse proposte di standard di indicatori relativi alla valutazione delle performance ottenute dagli enti locali.

²³⁶ ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani) è la principale associazione che raggruppa i comuni italiani, a gennaio 2012 risultano 7.286 i Comuni aderenti all'Associazione, rappresentativi del 90% della popolazione. Il 9 ottobre 2009 tra il Ministero per la Pubblica Amministrazione e l'Innovazione e l'Associazione Nazionale Comuni Italiani (ANCI) è stato firmato il Protocollo d'intesa per la valorizzazione del merito e della produttività del lavoro

di accountability, importanti contributi quali il richiamo all'importanza della trasparenza della Pubblica Amministrazione e la promozione dell'utilizzo di un sistema di indicatori e di documenti chiari e comprensibili per i cittadini. Al momento non esiste ancora un set di indicatori obbligatori e comuni a tutti gli enti locali ma anche i più recenti sviluppi normativi, quali ad esempio il DPCM 28/12/2011²³⁷, introducono il dovere di predisporre, utilizzare e dare adeguata pubblicità a sistemi di indicatori legati all'opera dell'amministrazione. Il DPCM 28/12/2011, uno dei decreti attuativi del D.Lgs. 118/2011, prevede esplicitamente, per gli enti coinvolti nella sperimentazione propedeutica all'attuazione della riforma della contabilità degli enti locali, l'adozione di un "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" che *"esponga informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporti gli indicatori individuati per quantificare*

pubblico locale, ovvero l'attuazione delle disposizioni del D.lgs. Brunetta nei Comuni. Esempi di best practices, documentazione esplicativa e indicazioni operative in termini di implementazione del ciclo della performance sono reperibili da sito internet promosso da ANCI: www.performanceemérito.anci.it

²³⁷ Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, 28/12/11, Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, Art. 17, Indicatori di bilancio: "1. *Al fine di illustrare gli obiettivi della gestione, misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento in termini di servizi forniti e di interventi realizzati, gli enti in sperimentazione, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 19 del citato decreto legislativo n. 118 del 2011, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione o del budget di esercizio e del bilancio consuntivo o del bilancio di esercizio, presentano un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio", d'ora in avanti denominato "Piano", il quale:*

a) in riferimento al contenuto di ciascun programma e agli obiettivi individuati nei documenti di programmazione dell'ente espone informazioni sintetiche relative ai principali obiettivi da realizzare con riferimento agli stessi programmi del bilancio per il triennio della programmazione finanziaria e riporta gli indicatori individuati per quantificare tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti;

b) è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Esso viene divulgato anche attraverso pubblicazione sul sito internet istituzionale dell'amministrazione stessa nella sezione "Trasparenza, valutazione e merito", accessibile dalla pagina principale (home page);

c) è coerente e si raccorda al sistema di obiettivi e indicatori adottati da ciascuna amministrazione ai sensi del decreto legislativo 27 ottobre 2009, n. 150.

2. Sulla base degli indicatori autonomamente individuati dagli enti in sperimentazione sulla base delle disposizioni del presente decreto è definito il sistema comune di indicatori di risultato delle

Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali che dal 2014 ciascun ente deve inserire nel proprio Piano al fine di consentire la confrontabilità degli indicatori di risultato."

tali obiettivi, nonché la misurazione annuale degli stessi indicatori per monitorare i risultati conseguiti” e che sia collegato al Piano della Performance previsto dal D.Lgs. 150/2009.

Alla luce delle summenzionate evoluzioni normative, appare ancora più decisivo un collegamento sempre più stretto tra sistema contabile, ciclo della performance e rendicontazione sociale. La previsione nel sistema di bilancio e di gestione della performance di indicatori sintetici, che dovranno essere diffusi in ossequio al principio della trasparenza, consentirà di migliorare anche la comparabilità dei bilanci sociali, se in questi saranno inseriti, come ritenuto auspicabile da chi scrive, gli indicatori ritenuti più interessanti per i cittadini e tutti gli altri portatori di interessi. In questo modo, oltre ad aumentare la comparabilità dei documenti di rendicontazione sociale, aumenterà anche l’attendibilità degli stessi. Grazie a questa scelta, inoltre, diminuirà la mole di lavoro richiesta per la predisposizione del bilancio sociale, identificata finora come uno degli ostacoli principali alla diffusione di documenti di rendicontazione sociale anche negli enti di piccole dimensioni. E’ concreto il rischio che la proliferazione degli strumenti di rendicontazione, obbligatori e volontari, conduca alla creazione di documenti poco comprensibili ed avulsi dai processi gestionali dell’ente; per questo motivo diviene sempre più fondamentale la capacità dell’ente di integrare tra loro i diversi strumenti, al fine di rendere più gestibili i processi di rendicontazione e più efficaci, per il pubblico, i documenti redatti.

Si ritiene utile sottolineare che, come appurato anche attraverso l’analisi della realtà scozzese, al fine di aumentare l’efficacia del bilancio sociale sarà opportuno, per ogni comune, adottare non solo gli eventuali indicatori obbligatori ma anche misure sintetiche personalizzate, pensate ad hoc per ogni singola realtà e più adatte a rappresentare le peculiarità e le politiche implementate dall’ente.

