



*Ministero dell'Istruzione  
dell'Università e Ricerca*



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO

## **UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI SALERNO**

*Tesi di Dottorato di Ricerca in  
“Marketing e Comunicazione” (XI Ciclo)*

# **Il bilancio sociale: strumento di rendicontazione e comunicazione negli Enti locali.**

### **Candidato**

*Dott. Felice Pennacchio*

### **Coordinatore**

*Ch.mo Prof. Alfonso Siano*

### **Tutor**

*Ch.mo Prof. Paolo Piciocchi*

**ANNO ACCADEMICO 2011 / 2012**



*“Nel momento in cui uno si impegna a fondo,  
anche la Provvidenza allora si muove.  
Infinite cose accadono per aiutarlo,  
cose che altrimenti non sarebbero mai avvenute.  
Qualunque cosa tu possa fare, o sognare di fare, incominciala.  
L’audacia ha in sé genio, potere e magia:  
incominciala adesso”.*

(Johann Wolfgang von Goethe)



# **Indice**

<b>SCHEDE DI VALUTAZIONE DELLA FERPI PER L'OSCAR DI BILANCIO P.A.....</b>	<b>298</b>
---	------------

## **Introduzione**

Da qualche anno, anche in Italia, a motivo delle numerose innovazioni normativamente intervenute in tema di responsabilità sociale nella Pubblica Amministrazione, si sono moltiplicate le esperienze, soprattutto negli Enti locali, di adozione di documenti di rendicontazione sociale pubblica. Tale nuova modalità di comunicazione mi sarebbe stata sicuramente di notevole ausilio allorché, nell'espletamento del mio mandato di assessore comunale in un piccolo comune verso la fine degli anni novanta, si presentava particolarmente arduo illustrare la bontà dei risultati raggiunti attraverso i soli documenti della contabilità tradizionale, ai quali, tra l'altro, quasi nessun cittadino faceva richiesta di accesso. Così come pure, credo, siano considerate oscure e di scarsa utilità dai cittadini le relazioni che, nella mia qualità di Revisore dei Conti, mi appresto a sottoscrivere quando sono chiamato ad asseverare le aride cifre di cui si compongono i documenti della contabilità pubblica di un Ente. Oggi, grazie alle forme di accountability che si stanno sviluppando nelle Amministrazioni pubbliche in generale, si è finalmente ottenuto che i cittadini, quali principali protagonisti della più vasta platea dei portatori di interessi (stakeholder) che si rapportano alla Pubblica Amministrazione, per mezzo di tali strumenti realizzino sia momenti di partecipazione attiva al governo della propria comunità sia una concreta attuazione dei principi di trasparenza dell'agire pubblico. La diffusione degli svariati strumenti di rendicontazione sociale (bilancio sociale, di mandato, partecipativo, ambientale, di genere, di missione, di sostenibilità, ect.), che è bene chiarire non sono obbligatori e che quindi vengono adottati solo in modo facoltativo, favorisce inoltre, con la partecipazione degli stakeholder, tanto il "controllo sociale" sull'operato amministrativo (da intendere come controllo dell'esercizio del potere delegato dai cittadini, grazie ad una chiara ed utilizzabile conoscenza delle necessarie informazioni), quanto la valutazione degli outcome realizzati (la ricaduta in termini sociali ed ambientali) dall'azione politica posta in essere, dimostrandone efficacia ed efficienza. Inoltre, cristallizzare l'idea che i cittadini non sono solo semplici destinatari di rendiconti informativi, ma

attori di un processo di coinvolgimento e feed back rispetto alle loro necessità ed ai loro bisogni, conferisce ad un documento di rendicontazione sociale la qualifica, dunque, non solo di strumento di rendicontazione sulle azioni passate, ma pone le basi per attivare forme di coinvolgimento anche per le future programmazioni, attuando un virtuoso circuito circolare tra programmazione e controllo. In pratica, si assembla un insieme eterogeneo di informazioni in uno strumento conoscitivo che faciliti l'esercizio di determinati diritti. Ed i documenti sociali di una Amministrazione possono pertanto costituire il mezzo con cui una organizzazione risponde alle diverse esigenze ed istanze di trasparenza, di informazione e comunicazione, di rendicontazione.

L'obiettivo che si pone la presente ricerca è quello di indagare sullo stato dell'arte della rendicontazione sociale in Italia, restringendo il campo (come si dirà nelle conclusioni) allo studio del bilancio sociale adottato negli Enti locali, per ovvie ragioni (difficoltà metodologiche, impossibilità di comparazione spaziale e temporale, disomogeneità degli standard sia di contenuto che di forma dei vari modelli, differenziazione nella rappresentazione del valore sociale e degli indicatori di impatto sociale, ect.). Inoltre, al fine di cogliere la reale dimensione del fenomeno oggetto di studio, si è tentato di verificare se nella prassi esistono forme e modalità generalizzabili o comuni di rendicontazione sociale negli Enti locali indagati.

Dal punto di vista metodologico si è optato per un approccio di tipo qualitativo dove, attraverso la raccolta e l'elaborazione di informazioni ottenute dai diversi contesti, si è proceduto ad una disamina sulla modalità e sui contenuti comunicativi dei bilanci sociali di vari Enti, onde misurarne l'impatto dell'azione amministrativa programmata e realizzata. Il campionamento degli Enti prescelti è stato di tipo "non probabilistico" mentre per la procedura di campionamento si è fatto ricorso al "campione di convenienza". Circa le tecniche di raccolta dati, si è utilizzato quale strumento di rilevazione sia un questionario semi-strutturato sia le interviste telefoniche ai protagonisti della stesura dei bilanci sociali. I "case studies"

oggetto di esame sono stati poi interessati da una analisi comparata di una serie di variabili, sia di tipo orizzontale (confrontando le singole variabili in modo trasversale tra le varie realtà) sia di tipo verticale (approfondendo le diverse variabili all'interno di ogni singola realtà); il confronto ha riguardato le “best practice” premiate in occasione del conferimento dell'Oscar di bilancio della P.A. e due realtà di bilancio sociale adottate in Campania, allo scopo di individuare il gap informativo rispetto ad un modello teorico ottimale di bilancio sociale.

Il lavoro di ricerca realizzato è stato sviluppato attraverso diverse fasi, descritte e raccolte nei vari capitoli di cui si compone il presente contributo. Nel primo capitolo sono stati individuati i caratteri che qualificano l'azienda pubblica, analizzandone alcuni elementi specifici; successivamente, si è trattato del processo di rinnovamento intervenuto nella Pubblica Amministrazione, concentrando lo studio sulle più incisive riforme di ammodernamento attuate e, nelle conclusioni del capitolo, ci si è soffermati sulla customer satisfaction e su forme di marketing management applicate alla P.A.. Nel secondo capitolo si sono illustrate le teorie che hanno supportato l'introduzione del reporting sociale in ambito privato, come l'etica di impresa e la “corporate social responsibility”, applicate poi di riflesso anche nella P.A., riservando particolare analisi alla “teoria degli stakeholder” il cui approccio ha favorito la diffusione del bilancio sociale prima in ambito privato e poi in quello pubblico. Si è quindi focalizzata la valenza dell' “accountability” nella governance pubblica e nel controllo strategico con riguardo ai principali strumenti di rendicontazione sociale, il bilancio sociale in primis, facendo una elencazione delle iniziative legislative sul tema, e degli altri strumenti di rendicontazione sociale affini al bilancio sociale. Nel terzo capitolo si è argomentato sulle tecniche di costruzione di un bilancio sociale, individuando i modelli e gli standard più diffusi richiamati dalla letteratura di riferimento: da una analisi critica dei modelli di rendicontazione esistenti, da adattare per essere calati nella specificità della realtà degli Enti locali italiani, si è suggerito un ideale bilancio sociale, anche alla luce delle caratteristiche e peculiarità che,



secondo la Federazione delle Relazioni pubbliche italiane (Ferpi), dovrebbero possedere i bilanci italiani per fregiarsi dell'Oscar di Bilancio della Pubblica Amministrazione. Alla fine di questo terzo capitolo si è esposta la metodologia adottata nella formulazione della ricerca. Infine, nel quarto ed ultimo capitolo si è tracciato un confronto tra i bilanci sociali dei "case studies" realizzati da alcuni Enti, attuando una analisi comparativa orizzontale e verticale. Dalle ipotesi di ricerca, sviluppate secondo il percorso di lavoro realizzato, si sono tratte dunque le conclusioni finali, che hanno permesso alcune riflessioni, non solo di carattere generale, ma pertinenti e riferibili alla concreta sperimentazione del bilancio sociale in atto in talune realtà, anche alla luce del nuovo ed in evoluzione contesto normativo che interessa la riforma della contabilità pubblica locale, e che offre futuri ed ulteriori spunti di ricerca ed approfondimento.

Mi sia consentito, in chiusura, un doveroso ringraziamento a quanti hanno contribuito, a vario titolo, alla realizzazione del presente lavoro: dall'Oscar di Bilancio P. A. della Ferpi ai dirigenti e funzionari dei vari Comuni interpellati. In particolare, desidero esprimere la mia riconoscenza al Prof. Paolo Piciocchi, che mi ha seguito nell'elaborazione della ricerca fornendomi preziose indicazioni, per il sostegno, la sensibilità e la disponibilità, ed al Prof. Alfonso Siano, Coordinatore del Dottorato in Marketing e Comunicazione, cui va la mia sentita gratitudine.

Una speciale dedica a tutta la mia famiglia, ed un amorevole riconoscimento a mia moglie Angela, attenta e sollecita, per la pazienza e la comprensione, ed ai miei due figli, Simone e Micaela, per il tempo loro sottratto.

## CAPITOLO PRIMO

### **Caratteri degli Enti Locali e riforma nella P.A.**

#### **PREMESSA**

Iniziare una trattazione sugli strumenti di rendicontazione degli Enti locali necessita, prioritariamente, di una identificazione e qualificazione degli elementi distintivi dell'azienda pubblica, anche se, al riguardo, sulle definizioni e inquadramento della stessa non esiste perfetta concordia tra gli studiosi. In questa sezione si adatterà una parallela analisi tra i profili caratteristici delle imprese private e quelli delle aziende pubbliche le quali, proprio dalle prime, hanno mutuato molti dei tratti distintivi, dall'azienda non lucrativa in particolare. Dai primi studi nel settore, si delineeranno le evoluzioni della disciplina e le nuove tendenze in atto, passando tra varie forme di governance. Difatti le aziende pubbliche, in un mutato scenario nazionale ed internazionale ed alla luce delle riforme in atto nei paesi occidentali, sono chiamate a guadagnarsi una sostanziale "legittimazione" che dipende dalla capacità di fissare obiettivi condivisi nell'implementazione dell'azione amministrativa. In un contesto di globalizzazione, varietà dei bisogni delle società evolute, la P.A. dovrà porsi, rispetto al cittadino, in una novella condizione, riposizionandosi e rapportandosi alla comunità (alla quale "rende il conto" del proprio operato) da cui promana una pressante domanda di partecipazione attiva al momento della formulazione delle scelte collettive ed al momento della valutazione degli esiti delle politiche pubbliche.

#### **1.1: CARATTERI AZIENDALI DEGLI ENTI LOCALI**

##### **1.1.1. Definizioni di aziende**

Nel riferirci alle aziende pubbliche, nel caso de quo ai Comuni in particolare, emergono in dottrina tuttora contrasti circa i profili distintivi delle stesse, in considerazione che il loro inquadramento muta a seconda della veste preminentemente amministrativa-giuridica oppure economico-

aziendale che si vuole attribuire all'ente. Diversi sono stati e sono gli studiosi che si sono appassionati nel tratteggiare i caratteri distintivi aziendali<sup>1</sup>, anche se i primi studi sulle aziende di tipo pubblico furono legati a discipline di natura giuridica, sociologica, politica ed economica più che a materie prettamente economico-aziendali<sup>2</sup>. In seguito, parte delle divergenze sono state nel corso degli anni superate allorché si operò la netta distinzione tra aziende di produzione (e quindi, imprese) ed aziende di erogazione, e concordemente si ritenne posizionare gli Enti locali tra le aziende di erogazione; dato che, anche nelle organizzazioni che compongono l'aggregato delle amministrazioni pubbliche (stato, regioni, province, comuni) si ritrovano attività produttive, queste furono configurate per astrazione "aziende composte di produzione e di consumo"<sup>3</sup>. Sul punto, il Besta elenca dell'azienda due fondamentali categorie, caratterizzate in base al fine perseguito: la prima è formata dalle "imprese", che sono aziende per le quali la ricchezza è oggetto e mezzo e scopo dell'amministrazione, grazie all'impiego di capitale tecnico-umano idoneo a generare un plusvalore; la seconda ingloba tutte le altre tipologie di aziende per le quali la ricchezza è solamente mezzo, poiché esse mirano al soddisfacimento di tutti i bisogni di una persona, di una famiglia o di un'unione. Successivamente, con il procedere degli studi, si consolidano più correnti di pensiero che fondano la classificazione aziendale sulla base della tipologia di fenomeno aziendale<sup>4</sup>: e in questa logica le aziende pubbliche vengono considerate "aziende di erogazione" pure o "composte".

### 1.1.2. Profili distintivi aziendalistici

---

<sup>1</sup> Cfr.: AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., (1994), *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna; AMADUZZI A., (1978), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino; AMODEO D., (1965), *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli; BESTA F., (1916), *La Ragioneria*, Vol I, Vallardi, Milano; BORGONOV E., (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano; FERRERO G., (1968), *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano; GIANNESI E., (1960), *Aziende di produzione originaria, Vol. I: Le aziende agricole*, Cursi, Pisa; MASINI C., (1970), *Lavoro e risparmio*, Utet, Torino; ZAPPA G., (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo I, Giuffrè, Milano.

<sup>2</sup> Cfr.: CASSANDRO P.E., (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, IV Ed., Torino.

<sup>3</sup> Cfr.: MASINI C., (1970), *Lavoro e risparmio. Economia d'azienda*, Utet, Torino.

<sup>4</sup> Cfr.: GIOVANNELLI L., (1995), *La comunicazione economica nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.

In merito ai profili distintivi delle aziende pubbliche è utile prioritariamente tratteggiare i caratteri aziendali degli Enti locali, individuandone ed analizzando, come per le imprese, gli elementi qualificanti: soggetto economico, attività di svolgimento, natura dello scambio e fine aziendale. Il Villa<sup>5</sup>, in base al criterio dell'attività svolta, differenziava in "Amministrazioni", quelle cui era assegnato il patrimonio, le rendite e le spese, mentre le "Aziende" erano quelle in cui si aveva cura della produzione e della conservazione delle rendite; ma, tutte, secondo l'Autore, presentano fondamentali analogie che consentono di applicare i metodi di amministrazione delle aziende private anche a quelle pubbliche al fine di migliorarne i risultati. L'amministrazione, sosteneva, si presenta uguale in tutti i tipi di azienda (pubblica o privata) in quanto segue gli stessi criteri economici di conduzione, pertanto la rilevazione e quindi il fine della tenuta contabile è il medesimo. Tra gli Autori che hanno sostenuto questa tesi vi è in primo luogo Gino Zappa<sup>6</sup>, che nonostante la diversità tecnico-tecnologico dei processi di produzione, ribadisce una omogeneità nella gestione economica di tutte le aziende. Da ciò deriva che tutte le discipline componenti l'Amministrazione economica (individuate dall'Autore nella Ragioneria, Organizzazione e Gestione o Tecnica amministrativa) sono idonee a venire studiate in maniera unitaria, vale a dire individuando principi validi in ogni tipologia di azienda; l'intera disciplina che le comprende (denominata, più propriamente, Economia aziendale) può essere considerata una "scienza" che si occupa di studiarne le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita. Basandosi su queste premesse l'Autore interpreta l'azienda come un "sistema", in cui tutte le operazioni effettuate non sono viste singolarmente ma in una unità spazio-temporale, derivante dall'unitarietà del fine di svolgimento dell'intera attività economica che è il soddisfacimento dei bisogni umani.

---

<sup>5</sup> Cfr.: VILLA F., (1840), *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico-amministrative applicati alla tenuta dei registri, ed alla compilazione e revisione dei rendiconti*, Parte I, "Della contabilità in generale e della sua applicabilità alle private amministrazioni", Angelo Monti, Milano.

<sup>6</sup> Cfr.: ZAPPA G., (1927), *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia*, S. A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano.

Non da ultimo, Giannessi riconosce alle pubbliche amministrazioni la qualifica di azienda poiché esse effettuano scelte di tipo economico e sono gestite in modo aziendale, anche considerando che l'utilità sociale alla collettività la si può conseguire solo se viene ricercata l'economicità della gestione<sup>7</sup>.

Pertanto, considerata sotto il profilo oggettivo, l'azienda è lo strumento di cui ci si avvale per lo svolgimento in modo economico di una attività avente ad oggetto la produzione o il consumo di beni, mentre esaminata dal punto di vista soggettivo l'attività economica risulta essere svolta a favore di un destinatario ben individuato: il soggetto aziendale. Questo esprime il gruppo di persone, fisiche o giuridiche, cui vanno riferiti i risultati delle attività svolte, distinguendo il concetto di soggetto giuridico (chi assume diritti ed obblighi sorgenti dalle operazioni) dall'espressione di soggetto economico. Il soggetto economico, sappiamo dall'Amaduzzi, è "la persona reale che domina con la sua volontà il governo dell'azienda"<sup>8</sup> poiché prende decisioni e condiziona la vita aziendale, ed inoltre, l'azienda può dirsi pubblica quando il soggetto economico è una persona giuridica pubblica<sup>9</sup>. La qualità di azienda privata o pubblica, anche per il Besta<sup>10</sup>, si determina individuando la qualifica del soggetto giuridico, e ciò si verifica proprio negli Enti locali attraverso il sistema di delega della rappresentanza da parte dei cittadini che esprimono, con il voto, a quali eletti assegnare il potere volitivo e quindi il ruolo di soggetto economico. Perciò, nell'ente pubblico economico il soggetto giuridico è l'ente stesso, mentre il soggetto economico è appunto la collettività che si serve di propri rappresentanti per la gestione dello stesso<sup>11</sup>. Difatti, è proprio negli Enti locali che è possibile distinguere le funzioni

---

<sup>7</sup> Cfr.: GIANNESSI E., (1969), *Considerazioni critiche intorno al concetto di azienda* in AA.VV. *Scritti in onore di Giordano dell'Amore*, parte seconda, "Saggi di discipline aziendali e sociali", volume primo, Giuffrè, Milano.

<sup>8</sup> Cfr.: AMADUZZI A., (1978), op. cit., pag. 73.

<sup>9</sup> "Azienda pubblica è lo Stato, la Regione, la Provincia, il Comune, intesi come persona giuridica pubblica", da "ANSELMINI L., (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino; Cfr.: BESTA F., (1922), *La Ragioneria Parte I*, Francesco Vallardi, Milano.

<sup>10</sup> Cfr.: BESTA F., (1922), op. cit.

<sup>11</sup> Cfr.: GIUSEPPONI K., (2006), *L'azienda. Il soggetto economico ed il soggetto giuridico*, in Marchi L. (a cura di) *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino.

propriamente politiche in capo ad organi elettivi quali Consigli e Giunta, cui è demandata la sfera “imprenditoriale”, ossia la capacità di definire gli indirizzi di fondo della gestione, e la scelta degli obiettivi strategici in relazione ai bisogni da soddisfare. All’alta direzione, invece, è attribuita la competenza più spiccatamente “manageriale”, ossia tradurre in azioni e risultati gli obiettivi a monte prefissati dagli organi politici di indirizzo<sup>12</sup>. D’altronde, una visione aziendalistica degli Enti locali è altresì ravvisabile, già nella riforma dell’ordinamento degli anni ’90, nella previsione di una gestione dei servizi pubblici locali sia attraverso società per azioni, consorzi, forme associative, sia con partecipazioni pubbliche in imprese private chiamate nella gestione di infrastrutture al servizio del territorio. E ciò, in quanto la dottrina economico-aziendale, da sempre, ha qualificato *l’azienda come sistema*<sup>13</sup>, intendendola come un’organizzazione stabile di persone, beni e operazioni coordinate fra loro finalizzate allo scambio, sottolineandone nel tempo i caratteri di apertura e dinamicità<sup>14</sup>. Dunque, *sistema aperto*, in ragione delle relazioni che stabilisce con i mercati di acquisizione, di sbocco con l’ambiente esterno dal quale trae vincoli/regole e opportunità<sup>15</sup>, oltre che *sistema dinamico* poiché muta continuamente al fine di adattarsi ai cambiamenti che avvengono nel mercato, nell’ambiente o nel suo interno<sup>16</sup>, e sistema proattivo poiché idoneo a generare mutamenti nell’ambiente di riferimento. Queste peculiarità, un tempo caratterizzanti le imprese private, sono oggi connotazioni riferibili anche alle aziende pubbliche<sup>17</sup>, avendo ampliato esse il loro campo d’intervento oltre quelli ritenuti un tempo “servizi pubblici essenziali” come difesa, ordine, sanità, istruzione, giustizia, etc.. . “Attività produttive ed erogative si rinvergono

---

<sup>12</sup> Cfr.: TAMASSIA L., (2009), *Gestione del personale degli enti locali. Aggiornato alla riforma Brunetta*, Il Sole 24 Ore, Milano; Cfr.: BERTINI U., (1991), *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino.

<sup>13</sup> Cfr.: ONIDA P., (1951), *Le discipline economico aziendali. Oggetto e metodo*, Giuffrè, Milano.

<sup>14</sup> Cfr. FERRARIS FRANCESCHI R., (1987), *Sul problema della teoria nell’economia aziendale*, in AA.VV., *Saggi di economia aziendale per Lino Azzimi*, Giuffrè, Milano.

<sup>15</sup> Cfr.: BERTINI U., (1991), op. cit.

<sup>16</sup> Cfr.: BISIO L., MAZZOLENI M., (2008), *Manuale di management dell’ente locale. Logiche e strumenti di governance pubblica*, Il Sole 24 Ore, Milano.

<sup>17</sup> Cfr.: HINNA L., MENEGUZZO M., MUSSARI R., DECASTRI M., (2006), *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, Milano.

contemporaneamente nella stessa formula aziendale, essendo cambiato il concetto di servizio che, in passato, era tradizionalmente legato in prevalenza ad un concetto pubblico, ora è talmente esteso da comprendere in sé tutte quelle casistiche che, in precedenza, erano considerate diverse dall'attività di stretta produzione di beni"<sup>18</sup>. Ai Comuni, e agli Enti locali in genere, è pertanto attribuibile una accezione di sistema aperto: istituzionalmente in virtù dell'elezione diretta degli amministratori da parte dei cittadini e funzionalmente in ragione sia della ricaduta sociale ed economica della loro attività di produzione/erogazione sul territorio sia della governance generabile che svolge la funzione di volano per tutto il territorio di riferimento.

Altri elementi che caratterizzano e qualificano l'azienda pubblica sono *l'attività di scambio e il fine aziendale*. Anche in essa è ravvisabile, sia che svolga attività di produzione che di erogazione di servizi, *attività di scambio*. L'aspetto focalizzante risiede nella corresponsione di un corrispettivo per il bene acquisito o la prestazione ricevuta, seppur ai cittadini venga richiesta una contropartita monetaria che non copre integralmente i costi dei servizi resi, ma il prezzo politico<sup>19</sup>, ovvero un prezzo inferiore a quello di mercato ma di per se idoneo a qualificare lo scambio. Rispetto invece al fine aziendale, la dottrina classica rileva delle differenze tra aziende di produzione ed aziende di erogazione, ma il discrimine non può essere rappresentato dalla sola finalità lucrativa dell'azienda. "Non è corretto infatti credere che la produzione si prefigga necessariamente il lucro, nella sua forma finale di profitto, né che l'azienda di erogazione si proponga di non conseguire un "avanzo economico", che è una rendita netta"<sup>20</sup>. Su questo assunto di Amaduzzi, non ci si può dunque limitare a differenziare tra il fine delle imprese in senso stretto (dedite a massimizzare il profitto) e le non-imprese, *tout court* aziende (che perseguono il soddisfacimento dei bisogni umani), introducendo in tal modo una contrapposizione tra imprese, economiche nel fine e nel mezzo, e non-

<sup>18</sup> Cfr.: ANSELMINI L., (2003), op. cit., p. 43.

<sup>19</sup> Cfr.: PASSAPONTI B., (1984), *I prezzi politici nei servizi di pubblica utilità*, SEU, Pisa.

<sup>20</sup> Cfr.: AMADUZZI A., (1965), *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino.

imprese, economiche nel mezzo, ma non nel fine. Tra l'altro Giannessi aveva già avvertito tale tesi per l'impossibilità di prevedere fini diversi e alternativi per uno stesso fenomeno, l'azienda nella sua unitarietà<sup>21</sup>. La differenza, tutt'al più, sta nel come distribuiscono, se o meno in presenza di mercato. Da qui, il concetto di "creazione di utilità" che riguarda tutte le tipologie di aziende<sup>22</sup>. Su questo assunto il Farneti<sup>23</sup> propone la distinzione fra aziende *lucrative* e *non lucrative*, con una loro classificazione effettuata sulla presenza, o meno, di un *prezzo di cessione* dei prodotti stabilito dal mercato. Dato per comune il processo di gestione nelle due tipologie di azienda, attraverso la combinazione dei fattori per la produzione di beni e servizi, siano essi consumati internamente o rivolti al consumo esterno (di clienti o cittadini-utenti), sotto l'ottica dei processi tecnici interni non vi è differenza tra le due classi di aziende. Diversamente, cambia la sequenza realizzata nell'ambito del processo produttivo, che nei *soggetti lucrativi* si sviluppa attraverso l'acquisto, la trasformazione, la produzione e la "vendita", mentre nelle *aziende non lucrative* prevede l'acquisto, la trasformazione (in senso fisico-tecnico o economico), la produzione e il "collocamento". Ne deriva che durante la fase di vendita, per i soggetti lucrativi si viene a definire un "prezzo" del bene o del servizio offerto, determinato dall'incontro della domanda e dell'offerta in una condizione di libera concorrenza; nelle aziende che sono state definite "non lucrative", invece, la fase di collocamento non si realizza secondo le regole del mercato, ma in forme e modalità che, secondo le decisioni dell'ente legate al grado di socialità riconosciuto al servizio, possono determinare un collocamento *gratuito, a parziale pagamento o a pagamento* totale dei costi di produzione<sup>24</sup>. Il reintegro delle risorse impiegate avviene attraverso

---

<sup>21</sup> Cfr.: GIANNESSE E., (1960), op. cit.

<sup>22</sup> Cfr.: CASSANDRO P.E., (1979), op. cit., pag. 57 "sia nel consumo che nella produzione, insomma, si agisce economicamente comparando utilità consumate con utilità create e scegliendo, fra le possibili alternative, quelle che rendono più alto il rapporto tra utilità create e utilità consumate".

<sup>23</sup> Cfr.: FARNETI G., (1999), "Verso una nuova definizione di 'azienda', con quali conseguenze sull'Economia Aziendale: prime riflessioni", Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale, n. 7-8, luglio-agosto, pp. 346/360.

<sup>24</sup> Cfr.: FARNETI G., (1995), *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino.



*proventi* acquisiti secondo differenti modalità: trasferimenti di organi sovraordinati (tipicamente Stato e Regione), imposizione tributaria, applicazione di tariffe a parziale copertura dei costi sostenuti, svolgimento di attività di gestione tipiche delle imprese (attività patrimoniali e d'impresa) o mediante l'acquisizione di specifici circuiti di finanziamento. Può, dunque, sintetizzarsi che le amministrazioni pubbliche, considerate le attività svolte, siano inquadrabili fra le *aziende pubbliche non lucrative*: “pubbliche” poiché operano con una ricchezza che appartiene alla comunità (che la eroga secondo le modalità sopra esposte) e perché i soggetti che le governano sono legittimati dal corpo politico mediante il meccanismo dell'elezione<sup>25</sup>; “non lucrative” in quanto non producono per il mercato (in caso contrario sarebbero configurabili come imprese pubbliche lucrative).

### **1.1.3. Economicità ed equilibrio economico negli Enti**

Il soddisfacimento dei bisogni umani è un fine perseguito non solo dalle aziende di erogazione ma anche da istituzioni e associazioni (politiche, culturali, sportive, sociali, ecc.) non riconducibili alla sfera aziendale. Tale fine va perseguito garantendo, al tempo stesso, economicità della gestione, che non può essere considerata alternativa al soddisfacimento dei bisogni umani. L'obiettivo principale dell'impresa è la produzione di valore, e quindi della ricchezza, ma non va sottovalutata la forte valenza sociale, non potendosi, infatti, distribuire ricchezza se non la si crea<sup>26</sup>. A tal riguardo l'Anselmi afferma: “il fine del soddisfacimento dei bisogni umani, per tradizione considerato collegato esclusivamente alle aziende di erogazione, in realtà appartiene anche alle aziende di produzione, dal momento che esse, come abbiamo visto, hanno lo scopo fondamentale di produrre ricchezza, presupposto necessario per realizzare il soddisfacimento dei bisogni umani”<sup>27</sup>. Una volta definiti gli Enti locali come aziende pubbliche non lucrative, ad essi possono essere imputati altri principi cardini

---

<sup>25</sup> Cfr.: GIOVANELLI L., (1995), *La comunicazione economica nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.

<sup>26</sup> Cfr.: SARACENO P., (1961), *Il fine di lucro nelle aziende pubbliche di produzione*, in AA.VV., *Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di G. Zappa*, Vol. III, Giuffrè, Milano.

<sup>27</sup> Cfr.: ANSELMINI L., (1995), op. cit., pag. 48.

dell'Economia Aziendale e, tra questi, l'“equilibrio economico a valere nel tempo”<sup>28</sup>, che non vale solo per le “imprese”. Al pari di queste, anche l'azienda Comune-Ente locale esiste e può continuare ad esistere se permangono nel tempo le condizioni di equilibrio tra ricchezza consumata e ricchezza prodotta. In definitiva, anche nelle aziende pubbliche il fine è dato dal raggiungimento di un equilibrio economico che consenta l'accrescimento della ricchezza per i cittadini attraverso la produzione e la distribuzione di alcuni servizi; secondo Sòstero “ciascun tipo di azienda persegue delle finalità istituzionali (di ordine sociale, etico, morale, filantropico, politico, culturale, sportivo ricreativo, economico, ecc.), che per quanto possano essere diverse, richiedono comunque che l'azienda stessa possa durare nel tempo in un ambiente mutevole e svolgere la sua azione in modo relativamente autonomo”<sup>29</sup>.

L'equilibrio economico, che dà contenuto al concetto di economicità, è generalmente rappresentato in Ragioneria attraverso la somma algebrica fra i costi e i ricavi, riflesso della differenza tra le utilità consumate per la produzione e le utilità riconosciute dal mercato ai prodotti dell'azienda. Ma, se nel caso delle imprese, in virtù dell'operare del mercato, il miglioramento delle condizioni di economicità (che coincide con uno sviluppo positivo del risultato economico) comporta il riconoscimento di condizioni di efficacia e dunque la creazione di utilità, ciò non vale per le aziende pubbliche non lucrative, per le quali un risultato economico positivo non rappresenta “utile” o “guadagno”, ma “risparmio”<sup>30</sup>. Occorre pertanto distinguere, nel caso di enti pubblici non lucrativi, fra un “equilibrio economico minimo”, a valere nel tempo, realizzabile come contrapposizione tra le risorse affluite (proventi di competenza del periodo) e risorse consumate (costi di competenza del periodo), ed esprimibili quale condizione necessaria ma non sufficiente di durabilità dell'azienda, rispetto, invece, ad un “equilibrio

---

<sup>28</sup> Cfr.: FERRARIS FRANCESCHI R., (1998), *Problemi attuali dell'Economia aziendale in prospettiva metodologica*, Giuffrè, Milano; Cfr.: ANSELMINI L., (1995), (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini.

<sup>29</sup> Cfr.: SOSTERO U., (2003), *L'economicità delle aziende. Rappresentazione e valutazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende non profit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano.

<sup>30</sup> Cfr.: CASSANDRO P.E., (1979), op. cit.

economico propriamente detto”, anch’esso a valere nel tempo, ma dato dalla differenza fra “utilità prodotta *meno* utilità consumata”<sup>31</sup>. Perciò, l’economicità, vale a dire la capacità di produrre massimizzando l’utilità delle risorse impiegate è determinata da due componenti: la *performance*, che denota il raggiungimento dei fini istituzionali dell’azienda (misurati dall’operare dell’efficacia e dell’efficienza), ed il raggiungimento delle condizioni di equilibrio economico in senso stretto, patrimoniale, finanziario e monetario. Rispetto a ciò, il Ministero dell’Interno - Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali, 2004 – ha elaborato con il Principio contabile n. 2, punto 8, un orientamento sulle modalità del raggiungimento dell’equilibrio economico, in assenza di un prezzo di cessione dei “prodotti” atto ad esprimere l’utilità creata per la misurazione dell’economicità, e da intendersi come combinazione dell’efficienza (minimizzo degli input per generare gli output) e dell’efficacia (attitudine a raggiungere gli obiettivi di output).

Si può pertanto argomentare che il concetto di economicità nelle aziende si offre a diverse interpretazioni e definizioni<sup>32</sup>, muovendo da due posizioni estreme: tanto come condizione di *equilibrio aziendale* e tanto come successo nel *perseguimento delle finalità istituzionali*. Nel primo caso si delinea la *capacità di funzionamento*, la durabilità nel tempo in modo *autonomo* facendo leva sulle risorse attivate nei diversi canali, e senza contare su sostegni terzi diversi dai suoi fini. Nel secondo caso, si sottolinea la capacità da parte dell’azienda di cogliere le finalità per cui essa è stata istituita e funziona. Ma, nell’individuazione di caratteri aziendali riferibili agli Enti locali, la differenza sostanziale sta nel fatto che mentre nelle imprese può esserci commistione e sintesi tra successo aziendale ed

---

<sup>31</sup> Cfr.: SOSTERO U., (2003), op. cit.

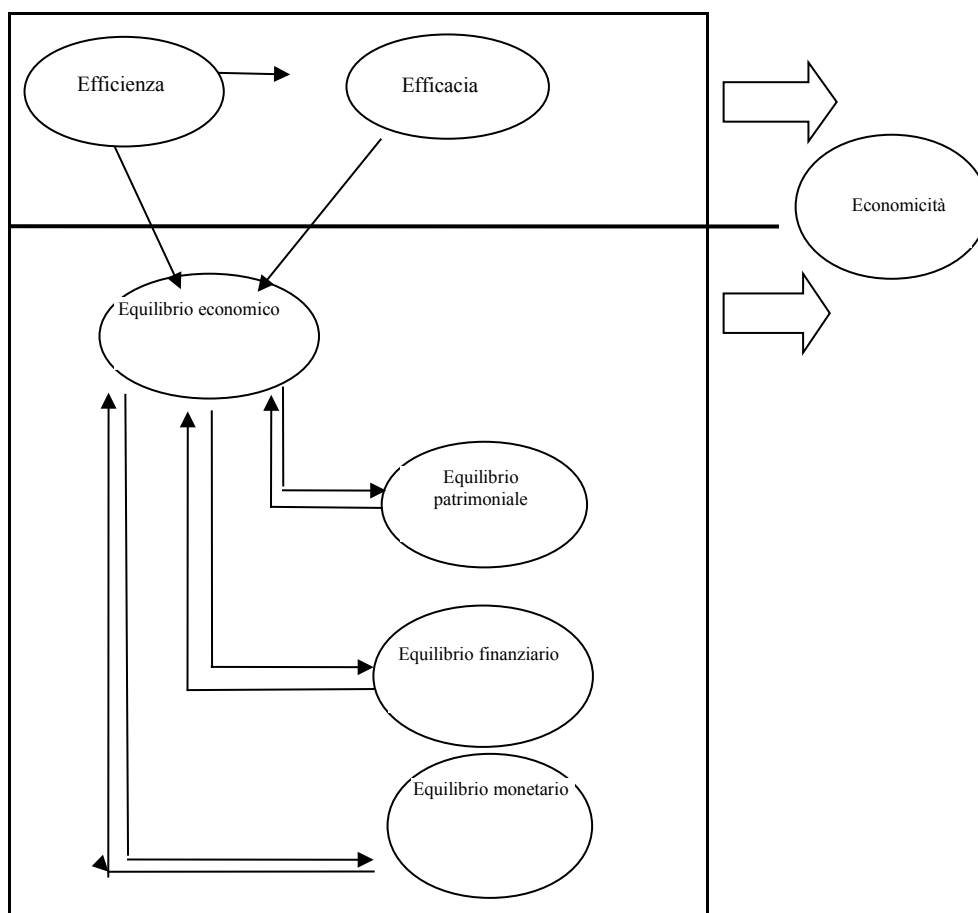
<sup>32</sup> Cfr.: AIROLDI G., BRUNETTI G, CODA V., (1994) *Economia aziendale*, op.cit., Cap. IX: CASSANDRO P.E., (1980), *Sul concetto di “economicità” aziendale*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, maggio-giugno; CAVALIERI E., (2000), *L’economicità e le condizioni di equilibrio del sistema d’impresa*, in CAVALIERI E., (a cura di), *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino; PAOLINI A., (2006), *Le condizioni di equilibrio aziendale*, in Marchi L. (a cura di), *Introduzione all’economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, Sesta Edizione; ZANGRANDI A., (2000), *Economicità delle aziende non profit: per promuoverne lo sviluppo*, in ZANGRANDI (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, EGEA, Milano.

equilibrio economico, estrinsecabile nel risultato di periodo, negli Enti locali (ricompresi, si ricorda, tra la categoria delle aziende pubbliche non lucrative) non è altrettanto agevole “misurare” la capacità del raggiungimento delle finalità istituzionali poiché non esprimibili con indicatori finanziari ed economici. Occorre, allora, scindere i due aspetti e considerare separatamente le condizioni di durabilità e la capacità del perseguimento dei fini istituzionali, fermo restando che però la differenziazione è da intendersi solo in termini di separata misurazione, dato che l’economicità la si persegue solo conseguendo congiuntamente efficacia ed efficienza nel rispetto degli equilibri aziendali<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Cfr.: SOSTERO U., (2003), op. cit.

**FIG. N 1 - GLI EQUILIBRI AZIENDALI**



Fonte: Sòstero U., (2003), *L'economicità delle aziende*, op. cit., pag. 196.

Come visto in figura, le due componenti delle performance aziendali che influiscono nella formazione dell'equilibrio economico sono *l'efficacia* e *l'efficienza*. Con il primo termine intendiamo la capacità di cogliere un obiettivo prefissato, ottimizzando gli *output* della gestione, anche se nel caso degli Enti locali la loro misurazione non è sempre agevole dato che possono essere oggetto di valutazione diversi aspetti o caratteri non riconducibili a elementi economici (costi/ricavi); in tali ambiti, il grado di raggiungimento dell'efficacia va posto in relazione al conseguimento delle finalità aziendali dell'ente, visto che pur in presenza di un utilizzo ottimale delle risorse disponibili e di mantenimento dell'equilibrio aziendale, non si può affermare di essere stati efficaci nella propria attività se, ad esempio, sono

stati prodotti e/o erogati beni e servizi non richiesti dalla collettività amministrata. Spesso, in dottrina, si distingue in *efficacia economica* ed *efficacia sociale*<sup>34</sup> dove, la prima esprime la capacità dell'impresa di raggiungere soddisfacenti gradi di efficienza generale, mentre l'efficacia sociale dell'attività di un Comune può essere espressa dal grado di soddisfacimento dei bisogni della collettività amministrata.

Con il termine *efficienza* si intende l'attitudine dell'azienda ad ottimizzare la quantità di risorse (*input*) occorrente per produrre una determinata quantità di beni o servizi (*output*)<sup>35</sup>, rapportando le risorse consumate ai risultati ottenuti. Inoltre, l'*efficienza complessiva* può articolarsi in *efficienza tecnica* ed *efficienza economica o gestionale*. L'*efficienza tecnica* è funzione dello sviluppo delle conoscenze e delle tecnologie, e come tale influenza l'efficienza complessiva che, invece, ha una relazione più diretta e stringente con l'*efficienza economica*. A tal riguardo l'Onida afferma: "un'impresa che realizzi i massimi rendimenti possibili con gli impianti e i macchinari a disposizione, può darsi che abbia raggiunto rendimenti di piena efficienza con quei mezzi, ma non i rendimenti economici possibili, se con impianti e macchinari più moderni, concretamente acquisibili e convenientemente utilizzabili, potesse ottenere rendimenti più elevati, tali da ridurre fortemente i costi di produzione"<sup>36</sup>. Nel caso degli Enti locali, ancora, si evidenzia una ulteriore distinzione tra *efficienza programmata* e *efficienza realizzata*, separando le attività, ossia le azioni messe in campo, dai risultati, cioè quanto si è ottenuto con l'implementazione delle suddette azioni, il tutto condensato nei canonici documenti di bilancio previsti per legge. In un'ottica di feedback attuata attraverso il processo di programmazione/controllo è possibile riscontrare l'allineamento/scarto tra l'efficienza programmata e quella realizzata e *la valutazione dell'efficacia*

---

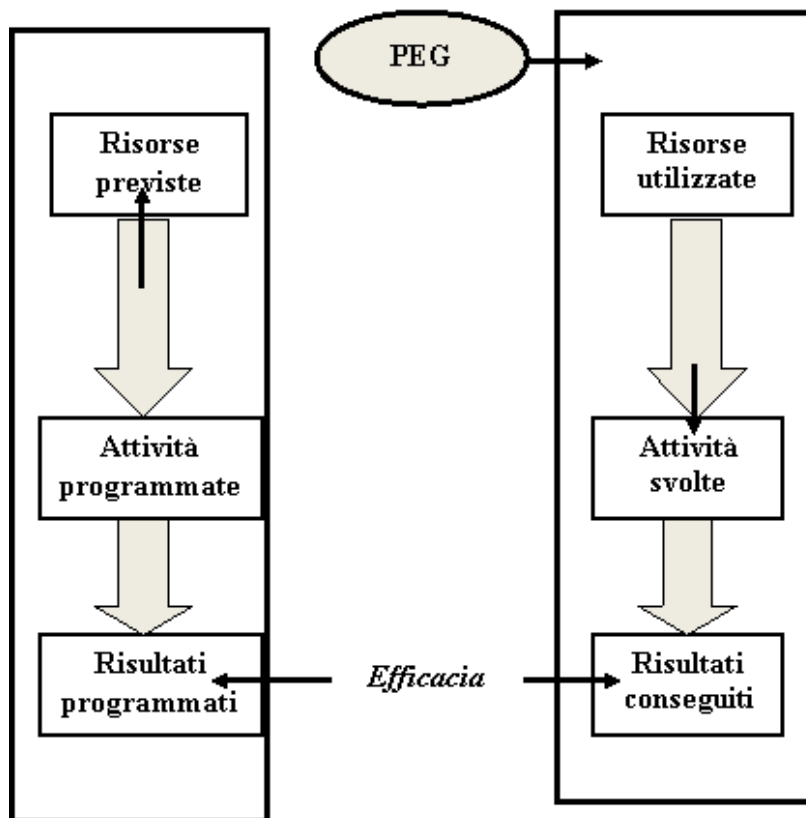
<sup>34</sup> Cfr.: CAVALIERI E., RANALLI F., (1994), *Appunti di economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, I vol., Kappa, Roma.

<sup>35</sup> Cfr. BRUSA L., (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano; CASELLI L., (1970), *L'impresa pubblica nell'economia di mercato*, Giuffrè, Milano.

<sup>36</sup> Cfr.: ONIDA P., (1980), *Economia d'azienda*, Utet, Torino, pag. 76.

in termini di differenza tra gli *output attesi o desiderati* e gli *output conseguiti o effettivi*<sup>37</sup> (si veda figura successiva).

FIG. N.2 - LA VALUTAZIONE DELL'EFFICACIA



Fonte: adattamento da REBORA G., (1999), *Un decennio di riforme*, Guerini, Milano.

Se i due aspetti della performance aziendale (efficacia ed efficienza) sono tra loro correlati, non è detto che *l'efficienza è sempre condizione per il raggiungimento dell'efficacia*. Difatti, proprio per gli Enti locali, misurare una performance scarsamente efficiente, con spreco di risorse, in una situazione di disponibilità abbondante può permettere di raggiungere particolari obiettivi (efficacia parziale), ma nello stesso tempo incidere negativamente nel perseguimento dell'efficacia complessiva, data la sottrazione di utili risorse che avrebbero potuto soddisfare altri bisogni. Così come si può essere pure efficienti, facendo un uso corretto e razionale degli input, ma non efficaci, a motivo di risorse non adeguate, o perché utilizzate in attività non pertinenti. Si pensi, ad esempio, ad un servizio comunale il

<sup>37</sup> Cfr.: TAMASSIA L., (2009), op. cit.; MAZZARA L., (2009), op. cit.

cui costo sia il più basso rispetto ad altre realtà, ma le risorse complessivamente assegnate consentono di servire solo una piccola parte della domanda individuale che promana dalla collettività; oppure, nel caso di utilizzo di risorse in attività non pertinenti, si offre un servizio alle migliori condizioni di rapporto qualità/prezzo, ma proprio per quel servizio manca una adeguata richiesta.

Ma se l'efficienza e l'efficacia sono le componenti di performance dell'equilibrio economico, l'azienda per perseguire nel tempo le proprie finalità istituzionali e operare in autonomia deve tendere ad altre tipologie di equilibrio: patrimoniale, finanziario e monetario. L'equilibrio economico, come già detto, inteso come uguaglianza tra la sommatoria dei ricavi e la sommatoria dei costi a cui si aggiunge il reddito, va considerato in un arco temporale più ampio, quindi non se ne pregiudica il conseguimento in caso di squilibri temporanei di breve periodo, ed allo stesso tempo equilibri di breve termine non possono rassicurare sulla sua stabilità se tali equilibri non fossero confermati anche per il futuro<sup>38</sup>. Perciò, l'equilibrio economico va inteso come *equilibrio economico in senso stretto*. Nelle aziende pubbliche e non profit, a maggior ragione negli Enti locali, i corrispettivi dei beni e servizi, quando non sono ceduti gratuitamente, non sono sicuramente remunerativi dei costi sostenuti, e l'equilibrio viene assicurato da altre entrate, come contributi, proventi patrimoniali, trasferimenti; l'equilibrio economico in senso stretto va visto come *capacità dell'azienda di ripristinare le risorse* che consuma nello svolgimento della propria attività, quando offre servizi a favore dei cittadini o trasferisce fondi a terzi per lo svolgimento di attività cui attribuisce valenza di pubblica utilità, e che ripristina, riacquisendole, imponendo tributi o ricevendo da enti di livello superiore devoluzioni finalizzate. Proprio perché il raggiungimento dell'equilibrio economico in senso stretto deve essere assicurato comunque, occorre individuare le forme di entrate di risorse a copertura dei costi sostenuti tramite una idonea e razionale programmazione delle attività

---

<sup>38</sup> Cfr.: CORTICELLI R., (1979), *La crescita dell'azienda. Armonie e disarmonie di gestione*, Giuffrè, Milano.



dell'ente<sup>39</sup>. Può, quindi, essere necessario, in alcune situazioni, a causa della non congruenza delle tariffe per i servizi erogati rispetto ai costi di produzione, imporre una fiscalità generalizzata chiedendo sacrifici a tutti, pur se non vi è coincidenza tra soggetto passivo ed utilizzatore del servizio<sup>40</sup> ed il sacrificio non viene sentito come correlato all'utilità percepita.