L’utilizzo di indicatori comuni a più amministrazioni e già previsti dal sistema di bilancio, permetterà agli enti di concentrare la propria attenzione ai processi di coinvolgimento dei cittadini e della struttura interna nella redazione del bilancio sociale. L’accresciuta considerazione del tema dell’accountability

esterna nel sistema contabile degli enti locali italiani, da accogliersi con estremo favore, ridimensiona parzialmente la portata innovativa del bilancio sociale in tema di informazione ma, congiuntamente alla crescente domanda di partecipazione dei cittadini italiani, ne esalta l'importanza in quanto strumento di stimolo al dialogo e alla costruzione di una relazione duratura e bidirezionale tra ente locale e cittadini. Come emerso anche dall'orientamento dei comuni coinvolti nella ricerca empirica del presente lavoro, il miglioramento ritenuto prioritario nei processi di rendicontazione sociale è il maggiore coinvolgimento degli stakeholder esterni, al fine di avviare o rafforzare la valutazione partecipata delle politiche e dei risultati dell'ente. Anche in questo caso è possibile ottenere delle indicazioni dal Performance Report del Comune di Dundee, in cui sono previsti indicatori e valutazioni costruiti con il coinvolgimento dei cittadini.

In conclusione, quindi, dopo un decennio di esperienze di rendicontazione sociale nei comuni italiani, durante il quale anche a livello normativo sono state poste le basi per un innalzamento del livello generale di accountability esterna delle amministrazioni comunali, è auspicabile una loro ridefinizione che porti a:

- un migliore allineamento con i nuovi strumenti contabili e di programmazione e controllo previsti dalla normativa;
- un utilizzo sempre maggiore di indicatori sintetici che permettano una maggiore trasparenza, sinteticità e comparabilità dei documenti;
- un crescente orientamento al dialogo, alla partecipazione, alla condivisione di scelte che permetta di rispondere all'esigenza di apertura e di confronto, proveniente dai cittadini e dagli altri stakeholder del comune.

Il ricorso al bilancio sociale, inteso come processo di rendicontazione orientato a rappresentare, attraverso percorsi di partecipazione e dialogo, il valore pubblico creato dal comune e a costituire un importante momento di valutazione per l'ente stesso, potrà contribuire a superare l'attuale clima di sfiducia verso la pubblica amministrazione.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- Abrahamson E. (1996), Management Fashion, Academy of Management Review, Vol. 16, Issue 3
- Art. 73 del D.Lgs. 77 poi Art. 230, comma 6 del T.U.E.L. – D.Lgs 267/2000
- Azzalini A. e Scarpa B. (2004) Analisi dei dati e data mining, Springer
- Bagnoli L. (2004), Quale responsabilità sociale per l'impresa?, FrancoAngeli, Milano
- Ball A. (2004), A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference, Critical Perspective on Accounting, Vol. 15, Issue 8
- Bartocci L. (2003), Il bilancio sociale negli enti locali, Giappichelli, Torino
- Bartocci L. (2004), Relazione presentata al convegno "Sistemi contabili e controlli negli enti locali", Facoltà di economia, Università degli studi di Firenze, www.ipsoa.it/azitonline
- Bertocchi M. (2006), Il bilancio sociale, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano
- Bertocchi M. (2006), Il rendiconto di gestione: struttura generale, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano

- Bertocchi M., Bisio L., Santoro P. (2006), Le linee programmatiche per azioni e per progetti, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano
- Bisio L. (2006), Il piano esecutivo di gestione, in Bertocchi M., Bisio L., e Latella G., Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano
- Bisio L. (2007), Il processo di rendicontazione sociale in AA VV, Le linee guida per la rendicontazione sociale. Riflessioni a confronto, Azienditalia, N. 10/07, IPSOA, Assago – Milano.
- Bisio L. (2010), La D.P.C.M. del 17.2.06: rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche, Economia Aziendale Online, Pavia – rivista consultabile al sito www.riviste.paviauniversitypress.it
- Borgonovi E. (1996), Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche. Egea, Milano
- Borgonovi E. & Rusconi G., a cura di, (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano
- Bovens M. (2005), “From financial accounting to public accountability” pubblicato in H. Hill (ed.) Bestandsaufnahme und Perspektiven des Haushalts – und Finanzmanagements, Baden Baden: Nomos Verlag
- Bovens M. (2006), Analysing and assessing Public Accountability. A conceptual framework, European Governance Papers, dal sito internet www.connex-network.org/eurogov

- Broadbent J. & Laughlin R. (2003), Control and legitimation in government accountability processes: the private finance initiative in the UK, *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 14
- Caperchione E., Pezzani F., a cura di (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano
- Cardillo E. (2008), *I presupposti scientifici e culturali nei percorsi di social accounting nel settore pubblico*, Giappichelli, Torino
- Carroll A. B. (1979), A tree-dimensional model of corporate social performance, *Academy of Management Review*, Vol. 4;
- CIPFA (2003), *Public Reporting and Accountability: A Good Practice Guide*
- Commissione Europea (2001), *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles
- Contraffatto M. (2004), *Il corporate social accounting e reporting: uno sguardo alla letteratura internazionale*, in Rusconi G., Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, FrancoAngeli, Milano
- Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale, metodologie e tecniche. Le tecniche quantitative*, Il Mulino, Bologna
- Davis K. (1973), The case for and against business assumption of social responsibilities, *Academy of Management Journal*, Vol. 16
- Day P. & Klein R. (1987), *Accountabilities – five public services*, Tavistock Publications, London

- Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, 28 Dicembre 2011, Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118,
- Decreto Legislativo del 23 Giugno 2011 n. 118, Art. 11, c.2
- Degeling P., Anderson J., Guthrie J. (1996), Accounting for public account committee, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 9, n. 2
- Dubnick M. J. (2003), Accountability and the promise of performance: in search of the mechanisms, paper presentato alla Conferenza dell'European Group of Public Administration, 3-6 settembre, Lisbona
- Dundee City Council (2010), Best Value 2 Pathfinder Audit
- Dundee City Council (2011), The Performance Report 2010
- Elkington J. (1997), Cannibal with forks: The triple bottom line of 21st century, Journal of Business Ethics, Vol. 23
- Elkington J. (2004), La triple bottom line, in Rusconi G. e Dorigatti M. (a cura di), Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche, Milano, Franco Angeli
- Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, KPMG, The House of Mandag Morgen (1999), The Copenhagen Charter. A management guide to stakeholder reporting
- Farneti F. (2004), Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali – Le implicazioni di tipo manageriale, Franco Angeli, Milano

- Farneti F. e Guthrie J. (2008), Sustainability reporting in Australian public sector organizations: why they report, paper presentato alla 12th Annual Conference of the International Research Society for Public Management (IRSPM), 26-28 March 2008, Brisbane, Australia
- Farneti G. (2004), Il rendiconto secondo i principi contabili: l'accountability, Azienditalia, Vol. 5
- Farneti G. e Pozzoli S., a cura di (2005), Bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale, Ipsoa, Milano
- Ferrari Franceschis R. (1998), Problemi attuali dell'economia aziendale in prospettiva metodologica, Giuffrè, Milano
- Fife Regional Council (1995), Sustainability indicators for Fife
- Fiume R. (2006), La contabilità pubblica nel Regno Unito, in Farneti G. & Pozzoli S., I principi di reporting per le pubbliche amministrazioni, FrancoAngeli, Milano
- Franzoni S. (2005), La rendicontazione sociale negli enti locali: lo stato dell'arte nella Regione Lombardia, Azienditalia, n. 9
- Freeman E.R., Reed L.D. (1983), Stockholders and stakeholders: a new perspective on corporate governance, California Management Review, vol. 25, n. 3, spring,
- Freeman E.R. (1984), Strategic management: a stakeholder approach, Pitman, Marshfield, Mass.
- Freeman E. R., Rusconi G.. e Dorigatti M. (2007), a cura di, Teoria degli stakeholder, FrancoAngeli, Milano

- Frey M. (2004, a cura di), *La responsabilità sociale di impresa nella prospettiva dei consumatori*, Camera di Commercio di Milano
- Friedman M. (1962), *Capitalism and Freedom*, University of Chicago, Chicago
- Gabrovec Mei O. (2002), *Bilancio sociale e valore aggiunto*, in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore
- Gabrovec Mei O. (2004), *Valore aggiunto e bilancio sociale: l'esperienza dello standard GBS*, in Rusconi G.-Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, FrancoAngeli, Milano
- Giusepponi K. (2004), *Il bilancio sociale degli enti locali. Contenuti e relazioni con il controllo di gestione*, Giuffrè, Milano
- Global Reporting Initiative – G.R.I. (2010), *GRI Reporting in Government Agencies*, scaricabili dal sito www.globalreporting.org
- Gray A., Jenkins W. (1993), *Codes of accountability in the new public sector*, *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, n.3
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *La rendicontazione sociale nel settore pubblico*, 2005
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), *Linee guida per la revisione del bilancio sociale*, 2004
- Guarini E. (2000), *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo*
- Harlow, Carol (2002). *Accountability in the European Union*. Oxford: Oxford University Press.

- Hibbit C. (2004), External environmental disclosure and reporting by large European companies. An economic, social and political analysis of managerial behaviour, dissertation VU Amsterdam.
- Hinna L. (2002), Bilancio sociale: i punti cardinali, in Hinna L. a cura di (2002), Il bilancio sociale, Il Sole 24Ore, Milano
- Hinna L. (2004), Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche, FrancoAngeli, Milano
- Hood C. (1991), A public management for all seasons?, Public Administration, Vol. 69, issue 1
- Hood C. (1995), The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme, Accounting Organizations and Society, Vol. 20, n. 2-3
- International Accounting Standard Board – IASB, IAS 27 (2003), *Consolidated and separated financial statements*, London
- ISEA, AA1000, *Exposure draft*, 1999
- Johnston J. M., Romzek B. (1999), Contracting and accountability in state Medicaid reform: rhetoric, theories, and reality, Public Administration Review, Vol. 59, n. 5
- Lapsley I. (1988), Research in Public Sector Accounting: an appraisal, Accounting, Auditing Accountability Journal, Vol. 1, n. 1
- Luison C. (2008), Le linee guida proposte dal GBS per la rendicontazione sociale nel settore pubblico, in Borgonovi E. & Rusconi G., a cura di,