Passando alla disamina dell'*equilibrio patrimoniale*, a differenza di quanto avviene nelle analisi di bilancio delle imprese, ove il riferimento è alla composizione temporale tra impieghi e fonti e alla loro correlazione, negli Enti locali tale equilibrio lo si interpreta come la capacità dell'azienda di accumulare e mantenere un ammontare di ricchezza ritenuto congruo in relazione agli investimenti necessari per lo svolgimento delle sue attività istituzionali<sup>41</sup>. E' evidente che per le modalità di immagazzinamento delle risorse, gran parte del patrimonio degli Enti locali ha origine e dipendenza dai trasferimenti da enti sovraordinati e, in via residuale, da lasciti e donazioni. A ogni modo, solo nelle casistiche normativamente previste, gli Enti locali possono dichiarare il dissesto finanziario allorché "l'ente non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell'ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all'articolo 193, nonché con le modalità di cui all'articolo 194 per le per le fattispecie ivi previste"<sup>42</sup>

Lo schema del conto del patrimonio è definito dall'art. 1 del DPR 194/96. Circa la sua rappresentazione, la maggior parte delle aziende pubbliche fa ancora uso della contabilità finanziaria come sistema di rilevazione del patrimonio netto, ricavandolo come differenza indistinta tra attività e passività (adottando preliminari accorgimenti extracontabili per la determinazione di alcune poste non finanziarie). Negli Enti locali, perciò, per la rilevazione dei fatti aziendali si fa ricorso principalmente alla

---

<sup>39</sup> Cfr.: PROPERSI A., (2006), *Contabilità e bilanci nell'ente locale. Contabilità finanziaria, bilanci, programmazione e controllo di gestione, revisione, bilancio sociale*, Franco Angeli, Milano.

<sup>40</sup> Cfr.: BORGONOV E., (2004), op.cit.

<sup>41</sup> Cfr. PISONI P., (1996), *Le caratteristiche del sistema azienda*, in AA.VV., *Lezioni di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino.

<sup>42</sup> DLGS. 18 agosto 2000 n. 267 – Testo Unico sull'ordinamento degli Enti Locali, art. 244.

contabilità finanziaria, che prevede inizialmente la redazione obbligatoria di preventivi con funzione autorizzativa ex ante. Mentre nell'impresa il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come sistema di osservazione e di rappresentazione dei risultati di gestione, nelle amministrazioni pubbliche il sistema di rilevazione nasce e si sviluppa come strumento preventivo con finalità primaria di definire gli spazi operativi entro cui si può svolgere l'azione degli organi di amministrazione<sup>43</sup>. La rilevazione dei valori finanziari prevede una prima fase di accertamento o di impegno (a seconda se sorge il diritto o l'obbligo ad incassare o a versare una somma), e una seconda fase con la quale si rileva l'entrata o l'uscita monetaria.

Riguardo all'*equilibrio finanziario*, esso in economia aziendale è raggiunto con un opportuno bilanciamento tra fonti di finanziamento e impieghi, che se riferito ad un momento specifico della vita dell'azienda è definito come equilibrio *strutturale*, mentre se si considera l'attitudine dell'azienda a reperire nel tempo fonti di finanziamento idonee, sia per qualità e quantità, a far fronte al fabbisogno generato dalle operazioni di gestione e dagli investimenti sul patrimonio, si parla, invece, di *equilibrio dinamico*<sup>44</sup>.

Di contro, l'*equilibrio monetario* esprime la capacità dell'azienda a far fronte nel tempo agli impegni di pagamento. A differenza dell'equilibrio economico, il mantenimento delle condizioni di equilibrio monetario non deve mai venire meno, pena una paralisi dell'attività aziendale, pur in presenza di un equilibrio economico espresso in piene condizioni di economicità<sup>45</sup>. Pertanto, se ben utilizzata la contabilità finanziaria degli Enti locali è potenzialmente strumento di controllo e monitoraggio degli equilibri richiesti, oltre che fonte di informazioni molto analitiche relative alla composizione delle entrate, delle spese, e alla correlazione dei movimenti in entrata e in uscita.

#### **1.1.4. La creazione di valore**

---

<sup>43</sup> Cfr.: BORGONOVÌ E., (1988), *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna.

<sup>44</sup> Cfr. SOSTERO U., BUTTIGNON F., (2002), *Il modello economico finanziario. Introduzione alla costruzione e analisi di bilancio, al calcolo matematico e alla valutazione dell'impresa*, Giuffrè, Milano.

<sup>45</sup> Cfr.: PAOLINI A., (2006), op. cit.

Individuati i caratteri aziendali riferibili agli Enti locali intesi come aziende pubbliche non lucrative, ora necessita accantonare concetti più marcatamente tecnici per argomentare sulla specificità delle finalità istituzionali degli stessi, in particolar modo sulla produzione di beni e servizi, usufruiti dai cittadini per il soddisfacimento di “bisogni collettivi”, che l’azienda pubblica non destina al mercato. La mancanza del mercato comporta che nelle aziende pubbliche assuma un ruolo centrale, più di quanto avvenga nelle imprese, da un lato la “dimensione sociale” e dall’altro una “eticità dei comportamenti degli attori chiave” basata sui principi del rispetto delle persone, l’esercizio del potere come “servizio”, il distacco dalla ricchezza, l’amore della verità, la ricerca disinteressata di ciò che è bene per l’azienda e per la collettività<sup>46</sup>. Pertanto, la gestione dell’azienda pubblica deve essere informata, oltre che sul già analizzato rispetto a valere nel tempo delle varie forme di equilibrio (economico in modo particolare), da un “sistema di *valori*” sui quali si deve realizzare la più completa condivisione fra tutti i soggetti interessati: economicità della gestione, attivazione dei processi di pianificazione e controllo, cultura organizzativa, confronto con l’ambiente, controllo sociale e conseguente dimensione etica<sup>47</sup>. In questo contesto, un rilievo centrale assume dunque (come in figura) il concetto di *valore pubblico*, carattere attribuito all’attività delle istituzioni pubbliche nell’ottenimento di risultati che vengono percepiti dai cittadini come contropartita che vale il sacrificio delle risorse collettive impiegate<sup>48</sup>.

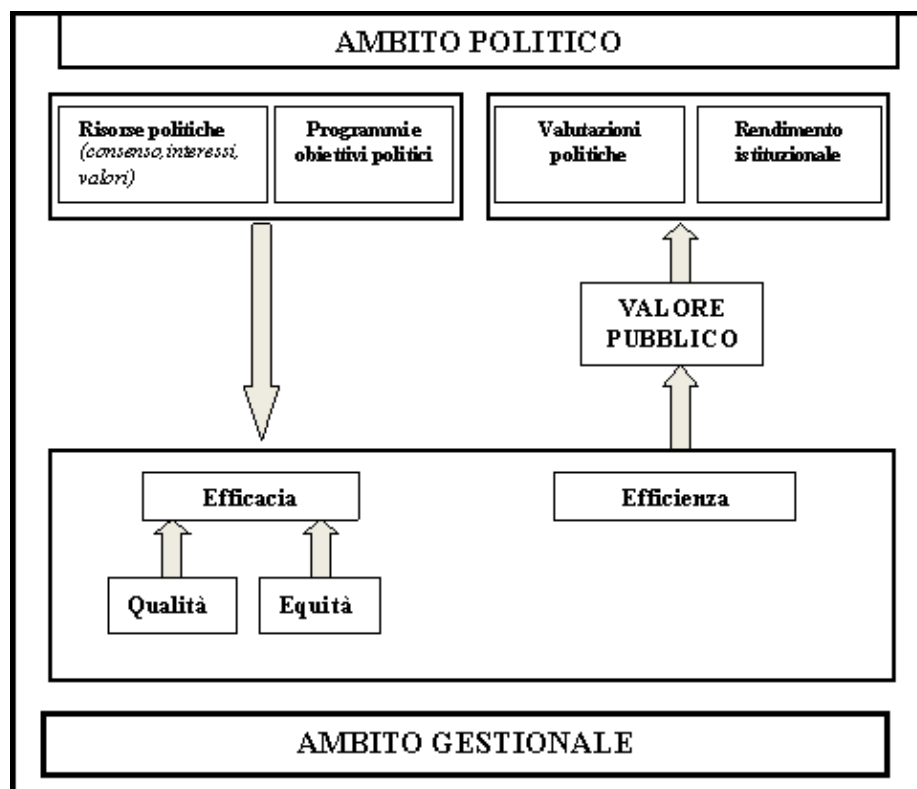
---

<sup>46</sup> Cfr.: FARNETI G., (1992), *Quali “valori” per l’azienda” ente locale?*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 7-8 luglio-agosto.

<sup>47</sup> Cfr.: FARNETI G., (1995), op. cit.

<sup>48</sup> Cfr. MOORE M.H., (2003), *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano - Edizione originale *Creating Public Value*, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1995.

FIG. N. 3 - LA CREAZIONE DEL VALORE PUBBLICO



Fonte: adattamento da REBORA G., (1999), *Un decennio di riforme*, op. cit..

Al riguardo, però, deve osservarsi una maggiore difficoltà nel rilevare la valutazione delle performance degli Enti locali, dato che “occorre mettere in relazione risorse e fattori impiegati, che hanno un valore economico, con risultati non tutti esprimibili direttamente con un valore economico (anche se indirettamente lo hanno) e correlati invece con la sfera dei bisogni che mal si presta a determinazioni specifiche, tanto meno se di tipo quantitativo”<sup>49</sup>. Inoltre, a differenza delle imprese, le problematiche gestionali negli Enti locali si arricchiscono di una variabile in più che, per certi versi, ne aumenta la complessità: il rapporto tra il potere politico, di derivazione elettiva, e quello organizzativo-gestionale della dirigenza. Dalla fecondità o meno di tale rapporto scaturiscono i risultati che sono soggetti, proprio per la diversa fonte di legittimazione degli attori, a diverse modalità di valutazione: interna per quanto attiene la dirigenza, esterna, da parte dei cittadini, per la rappresentanza politico-istituzionale. La dirigenza è

<sup>49</sup> Cfr.:REBORA G., (1999), *Un decennio di riforme*, Guerini, Milano, pag. 44.

responsabile, infatti, della combinazione delle risorse finalizzate ad ottenere le prestazioni, e quindi della capacità di produrre effetti sul sistema dei bisogni collettivi ovvero della produzione di ciò che abbiamo definito valore pubblico; l'attore politico-istituzionale, invece, partendo dai programmi e dagli obiettivi politici agisce, con e sulle risorse politiche (consenso, interessi, valori), affinché la produzione di valore pubblico si traduca in percezione positiva dell'istituzione e dei suoi interventi, e quindi in rendimento istituzionale.

### **1.1.5. Tendenze evolutive**

Finora si è delineata una concezione aziendalistica degli Enti locali analizzati in parallelo con i caratteri delle imprese nella loro visione dimensionale privatistica. A partire dagli anni settanta del secolo scorso, e più marcatamente negli anni ottanta, il panorama degli studi sull'azienda pubblica muta. Se in precedenza si era focalizzata l'attenzione sulla definizione di azienda, loro classificazioni ed individuazione degli scopi in generale perseguiti dalle stesse, negli ultimi tre decenni la situazione è cambiata radicalmente: si sono ampliati gli studi sull'azienda pubblica che richiamano sempre più l'attenzione di "specialisti", diversamente dall'analisi precedente trattata da "generalisti" che si occupavano soprattutto di azienda privata<sup>50</sup>. Da una concezione "amministrativa" e "legalistica", l'indagine sull'azienda pubblica assume una connotazione, prima, sempre più "aziendale" nella dimensione di "sistema economico", poi, negli anni ottanta, anche nel settore pubblico, vengono introdotti i principi dell'"Economia Aziendale" con identificazione di nuove formule gestionali. Verso la fine del decennio e nel corso di tutti gli anni novanta, la nuova "tendenza" che si afferma è dunque quella di concentrarsi sui principi, le regole di conduzione e gli strumenti di gestione; si applicano i concetti di efficienza, efficacia, economicità anche agli enti pubblici; si diversificano le funzioni degli organi politici da quelle degli organi tecnici, con conseguente autonomia e responsabilità dei diversi livelli di governo aziendale. La

---

<sup>50</sup> Cfr.: MELE R., SICA L., (1995 a cura di), *L'evoluzione degli studi di impresa*. Cedam, Padova.

gestione delle risorse umane, la valutazione delle prestazioni del personale e la loro incentivazione, sono la chiave del cambiamento culturale necessario alla modifica dei comportamenti burocratici, ai fini del recupero e della valorizzazione del rapporto con il cliente-utente, attento e sensibile alla qualità del servizio prestato. Le novità introdotte, sostenute da una serie di incisive riforme legislative di settore, portano, verso la fine del decennio e in maniera più manifesta all'inizio del nuovo secolo, ad enfatizzare in ambito pubblico particolari concetti economico-aziendali: si assegna maggiore importanza alla funzione comunicativa nella P.A., si amplia la platea degli *stakeholder* considerati rilevanti ai fini della corretta gestione (non più generici clienti-utenti, ma rappresentanti delle diverse articolazioni di categorie di “portatori di interesse”) e si introducono termini nuovi per le pubbliche amministrazioni come *accountability* e *rendicontazione sociale*, strumenti fondamentali per l’attivazione del controllo sociale sulla gestione dell’operato pubblico<sup>51</sup>.

Proprio l’*accountability* e la *rendicontazione sociale* saranno oggetto di trattazione nel successivo capitolo, non prima, però, di aver delineato, più analiticamente, i corposi interventi legislativi di ammodernamento intervenuti in ambito pubblico.

---

<sup>51</sup> Cfr.: FARNETI F., POZZOLI S., (2005 a cura di), *Bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale*, Ipsoa, Milano; FARNETI F., (2004), *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, Franco Angeli, Milano.

## 1.2: IL PROCESSO DI RINNOVAMENTO NELLA P.A.: DALLA PUBLIC GOVERNANCE ALLA RIFORMA BRUNETTA

### 1.2.1. L'evoluzione normativa

A partire dalla fine degli anni '70 tutti i principali Paesi sviluppati hanno intrapreso riforme più o meno radicali ed ininterrotte del settore pubblico e delle sue istituzioni. Ciò ha portato le aziende pubbliche, ed in particolare gli Enti locali, ad acquisire alcuni caratteri aziendali diversi rispetto al passato, e sempre più in simbiosi con le imprese private<sup>52</sup>. A tali iniziative di modernizzazione gli studiosi hanno dato denominazioni diverse, ma quella che ha riscosso maggior consenso è nota come New Public Management<sup>53</sup> o NPM. Tale filone di riforme, proprio della cultura anglosassone, aveva come fine il miglioramento della qualità e l'efficienza dei servizi pubblici<sup>54</sup>. La stagione del rinnovamento nella pubblica amministrazione in Italia prende le mosse, nell'ultimo decennio del secolo scorso, con l'intento di dare risposte ai problemi dell'organizzazione e delle funzioni dello Stato in una moderna democrazia. I presupposti ed i contenuti del New Public Management possono essere schematizzati avvalendosi di tre categorie di analisi: le sue idee chiave, le modalità di attuazione e le leve manageriali poste in essere<sup>55</sup>.

Le *idee chiave* sono i temi che hanno fatto da “sfondo” alle riforme ed hanno caratterizzato la prima fase del NPM (anni '80-'90):

---

<sup>52</sup> SAVINO M., (2003), *Le riforme amministrative*, op.cit., in CASSESE S., (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano.

<sup>53</sup> Cfr.: ANDRISANI P.J., HAKIM S., SAVAS E.S., (2002), *The New Public Management: Lessons from Innovating Governors and Mayors*, Kluwer Academic Publishers, Boston; MC LAUGHLIN K., OSBORNE S., FERLIE E., (2002), *New Public Management: Current Trends and Future Prospects*, Routledge, London; BARZELAY M., (2001), *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*. University of California Press, New York; LANE J. E., (2000), *New Public Management*, Routledge, New York; O'TOOLE JR., RAINEY H.G., BRUDNEY J.L., LAURENCE J., (2000), *Advancing Public Management: New Developments in Theory, Methods and Practice*, Georgetown University Press, Washington D.C.; MINOUGE M., POLIDANO C., HULME D., (1999), *Beyond the New Public Management: Changing Ideas and Practices in Governance*, Edward Elgar Publishing, London; MENEGUZZO M., (1997), “Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L'esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale”, in *Azienda Pubblica*, n.6.

<sup>54</sup> Cfr.: BORGONOVIE., (2002), op. cit.

<sup>55</sup> Cfr. MENEGUZZO M., (1999), *Managerialità, Innovazione e Governance. La pubblica amministrazione verso il 2000*, Aracne, Roma.

- esigenza di fornire la massima autonomia e discrezionalità al management pubblico;
- spostare l'asse di riflessione dal binomio politici-manager al binomio manager-utente;
- introdurre tecniche manageriali dal settore privato (for profit e no profit).

Le *modalità di attuazione* delle riforme in Italia hanno seguito logiche di tipo top-down (riforma guidata dal Governo centrale), in altri casi logiche bottom-up (riforma “spontanea” che coinvolge in primo luogo i comuni e le singole amministrazioni)<sup>56</sup>.

Le *leve d'azione di tipo manageriale* hanno improntato l'azione di modernizzazione. In particolare si possono distinguere leve “vecchie” e “nuove”, a seconda che ci si riferisca al primo embrionale nucleo del NPM o ad una fase più matura, come specificato in figura:

**TAB. N. 1 – LE LEVE D'AZIONE DEL NEW PUBLIC MANAGEMENT**

	Leve di manovra del New Public Management	Strumenti utilizzabili
--	---	------------------------

<sup>56</sup> Cfr. POLLIT C., BOUCKAERT G., (2002), *La riforma del management pubblico*, Bocconi Editore.



<b>Vecchie</b>	Decentramento	Ridimensionamento, accorpamento, ristrutturazione degli apparati pubblici, nuovi modelli organizzativi e formule gestionali.
	Competizione nel settore pubblico	Concorrenza guidata tra organizzazioni pubbliche.
	“Meccanismi Tipo Mercato” (MTM)	Mercati interni, compartecipazione, contracting out/in, voucher, diritti di proprietà.
	Privatizzazioni	Il processo di privatizzazione e le imprese pubbliche.
	Valutazione risultati e performance	Misurazione della performance, accountability e valutazione dei programmi.
	Limiti di cassa	Sistemi P.P.B.S., analisi costi-benefici, programmazione di bilancio, bilanci pluriennali, budget a base zero, etc.
	Gestione delle risorse umane	Devoluzione delle responsabilità e flessibilità.
<b>(verso la public governance)Nuove</b>	Etica	Viene scoperta una intrinseca eticità dell'efficienza
	Contratti di performance e di risultato	Accordi di performance, patti territoriali, contratti di piano.
	Miglioramento della regolamentazione	Migliorare la qualità e la capacità di regolamentazione. Il ruolo delle Authorities.
	Gestione del cambiamento	Implementare la riforma.
	Tecnologie di informazione e comunicazione	Dall'efficienza all'efficacia. Dalle tecnologie “di informazione” alle tecnologie “di informazione e comunicazione”.
	Relazioni P.A.- cittadini	Migliorare l'accessibilità e la partecipazione, definire standard di qualità e evitare clientelismi.

Fonte: Meneguzzo M., (1999), *Managerialità, innovazione e governance*, op. cit.

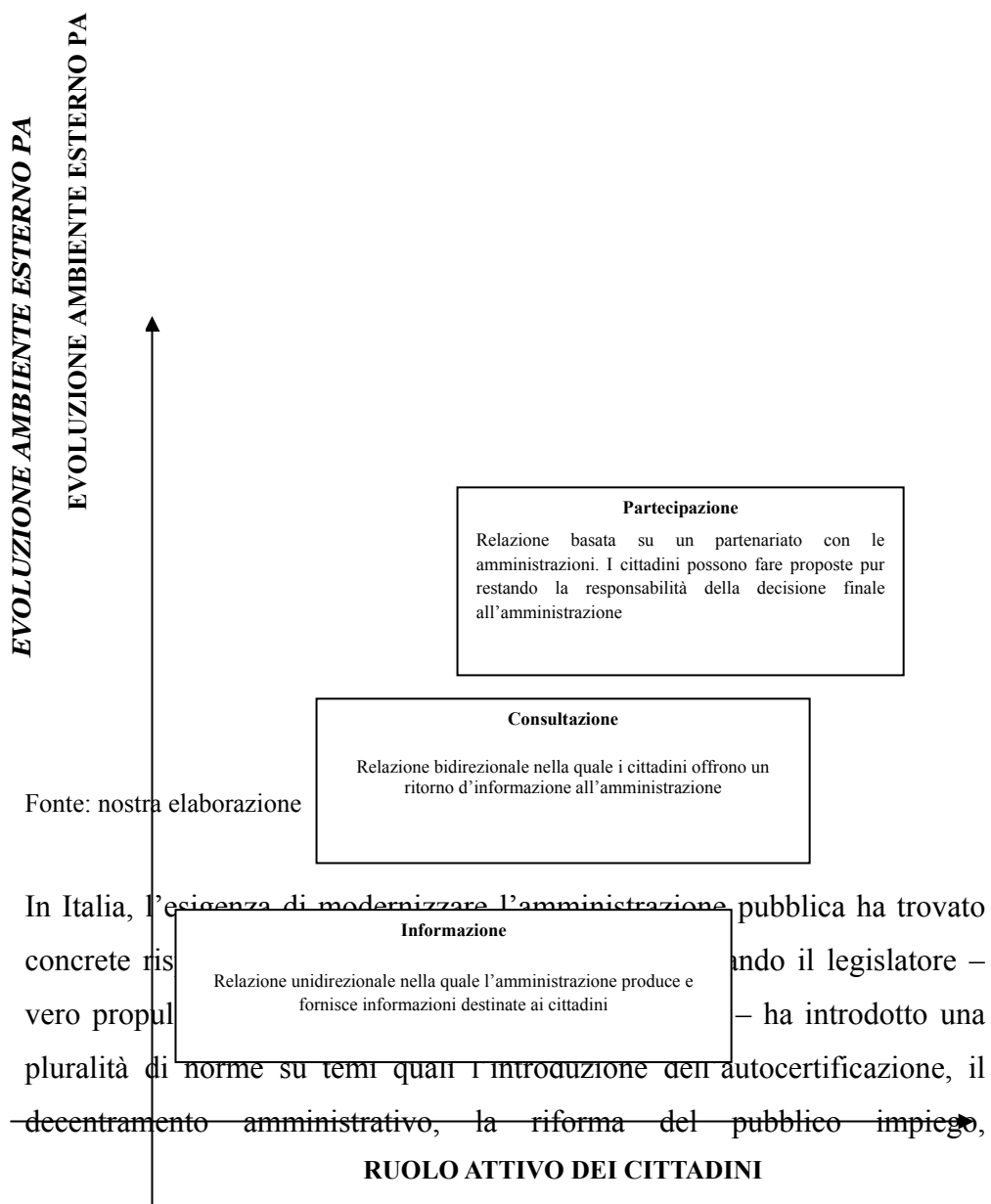
In riferimento alle leve manageriali, due sono di fondamentale criticità: la valutazione delle performance e dei risultati e le nuove modalità di relazione tra P.A. e cittadini.

Sul primo punto, la continua crescita che, a partire dagli anni '60, ha fatto registrare il rapporto tra spesa pubblica e PIL, ha posto in evidenza il problema della limitatezza delle risorse in relazione ai bisogni da soddisfare, determinando, come conseguenza, un forte interesse verso la misurazione dei risultati delle politiche pubbliche. I livelli di governo centrali hanno posto un'attenzione crescente alla misurazione dell'efficacia delle politiche, come strumento per governare e garantire la trasparenza nell'allocazione delle risorse tra programmi pubblici alternativi affidati alla gestione di diversi livelli istituzionali. Le riforme ispirate al NPM implicano il superamento della concezione "classica" di amministrazione, che si disinteressa delle conseguenze prodotte dall'azione amministrativa ed enfatizza i risultati aziendali, considerati sia nella dimensione reale (*output* ed *outcome*) sia nella dimensione economico finanziaria (costi – ricavi, fonti – impieghi). Circa le relazioni pubbliche P.A. – cittadini, se originariamente il NPM si caratterizza per un approccio volto a migliorare le amministrazioni "dall'interno", attraverso l'adozione di una serie di strumenti manageriali, successivamente si inizia a prendere coscienza dell'importanza del rapporto tra amministrazione ed ambiente esterno. Particolarmente rilevante sotto questo profilo è l'evoluzione delle relazioni tra P.A. e cittadini e l'emergere del tema della partecipazione e, quindi, di modelli collaborativi, flessibili e aperti che aprono spazi decisionali condivisi.

Le riforme ispirate al NPM hanno postulato, sotto l'influenza degli schemi del management del mondo delle imprese, che il rapporto tra P.A. e cittadino dovesse essere assimilato al rapporto tra azienda e cliente. In tal modo, l'enfasi era posta sugli aspetti dell'efficienza nella produzione dei servizi pubblici e sulla qualità percepita dai cittadini nella loro veste di clienti. Questo approccio, seppur funzionale, aveva però trascurato che i cittadini non sono semplici clienti, ma sono portatori di interessi generali non facilmente né univocamente schematizzabili. Inoltre, in coincidenza con la crisi del sistema tradizionale di rappresentanza politica, si è fatta sempre più pressante la domanda di una partecipazione diretta dei cittadini e delle

loro associazioni al momento della formazione delle scelte collettive ed al momento della valutazione degli esiti delle politiche pubbliche. Le recenti traiettorie di riforma evidenziano che le relazioni tra amministrazioni e cittadini stanno sempre di più evolvendo da un approccio unidirezionale (trasferimento di unità informative) ad un percorso interattivo (democrazia partecipata), come illustrato in figura.

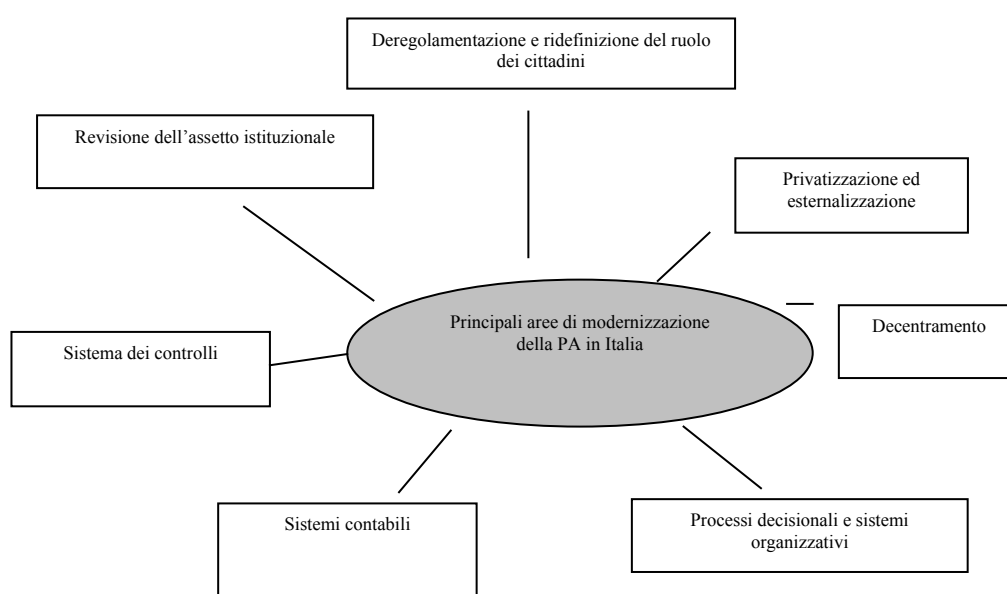
**FIG. N.4 - L'EVOLUZIONE DELLE RELAZIONI TRA P.A. E CITTADINI**



l'incremento dell'efficienza e della trasparenza amministrativa, la semplificazione e razionalizzazione amministrativa, il miglioramento dell'accesso ovvero del rapporto tra cittadino e amministrazione, la riforma della contabilità e del bilancio, la riforma dei controlli interni.

Le principali aree di modernizzazione della pubblica amministrazione in Italia possono essere sintetizzate come in figura:

**FIG. N.5 - LE PRINCIPALI AREE DI MODERNIZZAZIONE DELLA P.A. IN ITALIA**



Fonte: nostra elaborazione

Degli interventi legislativi del 1990<sup>57</sup> va anche evidenziato il carattere meditato di interventi preceduti da attento ed approfondito studio; ancor più, va sottolineato il loro rifuggire da enfatiche o vuote dichiarazioni di principio, per affidarsi, al contrario, alla fissazione di regole puntuali in tema di azione amministrativa. Infatti con il passaggio dallo stato amministrativo all'amministrazione democratica, la normativa del 1990 può essere considerata un punto di non ritorno in tema di riforme

<sup>57</sup> Legge 8 giugno 1990, n. 142 " Ordinamento delle autonomie locali"; Legge 7 agosto 1990 n. 241 "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi".

amministrative. Se la L. 142/90 sulla riforma delle autonomie locali ha introdotto il principio di separazione tra politica e amministrazione e il principio di sussidiarietà<sup>58</sup>, la L. 241/90 sul procedimento amministrativo, ha segnato le basi di una amministrazione improntata non più alla segretezza e mero rispetto delle norme, ma alla trasparenza, alla partecipazione, alla semplificazione. Successivamente, il principio di separazione è stato esteso a tutte le amministrazioni con il D. Lgs. n. 29/1993 e, circa il principio di sussidiarietà, prima a Costituzione c.d. “invariata” con la legge 59/97 (legge Bassanini) e poi con la modifica del titolo V della Carta Costituzionale operata con L. cost. n. 3 del 2001, viene cambiato in profondità l’ordinamento istituzionale della Repubblica. Secondo una logica di equiordinazione è indicato che la Repubblica, intesa come Stato-ordinamento, è costituita da strutture paritetiche, senza distinzione tra livelli gerarchici: Comuni, Province, Regioni e Stato. Il D.Lgs. n. 286/1999 ha rivisitato e implementato nella P.A. il controllo gestionale, già introdotto dal D.lgs. n. 77/95, inteso come insieme equilibrato e integrato di strutture, metodi e procedure, idonei a realizzare una serie di obiettivi generali incentrati sulle famose “tre E”: efficacia, efficienza ed economicità; la stessa introduzione negli Enti locali di collegi di revisori dei conti (tipico delle imprese), realizza una forma di controllo gestionale “al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmatici, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l’imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione”<sup>59</sup>. In pratica, si è rafforzata “una nuova cultura manageriale in grado di modificare profondamente le condizioni attuali di funzionamento delle amministrazioni, attraverso lo sviluppo di un orientamento rivolto alla soddisfazione dei bisogni espressi dai cittadini e sviluppando al tempo stesso, tra gli operatori, un forte senso di appartenenza all’ente ed una motivazione comune”<sup>60</sup>. Nel successivo periodo, e fino al 2009, gli interventi normativi hanno riguardato, tra gli altri, la tutela della

---

<sup>58</sup> Cfr.: NATALINI A., (2006), *Il tempo delle riforme amministrative*, Il Mulino, Bologna.

<sup>59</sup> D.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 “Testo unico delle leggi sul’ordinamento degli enti locali”, art. 196, comma 1.

<sup>60</sup> Cfr.: HINNA L., (2002), *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Padova, pp.115-119.

privacy (D.Lgs 196/20003), e in modo precipuo il bilanciamento dell'interesse alla riservatezza con il diritto alla trasparenza dell'azione amministrativa, concetto definito dalla L. n. 15 del 2005. L'ultimo intervento riformatore si deve alla attuazione della legge delega n. 15/2009 con il decreto legislativo n.150 del 2009 (decreto Brunetta), che attribuisce grande importanza alla trasparenza, come valore strumentale all'effettività e, in un certo senso, alla democraticità del sistema delle performance e della meritocrazia. Il decreto, pertanto, fornisce della trasparenza una definizione ampia e puntuale "quale accessività totale, anche attraverso lo strumento della pubblicazione sui siti istituzionali delle P.A. degli indicatori relativi agli andamenti gestionali e all'utilizzo delle risorse per il perseguimento delle funzioni istituzionali, dei risultati dell'attività di misurazione e valutazione svolta dagli organi competenti, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo del rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità"<sup>61</sup>. Come elemento di trasparenza il decreto prevede inoltre la ricognizione da parte delle P.A. dei servizi erogati e l'analisi dei loro costi, nonché la più ampia utilizzazione della posta elettronica certificata in conformità ai recenti interventi legislativi – di cui agli art. 16 comma 6 e 16 bis del decreto legge 185 del 2008. Un quadro sintetico dei principali provvedimenti adottati nel ventennio 1990-2009 è offerto dalla tabella che segue, nella quale si opera una distinzione basata sugli ambiti di intervento del legislatore, quali la trasparenza e semplificazione, l'organizzazione e gestione, gestione e rapporti con il personale, le funzioni e il decentramento per le Regioni e gli Enti locali.

**TAB. N. 2 -LE RIFORME AMMINISTRATIVE IN ITALIA**

Anno	Argomento			
	Funzioni e decentramento: Regioni ed EE.LL.	Riguardanti la generalità della PA		
		Amministrazione e cittadini (Trasparenza, controlli e semplificazione)	Organizzazione, gestione	Personale e relazioni sindacali

<sup>61</sup> Cfr.: DEODATO C., FRETTONI F., (2009), *La riforma Brunetta; le nuove regole del lavoro pubblico*, NelDiritto Editore, Roma.

1990	L. 142	L. 241		
1992	L. 421, art. 4 (finanza enti territoriali)			L. 421, art. 2 (privatizzazione rapporti di lavoro)
1993	D. lgs. 504 (finanza territoriale - ICI) L. 81 (elezione diretta del sindaco)	D.lgs. 29, art. 12 (uffici relazioni con il pubblico) L. 537	D.lgs. 29, Sez. 1 (separazione tra direzione politica e direzione amministrazione) d.lgs. 39 (sistemi informativi)	D.lgs. 29, Tit. VI (contrattazione collettiva)
1994			L. 20 (controllo interno sui risultati di gestione)	
1995	D.lgs. 77 (ordinamento finanziario e contabile)	L. 273 (semplificazione procedimenti e efficienza, carta servizi)		
1996				L. 662 (pubblico impiego)
1997	L. 59 (Funzioni e compiti) L. 127 (snellimento, decisione e controllo)	L. 59 (delegificazione) L. 127 (snellimento)	L. 59	L. 59 D.lgs. 396 - contrattazione e rappresentatività
1998		L. 191 (snellimento)	D.lgs. 80 (dirigenza)	
1999	L. 265 (revisione 142)	L. 50 (legge annuale delegificazione) D.lgs. 286 (carta servizi)	D.P.R. 150 (dirigenza) D.lgs. 286 (sistemi di controlli)	
2000	D.lgs. n. 267 (Tuel)	L. 340		
2001				D.lgs. 165 (spoils system)
2002			L. 145 (riordino dirigenza)	
2003		D.Lgs 196		
2005		L. 15		
2008		D.lgs. 185		
2009		L.15 D.lgs. 150	L.15 D.lgs. 150	L.15 D.lgs. 150

Fonte: nostra elaborazione e adattamento da SAVINO M., (2003), *Le riforme amministrative*, op. cit.

### 1.2.2. La modernizzazione della Pubblica Amministrazione

Come illustrato nel precedente paragrafo, il processo di riforma complessivo ha messo in campo alcune idee chiave che sono ormai entrate a far parte del sentire comune di studiosi, operatori e cittadini, e che sono state riassunte anche con l'espressione di "aziendalizzazione" della pubblica amministrazione<sup>62</sup>.

Il New Public Management, nell'ultimo decennio, è stato integrato da un nuovo approccio emergente, noto come Public Governance, riforma che nasce come critica al primo, ritenuto troppo vicino al mondo delle imprese

<sup>62</sup> Cfr.: REBORA G., (1999), op. cit.

private e considerato, di conseguenza, scarsamente critico, meccanicistico e poco capace di mettere in chiara evidenza le specificità decisionali e gestionali delle amministrazioni pubbliche. La Public Governance, invece, è più attenta al recupero della capacità di governare sistemi e reti di soggetti economici e sociali e allo sviluppo della funzione di regolazione<sup>63</sup>. Un utile schema per comprendere le peculiarità del concetto di governance è quello proposto da Borgonovi, secondo il quale “l’esercizio delle funzioni e dei poteri dell’amministrazione pubblica può concretamente attuarsi secondo due logiche e due modalità definite rispettivamente [...]:

- di *government*, ossia di esercizio del potere decisionale derivante dal sistema istituzionale formale;
- di *governance*, ossia di esercizio dei poteri formali e/o informali con l’obiettivo di “creare consenso” attorno a determinate scelte”<sup>64</sup>.

La logica di *government* è legata ad un modello di P.A. che esercita poteri sovra-ordinati. Il modello del *government* si caratterizza per l’uso di strumenti formali (leggi, decreti, regolamenti, ecc.), per contenuti decisionali rigidi, per le conseguenze nei confronti di soggetti esterni che sono obbligati a rispettare le decisioni a prescindere dalla loro volontà (si veda, al riguardo, la seguente tabella schematica).

**TAB. N. 3 -GOVERNMENT E GOVERNANCE**

	<b>Government</b>	<b>Governance</b>
<b>Definizione</b>	Esercizio del potere decisionale derivante dal sistema istituzionale formale	Esercizio dei poteri formali e/o informali con l’obiettivo di “creare consenso”attorno a determinate scelte
<b>Attori</b>	Un numero contenuto di partecipanti, prevalentemente pubblici	Elevato numero di partecipanti, pubblici e privati
<b>Focus</b>	Strutture organizzative e istituzioni	Processi, politiche e <i>outcome</i>
	Sistemi chiusi, limiti territoriali alle competenze, partecipazione	Sistemi aperti, confini funzionali, partecipazione volontaria

<sup>63</sup> Cfr.: CEPIKU D., (2005), *Governance: riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della P.A.*, in Azienda Pubblica n. 1.

<sup>64</sup> Cfr.: BORGONOV E., (2002), op. cit.



<b>Struttura</b>	obbligatoria gerarchica	Reti e partnership
<b>Funzioni</b>	Scarsa consultazione, nessuna cooperazione nella definizione e attuazione delle politiche	Maggiore consultazione, possibilità di cooperazione tra gli attori nella formulazione e attuazione di politiche settoriali
<b>Strumenti</b>	Prevalentemente formali (leggi, decreti, regolamenti, circolari)	Spesso informali che “creano condizioni favorevoli” all’accettazione di strumenti e di atti formali
<b>Modalità di interazione</b>	Autorità gerarchica, relazioni conflittuali e interazioni ostili, contratti informali e segretezza Comando e controllo, diretta erogazione di servizi	Consultazione orizzontale, intermobilità, relazioni collaborative e consenso su norme tecnocratiche, contatti estremamente informali ed apertura Ruolo abilitante ( <i>enabling</i> ) della P.A.
<b>Contenuti decisionali</b>	Specifici e rigidi	Indicazione di criteri per decidere e per valutare la validità delle decisioni
<b>Conseguenze verso i soggetti esterni</b>	Obbligatorie (giuridicamente o perché esiste un forte condizionamento), divieti o obblighi ad agire anche contro la propria convenienza	Creare per i soggetti esterni la convenienza a fare o a non fare ottenendo l’adesione convinta e sostanziale agli obiettivi posti dall’amministrazione pubblica

Fonte: tratto da CEPIKU D., (2005), *Governance:riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della P.A.*, op. cit.

Diversamente, la logica di governance implica che l’amministrazione pubblica eserciti una funzione di regolazione, privilegiando i principi del consenso, della funzionalità e della fattibilità tecnica, organizzativa, economica e sociale. Gli elementi di scenario che hanno fatto emergere la Public Governance sono molteplici e fra loro collegati. Tra i principali, si segnalano:

- la globalizzazione dei mercati;
- la diversificazione dei bisogni nelle società evolute;
- la riqualificazione dei confini tra Stato e mercato.

In tema della più ampia dimensione territoriale, la competitività non si gioca più solamente tra singole imprese ma fra diversi Sistemi-Paese o differenti aree territoriali. Nel conseguimento di un elevato grado di livello di competitività del Sistema-Paese, è determinante la capacità della sua classe dirigente, pubblica e privata, di cooperare efficacemente nello sviluppo e nella realizzazione di un disegno strategico comune. La crescita diversificata dei bisogni registrata negli ultimi venti anni nei sistemi economici più avanzati, ha prodotto sia una forte accelerazione nella dinamica evolutiva dei bisogni stessi nella popolazione sia una loro maggiore e crescente diversificazione nell’ambito della comunità di riferimento. In risposta a

queste istanze, si è promosso un “sistema misto” in cui l’organizzazione della produzione e dell’offerta di servizi pubblici è incentrata su una pluralità di attori (pluralità che non è solo numerosità ma anche varietà di tipologie organizzative).

In merito al processo di riposizionamento dei confini tra Stato e mercato, il ruolo dello Stato nell’economia e nella società si è profondamente modificato nel tempo, passando da un approccio caratterizzato da meccanismi improntati ad una razionalità assoluta, ad altri definibili di tipo sistemico, in cui il processo decisionale si caratterizza per la presenza di strumenti e modalità di concertazione tra attori socioeconomici. Lo Stato, quindi, da imprenditore e produttore diretto di servizi diviene Stato – regolatore, ossia esercita la funzione di governo dei comportamenti economici di altri soggetti.

Per rispondere alle esigenze determinate da questi mutamenti di scenario, la P.A. è chiamata sempre più ad attivare modalità innovative di governo e coordinamento dei sistemi socio-economici basate sull’interazione tra Stato, mercato e società civile e sull’affermarsi di una diversa relazione tra interventi decisi e gestiti a livello politico-amministrativo e forme di auto-organizzazione a livello sociale. Pertanto, per *governance* si intende la struttura che assume un sistema sociale e politico a seguito dello sforzo e degli interventi effettuati dai diversi attori in esso presenti. In quest’ottica, il ruolo primario della Pubblica Amministrazione è migliorare la performance del Sistema-Paese, mentre il management pubblico deve assumere un ruolo di generatore di consenso, garante di relazioni, promotore delle forme di autorganizzazione della società civile. Sono, dunque, questi i contenuti distintivi del *public management*<sup>65</sup> nella prospettiva della governance.

Il già citato decreto legislativo n. 150 del 27 ottobre 2009, di attuazione della legge 4 marzo 2009 n. 15, noto come “decreto Brunetta”, attua molti dei contenuti della New Governance. Esso contiene obiettivi che prevedono:

- il passaggio alla cultura dei risultati;
- la revisione dei processi produttivi;

---

<sup>65</sup> Cfr.: MENEGUZZO M., (1999), op, cit.

- l'allineamento alle prestazioni degli standard europei;
- autonomia, economicità e delegificazione della gestione;
- trasformazione del modello delle relazioni industriali;
- razionalizzazione dell'organizzazione delle pubbliche amministrazioni (P.A. digitali);
- più qualità dei beni e dei servizi pubblici<sup>66</sup>.

In altri termini, le parole chiave del cambiamento sono: trasparenza e integrità della pubblica amministrazione, valutazione della performance, merito e premialità. La riforma vuole costituire un tentativo serio, organico e coerente di innovare profondamente e radicalmente la materia pubblica e di restituire ai cittadini una P.A. più efficiente, credibile e apprezzata<sup>67</sup>, consentendo alle amministrazioni stesse di organizzare il proprio lavoro in un'ottica di miglioramento continuo. A questo fine, è prevista l'introduzione di un ciclo generale di gestione della performance<sup>68</sup>. Per produrre un miglioramento tangibile e garantire una trasparenza dei risultati, il ciclo di gestione della performance offre alle amministrazioni un quadro di azione che realizza il passaggio dalla logica dei mezzi (input) a quella dei risultati (output ed outcome).

Per facilitare questo passaggio, il decreto definisce le seguenti azioni<sup>69</sup>:

- le amministrazioni redigono un Piano triennale di performance, nel quale vengono elencati gli obiettivi strategici e quelli operativi, nonché le azioni specifiche di miglioramento. L'obbligo di fissare obiettivi misurabili in termini di performance (efficienza, customer satisfaction, modernizzazione, qualità delle relazioni con i cittadini), costituisce una delle sfide della riforma, perché mette il cittadino al centro della programmazione (customer satisfaction) e della rendicontazione (trasparenza);
- annualmente, le amministrazioni presentano una relazione sui risultati conseguiti, evidenziando gli obiettivi raggiunti e motivando gli scostamenti, il tutto nel rispetto del principio di trasparenza che implica il

<sup>66</sup> Cfr.: HINNA L., LASALVIA M., (2011), *La riforma della pubblica amministrazione tra diritto e management*, EPC Libri, Roma.

<sup>67</sup> Cfr.: DEODATO C., FRETTONI F., (2009), op. cit.

<sup>68</sup> Cfr.: HINNA L., VALOTTI G., (2010), *Gestire la performance*, Maggioli, Rimini.

<sup>69</sup> [www.riformabrunetta.it](http://www.riformabrunetta.it)

coinvolgimento di cittadini e stakeholders in momenti di incontro chiamati “le Giornate della Trasparenza”;

- una correlazione forte tra performance delle organizzazioni e performance dei dirigenti e dei dipendenti. In sintesi, non si possono avere amministrazioni scarse e dirigenti e dipendenti eccellenti. È importante rilevare che il decreto prevede che gli obiettivi possano essere assegnati anche a più dipendenti, in modo tale da garantire uno spirito di coesione ed un lavoro di squadra laddove i processi amministrativi coinvolgono più strutture all'interno di una stessa amministrazione.