(2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano

- Maggi D. & Morelli C. (2009), Accountability e strumenti di rendicontazione sociale nelle province italiane, Atti del 33° Convegno AIDEA, 21-22 ottobre 2010, Pubblico & Non profit per un mercato responsabile e solidale
- Marcuccio M. & Steccolini I. (2005), Social and Environmental reporting in local governments: a new Italian fashion?, Public Management Review, vol. 7, n.2
- Marcuccio M. & Steccolini I. (2008), La rendicontazione sociale negli enti locali: il punto della situazione, in Borgonovi E. & Rusconi G., a cura di, (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano
- Marcuccio M. e Steccolini I., Nuovi modelli di accountability nelle amministrazioni pubbliche: un'analisi empirica del contenuto del bilancio sociale degli enti locali, Azienditalia, Vol. 4
- Maticena A. (1984), Impresa e ambiente. Il «bilancio sociale», Clueb, Bologna
- Maticena A. & Mattei M. M. (2008), Il bilancio sociale come strumento di accountability per gli enti locali: vantaggi e problematiche aperte, in Borgonovi E. & Rusconi G., a cura di, (2008), La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse, FrancoAngeli, Milano
- Maticena A. (2002), La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit, in Hinna L. a cura di (2002), Il bilancio sociale, Il Sole 24Ore, Milano

- Mazzoleni M. (2004), Il governo economico degli enti locali e la partecipazione dei cittadini, Franco Angeli, Milano
- Miles M. (1979), Qualitative data as an attractive nuisance: the problem of analysis, *Administrative Science Quarterly*, Vol.24
- Ministero della Funzione Pubblica (2006), Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche , *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana – Serie generale n. 63 del 16 marzo 2006*
- Monteduro F., (2006), La rendicontazione sociale delle amministrazioni pubbliche in una prospettiva internazionale. Spunti di riflessione per l'esperienza italiana, in *Azienda Pubblica*, Vol. 19, Fascicolo 3
- Morgan J. e Messenger R. (1973) Thaid: a sequential search program for the analysis of nominal scale dependent variables., Technical report, Institute for Social Research, University of Michigan, Ann Arbor
- Mulgan R. (2004), Accountability: an ever-expanding concept?, in *Public Administration*, Blackwell Publisher
- Munro R. (1996), Alignment and identity work: the study of accounts and accountability, in Munro R., Mouritsen J., *Accountability: power, ethos and the technologies of managing*, International Thompson Business Press, London
- Mussari R. (1994), Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici, Cedam, Padova
- Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali (2004), Principio contabile n. 3 per gli enti locali – il rendiconto degli enti locali, Ministero dell'Interno

- Perks R.W. (2003), *Accounting and Society*, Chapman & Hall
- Pezzani F., a cura di (2003), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano
- Pezzani F., (2001), *Il ruolo dell'accountability nella società civile*, Azienda Pubblica, n. 4
- Pollifroni M. (2007), *Le finalità euristiche del "modello G.B.S. per la rendicontazione sociale nelle pubbliche amministrazioni: profili di analisi e spunti di riflessione*, in Ricci P. a cura di, *Lo standard G..B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano
- Pollitt C. (2003), *The essential public manager*, Open University Press, McGraw Hill, London
- Pollitt, C. & Geert B. (2000), *Public management reform: a comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford
- Porter E. e Kramer M. (2007), *Strategy & society*, Harvard Business Review, Vol.1
- Pozzoli S. (2006), *Bilancio sociale versus bilancio legale?*, Azienditalia, Vol. 3
- Prakash P. & Rappaport A. (1977), *Information inductance and its significance for accounting*, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 2, Issue 1
- Ricci P. a cura di, *Lo standard G..B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano

- Roberts J. (1996), Form discipline to dialogue: individualizing and socializing forms of accountability, in Munro R., Mouritsen H. (a cura di), *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*, International Thompson Business Press, London
- Romolini A. (2007), *Accountability e bilanci sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano
- Rubin I. (1996), *Budgeting for accountability: municipal budgeting for the 1990s*, Public Budgeting and Finance, Summer
- Rusconi G. (1997), *Etica e impresa*, Clueb, Bologna
- Rusconi G. (2002), *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24Ore
- Rusconi G. (2007), *Stakeholder e documenti di accountability diretta delle imprese*, in Freeman R.E., Rusconi G. e Dorigatti M., a cura di, *Teoria degli stakeholder*, FrancoAngeli, Milano
- Saunders M., Lewis P., Thornhill A. (2007), *Research Methods for Business Students*, Prentice Hall
- Scottish Executive (2003), *Best Value Guidance*
- Scottish Parliament (2003), *Local Government in Scotland Act*
- Sharp R., Broomhill R. (1990), *Women and Government Budgets*, Australian Journal of Social Issues, Vol 25, No 1, pp 1-14, 1990
- Siboni B. (2004), *Nuovi strumenti di reporting sociale – principali contenuti e una proposta di bilancio sociale*, Azienditalia