Il decreto rafforza ulteriormente le disposizioni sulla trasparenza nelle pubbliche amministrazioni, attraverso tre elementi principali<sup>70</sup>:

- l'obbligo, per le amministrazioni, di predisporre una apposita sezione sul proprio sito internet, che contiene tutte le informazioni concernenti l'organizzazione, gli andamenti gestionali, l'utilizzo delle risorse per il perseguimento dei risultati, nonché l'attività di misurazione e valutazione. Questo obbligo mira a favorire forme diffuse di controllo interno ed esterno, anche da parte del cittadino;
- l'adozione, per ogni amministrazione, di un Programma triennale per la trasparenza e l'integrità, da pubblicare online;
- la creazione (presso la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche) di un portale che raccoglie tutte le iniziative delle amministrazioni pubbliche nell'ambito dei due punti sopraelencati.

In sintesi, il disegno ambizioso della riforma è quello di fare in modo che le aree di governo pubbliche, come definito nella New Governance, debbano creare un disegno unitario in cui i diversi nodi contribuiscano alla co-creazione di valore ed evolvano in funzione del percorso di crescita del network in termini professionali e formativi. In tal senso la normativa ha gettato le basi per l'innesto del “bilancio sociale”, la cui introduzione deriva dalla consapevolezza che esistono diverse categorie di stakeholder che hanno un diritto riconosciuto, o interesse, per il quale sorge l'ulteriore diritto

---

<sup>70</sup> [www.riformabrunetta.it](http://www.riformabrunetta.it)

di essere informati delle scelte gestionali che possono produrre effetti nei loro riguardi. Da qui la duplice valenza del bilancio sociale: interna come strumento di gestione ed esterna come strumento di comunicazione.

A conclusione dell'analisi sostanziale sin qui condotta, va però doverosamente detto che la manovra introdotta dal D.L. n. 78/2010 ha congelato sia il trattamento economico 2010 dei pubblici dipendenti per tutto il triennio 2011-2013 (art. 9, comma 1), sia le risorse destinate al trattamento accessorio, che dovranno rispettare per il medesimo triennio il tetto di spesa 2010 (comma 2bis, art.9). Il successivo comma 17, dell'art. 9, prevede il blocco dei rinnovi contrattuali per il triennio 2010-2012, senza possibilità di recupero. Le progressioni di carriera 2011-2013 avranno effetti esclusivamente giuridici. Il complesso scenario normativo sopra richiamato ha fatto segnare una "pausa di riflessione" rispetto alla riforma della P.A. introdotta con il decreto "Brunetta", poiché le disposizioni della manovra economica 2010 paiono confliggere in maniera evidente con intere parti del d.lgs. 150/2009. Quelle maggiormente incise dalle disposizioni della manovra sono, in particolare, i titoli primo, secondo e terzo relativi alla valutazione e ai premi (i primi 31 articoli) e il titolo IV, capo IV, sulla contrattazione. Una riforma, dunque, pur buona nelle intenzioni, tanto reclamizzata, ma di fatto non applicabile.

### **1.2.3. Alcune riflessioni critiche sul processo di modernizzazione**

L'emanazione della "riforma Brunetta" ha dato nuova linfa al dibattito sulla riforma in senso manageriale della pubblica amministrazione italiana. Si tratta di un dibattito che ha radici lontane, ma che, come detto, nell'ultimo ventennio ha subito una forte accelerazione in seguito ai provvedimenti varati in vari ambiti del management pubblico (processi decisionali e sistemi di programmazione, sistemi di controllo, sistemi delle rilevazioni, organizzazione del lavoro) e in vari comparti della pubblica amministrazione (enti locali, sanità, ecc.).

Le "parole chiave" del dibattito riacceso dalla riforma Brunetta – efficienza, efficacia, produttività, trasparenza – sono in gran parte note e già oggetto di

molte riflessioni. Si tratta, infatti, di principi già presenti nella legislazione degli anni novanta. Ciò indica almeno tre cose:

- la prima è una constatazione di fatto: i precedenti sforzi di riforma non hanno in gran parte raggiunto i risultati sperati e annunciati come principi dei vari atti normativi;
- la seconda, che è una delle possibili spiegazioni della prima, è che gli atti normativi sono forse una condizione necessaria ma non sufficiente a determinare di per sé un cambiamento reale; in questo senso, molto importante per il risultato finale sono le modalità di implementazione della riforma e la gestione del cambiamento;
- la terza, anch'essa spiegazione della prima, è che molto spesso la legislazione dei primi anni novanta ha fallito laddove ha enunciato principi senza poi indicare strumenti efficaci e forme di accompagnamento alla riforma o, laddove, pur indicando strumenti validi, non ha tenuto conto delle necessarie interconnessioni e relazioni tra gli strumenti. In questo senso, ad esempio, non si può introdurre una disciplina sui controlli interni senza tener conto che questi sistemi, per funzionare correttamente, devono essere integrati con i processi e i sistemi di trasparenza e rendicontazione esterna, accompagnarsi a un ripensamento dei sistemi di programmazione e tener anche conto del necessario raccordo con i sistemi di rilevazione.

Sotto questo profilo, all'ottica tipica del giurista si può efficacemente integrare e accompagnare la prospettiva dell'economia aziendale. Negli studi di economia aziendale si parla di "visione sistemica" per indicare la necessità di integrare tutte le operazioni poste in essere per realizzare gli obiettivi dell'organizzazione o, in altri termini, per affermare che l'organizzazione, la gestione, la misurazione e il controllo non devono essere tra loro scollegati, ma strettamente avvinti in un rapporto di causa-effetto<sup>71</sup>. In realtà, gli atti normativi sul processo di riforma della pubblica amministrazione italiana hanno spesso disciplinato singoli aspetti, strumenti e processi (per esempio i controlli, la dirigenza, l'organizzazione, i sistemi

---

<sup>71</sup> Cfr.: GOLINELLI G., (2010), *L'approccio sistemico vitale (Asv) al governo dell'impresa. Verso la scientificazione dell'azione di governo*, Volume II, Cedam, Padova.

contabili) creando un quadro spesso frammentato e, in alcuni casi, contraddittorio.

Dopo l’emanazione del Decreto legislativo 286/99, il processo di programmazione strategica nei ministeri non è stato per anni ricordato – sia in termini di tempistica sia di strumentazione operativa – con il processo di programmazione economica e bilancio dello Stato (disciplinato dalla Legge n. 468 del 1978, così come modificata dalla Legge n. 94 del 1997). La conseguenza è stata che la definizione degli obiettivi è avvenuta in un contesto di incertezza sull’ammontare delle risorse, vanificando ogni utilità dal punto di vista manageriale degli strumenti di programmazione e controllo. Solo con la Direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri del 12 marzo 2007 (e quindi ben dieci anni dopo la Legge 94/1997 e otto dopo il Decreto legislativo 286/1999) sono stati creati i presupposti per un ciclo integrato di pianificazione strategica e di formazione del bilancio.

In sintesi, introdurre innovazioni per legge non basta a determinare un cambiamento e, d’altra parte, la sistematicità con cui vengono introdotte le innovazioni all’interno degli atti normativi e gli strumenti di accompagnamento all’implementazione delle innovazioni introdotte (per esempio formazione, strutture di indirizzo, accompagnamento o controllo) sono fattori importanti di facilitazione o di ostacolo del cambiamento.

Gli aspetti innovativi della riforma si riscontrano nel linguaggio e nell’approccio; infatti, concentrandosi su quella parte della riforma che riguarda più direttamente la misurazione, valutazione e trasparenza delle performance (articolo 4 della Legge 15/2009 e Titolo II del Decreto legislativo 150/2009) e spostando l’attenzione dalla superficie degli slogan ai contenuti, si possono individuare importanti elementi di innovazione sia sotto il profilo del linguaggio e dei concetti sia sotto il profilo dell’approccio e degli strumenti.

Sotto il profilo del linguaggio e dei concetti, il Decreto legislativo 150/2009 introduce un termine nuovo per la nostra tradizione giuridica: si tratta della parola “performance”<sup>72</sup>, il cui impiego si spiega per due ragioni: per il suo

---

<sup>72</sup> Nelle 52 pagine in cui si sviluppa il Decreto legislativo 150/2009, il termine performance ricorre 109 volte (in media due volte per pagina).

significato e per la sua utilizzabilità. Nella letteratura scientifica il concetto di performance è multidimensionale ed è possibile proporre la seguente definizione di sintesi: “La performance è il contributo (risultato e modalità di raggiungimento del risultato) che un’entità (individuo, gruppo di individui, unità organizzativa, organizzazione, programma o politica pubblica) apporta attraverso la propria azione al raggiungimento delle finalità e degli obiettivi e, in ultima istanza, alla soddisfazione dei bisogni per i quali l’organizzazione è stata costituita”<sup>73</sup>.

Tale definizione evidenzia che il cuore del concetto di performance è costituito dalla concatenazione logica del ciclo bisogni-obiettivi-azioni-risultati-effetti. Detta in altri termini, l’esistenza di questa concatenazione logica è la preconditione per misurare, valutare e comunicare le performance. Infatti, se questa catena è “spezzata”, il contributo che un individuo (o unità organizzativa, o organizzazione) apporta attraverso la sua azione rimane privo di ogni senso e utilità (entropia). Questa è anche la ragione per la quale assimilare il concetto di performance a quello di prestazione, produttività, rendimento o risultato è limitativo, risultando invece fondamentale percepire la misurazione, la valutazione e la trasparenza delle performance in una logica sistemica, passando dalla mera *misurazione* di esse a una loro più complessa *gestione*. Quest’ultima deve garantire appunto che la misurazione delle performance si inserisca all’interno del ciclo bisogni-obiettivi-azioni-risultati-effetti e che sia effettivamente utilizzata per migliorare le decisioni e l’*accountability* esterna.

Con riferimento alla sua utilizzabilità, il termine performance è ampiamente impiegato nei programmi di modernizzazione della pubblica amministrazione a livello internazionale, non solo nel mondo anglosassone<sup>74</sup> ma anche in altri Paesi<sup>75</sup>. In un contesto, quale quello attuale, in cui sono

---

<sup>73</sup> Cfr. BOUCKAERT G., HALLIGAN J., (2008), *Managing Performance. International Comparisons*, Routledge, Oxon; FORD J.D., SCHELLENBERG D.A., (1982), *Conceptual Issues of Linkage in the Assessment of Organizational Performance*, in “Academy of Management Review”, Vol. 7, n. 1.

<sup>74</sup> Vedasi il noto *Government Performance and Results Act* varato nel 1993 negli Stati Uniti.

<sup>75</sup> In Francia, la nota *Loi Organique relative aux Lois de Finances*, (LOLF), del 2001, fa più volte riferimento al concetto.



“internazionalizzati” non solo i mercati ma anche le problematiche di *governance* e di management pubblico, è da valutare positivamente un’innovazione del linguaggio che favorisca un confronto più diretto e immediato con i percorsi di riforma avviati negli altri Paesi.

Anche sotto il profilo dell’approccio e degli strumenti sono molte le innovazioni del Decreto legislativo 150/2009. La principale attiene alla “visione sistemica” che caratterizza il discorso relativo alla performance. Coerentemente alle indicazioni riscontrabili nella letteratura sul management pubblico e alle più avanzate esperienze internazionali<sup>76</sup>, il Decreto segna il passaggio dalla misurazione delle performance (*performance measurement*) alla gestione delle performance (*performance management*)<sup>77</sup>. In altri termini, si individua un nuovo modello di gestione che si prefigge il miglioramento dei risultati attraverso l’integrazione di funzioni spesso considerate separatamente, come la definizione degli obiettivi, la programmazione delle azioni e delle risorse, l’individuazione di sistemi e strutture per la premialità, i sistemi informativi e di controllo, la rendicontazione esterna. Ognuna di esse richiede, a sua volta, l’assunzione di molteplici decisioni, l’utilizzo di appropriati strumenti e l’instaurazione di particolari collegamenti logici e gestionali con altri aspetti delle operazioni aziendali. Per raggiungere lo scopo a esso affidato (ottenere una piena valorizzazione delle potenzialità e delle risorse presenti nell’organizzazione) il complesso meccanismo che in tal modo si viene a configurare deve essere gestito seguendo un *approccio sistemico*, così da evitare che le finalità in ultimo effettivamente perseguite dai singoli smarriscano la necessaria coerenza con quelle dell’organizzazione nel suo complesso, compromettendo la possibilità di realizzare le finalità e la *mission* dell’azienda<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> Cfr.: OECD, (1997), *In Search of Results: Performance Management Practices in 10 OECD Countries*, OECD Publishing, Paris; OECD, (2004), *Public Sector Modernization: Governing for Performance*, Policy Brief, OECD Publishing, Paris; OECD, (2005), *Modernising Government. The Way Forward*, OECD Publishing, Paris.

<sup>77</sup> Si veda l’articolo 4 del Decreto legislativo 150/2009, rubricato: “Il ciclo di gestione della performance”.

<sup>78</sup> Cfr. RICCABONI A., (1993), “Gerarchia degli obiettivi d’impresa e sistema di gestione delle performance”, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, Egea, Milano.

Le disposizioni del Titolo II del Decreto legislativo 150/2009, che tenta di offrire delle risposte in termini di principi, processi e soggetti, vanno quindi interpretate come *specifiche risposte a specifici problemi* che riguardano l'attuale quadro normativo o le attuali prassi operative relativamente alle *specifiche materie* di cui si occupa il Decreto (processi e soggetti che intervengono nella misurazione, valutazione e trasparenza delle performance nella pubblica amministrazione).

Questo approccio, di tipo pragmatico, è basato sulla convinzione che l'esplicitazione dei problemi "a monte" aiuti a rendere chiari i principi sottostanti il dettato normativo. La comprensione dei problemi e dei principi può consentire di creare le migliori condizioni per un'applicazione sostanziale e non formale del Decreto e, d'altra parte, può consentire di concentrare l'attenzione sul vero oggetto evitando fenomeni dispersivi e dissipativi di vitalità che spesso caratterizzano l'attività pubblica. Ma, per amore della verità, vanno evidenziate anche alcune problematiche, tra loro interconnesse. Per esempio, una scarsa competenza degli organismi e delle strutture tecniche di supporto del processo di gestione delle performance è spesso alla base di sistemi di programmazione carenti. Le carenze dei sistemi di programmazione si riflettono in sistemi di misurazione inadeguati e questi ultimi non consentono delle valutazioni puntuali. La carenza di trasparenza inibisce di fatto il coinvolgimento dei cittadini, degli utenti e degli altri stakeholder nella programmazione, generando così due effetti distorsivi:

- attenua o, peggio, impedisce la conoscenza e la legittimazione del sistema di valutazione delle performance da parte delle persone all'interno e all'esterno dell'organizzazione;
- crea un contesto in cui è più difficile per gli organismi e per le strutture tecniche di supporto del processo di gestione delle performance esercitare la propria funzione con indipendenza e competenza.

L'articolato del Titolo II del Decreto legislativo 150/2009 può essere dunque interpretato, secondo una logica simmetrica a quella delle problematiche sottolineate, come un sistema di principi e indicazioni

metodologiche su cui le singole amministrazioni, nell'ambito dell'autonomia riconosciuta dai rispettivi ordinamenti, incardinano il processo decisionale con una logica bottom-up che coinvolge tutte le parti interessate.

Perché la riforma si realizzi è necessario, dunque, che la dirigenza pubblica riscopra la propria funzione manageriale, ed è altresì necessaria una “cabina di regia” che sappia accompagnare il processo di riforma, e in tal senso il ruolo della Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche sarà determinante.

Infine, un ruolo determinante può essere giocato dalla pressione esercitata da parte dei cittadini (sempre più attenti e consapevoli del loro protagonismo) che può essere alimentata e correttamente canalizzata solo se la pubblica amministrazione riuscirà a essere più trasparente e a saper cogliere la misura dei propri risultati. La carenza di trasparenza inibisce, di fatto, il coinvolgimento degli amministrati.

Perciò si auspica che tutti questi elementi non solo coesistano, ma soprattutto è necessario che siano bilanciati e operino in maniera sinergica per una efficace implementazione di un progetto di ampio respiro, che pone le sue fondamenta sui pilastri della partecipazione e dell'accountability.

#### **1.2.4. Customer Satisfaction e Marketing Management nella Pubblica Amministrazione**

La Pubblica Amministrazione post anni '90 è una P.A. che riconosce i diritti di accesso e partecipazione, che intende essere trasparente ed imparziale, che valorizza il nuovo ruolo dei cittadini, che fa propri i principi di economicità, efficacia e pubblicità, che intende passare dalla chiusura autoreferenziale e centralistica all'essere essa stessa risorsa strategica del Paese, dialogo con la società civile. Essa decentra, semplifica, cerca di erogare servizi di qualità. Lo dimostra il corpus di provvedimenti legislativi - precedentemente analizzato - che va dalla legge 142/1990 alle riforme Bassanini-Brunetta. La chiave del cambiamento è l'innovazione, la modernizzazione degli apparati e delle procedure, la cui leva necessaria, ma non sufficiente, è l'informatizzazione, la digitalizzazione (fra l'altro non ancora completamente compiuta), delle amministrazioni. Alla P.A. non basta più informare, portare allo scoperto, dimostrare di fare: da un lato è necessario mettere a disposizione i mezzi che consentano agli utenti di intervenire, scambiare, interagire, giudicare (cambiamento organizzativo); dall'altro è necessario implementare una nuova cultura della comunicazione quale "conoscenza che produce nuova conoscenza"<sup>79</sup>(cambiamento culturale). Amministratori e burocrati devono fare propria l'idea che essa sia il valore aggiunto di ogni servizio non solo perché lo pubblicizza ma anche perché consente di migliorarlo attivando meccanismi di "ritorno". Una comunicazione pubblica che non è più né propaganda né pubblicità dei servizi ma risposta ai nuovi diritti di cittadinanza, non è più applicazione delle tecniche giornalistiche, ricerca di effetti speciali, adempimento di prassi burocratiche, ma un sistema complesso di teorie e organizzazioni che privilegia contenuti, strategie e risorse prima ancora che strumenti e tecniche, richiede nuove strutture e professioni, presuppone volontà di cambiamento nelle Amministrazioni. Non racconta più le cose come si vorrebbe che fossero o come dovrebbero essere, ma come sono, compresi errori e debolezze. La comunicazione diviene un elemento integrato con il

---

<sup>79</sup> Cfr: ROVINETTI A., (2006), *Comunicazione pubblica. Sapere e fare*, Il Sole 24 ore, pag. 25.

sistema pubblico, i cui obiettivi di fondo sono parlare e ascoltare la gente, sollecitare l'innovazione. La novità principale che emerge rispetto al sistema dell'informazione pubblica degli anni '80 è la convinzione che non si possa avere un'efficace comunicazione esterna senza un'adeguata comunicazione interna, ovvero che non vi sia possibilità di veicolare un'identità della Pubblica Amministrazione, senza che vi sia un livello interno di collaborazione, appartenenza e costruzione della stessa identità .

Alla comunicazione pubblica viene attribuita la funzione di facilitare specificamente i seguenti processi<sup>80</sup>:

- ✓ favorire il cambiamento;
- ✓ governare il territorio;
- ✓ riorganizzare i servizi;
- ✓ ridistribuire le risorse;
- ✓ evidenziare il lavoro di singoli e apparati;
- ✓ rivedere le procedure;
- ✓ snellire gli iter amministrativi;
- ✓ razionalizzare la modulistica;
- ✓ semplificare i linguaggi;
- ✓ far percepire i servizi e non solo le Istituzioni;
- ✓ ascoltare i cittadini;
- ✓ recuperare etica e valori;
- ✓ dare identità ai cittadini e ai dipendenti.

Per fare ciò occorre progettualità e metodo di lavoro condiviso, con un sistema di comunicazione che, da riservata a pochi eletti, si estenda a comunicazione largamente diffusa. Incidere nel rapporto Istituzioni-cittadini, significa garantire la continuità e la coerenza del processo attivato e una legittimazione del sistema politico- amministrativo proveniente dalla gente: comunicazione di un'amministrazione che sceglie di “essere” piuttosto che “sembrare”. E' fondamentale puntare su forme di comunicazione istituzionale, tendendo a stabilire una relazione diretta tra le Amministrazioni e i cittadini; oggi non ci si limita più a informare o

---

<sup>80</sup> Cfr.: MANCINI P., (1996), *La comunicazione pubblica*, Laterza, Roma-Bari.

garantire la trasparenza, ma ci si deve preoccupare anche del miglioramento della qualità della vita delle comunità amministrative tramite la realizzazione degli URP (Ufficio Relazioni Pubbliche), l'adozione di nuove tecniche dell'ascolto, del customer e del marketing. Il termine customer satisfaction nasce nell'ambito dell'economia aziendale e significa letteralmente "soddisfazione del cliente". Sia il sistema pubblico che quello privato hanno attribuito grossa centralità alla soddisfazione del consumatore/cliente, anche se in tempi e per motivi diversi. Nel caso del sistema privato, la centralità del consumatore è la caratteristica principale del nuovo "orientamento al cliente" del marketing, che nel corso degli anni '50 ha sostituito i precedenti "orientamenti al prodotto" e "alla vendita", in conseguenza di una progressiva saturazione della domanda dei bisogni di base e un rallentamento della crescita; la frammentazione del mercato e la comparsa di prodotti sempre più specifici costrinse le imprese, tutte, a segmentare il mercato attraverso lo studio accurato del cliente. Nel caso del sistema pubblico, la customer satisfaction è il risultato proprio di quelle trasformazioni sociali e legislative avvenute a partire dagli anni '90: le privatizzazioni e la riduzione della gestione pubblica di alcuni servizi di interesse generale, il quadro normativo (riforma della pubblica amministrazione, federalismo, rafforzamento dei livelli locali di governo con l'elettività diretta dei sindaci, i principi di sussidiarietà, trasparenza, accesso e partecipazione), l'integrazione europea e le nuove tecnologie. Le nuove esigenze della Pubblica Amministrazione sono quelle della legittimazione e della realizzazione di un nuovo rapporto con i pubblici, interni ed esterni, che sono ad un tempo clienti, perché ricevono un servizio, utenti, perché attraverso le amministrazioni esercitano i nuovi diritti della cittadinanza attiva, stakeholder, perché portatori di un interesse e quindi chiamati a collaborare e a partecipare. Clienti/utenti/stakeholder che legittimano e partecipano solo in funzione e in misura della propria soddisfazione. Non si tratta più di erogare un servizio o una prestazione, bensì di soddisfare bisogni e diritti, nel migliore dei modi possibili (qualità), poiché le funzioni di indirizzo e controllo vengono applicati dagli stessi

clienti/utenti/stakeholder. La customer satisfaction all'interno della P.A. ha ragione d'essere anche in virtù della specifica natura dei servizi pubblici: in quanto beni intangibili, l'unica qualità esistente è la qualità percepita che è, a sua volta, il risultato del confronto tra le aspettative (servizio atteso) e le prestazioni (servizio reso). La qualità percepita e la valutazione finale saranno positive solo se le seconde saranno uguali o superiori alle prime: in tale ipotesi si otterrà la soddisfazione delle parti in causa. Qui non si tratta più solo di mettere a disposizione dei pubblici di riferimento gli strumenti e le strutture per conoscere, partecipare e decidere; si tratta di soddisfare bisogni attraverso modalità che abbiano visibilità, la più ampia possibile, per garantire un ritorno sotto forma di consenso, collaborazione, legittimazione, miglioramento e crescita. E' nella centralità del cittadino/cliente che risiede il punto di incontro tra il marketing management e la comunicazione pubblica<sup>81</sup>. In un'ottica di customer satisfaction, il cittadino è il perno della riforma della Pubblica Amministrazione, che a sua volta è dominata dalla nuova centralità attribuita alla comunicazione. Il cittadino infatti<sup>82</sup>:

- ✓ attraverso la sua percezione della qualità, valuta il servizio erogato;
- ✓ attraverso la sua soddisfazione, legittima l'organizzazione pubblica e il suo operato;
- ✓ attraverso la sua partecipazione, agevola il processo di modernizzazione dell'apparato amministrativo.

Un'organizzazione fondata su un efficace orientamento alla soddisfazione dei bisogni, non si limita ad un'analisi conoscitiva iniziale dei pubblici di riferimento, ma decide le strategie a partire dall'individuazione dei segmenti obiettivo ed elabora le scelte operative che meglio rispondono ai bisogni dei segmenti individuati, al pari di un'impresa nel settore privato. Questo perché consapevole che i bisogni mutano velocemente, perciò è necessario prevederne e monitorarne l'evoluzione. Una simile organizzazione, necessita di strumenti di analisi e monitoraggio della domanda e del suo

---

<sup>81</sup> Cfr.: BENESATTO E., (2006), (contributo a cura di), *La comunicazione pubblica tra marketing management e customer satisfaction*, in ROVINETTI A., *Fare comunicazione pubblica. Normative, tecniche, tecnologie*, Comunicazione Italiana Edizioni, aprile 2006, pag.67.

<sup>82</sup> Cfr. CALOMINO L., (2008), "*Comunicazione e Marketing Sociale: Caratteristiche e Scopi*", PsicoLAB, Firenze.

livello di soddisfazione (attività di customer); strumenti di comunicazione ed erogazione che consentano di personalizzare l'approccio al cittadino/cliente; tecniche e professionalità che si occupino della riprogettazione continua del servizio. Si tratta, naturalmente di strumenti e tecniche appartenenti al marketing management, che attestano la sempre più diffusa tendenza all'utilizzo di questa disciplina all'interno delle amministrazioni- seppure declinata in ragione della particolare natura del settore pubblico, senza scopo di lucro- e che non esauriscono le ragioni oggettive del fenomeno. Oggi all'interno delle organizzazioni pubbliche la customer satisfaction non è più solo un orientamento, bensì un modo di pensare ed operare orientato alla soddisfazione dei pubblici di riferimento, interni ed esterni, attraverso una serie di azioni di seguito indicate<sup>83</sup>:

- ✓ capire le percezioni degli utenti/clienti: cosa cercano nel servizio, come giudicano la performance, cosa devono ricevere per ottenere un livello minimale di soddisfazione, cosa fare per elevare questo livello minimale;
- ✓ determinare bisogni, richieste e attese, espressi e latenti;
- ✓ ridurre le differenze nelle percezioni dei servizi: tra aspettative e performance, tra promesse e fatti, tra ciò che si pensi il cliente/utente desideri e ciò che realmente vuole, tra ciò che si pensa di erogare e ciò che il pubblico percepisce di ricevere;
- ✓ definire standard di qualità da rispettare;
- ✓ capire cosa si sta facendo, verificare il livello di impegno negli uffici e l'efficacia dei flussi informativi interni ed esterni.

L'implementazione delle tecniche di marketing all'interno delle pubbliche amministrazioni è stata a lungo osteggiata, per le differenze che contraddistinguono imprese ed Enti e che renderebbero inutile o fuorviante l'applicazione. Le principali obiezioni argomentano che gli Enti o le Amministrazioni non abbiano scopo di lucro, non siano sottoposte alle pressioni competitive, perseguano finalità etiche e sociali inconciliabili con il profitto. Alla base di queste argomentazioni vi è un'idea "ristretta" di

---

<sup>83</sup> Cfr.: DI BENEDETTO P., (con il contributo di ABRUZZO F.), (2008), *“Del Comunicare e dell'Informare. L'Informazione e la Comunicazione Istituzionali. La Legislazione dalla Costituzione italiana alla Legge 150 del 2000*, Graus Editore, Napoli.



marketing, fondata solo sul concetto di lucro in senso stretto, sul profitto (massimizzazione dei ricavi), che non consente di evidenziare gli elementi comuni tra il contesto aziendale e le organizzazioni pubbliche e non profit. In effetti, la prima definizione che Philip Kotler fornisce di marketing è la seguente: “il marketing è costituito dall’analisi, dall’organizzazione, dalla pianificazione e dal controllo delle risorse, delle politiche e delle attività d’impresa destinate a soddisfare le necessità e i desideri di determinati gruppi di consumatori, conseguendone un profitto”<sup>84</sup>. Successivamente, lo stesso Kotler modifica la definizione in “il marketing crea e mantiene relazioni di scambio per conseguire gli scopi dell’organizzazione, un processo sociale mediante il quale una persona o un gruppo ottiene ciò che costituisce oggetto dei propri bisogni e desideri, creando, offrendo e scambiando prodotti e valori con gli altri”, facendo emergere in tal senso quelli che sono gli elementi fondamentali del marketing:

- ✓ bisogni, desideri e domande;
- ✓ prodotti;
- ✓ valori e soddisfazione;
- ✓ scambi, transazioni e relazioni;
- ✓ mercati.

Nel 1987<sup>85</sup> Kotler scrive “transactions are the basic unit of Exchange. A transaction consists of trade of values between two parties”. E’ innegabile la centralità del profitto nella prima definizione, così come, nelle successive definizioni fornite da Kotler, l’essenza del marketing risiede nella transazione, nello scambio di valori, non necessariamente di natura economica, tra due parti. In tale ottica il marketing si eleva a disciplina di grandi opportunità anche per quelle organizzazioni che abbiano fra i propri prodotti, servizi e prestazioni, beni intangibili. E’ anche il presupposto di un nuovo orientamento del marketing al sociale, che non intende più solo estendersi al di fuori dell’impresa privata, ma anche intervenire in tutte le

---

<sup>84</sup> Cfr.: KOTLER P., (1967), *Marketing Management: analysis, planning and control*, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice Halls.

<sup>85</sup> Cfr.: KOTLER P., (1987), *Marketing Management*, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice Halls, pag. 7.

attività umane nelle quali si abbia uno scambio che sia percepito come scambio di valore. Per questo nuovo orientamento si parla di “social marketing”, per una prima fase caratterizzata da una crescente attenzione verso il benessere sociale diffuso oltre che per il prodotto e i bisogni dei singoli consumatori; e di “marketing for non profit organizations”, per una seconda fase caratterizzata dall’adozione e dall’adattamento di alcuni principi e strumenti di marketing da parte di organizzazioni non profit. Si giunge, infine, alla definizione elaborata dall’American Marketing Association, per la quale il marketing è “l’insieme delle attività mediante le quali l’organizzazione, che può avere o non avere come obiettivo il profitto, mira a soddisfare le esigenze di altre persone od organizzazioni rendendo loro disponibili prodotti o servizi, sostenendo idee o affermando valori”. La sostituzione della categoria di “profitto” con quella di “scambio” è definitiva, accanto ai valori emergono le idee. Il marketing diviene una disciplina a disposizione di tutte le organizzazioni che intendano gestire con successo uno scambio tra prodotti, servizi e idee da una parte e atti d’acquisto dall’altra. Se il marketing consiste nello scambio di valori eterogenei, non necessariamente di natura economica, tra due parti, gruppi o singoli individui, imprese, enti pubblici e organizzazioni non profit, non sembrano esservi più ostacoli all’applicazione nel contesto pubblico del marketing. A lungo, tuttavia, si sono protrate le obiezioni in base al principio che il marketing esiste in presenza di concreti processi di scambio, non rintracciabili nella Pubblica Amministrazione; si è osservato che essa operasse in assenza di concorrenza (il mercato dei servizi pubblici), in regime di monopolio, senza che i pubblici di riferimento avessero molte possibilità di scelta. A questo bisogna aggiungere anche l’opinione di quanti<sup>86</sup>, ancora oggi, ritengono pericoloso associare troppo spesso il cittadino ad un cliente/utente, assimilandolo al consumatore del settore privato: se la Pubblica Amministrazione dovesse trattare i cittadini solo come consumatori, non avrebbe ragione di farsi carico delle spese

---

<sup>86</sup> Cfr.: GRANDI R., (2007), *La comunicazione pubblica. Teorie, casi, profili normativi*, Carocci, Roma, pag. 175.

economiche necessarie per assicurare servizi di interesse generale. In verità, si è in presenza di uno scambio se si verificano le seguenti condizioni<sup>87</sup>:

- ✓ devono esistere almeno due parti;
- ✓ ciascuna parte deve possedere qualcosa che rappresenti un valore per l'altra;
- ✓ ciascuna parte deve essere in grado di trasferire valore all'altra;
- ✓ ciascuna parte deve essere libera di accettare o respingere l'offerta altrui;
- ✓ ciascuna parte deve ritenere possibile o desiderabile trattare con l'altra.

Non sono condizioni tutte ravvisabili nel pagamento di imposte e contributi in cambio di servizi, o nel consenso dei cittadini in cambio di servizi efficienti? Ciò ha finito per convincere del fatto che anche nelle organizzazioni pubbliche siano individuabili processi o elementi di scambio, sebbene di fattispecie diversa che nelle imprese private. Come se ciò non bastasse, alcuni cambiamenti di scenario come la fine dei monopoli pubblici in alcuni settori di interesse generale, i processi di privatizzazione e liberalizzazione, l'aziendalizzazione del sistema pubblico e la nuova centralità dei cittadini/clienti, espone la Pubblica Amministrazione al mercato e alla concorrenza, alla difficoltà di relazione con i pubblici di riferimento. Emerge l'esigenza di gestire lo scambio in modo professionale e di garantire la soddisfazione dei propri interlocutori (customer satisfaction). Esigenze che spingono le organizzazioni pubbliche e non profit a cercare nel marketing, specie nel marketing management, nuovi e più idonei strumenti di lavoro, garantendo negli ultimi anni esperienze di successo. La particolare natura dello scambio tra Enti e cittadini tipico del sistema pubblico, costringe a declinare questa disciplina e i suoi strumenti con le dovute avvertenze e a soggiogarne l'applicazione a una serie di vincoli. E' bene innanzitutto ricordare che il marketing management è un approccio di ampio respiro che investe l'intera organizzazione e che le imprese abbracciano per gestire transazioni sempre più complesse, influenzate da fattori interni ed esterni. Il marketing management è un

---

<sup>87</sup> Cfr.: KOTLER P., *Marketing Management*, Englewood Cliffs (N.J.), op. cit.

processo di analisi, pianificazione, attuazione e controllo di marketing che ha l'obiettivo di soddisfare tutte le parti coinvolte nello scambio. Si articola in<sup>88</sup>:

- ✓ analisi dello scenario di riferimento e segmentazione;
- ✓ pianificazione strategica di marketing;
- ✓ pianificazione operativa di marketing (marketing mix);
- ✓ realizzazione delle attività operative di marketing;
- ✓ controllo.

La definizione degli obiettivi di lungo periodo necessita dell'analisi di scenario, ovvero dell'analisi di tutte le forze e dei fattori dell'ambiente di marketing e del loro impatto sull'organizzazione, del rapporto tra l'organizzazione e il mercato, evidenziando punti di forza e di debolezza, opportunità e minacce dell'organizzazione e della sua azione sui clienti/utenti. L'analisi di scenario consente di analizzare il mercato e i segmenti in cui si articola. Segue l'individuazione dei segmenti obiettivo, target group, ovvero dei segmenti sui quali si concentrerà l'attenzione dell'impresa. Ciò è essenziale per definire la strategia di marketing, ovvero il posizionamento che si intende assumere nella percezione dei segmenti obiettivo, e le logiche necessarie per raggiungere gli obiettivi, che è la fase successiva all'analisi di scenario. E' la pianificazione strategica, ovvero la determinazione di obiettivi e logiche da seguire per raggiungerli, ed è la fase in cui maggiore è la distanza tra settore privato e settore pubblico nell'implementazione del marketing management. Se l'azienda privata elabora strategie e costruisce il portafoglio di attività allo scopo della profittabilità economica, perseguendo cioè la massimizzazione della domanda e la fidelizzazione negli atti d'acquisto, l'organizzazione pubblica risponde a finalità sociali, cioè la massimizzazione della soddisfazione dei bisogni della società e la loro trasformazione in domanda positiva dei servizi, facendo leva sulla qualità dell'offerta. Questa differenza non sminuisce l'importanza che per entrambi, pubblico e privato, ha una accurata analisi di scenario per raggiungere efficientemente ed

---

<sup>88</sup> Cfr.: BENESATTO E., (2006), op. cit.

efficacemente i propri obiettivi. Le due fasi successive sono la pianificazione operativa, ovvero la messa a punto degli strumenti tattici con i quali attuare le strategie, e la definizione del marketing mix, ovvero la combinazione ottimale e calibrata sul target delle scelte e delle azioni relative alle leve operative del marketing. Verranno redatti tanti piani operativi (tattiche) e altrettanti marketing mix (azioni) quanti saranno i segmenti obiettivo, i bisogni in essi contenuti e i diversi prodotti/servizi. Nel sistema pubblico la “politica del prodotto” diventa “elementi di servizio”, la “distribuzione” si trasforma in “punti e sedi di erogazione del servizio”, la “promozione” in “modalità di accesso e visibilità ai servizi”.

La successiva tabella evidenzia le differenziazioni.

**TAB. N. 4 - ELEMENTI DI MARKETING NELLE AZIENDE E NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE**

<b>Elementi</b>	<b>Azienda</b>	<b>Pubblica Amministrazione</b>
<b>Prodotto</b>	Caratteristiche del prodotto in termini di qualità, prestazione, assistenza, confezione	Rispetto delle aspettative dell’utenza in merito all’efficacia e alla qualità del servizio
<b>Prezzo</b>	Prezzo del prodotto e sue variabili (prezzo base, sconti, offerte speciali, modalità di pagamento)	Prezzo pagato attraverso tariffe e imposte proporzionati al servizio (sconti e facilitazioni per fasce deboli, ad es.)
<b>Posto</b>	Canali distributivi (distribuzione fisica, aree geografiche, copertura del servizio)	Fruibilità e praticità dei luoghi dove si eroga il servizio
<b>Promozione</b>	Pubblicità, promozione, azioni di informazione e comunicazione	Necessità di dare adeguata visibilità a quanto si sta facendo
<b>Relazioni Pubbliche</b>	Relazioni per rendere il prodotto accettabile ai target groups	Iniziative di comunicazione verso l’utenza e i cittadini
<b>Potere</b>	Influenze dentro e fuori i mercati dovute all’erogazione del prodotto	Capacità di gestire l’offerta con la domanda di ogni singolo servizio

Fonte: nostro adattamento da ROVINETTI A., (2006), *Comunicazione pubblica. Sapere e fare*, op.cit.

Poiché l’obiettivo del sistema pubblico non è aumentare la domanda dei servizi agendo sulla quantità ma sulla qualità, le tecniche di marketing adoperate agiranno soprattutto sulla comunicazione e sulla dislocazione territoriale, cercando, ad esempio, di convincere e aiutare i cittadini a utilizzare i servizi secondo modalità e tempi nuovi messi a disposizione

(innovazione tecnologica) e attraverso la creazione di strutture e più punti di accesso, favorendo anche trasformazioni di più ampia portata (digitalizzazione delle pubbliche amministrazioni). Accanto alla strategia di comunicazione è importante, quindi, che le pubbliche amministrazioni collochino anche una strategia di marketing per gestire una complessità che va oltre il problema dell'accesso e della partecipazione. Il marketing nella Pubblica Amministrazione serve, infatti, per<sup>89</sup>:

- ✓ razionalizzare la domanda di servizi;
- ✓ indurre i cittadini a comportamenti destinati a produrre vantaggi economici (risparmi) ed organizzativi (ad esempio vaccinazioni, uso dei mezzi pubblici, misure di sicurezza nei trasporti e nella sanità);
- ✓ suscitare l'attenzione attorno alla domanda di servizi nuovi;
- ✓ regolamentare la domanda (ad esempio lo stesso luogo ed orario per la consegna di documenti);
- ✓ riequilibrare l'offerta;
- ✓ contro-marketing, cioè invitare i cittadini a modificare abitudini e comportamenti.

Fase successiva è quella del controllo, durante la quale l'organizzazione procede a verificare la compatibilità dell'attività di marketing con lo scenario, l'attuazione delle azioni rispetto alla strategia e al piano attraverso l'utilizzo di indicatori e parametri quali-quantitativi. L'attività di controllo, nel caso di non raggiungimento di uno degli obiettivi, deve isolare lo scostamento, individuando le cause e definire i correttivi necessari. I risultati dell'ultima fase costituiscono il punto di partenza per il nuovo ciclo di pianificazione per l'analisi di scenario. Circa la fase di controllo emergono nuove distanze tra il sistema privato e quello pubblico: in particolare, a differenza che per le imprese, rimane lenta e difficoltosa l'introduzione nelle pubbliche amministrazioni di standard di qualità dei servizi e della soddisfazione dei cittadini, nonché di sistemi e strumenti di valutazione. Rispetto al settore privato, nel settore pubblico strumenti e tecniche di marketing management sono sottoposti a due tipi di vincoli:

---

<sup>89</sup> Cfr.:ROVINETTI A., (2006), op.cit.

- a) istituzionali: la rigidità dei vincoli normativi mal si concilia con la flessibilità operativa necessaria, il peso attribuito alla norma piuttosto che al prodotto/servizio e l'immediatezza del risultato contabile spingono a sottovalutare qualunque azione di comunicazione o riqualificazione;
- b) gestionali: la rigidità delle funzioni e dei ruoli, un'idea di professionalità orientata verso la struttura piuttosto che ai rapporti con l'utenza, percorsi di carriera ancora poco legati al raggiungimento dei risultati, incapacità di elaborare dati e informazioni provenienti dai pubblici di riferimento.

Dall'applicazione del marketing management all'interno della P.A. derivano, infine, diverse forme di marketing<sup>90</sup>:

- ✓ marketing conoscitivo, consente di raccogliere informazioni sui bisogni che occorre soddisfare e sulle loro caratteristiche quando si trasformano in domanda;
- ✓ marketing sociale, progetta i servizi destinati ai cittadini, spinge a comportamenti corretti, favorisce il consenso attivo;
- ✓ marketing politico, si sostanzia nell'attività di pianificazione e controllo, ancora in via di sviluppo;
- ✓ city marketing, consente di migliorare la capacità attrattiva della città o del territorio, anche in termini di investimenti economici e risorse ambientali;
- ✓ direct marketing e telemarketing, analisi dell'utenza per individuare nuove aree di ricettività attraverso vecchi e nuovi canali di comunicazione (posta, telefono, Internet);
- ✓ citizen relationship management.

Particolare inciso va riservato al Citizen Relationship Management. Con l'acronimo CRM (Customer Relationship Management) si intende l'insieme degli strumenti e delle procedure per la gestione dei rapporti con la clientela, derivato dal sistema produttivo, orientato alla soddisfazione e centralità del cliente. Nel settore privato, il CRM è un approccio complessivo

---

<sup>90</sup> Cfr.: FOGLIO A., (2003), *Il marketing pubblico. Il marketing dello Stato, degli Enti locali, degli Enti pubblici nazionali e territoriali*, Collana AM, Franco Angeli, Milano.

(metodologie, strumenti, processi e attività), diretto alla gestione della relazione con la clientela attraverso l'individuazione, la segmentazione, l'acquisizione del cliente allo scopo di fidelizzare e sviluppare ulteriormente la relazione. L'impresa adopera dati e informazioni per personalizzare prodotti e servizi, conoscere e anticipare bisogni futuri. La versione declinata all'interno della Pubblica Amministrazione sostituisce a "Customer" il "Citizen", e rappresenta un punto di incontro tra customer satisfaction e marketing management. Questi, in sintesi, i tratti essenziali di differenziazione del Citizen rispetto al Customer:

- fa della centralità del cittadino/cliente un fattore strategico per l'organizzazione stessa;
- adopera strumenti e tecniche tipiche del marketing management per consentire la partecipazione dei pubblici di riferimento;
- è accomunato al CRM del settore privato per la focalizzazione sulla relazione di servizio e l'ottica di miglioramento, personalizzazione e soddisfazione;
- si differenzia dal CRM del comparto privato per la finalità, istituzionale nel comparto pubblico ed orientata al profitto in quello privato;
- se nell'impresa privata la personalizzazione del prodotto/servizio passa per la personalizzazione delle informazioni a seconda del cliente, con l'obiettivo di poter offrire prezzi, prodotti e benefici differenziati allo scopo di aumentare il profitto, nella P.A. la personalizzazione passa per l'elaborazione di un'informazione esaustiva e neutrale, di pubblico accesso e nel rispetto delle norme sulla privacy allo scopo di aumentare la partecipazione dei pubblici alla gestione e all'organizzazione dei servizi. Riguardo alle informazioni acquisite, esse vengono adoperate dalla P.A. per avere una visione integrata degli utenti al fine di coordinare i propri servizi su una molteplicità di canali, ciascuno dei quali è creato per rispondere in maniera personalizzata non al singolo, ma ad una tipologia di utenza.

Una delle più ardue sfide che oggi si propone il Citizen Relationship Management consiste nella realizzazione di modalità di fruizione dei servizi



self-service grazie all'uso di nuove tecnologie, e affinché ciò si realizzi sono indispensabili:

- ✓ la conoscenza dell'utente e dei suoi bisogni, attraverso relazioni del tipo one-to-one;
- ✓ l'offerta differenziata dei servizi a seconda dell'utente;
- ✓ l'interazione tra gli utenti e le pubbliche amministrazioni attraverso la moltiplicazione dei canali e dei punti di accesso;
- ✓ la ridefinizione della cultura interna delle organizzazioni pubbliche verso la centralità del cittadino;
- ✓ la costruzione di un network di relazioni con altre pubbliche amministrazioni e organizzazioni private allo scopo di attuare forme di marketing predittivo, ovvero di conoscere e approfondire l'utenza al punto da poterne anticipare i bisogni.

La P.A. ha dunque bisogno di un forte vento di modernità, che significa procedure più snelle, informatizzazione più spinta, persone più motivate, ma ha anche bisogno di chiarezza di indirizzi strategici e gestionali. E' necessario quindi che chi è chiamato alla gestione della cosa pubblica trasferisca le promesse enunciate nel programma politico in un Piano Strategico di Mandato<sup>91</sup>, onde illustrare in modo organico la propria visione di lungo periodo, favorire lo sviluppo di un indispensabile processo di condivisione con il management, i capi intermedi e tutte le persone che lavorano nell'Ente, orientare le risorse economiche a supporto delle priorità strategiche del mandato. In pratica, una Pubblica Amministrazione che tragga benefici dall'applicazione dei principi, degli strumenti e delle tecniche del marketing, strutturando la sua nuova identità attraverso il coinvolgimento dei cittadini, prevedendo forme di partecipazione e di comunicazione bidirezionale, attivando strumenti idonei alla verifica della "resa del conto" su quanto promesso agli elettori.

---

<sup>91</sup> Cfr.: MELCHIORRI C., BREMBILLA B., MANZONI P., (2011), *Dalla Politica alla Buona Amministrazione. Come realizzare il programma elettorale ed innovare la Pubblica Amministrazione*, Collana AM, Franco Angeli, Milano.

I temi della partecipazione, dell'accountability nel contesto della governance e della rendicontazione sociale della P.A., saranno oggetto di approfondimento nel capitolo successivo.

## CAPITOLO SECONDO

### **Accountability e profili di rendicontazione sociale**

#### **PREMESSA**

Nel tracciare il quadro di riferimento della New Governance nella P.A., si è detto delle pubbliche amministrazioni che, in quanto organizzazioni complesse, dovrebbero “auto-apprendere” dai propri gap di risultati e “ri-orientarsi” al presentarsi di nuove situazioni, pena una sorta di “congelamento organizzativo”, causato dall’incapacità di adattarsi alle novità con conseguente isolamento rispetto all’ambiente di riferimento ed, in particolar modo, ai cittadini. In questi casi si usa il termine di “autoreferenzialità” della P.A, che per essere superata necessita di interventi su almeno due aspetti: occorre innanzitutto instaurare nuove modalità relazionali tra amministrazione e cittadini, improntate ad una logica di “resa del conto” e di dialogo costante, facendo leva su iniziative di rendicontazione sociale; in seconda istanza è necessario sviluppare la capacità delle amministrazioni di identificare le domande di cui sono portatori i cittadini, di pianificare soluzioni, di formulare politiche e di valutare gli effetti che esse generano stimolando un processo di apprendimento dinamico e continuo, attraverso sistemi di controllo strategico.

Partendo dal tema del *corporate social responsibility* (CSR) e dell’introduzione dell’etica d’impresa nel settore privato, il primo paragrafo introduce il concetto di *accountability*, calato nella realtà degli Enti locali, specificando le caratteristiche della sua applicazione al contesto della Pubblica Amministrazione. Avvalendosi dei contributi offerti dalla letteratura e da importanti istituzioni internazionali, l’*accountability* viene qualificata come condizione necessaria per un buon sistema di governance. Lo studio dei meccanismi innovativi di *accountability* delle amministrazioni pubbliche dà quindi un contributo fondamentale alla costruzione del sistema di governance, che altrimenti risulterebbe privo di uno dei suoi tasselli fondamentali. Il secondo paragrafo delinea l’origine e l’evoluzione delle

esperienze di rendicontazione sia in ambito nazionale che internazionale, mentre il terzo ed ultimo paragrafo tratta della strutturazione e del processo di redazione di uno tra i più utilizzati strumenti di rendicontazione di cui si avvalgono gli Enti locali, i comuni in particolare, cioè il bilancio sociale.

## **2.1: ACCOUNTABILITY COME PREROGATIVA DI GOVERNANCE E DI CONTROLLO NELLA P.A.**

### **2.1.1. Corporate Social Responsibility e Teoria degli Stakeholder.**

La letteratura internazionale<sup>92</sup> ha ricondotto il tema della rendicontazione sociale a due principali filoni di studio: quello dei rapporti tra etica ed impresa (*business ethics*) e quello della responsabilità e le funzioni sociali riconosciute all'impresa (*corporate social responsibility*), che a loro volta discendono dalla concezione dell'azienda come sistema aperto e sono valorizzate dalla "teoria degli *stakeholder*". Sul tema, vi sono studi recenti, anche alla luce delle attuali funeste dinamiche economiche, che hanno introdotto nel dibattito corrente il tema della responsabilità sociale di impresa, implicazione derivante dal riconoscimento della natura collettiva dell'impresa sociale<sup>93</sup>. La questione che in questa trattazione si accenna riflette il tema dell'impresa sociale (i cui caratteri sono estendibili anche alla produzione dei servizi erogati dalla Pubblica Amministrazione), entità in grado di cogliere opportunità non accessibili – o difficilmente accessibili – agli imprenditori individuali. Difatti, come si dirà in seguito, essa, rispetto a questi, presenta vantaggi sia nell'organizzazione della produzione sia a livello di qualità dell'output, e quindi aperta a raccogliere la sfida per promuovere i cambiamenti strutturali di cui hanno bisogno i nostri sistemi economici e sociali. L'"interesse generale della comunità" è

---

<sup>92</sup> Cfr.: GABROVEC MEI, (2002), *Economia, etica e valori d'impresa*, in AA.VV., Scritti in onore di Carlo Masini, tomo I, vol. III, Egea, Milano; MIO C., (2005), *Corporate social responsibility e sistema di controllo: verso l'integrazione*, Franco Angeli, Milano.

<sup>93</sup> Cfr.: BORZAGA C., FAZZI L., (2011), *Le imprese sociali*, Carocci, Roma; MURRAY R., CAULIER GRICE J., MULGAN G., (2011), *Il libro bianco sulla innovazione sociale*, The Young Foundation e Nesta, London. (edizione italiana a cura di Alex Giordano e Adam Arvidsson – Societing; RIDLEY – DUFF R., SEANOR P., (2011), "Leadership and Social Entrepreneurship", in Ridley – Duff R, Bull M. (a cura di), *Understanding Social Enterprise. Theory & Practice*, SAGE, London, pp. 193-209.

l'elemento rilevante alla base della legittimazione normativa della mission dell'impresa sociale, capace di innovare non solo prodotti e processi produttivi ma anche il modello di business, dimostrando che si può “fare impresa” per generare benefici di natura collettiva e senza massimizzare il proprio tornaconto economico a discapito di altri soggetti. Laddove tale modello ha trovato realizzazione, i suoi effetti, generatisi nell'arco di qualche decennio, sono ben visibili e costituiscono i più tipici risultati di un progetto di impresa sociale: maggiore disponibilità di beni di interesse collettivo - inclusione, coesione sociale, cura - che si accompagna alla creazione di nuova occupazione, di ricchezza economica e, non ultimo, di imprenditorialità. Le nuove iniziative di business orientate alla creazione di “valore condiviso”<sup>94</sup> traggono origine dalle fenomenologie del cambiamento e dalle nuove conformazioni assunte dalle reti sociali. Difatti, le trasformazioni in campo sociale richiedono l'attivazione di un insieme consistente e differenziato di persone e una capacità di aggregazione in forma di soggetto collettivo capace di proporre comportamenti sociali che si pongono in discontinuità rispetto al passato. Questo processo, estremamente complesso e con notevoli margini di incertezza e imprevedibilità, può essere facilitato, o addirittura accelerato, grazie all'intervento di attori individuali e organizzativi che operano in veste di “changemakers”, di agenti di cambiamento<sup>95</sup>. Ma il livello di mobilitazione necessario per elaborare e introdurre elementi di innovazione sociale che investono sia le prassi che le politiche attraverso la produzione di beni e servizi, non può realizzarsi compiutamente all'interno dei confini di una singola organizzazione, per quanto quest'ultima sia esplicitamente orientata alla socialità; di qui l'importanza che assume e che dovrà assumere il fattore delle reti sociali<sup>96</sup>. Esse, dunque, appaiono sempre più come traiettorie sulle quali soggettività ampie e diversificate adottano un principio di coordinamento – la

---

<sup>94</sup> Cfr.:PORTER M.E., KRAMER M.R., (2011), “Creare valore condiviso”, in *Harvard Business Review Italia*, n. 1/2, gennaio / febbraio, pp. 68-84.

<sup>95</sup> Cfr.: ELKINGTON J., HARTIGAN P., (2008), *Fuori dagli schemi. Gli imprenditori sociali che cambiano il mondo*, Etas, Milano.

<sup>96</sup>Cfr.:GOLDSMITH S., EGGERS W.D., (2010), *Governare con la rete. Per un nuovo modello di pubblica amministrazione*, Ibl libri, Torino.

collaborazione – che è alternativo ai principi fin qui dominanti della burocrazia e dello scambio mercantile. In questo senso, è l'imprenditorialità in generale a connotarsi sempre più come funzione dell'azione collettiva, in grado di incidere positivamente su una molteplicità di aspetti: l'introduzione di nuove tecnologie e prassi di lavoro, la costruzione di alleanze strategiche e distretti, l'avvio di agenzie che promuovono innovazione e sviluppo locale. Nel caso delle imprese sociali tutti questi aspetti assumono una rilevanza ancora più evidente, in riferimento alla mission delle stesse, al valore di interesse collettivo dei beni prodotti ed in relazione alla possibilità di potersi dotare di sistemi di governance allargati. L'agire dell'imprenditore sociale, individuale o collettivo che sia, si ispira a una medesima e ben precisa logica che fonda il progetto d'impresa: la riorganizzazione e il coordinamento su scala allargata dei fattori di produzione e di redistribuzione della socialità e della ricchezza economica attraverso la costruzione di istituzioni collaborative<sup>97</sup>. Gli studi della *responsabilità sociale d'impresa*<sup>98</sup> prendono vita verso la fine del 1800 negli Stati Uniti, dove essa veniva inizialmente intesa come "filantropia" e pertanto si concretizzava in aiuti finanziari e donazioni, rivolte a opere di carattere sociale, effettuate su iniziativa personale dell'imprenditore che utilizzava a questo scopo una quota dei profitti aziendali. Successivamente, il concetto di responsabilità sociale acquista un'accezione più ampia: l'impresa è ritenuta produttrice di effetti sull'ambiente, in particolare è responsabile dei "costi sociali" o "esternalità" negative che non sono valorizzate dai costi che compaiono in Conto economico, ma che l'impresa "scarica" sulla comunità<sup>99</sup>. In questi termini la *corporate social responsibility* è dunque un processo di comunicazione (degli effetti sociali, ambientali ed economici

---

<sup>97</sup>Cfr.: CARLINI R., (2011), *L'economia del noi. L'Italia che condivide*, Editori Laterza, Roma-Bari; YUNUS M., (2010), *Si può fare! Come il business sociale può creare un capitalismo più umano*, Feltrinelli, Milano.

<sup>98</sup> Cfr.: VERMIGLIO F., (1984), *Il "bilancio sociale" nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo editor, Messina; MATA CENA A., (1993), *La responsabilità sociale: da vincolo ad obiettivo. Verso una ridefinizione del finalismo d'impresa*", in AA.VV, *Scritti in onore di Carlo Masini*, tomo I, vol. III, Egea, Milano.

<sup>99</sup> Cfr.: COASE R.H., (1960), *The problem of social cost*, in *Journal of Law and Economics* (trad. It. 2001, *La natura dell'impresa/il problema del costo sociale*, Asterios Editore, Trieste).

che derivano dall'azienda<sup>100</sup>) che implica una relazione tra le parti in continua mutazione, e favorisce il trasferimento di informazioni da un soggetto all'altro per contribuire al processo di "democratizzazione".

Dagli anni sessanta, con l'affermazione della teoria (approccio) degli *stakeholder* si ha una ulteriore evoluzione del concetto di *corporate social responsibility* che si lega all'attuale interpretazione del fenomeno. In sostanza, la responsabilità sociale dei *manager* non è quella di produrre il massimo profitto (obiettivo riconosciuto tradizionalmente agli azionisti), ma di effettuare un bilanciamento tra gli interessi di tutti gli interlocutori dell'azienda al fine di salvaguardare la vita e promuovere lo sviluppo dell'impresa nel lungo periodo. In questo senso la responsabilità sociale è assimilata a un *sistema di governace allargata* dell'impresa, che si sposta dai confini degli azionisti verso l'insieme di tutti i portatori di interesse (*stakeholder*).

La teoria degli *stakeholder*<sup>101</sup> è stata una delle linee fondamentali del processo di diffusione della *corporate social responsibility* e del bilancio sociale in ambito privato, ma si rivela oltremodo elemento centrale per spiegare l'introduzione e le potenzialità della rendicontazione sociale nel contesto pubblico. Il termine "stakeholder", che non trova una specifica corrispondenza nella traduzione italiana, è stato formulato in primis nell'ambito degli studi di strategia aziendale statunitensi. La sua prima definizione si trova in un *memorandum* dello Standard Research Institute del 1963, dove viene riconosciuto che la sopravvivenza di un'organizzazione non è legata solo a coloro che ne detengono la proprietà sotto forma di azioni/quote, "stake" (da cui *stockholder*), bensì dall'appoggio di una serie di soggetti che possiedono in essa un interesse "stake" (da cui *stakeholder*). Da questa iniziale definizione si svilupparono i successivi studi sull'approccio alla "strategia" con i contributi di Igor

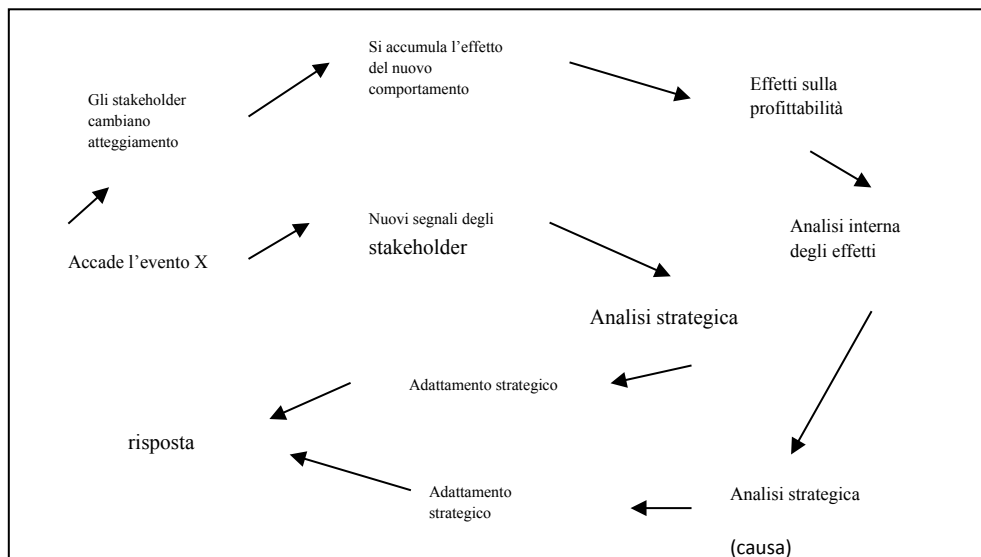
---

<sup>100</sup> Cfr.: GRAY R., OWEN D., ADAMS C., (1996), "Accounting and Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting", Prentice Hall, London.

<sup>101</sup> Cfr.: RHENMAN E., (1968), *Industrial Democracy and Industrial Management*, Tavistock Publications Limited, London; FREEMAN R.E., (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Marshfield, Mass; ROBERTS R. W., (1992), *Determinants of corporate social responsibility disclosure*, Accounting, Organisations and Society, vol. 17, n. 4.

Ansoff e Robert Stewart in USA, di Rhenman in Svezia e poi, a metà degli anni settanta, della Wharton School of Business di Philadelphia, dove fu redatto il “Progetto stakeholder” all’interno delle ricerche sulle strategie del *management* in condizioni ambientali perturbate<sup>102</sup>. Tali studi si caratterizzarono per la ricerca di un contemperamento delle istanze degli attori interessati (in senso positivo o negativo) rispetto a un certo comportamento (attivo o passivo) dell’azienda, al fine di sortire a una cooperazione di tutti gli *stakeholder* coinvolti al successo della strategia aziendale<sup>103</sup>. Tutti gli *stakeholder* sono qualificati come “partecipanti” all’azienda la quale riconosce ad essi il possesso di interessi legittimi nei suoi confronti. Nel nuovo approccio per *stakeholder* il ruolo del *management* aziendale diventa dunque quello di indirizzare la strategia aziendale alla ricerca di un giusto “bilanciamento” dei legittimi interessi in gioco, tentando di trovare un equilibrio fra esigenze diverse e spesso contrastanti, riconoscendo, in questo modo, una sorta di “remunerazione” a favore di tutti i soggetti che effettivamente contribuiscono alla sopravvivenza dell’azienda.

**FIG. N. 6 - IL VANTAGGIO DI UNA RELAZIONE DURATURA CON GLI STAKEHOLDER**



Fonte: nostra elaborazione

<sup>102</sup> Cfr.: RUSCONI G., (1988), *Il bilancio sociale d'impresa. Problemi e prospettive*. Giuffrè, Milano.

<sup>103</sup> Cfr.: CHIESI M.A., MARTINELLI A., PELLEGGATTA M., (2000), *Il bilancio sociale stakeholder e responsabilità sociale d'impresa*, Il sole24Ore, Milano.



### 2.1.2. La responsabilità sociale nella P.A.

Le pubbliche amministrazioni, nelle diverse forme, dall'erogativa classica a quella di società di capitali, sono socialmente responsabili per definizione. La questione del consenso diventa, in essa, elemento cruciale più che in altre realtà, poiché non si tratta né di legittimarsi né di dimostrare la propria responsabilità sociale, ma di "rilegittimarsi" continuamente agli occhi dell'opinione pubblica, soprattutto se ci si riferisce agli Enti locali, nei quali la struttura rappresentativa e di governo è determinata dal voto dei cittadini (sovranità popolare). La rendicontazione sociale nelle pubbliche amministrazioni serve a "misurare e comunicare ai cittadini la ricaduta sociale degli interventi delle strutture pubbliche, siano esse enti locali che enti pubblici economici o enti ed organismi dello Stato"<sup>104</sup>. Quindi, in questi contesti, il ricorso alla rendicontazione sociale non dovrebbe essere né una "opzione etica", come nel caso delle imprese, né un obbligo morale, come per le Associazioni non profit, ma un dovere<sup>105</sup>. Per questo, per le pubbliche amministrazioni, più che di *Corporate Social Responsibility*, appare più corretto affrontare il tema dell'*accountability* in termini di *rendicontazione sociale pubblica*. Al riguardo, Hinna<sup>106</sup> identifica le funzioni attribuite ai documenti di reportistica sociale esclusivamente nell'ottica della *accountability*, che descrive in questi termini: "gli elementi che spingono le pubbliche amministrazioni verso l'adozione di strumenti di gestione e di rendicontazione quali il bilancio sociale, non sono né l'orientamento alla CSR come per le aziende profit, né l'esigenza di raccogliere fondi e legittimarsi presso la società civile che vuole le aziende non profit; sono piuttosto il risultato di una nuova filosofia di gestione che sta emergendo tra i manager pubblici e induce le pubbliche amministrazioni a divulgare un bilancio sociale. Tale filosofia, rappresenta, così come la CSR, un orientamento nuovo della gestione necessario per gestire il consenso. [...] Il termine "responsibility", deve quindi essere sostituito con quello di

---

<sup>104</sup> Cfr.: HINNA L., (2002), *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano.

<sup>105</sup> Cfr.: MUSSARI R., (1996), *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.

<sup>106</sup> Cfr.: HINNA L., (2004), op. cit. pag. 51-52.

“accountability” e così la nuova filosofia, destinata a dominare i prossimi anni come un nuovo orientamento gestionale della PA, può essere definita “rendicontazione sociale pubblica” o RSP”.

Le innovazioni che interessano i sistemi di governance e di *accountability* delle amministrazioni sono state, in larga parte, determinate dalla ridefinizione dei confini tra Stato, mercato e società civile (che ha determinato fenomeni di esternalizzazione, di privatizzazione, di depubblicizzazione) e dal processo di decentramento tra i livelli di governo. Ciò, ha fatto emergere nuovi modelli di funzionamento delle amministrazioni pubbliche, sintetizzabili nel paradigma della Public Governance. Le traiettorie di riforma delle amministrazioni pubbliche individuate, sia a livello internazionale che nazionale (come si è detto nel capitolo precedente – si veda paragrafo 1.2) sono state numerose e complesse, ma gli aspetti centrali del fenomeno hanno riguardato l'*autonomia* (e l'aziendalizzazione) ed il *decentramento* (istituzionale ed organizzativo). L'analisi evidenzia, dunque, la centralità del tema dell'*accountability* in questo rinnovato contesto. Riguardo all'autonomia, tale termine può evocare differenti ragionamenti e schemi concettuali in relazione alla matrice culturale di chi ne parla. Dal punto di vista economico-aziendale l'autonomia rappresenta un carattere immanente al concetto azienda pubblica o privata che sia. In ogni caso, negli studi economico-aziendali l'autonomia non viene letta in chiave assoluta, ma relativa. L'autonomia non implica isolamento, ma è condizione che permette al complesso di operare discrezionalmente entro mutevoli scenari ambientali. Per le amministrazioni pubbliche assai rilevante appare il concetto di autonomia gestionale o funzionale<sup>107</sup>. Essa non significa autosufficienza economica, ma piuttosto presuppone l'applicazione di una logica di responsabilizzazione economica di chi dirige l'unità economica in rapporto al rispettivo interlocutore istituzionale. Ne consegue che la logica è quella della definizione e del perseguimento di obiettivi a fronte di assegnazione di risorse di cui si deve rendere conto. In questo caso si può

---

<sup>107</sup> Cfr.: ANSELMINI L., (1995), *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Giappichelli, Torino.

notare come la rendicontazione sui risultati raggiunti si ponga come una sorta di “contrappeso” rispetto all’incremento dei livelli di autonomia. Con il processo di aziendalizzazione si cerca di pervenire ad una situazione di equilibrio tra bisogni e risorse, enfatizzando quindi la strumentalità economica rispetto ai fini dell’istituto<sup>108</sup>.

Oltre l’autonomia, il secondo elemento cardine di riforma ha visto l’affermazione del principio di sussidiarietà (verticale ed orizzontale) che è alla base del decentramento istituzionale ed organizzativo. Il primo fenomeno è consistito in processi di decentramento sia delle funzioni che del potere decisionale sull’uso delle fonti di finanziamento a favore degli istituti pubblici territoriali più vicini al momento di formazione e manifestazione del bisogno (in particolare comuni, province e loro aggregazioni). Inoltre alcuni passi sono stati compiuti verso forme di “federalismo fiscale”, il quale implica la decentralizzazione delle scelte anche sulle modalità di acquisizione delle risorse. Il decentramento organizzativo, invece, è strettamente connesso alle politiche di riduzione dei grandi apparati pubblici, con l’obiettivo di migliorare l’efficienza e la responsabilizzazione delle singole unità economiche sui risultati del proprio operato. Rispetto a ciò, si noti, con riferimento tanto ai processi di managerializzazione/aziendalizzazione, quanto ai processi di decentramento, un’accresciuta centralità dei sistemi di responsabilizzazione e di *accountability*: il passaggio da un sistema di amministrazioni pubbliche accentrato e verticalmente integrato ad un modello fondato su logiche di autonomia e decentramento (nel quale le relazioni sono di tipo interistituzionale e non solo intra-organizzativo) implica il passaggio da una logica di coordinamento e integrazione basato sulla imposizione di norme e su sistemi di programmazione di tipo top-down, a un sistema di coordinamento e integrazione nel quale è essenziale e critica la capacità di creare consenso, condivisione, convergenza di interesse sulle soluzioni proposte. Sul punto Borgonovi afferma: “le condizioni che consentono di governare la complessità sono a loro volta così riassumibili:

---

<sup>108</sup> Cfr.: BORGONOV E., (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 3° ed., Egea, Milano.

- trasparenza data dall'identica opportunità di accedere alle informazioni, ma correlata anche al medesimo grado di rispetto delle regole [...];
- assunzione di responsabilità da parte dei vari soggetti, ossia diffusione del senso di “*accountability*” [...];
- avere strumenti di “misurazione” dei risultati riferibili all'efficacia degli interventi (dei singoli soggetti e a livello di rete complessiva), di efficienza nell'impiego delle risorse, di economicità della gestione (dei singoli enti e della rete nel suo complesso)”<sup>109</sup>.

A fronte di incrementi nel livello di autonomia delle aziende o delle unità economiche che producono e collocano beni o servizi pubblici, si genera quindi un'esigenza di “compensazione” attraverso i sistemi di *accountability*. La valenza di questi ultimi può essere pienamente compresa se si recupera una concezione sistemica anche in ambito pubblico. La caratteristica della prospettiva sistemica è quella dell'apertura, intesa come capacità di instaurare relazioni con l'ambiente di riferimento che determinano un reciproco condizionamento sistema-ambiente. Occorre osservare che la capacità di relazionarsi con l'ambiente può risultare compromessa se (nelle e tra le unità del sistema e nel sistema nel suo complesso) l'autonomia degenera in “isolamento” ed auto-referenzialità. È questo il caso in cui si generano dei gap informativi e di responsabilità nei confronti sia di coloro che hanno doveri di indirizzo e controllo sull'unità e devono rispondere ai cittadini dell'uso delle risorse, sia di coloro che partecipano alla soddisfazione dei bisogni della comunità di riferimento (organizzazioni no profit, altre aziende e amministrazioni pubbliche) e usufruiscono dei servizi offerti (utenti) o sono in generale destinatari dell'attività (cittadini). I sistemi di *accountability* interna ed esterna intendono colmare tali gap, ristabilendo un equilibrato e necessario condizionamento reciproco tra sistema e ambiente.

### **2.1.3. Il peso strategico dell'*accountability* nella Governance Pubblica**

Il termine *accountability* è di derivazione anglosassone e non è riconducibile ad una diretta traduzione in italiano. Attualmente il concetto di

<sup>109</sup> Cfr.: BORGONOVÌ E., (2000), “*Governare l'amministrazione pubblica con il sistema a rete*”, in *Azienda Pubblica*, n. 5.

*accountability* assume molteplici forme e dimensioni. Ha superato le sue origini di tenuta dei libri contabili diventando un simbolo di buona governance, sia nel settore pubblico che in quello privato, ma, nonostante l'indeterminatezza linguistica, in esso è intrinseco un "nucleo" intorno al quale costruire una definizione: l'*accountability* è costituita da quell'insieme di azioni che svolgono la funzione sociale di "dar conto" (*giving accounts*) da parte di un individuo o organizzazione ad un altro. Il problema della definizione di *accountability*<sup>110</sup> è centrale anche nella letteratura relativa alle aziende ed amministrazioni pubbliche, ed in particolare negli studi sulla misurazione delle performance economiche e sociali. In tali studi si nota come il termine *accountability* richiami almeno due accezioni o componenti fondamentali: da un lato, il dovere di dar conto al cittadino, in modo esaustivo e comprensibile, del corretto utilizzo delle risorse e della produzione di risultati commisurati all'entità delle risorse stesse ed in linea con le missioni istituzionali; dall'altro, l'esigenza di introdurre logiche e meccanismi di maggiore responsabilizzazione interna alle aziende ed alle reti di aziende relativamente all'impiego di tali risorse ed alla produzione dei correlati risultati. Inoltre, l'*accountability* può essere distinta tra interna ed esterna, a seconda che si rivolga ad interlocutori sociali interni (manager, dipendenti, ecc.) oppure esterni (cittadini, utenti, opinion leader, ecc.) all'azienda. L'*accountability* interna ha come scopo quello di supportare le decisioni di allocazione ed impiego delle risorse con riferimento alle scelte operate dal management nonché quello di individuare e definire spazi di autonomia e di responsabilizzazione sui risultati. L'*accountability* esterna invece ha come scopo quello di supportare il controllo sociale della collettività sulle decisioni di allocazione ed impiego delle risorse, sul livello di risultati, economici e non, raggiunti ed infine sulla loro coerenza rispetto alla missione istituzionale. Il termine *accountability* ha significati differenti in diversi Paesi, riflettendo differenti tradizioni amministrative. I meccanismi ed i sistemi di *accountability* all'interno di un Paese possono

---

<sup>110</sup> Cfr.: VALOTTI G., (2001), *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Egea, Milano; PEZZANI F., (2003), (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano; GUARINI E., (2000), *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo*, in *Azienda Pubblica*, n. 6.

variare a seconda dello status e della forma dell'organizzazione, della natura delle attività e del livello di governo. Ad esempio, a livello di Enti locali, si nota che la vicinanza tra cittadini e rappresentanti eletti rende l'*accountability* un elemento più tangibile. Ad ogni modo, nel complesso, la quasi totalità delle amministrazioni pubbliche a livello internazionale si sta orientando verso una concezione di *accountability* basata sulle performance conseguite (*performance-based accountability*) in luogo di quella "tradizionale" basata sulla conformità alle norme (*compliance-based accountability*). In pratica, stanno mutando le "traiettorie" di *accountability*, infatti nuove e più dirette forme di *accountability* stanno sostituendo o integrando la tradizionale catena di "resa del conto" che, nei sistemi democratici, lega l'amministrazione al vertice politico (ministro, sindaco, ecc.), quest'ultimo alle assemblee elettive (parlamento, consiglio comunale, ecc.) che a loro volta sono legate ai cittadini.

Il termine *governance*, invece, ha origini etimologiche lontane, identificate da diversi autori nel verbo governare che risale alla parola latina "gubernare" e questa, ancor prima, al greco "kybernan", parola che Platone identifica con l'arte di guidare tipica dei timonieri di navi nell'antichità.

In ambiente pubblico, il termine *governance*<sup>111</sup> è utilizzato con sempre maggior frequenza per indicare le nuove modalità con cui le aziende e le amministrazioni pubbliche costruiscono e realizzano politiche, strategie e azioni per descrivere il passaggio da modelli di government ad approcci di *governance*. Le condizioni che portano a preferire un modello di *governance* rispetto ad uno di government sono identificate nella trasformazione della realtà sociale ed economica, del sistema istituzionale e politico. La logica di *governance* significa "tener conto delle diversità degli interessi per adottare politiche, indirizzi e scelte capaci di far convergere gli interessi verso soluzioni reciprocamente accettabili" e "può essere riferita sia al funzionamento interno dell'amministrazione (modello organizzativo di tipo partecipativo), sia nei rapporti tra diversi enti pubblici (*governance* di sistema pubblico), sia nei rapporti con soggetti esterni, specie imprese e

---

<sup>111</sup> Cfr.: CEPIKU D., (2005), op. cit.

forze sociali (sistemi di governance globale tramite programmazione concertata e/o negoziata)<sup>112</sup>.

Detto della terminologia di *accountability* e *governance*, è evidente che i due termini sono fortemente e reciprocamente interconnessi. I lavori di alcune importanti istituzioni internazionali aiutano a chiarire tale relazione. Tra le istituzioni internazionali che sono state più impegnate a studiare la *governance* vi è l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ed in particolare il Comitato Public Management (PUMA). Nei suoi lavori il PUMA ha evidenziato chiaramente il collegamento tra *governance* ed *accountability*, qualificando l'*accountability* come una condizione necessaria perché si realizzi una "buona" *governance*<sup>113</sup>. Secondo il PUMA i pilastri della *governance* sono:

1. *Accountability*, che si riferisce alla capacità della P.A. di verificare, attraverso meccanismi di rendicontazione e di feedback, la coerenza delle sue azioni e decisioni con obiettivi predefiniti e condivisi.
2. *Trasparenza* delle azioni, delle decisioni e dei processi di definizione delle politiche dell'amministrazione pubblica, aperti ad un attento esame di altri livelli di amministrazione, cittadini e società civile.
3. *Efficienza ed efficacia*, che si verificano quando la P.A. produce servizi e realizza politiche di qualità, al miglior costo, e si assicura che i risultati ottenuti siano coerenti con le intenzioni dei decisori politici.
4. *Responsiveness*, ossia la capacità e la flessibilità dell'amministrazione pubblica di far fronte ai cambiamenti sociali, di tenere in considerazione le aspettative della società civile nell'identificare l'interesse generale e la volontà di esaminare criticamente il ruolo del pubblico nel soddisfare i bisogni dei cittadini.
5. *Capacità di anticipare i problemi* e gli eventi futuri (*forward vision*), siano essi demografici, economici, ambientali, ecc., in base alle informazioni e le tendenze presenti.

---

<sup>112</sup> Cfr.: BORGONOV E, (2002), op.cit.

<sup>113</sup> [www.oecd.org/daf/corporate/principles](http://www.oecd.org/daf/corporate/principles)

6. *Stato di diritto*, ossia leggi e regolamentazioni trasparenti e applicate in modo giusto.

Un ulteriore contributo alla qualificazione dell'*accountability* come condizione della governance è fornito dall'Unione Europea, che nel Libro Bianco sulla Governance europea ha delineato i principi della governance e gli strumenti per rafforzarla nei Paesi membri e non solo. Il Libro Bianco propone una maggiore apertura nel processo di elaborazione delle politiche, così da garantire una partecipazione più ampia dei cittadini e delle organizzazioni nella definizione delle stesse politiche.

Come afferma l'UE: "cinque principi sono alla base della buona governance e dei cambiamenti proposti nel presente Libro Bianco: apertura, partecipazione, *accountability*, efficacia e coerenza. Ciascuno di essi è essenziale al fine d'instaurare una governance più democratica. Tali principi costituiscono il fondamento della democrazia e del principio di legalità negli Stati membri, e si applicano a tutti i livelli di governo: globale, europeo, nazionale, regionale e locale"<sup>114</sup>.

Nello specifico, i principi di governance individuati dall'UE sono i seguenti:

1. *Apertura*: implica un impegno a spiegare meglio, con un linguaggio accessibile e comprensibile al grande pubblico decisioni ed azioni. Questo principio riveste particolare importanza se si vuole accrescere la fiducia dei cittadini in istituzioni complesse.

2. *Partecipazione*: la qualità, la pertinenza e l'efficacia delle politiche dipendono dall'ampia partecipazione che si saprà assicurare lungo tutto il loro percorso, dalla prima elaborazione all'esecuzione. Con una maggiore partecipazione sarà possibile aumentare la fiducia nel risultato finale e nelle istituzioni da cui sono emanate tali politiche.

3. *Accountability*: i ruoli all'interno dei processi legislativi ed esecutivi vanno definiti con maggiore chiarezza. Ogni istituzione deve spiegare qual è il suo ruolo e deve assumerne la responsabilità.

4. *Efficacia*: le politiche devono essere efficaci e tempestive, producendo i risultati richiesti in base a obiettivi chiari, alla valutazione del loro impatto

---

<sup>114</sup> COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (2001), *La Governance Europea. Un Libro Bianco*, Bruxelles.



futuro e, ove possibile, delle esperienze acquisite in passato. Per la loro efficacia, è necessario inoltre che le politiche siano attuate secondo proporzionalità e le decisioni siano adottate al livello più opportuno.

5. *Coerenza*: le politiche e gli interventi devono essere coerenti e di facile comprensione. La coerenza richiede una leadership politica e una decisa assunzione di responsabilità da parte delle istituzioni, così da assicurare un'impostazione coerente all'interno di un sistema complesso.

In tutti gli approcci proposti, dunque, l'*accountability* (interna ed esterna) è qualificata come una condizione fondamentale per realizzare una "buona" governance pubblica.

#### **2.1.4. Accountability e controllo strategico**

Alla luce di quanto sostenuto, risulta evidente che la redazione dei documenti di rendicontazione sociale contribuisce all'assolvimento di due funzioni<sup>115</sup>: *accountability* e controllo strategico. L'*accountability*, rivolta alla collettività amministrata in una logica di maggiore trasparenza dell'operato dell'Ente locale, consente di attivare il più volte citato controllo sociale, e, all'interno dell'amministrazione, incrementa la conoscenza sugli obiettivi e sui risultati raggiunti complessivamente dall'amministrazione e dalle sue singole articolazioni (dunque, una *accountability* con funzione esterna); il *controllo strategico*, rivolto alla valutazione della rispondenza delle scelte effettuate rispetto a quelle programmate ed ai bisogni di volta in volta emersi durante la gestione, favorisce meccanismi di controllo con funzione interna. Pertanto, emerge la necessità di "costruire un nuovo rapporto" tra amministratori (organi politici dell'ente locale) ed amministrati (cittadini) fondato, appunto, sul concetto di *accountability*. Nell'ambito di questo nuovo rapporto, "il cittadino è sempre più riconosciuto, e si riconosce, come colui che possiede la proprietà (ownership) delle istituzioni pubbliche, che dà le risorse e che delega il potere agli amministratori che ne detengono il controllo per suo conto" e quindi, come tali, hanno "il dovere

---

<sup>115</sup> Cfr.: GIUSEPPONI K., (2003) "Controllo di gestione e comunicazione sociale nelle realtà pubbliche", in Giusepponi K. (a cura di), *L'evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche e non profit. Riflessioni ed esperienze*, Gruppo Editoriale Esse Libri Simone, Napoli.

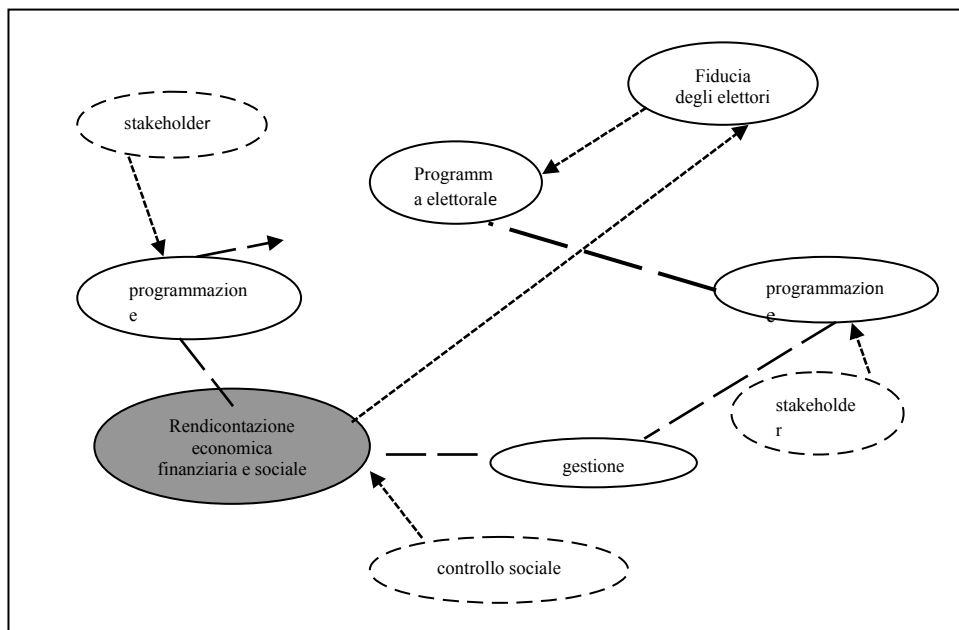
di rendere conto” del loro operato al soggetto dal quale hanno ricevuto il mandato, “in termini di decisioni, attività, risultati, e più in generale dell’uso fatto della delega”<sup>116</sup>. I contenuti della verifica, pertanto, non si devono limitare agli aspetti contabili, bensì investire “la pienezza del mandato”: funzioni e doveri attribuiti per legge, promesse ed impegni assunti nel “contratto sociale”. Si tratta, cioè, di tutti gli elementi in base ai quali è avvenuta l’attribuzione della delega e che la tradizionale comunicazione di tipo contabile non è sufficiente a dimostrare. Con riguardo, invece, alla seconda funzione attribuita ai rendiconti sociali (quella di *controllo strategico*) si evidenzia come la loro redazione comporti un’occasione, per l’intera amministrazione, di riflettere su quanto realizzato e sulla relativa aderenza rispetto alle politiche formulate (discendenti dalle “promesse” elettorali), nonché sulle motivazioni degli eventuali mancati adempimenti, in modo da riorientare, di conseguenza, l’azione amministrativa, le strategie o le politiche formulate. Grazie ai documenti di rendicontazione sociale infatti, si garantisce al Sindaco/Presidente la possibilità di avere una visione complessiva e costante dell’andamento della gestione dell’ente ai fini del controllo diretto a verificare lo stato di attuazione delle politiche formulate e riorientarle laddove queste non fossero più aderenti agli interessi espressi dalla comunità locale<sup>117</sup>. Tale attività, peraltro, risulta pienamente rispondente alla definizione di controllo strategico fornita dall’art. 147 del T.U.E.L. n. 267 del 18.08.2000, che prevede per gli enti la necessità di “... verificare l’adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi, e degli altri strumenti di determinazione dell’indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti”. Partendo da queste premesse, va infatti evidenziato come una redazione periodica dei documenti in discorso porti non solo a monitorare la coerenza dell’azione amministrativa rispetto alle strategie e alle politiche formulate, ma anche ad evidenziare, “in tempo utile”, la necessità di eventuali azioni correttive da assumere per riportare l’azione amministrativa verso gli

<sup>116</sup> Cfr.: ROGATE C., (2002), *Esperienze e riflessioni critiche sul bilancio sociale nel settore pubblico*, in *Azienda Pubblica*, n. 6, pag: 691-710.

<sup>117</sup> Cfr.: POZZOLI S., (2000), *Il controllo strategico: passo avanti o battuta d’arresto?*, in *Azienditalia*, n. 5.

obiettivi desiderati, nonché l'opportunità di riformulare le strategie in ottemperanza a nuove esigenze ed ai vincoli suggeriti dalle situazioni contingenti<sup>118</sup>. Al riguardo, si veda la figura che evidenzia la relazione esistente tra attività di programmazione e ruolo degli stakeholder.

**FIG. N. 7 - LA RELAZIONE TRA PROGRAMMAZIONE E STAKEHOLDER**



Fonte: nostra elaborazione

Quindi, può affermarsi che l'attività di controllo strategico è una forma di controllo interno che non è strumentale solo alla verifica del raggiungimento dei risultati prefissati, ma serve anche a supportare il livello dell'indirizzo politico nella definizione degli obiettivi da perseguire. Per tali motivi, esso presenta caratteristiche del tutto nuove rispetto alle altre configurazioni di controllo interno (come rappresentato in figura).

**TAB. N. 5 - LA MATRICE DEI CONTROLLI PUBBLICI**

*Interno*

*Esterno*

<sup>118</sup> Cfr.: PEZZANI F., (2003), op. cit.

<i>Burocratico</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controllo di regolarità amministrativa e contabile</li> <li>• Servizi ispettivi interni</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controllo Corte dei Conti</li> <li>• Ispezioni esterne</li> </ul>
<i>Managerial e</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Audit interno</li> <li>• Controllo di gestione</li> <li>• Controllo strategico</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisione ed audit esterno</li> <li>• Certificazione di qualità</li> </ul>

Fonte: ns. adattamento da RUFFINI R., (2004), *Fondamenti dell'economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op. cit., pag. 222.

Come evidenziato, si tratta di caratteristiche che proiettano il controllo in una dimensione non più esclusivamente giuridica, ma pluridisciplinare, nella quale, oltre alla misurazione dei risultati immediati dell'azione amministrativa, rileva l'accertamento delle cause e dei fattori determinanti, anche esterni, dell'azione medesima e la verifica del suo impatto complessivo sull'ambiente socioeconomico e sui suoi destinatari. Nel disposto del T.U.E.L., pur non essendovi un richiamo esplicito al concetto di *accountability*, la funzione di valutazione e controllo strategico si inquadra bene nell'ambito di tale schema concettuale<sup>119</sup> (come già si è chiarito in precedenza – vedasi art. 147 del Testo Unico). Inoltre, gli organismi allo scopo istituiti (servizi di controllo interno) sono distinti da quelli che effettuano il controllo di gestione e dovrebbero verificare l'effettiva attuazione delle scelte contenute nelle direttive e negli altri atti di indirizzo politico, identificando e segnalando l'eventuale azione di fattori ostativi, le eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, i possibili rimedi. Si tratta di un approccio che ricade nel classico schema dell'*accountability*: un soggetto (investito di una legittimazione di tipo professionale e manageriale) “rende conto” ad un altro (in quanto investito di una diversa legittimazione, di tipo strettamente politico) di come gli atti di indirizzo politico sono stati realizzati. Occorre ricordare infatti che, alla

<sup>119</sup> Cfr.: MARTINI A., CAIS G., (1999), *Controllo e valutazione: un ennesimo tentativo di sistematizzazione concettuale*. Relazione al II Congresso Associazione Italiana Valutatori, Napoli.

base di un rapporto di *accountability* vi è un impegno a fare qualcosa per qualcun altro: l'informazione raccolta ed elaborata a supporto di questa funzione quindi deve essenzialmente verificare che le cose promesse siano mantenute e nel miglior modo possibile. Ad una lettura attenta delle disposizioni del D.lgs. si nota, quindi, che tra vertice dirigenziale e vertice politico è stato identificato un rapporto di *accountability*, mentre la funzione della valutazione e controllo strategico serve a generare l'informazione che è a supporto di tale rapporto. Si può pertanto concludere, che la natura della funzione di valutazione e controllo strategico nelle pubbliche amministrazioni “è quella di supportare il vertice politico nella valutazione delle politiche e nello sviluppo di meccanismi e strumenti per l'attuazione di una politica amministrativa” o, in altri termini, “nella costruzione di processi di apprendimento istituzionale in grado di favorire il trattamento dei problemi collettivi ed il pilotaggio degli apparati nella gestione delle politiche”<sup>120</sup>. In particolare, con riferimento alle pubbliche amministrazioni, due sono dunque le funzioni principali del controllo strategico:

A. *Accountability* - Il sistema di controllo strategico è finalizzato ad assicurare il controllo sugli apparati amministrativi, ricercando un equilibrio tra le responsabilità politiche e quelle manageriali nei confronti dell'attività amministrativa. La funzione di *accountability* del controllo strategico si inquadra nell'ambito della separazione tra sfera politica e sfera amministrativa che, a sua volta, ha come presupposto le diverse forme di legittimazione che distinguono politica ed amministrazione. Da questo punto di vista, infatti, la funzione principale degli organi politici non è quella di dirigere le amministrazioni pubbliche, ma di interpretare ed affrontare, con adeguate politiche, i problemi della collettività da cui hanno ricevuto, tramite il meccanismo elettorale, il loro mandato. Diversamente, gli organi amministrativi hanno il compito di garantire l'attuazione delle politiche, sulla base di una legittimazione basata sulle capacità professionali.

---

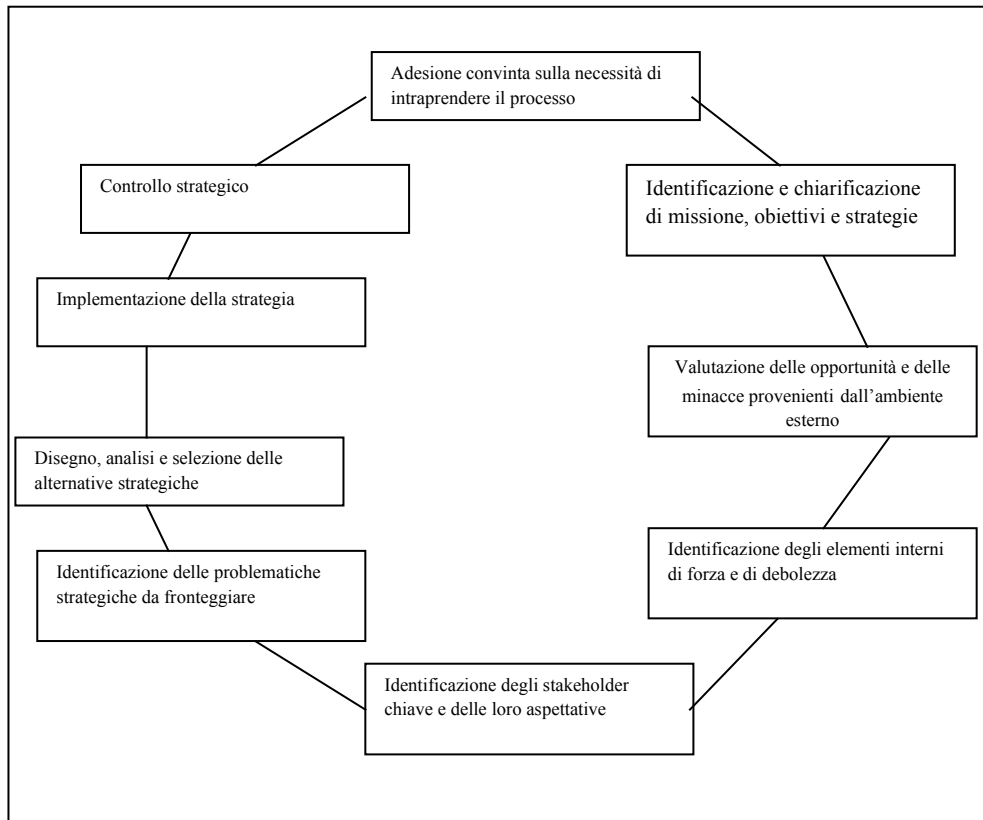
<sup>120</sup> Cfr. DENTE B., VECCHI G., (1999), “La valutazione ed il controllo strategico”, in DENTE B., AZZONE G., (a cura di), *Valutare per Governare: il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Etas, pag. 1.