- Siboni B. (2007), La rendicontazione sociale negli enti locali: un fenomeno composito, *Azienditalia*, Vol. 7
- Siboni B., (2004), Nuovi strumenti di reporting sociale: principali contenuti e una proposta di bilancio sociale, Vol. 10, n. 1
- Sinclair A. (1995), The chameleon of accountability: forms and discourses, *Accounting Organizations and Society*, Vol. 20, n. 2/3
- Smith S. (2008), Public accountability: a critical approach, *Journal of finance and management in public services*, Vol. 6, n. 2
- Steccolini I. (2004), Accountability e sistemi informativi negli enti locali – Dal rendiconto al bilancio sociale, Giappichelli, Torino
- Stewart J.D. (1984), The role of information in public accountability, in Hopwood, Tomkins C. (a cura di), *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan Publishers Limited, London
- Tanese A., a cura di (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Rubettino, Napoli
- Taylor D.W., Rosair M. (2000), The effects of participating parties, the public and Size on Government Departments' Accountability Disclosures in Annual reports, *Accounting, Accountability and Performance*, Vol. 6, n.1
- United Kingdom Parliament (1992), *Local Government Act*
- Van Marrewijk M. e Were M. (2003), Multiple levels of corporate sustainability, *Journal of Business Ethics*, Vol.3

- Vermiglio, F. (2002), Il modello GBS, in L. Hinna (a cura di), Il bilancio sociale, Il Sole 24 Ore
- Viviani M. (1998), Specchio magico, Il Mulino, Bologna
- Votaw D. (1972), Genius become rare: a comment on the doctrine of social responsibility, California Management Review
- Yakel E. (2001), The social Construction of Accountability: Radiologists and their Recordkeeping, The information society
- Yin R.K. (2003), Application of case study research, Thousand Oaks
- Zappa G. (1937), Il reddito di impresa. Scritture doppie conti e bilanci di aziende commerciali, Giuffrè, Milano, II ed.

SITOGRAFIA

www.accountability.org.uk

www.agenda21.ra.it/clearlife/01progetto/pdf/PresentaCLEAR.pdf

www.ancitel.it

www.aslcn2.it/pagine/ita/bilancio_sociale.lasso

www.bilancioambientale.it

www.bilanciosociale.it

www.ceres.org

www.cantieripa.it

www.cipfa.org.uk/

www.dundee.gov.uk/cplanning/annualsurvey

www.europa.eu.int/comm/employment_social/soc-dial/csr/csr_index.htm

www.formez.it

www.globalreporting.org

www.gruppobilanciosociale.org

www.gruppobilanciosociale.org

www.ipsoa.it/azitonline

www.istat.it

www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/19/contents

www.osservatorio.interno.it

www.performanceemerito.anci.it

APPENDICE

Nella presente appendice sono riportati i dati di partenza ottenuti dall'indagine empirica illustrata nelle pagine precedenti.

Allegati:

- A. Comuni che hanno partecipato all'indagine**
- B. Questionario inviato ai comuni**
- C. Risposte ottenute**
- D. Elenco Tabelle e figure**

Allegato A. Comuni che hanno partecipato all'indagine

Fino a 5.000 abitanti (203 comuni)

Aci Bonaccorsi	Capralba
Acqualagna	Carpegna
Agna	Carpiano
Agordo	Cartura
Ala di Stura	Carvico
Albiano d'Ivrea	Casalmoro
Albuzzano	Casirate d'Adda
Altare	Casnate con Bernate
Andezeno	Cassina Rizzardi
Aquilonia	Castelfranci
Arre	Castellone di Suasa
Ausonia	Castelnuovo Val di Cecina
Avio	Cavalese
Azzio	Cerete
Baiano	Cessaniti
Baiso	Cicagna
Balvano	Circello
Baschi	Civitella di Romagna
Bastiglia	Colfelice
Baveno	Condove
Bernezzo	Corio
Biandronno	Cortemaggiore
Blera	Cossano Belbo
Bono	Covo
Bozzolo	Crevoladossola
Bricherasio	Cursi
Broccostella	Dogliani
Brusimpiano	Dumenza
Bulciago	Faeto
Burcei	Felizzano
Buttrio	Ferrazzano
Caino	Filiano
Calendasco	Firmo
Calopezzati	Fonni
Caltrano	Forenza
Calvello	Fubine
Calvene	Gardone Riviera
Capergnanica	Gavoi

Gerace
Gioi
Guiglia
Giuliana
Giurdignano
Graffignano
Isili
Ispani
Izano
La Cassa
Lagosanto
Lessona
Lucignano
Lungro
Lurano
Magliano Alpi
Mairano
Maletto
Maletto
Martignano
Marzano
Maslianico
Masone
Massa Fiscaglia
Merlara
Mogoro
Moliterno
Momo
Monguzzo
Montepaone
Montereale
Morino
Morozzo
Muscoline
Narcao
Nemoli
Norcia
Noviglio
Nus
Ome
Orani
Ornago
Orune
Osoppo
Pagazzano
Paladina
Palata
Parona
Penna San Giovanni
Perfugas
Pescasseroli
Pescate
Petacciato
Piateda
Piegaro
Piobesi Torinese
Pitigliano
Pizzoli
Polcenigo
Pollone

Pomponesco
Pont - Canavese
Portocannone
Pralormo
Predazzo
Quarona
Quarto
Retorbido
Rivara
Roana
Roè Volciano
Roisan
Romagnano Sesia
Ruoti
Rutino
Sagrado
Sale
Saludecio
Salve
San Costanzo
San Fele
San Martino in Pensilis
San Mauro Castelverde
San Pellegrino Terme
San Piero a Sieve
San Pietro in Guarano
Sanarica
Santa Croce di Magliano
Santo Stefano Lodigiano
Secugnago
Seggiano
Seniga
Sirolo
Sirtori
Solto Collina
Somaglia
Sondalo
Sori
Specchia
Spongano
Stienta
Stroncone
Sulbiate
Talamona
Terricciola
Tertenia
Tesero
Tizzano Val Parma
Torano Nuovo
Torrice
Torrita Tiberina
Torviscosa
Travo
Trevenzuolo
Tribiano
Uras
Usini
Vattaro
Vendone
Verghereto