In un contesto di separazione organizzativa tra politica ed amministrazione, il controllo strategico assolve alla funzione di coordinamento del vertice politico al proprio interno e di indirizzo e pilotaggio della componente burocratica e/o professionale.

B. *Supporto alla valutazione delle politiche pubbliche* - Il sistema di controllo strategico è volto a realizzare i compiti riguardanti l'individuazione ed il trattamento dei problemi collettivi o, in altri termini, costruire le modalità attraverso cui le istanze ed i bisogni vengono recepiti e tradotti in politiche, mobilitare il consenso sulle soluzioni praticabili, agire a sostegno delle attività di produzione legislativa, strutturare i processi di governo che accompagnano l'attuazione degli interventi e le relazioni con gli altri attori. Si tratta di una funzione che attiene alla capacità di affrontare la questione delle relazioni tra l'interno delle istituzioni e l'ambiente esterno.

L'evoluzione nelle istanze e la varietà dei bisogni della società richiedono un costante monitoraggio al fine di garantire l'efficacia delle politiche e la possibilità di implementare modifiche ed innovazioni (come mostrato in figura). Il vertice politico ha bisogno, quindi, di un supporto per leggere ed interpretare ciò che accade fuori e, di conseguenza, progettare su queste basi le politiche da attuare. In questo caso l'attività di valutazione e controllo strategico tende a coincidere con la valutazione delle politiche pubbliche.

**FIG. N. 8 - IL CONTROLLO STRATEGICO E LA PROGRAMMAZIONE NELL'ACCOUNTABILITY**



Fonte: nostra elaborazione

## 2.2: ORIGINI ED EVOLUZIONI DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE

### 2.2.1. Esperienze di rendicontazione

Le prime forme di rendicontazioni sociali affondano le radici nei primi decenni del XX secolo, inizialmente in esperienze estere ed esclusivamente nel settore privato<sup>121</sup>. Negli anni trenta del secolo scorso, in Germania, comparve il primo esempio di rapporto sociale da parte della società tedesca AEG (precisamente, nel 1938) che conteneva un quadro sintetico delle prestazioni per il personale e delle spese sostenute per la collettività. Ma, l'impulso più rilevante alla sua diffusione si è avuto solo a partire dalla fine degli anni sessanta a seguito delle rivendicazioni, messe in atto in diversi paesi sviluppati, dai movimenti dei consumatori, degli ambientalisti e dai sindacati dei lavoratori. Negli Usa l'impulso all'integrazione delle informazioni fornite nel bilancio economico-finanziario è provenuto a metà degli anni settanta dai numerosi movimenti creati per la difesa dei consumatori e dell'ambiente, richiamando l'attenzione sui temi della qualità del prodotto, della salvaguardia dell'ambiente, della difesa dei consumatori e della tutela della sicurezza sul luogo di lavoro (come l'*American Accounting Association* nel 1976). In Europa sono stati i movimenti sindacali e quelli di protesta per i danni ambientali provocati dalle grandi imprese i principali attori che hanno mosso la formulazione dei rendiconti sociali. In questo senso, in Germania (nella ex Repubblica Federale Tedesca) le principali aziende multinazionali per rispondere alle rivendicazioni dei gruppi di protesta ambientale diedero vita a dei gruppi di ricerca per lo sviluppo di schemi uniformi di redazione del bilancio sociale, elaborando un modello nel 1978 da parte del *Sozialbilanz Praxis* (gruppo composto da alcune grandi aziende tra cui Shell, Rank Xerox, Volkswagen), i cui tratti caratterizzanti erano la riclassificazione del conto economico secondo la tecnica del valore aggiunto e l'esposizione della contabilità

---

<sup>121</sup> Cfr.: DE SANTIS G., VENTRELLA A.M., (1980), *Il bilancio sociale dell'impresa*, documenti ISVET, Franco Angeli, Milano; SALVEMINI S., (1978), "A che punto siamo con il 'bilancio sociale'?", in *Sviluppo e Organizzazione*, n. 47, maggio-giugno, pp. 5/26, Milano; RUSCONI G., (1988), op. cit.; VERMIGLIO F., (1984), op. cit.



sociale. Il valore aggiunto, in particolare, era utilizzato per misurare il contributo fornito dall'impresa alla creazione della ricchezza nazionale ed evidenziarne la distribuzione presso i diversi soggetti partecipanti alla produzione (fornitori, azionisti, dipendenti, stato, ambiente, pubblico), mentre la contabilità sociale serviva per segnalare i costi sostenuti dall'organizzazione per finalità sociali. In Francia, sulla spinta di rivendicazioni sindacali nel 1977, con apposita legge fu imposto a tutte le imprese con un numero di dipendenti superiore a 750 unità (ridotto nel 1982 a 300), di redigere annualmente un bilancio sociale contenente una serie prestabilita di informazioni e di dati relativi alla propria forza lavoro (impiego, retribuzioni e oneri accessori, condizioni di igiene e sicurezza e altre condizioni di vita dei dipendenti<sup>122</sup>). Queste norme, tutt'ora in vigore, fanno della Francia l'unico stato in cui la redazione del rendiconto sociale è obbligatoria, sebbene si tratti di un documento rivolto quasi esclusivamente agli interlocutori interni. Nel Regno Unito già nel 1973 si raccomandava l'aggiunta di una serie di informazioni al bilancio tradizionale delle imprese, tra cui una dichiarazione che mostrasse come venivano ripartiti gli utili tra i diversi *stakeholder* attraverso la riclassificazione del conto economico secondo la configurazione del valore aggiunto, con l'indicazione dei costi e dei benefici derivanti dall'attività economica dell'impresa (rapporto sull'occupazione, prospetto riepilogativo dei trasferimenti finanziari con la pubblica amministrazione, etc.). Il secondo intervento, rappresentato dal *Green paper* nel 1977 definiva invece il bilancio sociale come uno strumento utilizzato per coprire un'ampia gamma di aree di interesse informativo (quali le misure intraprese dall'azienda per ridurre l'inquinamento, consentire la sicurezza e l'igiene dei posti di lavoro), che conteneva l'illustrazione del valore aggiunto e l'esposizione di specifici rapporti destinati ai lavoratori<sup>123</sup>. In Italia, infine, i primi studi sul tema della rendicontazione sociale e ambientale si sviluppano tra la fine degli anni

---

<sup>122</sup> Cfr.: CHEVALIER A., (1977), *Le bilan social de l'entreprise*, Masson, Paris, II ed.

<sup>123</sup> Cfr.: ANDRIOLA L., SERAFINI C., (2002), *Il bilancio sociale: obiettivi, principi e principali esperienze in atto*, Enea, Roma.

settanta e il corso degli anni ottanta del secolo scorso<sup>124</sup> mentre le iniziali sperimentazioni sono datate alla prima metà degli anni novanta. Il primo report sociale, in particolare, è stato redatto nel 1978 dall'azienda Merloni, ma tale esperienza è rimasta isolata fino agli inizi degli anni novanta, quando sono stati redatti il bilancio sociale delle Ferrovie dello Stato (per gli anni 1992-1993 e 1993-1994) e del Credito Valtellinese (per l'anno 1995). Il motivo principale che ha spinto la successiva diffusione dei rapporti sociali nelle imprese italiane è stato la progressiva presa di coscienza della società civile dell'importanza del rispetto, anche negli organismi produttivi, di alcuni fondamentali valori sociali, oltre a quello del ritorno economico. In questa logica hanno cominciato a diffondersi, anche nelle imprese, i codici etici contenenti i principi della tutela della persona umana, della salvaguardia dell'ambiente, della sicurezza e valorizzazione dei propri dipendenti, della correttezza e della trasparenza dei sistemi di gestione e del coinvolgimento delle rappresentanze della collettività locale al fine di rilevare bisogni e attese ai quali eventualmente rispondere. Va inoltre sottolineato che da questo periodo la reportistica sociale, oltre a diffondersi in ambito privato (Enel, Eni, Agip Petroli, Telecom, ec.) per i motivi esposti, ha cominciato a estendersi anche alle realtà pubbliche con la finalità di fungere quale strumento necessario a fornire una trasparente "resa del conto" dell'utilizzo delle risorse ottenute dai contribuenti. La diffusione ha riguardato in particolar modo gli Enti locali<sup>125</sup>: il Comune di Bologna è stato il primo ente infatti che nel 1997 ha presentato un bilancio sociale contenente la descrizione dei rapporti intrattenuti con le libere forme associative, poi c'è stato il Comune di Copparo, che nel 1998 ha elaborato il primo bilancio sociale che rendicontava l'intera attività svolta dall'amministrazione nel corso dell'anno precedente. Il Comune di Copparo

---

<sup>124</sup> Cfr.:BANDETTINI A., (1981) "Responsabilità sociale dell'impresa" in AA.VV., *Bilancio d'esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*; Giuffrè, Milano; CAVALIERI E., (1981), "Aspetti sociali dell'informazione economicad'impresa", in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, n.3, pp. 108/120; TERZANI S., (1984), "Responsabilità sociale dell'azienda", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, n.7-8, luglio-agosto: 286/299; RUSCONI G., (1987) op. cit.; MATA CENA A., (1984) op. cit.

<sup>125</sup> Cfr: BARTOCCI L., (2003), *Il bilancio sociale negli enti locali. Fondamenti teorici e aspetti metodologici*, Giappichelli, Torino; GIUSEPPONI K., (2004), op. cit.

ha pubblicato il bilancio sociale per sei anni consecutivi, per passare poi nel 2006 al Bilancio di sostenibilità in adesione al Progetto Spes – Servizi Pubblici e Sostenibilità<sup>126</sup>. Nel 1999 sono stati redatti i primi bilanci di mandato da parte della Provincia di Roma e di quella di Torino.

### **2.2.2. Gli standard più diffusi di rendicontazione sociale**

La necessità di definire modelli uniformi di rendicontazione sociale ha interessato diversi Stati, con l'obiettivo di formulare una elaborazione di documenti di *reporting* confrontabili tra loro tale da incrementare la loro leggibilità e credibilità da parte degli utilizzatori. Per queste ragioni, prima a livello internazionale poi in ambito nazionale, diverse organizzazioni si sono espresse proponendo degli *standard* di rendicontazione rivolti, di volta in volta, tanto alla definizione dei contenuti tanto all'illustrazione dei requisiti del loro processo di formulazione. Quindi, una prima distinzione va fatta tra “standard di contenuto” e “standard di processo”. Gli *standard* di contenuto sono dei documenti che hanno come obiettivo quello di individuare e disciplinare direttamente, in modo uniforme, la struttura e il contenuto che deve assumere un rendiconto sociale. Gli *standard* di processo, al contrario, intendono definire il percorso - o ciclo gestionale - che l'azienda deve seguire per migliorare le sue prestazioni economiche e sociali; in questi ultimi l'utilizzo del *report* sociale non è pertanto concepito solo come lo strumento attraverso il quale vengono periodicamente monitorati i risultati in termini di sostenibilità<sup>127</sup>. Gli *standard di reporting sociale* sono, in genere, riferibili indistintamente a tutte le categorie di aziende, ma, in alcuni casi, prevedono anche degli specifici adattamenti rivolti alle diverse forme di organizzazione, tra cui le aziende pubbliche. Premettendo che tali modelli sono alquanto numerosi, in questa sede si focalizza l'attenzione sulle forme di rendicontazione sociale che hanno ottenuto maggiore diffusione a livello nazionale e internazionale:

- *AccountAbility* (AA1000, 1999- 2008).

<sup>126</sup> [www.comune.copparo.fe.it](http://www.comune.copparo.fe.it)

<sup>127</sup> Cfr.: GABROVEC MEI, (2004), op. cit.

- *Copenhagen Charter* (1999).
- *Global Reporting Initiative* (2002-2006).
- *Gruppo di Studio per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio sociale* (GBS 2001).

Tra questi rappresentano *standard di processo* AA1000 e la Copenhagen Charter, mentre sono da considerare *standard di contenuto* la proposta GRI e le linee guida predisposte dal GBS.

**AccountAbility 1000** è uno standard di processo emanato dall'*Institute on social and ethical accountability* (Isea) di Londra al fine di individuare tecniche comuni di rilevazione, controllo e rendicontazione sociale (*Social and ethical accountability, auditing and reporting- SEAR*) per favorire la credibilità dei report sociali redatti e consentire il confronto delle prestazioni etico-sociali di varie organizzazioni. L'intento di questo *standard* è infatti quello di illustrare "come" deve avvenire la rendicontazione (descrivere quindi il processo di Seaar), e non "cosa" deve essere riportato nel bilancio elaborato. In questa logica AA1000 si presta a venire applicato in maniera autonoma o attraverso l'integrazione con altri *standard* di contenuto. I Principi di AccountAbility<sup>128</sup> per lo sviluppo sostenibile hanno fatto la loro prima comparsa nel 1999, all'interno dello schema (framework) di AccountAbility AA1000. Nel corso delle consultazioni per lo sviluppo della prima edizione dell'AA1000 Assurance Standard, pubblicato nel 2003, i Principi erano stati oggetto di dibattito e revisioni. Il risultato era stato l'impegno all'"Inclusività" supportato dai tre Principi di "Materialità, Completezza e Rispondenza". Tali Principi sono stati il cuore dell'AA1000 Assurance Standard pubblicato nel 2003, AA1000AS (2003), e dell'AA1000 Stakeholder Engagement Standard, AA1000SES (2005). Successivamente, tali Principi sono stati chiariti ulteriormente in una Guidance Note relativa all'applicazione dei Principi AA1000AS (2003), pubblicata nel 2006. Durante il processo di consultazione per la revisione dell'AA1000 Assurance Standard nel 2008, si è arrivati alla conclusione che i Principi di AccountAbility dovessero essere oggetto di uno standard a se

---

<sup>128</sup> [www.accountability.org](http://www.accountability.org)

stante per permetterne una più ampia applicazione e facilitarne l'utilizzo durante il processo di Assurance della sostenibilità. Questo standard, dunque - l'AA1000 AccountAbility Principles Standard, AA1000APS (2008) - è il risultato di tale consenso e comprende tre Principi: il Principio fondante dell'Inclusività ed i Principi di Materialità e Rispondenza. La Completezza non è più compresa nei Principi di AccountAbility, ma rimane comunque un Principio chiave nei processi di Assurance della sostenibilità, dal momento che si riferisce al grado fino al quale questi tre Principi sono stati applicati. L'AA1000APS (2008) è stato sviluppato attraverso un processo ampio e multistakeholder. Ad un periodo di ricerca iniziale - realizzata attraverso una consultazione elettronica diffusa - si sono succedute consultazioni in 20 Paesi, che hanno visto la partecipazione attiva di stakeholder coinvolti in specifici gruppi. AccountAbility significa diventare consapevoli, assumersi la responsabilità ed essere trasparenti sull'impatto delle proprie politiche, decisioni, azioni, prodotti e relative performance. L'"essere accountable" impegna un'organizzazione a coinvolgere i propri stakeholder nell'identificare, comprendere e rispondere a questioni ed aspettative che si riferiscono alla sostenibilità e a rendicontare, spiegare e rispondere agli stakeholder delle proprie decisioni, azioni e performance. I principi applicati chiedono ad un'organizzazione di coinvolgere attivamente i propri stakeholder, identificare pienamente e comprendere tutte quelle questioni che riguardano la sostenibilità e che hanno un impatto sulle proprie performance, comprese quelle economiche, ambientali, sociali e finanziarie di lungo termine e, quindi, utilizzare questa comprensione per sviluppare strategie di business responsabili e obiettivi di performance. In quanto principi - e non regole prescrittive - consentono ad un'organizzazione di focalizzarsi su cosa è materiale (significativo) secondo il proprio punto di vista e forniscono uno schema per identificare e lavorare sulle opportunità, così come gestire rischi non finanziari e compliance. Lo scopo è dare ad un'organizzazione un set di principi internazionalmente accettato e liberamente disponibile per schematizzare e strutturare il modo in cui essa

comprende, governa, amministra, implementa, valuta e comunica la propria accountability.

Altro standard di processo, la *Copenhagen Charter* è un documento predisposto da un gruppo di organizzazioni specializzate nell'attività di *auditing*<sup>129</sup> presentato in occasione di una conferenza internazionale sui temi della responsabilità sociale, tenuta nella capitale danese nel novembre del 1999<sup>130</sup>. Il documento rappresenta uno schema di riferimento per l'impostazione di un ciclo manageriale finalizzato alla gestione del rapporto con gli stakeholder, attuato attraverso l'attività di comunicazione (*stakeholder reporting*). La finalità che persegue il modello attraverso l'attivazione di questo processo di *feed-back*, in particolare, è quella di collegare la *mission*, la strategia e i valori aziendali alle attese degli *stakeholder* chiave, consentendo, in questo modo, all'organizzazione, di creare valore internamente ed esternamente. Operativamente, l'applicazione dello schema descritto dalla Copenhagen Charter, avviene attraverso lo sviluppo di otto fasi<sup>131</sup>, distinte in tre categorie concettuali: la definizione degli elementi di fondo del processo (*laying the groundwork*); l'integrazione (*embedding*); la comunicazione (*communicating*). Nella prima fase, l'intento è quello di creare relazioni stabili con gli stakeholder, individuandone quelli "chiave" e definendo i *Key performance indicators* necessari a misurare la performance. Successivamente, si redige il resoconto sociale, dopo però aver monitorato la performance aziendale (sottoposta ad audit) da cui individuare le azioni di miglioramento da apportare. Nell'ultima fase, si pubblica il rapporto previa consultazione con gli stakeholder per rilevare il "ritorno" in tema di soddisfazione e qualità della performance, oltre che cogliere se c'è stata congruità tra comportamenti assunti e valori dichiarati. Secondo questa impostazione non è sufficiente adottare un qualsiasi modello di rendicontazione per essere socialmente responsabile, ma è necessario che l'impresa interiorizzi tutta una serie di valori. Specie il

---

<sup>129</sup> In particolare gli uffici danesi di Ernest & Young, Kpmg, PricewaterhouseCoopers, e House of Mandag Morgen.

<sup>130</sup> Si trattava della conferenza "Building stakeholder relations - the third International conference on social and ethical accounting, auditing and reporting".

<sup>131</sup> Cfr.: HINNA L., (2004) op. cit.

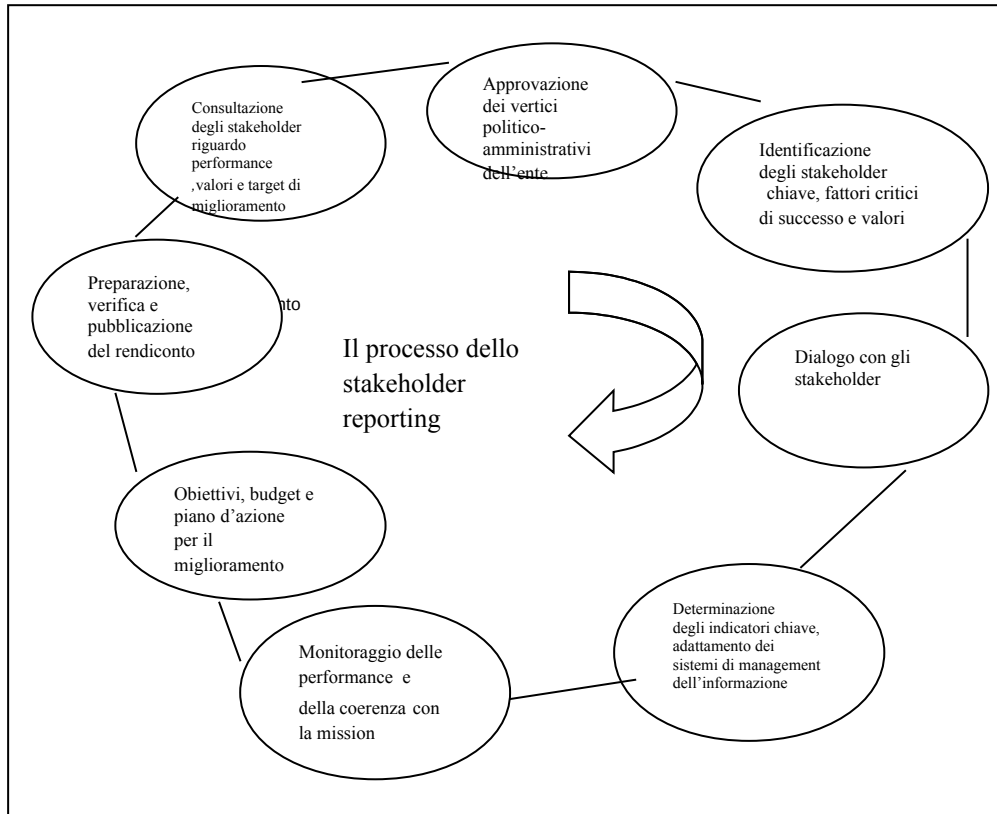
bilancio sociale, come afferma il Viviani, è come uno “specchio”<sup>132</sup>, che riflette una situazione e allo stesso tempo fa riflettere, e questo dà l’idea della dinamicità del processo che ovviamente si perde se quello specchio è statico, freddo, senza profondità. Una scarsa attenzione al processo è culturalmente pericolosa e rischia di spingere a predisporre bilanci sociali tutti uguali per aziende diverse, per finalità diverse ed in momenti storici diversi. Il modello della *Copenhagen Charter* permette di evidenziare le singole fasi del processo che tende a gestire il passaggio delicato dallo *stakeholder reporting* alla *stakeholder relationship*. Per *stakeholder reporting* si intende una “semplice” comunicazione – *reporting*– agli stakeholder, dove, di fatto, questi ultimi rimangono passivi rispetto al messaggio i cui contenuti, indicatori, dati, attività, sono scelti dall’attore principale della comunicazione, l’ente pubblico, ovvero la struttura che comunica; trattasi, quindi, di una relazione top-down, senza negoziazione con il destinatario dell’informazione dei contenuti della comunicazione stessa, che genera un elevato rischio di autoreferenzialità. Chi comunica, infatti, ha la possibilità di scegliere sia ciò che ritiene opportuno divulgare sia gli indicatori che più gli fanno comodo. Dal momento che il solo *reporting* “è sordo”, occorre attivare una *relationship* che sia in grado di “ascoltare”. Se si vuole costruire una relazione duratura e permanente con gli stakeholder è indispensabile intraprendere un processo in cui il bilancio sociale sia considerato anche come uno strumento di ascolto e di interiorizzazione delle aspettative degli stakeholder nella strategia e nella gestione.

Di seguito, viene schematizzata in figura la Copenhagen Charter.

---

<sup>132</sup> Cfr. VIVIANI M., (1999), *Specchio magico. Il bilancio sociale e l’evoluzione delle imprese*, Il Mulino, Bologna.

**FIG. N. 9 - IL PROCESSO DI DIALOGO E RENDICONTAZIONE CON GLI STAKEHOLDER**



Fonte: The Copenhagen Charter, 1999.

Il **Global Reporting Initiative** (Gri)<sup>133</sup> è un organismo costituito, nel 1997, a Boston. Esso nasce da un progetto promosso congiuntamente dal Ceres (Coalition for Environmentally Responsible Economies) e dall'Unep (United Nation Environment Programme). Il Ceres è una associazione formata tra gli investitori sociali e le organizzazioni ambientali, creata nel 1989 a Boston, il cui scopo è quello di riunire le aziende che si impegnano a promuovere comportamenti indirizzati al continuo miglioramento ambientale e che lavorano per costruire un futuro sostenibile; l'Unep è invece un programma elaborato dalle Nazioni Unite per promuovere la tutela dell'ambiente.

<sup>133</sup> [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)



Global Reporting Initiative (GRI) è dunque una rete di organizzazione che produce una completa struttura di reporting di sostenibilità ampiamente utilizzata in tutto il mondo, i cui obiettivi principali sono l'integrazione dell'informativa sulle questioni ambientali, sociali e sulle pratiche di governo. Come la Copenaghen Carter, GRI è sviluppato sulla ricerca del consenso attraverso un processo multistakeholder. I partecipanti provengono dal business globale, dalla società civile, dal lavoro, dalle istituzioni accademiche e professionali. Sebbene in realtà il modello sviluppato dal GRI si focalizzi principalmente sulla dimensione ecologica, esso si caratterizza principalmente per la capacità di considerare, in un unico documento denominato "bilancio di sostenibilità", l'illustrazione della complessiva performance aziendale (economica, ambientale e sociale). Lo *standard* così elaborato, di contenuto, è rivolto a tutte le tipologie di organizzazioni (imprese, governi, istituzioni, etc.), alle quali risulta adattabile grazie anche alla previsione di modalità di adozione particolarmente flessibili. La pietra angolare del quadro è il [Sustainability Reporting Guidelines](#) - la terza versione delle linee guida, nota come "Linee guida G3" - [pubblicato nel 2006](#). Tali linee guida sono dotati di indicatori di performance e di gestione flessibili ed integrabili che le organizzazioni possono adottare volontariamente per rendere trasparenti le prestazioni in settori chiave della sostenibilità. Il [G3.1](#) sono la versione disponibile più recente e più completa delle Linee guida GRI G3 Sustainability Reporting che contengono indicazioni più ampie sugli impatti delle comunità locali e sui diritti umani. Attualmente è allo studio il G4 che sarà pubblicato, presumibilmente, nel 2013. Per tener conto delle specificità e delle problematiche connesse alla differente natura delle organizzazioni, il GRI ha previsto l'articolazione del modello in più documenti, che risultano indirizzati a diverse categorie di soggetti<sup>134</sup>:

- le Linee guida (*Guidelines*), che, come già anticipato, illustrano il quadro generale per la redazione del bilancio di sostenibilità in tutte le

---

<sup>134</sup> [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)

tipologie di organizzazioni (la cui adozione è stata raccomandata in Italia dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili<sup>135</sup>);

- i Supplementi di settore (*Sector supplements*), che rappresentano delle integrazioni alle Guidelines, rivolte a organizzazioni che operano in particolari settori (quali, ad esempio, aziende di servizi finanziari, amministrazioni pubbliche, tour operator e aziende di telecomunicazione);

- i Protocolli tecnici (*Technical protocols*), che propongono definizioni, procedure e formule di calcolo degli indicatori contenuti nel bilancio di sostenibilità prodotto secondo le Guidelines;

- i Documenti d'indirizzo (*Issue guidance documents*), che forniscono degli approfondimenti relativi a specifiche problematiche (quali ad esempio la “diversità” e la “produttività”), che vengono trattate nel report redatto secondo le indicazioni delle Linee guida.

La struttura del bilancio di sostenibilità proposta dalle *Guidelines*, si articola, in particolare, in cinque sezioni:

1. Visione e strategia (*Vision and Strategy*) – descrive la visione e la strategia aziendale ed illustra gli elementi chiave del “contenuto”, quali obiettivi economici, sociali, ambientali, metodologie di coinvolgimento degli stakeholder, successi e fallimenti, sfide future.

2. Profilo (*Profile*) - riferisce sul profilo organizzativo dell'azienda (prodotti, dimensione, forma giuridica, mercati) e sulle caratteristiche del report elaborato (periodo di riferimento, oggetto di rendicontazione, criteri di misurazione dei costi e dei benefici sociali).

3. Struttura della governance e sistemi di management (*Governance structure and management system*) - fornisce informazioni su composizione e funzionamento degli organi di governo, valori di riferimento, dialogo instaurato con gli stakeholder.

4. Indice dei contenuti Gri (*Gri content index*) – illustra in una tabella la localizzazione degli elementi trattati nel report rispetto a quelli previsti dalle linee guida GRI, onde consentire di coglierne il grado di aderenza in rapporto al modello standard.

---

<sup>135</sup> [www.cndcec.it](http://www.cndcec.it)

5. Indicatori di performance (*Performance indicators*) – contiene in diverse tabelle gli indicatori economici, ambientali e sociali. Ognuna di queste tabelle è, a sua volta, suddivisa in due colonne. Nella prima colonna vengono elencati gli indicatori “principali” (*core*), che sono quelli considerati rilevanti per quasi tutte le tipologie di organizzazioni e per ogni gruppo portatore di interesse. Nella seconda sono esposti, invece, gli indicatori “supplementari” (*additional*), vale a dire quei rapporti che sono ritenuti rilevanti solo per alcune categorie di organizzazioni o per specifici gruppi di *stakeholder*.

Il **Gruppo di Studio sul Bilancio sociale GBS (2001)**<sup>136</sup> (Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale) è un’associazione che è stata formalmente costituita nel 1998, da consulenti, liberi professionisti, docenti universitari e ricercatori, al fine di creare uno stabile collegamento tra tutti gli interessati alle tematiche di bilancio sociale per definire i contenuti e le modalità uniformi per l’elaborazione del documento. A questo scopo il gruppo di studio, dal momento della sua costituzione, ha operato elaborando una serie di documenti di ricerca e di *standard*. L’obiettivo, in pratica, che si prefigge, è di offrire una guida sulle finalità e sulle procedure di formazione del Bilancio Sociale, con la consapevolezza che la materia è in continua evoluzione, destinata a rapide modificazioni, anche in forza dei cambiamenti e degli sviluppi che le aziende porteranno ai documenti informativi. Come il GRI, trattasi di uno *standard di contenuto*. Gli standard elaborati dal G.B.S., si legge sul sito web, sono “una guida operativa che contiene indicazioni utili per la redazione del bilancio sociale. Rappresentano un punto di vista neutrale, volto a garantire la completezza e l’attendibilità delle informazioni, nonché la trasparenza del processo seguito per raccogliere, elaborarle e rappresentarle”. Per la definizione delle Linee Guide operative viene seguito un percorso ampio, articolato e complesso. Il primo approccio ha inizio in seno al gruppo di lavoro, che attraverso il confronto di differenti idee e punti di vista perviene alla stesura di documenti. Continua con l’esame da parte

---

<sup>136</sup>[www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org)

del Comitato Scientifico, il quale ha il potere di approvarli, non approvarli o di rinviarli per eventuali approfondimenti, integrazioni o modifiche. Una volta licenziati dal Comitato Scientifico, i documenti vengono trasmessi al Consiglio Direttivo per l'approvazione definitiva; quindi, sono pubblicati. Il coinvolgimento di più organi, (gruppo di lavoro, Comitato Scientifico e Consiglio Direttivo) tende a garantire che gli standard riflettano nel modo più ampio possibile l'orientamento dell'Associazione. Il primo standard, "Principi di redazione del bilancio sociale"<sup>137</sup>, è il documento di base, generale, utilizzato per lo più dalle imprese. Ha carattere nazionale, è nato dall'esperienza delle aziende italiane ed è stato concepito e realizzato tenendo conto della tradizione e della cultura aziendale italiane, ma facendo riferimento ad alcuni standard internazionali tra i più significativi, come i già analizzati Accountability1000, The Copenhagen Charter, Sustainability Reporting Guides GRI. Dopo questa premessa, di carattere definitivo, il documento GBS, in una prima parte, illustra i principi fondamentali che devono guidare l'elaborazione del bilancio sociale, al fine di assicurare la qualità del processo di formulazione e l'attendibilità delle informazioni in esso contenute. I principi individuati, sono essenzialmente: la responsabilità, l'identificazione, la trasparenza, l'inclusione, la coerenza, la neutralità, la competenza di periodo, la prudenza, la comparabilità, la comprensibilità, la chiarezza e intelleggibilità, la periodicità e ricorrenza, l'omogeneità, l'utilità, la significatività e rilevanza, la verificabilità dell'informazione, l'attendibilità e fedele rappresentazione, l'autonomia delle parti terze. La seconda parte del documento regola, invece, la struttura e il contenuto che deve assumere il bilancio sociale proposto dal gruppo. La struttura, in particolare, si articola in tre parti: l'identità aziendale; la produzione e distribuzione del valore aggiunto; la relazione sociale. Nella parte dedicata all'identità, si espongono i principi e i valori cui è informata l'attività aziendale, affinché gli

---

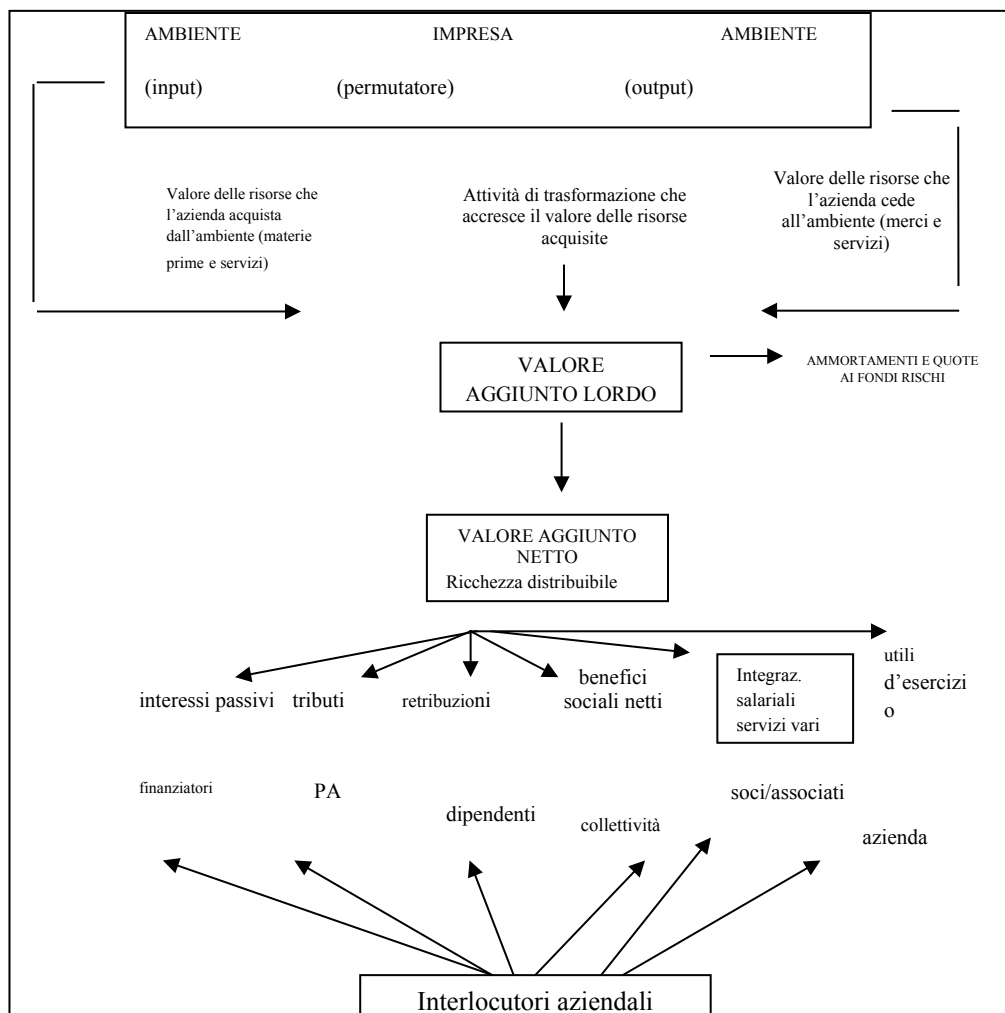
<sup>137</sup> Cfr.: GBS, GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, (2001), *Principi di redazione del bilancio sociale*, Adnkronos Comunicazioni Spa, Milano.

utilizzatori del bilancio sociale possano formarsi un giudizio sulla coerenza tra gli assunti valoriali e la performance realizzata. In tale sede si precisano:

- l'assetto istituzionale, ovvero l'illustrazione dell'assetto proprietario, l'evoluzione della *governance*, i principali elementi che ne definiscono la storia, l'evoluzione, la dimensione, la collocazione sul mercato e l'assetto organizzativo;
- i valori di riferimento, vale a dire i principi etici e i codici deontologici effettivamente seguiti, che vengono assunti dall'azienda per guidare le scelte strategiche, le linee politiche e i comportamenti operativi di coloro che operano in azienda;
- la mission, ossia la descrizione delle principali finalità che l'azienda intende perseguire in campo economico e sociale;
- le strategie, vale a dire gli obiettivi di medio-lungo termine e le scelte in termini di programmi, iniziative, azioni e risorse per conseguirli;
- le politiche, intese come gli obiettivi di breve termine e le scelte di indirizzo.

Nella seconda sezione del *report* si espongono i prospetti di determinazione del valore aggiunto prodotto e della sua distribuzione tra gli *stakeholder* (come rappresentato in figura). Al "valore aggiunto" si arriva attraverso una riconfigurazione del conto economico dell'impresa e reinterpretando in chiave sociale i risultati economici. Esso viene assunto nel modello del GBS come indicatore del "valore" che l'azienda ha prodotto e distribuito presso tutti i soggetti che hanno contribuito, direttamente o indirettamente, alla sua attività (fornitori, dipendenti, proprietari, clienti, pubblica amministrazione, comunità in generale).

**FIG. N. 10 - LA DETERMINAZIONE DEL “VALORE AGGIUNTO”**



Fonte: nostra elaborazione

Nella terza parte del modello di bilancio sociale, intitolata “relazione sociale”, si rappresentano i risultati quali-quantitativi che l’azienda ha ottenuto in relazione agli impegni assunti e ai programmi realizzati, e gli effetti prodotti su ogni categoria di *stakeholder*. La sua finalità è quindi quella di descrivere le utilità e gli effetti che l’azienda ha prodotto per i diversi portatori di interesse, oltre a quelli economici rendicontati nella precedente sezione dedicata al valore aggiunto. Vengono compresi in questa parte:

- gli impegni, gli obiettivi e le norme di comportamento che discendono dall'identità aziendale;
- le categorie di portatori di interesse a cui il bilancio è indirizzato, tipologie che possono essere suddivise e adeguate in funzione della tipologia aziendale considerata;
- l'esplicitazione delle politiche relative ad ogni categoria di *stakeholder*, dei risultati attesi e della coerenza rispetto ai valori dichiarati;
- il processo di formazione del bilancio sociale;
- l'esposizione dei fatti, delle informazioni quantitative e qualitative, delle comparazioni, dei giudizi e più generalmente dei dati utili a descrivere la relazione tra assunti ed esiti;
- le opinioni e i giudizi degli *stakeholder* a cui si dà voce all'interno del bilancio sociale nel rispetto del principio di inclusione;
- le eventuali comparazioni (*benchmarking*) adatte a mettere il lettore nelle condizioni di meglio valutare le performance dell'azienda;
- gli obiettivi di miglioramento per l'esercizio successivo, riguardanti sia il processo che il merito;
- gli eventuali pareri e giudizi delle parti terze, incaricate di verificare la qualità del processo o la sua rispondenza agli assunti metodologici stabiliti.

In seguito, il GBS ha sviluppato un ulteriore *standard* modellandolo al settore pubblico, con lo scopo di fornire principi e indicazioni in grado di guidare le amministrazioni pubbliche nella redazione del bilancio sociale. Difatti nel 2004, con pubblicazione nel 2005<sup>138</sup>, viene prodotto un secondo documento, appunto riferito alle amministrazioni e alle aziende pubbliche indicate nell'art. 1, 2° comma, del d.lgs. 165/2000. E' noto che il settore pubblico comprende istituti e aziende assai diversi e variegati (si pensi alle risorse impiegate, alle tecnologie utilizzate, alle disposizioni di legge che ne disciplinano l'attività) che non è possibile racchiudere in un unico modello. Da qui la scelta, anzi la necessità, di proporre un modello ampio, suscettibile di adattamenti alle singole realtà. Perciò, considerata la vastissima platea di

---

<sup>138</sup> Cfr.: GBS, GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, (2005), *La rendicontazione nel settore pubblico*, in *Il bilancio sociale. Standard di base e documenti di ricerca*, Giuffrè, Milano.

differenti amministrazioni pubbliche al quale lo *standard* si rivolge, è possibile affermare che esso rappresenta un rilevantissimo sforzo di adattamento delle linee guida generali contenute nel documento del 2001, rispetto ad alcune peculiarità comuni, presenti nelle diverse realtà che compongono il settore pubblico. In questi termini, esso rappresenta un documento che vuole rappresentare un indirizzo generale che, come previsto in apertura al documento stesso deve venire ulteriormente dettagliato attraverso la predisposizione di specifici modelli che definiscano i contenuti del bilancio sociale in ogni tipologia di amministrazione pubblica<sup>139</sup>. Secondo il nuovo standard, il Bilancio sociale degli enti locali, oltre ad un rinvio al rispetto dei principi (ben diciassette) che devono informare la redazione del documento, deve offrire, in apertura, un'adeguata nota metodologica nella quale indicare al lettore gli standard di riferimento e i principi di rendicontazione utilizzati e, successivamente, articolarsi nelle seguenti tre parti<sup>140</sup>:

1. *l'identità aziendale*, definita con riferimento allo scenario, al sistema di governance e all'assetto organizzativo, oltre che ai principi ed ai valori di riferimento e al disegno strategico;
2. *la riclassificazione dei dati contabili e il calcolo del valore aggiunto*, finalizzati a mettere in evidenza la provenienza delle risorse e la loro destinazione riferite alle aree di intervento;
3. *la relazione sociale*, redatta in modo tale da consentire alle diverse categorie di stakeholder di valutare i risultati raggiunti anche in termini di "impatti generali sul territorio e sul benessere della collettività di riferimento"<sup>141</sup>.

Per meglio comprendere la struttura dello standard per le amministrazioni pubbliche prodotto dal G.B.S., si riporta di seguito il modello di sintesi evidenziato dal Tanese<sup>142</sup>.

---

<sup>139</sup> Cfr.: GIUSEPPONI K., (2004), op. cit.; FARNETI G., (2005), op. cit.; POZZOLO S., (2005), op. cit.; MAZZOLENI M., (2005), op. cit.

<sup>140</sup> [www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org)

<sup>141</sup> Cfr.: GBS, (2005), *La rendicontazione nel settore pubblico*, op. cit., pag. 78.

<sup>142</sup> Cfr.: TANESE A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, ESI, Napoli.



**TAB. N. 6 - GLI STANDARD GRUPPO BILANCIO SOCIALE (GBS)**

STANDARD GBS (Amministrazioni Pubbliche)	
Identità dell'Ente	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Focalizzazione sul contesto di riferimento e il sistema di governo</li> <li>• Enunciazione dei principi e valori di fondo che ispirano il perseguimento della mission</li> <li>• Declinazione delle strategie e delle politiche</li> </ul>
Riclassificazione dei dati contabili e calcolo del valore aggiunto	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prospetto di determinazione del Valore Aggiunto e riclassificazione dei dati patrimoniali</li> </ul>
Relazione sociale	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Specificazione delle aree di intervento</li> <li>• Descrizione delle risorse impiegate e dei risultati raggiunti dall'azienda nelle aree di intervento</li> <li>• Il giudizio degli stakeholder</li> </ul>

Fonte: Tanese A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit. .

La relazione sociale si chiude con l'indicazione delle prospettive di miglioramento future, riferite alla performance aziendale e al percorso di rendicontazione (in termini di completezza, trasparenza e inclusione).

Ulteriori approfondimenti su specifici aspetti sono costituiti, infine, dai *documenti di ricerca*. "I documenti di ricerca G.B.S. rappresentano opinioni maturate con rigore di metodo su argomenti connessi al bilancio sociale. Le opinioni richiamano gli orientamenti dell'Associazione, ma tuttavia non rappresentano posizioni ufficiali, perché sono sempre riconducibili alle persone che le hanno espresse. Non sono linee guida; sono spunti di riflessione che servono ad alimentare il dibattito, a sollecitare opinioni diverse, commenti e confronti; costituiscono la base per ulteriori approfondimenti che possono condurre alla definizione di nuovi standard.

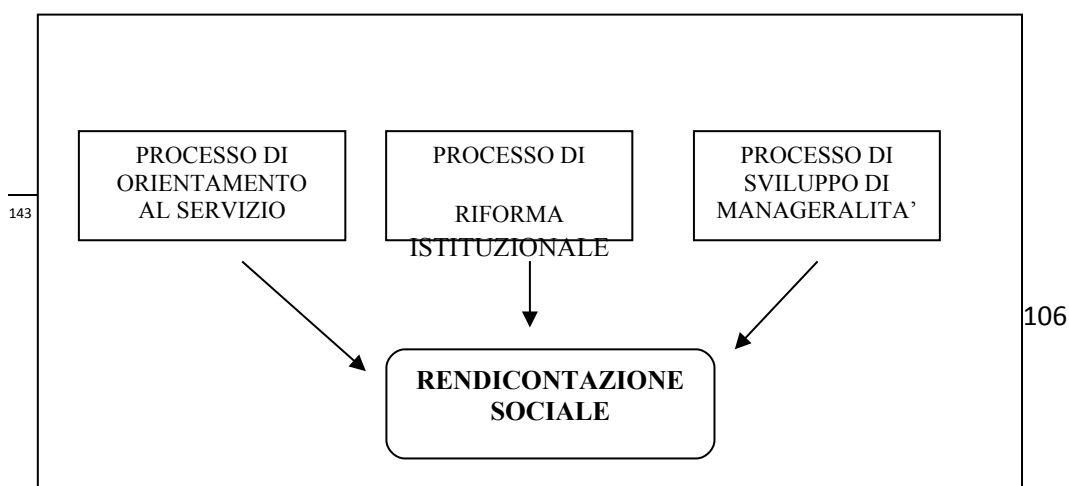
Per questi motivi l'iter di approvazione dei documenti di ricerca è assai più semplice di quello degli standard. Infatti, il Comitato Scientifico si limita a verificarne la coerenza e il rigore metodologico, consapevole del fatto che essi esprimono punti di vista dei ricercatori e non dell'Associazione"<sup>143</sup>.