Vescovana
Vicoforte
Villa d'Adda
Vinchiaturo
Visso
Zinasco

Zinasco
Zuclo

Da 5.001 a 20.000 abitanti (69 comuni)

Acate
Alba Adriatica
Atessa
Bardolino
Barrafranca
Borgia
Casapulla
Casorezzo
Castel Goffredo
Castelleone
Castenedolo
Cavallino-Treporti
Cerda
Cles
Codogno
Copparo
Dello
Dicomano
Dolianova
Fermignano
Forte dei Marmi
Galliate
Gambettola
Gavorrano
Giffoni Sei Casali
Grotte
Gussago
Istrana
Larino
Loria
Luzzi
Maglie
Mandello del Lario
Manzano

Maranello
Melzo
Mendicino
Meolo
Mercato Saraceno
Mesola
Montegranaro
Mulazzano
Nizza Monferrato
Nove
Pizzo
Polla
Pomarance
Poppi
Prizzi
Recco
Rezzato
Rodengo Saiano
Rometta
Rubano
Salzano
San Donato di Lecce
San Filippo del Mela
Sant'Angelo Lodigiano
Senise
Seravezza
Solaro
Spilamberto
Toscolano Maderno
Treia
Venafro
Vigodarzere
Vittuone
Vobarno

Da 20.001 a 100.000 abitanti (25 comuni)

Alcamo
Anna Tani
Aosta
Asti
Castel San Pietro Terme
Crema
Cremona
Erice
Falconara Marittima
Gravina in Puglia
Jesi
Jesolo
Lanciano

Lecce
Lodi
Massa
Mira
Noicattaro
Nola
Palma di Montechiaro
Pordenone
Putignano
Riccione
Rovereto
Sesto San Giovanni

Oltre 100.000 abitanti (17 comuni)

Ancona
Brescia
Cagliari
Forlì
Livorno
Messina
Monza
Padova
Padova
Pescara
Parma
Piacenza
Prato
Reggio-Calabria
Rimini
Sassari
Torino
Trieste

Allegato B. Questionario somministrato ai comuni

1. Sta compilando questo modulo a nome del Comune di: _____
2. Quanti abitanti ha il suo comune?
3. In quale regione si trova il suo comune?
4. Di che orientamento politico è la Giunta in carica?
 - Centrodestra – Destra
 - Centrosinistra – Sinistra
 - Centro
 - Lista civica
5. Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?
6. Se sì, da quanto tempo viene redatto il bilancio sociale?
7. Se no, il suo comune ha pubblicato bilanci sociali negli anni precedenti?
8. Se è stata interrotta la pubblicazione del bilancio sociale, perché?
 - Scelta politica
 - Costi eccessivi per la sua redazione e pubblicazione
 - Scarsa efficacia dello strumento nei confronti dei portatori di interessi
 - Eccessivo carico di lavoro per gli uffici
 - Sostituzione del bilancio sociale con altri strumenti più efficaci per il dialogo con gli stakeholder
 - Non so
 - Altro

9. Se è stato realizzato un bilancio sociale, qual è il motivo principale che ha spinto il comune a realizzarlo?

- Maggiore trasparenza nei confronti dei cittadini
- Visibilità politica
- Rappresentazione più completa dei risultati del comune
- Coinvolgimento di portatori di interessi nella valutazione delle politiche dell'ente
- Non so

10. Se è stato realizzato un bilancio sociale, quali linee guida sono state seguite per la sua redazione?

- Osservatorio
- DPCM 17/02/06
- GBS
- Accountability 1000\ AA 1000
- GRI
- Nessuna linea guida, il bilancio sociale è stato realizzato senza seguire uno standard preciso
- Non so

11. Il bilancio sociale è stato sottoposto al giudizio degli stakeholder (cittadini in primis)?

- Sì
- No
- Non so

12. Se sì, che giudizi ha ricevuto?

- In prevalenza positivi
- In prevalenza negativi
- Positivi e negativi
- Non ha ricevuto giudizi

13. In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?

- Sì
- No
- Non so

14. Se avete già realizzato un bilancio sociale e intendete continuare a farlo, su quali aspetti vorreste migliorarlo? (max. 2 opzioni)

- Coinvolgimento dei portatori di interessi
- Completezza ed attendibilità delle informazioni fornite
- Chiarezza e sintesi del documento
- Maggior coinvolgimento interno nel processo di redazione
- Maggior supporto di professionisti esterni nello sviluppo del processo di rendicontazione
- Integrazione con gli strumenti di programmazione e controllo adottati
- Sviluppo e differenziazione della comunicazione
- Maggiore imparzialità
- Non so

Allegato C. Risposte ottenute

2. Quanti abitanti ha il suo comune?

	Fasce popolazione				
	0-5.000 abitanti	5.001 - 20.000 abitanti	20.001 - 100.000 abitanti	Oltre 100.000 abitanti	Totale
Totale per fascia di popolazione	203	69	25	17	314

3. In quale regione si trova il suo comune?

	Area geografica					
	Nord occidentale	Nord orientale	Centrale	Meridionale	Insulare	Totale
Totale per area geografica	116	62	39	66	31	314

4. Di che orientamento politico è la Giunta in carica?

	Fasce popolazione				
	Centrodestra-destra	Centrosinistra-sinistra	Centro	Lista civica	Totale
Totale per area politica	100	111	10	93	314

5. Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?