I documenti di ricerca G.B.S. attualmente pubblicati sono:

1. *"Linee guida per la revisione del bilancio sociale"*
2. *"Indicatori di performance per il reporting e il rating di sostenibilità"*
3. *"Reporting ambientale e valore aggiunto"*
4. *"Corporate Governance e Responsabilità Sociale"*
5. *"Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale"*
6. *"La rendicontazione sociale per le regioni"*
7. *"La rendicontazione sociale nelle Università"*
8. *"La rendicontazione sociale degli intangibili"*
9. *"La rendicontazione sociale delle aziende sanitarie"*
10. *"La rendicontazione sociale del non profit"*
11. *"Il Bilancio socio-ambientale nei gruppi aziendali"*

### **2.2.3. Le spinte alla rendicontazione sociale nella P.A.: dall'accountability al bilancio sociale**

Sono molteplici gli elementi che inducono una struttura pubblica ad intraprendere un processo di rendicontazione sociale, ma alcuni di questi risultano particolarmente determinanti: l'insufficienza degli strumenti contabili nella rappresentazione degli outcome ed i fattori del contesto politico-sociale.



Fonte: Tanese A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit..

Per quanto riguarda il primo aspetto, sebbene la struttura dei bilanci della pubblica amministrazione sia cambiata negli ultimi anni, il sistema contabile delle pubbliche amministrazioni presenta notevoli limitazioni con riferimento alla rilevazione ed alla rendicontazione delle performance extra-contabili. I sistemi contabili tradizionali non rilevano le grandezze “intangibili” (come ad esempio il patrimonio intellettuale, le idee, la creatività, la fiducia ed il consenso) che però oggi sono fattori indispensabili e assolutamente rilevanti per la gestione. Ultimamente si stanno introducendo nuovi sistemi di rilevazione, favoriti anche dall’utilizzo di supporti informatici avanzati che consentono l’implementazione di modelli di rilevazione che “catturano” contemporaneamente la dimensione qualitativa e quantitativa della gestione, come il sistema di “balanced scorecard” (di cui si dirà nel paragrafo 2.3.3.). La pubblica amministrazione è sottoposta da tempo ad un processo di “aziendalizzazione culturale”, da intendersi come adozione nei suoi processi di metriche e strumenti tipici del settore privato. Nel tentativo disperato di recuperare in economicità ed efficienza sono stati introdotti sistemi contabili ispirati al codice civile ed utilizzati per le società di capitali, con una spinta alla emulazione di comportamenti osservabili nel settore privato.

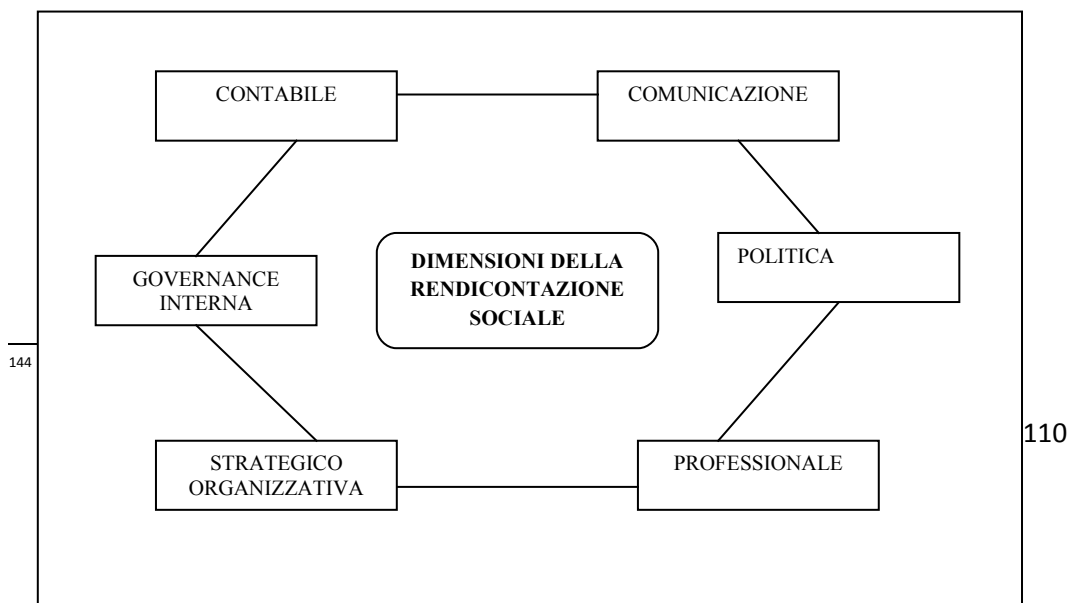
Circa le dinamiche del contesto politico e sociale delle amministrazioni pubbliche, le iniziative di rendicontazione sociale si innestano in una serie di

cambiamenti generatisi nel tempo, tra cui l'elezione diretta del sindaco, i processi amministrativi che mettono al centro il cittadino, le forme di privatizzazione, il federalismo fiscale, e la fine di una tendenza all'autoreferenzialità. Si osserva, in considerazione di quanto sopra accennato, che l'elezione diretta del sindaco negli anni novanta ha portato ad uno sconvolgimento del sistema politico, amplificato dal differente modo di pensare dei cittadini, degli elettori, e di tutti coloro che nell'ambito del processo di rendicontazione si definiscono stakeholder. In un momento in cui le persone si comportano e votano aggregandosi sulla soluzione dei problemi e non su stili culturali o "stendardi politici" di un tempo, una errata o non efficace e puntuale comunicazione può indurre all'insuccesso elettorale. Il periodo delle ideologie sembra tramontato, vi è una diffusa confusione tra politica e partitocrazia che tende ad allontanare dall'una e dall'altra. Il nuovo sistema di aggregazione di voto necessita dunque di una precisa rendicontazione per gestire il consenso e questo nuovo scenario che si è venuto a determinare crea una domanda di *accountability*. Raccontare i risultati ottenuti in questa nuova forma rappresenta una spinta al bilancio sociale che può divenire una leva forte della comunicazione pre e post elettorale. Così come il manager di un'impresa sottoscrive un contratto di agenzia con la compagine azionaria della stessa, al tempo stesso un sindaco, un governatore di una regione o un qualsiasi soggetto pubblico eleggibile, riceve dai cittadini un mandato (sulla base del programma politico presentato durante le elezioni e formalizzato nel documento di "indirizzi generali di governo" approvato poi dai rispettivi consigli) sull'esito del quale deve rendicontare. Se è vero che al primo mandato i cittadini votano solo una faccia e delle promesse, è altrettanto vero che al secondo mandato votano i risultati ottenuti, ed allora per essere rieletti non bastano più le parole, ma servono i fatti, gli indicatori, le cifre, una serie di elementi che non debbono lasciare spazio ad interpretazioni. Ma, oltre a ciò, come detto nel primo capitolo, a partire dai primi anni '90, si è cercato di porre il cittadino al centro dell'attenzione della P.A., nel tentativo di interrompere un lungo periodo di autoreferenzialità, cercando di renderlo partecipe della

vita pubblica e della gestione delle pubbliche amministrazioni. Il cittadino che paga le tasse e pretende servizi efficienti, che vede i risultati e deve "giudicare" votando, necessita di uno strumento di rendicontazione chiaro ed efficace, scritto in maniera semplice, comprensibile e non redatto per i "contabili". Inoltre, specie negli ultimi anni, molte delle aziende di pubblico servizio, le public utilities, sono state privatizzate ed alcune sono state quotate in borsa e quindi si è posto il problema di realizzare del vero e proprio marketing, di rendicontare anche sotto gli aspetti qualitativi, ed al tempo stesso tranquillizzare l'opinione pubblica che non sarebbero stati intaccati i principi di socialità e solidarietà che ne avevano ispirato un tempo la creazione. Non da meno, il processo di avvicinamento al federalismo fiscale, che ha comportato anche la necessità, in alcuni casi, di rimettere mano alle aliquote fiscali locali. Le reazioni dei cittadini, se non controbilanciate da informazioni precise e puntuali, risulterebbero ovviamente negative. Il cittadino non fa ragionamenti tecnici, ma inconsciamente è portato a misurare, o meglio mettere a confronto, quanto paga per quello che riceve come servizi; l'ammontare degli esborsi per far fronte all'imposizione fiscale è ben noto al cittadino, mentre più difficile gli resta valutare la qualità dei servizi ricevuti in cambio, proprio perché questi non sono semplici da quantificare. Si rende necessario, quindi, l'attivazione di nuove forme di comunicazione mirate e puntuali per evitare chiavi di lettura errate. Da qui, l'esigenza della P.A. di superare la forte autoreferenzialità che la caratterizzava, per approdare a strategie comunicative con gli stakeholder. I progetti di *e-government* hanno sbalzato anche la P.A. nell'arena della "*Internet society*", nella quale l'informazione è fondamentale per qualsiasi tipo di gestione, ponendo in primo piano il tema della comunicazione, che rappresenta perciò un elemento caratterizzante della democrazia. Certamente la pubblica amministrazione non ha azionisti, almeno in senso strettamente giuridico, ma ha nei cittadini degli "azionisti di fatto" che pagano le tasse invece che versare capitale e che "incassano" servizi ed informazioni piuttosto che dividendi; ora, se si pensa al numero degli stakeholder interessati alle vicende e all'operato della

pubblica amministrazione e lo si confronta con quello degli interessati alle sorti di una qualsiasi impresa, anche di grandi dimensioni, si percepisce immediatamente il gap di comunicazione che esiste e che deve essere necessariamente colmato. Perciò, la rendicontazione sociale rappresenta una delle principali frontiere di innovazione della comunicazione pubblica, ed è l'obiettivo primario al quale si intende pervenire mediante l'utilizzo dello strumento del "bilancio sociale". Secondo il Tanese, rendicontare significa "esporre gli effetti misurabili dell'azione amministrativa dal punto di vista dei portatori d'interesse; quindi, il valore sociale delle azioni, degli interventi e dei servizi erogati dall'ente"<sup>144</sup>. Lo stesso autore identifica, per una amministrazione che intraprende il percorso della rendicontazione, una serie di attività collegate quali:

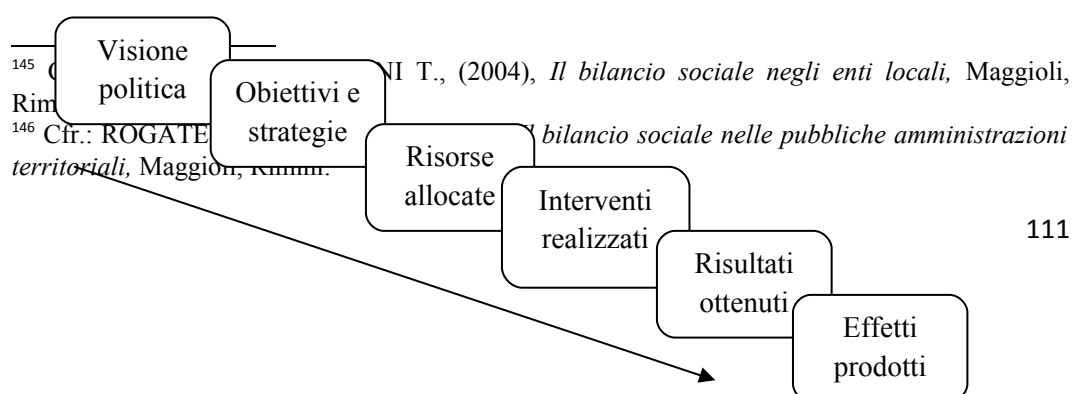
- la riclassificazione delle risorse finanziarie del bilancio a seconda di ogni singola categoria di portatori di interessi individuata;
- la descrizione degli impegni presi, delle risorse a disposizione, delle modalità di utilizzo, degli effettivi risultati raggiunti, consentendo ai portatori di interesse di verificare se quanto promesso sia stato o meno mantenuto e con quali modalità sia stato attuato;
- l'esame di parametri ed indicatori sociali ed economici mutati a seguito dello svolgimento dall'attività da parte dell'Ente;
- l'acquisizione dei giudizi espressi dei portatori di interesse svolta per mezzo di apposite procedure.



Fonte: Tanese A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit..

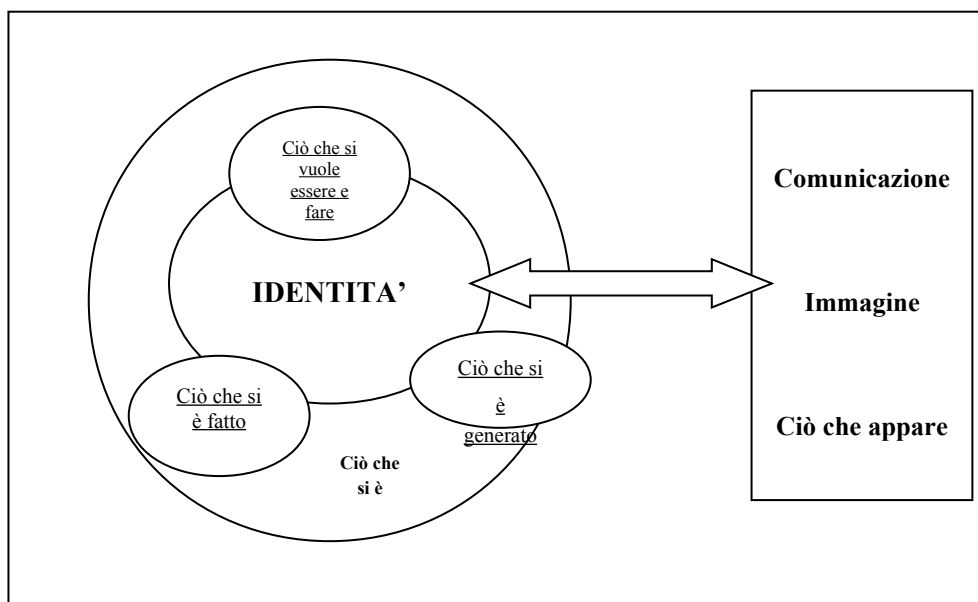
In sostanza, il processo di rendicontazione non viene limitato ad una pura e semplice raccolta e misurazione dei risultati e degli effetti sociali dell'azione dell'amministrazione, ma esso mira a creare un valido rapporto tra politiche, impegni presi, obiettivi, risultati ottenuti ed effetti prodotti<sup>145</sup>. In tal modo il processo di rendicontazione crea un legame tra i diversi momenti del processo che vanno dalla visione politica, agli obiettivi, alle risorse fino al risultato ottenuto ed agli effetti prodotti. Una metodologia utile per comprendere gli aspetti della coerenza e gli eventuali scostamenti dal programmato, che alcuni autori<sup>146</sup> hanno definito "catena di senso".

**FIG. N. 13 - LA RENDICONTAZIONE COME RICOSTRUZIONE DELLA CATENA DI SENSO**



Fonte: Rogate C. e Tarquini R., (2004), *Il bilancio sociale negli Enti locali*, op. cit..

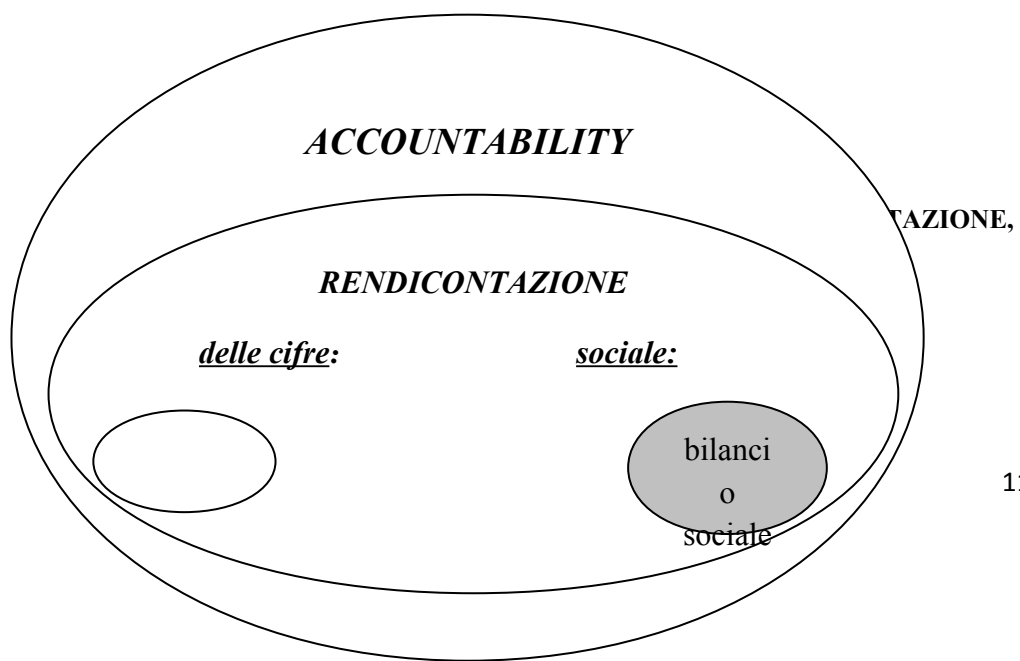
Come rilevabile dalla figura, l'ultimo anello della catena riguarda gli "effetti prodotti", ossia la cartina tornasole per mezzo della quale è possibile verificare se l'amministrazione è stata o meno in grado, attraverso lo svolgimento dell'attività, di provvedere al soddisfacimento delle esigenze dei cittadini. Nel processo di rendicontazione, la costruzione della catena di senso pone in stretto legame ciò che l'organizzazione ha dichiarato e promesso di fare, ciò che nella realtà ha effettivamente realizzato e gli effetti dalla stessa prodotti nei confronti dei cittadini/portatori di interesse. Nel processo comunicativo della rendicontazione è dunque riscontrabile la modalità "per allineare la propria identità con la propria immagine"<sup>147</sup>, ponendo in tal modo sullo stesso piano di confronto "l'essere e l'apparire" (come in figura seguente).





Fonte: Tanese A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit.

Tra i concetti di *accountability*, rendicontazione sociale e bilancio sociale esiste perciò, come meglio evidenziato in figura, una precisa gerarchia concettuale:



Fonte: nostra elaborazione

Il termine *accountability*, come meglio chiarito in precedenza, richiama almeno due accezioni o componenti fondamentali<sup>148</sup>:

- da un lato, il dovere di dar conto al cittadino, in modo esaustivo e comprensibile, del corretto utilizzo delle risorse e della produzione di risultati commisurati all'entità delle risorse stesse ed in linea con la mission istituzionale;
- dall'altro, l'esigenza di introdurre logiche e meccanismi di maggiore responsabilizzazione interna alle aziende ed alle reti di aziende relativamente all'impiego i tali risorse ed alla produzione dei correlati risultati.

La rendicontazione rappresenta una delle dimensioni del concetto di *accountability*. La rendicontazione in ambito pubblico si compone, a sua volta, di due ulteriori dimensioni: la rendicontazione delle cifre (rivolta soprattutto agli organi di controllo) e la rendicontazione delle “ricadute sociali” rivolta invece ai cittadini.

**TAB. N. 7 - LE CARATTERISTICHE DELLA RENDICONTAZIONE DELLE CIFRE E DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE**

Tipo di	Rendicontazione delle	Rendicontazione
---------	-----------------------	-----------------

<sup>148</sup> Cfr.: HINNA L., (2004), op. cit.

<b>rendicontazione</b>	<b>cifre</b>	<b>del sociale</b>
Oggetto della rendicontazione	Efficienza	Efficacia sociale
Elementi di misurazione	Indicatori economico-finanziari	Misure di ricaduta sociale
Obiettivo	Misurazione dell'output conseguito (controllo di gestione)	Misurazione dell' <i>outcome</i> (ricaduta sociale)
Destinatari	Lo stesso ente o ente vigilante	Stakeholder interni ed esterni

Fonte: nostra elaborazione

È evidente che una pubblica amministrazione che voglia essere trasparente e legittimarsi presso l'opinione pubblica e voglia ispirare la propria gestione alla comunicazione, all'informazione non solo verso gli enti vigilanti, ma nei confronti di tutti coloro che hanno interesse alla sua attività, non può che migrare da una rendicontazione "arida" delle cifre verso una rendicontazione che misuri la ricaduta sociale della propria attività istituzionale. L'esigenza è quella di una "Rendicontazione Sociale Pubblica" o RSP<sup>149</sup> di cui il bilancio sociale, o meglio il "bilancio di ricaduta sociale" costituisce uno, ma non l'unico, degli strumenti. Di ciò, si parlerà nel successivo paragrafo.

## **2.3: IL BILANCIO SOCIALE: STRUTTURAZIONE E PROCESSO DI REDAZIONE**

### **2.3.1. Il bilancio sociale in ambito pubblico**

Allorquando si utilizzano congiuntamente i termini "rendicontazione o bilancio" affiancandoli al termine "sociale", si genera immediatamente una sorta di "reazione tra opposti" che si attraggono. Nell'accezione comune, per "bilancio" si intende un documento strutturato che un'azienda presenta

<sup>149</sup> Cfr.: HINNA L., (2004), op. cit.

alla fine di un esercizio e che rendiconta, in maniera sintetica, i risultati ottenuti. Il bilancio, inteso come documento, è uno “strumento” di rendicontazione, e osservato in una prospettiva dinamica, è “l’ultimo atto” del processo di rendicontazione, ossia dell’insieme di azioni e strumenti con i quali si “dà conto” ad una pluralità di destinatari dei risultati raggiunti e della loro coerenza con le finalità dell’istituzione. Il termine “sociale” accostato a quello di “bilancio” o di “rendicontazione”, quindi, merita un approfondimento. In particolare, ad esso possono essere attribuite due differenti dimensioni concettuali: da un lato, il termine “sociale” è utilizzato per segnalare che la dimensione della rendicontazione supera i tradizionali aspetti finanziari ed economici, ma si estende agli impatti o ricadute sociali (*outcome*) delle azioni poste in essere dall’azienda o dall’amministrazione pubblica<sup>150</sup>; dall’altro lato, “sociale” può essere definito il bilancio costruito attraverso la partecipazione della società civile, o comunque degli stakeholder di un’azienda o ancora delle varie categorie dei cittadini di un istituto pubblico territoriale. In questo senso la rendicontazione o il bilancio sono “sociali” solo se costruiti attraverso la partecipazione al processo di rendicontazione da parte dei destinatari della rendicontazione stessa. Pertanto, atteso che ad un bilancio di esclusiva valenza economica non può essere associata la qualificazione di sociale, Hinna propone una declinazione di bilancio sociale con riferimento a quattro elementi d’analisi: la tipologia della rendicontazione, gli strumenti della rendicontazione, la forma della rendicontazione e, infine, i destinatari della stessa. Se si assume quindi il bilancio nella sua accezione di “rendiconto al termine della gestione”, è possibile tracciare uno schema in grado di cogliere alcune differenze tra il bilancio economico e le diverse forme di bilancio sociale. Intanto è possibile una prima distinzione, nella *tipologia*, tra rendicontazione economica e sociale. Per quanto riguarda lo *strumento*, invece, oltre al bilancio economico tradizionale si può individuare il bilancio ambientale, etico e di sostenibilità. La *forma* può essere talora dettata dalla norma, nel caso del bilancio tradizionale, oppure dalla prassi nel bilancio sociale. Infine, per

---

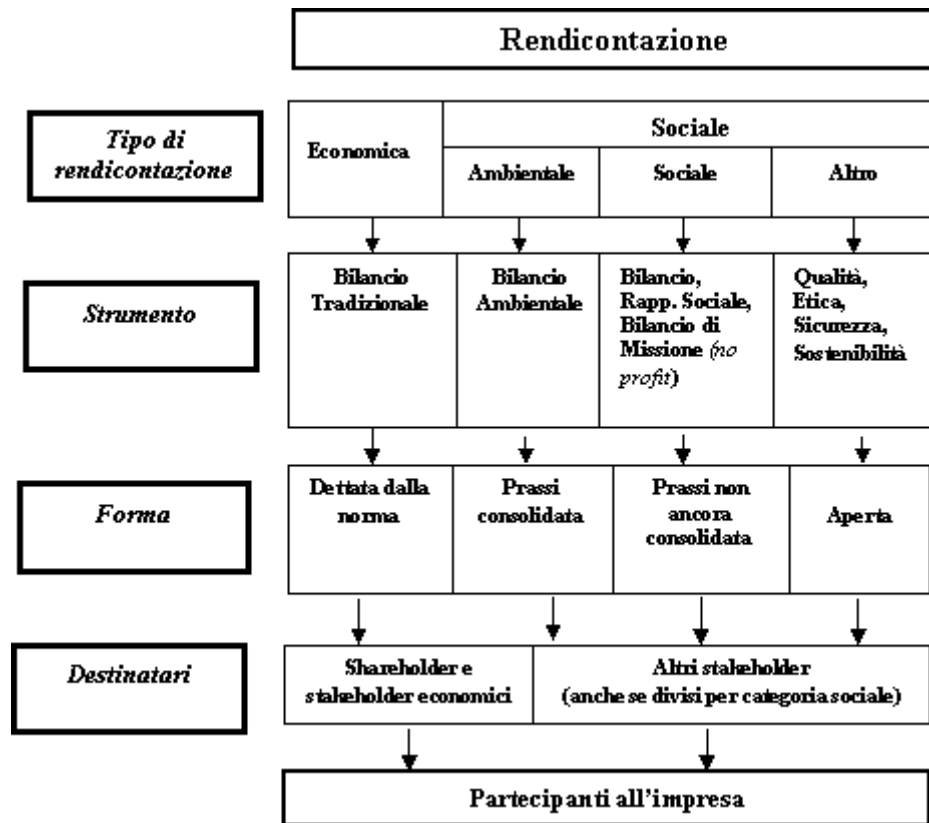
<sup>150</sup> Cfr.: HINNA L., (2004), op. cit.

quanto riguarda i *destinatari*, se la rendicontazione tradizionale si rivolge a tutti i partecipanti all'impresa, sia agli *shareholder* che agli *stakeholder*, nella rendicontazione sociale ci si rivolge soprattutto a questi ultimi, anche se suddivisi per categorie<sup>151</sup>.

#### FIG. N. 16 - TIPI DI RENDICONTAZIONE

---

<sup>151</sup> Cfr.: HINNA L., (2002) *Bilancio sociale, scenario, valenze e settori*, in HINNA L., (a cura di), *Il Bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano; BEROCCHI M, LATELLA G., (2005), *La mappatura degli stakeholder*, Guida agli Enti Locali, n, 7/05, Il sole 24 Ore, Milano; DE FABRITIIS, F., ALESSANDRINI A., ALFONSO L., CORUZZI M., (2006), *La nuova comunicazione dell'ente locale. Organizzare l'ascolto, l'informazione e la partecipazione degli stakeholder*, Franco Angeli, Milano.



Fonte: HINNA L., (2004), *Il Bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit., pag. 29..

Non è dunque semplice fornire una definizione del bilancio sociale, perché, come sintetizzato da Hinna, "si chiama bilancio, ma non è un bilancio, raccoglie dei fatti e non delle cifre, si rivolge a tutta la platea degli stakeholder e non solo agli addetti ai lavori, serve a gestire il consenso e quindi a comunicare, ma anche ad ascoltare".

Nondimeno, altre distinzioni sono possibili a seconda che il bilancio sociale si riferisca ad aziende orientate al profitto, ad aziende non profit o ad amministrazioni pubbliche.

**TAB. N. 8 - LA RENDICONTAZIONE NELLA P.A., NELLE STRUTTURE PROFIT, NELLE STRUTTURE NON PROFIT**

	<i>Pubbliche Amministrazioni</i>	<i>Strutture Profit</i>	<i>Strutture non profit</i>
<i>Esigenza</i>	Rilegittimazione	Dimostrazione della responsabilità sociale	Rendicontazione sociale
<i>Risposta</i>	Rendicontazione sociale	Rendicontazione sociale	Rendicontazione sociale
<i>Orientamento</i>	Misurare la ricaduta sociale	Da "one bottom line" a "triple bottom line"	Da "one bottom line" a "triple bottom line"
<i>Strumenti</i>	Bilancio di ricaduta sociale	Rapporto, relazione/bilanci o sociale	Bilancio di missione

Fonte: HINNA L., (2004), *Il Bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit., pag. 32.

Difatti, il bilancio sociale persegue finalità e valenze diverse a seconda delle tipologie aziendali che lo adottano: aziende for profit, no profit, aziende ed amministrazioni pubbliche. In ogni caso il bilancio sociale svolge una funzione comune a tutte e tre le tipologie aziendali che si concretizza nella gestione del consenso. Nelle aziende for profit, il bilancio sociale è soprattutto uno strumento di comunicazione con gli stakeholder. Esso ha come finalità principale quella di contribuire positivamente ad accreditare

l'azienda come una struttura socialmente responsabile rispetto alle tematiche ambientali, dello sviluppo sostenibile e dell'etica. Si tratta di un importante elemento che il mercato valuta allorché si effettuano le scelte di investimento o di acquisto dei prodotti e servizi che l'azienda offre. In altri termini, la responsabilità sociale di impresa (o *Corporate Social Responsibility* – si rinvia al paragrafo 2.1.1.) testimoniata e riportata dal bilancio sociale, serve a garantire sia i finanziatori (orientamento al finanziamento etico), che i consumatori (orientamento al consumo consapevole) sulla qualità etico-sociale dell'azienda. In conclusione il bilancio sociale delle aziende for profit si pone come strumento di CSR (*Corporate Social Responsibility*), mentre le aziende no profit sono socialmente responsabili “per definizione”, ovvero non hanno bisogno di raccontare e dimostrare la propria responsabilità sociale ma hanno bisogno, invece, di vedersi riconosciuta dalla propria comunità di riferimento una “legittimazione sociale” ad operare. Solo un'azienda “legittimata socialmente” può attrarre risorse economiche (*fund raising*) ed umane (volontari). Il bilancio sociale di un'azienda no profit ha come finalità principale quella della “legittimazione sociale”. Anche le aziende ed amministrazioni pubbliche sono “geneticamente” responsabili socialmente. Per esse quindi l'esigenza non è quella di dimostrare un pleonaso (la responsabilità sociale) ma invece quella di migliorare il livello di fiducia e legittimazione da parte dei cittadini ed il livello di *accountability* alla comunità di riferimento. Il problema di fondo delle P.A. è dunque quello di “rilegittimarsi socialmente”, elemento questo strettamente connesso alla considerazione che, in ambito pubblico, è l'insieme dei cittadini ad avere un diritto generalizzato ad essere informati e a conoscere le modalità e l'andamento della gestione. Il bilancio sociale nelle pubbliche amministrazioni serve a misurare e comunicare ai cittadini la “ricaduta sociale” (*outcome*) degli interventi delle strutture pubbliche, siano esse amministrazioni locali, enti pubblici, agenzie o amministrazioni centrali. In conclusione, se per le aziende for profit il bilancio e la rendicontazione sociale costituiscono una opzione etica, per le aziende no profit e per le



amministrazioni pubbliche la rendicontazione sociale costituisce l'unica modalità in grado di dar conto alla comunità di riferimento dei risultati ottenuti.

### **2.3.2. Aspetti normativi del bilancio sociale negli Enti Locali in Italia**

Non esiste, attualmente, in Italia una normativa che imponga la rendicontazione sociale pubblica, tuttavia, il riconoscimento delle funzioni di rappresentanza agli Enti locali (art. 3 del Tuel) presuppone l'attivazione di un canale di dialogo tra questi e le comunità<sup>152</sup>. A partire dai primi anni del nuovo millennio si assiste ad una accelerazione significativa nel processo di sollecitazione e di messa in campo di indirizzi e linee di riferimento di "resa del conto" da parte delle amministrazioni pubbliche nei confronti dei cittadini, mutamento culturale le cui radici trovano fondamento già nelle riforme dei primi anni '90. Nascono alcuni portali che si pongono l'obiettivo di diffondere la cultura della responsabilità sociale nelle imprese italiane, per far conoscere il Bilancio Sociale come strumento per migliorare la trasparenza, l'informazione, la qualità del rapporto cliente/fornitore<sup>153</sup>. Particolarmente attivi nell'emanazione di direttive e principi in tema di rendicontazione sociale, il Dipartimento della Funzione Pubblica<sup>154</sup>, costituito nel 1979 all'interno della Presidenza del Consiglio dei Ministri per rispondere alle esigenze di modernizzazione della Pubblica Amministrazione italiana, il Formez P.A.<sup>155</sup> (Centro servizi, assistenza, studi e formazione per l'ammodernamento delle P.A. operante a livello nazionale e che risponde al Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri), l'Osservatorio della Finanza e Contabilità degli Enti locali<sup>156</sup> (istituito con D.lgs. n. 410 del 23 ottobre 1998 e, come statuito

---

<sup>152</sup> Cfr.: PIRA F., (2000), *Di fronte al cittadino: linee di comunicazione dell'ente pubblico nel territorio*, Franco Angeli, Milano; MAZZOLENI M., (2004), *Il governo economico degli enti locali e la partecipazione dei cittadini: il bilancio sociale come strumento di comunicazione e controllo strategico*, Franco Angeli, Milano.

<sup>153</sup> [www.bilanciosociale.it](http://www.bilanciosociale.it)

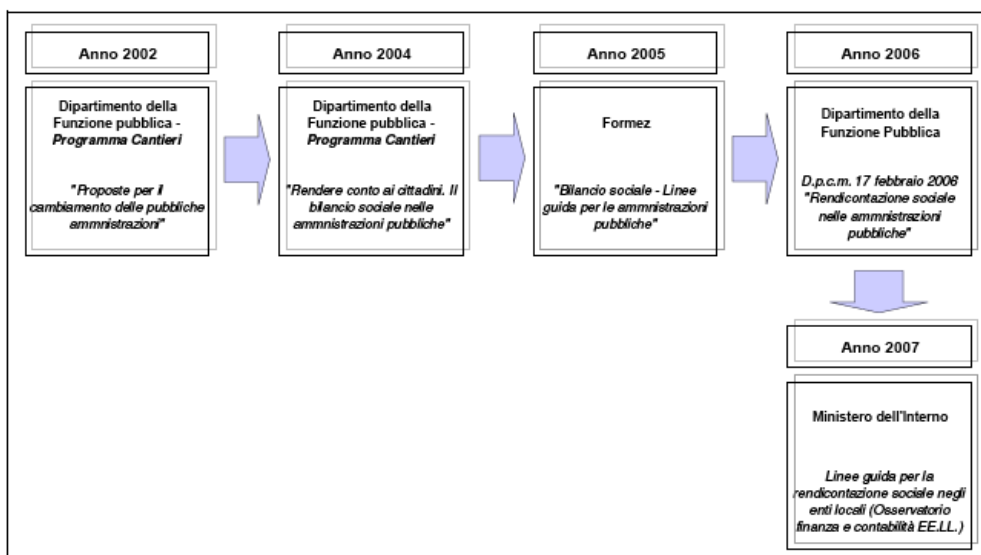
<sup>154</sup> [www.innovazionepa.gov.it](http://www.innovazionepa.gov.it)

<sup>155</sup> [www.formez.it](http://www.formez.it)

<sup>156</sup> <http://osservatorio.interno.it>

dall'art. 154, c. 2, del TUEL, con il compito, tra gli altri, di “promuovere l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi”). In tutti i casi, si ribadisce il carattere “volontario” dell'iniziativa.

**FIG. N. 17 - L'APPROCCIO ALLA RENDICONTAZIONE SOCIALE IN ITALIA**



Fonte: BISIO L., *Bilancio sociale negli EE.LL. Le linee guida dell'Osservatorio*, in [www.labser.it](http://www.labser.it).

Il Dipartimento della Funzione Pubblica nel 2002, con l'avvio del programma “Cantieri”, dà vita alle prime iniziative progettuali propedeutiche al percorso della rendicontazione sociale. Nel primo documento prodotto dal gruppo di lavoro, “Proposte per il cambiamento nelle pubbliche amministrazioni”, sono messe in evidenza le indicazioni per sostenere le amministrazioni pubbliche nel cammino dell'innovazione. La relazione parte da un'analisi delle difficoltà presenti tra amministrazioni, cittadini e imprese, provando a individuare le principali criticità di funzionamento che incidono sui servizi pubblici, e quindi sulla soddisfazione dell'utenza. Partendo dalle indicazioni emerse dall'analisi, sono proposte cinque priorità d'intervento:

- un'amministrazione leggera e al servizio dei cittadini;

- la creazione di valore per i cittadini, rafforzando il *policy making*<sup>157</sup>;
- governare il cambiamento;
- fare squadra per trainare il cambiamento;
- favorire la creazione di un tessuto di relazioni capace di aumentare il livello del capitale collettivo<sup>158</sup>.

Nel 2004, sempre a cura del Dipartimento della Funzione pubblica, viene pubblicato il volume che raccoglie il risultato dell'attività del laboratorio sul tema "Rendicontazione e bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche", realizzato dal Programma Cantieri<sup>159</sup>, nel quale non è contenuta una metodologia per realizzare il bilancio sociale, ma delle chiavi di lettura per collocare l'utilizzo di questo strumento in un processo più ampio di resa del conto ai cittadini. I cinque capitoli che lo compongono individuano il percorso corretto da seguire nella sperimentazione del bilancio sociale:

- a chi e perché rendere conto;
- le forme che può assumere la rendicontazione;
- i principi e le linee guida da utilizzare;
- le fasi di costruzione del bilancio sociale;
- le condizioni per un suo efficace utilizzo.

Grazie a questo strumento, nel 2005 fu sperimentata la formazione del bilancio sociale in circa un centinaio di amministrazioni pubbliche. Nel 2005 anche il Foromez partecipa all'azione di supporto alle amministrazioni sul tema del bilancio sociale. In particolare, su incarico del Dipartimento della Funzione Pubblica, nell'ambito del Progetto Governance, vengono elaborate le "Linee guida" specifiche per il settore pubblico, emanate con il fine sostanziale di<sup>160</sup>:

- indirizzare le pratiche di bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche attraverso l'individuazione di principi generali che le aiuti

<sup>157</sup> Con tale termine si intende il processo di formazione, definizione e attuazione delle tematiche di pubblico interesse.

<sup>158</sup> DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, (2002), *Cantieri: proposte per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche*, Roma, in [www.cantieripa.it](http://www.cantieripa.it).

<sup>159</sup> Cfr.: TANESE A., (2004), op. cit.

<sup>160</sup> DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Bilancio Sociale – Linee Guida per le Amministrazioni Pubbliche*, 30 giugno 2005.

nell'adozione dello strumento;

- definire il significato, le finalità, i contenuti fondamentali, il processo di realizzazione e i criteri di impiego del bilancio sociale;
- contribuire all'adozione di un metodo condiviso e confrontabile di rendicontazione sociale da parte delle diverse amministrazioni pubbliche;
- diffondere la cultura della trasparenza amministrativa e favorire la costruzione di un dialogo permanente tra istituzioni e cittadini.

Il documento si articola in tre parti<sup>161</sup>:

- 1) finalità e caratteristiche del bilancio sociale, in cui sono definiti lo scopo e i principali elementi che caratterizzano il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche;
- 2) contenuti del bilancio sociale, in cui si definiscono le informazioni che il bilancio deve contenere;
- 3) 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.

La prima parte delle linee guida si articola nei seguenti cinque punti:

- 1) Responsabilità, rendicontazione e bilancio sociale - la responsabilità dell'amministrazione si individua nel dovere di rendere conto dello svolgimento della propria attività ai vari interlocutori individuabili nei cittadini, famiglie, imprese, associazioni, istituzioni pubbliche o private, mediante la costruzione "*di un rapporto fiduciario e di dialogo permanente*". Lo strumento ottimale per adempiere in modo completo a questa esigenza è il bilancio sociale idoneo "*a rappresentare in un quadro unitario il rapporto tra visione politica, obiettivi, risorse e risultati*".
- 2) Definizione del bilancio sociale - si tratta dell'esito di un processo mediante il quale si rendicontano periodicamente (annualmente) agli interlocutori, le scelte, le attività, le risorse impiegate e gli obiettivi raggiunti, le modalità di raggiungimento e gli effetti prodotti, tutto nell'ottica di pervenire ad un miglioramento continuo dei risultati conseguiti. Nel quarto punto si legge che "*il bilancio sociale deve essere*

---

<sup>161</sup> DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Bilancio Sociale – Linee Guida per le Amministrazioni Pubbliche*, 30 giugno 2005.

*integrato con il sistema di programmazione e controllo e con l'intero sistema informativo contabile”.*

3) Oggetto del bilancio sociale - l'oggetto è dato dalle varie tipologie di intervento effettuate direttamente o tramite terzi soggetti (sia privati che pubblici) nel periodo; le stesse sono individuabili nella *“formulazione e attuazione di politiche, la realizzazione di piani, programmi e progetti, azioni di tipo normativo e l'erogazione di servizi”.*

4) Destinatari del bilancio sociale - vengono sostanzialmente individuati nei vari portatori di interesse.

5) Condizioni per l'adozione del bilancio sociale - probabilmente al fine di rendere più invitante l'approccio con il bilancio sociale, viene consentito un avvio limitato a pochi settori di attività, i quali dovranno essere estesi con il tempo a tutti gli altri. Vengono sostanzialmente ripresi i seguenti presupposti evidenziati al punto 3 della direttiva: *“ la chiara formulazione dei valori e delle finalità che presiedono alla situazione e identificazione dei programmi, piani e progetti in cui si articola; l'attribuzione delle responsabilità politiche e dirigenziali; l'esistenza di un sistema informativo in grado di supportare efficacemente l'attività di rendicontazione; il coinvolgimento interno degli organi di governo e della struttura amministrativa; il coinvolgimento della comunità nella valutazione degli esiti e nella individuazione degli obiettivi di miglioramento; l'allineamento e l'integrazione degli strumenti di programmazione, controllo, valutazione e rendicontazione adottati dall'amministrazione; la continuità dell'iniziativa”.*

La seconda parte evidenzia le informazioni e, in buona sostanza, il contenuto minimo che il bilancio sociale dovrà contenere, nei seguenti 3 ambiti<sup>162</sup>:

1) valori di riferimento, visione e programma dell'amministrazione - consentono di conoscere l'identità dell'Ente e la strada che si intende percorrere per raggiungere gli obiettivi prefissati.

---

<sup>162</sup> DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, *Bilancio Sociale – Linee Guida per le Amministrazioni Pubbliche*, 30 giugno 2005.

Si tratta di esplicitare il modo in cui viene interpretata la propria mission istituzionale mettendo in risalto i valori di riferimento, la visione, le priorità di intervento e gli ambiti di competenza dell'amministrazione fornendo la descrizione, del suo assetto istituzionale e di governo nonché della complessiva struttura organizzativa;

2) rendicontazione delle politiche e dei servizi resi - si portano a conoscenza gli interlocutori dei risultati che si sono conseguiti. In tale sede andranno descritte tutte le attività svolte dall'amministrazione per ogni singola area di intervento anche con l'ausilio di soggetti esterni.

Specificatamente, di ogni area dovranno essere descritti:

- gli obiettivi perseguiti, si tratta del risultato al quale si intende pervenire;
- le azioni intraprese, si tratta di quelle attività avviate non ancora portate a termine;
- le risorse impiegate e loro descrizione, il cui utilizzo è poi esposto in valori economico- finanziari (ricavi e costi - entrate e uscite), i cui dati sono ovviamente estrapolati dal bilancio;
- i risultati raggiunti, che possono essere esplicitati attraverso gli indicatori di efficienza, che misurano l'impiego di input per il conseguimento di determinati output, e di efficacia, che misurano la capacità di raggiungere gli obiettivi programmati soddisfacendo le attese dei diversi interlocutori;
- gli impegni e le azioni previste per il futuro, prevede l'esposizione dei nuovi programmi;

3) rendicontazione delle risorse disponibili e utilizzate - in tale sede vengono sinteticamente indicate le risorse che l'amministrazione ha avuto a disposizione per svolgere compiutamente la propria attività, il loro utilizzo, e le azioni intraprese per poterle gestire. Vengono sostanzialmente così individuate:

- entrate e spese della gestione: le prime da suddividere in gruppi omogenei di provenienza ponendo in evidenza quelle derivanti da prestiti, alienazioni e disinvestimenti, le seconde da suddividere in spese correnti e spese in conto capitale e nell'ambito di ognuna in gruppi omogenei a seconda della destinazione;

- patrimonio: il prospetto informativo sul patrimonio rappresenta l'inventario dei beni patrimoniali, materiali ed immateriali e degli impegni finanziari assunti;
- dotazioni e caratteristiche del personale, interventi di razionalizzazione e innovazione organizzativa, interventi per accrescere e valorizzare il capitale umano dell'amministrazione: per mezzo di queste voci viene data la possibilità di comprendere la composizione del capitale umano facente parte dell'amministrazione, l'organizzazione dello stesso, le competenze, le modalità di gestione dello stesso;
- utilizzo e sviluppo di infrastrutture e soluzioni tecnologiche per la gestione dei processi e dei servizi infrastrutture e delle tecnologie: consente di conoscere quali siano state le tipologie di intervento nelle infrastrutture e nelle tecnologie e i ritorni che si possono attendere da tali investimenti;
- partecipazioni, promosse e realizzate dall'amministrazione con altri soggetti pubblici e privati: consente di individuare il capitale finanziario a disposizione dell'amministrazione.

Inoltre, sempre la parte relativa al contenuto del bilancio sociale, si chiude con una "Presentazione del documento e nota metodologica", dove si descrive come è avvenuto il processo di rendicontazione, i modelli presi in considerazione, il metodo di raccolta, elaborazione ed esposizione dei dati informativi, i soggetti che hanno partecipato, le diverse fasi seguite, il tempo impiegato. Sono raccolte, inoltre, informazioni sull'evoluzione e sulle possibilità di miglioramento del processo di rendicontazione (a tal fine risulta utile rappresentare le eventuali difficoltà incontrate e gli obiettivi posti per il superamento delle stesse), nonché la possibilità che la valutazione del processo di attuazione della rendicontazione sociale possa avvenire da parte di soggetti terzi, tra i quali l'organo di revisione che svolge la funzione di garanzia sulla correttezza delle metodologie utilizzate nonché sull'attendibilità delle informazioni contenute nel bilancio sociale.

Infine, la terza parte del documento riguarda "La realizzazione del bilancio sociale", ove sono indicate le modalità per realizzarlo, distinguendo in 4 fasi:

I. *la definizione del sistema di rendicontazione*: si tratta della fase iniziale del processo mediante la quale si definisce la struttura portante del bilancio sociale. In questa sede vengono posti sotto esame una serie di documenti ritenuti idonei ad acquisire informazioni utili per dar corso al processo di Rendicontazione, tra i quali lo Statuto dell'Ente, il discorso programmatico (dal quale si evincono le basi del "patto elettorale" con i cittadini), il piano strategico (per individuare il modello di sviluppo e gli obiettivi strategici di lungo periodo), la relazione previsionale e programmatica (per comprendere quali siano i programmi e i progetti nel medio periodo), il PEG, il bilancio preventivo e il rendiconto consuntivo (mediante i quali è possibile effettuare il raffronto tra il preventivato e quanto effettivamente speso), la relazione al rendiconto e la relazione della Giunta (per comprendere i principali risultati che l'amministrazione ritiene di avere ottenuto nel corso dell'anno), studi e ricerche sull'impatto sociale e ambientale (per comprendere in che misura le politiche attuate abbiano contribuito a dare risposta ai bisogni delle comunità locali e a promuovere uno sviluppo sostenibile del territorio), indagini di soddisfazione dell'utenza (per valutare il livello di qualità percepita relativo alle scelte adottate e alla capacità dei servizi di pubblica utilità di soddisfare le esigenze degli utenti);

II. *la rilevazione delle informazioni*: in questa sede viene effettuata la raccolta delle informazioni e i dati da riportare nel bilancio attraverso il sistema informativo di supporto che dovrà essere preventivamente esaminato al fine di poter "verificare le informazioni disponibili e di pianificare la rilevazione di quelle non disponibili". Le informazioni, che possono essere di tipo qualitativo (provenienti dall'analisi delle varie normative, dai documenti di pianificazione e controllo) oppure quantitativo, possono essere fornite da soggetti sia interni che esterni all'amministrazione, e la loro indicazione può essere espressa "sia in valore assoluti che relativi";

III. *la redazione e l'approvazione del documento*: le informazioni acquisite ed elaborate verranno a questo punto riportate nel documento il quale "prima della diffusione deve essere approvato o comunque fatto proprio



*dall'organo di governo dell'amministrazione*". Gli elementi caratteristici che il documento finale dovrà avere sono sostanzialmente condensabili nella comprensibilità (linguaggio semplice e scorrevole), nella trasparenza (assenza di termini puramente tecnici, ove possibile le spiegazioni dovranno essere supportate da dati quantitativi, da prospetti) nella attendibilità e nella significatività nelle informazioni fornite (dovranno essere riportate quelle più importanti);

IV. *La comunicazione del bilancio sociale*: questa fase risulta essere particolarmente importante per instaurare un rapporto di dialogo con i portatori di interesse. Questi ultimi, preventivamente individuati, si trovano sia all'interno che all'esterno dell'amministrazione. Le modalità di diffusione del bilancio sociale sono molteplici, lo stesso documento provvede ad individuarne alcune quali *"l'invio diretto, la distribuzione presso gli sportelli dell'amministrazione, la pubblicazione sul sito internet, le conferenze stampa e i convegni"*. Ovviamente ai fini del dialogo è necessario che alla comunicazione del bilancio segua un'attenta attività di ascolto volta ad acquisire le valutazioni e gli eventuali suggerimenti che possono provenire dai vari interlocutori. Ciò può realizzarsi tramite *"incontri pubblici con i cittadini, forum online, indagini di soddisfazione, sondaggi di opinione"*.

Dopo aver individuato le 4 fasi per la realizzazione del bilancio sociale, le Linee Guida evidenziano, di seguito, altri due punti non trascurabili: il coinvolgimento della struttura interna ed il raccordo con il sistema di programmazione e controllo. Sul primo aspetto, è di particolare utilità che la struttura dell'Ente venga coinvolta trasversalmente sia a livello politico (sindaco, presidente, giunta, consiglio) che amministrativo (dirigenti, quadri, funzionari). Al fine di coordinare le varie fasi del processo, l'organo amministrativo provvede a costituire un apposito gruppo di coordinamento *"che presiede le fasi del processo, costituito dai referenti dell'organo di governo e dai responsabili delle principali funzioni di supporto quali programmazione e controllo, contabilità e bilancio, risorse umane e organizzazione qualità e comunicazione"*. Circa il raccordo con il sistema di

programmazione e controllo, tale punto delle Linee Guida sottolinea l'importanza del bilancio sociale quale supporto al processo di programmazione e controllo ed il suo legame simbiotico con esso, tanto da indicare gli strumenti dai quali vengono attinti i dati per l'utilizzo nel bilancio sociale: *“Piani strategici, di mandato, pluriennali e annuali; Documenti di programmazione economico finanziaria; Documenti del controllo strategico e del controllo di gestione; Rendiconti finanziari, economici e patrimoniali”*.

Dopo la pubblicazione delle Linee Guida, l'obiettivo di colmare il deficit di riferimenti ad una crescente domanda di supporto metodologico da parte delle amministrazioni è ulteriormente sostenuto nel 2006, allorché il Dipartimento della Funzione Pubblica ha ritenuto di inserire le Linee guida come parte integrante della Direttiva pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 63 del 16 marzo 2006. La Direttiva del Ministro della Funzione Pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle Amministrazioni Pubbliche è un documento composto di poche pagine così articolato:

1. *la premessa* - dopo un breve richiamo alle disposizioni normative in tema di trasparenza e di rendicontazione sociale delle amministrazioni pubbliche, l'attenzione viene riportata al bilancio sociale quale documento ritenuto più idoneo *“a rappresentare in un quadro unitario il rapporto tra visione politica, obiettivi, risorse e risultati”*;
2. *gli obiettivi* - vengono sintetizzati nella promozione, diffusione e sviluppo della trasparenza mediante l'adozione del bilancio sociale. In particolare gli obiettivi vengono individuati nei miglioramenti che lo stesso bilancio può apportare nell'ambito contabile, della comunicazione, della responsabilità politica, del funzionamento strategico-organizzativo;
3. *presupposti di adozione del bilancio sociale* - sono necessari per poter fornire la massima trasparenza nell'espone i risultati conseguiti, e di fondamentale importanza è *“il coinvolgimento della comunità nella valutazione degli esiti e nella individuazione degli obiettivi di miglioramento”* presupposto necessario che sottopone in modo specifico l'amministrazione al giudizio da parte del soggetto esterno;

4. *indicazioni operative per la realizzazione del bilancio sociale* - si articolano in 2 punti: nel primo viene spiegato il significato e indicati i contenuti del bilancio sociale. Nel secondo vengono individuate 4 fasi attraverso le quali si svolge il processo di rendicontazione sociale, richiamandole dalle Linee Guida.

L'ultimo strumento, in ordine di tempo, sulla rendicontazione sociale in ambito pubblico, è rappresentato dalle Linee Guida emanate dall'Osservatorio della Finanza e Contabilità degli enti locali<sup>163</sup>. Il documento richiama i riferimenti di molteplici fonti: del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali (D. Lgs. 267/00), con particolare riferimento all'Ordinamento finanziario e contabile, dei Postulati e dei principi contabili applicati, emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali<sup>164</sup>, della Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (direttiva 17/02/06, G.U. n. 63 del 16/03/06), della 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), dello standard della Rendicontazione sociale nel settore pubblico formulato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS), degli standard di rendicontazione proposti dalla Global Reporting Initiative (GRI) per il settore pubblico (Sector supplement for public agencies) e da AA1000 e gli altri documenti elaborati da "The Institute of Social and Ethical Accountability" - (ISEA).

Esso si propone i seguenti obiettivi<sup>165</sup>:

---

<sup>163</sup> MINISTERO DELL'INTERNO, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, *Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, Testo approvato dall'Osservatorio nella seduta del 7 giugno 2007.

<sup>164</sup> Il primo documento prodotto dal gruppo di lavoro, *Finalità e principi contabili per gli enti locali*, è stato approvato nella seduta del 4 luglio 2002. Il secondo, *Principio contabile n. 1. Programmazione e previsione nel sistema di bilancio*, è stato invece approvato nella seduta del 3 luglio 2003; il *Principio contabile n. 2. Gestione del sistema di bilancio*, approvato nella seduta del 8 gennaio 2004; infine il *Principio contabile n. 3. Rendiconto degli enti locali*, approvato nella seduta del 15 gennaio 2004. Si veda: [http://osservatorio.interno.it/I\\_principi:contabili\\_EELL](http://osservatorio.interno.it/I_principi:contabili_EELL).

<sup>165</sup> [www.osservatorio.interno.it](http://www.osservatorio.interno.it)

- a. approfondire le modalità con cui l'ente può rispondere ai bisogni di accountability sociale e con cui gli operatori (tecnici e politici) possono rendere conto, internamente, delle modalità con cui hanno assolto alle responsabilità a loro affidate;
- b. rendere omogenei i processi e le modalità di rendicontazione sociale, contribuendo al controllo e alla comparabilità dei risultati;
- c. rispondere alle esigenze conoscitive dei portatori di interesse, consentendo loro di comprendere e valutare gli effetti dell'azione amministrativa;
- d. promuovere la partecipazione dei portatori di interesse nella definizione dei programmi e nella valutazione dei risultati dell'amministrazione;
- e. supportare il processo di asseverazione dei bilanci sociali.

Al fine di raggiungere gli enunciati scopi, il documento è strutturato nei seguenti argomenti:

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.

In sostanza , i principi portanti delle linee guida proposti dall'Osservatorio possono così essere riassunti<sup>166</sup>:

- ✓ il percorso di rendicontazione ha carattere *volontario e consuntivo*;
- ✓ l'avvio del percorso di rendicontazione comporta una precisa *assunzione di responsabilità* da parte dell'amministrazione;
- ✓ il bilancio sociale deve essere *l'esito di un processo di dialogo* con gli stakeholder;
- ✓ il bilancio sociale deve essere *integrato nel sistema di bilancio* e rispettarne i postulati;

---

<sup>166</sup> MINISTERO DELL'INTERNO, Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, *Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, Testo approvato dall'Osservatorio nella seduta del 7 giugno 2007.

- ✓ il bilancio sociale deve riferirsi *all'intera attività amministrativa* dell'Ente, e i risultati considerati devono comprendere l'intera holding pubblica locale, nel rispetto del principio dell'*universalità della rendicontazione*;
- ✓ la rendicontazione deve prestare attenzione non solo all'impatto delle politiche nei confronti della cittadinanza, ma deve anche mettere in evidenza il *modello di governance* adottato e le politiche seguite nel governo delle risorse;
- ✓ le *aree d'intervento* devono essere identificate tenendo conto del piano generale di sviluppo e della relazione previsionale programmatica;
- ✓ gli *stakeholder* vanno segmentati per categorie generali e per categorie specifiche relative ad ogni area di intervento;
- ✓ il *coinvolgimento* degli stakeholder deve avvenire già nella fase di avvio ed essere garantito nello sviluppo di tutto il processo
- ✓ l'*asseverazione* del bilancio sociale deve attestare l'attendibilità non solo delle informazioni, ma anche la conformità del processo seguito alle linee guida.

L'ultima pubblicazione dell'Osservatorio dell'11 gennaio 2010 delinea le "Finalità e postulati dei principi contabili per gli Enti locali", testo approvato il 12 marzo 2008. Il documento, seppur non detta raccomandazioni sulla rendicontazione sociale delle pubbliche amministrazioni, ma intende fornire un quadro generale sistematico (framework) di postulati relativi al sistema di bilancio, fa comunque un richiamo alla ormai consolidata prassi sulla lettura non solo contabile dei documenti canonici di bilancio finanziario, allorché il Principio contabile n. 1 – Programmazione nel sistema di Bilancio – pag. 7 – chiarisce: "*l'aspetto contabile si è dimostrato prevalente sugli aspetti programmatici del sistema di bilancio mettendo in luce le difficoltà da parte dei suoi utilizzatori in termini di comprensione ed utilizzo. Per assicurare che il sistema di bilancio svolga appieno le proprie funzioni, politico-amministrativa, economico-finanziaria ed informativa occorre dare rilievo alla chiarezza e alla precisione delle finalità e degli obiettivi, alle risorse*

*necessarie per il loro conseguimento e alla loro sostenibilità economico-finanziaria, sociale ed ambientale.”*

Le stesse finalità sono normate nel D. Lgs. 23 giugno 2011 n. 118<sup>167</sup> (e richiamate nelle “conclusioni” del presente lavoro) dove, all’art. 11 - Schemi di bilancio – è previsto che “ Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati”. Nello specifico, l’orientamento verso forme di rendicontazione sociale anche nei documenti contabili è ulteriormente rafforzato nel successivo comma 2, allorché si statuisce: “Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, comma 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”.

### **2.3.3. Strumenti di rendicontazione in ambito pubblico affini al bilancio sociale**

Esistono ulteriori strumenti di rendicontazione sociale affini al bilancio sociale che si affiancano ed integrano quest’ultimo. Per le loro caratteristiche possono assolvere non solo funzioni con valenze informative, ma anche di tipo strategico o gestionale interno. Tra i più noti si citano<sup>168</sup>:

- il bilancio (sociale) di mandato;

---

<sup>167</sup> Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

<sup>168</sup> Cfr.: HINNA L., (a cura di), (2002), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 ore, Milano.

- il bilancio di missione;
- il bilancio partecipativo;
- il bilancio ambientale;
- il bilancio di sostenibilità;
- il bilancio di genere.

Tra gli altri strumenti informativi che vanno oltre i tradizionali sistemi di misurazione basati sui soli indicatori economici e finanziari, ed idonei a misurare la performance aziendale, ma adattabili anche al contesto pubblico, si cita la “*balanced scorecard*”. La specificità di tale strumento si concretizza nella sua capacità di evitare la ridondanza delle informazioni, avendo cura invece di concentrarsi su sistemi sintetici ed essenziali. Vediamo nel dettaglio gli ulteriori strumenti di rendicontazione.

### ***Il bilancio (sociale) di mandato.***

Il bilancio di mandato ed, in particolare, il bilancio sociale di mandato, sono strumenti particolarmente affini al bilancio sociale. Volendo tracciare una linea di demarcazione tra questi tre strumenti si può affermare quanto segue<sup>169</sup>:

- il bilancio di mandato ed il bilancio sociale di mandato si riferiscono all'intero arco del mandato amministrativo (quinquennio), mentre il bilancio sociale è annuale;
- il bilancio di mandato si distingue dal bilancio sociale di mandato e dal bilancio sociale in quanto il primo ha un *focus* che si concentra sulla verifica di attuazione degli obiettivi del programma di mandato, mentre i secondi hanno un raggio d'azione più ampio che si estende alla rendicontazione delle ricadute sociali complessive dell'agire pubblico;
- il bilancio di mandato, a differenza del bilancio sociale e del bilancio sociale di mandato, prevede in genere un minore livello di partecipazione degli stakeholder nell'ambito del processo di rendicontazione.

Il bilancio di mandato è un documento redatto dall'amministrazione a fine legislatura e finalizzato a mettere in luce, con chiarezza e trasparenza, i

---

<sup>169</sup> Cfr.: TANESE A., (2004), *Rendere conto ai cittadini*, op. cit.

risultati raggiunti e le ricadute sulla comunità degli interventi realizzati, soprattutto con riferimento agli impegni assunti nel corso della campagna elettorale. Il legame con il programma di mandato deve essere chiaramente riconoscibile, proprio per consentire di operare i necessari confronti<sup>170</sup>. Il rendiconto, in particolare, dovrebbe permettere di ottenere informazioni riguardanti i seguenti aspetti:

- aree d'intervento dell'amministrazione, servizi offerti, interventi realizzati e grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- tempi di attuazione di progetti realizzati;
- andamento della situazione economica, finanziaria e patrimoniale dell'Ente nel corso del mandato;
- impatto economico e sociale dell'attività dell'amministrazione;
- grado di soddisfazione dei cittadini;
- elementi di continuità/discontinuità delle politiche messe in campo rispetto alla precedente amministrazione, con le eventuali ripercussioni sui costi dell'Ente<sup>171</sup>.

Riguardando i cinque anni della legislatura, il bilancio di mandato può essere inteso come sintesi di report sociali redatti annualmente e presume, pertanto, la redazione di bilanci sociali relativi a periodi brevi. In questo modo è possibile produrre un vero proprio sistema di rendicontazione che, partendo dal programma di mandato di inizio legislatura, proceda con i bilanci sociali annuali e si concluda con una sintesi finale riferita all'intero periodo amministrativo.

### ***Il bilancio di missione.***

Il bilancio di missione può essere definito come uno strumento che attraverso una opportuna selezione e combinazione di elementi quantitativi e qualitativi, descrive il grado di efficacia raggiunto dall'azienda nel perseguire la propria mission sociale. Il bilancio di missione è tipicamente

---

<sup>170</sup> Il TUEL statuisce che “Entro il termine fissato dallo Statuto il sindaco o il presidente della provincia, sentita la giunta, presenta al Consiglio le linee programmatiche relative alle azioni e ai progetti da realizzare nel corso del mandato” (D.Lgs. n. 267/2000, art. 46, c. 3); MAZZARA L., (2003), *Il bilancio di mandato: uno strumento per migliorare la trasparenza della comunicazione tra ente locale e collettività*, in “Azienda Pubblica, n. 4.

<sup>171</sup> Cfr.: BARTOCCI L., (2003), op. cit.



utilizzato nelle aziende no profit ed è uno strumento caratterizzato da contenuti, sistemi di rilevazione e modalità di rappresentazione assolutamente nuovi, il cui fine è quello di comunicare la mission perseguita, rendicontare i risultati conseguiti e le azioni poste in essere per raggiungerli ed infine dimostrare la coerenza tra gli elementi detti. Il bilancio di missione è un documento a “schema aperto” e, pur essendo pienamente integrato nel sistema di bilancio tradizionale, appare dotato di una propria autonomia<sup>172</sup>. Esso si distingue dal bilancio sociale perché, oltre che prevalentemente utilizzato dalle strutture no profit, enfatizza l’aspetto di valutazione della coerenza dell’attività svolta rispetto alla mission istituzionale che l’organizzazione si è “autonomamente” data.

### ***Il bilancio partecipativo.***

Il bilancio partecipativo più che uno strumento di rendicontazione, è uno strumento di partecipazione dei cittadini nelle scelte politico-allocative dell’amministrazione, nella definizione delle strategie e nella cogestione. Esso vede un numero limitato di applicazioni in Italia, anche vista la difficoltà di coinvolgere con efficacia i cittadini e gli altri stakeholder nel processo decisionale. Sono piuttosto diffusi all’estero ed in particolare nelle realtà dei Paesi in via di sviluppo. Essi sono particolarmente incentivati dalla Banca Mondiale, che vede in tale strumento una modalità attraverso la quale rafforzare i processi democratici e di *accountability* sociale delle pubbliche amministrazioni. Essendo essenzialmente strumento di partecipazione dei cittadini nel processo decisionale, differisce dal bilancio sociale dove, invece, la partecipazione degli stakeholder si riferisce al solo processo di rendicontazione e non a tutte le scelte strategiche o politico-allocative dell’amministrazione. Ma, il coinvolgimento dei cittadini deve avvenire non solo raccogliendo proposte e indicazioni, bensì prevedendo la possibilità di “estendersi fino alla concertazione delle scelte”<sup>173</sup>. Esempio ne è Porto Alegre, la città brasiliana che per prima, alla fine degli anni ‘80, ha

---

<sup>172</sup> Cfr.: HINNA A., (2002), “Il bilancio di missione: il bilancio sociale delle organizzazioni no profit”, in HINNA L.,(a cura di), *Il bilancio sociale*, op.cit.

attivato un processo di “democrazia dal basso”, e che ha visto coinvolta la cittadinanza nell’elaborazione e nella formulazione delle politiche e delle conseguenti decisioni di spesa di investimento nei settori a forte impatto sociale<sup>174</sup>. Nell’esperienza italiana, il metodo adottato nella maggior parte dei casi è quello delle assemblee, degli incontri tematici e/o per quartieri a seconda delle dimensioni del Comune. I vantaggi di questo strumento sono evidenti, e si possono sintetizzare nel miglioramento dei rapporti tra l’amministrazione locale e i cittadini, che vedono in questo modo riconosciuto il loro ruolo di protagonisti nei processi decisionali.

### ***Il bilancio ambientale.***

Il tema della comunicazione ambientale si sviluppa alla fine degli anni ’70 come evoluzione del filone della comunicazione sociale delle imprese nordamericane<sup>175</sup>. Una serie di catastrofi ambientali sollevano con forza il problema dell’impatto ambientale dell’attività di impresa. Se negli anni ’80 i rapporti ambientali sono richiesti alle imprese dalle autorità pubbliche (e cioè sono obbligatori), negli anni ’90 le imprese iniziano a produrre volontariamente i primi rapporti ambientali, concependoli come destinati ad un largo pubblico<sup>176</sup>. Parallelamente alla proliferazione dei bilanci ambientali si sono sviluppate molteplici iniziative per standardizzarne le caratteristiche ed i contenuti. Tra le iniziative di standardizzazione più note vi sono quella elaborata dalla *Coalition for Environmentally Responsible Economics* (CERES) - organizzazione costituita da investitori sociali e ambientalisti onde consentire alle imprese multinazionali di avere un riferimento per i propri rapporti ambientali - e dall’*United Nations*

---

<sup>173</sup> Cfr.: GIUSEPPONI K., (2004), *Il bilancio sociale degli enti locali. Contenuti e relazioni con il controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, pag. 81.

<sup>174</sup> Cfr.: ALLEGRETTI G., (2001), *Bilancio partecipativo e gestione urbana: l’esperienza brasiliana di Porto Alegre*, in CARLI M. (a cura di), *Il ruolo delle Assemblee Elettive*, Giappichelli, Torino; AMURA S., (2003), *La città che partecipa*, Ediesse, Roma; CAVICCHI P., DALLE DONNE A., DURAND C., PEZZATO G., (2003), *Bilancio sociale e ambientale*, IPSA, Milano.

<sup>175</sup> Cfr.: FREY M., (2002), “Il bilancio socio-ambientale e di sostenibilità”, in HINNA L., (a cura di), *Il bilancio sociale*, op. cit.

<sup>176</sup> Cfr.: BARTOLOMEO M, MALAMAN R., PAVAN M, SAMMARCO G., (1995), *Il bilancio ambientale d’impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano; CISI M., (2003), *Il bilancio ambientale*, Giappichelli, Torino.

*Environment Programme* (UNEP) – che ha individuato ben 50 elementi di base che caratterizzano un bilancio ambientale.

Nel complesso il bilancio ambientale è un documento informativo nel quale sono descritte le principali relazioni tra l'impresa e l'ambiente, pubblicato volontariamente allo scopo di comunicare direttamente con il pubblico interessato. Rispetto al bilancio sociale, il bilancio ambientale non costituisce apposita sezione di questo, ma rappresenta un documento separato ed autonomo<sup>177</sup> che si occupa di una parte determinata dell'attività aziendale, analizzandola con dei parametri specifici e seguendo linee guida definite da diverse organizzazioni internazionali. In ambito pubblico l'iniziativa di rendicontazione ambientale più nota è il *City and Local Environmental Accounting and Reporting* (CLEAR)<sup>178</sup>, primo progetto europeo di contabilità ambientale applicata agli Enti locali, che prevede la realizzazione e l'approvazione di "bilanci verdi" da parte di un campione significativo di comuni e province italiani. L'obiettivo finale è quello di produrre un rapporto sullo stato dell'ambiente, corredato da un sistema di indicatori fisici e monetari strettamente correlati agli impegni politici assunti dalle amministrazioni locali, tale da consentire una corretta valutazione degli interventi programmati e realizzati. Tutto ciò nel pieno rispetto dei principi della trasparenza, sostenibilità, condivisione delle responsabilità, che dovrebbero caratterizzare la governance locale.

### ***Il bilancio di sostenibilità.***

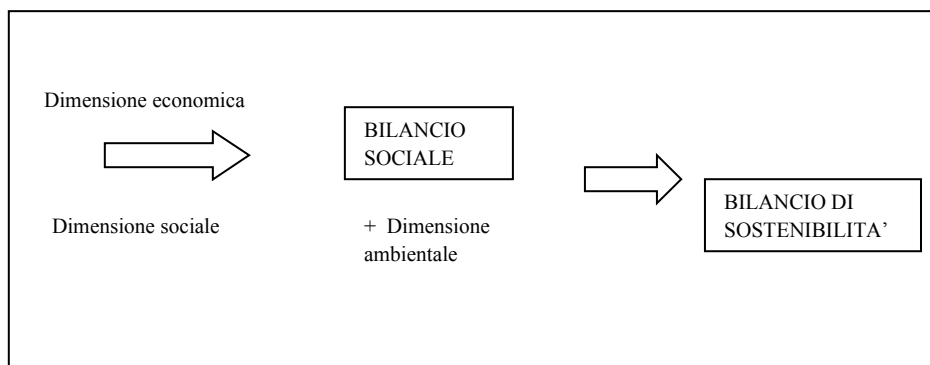
Rispetto al bilancio ambientale il bilancio di sostenibilità costituisce una forma di comunicazione "più completa" che comprende tutte le dimensioni del concetto di sostenibilità: sostenibilità ambientale come capacità di mantenere la qualità e riproducibilità delle risorse naturali; sostenibilità sociale come capacità di garantire condizioni di benessere e opportunità di crescita nel rispetto dei diritti umani e del lavoro; sostenibilità economica come capacità di generare reddito, profitti e lavoro.

---

<sup>177</sup> Cfr.: GIORGETTI A., (2002), *Bilancio e Ambiente*, Egea, Milano.

<sup>178</sup> [www.clear-life.it](http://www.clear-life.it)

**FIG. N. 18 - BILANCIO DI SOSTENIBILITA'**



Fonte: nostra elaborazione

Si possono definire come caratteristiche distintive del bilancio di sostenibilità rispetto al bilancio sociale<sup>179</sup>: la piena valorizzazione della dimensione ambientale, oltre che di quelle economiche e sociali; l'attenzione al benessere delle generazioni future quali stakeholder cui è necessario "dare voce"; la capacità di coniugare dimensione globale e dimensione locale dello sviluppo; la capacità di essere il risultato di un complessivo processo di interazione nelle politiche di gestione delle variabili socio-ambientali all'interno dell'organizzazione.

### ***Il bilancio di genere.***

Il presupposto dell'utilizzo di strumenti volti all'analisi dei bilanci pubblici per genere è che le politiche pubbliche non siano neutrali nei confronti del genere: le scelte dei governi locali o nazionali hanno diverse conseguenze sugli uomini e sulle donne perché diverso è il loro ruolo nelle famiglie e quindi nella economia e nella società. L'analisi dei bilanci pubblici in un'ottica di genere si basa, oltre che sulle elaborazioni di alcune economiste<sup>180</sup>, anche su una serie di raccomandazioni prodotte dall'ONU.

<sup>179</sup> Cfr.: FREY M., (2002), op. cit.

<sup>180</sup> Cfr. ELSON D., (1998), "Integrating gender issues into national budgetary policies and procedures: some policy options", in *Journal of International Development*, vol.10, 929-941; SHARP R., BROOMHILL R., (1990), "Women and government budgets", in *Australian Journal*

La prima esperienza in tal senso si è sviluppata negli anni '80 in Australia. Da allora molteplici iniziative in vari Paesi hanno contribuito alla definizione di questa teoria di analisi apportando ogni volta nuovi spunti e riflessioni. In Italia l'interesse per i bilanci di genere sembra essere principalmente a livello di regioni ed Enti locali. Solo nel 2003, fra le Province di Siena, Genova e Modena, viene sancito un impegno comune per l'assunzione di un'ottica di genere nella predisposizione dei documenti di programmazione economica e “a promuovere azioni di divulgazione e applicazione dell'analisi di genere ai bilanci pubblici, oltre che alla costruzione di una *rete* per la diffusione di buone prassi in tema di politiche di pari opportunità”<sup>181</sup>. Le finalità del bilancio di genere possono essere individuate<sup>182</sup>:

- *nell'equità*: la formazione di un bilancio di previsione, che tuteli i diritti di tutti, deve assicurare che l'uguaglianza di genere rappresenti sia un obiettivo sia un indicatore della politica economica;

- *nella consapevolezza*: l'analisi delle entrate delle spese deve mostrare l'impegno dell'Ente alla tutela delle pari opportunità, rendendo più consapevoli gli amministratori e le istituzioni delle ricadute sociali del loro operato;

- *nell'efficienza*: l'analisi condotta deve essere in grado di misurare le inefficienze prodotte dalle differenze di genere, favorendo così un più razionale impiego delle risorse a disposizione;

- *nella trasparenza*: l'analisi del bilancio in una prospettiva di genere deve rispecchiare, e mettere in luce, le aree di intervento maggiormente interessate dalle disparità di genere.

In questo modo vengono rilevate le differenze di genere e le esigenze di servizi della popolazione, si verifica come l'Ente risponda a tali necessità

---

*of Social Issues*, 25(1), 1-14; SHARP R., (2000), “The economics and politics of auditing government budgets for their gender impacts”, University of South Australia, Magill, South Australia, *Hawke Institute Working Paper Series*, n. 3.

<sup>181</sup> [www.genderbudget.it](http://www.genderbudget.it)

<sup>182</sup> Cfr.: AA.VV., (2003), *Studio di fattibilità per la costruzione del bilancio delle amministrazioni pubbliche in un'ottica di genere*. Rapporto di ricerca finale, Regione Emilia Romagna; PICCHIO A., (2001) *I bilanci pubblici in una prospettiva di genere*, Relazione presentata al seminario IDEA “Valutazione in chiave di genere delle politiche pubbliche” .

attraverso i propri servizi, se ne analizzano i costi e le modalità di finanziamento.

### ***La balanced scorecard.***

Tra gli strumenti innovativi di misurazione e valutazione del Performance Management un posto di rilievo è sicuramente occupato dalla *balanced scorecard*. Ideata da Kaplan e Norton<sup>183</sup> all'inizio degli anni '90, originariamente le sue applicazioni erano limitate al mondo delle imprese private, anche se ben presto si sono diffuse applicazioni anche per le aziende no profit e per le amministrazioni pubbliche<sup>184</sup>.

La *balanced scorecard* fornisce ai vertici aziendali un mezzo per esprimere gli obiettivi strategici dell'azienda attraverso specifiche ed appropriate misure di performance, analizzandoli sotto le diverse prospettive utili per garantire le condizioni di sviluppo dell'azienda, quali la prospettiva della clientela, quella dei processi interni aziendali e quella dell'apprendimento e della crescita, parametrati su una serie di indicatori bilanciati<sup>185</sup>. L'impostazione "tradizionale" della *balanced scorecard* è pensata in realtà per il mondo delle imprese private for profit ed individua quattro dimensioni rilevanti<sup>186</sup>:

- a) *la prospettiva della performance economica finanziaria*, che pone in relazione i risultati ottenuti dall'azienda con le aspettative di profitto degli azionisti;
- b) *la prospettiva del cliente*, che fa riferimento alla necessità di orientare l'attività svolta alla soddisfazione delle esigenze da questo manifestate allo scopo di differenziarsi dalla concorrenza;
- c) *la prospettiva della gestione dei processi*, diretta all'individuazione dei fattori critici e di successo per la soddisfazione dei clienti e degli azionisti e

---

<sup>183</sup> Cfr.: KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1996), *The Balanced Scorecard, translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston.

<sup>184</sup> Cfr.: KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1999), "The Balanced Scorecard for Public Sector Organisations", in *Balanced Scorecard Report*, Harvard Business School Press, Boston.

<sup>185</sup> Cfr.: RUFFINI R., (2004), *Fondamenti di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, De Agostini, Roma.

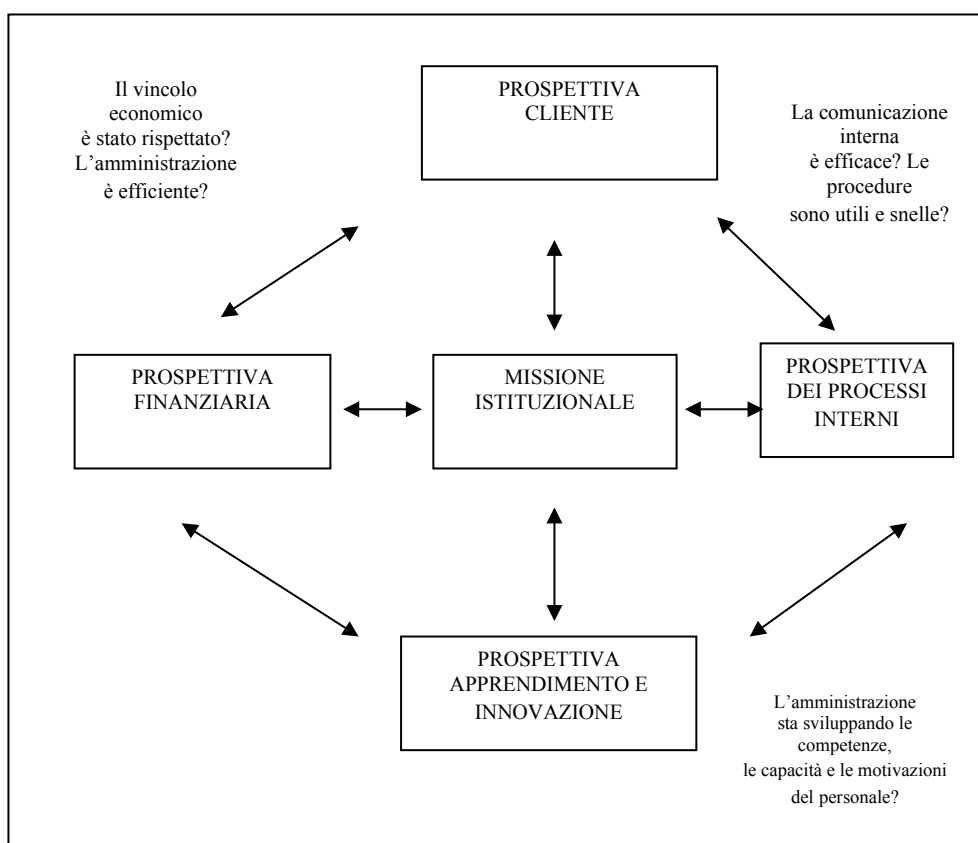
<sup>186</sup> Cfr.: KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1996), *The Balanced Scorecard, translating strategy into action*, op. cit.

di conseguenza delle iniziative operative di miglioramento per il raggiungimento degli obiettivi ai vari livelli aziendali;

d) *la prospettiva di sviluppo futuro*, strettamente connessa alla innovazione di processo e all'apprendimento che consentono uno sviluppo globale dell'organizzazione in termini di: capacità e competenze del personale, motivazione, responsabilizzazione e coinvolgimento del personale, sistema informativo.

L'architettura della *balanced scorecard* formulata per le imprese private non è applicabile *tout court* nel settore pubblico; il fine ultimo delle amministrazioni pubbliche, infatti, non è quello di generare e distribuire profitto quanto, invece, quello di creare valore "sociale" per la comunità amministrata. Al fine di migliorare l'applicabilità della *balanced scorecard* nella pubblica amministrazione è necessario modificarne l'architettura originaria adattandola alle peculiarità ed al finalismo delle aziende ed amministrazioni pubbliche.

**FIG. N. 19 - LA BALANCED SCORECARD NELLA P.A. (*in che modo la P.A. è vista dai cittadini*)**



Fonte: nostra elaborazione

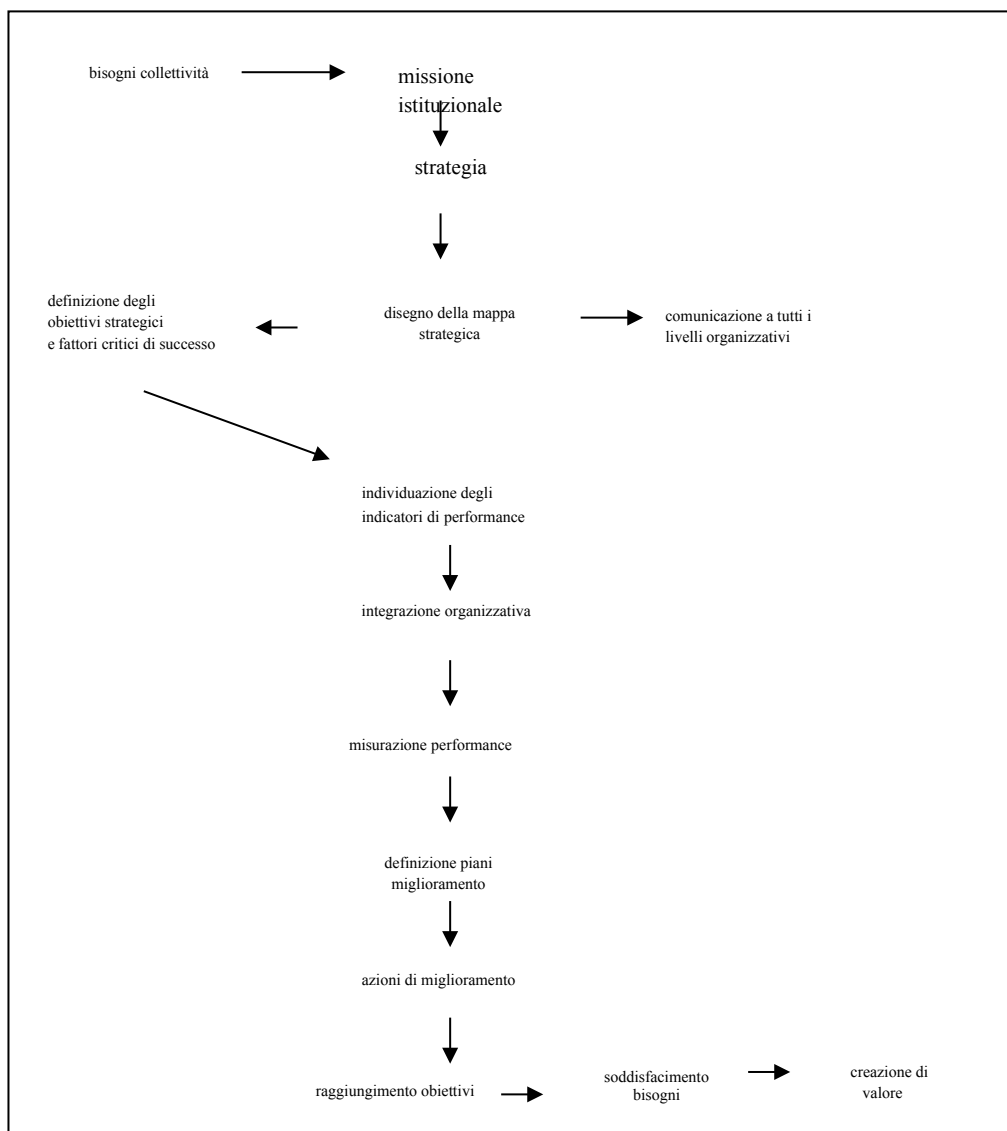
In particolare è necessario procedere ad una serie di integrazioni/adattamenti. In sintesi è opportuno rileggere le quattro prospettive tradizionali con riferimento alla missione istituzionale dell'azienda pubblica:

- *prospettiva finanziaria* - nella pubblica amministrazione la prospettiva finanziaria differisce da quella tradizionale del settore privato. Gli obiettivi finanziari per le imprese generalmente rappresentano target di primaria importanza (fatturato, profittabilità, valore per l'azionista, ecc.). Le considerazioni finanziarie per la pubblica amministrazione hanno un ruolo critico e vincolante, ma raramente costituiscono l'obiettivo primario. Nell'azienda pubblica la prospettiva finanziaria misura il livello quantitativo delle attività svolte e la loro efficienza;
- *prospettiva del cliente* - nell'impresa privata questa prospettiva coglie la capacità dell'organizzazione di fornire beni e servizi di qualità, l'efficacia e la soddisfazione finale del cliente. Nelle amministrazioni pubbliche, più che di clienti si preferisce parlare di cittadini e di collettività amministrata e, considerati i fini "sociali" della P.A., la prospettiva del "cliente", o meglio, dei cittadini, assume una rilevanza preminente rispetto ai risultati finanziari. In genere, le organizzazioni pubbliche hanno, rispetto alle aziende private, un diverso e forse più forte vincolo di responsabilità verso i clienti/cittadini;
- *processi interni* - nelle imprese private questa prospettiva è orientata verso i risultati delle attività interne, le quali conducono al successo dal punto di vista finanziario e alla soddisfazione dei clienti. Nelle amministrazioni pubbliche, invece, la prospettiva dei processi interni implica un



ripensamento dei flussi informativi e dei processi di lavoro. Si tratta di una prospettiva particolarmente utile nelle strutture pubbliche spesso soffocate da procedure inutili ed inefficienti;

- *apprendimento e crescita* - questa prospettiva guarda alla capacità del personale, alla qualità del sistema d'informazione e all'effetto della struttura organizzativa nel supportare il conseguimento degli obiettivi. I processi avranno successo solo se guidati da personale adeguatamente competente e motivato, fornito di accurate e tempestive informazioni. Questa prospettiva acquista una notevole importanza nelle amministrazioni pubbliche che, sebbene notoriamente fondate sulle "persone", hanno sempre trascurato il profilo di gestione e valorizzazione delle risorse umane. Perciò, con l'ausilio della figura di sintesi, il processo di implementazione della *balanced scorecard* nelle P.A. può essere visto come un percorso circolare.



Fonte: nostra elaborazione

Si tratta, indubbiamente, di uno strumento sofisticato per Enti chiamati a rendere ancora efficaci i propri modelli di comportamento, ma la sperimentazione in atto, soprattutto in amministrazioni estere, anglosassoni in particolare, dimostra una acquisita sensibilità nell'auspicato cambio di marcia invocato da più parti nell'innovazione del settore pubblico.

## CAPITOLO TERZO

### **Le tecniche di costruzione di un bilancio sociale**

#### **PREMESSA**

Nei capitoli precedenti si è detto delle P.A. che sono chiamate oggi, nella ri-costruzione del loro rapporto con i cittadini, a superare l'autoreferenzialità passando dalle "parole" ai "fatti"; oltre all'enunciazione di principi generali blindati in norme settoriali, occorre dare concretezza alle riforme impiegate sulla "centralità" del cittadino e sulla loro esigenza sia di accountability sia di partecipazione alle scelte strategiche pubbliche. La rendicontazione sociale va intesa perciò come valutazione degli impatti sociali (*outcome*) e la partecipazione degli stakeholder ai processi di programmazione, controllo e rendicontazione delle scelte si inserisce nell'ambito di un più generale orientamento ai risultati della pubblica amministrazione. Da qualunque parte provenga (cittadini o vertici politici), la richiesta di "resa del conto" è sempre più innestata sulle dimensioni strategiche e, quindi, sull'adeguatezza dell'Ente di saper conseguire o meno i suoi fini istituzionali, concentrando l'attenzione maggiormente sulle ricadute sociali dell'agire pubblico. I processi di rendicontazione, ma anche di controllo, divengono quindi sempre più "sociali", cioè realizzati attraverso la partecipazione dei vari interlocutori sociali. Necessita allora che si realizzi un "circolo virtuoso" dove la richiesta di *accountability* da parte degli stakeholder sproni l'amministrazione pubblica a rendicontare obiettivi, azioni e risultati, portando ad una maggiore partecipazione, dei cittadini in modo particolare, alle fasi del processo decisionale e strategico. Inoltre, se gli Enti locali sono oggi chiamati ad operare in un complesso contesto di logiche di gruppo e di network, ciò richiede che essi siano capaci di individuare forme di rendicontazione sociale che vadano al di là delle singole realtà, e che siano funzionali ad una rappresentazione globale ed inclusiva di tutti i fenomeni impattanti quella comunità.

Quanto premesso conduce, nel presente capitolo, all'introduzione in primis di un' analisi critica e comparativa sui più diffusi standard di

rendicontazione, focalizzando poi l'attenzione su alcuni spunti operativi per la realizzazione di un progetto di rendicontazione sociale, da intendersi come supporto per migliorare non semplicemente il “documento”, ma come possibili chiavi di lettura per interpretare al meglio il “processo” di rendicontazione. Si concluderà con l'illustrazione della metodologia adottata per l'analisi comparativa.

### **3.1: I MODELLI E LA METODOLOGIA PER UN BILANCIO SOCIALE**

#### **3.1.1. Analisi comparativa di alcuni modelli di rendicontazione**

Il modello di riferimento che si intende adottare per la rappresentazione del bilancio sociale di un Ente è rimesso alla libera scelta di ogni singola amministrazione, così come la sua strutturazione ed i suoi contenuti. Come detto nel capitolo precedente (paragrafo 2.2.2. e 2.3.2) i modelli di riferimento applicabili sono svariati, molti dei quali di derivazione dai sistemi di rendicontazione sociale delle aziende private, e quindi da “adattare” alle specificità del contesto pubblico. In sostanza, però, possiamo asserire che tutti i principali standard di rendicontazione sociale analizzati in precedenza poggiano sulla condivisione della teoria degli *stakeholder* (come detto nel paragrafo 2.1.1) e dalla constatazione della carenza del solo risultato economico come dimostrazione della complessiva *performance* aziendale. Vanno però fatte alcune riflessioni circa la loro congruenza alle peculiarità proprie degli Enti locali. Oltre alla già evidenziata qualità di “standard di contenuto” e “standard di processo”, è possibile individuare una serie di variabili differenziali<sup>187</sup>:

- il richiamo all'identità o la *mission* aziendale;
- la determinazione del valore aggiunto;
- l'integrazione con i sistemi gestionali;
- il coinvolgimento degli *stakeholder*;
- la presenza di una verifica esterna.

---

<sup>187</sup> Cfr.: CHIESI A., MARTINELLI A., PELLEGATTA M., (2000), op. cit.