Pubblicazione del bilancio sociale nel 2009	
Sì	34
No	280

6. Se sì, da quanto tempo viene redatto il bilancio sociale?

Da che anno è redatto il bilancio sociale	
1999	2
2000	0
2001	1
2002	2
2003	1
2004	9
2005	2
2006	4
2007	6
2008	4
2009	3

7. Se no, il suo comune ha pubblicato bilanci sociali negli anni precedenti?

Prima del 2000	1
2000	0
2001	0
2002	0
2003	0
2004	4
2005	4
2006	3
2007	10
2008	0
TOTALE	22

8. Se è stata interrotta la pubblicazione del bilancio sociale, perché?

Scelta politica	9
Costi eccessivi per la sua redazione e pubblicazione	5
Scarsa efficacia dello strumento nei confronti dei portatori di interessi	1
Eccessivo carico di lavoro per gli uffici	4
Sostituzione del bilancio sociale con altri strumenti più efficaci per il dialogo con gli stakeholder	1
Non so	2
Altro	0
TOTALE	22

9. Se è stato realizzato un bilancio sociale, qual è il motivo principale che ha spinto il comune a realizzarlo?

Maggiore trasparenza nei confronti dei cittadini	29
Visibilità politica	5
Rappresentazione più completa dei risultati del comune	13
Coinvolgimento di portatori di interessi nella valutazione delle politiche dell'ente	3
Non so	5
Altro	1
TOTALE	56

10. Se è stato realizzato un bilancio sociale, quali linee guida sono state seguite per la sua redazione?

Osservatorio	13
DPCM 17/02/2006	8
GBS	6
Accountability 1000\ AA 1000	0
GRI	0
Nessuna linea guida, il bilancio sociale è stato realizzato senza seguire uno standard preciso	21
Altro	1
Non so	7
TOTALE	56

11. Il bilancio sociale è stato sottoposto al giudizio degli stakeholder (cittadini in primis)?

Sì	31
No	25

12. Se sì, che giudizi ha ricevuto?

In prevalenza negativi	1
In prevalenza positivi	21
Positivi e negativi	9
TOTALE	31

13. In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?

Sì	81
No	66
Non so	167
TOTALE	314

14. Se avete già realizzato un bilancio sociale e intendete continuare a farlo, su quali aspetti vorreste migliorarlo? (max. 2 opzioni)

Coinvolgimento dei portatori di interessi	26
Completezza ed attendibilità delle informazioni fornite	6
Chiarezza e sintesi del documento	15
Maggior coinvolgimento interno nel processo di redazione	13
Maggior supporto di professionisti esterni	1
Integrazione con gli strumenti di programmazione e controllo adottati	14
Sviluppo e differenziazione della comunicazione	1
Maggiore imparzialità	0
Non so	9
TOTALE	85

Allegato D. Elenco tabelle e figure

TABELLE

- Tab. 1 - Diverse classificazioni, presenti in letteratura, del concetto di accountability
- Tab. 2 - Identificazione dell'accountability in relazione ai provvedimenti normativi
- Tab. 3 - Tipologia di rendiconto sociale redatto dall'ente
- Tab. 4 - Tipologia di rendiconto sociale redatto per classe di popolazione dei comuni
- Tab. 5 - Modelli di rendicontazione seguiti
- Tab. 6 - Documenti di rendicontazione sociale adottati dalle province italiane nel 2009
- Tab. 7 - Linee guida adottate dalle province per la rendicontazione sociale
- Tab. 8 - Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base al periodo di riferimento
- Tab. 9 - Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base all'area di rendicontazione
- Tab. 10 - Strumenti di rendicontazione sociale classificati in base ai confini istituzionali
- Tab. 11 - Prospetto di determinazione del Valore Aggiunto Globale
- Tab. 12 - Prospetto di riparto del Valore Aggiunto Globale
- Tab. 13 - Prospetto informativo sul Patrimonio e su altri beni e impegni
- Tab. 14 - Le aree di intervento e gli stakeholder interessati
- Tab. 15 Principali categorie di indicatori
- Tab. 16 - I comuni italiani aggregati per regione e fascia di popolazione (anno 2009)
- Tab. 17 - I comuni italiani aggregati per regione e fascia di popolazione (dati espressi in termini percentuali rispetto all'incidenza della singola regione condizionatamente alle fasce demografiche individuate, anno 2009)

- Tab. 18 - I comuni italiani aggregati per area geografica e fascia demografica
- Tab. 19 - I comuni italiani aggregati per area geografica e fascia di popolazione (dati espressi in termini percentuali rispetto all'incidenza della singola area condizionatamente alle fasce demografiche individuate, anno 2009)
- Tab. 20 - I comuni contattati aggregati per strati
- Tab. 21 - Risposte ottenute dai comuni contattati
- Tab. 22 - Ripartizione in termini percentuali delle risposte ottenute dai comuni italiani contattati
- Tab. 23 - Differenza tra percentuale espressiva della numerosità di comuni contattati per ogni strato area geografica/fascia demografica e percentuale espressiva delle risposte ricevute per ogni strato area geografica/fascia demografica
- Tab. 24 - Comuni che hanno risposto all'indagine raggruppati per area geografica e fasce di popolazione
- Tab. 25 - Modelli di rendicontazione seguiti, confronto 2004-2009
- Tab. 26 - Intenzione di redigere in futuro il bilancio sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate
- Tab. 27 - Motivazioni alla base della scelta di interrompere la redazione del bilancio sociale
- Tab. 28 - Le motivazioni alla base della scelta di redigere il bilancio sociale

FIGURE

- Fig. 1 - Accountability e rendicontazione sociale negli enti locali
- Fig. 2 - I livelli di utilizzo del modello G.R.I.
- Fig. 3 - Tipologia delle informazioni che possono essere incluse nel bilancio di sostenibilità degli enti pubblici
- Fig. 4 - La responsabilità secondo ISEA
- Fig. 5 - Adattamento agli enti locali delle fasi del processo di *stakeholder relationship*

- Fig. 6 - Le fasi principali della Copenaghen Charter
- Fig. 7 - Struttura e contenuto dello standard GBS per gli enti pubblici
- Fig. 8 Il percorso di definizione delle Linee guida della D.P.C.M. 17/02/06
- Fig. 9 - La struttura del bilancio sociale secondo la D.P.C.M. 17/2/06
- Fig. 10 - Le fasi del processo di rendicontazione del bilancio sociale secondo la D.P.C.M. 17/2/06
- Fig. 11 - La struttura del bilancio sociale secondo le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali
- Fig. 12 - Il processo di rendicontazione sociale secondo le linee guida per la rendicontazione sociale redatte dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali
- Fig. 13 - I comuni italiani aggregati per fascia di popolazione
- Fig. 14 - I comuni italiani aggregati per area geografica
- Fig. 15 - Il questionario somministrato ai comuni
- Fig. 16 - Orientamento politico delle giunte in carica
- Fig. 17 - Area politica dei comuni coinvolti nell'indagine in termini di incidenza percentuale sul totale della fascia demografica
- Fig. 18 - Area politica dei comuni coinvolti nell'indagine in termini di incidenza percentuale sul totale dell'area geografica
- Fig. 19 - Pubblicazione del bilancio sociale nel 2009
- Fig. 20 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per fascia demografica
- Fig. 21 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per area geografica
- Fig. 22 - Relazione tra redazione del bilancio sociale ed incidenza della percentuale di comuni al di sopra dei 5.000 abitanti condizionatamente all'area geografica
- Fig. 23 - Diffusione del bilancio sociale nei comuni aggregati per area politica

- Fig. 24 - Relazione tra redazione del bilancio sociale ed incidenza della percentuale di comuni al di sopra dei 5.000 abitanti condizionatamente all'area politica di riferimento dell'amministrazione comunale
- Fig. 25 - Primo anno di redazione del bilancio sociale dei comuni che nell'esercizio 2009 hanno adottato tale strumento
- Fig. 26 - Pubblicazione del bilancio sociale negli anni precedenti il 2009
- Fig. 27 - Anno di redazione del primo bilancio sociale
- Fig. 28 - Enti che hanno redatto il bilancio sociale almeno una volta e che hanno deciso di proseguire/non proseguire il percorso di rendicontazione sociale
- Fig. 29 - Motivazioni alla base della scelta di interrompere la redazione del bilancio sociale
- Fig. 30 - Motivazioni alla base della scelta di redigere il bilancio sociale
- Fig. 31 - Modelli utilizzati per la redazione del bilancio sociale
- Fig. 32 - Utilizzo di standard di rendicontazione sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate
- Fig. 33 - Asseverazione del bilancio sociale al giudizio degli stakeholder
- Fig. 34 - Asseverazione del bilancio al giudizio degli stakeholder condizionatamente alle fasce demografiche individuate
- Fig. 35 - Tipologia di giudizi ricevuti dai bilanci sociali sottoposti al giudizio degli stakeholder
- Fig. 36 - Propensione futura alla redazione del bilancio sociale
- Fig. 37 - Intenzione di redigere in futuro il bilancio sociale condizionatamente alle fasce demografiche individuate
- Fig. 38 - Punti prioritari di miglioramento del prossimo bilancio sociale
- Fig. 39 - Albero di classificazione relativo alla domanda 5 del questionario somministrato: "Il suo comune ha pubblicato un bilancio sociale relativo all'esercizio 2009?"
- Fig. 40 - Albero di classificazione relativo alla domanda 11 del questionario somministrato: "In futuro, il comune ha intenzione di continuare o iniziare a realizzare un bilancio sociale?"

- Fig. 41 - La diffusione del bilancio sociale nei comuni italiani negli anni 2004 e 2009 (percentuale dei comuni che hanno redatto il bilancio sociale)
- Fig. 42 - La struttura del Performance Report del comune di Dundee, esercizio 2010
- Fig.43 - La *Corporate Performance Scorecard* del Comune di Dundee, esercizio 2010
- Fig.44 - Analisi dell'area servizi scolastici del Comune di Dundee, esercizio 2010
- Fig.45 - Analisi dell'area servizi scolastici del Comune di Dundee, esercizio 2010