L'inserimento del richiamo all'identità o alla *mission* aziendale in alcuni modelli è previsto obbligatoriamente in apertura al bilancio sociale (Gri, Gbs, Copenhagen Charter, Linee Guida DFP e Linee Guida Osservatorio), mentre in altri tale richiamo è solo implicito (AA1000). Con riferimento agli Enti locali, tale sezione appare invece necessaria al fine di fornire una contestualizzazione della situazione dell'Ente in termini di andamento delle macro-variabili principali che qualificano le problematiche presenti nel territorio a cui l'Ente deve fornire una risposta con la sua attività. In forma analitica sia le Linee Guida dell'Osservatorio che quelle del Dipartimento della Funzione Pubblica prevedono la descrizione dell'identità, della visione e della mission, onde rendere espliciti gli elementi fondamentali atti a rappresentare il senso complessivo dell'azione della Amministrazione. Il secondo elemento che distingue gli *standard* è rappresentato dall'esposizione della *grandezza del valore aggiunto* e dalla sua distribuzione. Tale aspetto è presente nel modello del Gbs (2001 e 2004), ma non in altre proposte (Gri, AA1000, Copenhagen Charter), mentre è accennato nelle Linee Guida DFP, allorché si fa riferimento alla illustrazione dei risultati raggiunti in rapporto alle risorse impiegate. Pur non essendo esplicitamente citato, il "valore aggiunto" è indirettamente desunto nelle Linee Guida dell'Osservatorio tra le modalità del processo di rendicontazione quando, nel paragrafo relativo alla costruzione degli indicatori, prevede che per la composizione del risultato economico si pervenga per risultati parziali delle singole gestioni, e che la correlazione tra proventi e costi dei singoli servizi evidenzia il loro specifico grado di copertura indicando, indirettamente, la quota di costi sopportata dalla collettività per garantire l'erogazione dello stesso servizio. Il valore comunicativo del valore aggiunto si rivela molto elevato nelle imprese sul tipo di apporto (attività lavorativa o disponibilità di capitali) e sull'entità di remunerazione previsto per le diverse categorie di soggetti coinvolti; al contrario, nelle amministrazioni pubbliche, e più in particolare negli Enti locali, a causa di un mercato che valorizza l'utilità creata, il valore informativo di questo indice risulta notevolmente limitato, seppur, con

adeguati adattamenti, offre il “senso” del ritorno dell’outcome sociale tra i diversi stakeholder, utile all’emanazione di un giudizio di questi sulle politiche e sulle capacità degli amministratori. Un ulteriore aspetto che è presente solo in certi *standard* è l’integrazione dei processi di rendicontazione sociale con i tradizionali sistemi gestionali. Questo elemento, di particolare importanza per garantire la qualità e l’affidabilità del processo di rendicontazione attivato, è presente nelle proposte che si occupano anche di definire il processo (AA1000, Copenhagen Charter), mentre risulta carente, e percepibile solo a livello intuitivo, in quegli *standard* che sono attenti più al contenuto del documento da predisporre (Gri, Gbs). Tale aspetto invece, per gli Enti locali, risulta di fondamentale importanza per sostenere lo sviluppo di un circuito di programmazione e rendicontazione. Perciò, il richiamo a questo indicatore è sottolineato e vivamente consigliato nelle due Linee Guida italiane: *“il bilancio sociale contribuisce ad integrare e supportare il processo di programmazione e controllo”* ed il suo processo di realizzazione *“non deve essere separato”* da quello di programmazione, ma solo *“a regime”* (Linee DFP); la comunicazione del bilancio sociale *“contribuisce ad integrare e a supportare il processo di programmazione e controllo e, a regime, ne stimola il continuo miglioramento e ne orienta i contenuti”* (Linee Osservatorio). Quindi, collegamento auspicato quello tra strumenti di rendicontazione sociale e strumenti di pianificazione, raccomandato, ma non soggetto ad imposizione alcuna. L’elemento che però maggiormente qualifica, e allo stesso tempo differenzia principalmente gli *standard* descritti, è rappresentato dal coinvolgimento degli *stakeholder*. Tale aspetto rappresenta il principio fondamentale che informa AA1000 e la Copenhagen Charter, mentre, pur venendo richiamato nel principio di “inclusione” previsto nelle proposte del Gbs e del Gri, non risulta essere un elemento fondamentale per lo sviluppo di tali modelli, i quali come detto si focalizzano sul contenuto del documento e non sull’instaurazione di un dialogo continuativo con i portatori di interesse. L’inclusione e la realizzazione di un costante confronto in ottica collaborativa con gli

*stakeholder* rappresenta, invece, il focus centrale nelle amministrazioni pubbliche, dove gli stakeholder sono chiamati alla partecipazione della costruzione delle politiche pubbliche ed alla valutazione delle stesse. Improntate a tale spirito, le Linee Guida nazionali caldeggiavano in modo accurato la traiettoria di coinvolgimento di tutti gli stakeholder con cui si rapporta la P.A., suggerendone perfino le modalità, nel processo di partecipazione del percorso di rendicontazione. Si prevede una loro specificazione per classi, le quali sono poi richiamate all'interno di ciascuna macro-area di rendicontazione. Il bilancio sociale, per le Linee DFP, ha *“essenzialmente carattere comunicativo”* e prevede raccolta di giudizi e valutazioni *“finalizzata sia a valutare il gradimento e l'efficacia comunicativa sia il giudizio dei destinatari sui risultati raggiunti”*, nell'ottica di *“favorire e promuovere la partecipazione diretta dei cittadini ai processi decisionali”*. Le Linee dell'Osservatorio sembrano, invece, spingersi un po' oltre, quando indicano che *“le bozze di rendicontazione sono presentate ai portatori di interesse generali dell'ente locale”* nelle modalità di coinvolgimento ritenute più idonee e che, in tale sede *“i referenti del gruppo di lavoro invitano i portatori di interesse a comunicare proposte di ulteriori informazioni o indicatori ritenuti utili per la rendicontazione”*. Dopo le ulteriori integrazioni e segnalazioni, le stesse bozze di bilancio *“sono riconsegnate ai portatori di interesse chiedendo loro di esprimere un giudizio, anche attraverso la compilazione di appositi questionari”* prevedendo *“osservazioni, segnalazioni e proposte da considerare per la futura programmazione e rendicontazione sociale”*. Perciò, un coinvolgimento più approfondito, anche *ex- post* degli stakeholder, con l'intento di elevare la qualità del processo di rendicontazione sociale e la sua affidabilità; non solo la base per valutare l'efficacia dell'azione amministrativa dell'Ente, ma anche la forma di partecipazione attiva diretta ad integrare l'azione di pianificazione strategica.

Un ultimo elemento che qualifica in maniera differente le varie proposte di *standard* di rendicontazione sociale è rappresentato dalla presenza di un

processo di *audit* esterno effettuato da professionisti indipendenti. La verifica esterna per essere realizzata richiede, oltre ai principi relativi alla redazione del rapporto sociale, anche specifici criteri che stabiliscano i requisiti che deve possedere il soggetto abilitato alla verifica e le modalità di effettuazione delle predette verifiche. L'assenza di questi requisiti ha, per ora, impedito l'applicazione di verifiche di questo tipo (che infatti sono previste solo da AA1000). Nelle Linee Guida DFP la valutazione sul processo di rendicontazione può essere espressa dal Nucleo di Valutazione o dall'Organo di revisione. Le Linee Guida dell'Osservatorio<sup>188</sup> prevedono una procedura di asseverazione non rimessa al Nucleo di Valutazione (che seppur organo esterno all'Ente è pur sempre di sua diretta emanazione), ma di competenza esclusiva dell'Organo di revisione (soggetto esterno all'Ente che, ai sensi della L. 148/2011, ora non è più nominato dalla maggioranza consiliare, bensì estratto a sorte) solo per quanto attiene la veridicità e l'attendibilità dei dati contabili da cui trae forma il bilancio sociale; per un giudizio sulla veridicità e sull'affidabilità del processo di predisposizione del bilancio sociale, si prevede una ulteriore asseverazione rimessa o all'Organo di revisione oppure ad una società di revisione, prevedendo in tal modo una qualche forma di *audit esterno*, in ottemperanza alla previsione di "Principi di riferimento" indicati dall'International Standard on Assurance Engagement 3000 (ISAE 3000) e dall' International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). Comunque, si auspica che in futuro vi sia una integrazione degli standard tale da consentire l'effettivo controllo anche dei bilanci sociali, poiché a tali "reali" controlli si lega la credibilità dei documenti prodotti.

La tabella successiva espone una comparazione tra alcuni dei più noti modelli di rendicontazione.

**TAB. N. 9 - UN'ANALISI COMPARATA DI ALCUNI MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE**

Caratteristiche	Gri	AA1000	Copenhagen	Gbs	Linee	Linee Guida
-----------------	-----	--------	------------	-----	-------	-------------

<sup>188</sup> <http://osservatorio.interno.it>



			Charter		Guida DFP	Osserv. Finanza
Standard di processo	NO	SI	SI	NO	SI	SI
Standard di contenuto	SI	NO	NO	SI	SI	SI
Identità, mission	SI	NO	IN PARTE	SI	SI	SI
Valore aggiunto	IN PARTE	NO	NO	SI	IN PARTE	SI
Integrazione con i sistemi gestionali	NO	SI	SI	NO	IN PARTE	IN PARTE
Coinvolgimento o stakeholder	IN PARTE	SI	SI	IN PARTE	IN PARTE	SI
Verifica esterna	NO	SI	IN PARTE	IN PARTE	NO	IN PARTE

Fonte: nostra elaborazione

### 3.1.2. Un esempio di bilancio sociale di “successo”

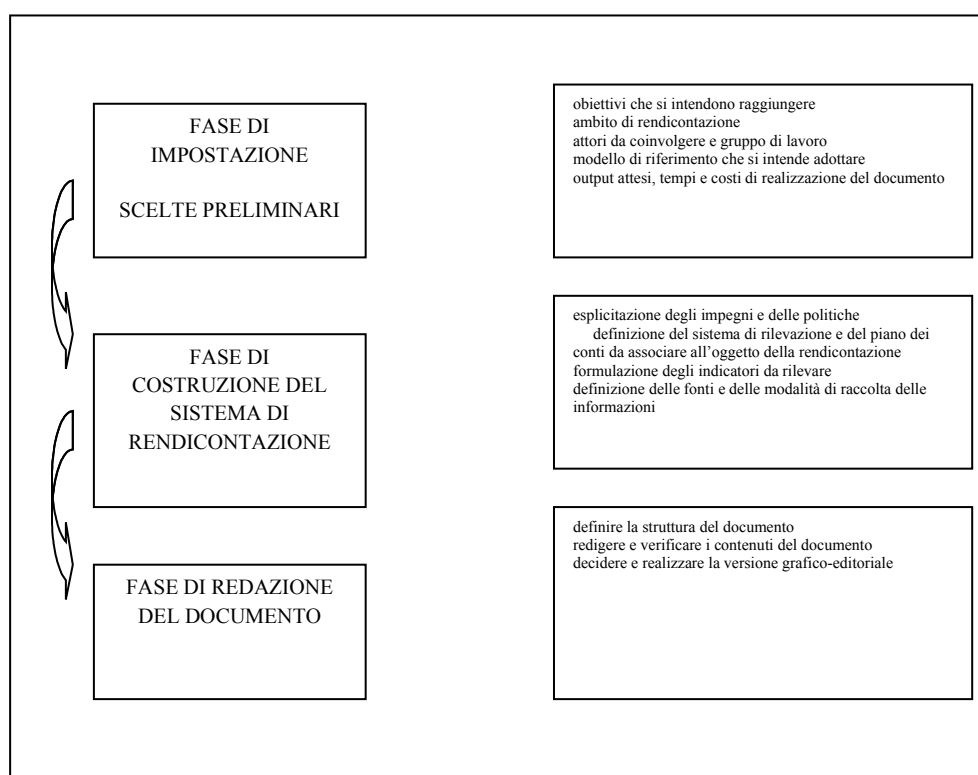
La costruzione di un bilancio sociale non è cosa agevole, specie se la funzione che deve assolvere è quella di rappresentare la congruità dei risultati amministrativi sulla scorta degli obiettivi programmatici che gli elettori hanno prioritariamente indicato ai livelli istituzionali attraverso il voto<sup>189</sup>. Come meglio articolato nel I capitolo (paragrafo II), la nuova comunicazione pubblica istituzionale non può più solo limitarsi a garantire informazioni e trasparenza, ma al contempo deve assicurare centralità alla “soddisfazione del cliente” cittadino (customer satisfaction) poiché la P.A. deve conoscere il suo “mercato” individuando i segmenti-obiettivo ed elaborando strategie e scelte che calzino alle esigenze ed ai bisogni dei segmenti individuati. Perciò, al pari delle imprese private, nella P.A. occorre attivare strumenti di comunicazione, analisi e monitoraggio del proprio pubblico di riferimento tipici del “marketing management”<sup>190</sup>. Tale disciplina, quindi, acquisisce una sempre più considerevole applicazione nel contesto pubblico, considerato che la customer satisfaction non è più solo “orientamento al cliente-cittadino”, ma attività di monitoraggio e gestione

<sup>189</sup> Cfr.: MELCHIORRI C., BREMBILLA B., MANZONI P., (2011), *Dalla Politica alla Buona Amministrazione*, op. cit.

<sup>190</sup> Cfr.: ROVINETTI A., (2006), *Comunicazione pubblica. Sapere e fare*, op. cit., FOGLIO A., (2003), *Il marketing pubblico*, op. cit.

della stessa soddisfazione del cittadino. Per tali ragioni, uno strumento di rendicontazione sociale per avere “successo” e rispondere efficacemente alle sopra sintetizzate esigenze deve contenere tutte queste informazioni e finalità. Ribadendo la sua volontarietà, non solo normativa, ma anche di approccio, è possibile schematizzare le principali fasi ed attività da espletare per la costruzione di un bilancio sociale.

**FIG. N. 21 - FASI E ATTIVITÀ PER LA COSTRUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE**



Fonte: Tanese A., (2004), *Rendere conto ai cittadini*, op. cit.

Pertanto, tutti gli strumenti di rendicontazione sociale analizzati si pongono come fine ultimo di superare l'impostazione che vuole le amministrazioni pubbliche tutte affannate a dimostrare la conformità delle loro azioni alle norme, dando, invece, enfasi anche ai risultati ed, in particolare, alle ricadute sociali dell'agire pubblico. Le esperienze di rendicontazione sociale condividono, dunque, due profili particolarmente innovativi:

- il coinvolgimento e la partecipazione degli stakeholder;
- l'enfasi sugli *outcome* (impatti sociali) delle politiche e degli interventi posti in essere dall'amministrazione pubblica.

Quello che si chiede oggi ad una amministrazione pubblica è di prendere in tempi rapidi decisioni complesse, coordinandosi con una pluralità di attori pubblici e privati, senza discostarsi dalle attese dei cittadini e guadagnando da essi fiducia e legittimazione sociale. Si tratta di un fattore di complessità che non può essere fronteggiato da strumenti manageriali, per quanto sofisticati ed elaborati essi siano; l'importanza delle relazioni di contesto tra l'amministrazione ed il suo ambiente esterno, nonché le modalità di coinvolgimento dei cittadini, vengono viste come un elemento cruciale in grado di contribuire al governo di tale complessità.

E' noto che la qualità, la pertinenza e l'efficacia delle politiche pubbliche dipendano dal livello di coinvolgimento che l'amministrazione è in grado di assicurare lungo il percorso che lega la formulazione delle strategie, alla implementazione, al controllo ed alla rendicontazione esterna dei risultati conseguiti. Perciò, spesso la scelta che gli Enti sono chiamati a fare, nell'implementazione di un documento di rendicontazione sociale, è quella di stabilire se il coinvolgimento si limiti al solo processo di rendicontazione sociale o più in generale alle scelte strategiche dell'amministrazione pubblica. Dall'analisi finora condotta, è da suggerire l'utilità di incorporare una prospettiva incisiva di coinvolgimento che comprenda gli aspetti di formulazione delle strategie e quelli di rendicontazione dei risultati delle amministrazioni pubbliche, pur se nella realtà si riscontra una certa difficoltà a coinvolgere con efficacia i cittadini e gli altri stakeholder nel processo decisionale.

**TAB. N. 10 – VARIE MODALITÀ DI COINVOLGIMENTO DEGLI STAKEHOLDER**

<b>MODALITA' COINVOLGIMENTO</b>	<b>VANTAGGI</b>	<b>SVANTAGGI</b>
<b>Reporting</b>	Si informano i partecipanti su	Modalità minima di

Forma basilare di coinvolgimento	politiche, strategie, programmi e attività svolte	coinvolgimento, in genere “a senso unico”
<b>Workshop</b> Gruppi di discussione	Si ottiene un feedback di tipo qualitativo su un dato argomento	Difficoltà di raccolta informazioni e dispendio di tempo
<b>Indagini</b> Domande dirette/risposte immed.	Si ottengono informazioni qualitative e quantitative su ciò che pensano gli stakeholder	Rischio non correttezza riscontri e dispendio di tempo
<b>Interviste</b> Discussioni faccia a faccia	Danno informazioni qualitative alquanto approfondite	Utilizzo di risorse umane preparate e dispendiose
<b>Incontri pubblici</b> Scambio informazioni	Raggiungono elevato numero di stakeholder e favoriscono scambio di informazioni tra gli stessi	Presentano complessità e problematiche per loro attuazione
<b>Focus group</b> Si invitano soggetti selezionati	Mezzo rapido ed efficace di coinvolgimento	Rischio esclusione di alcune categorie di stakeholder

Fonte: nostra elaborazione

In ogni caso, sarebbe preferibile un coinvolgimento su 3 livelli:<sup>191</sup>

- nella fase di formulazione delle strategie, dato che si possono internalizzare con maggiore rapidità e chiarezza le attese della comunità;
- nella fase di controllo delle strategie, dato che si potenzia la capacità di correggere la rotta “in corso”, rimodulando le strategie e capitalizzando il feedback che gli stakeholder sono in grado di fornire direttamente;
- nella fase di rendicontazione, dato che si ottiene una condivisione della valutazione dei risultati ottenuti dall’amministrazione e degli obiettivi futuri, accrescendo la legittimazione sociale.

La selezione, dovrebbe avvenire per aree di interesse, segmentando ulteriormente in base a criteri funzionali all’obiettivo di rendicontazione.

**TAB. N. 11 - ESEMPIO DI PRINCIPALI CATEGORIE DI STAKEHOLDER**

<b>AREA INTERESSE</b>	<b>CATEGORIA CITTADINI</b>
FAMIGLIA	Bambini Genitori Nonni

<sup>191</sup> Cfr.: BARTOCCI L., (2003) , *Il bilancio sociale negli enti locali*, op. cit.

	Disabili
SOLIDARIETÀ	Migranti Cittadini invisibili
CONOSCENZA	Studenti e docenti Artisti e spettatori
TEMPO LIBERO	Senior Junior turisti
ECONOMIA	Imprenditori Lavoratori pendolari

Fonte: nostra elaborazione

Ad ogni modo, il bilancio sociale deve essere articolato secondo una struttura che consenta di rilevare i risultati o le ricadute sociali generati per “classi di stakeholder” evidenziando la coerenza degli stessi rispetto alla mission istituzionale. Un esempio ne è la *matrice attività/stakeholder* (detta anche *filigrana*), tipica matrice a doppia entrata che, da un lato, identifica i diversi stakeholder opportunamente selezionati e classificati, dall’altro individua le differenti attività, iniziative e progetti promossi nel corso dell’esercizio.

**TAB. N. 12 - MATRICE STAKEHOLDER / INTERVENTI DI ATTIVITA’**

Stakeholder		Settori di intervento/attività					
		A	B	C	D	--	N
<i>Persone fisiche</i>	a	x		x		x	
	b		x				
	c				x	x	
<i>Persone giuridiche</i>	a		x				x
	b			x		x	
	c	x	x				x
<i>Altri</i>	a	x			x		
	b			x		x	
	c	x					x

Fonte: nostra elaborazione

Evidenziare la coerenza tra i risultati effettivi dell’amministrazione ed i bisogni espressi dalla comunità di riferimento è elemento alla base del concetto di efficacia sociale. Naturalmente i cittadini sono interessati alla misurazione dei risultati, essendo essi soprattutto portatori di un fabbisogno

conoscitivo dell'efficacia e dell'efficienza delle amministrazioni pubbliche, ma si tratta di una domanda che resta ancora in larga parte insoddisfatta. L'enfasi sui risultati e l'attenzione all'efficacia delle politiche adottate è strettamente correlata alla necessità di guadagnarsi una legittimità fondata sui "fatti" (legittimità sostanziale) e non solo sul rispetto formale dei procedimenti (legittimità formale). Porre il cittadino al centro dell'attenzione delle amministrazioni pubbliche ed orientarsi ai risultati non significa soltanto rendicontare in maniera chiara ed esaustiva i risultati ottenuti, ma significa soprattutto mutare radicalmente il modo di pensare ed agire delle amministrazioni. L'approccio, internazionalmente noto come Performance Management (di cui si è detto nel 1° capitolo), sottolinea la necessità di utilizzare tecniche e metodi di misurazione dei risultati nel governo "complessivo" del sistema pubblico e, dunque, sia nelle relazioni interistituzionali sia nella gestione delle singole amministrazioni. Se la finalità ultima è pur sempre quella di mettere il cittadino al centro, una premessa fondamentale dell'orientamento ai risultati delle amministrazioni pubbliche è il decentramento delle responsabilità gestionali verso i livelli manageriali o verso amministrazioni dotate di autonomia, cui corrisponde una maggiore e più esplicita assunzione di responsabilità in termini di obiettivi da raggiungere e risultati da conseguire.

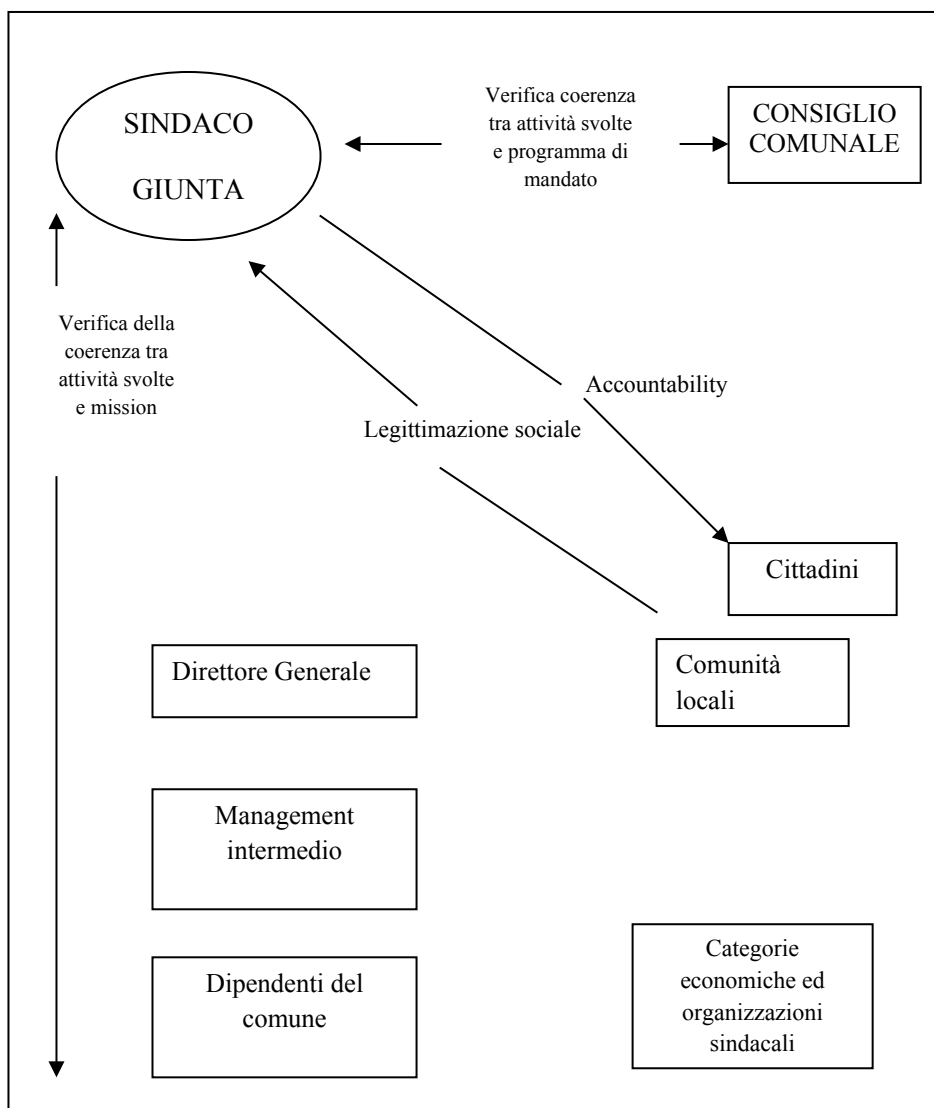
Nel complesso, l'orientamento ai risultati implica le seguenti condizioni<sup>192</sup>:

- l'esplicita definizione di obiettivi di risultato associati a programmi di intervento o aree di attività (spesso resi di pubblico dominio);
- l'attribuzione al livello manageriale della piena responsabilità e autonomia nel perseguimento degli obiettivi;
- l'utilizzo di informazioni e valutazioni sui livelli di risultato raggiunti nelle decisioni circa il finanziamento futuro, la modifica delle priorità e dei programmi e l'attribuzione di incentivi, sia a livello aziendale che di individui;
- la rendicontazione dei risultati all'esterno (cittadini ed organi di controllo).

---

<sup>192</sup> Cfr.: BARTOCCI L., (2003) , *Il bilancio sociale negli enti locali*, op. cit.

**FIG. N. 22 - IL RAPPORTO TRA “CHI” RENDICONTA E “COSA” ED I “DESTINATARI” DELLA RENDICONTAZIONE**



Fonte: nostra elaborazione

L'enfasi sui risultati deve essere un fattore predominante nelle esperienze di bilancio sociale. Il termine “sociale” accostato a quello di “bilancio” è utilizzato per segnalare che la dimensione della rendicontazione supera i tradizionali aspetti finanziari ed economici e si estende anche agli impatti o ricadute sociali (*outcome*) delle azioni poste in essere dall'azienda o dall'amministrazione pubblica.

L'analisi dei risultati, posti sotto osservazione con il bilancio sociale, viene effettuata, oltre che in termini di outcome, anche con l'ausilio di appositi indicatori. Indicatori che possono essere di "efficacia", nel caso in cui misurino il rapporto tra obiettivi e risultati raggiunti (output), di "efficienza" nel caso in cui misurino il rapporto tra risorse impiegate e risultati raggiunti (input/output), oppure informativi, qualitativi, quantitativi. Il compito sostanziale degli indicatori è quello di rappresentare nel modo più chiaro possibile le attività dell'Ente e fornire informazioni aggiuntive su aspetti esterni a quello contabile, ma di estrema utilità per la comprensione dei risultati dell'attività svolta. Resta inteso che, per la loro selezione, si seguono dei principi guida necessari, che tengano conto della loro rilevanza, selettività, chiarezza e attendibilità, tempestività. I risultati che l'amministrazione ha raggiunto possono essere così valutati correttamente se la scelta degli indicatori è stata effettuata tenendo sempre presenti le esigenze delle varie individuate categorie di portatori di interessi, in modo da verificare se gli obiettivi siano stati o meno raggiunti, e dunque la scelta degli indicatori più adatti da utilizzare può essere fatta una volta comprese le esigenze comuni dei portatori di interessi. Occorre sempre tener presente che le informazioni rese dall'amministrazione pubblica agli stakeholder devono essere le più chiare possibili, tali da consentire l'espressione di un giudizio effettivamente obiettivo sull'attività svolta e sui risultati raggiunti. Sintetizzando, le tipologie di indicatori più comuni sono i seguenti<sup>193</sup>:

- indicatori quantitativi: misurano il livello di risorse impiegate, i volumi prodotti e gli effetti sul grado di soddisfacimento dei bisogni;
- indicatori qualitativi: forniscono indicazioni relativamente a manifestazioni che possono essere espresse solo in termini descrittivi, dato che valutano la qualità dei rapporti che intercorrono tra l'amministrazione e l'utenza, nonché i meccanismi di partecipazione e di coinvolgimento dei portatori di interessi;
- indicatori extra contabili: servono a fornire indicazioni che consentono di fare valutazioni di merito, ossia offrono agli stakeholder la possibilità di

---

<sup>193</sup> Cfr.: HINNA L., (2004). *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit.



valutare l'andamento di un fenomeno attraverso il tempo, la cui durata dei periodi da sottoporre a verifica può variare a seconda delle esigenze, ma in genere si va da un minimo di tre ad un massimo di cinque anni;

- indicatori di performance: noti pure con l'acronimo KPI (Key Performance Indicator) rappresentano la sostanza del bilancio sociale in termini di ricaduta sociale, ovvero il resoconto agli stakeholder nelle sue varie forme (stakeholder report) dell'attività svolta dall'Ente<sup>194</sup>. Essi, però, vanno inseriti nel sistema gestionale interno ed adeguati alle singole esigenze del bilancio che si vuole proporre ai propri interlocutori. Per ciò che attiene agli indicatori economico-finanziari, la loro utilità è data dal fatto che mettono in risalto il rapporto tra risorse impiegate e attività svolte. I risultati finanziari sono semplici e comprensibili rispetto al bilancio tradizionale. Per mezzo del bilancio sociale è quindi possibile esporre entrate e uscite di bilancio in base alle attività sviluppate all'interno dello stesso. Le prime (entrate) consistono nelle risorse apportate dagli stakeholder, le seconde (uscite) consistono negli impieghi delle prime e si possono suddividere a seconda della priorità o per oggetto della rendicontazione, comunque sono di agevole lettura in quanto l'esame della stessa contabilità consente facilmente di rilevare la ripartizione delle uscite in base alla loro destinazione. Fatta questa distinzione, tuttavia, in alcuni casi vi sono Enti che presentano una quantità limitata di indicatori di performance, per lo più di output, in altri casi si contrappongono Enti più attenti che prediligono maggiormente la valutazione delle performance.

**TAB. N. 13 -ESEMPIO DI TIPOLOGIA DI DATI ED INDICATORI**

<b>Tipologia di dati/indicatori</b>	<b>Livello di utilizzo</b>		
	ALTO	MEDIO	BASSO
Dati statistici			
Dati macroeconomici			
Dati finanziari (spese ed entrate)			
Dati economici (costi e			

<sup>194</sup> Cfr.: MARCUCCIO M., (2005), *Il bilancio sociale e la comunicazione esterna dei risultati*, in Azienda pubblica.

ricavi)			
Indicatori di risorse (input)			
Indicatori di attività (output)			
Misure di impatto sociale			
Indicatori di efficienza (input/output)			
Indicatori di efficacia gestionale (obiettivi/risultati)			
Indicatori di efficacia sociale (outcome/output)			

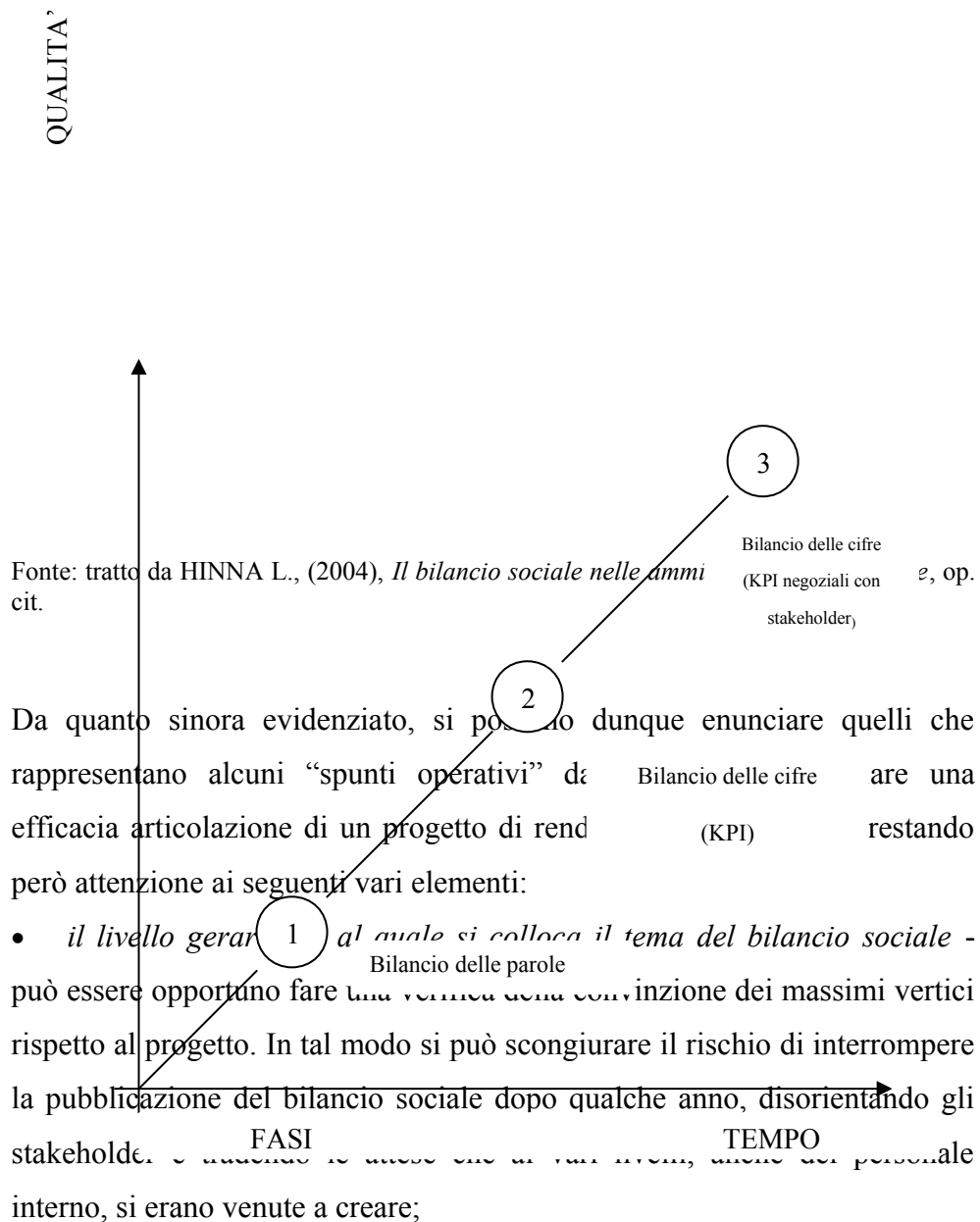
Fonte: nostra elaborazione

La misurazione eseguita mediante l'utilizzo dei menzionati indicatori va necessariamente circoscritta unicamente a quelle attività spettanti all'amministrazione pubblica. L'attività, oggetto di valutazione da parte dei portatori di interessi, deve riguardare quella direttamente svolta dall'amministrazione che ne è responsabile. Difatti, molto controversa si presenta la gestione della metodologia di costruzione degli indicatori, soprattutto quando la rilevazione degli impatti sociali venga misurata attraverso valutazioni complessive di benessere della collettività. In questi casi occorre tenere presente che per valutare l'efficacia è necessario stimare quanto le azioni e gli interventi dell'Ente locale incidano effettivamente sull'andamento di tali variabili. Si tratta infatti di grandezze il cui andamento dipende da una pluralità di fattori molti dei quali sfuggono dal controllo dell'amministrazione. Ad esempio, l'andamento del reddito *pro capite* dipende solo in piccola parte dall'azione di un comune (ed in ogni caso tale influenza andrebbe quantificata in maniera rigorosa). Non è corretto quindi affermare che l'azione dell'Ente sarà tanto più efficace quanto maggiori saranno il reddito *procapite* o il tasso di disoccupazione. Ad ogni modo, un documento di rendicontazione sociale, come più volte ribadito, non è solo un semplice "documento di report", ma esso è essenzialmente un processo, la cui qualità può migliorare e perfezionarsi (come illustrato in figura) con l'avanzare, nel tempo, delle sue tre fasi tipiche<sup>195</sup>:

<sup>195</sup> Cfr.: HINNA L., (2004), *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, op. cit.

- nella prima fase il contenuto è prevalentemente di tipo qualitativo (bilancio delle parole);
- nella seconda si individuano i *Key Performance Indicator* (indicatori chiave), che però sono proposti e non ancora condivisi;
- nella terza fase, infine, gli indicatori vengono condivisi con gli stakeholder e nella condivisione/negoziazione si può intravedere un *audit* esterno al processo.

**FIG. N. 23 - EVOLUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NEL TEMPO**



riconosciuta, o riconoscibile, come referente di progetto. Inoltre, i componenti del gruppo di lavoro è preferibile siano il più possibile espressione delle diverse articolazioni interne dell'amministrazione, che si stabilisca subito il *modus operandi* ed il calendario dei lavori, assegnando gli obiettivi di ciascuna fase;

- *l'informazione interna sull'iniziativa* - la realizzazione di un momento di (in)formazione favorisce la conoscenza del progetto, le sue valenze, i risultati attesi e gli obiettivi perseguiti. Va colta la disponibilità a collaborare da parte delle varie unità organizzative anche avvalendosi della "sponsorizzazione" sul progetto da parte dei vertici dell'amministrazione;
- *l'analisi interna* - attraverso l'analisi della documentazione prodotta dall'amministrazione, e attraverso incontri e riunioni con il personale impiegato nelle varie aree, il gruppo di lavoro può procedere all'analisi di alcuni "fattori chiave", che sebbene differentemente coniugabili a seconda della tipologia di amministrazione, fanno generalmente capo alle seguenti aree di indagine: a) la missione istituzionale, i valori ed i principali settori di intervento dell'ente; b) gli obiettivi strategici, così come risultano dai molteplici strumenti di pianificazione generale e settoriale dell'Ente; c) la storia, le iniziative attuate ed i successi ottenuti; d) il modello di governance (interna); e) l'organizzazione interna e le risorse umane; f) i processi qualificanti, i progetti e le principali attività; g) i destinatari delle attività; h) le risorse economico-finanziarie. L'approfondimento delle predette aree di indagine è strumentale alla costruzione del bilancio sociale ed alla individuazione dei punti di forza e delle criticità per implementare un efficiente sistema di rendicontazione sociale;
- *la definizione della gerarchia delle informazioni* - un momento importante è quello della definizione della gerarchia ed ordine espositivo delle informazioni che saranno oggetto di rendicontazione, passando per una scomposizione delle stesse in unità di informazione minima (progetto, iniziativa, ecc.) alla quale – in sede di costruzione del bilancio sociale – viene poi "agganciato" il sistema di contabilità sociale (fatti e cifre);

- *l'identificazione degli stakeholder chiave* - si tratta, come già detto, di una delle fasi più delicate, in quanto dalla tipologia di stakeholder individuata dipenderà il target-audience del bilancio sociale, la scelta del livello di approfondimento delle informazioni rendicontate e la definizione del “linguaggio contabile”;
- *l'aggiornamento sulle good practice e la partecipazione alle iniziative di diffusione dell'innovazione* - l'analisi delle esperienze, italiane ed estere, più recenti e significative in materia di rendicontazione sociale può consentire di evidenziare i modelli più vicini a quello implementabile nell'amministrazione, alimentando un confronto costruttivo e volto all'auto-miglioramento;
- *raccolta informazioni sulle attività svolte* - è auspicabile che l'analisi delle iniziative e dei progetti realizzati dall'amministrazione non sia superficiale e nozionistica, ma sia il più possibile dettagliata cercando di cogliere gli “elementi di successo” di ciascun singolo intervento, ovvero valutarne i risultati, oltre che la coerenza con i valori e la missione dichiarata;
- *formazione delle schede informative per attività* - le attività di cui sopra possono essere sintetizzate in apposite “schede informative”, dalle quali il lettore potrà apprendere quanto è stato fatto, conoscerne le valenze, e riscoprire il proprio interesse al riguardo;
- *definizione e segmentazione degli stakeholder* - il problema della definizione e segmentazione degli stakeholder dell'amministrazione è uno dei più delicati di tutto il progetto. È opportuno procedere ad una puntuale individuazione delle categorie di portatori di interesse attraverso la costruzione di un sistema piramidale di tabelle che mettano in relazione (ed allo stesso tempo selezionino) le singole categorie di stakeholder prima con le iniziative, poi con i settori di intervento. Viene in questo modo alimentato un primo sistema di “contabilità dei fatti” che, nel caso specifico, porta ad una visualizzazione complessiva dell'impatto dell'amministrazione sul proprio ambiente di riferimento;

- *stesura del bilancio sociale* - sulla base dell'analisi sin qui svolta e prima della sua rielaborazione in chiave strettamente comunicativa, è opportuno elaborare una prima bozza (di contenuto e non di forma) del bilancio sociale da sottoporre all'attenzione ed approvazione degli organi decisionali dell'Ente. Una volta condivisa forma e contenuto del bilancio sociale in bozza, il gruppo di lavoro lo può portare a forma definitiva e trasferirlo a coloro i quali si occuperanno di definirne i canali/supporti di comunicazione, nonché il profilo linguistico ed espressivo più idoneo agli scopi preposti;
- *pubblicazione del bilancio sociale* - con il supporto da parte di esperti della comunicazione pubblica, si possono individuare i canali/supporti di comunicazione più adeguati alle capacità cognitive delle differenti categorie di stakeholder. Con riferimento ai vari supporti di comunicazione, occorre prestare attenzione anche all'aspetto grafico che deve consentire la fruibilità e l'accessibilità per i destinatari, e quindi essere corredato da immagini, figure e tabelle al fine di alleggerire la lettura;
- *social auditing* - serve per attribuire un maggior valore al documento ed ai suoi contenuti e contestualmente a ridurre il sempre presente rischio dell'autoreferenzialità. Sebbene esistano vari approcci, il più semplice ed efficace è la tecnica di *social auditing* nota come "panel degli esperti". Il gruppo di lavoro individua un *auditor* esterno in base a due requisiti di fondo: professionalità specifica ed indipendenza. Ai fini di ridurre l'arbitrarietà della scelta, può essere utile che l'individuazione dell'*auditor* esterno sia approvata dal consiglio comunale/provinciale. L'*auditor* esterno identifica una rosa di *opinion leader* rappresentativi delle varie categorie di stakeholder ai quali chiede di esprimere un giudizio su quanto rendicontato dall'amministrazione con riferimento al settore di interesse di quella data categoria di stakeholder. Agli *opinion leader* si chiede inoltre di esprimere dei suggerimenti di miglioramento della forma e del contenuto del documento e della qualità della relazione/rapporto intrattenuto con le varie categorie di stakeholder. Alla fine l'*auditor* raccoglie i giudizi di tutti gli esperti consultati nei vari settori e li sintetizza nella sua "opinione di audit".

In pratica è però prassi che l'asseverazione venga in genere affidata all'organo di revisione dell'Ente, ai sensi dell'art. 239 c. 6 del Tuel; questi, in osservanza dei principi dell'Osservatorio della Finanza e la Contabilità degli Enti locali, avrà come interlocutore un soggetto responsabile per il bilancio sociale, mentre destinerà la relazione al consiglio dell'Ente. Riguardo alla relazione finale, dovranno emergere i criteri adottati per la valutazione del bilancio sociale, i principi utilizzati come riferimento per la verifica, la veridicità dei dati del bilancio nonché la coerenza dello stesso con i principali documenti di programmazione e rendicontazione dell'Ente, oltre, chiaramente, l'espressione del giudizio di veridicità ed attendibilità. Infine, non è da trascurare che quando si promuove una iniziativa di rendicontazione sociale, essa, da un lato, influenza e, dall'altro, è influenzata da una serie di fattori interni ed esterni all'amministrazione, perciò occorre valutarne le possibili ricadute.

*Fattori Interni:*

- a) il fattore organizzazione - l'iniziativa di rendicontazione per avere successo deve essere trasversale a tutte le aree ed i comparti dell'amministrazione, ed essere vissuta come un progetto comune;
- b) il fattore motivazione - può rafforzare "l'orgoglio di appartenenza" alla struttura ed una migliore e costante conoscenza delle sue dinamiche evolutive, dunque è importante che trovi il consenso e la partecipazione dei principali portatori di interesse interni;
- c) il fattore formazione - la realizzazione di un bilancio sociale deve rappresentare una importante iniziativa di formazione sui temi dell'*accountability* pubblica, della governance, dei sistemi di programmazione e controllo e della comunicazione;
- d) il fattore strategia - rendicontare è anche occasione per verificare la coerenza della operatività con la mission, permettendo di definirla meglio nel tempo e tenendo conto del suo tracciato storico;
- e) il fattore programmazione - il dover rendicontare implica la necessità di effettuare con maggior attenzione la programmazione, oltre che mettere a sistema le numerose iniziative a volte frammentarie ed occasionali;



f) il fattore contabile - la rendicontazione “costringe” a tenere in evidenza e contabilizzare “i fatti”, facendo emergere aspetti che vengono spesso trascurati o dati per scontati;

g) il fattore innovazione - creare un bilancio sociale significa anche interrogarsi ogni anno sul “che cosa si è fatto”, sul “come lo si è fatto” e se “si poteva fare meglio”, capitalizzando gli errori e i successi.

*Fattori Esterni:*

a) il fattore comunicazione - il bilancio sociale certamente rientra negli strumenti di comunicazione e sotto questo profilo funge da cerniera tra la comunicazione interna e quella esterna, favorendo la consapevolezza che la comunicazione istituzionale deve essere interconnessa con la mission dell’organizzazione, assumendo così nelle sue manifestazioni una maggiore coerenza e sistematicità;

b) il fattore leadership culturale - i bilanci sociali nel settore pubblico non sono ancora molto diffusi, perciò sperimentare forme di rendicontazione sociale può essere un’occasione per innescare un processo di scambio culturale e richiamare l’attenzione del mondo accademico, dei centri studi e degli operatori.

### **3.1.3. Il premio “Oscar” di bilancio nella Pubblica Amministrazione**

Il tema del ruolo della Pubblica Amministrazione nel nostro Paese è costantemente oggetto di dibattito da parte della FERPI (Federazione Relazioni Pubbliche Italiana)<sup>196</sup>, ed in riferimento ai bilanci sociali tale associazione sostiene che “la trasparenza e la leggibilità dei bilanci costituiscano uno strumento essenziale perché i cittadini possano esprimere un giudizio sull’operato delle amministrazioni. L’attenzione ai bilanci trasparenti è un modo per indicare una rotta e una direzione di marcia”.

L’importanza della comunicazione trasparente per gli Enti e le

---

<sup>196</sup> FERPI nasce nel 1970 dalla fusione di due associazioni professionali: la Fierp (Federazione Italiana Esperti Relazioni Pubbliche) e la Firp (Federazione Italiana Relazioni Pubbliche). Da allora rappresenta i professionisti che operano nelle Relazioni Pubbliche, la cui attività è definita dalla finalità di creare, sviluppare e gestire sistemi di relazione con i pubblici influenti sul raggiungimento degli obiettivi perseguiti da singoli, da imprese, da enti, da associazioni, da amministrazioni pubbliche e da altre organizzazioni

Amministrazioni pubbliche è un modo non solamente per farsi comprendere, ma anche per “*puntare sulla collaborazione dei cittadini e delle imprese indicando come e dove si è operato e come sono state utilizzate le risorse pubbliche*” coinvolgendo la comunità nel perseguimento dell’obiettivo comune della buona amministrazione del territorio. La comunicazione diventa quindi una risorsa, che indica la strada sulla quale occorre avviarsi. Tra le iniziative di maggiore interesse promosse dalla FERPI figura il **Premio nazionale Oscar di Bilancio**<sup>197</sup>, che si svolge sotto l’Alto Patronato del Presidente della Repubblica, assegnato agli Enti che abbiano attuato la migliore rendicontazione economica, sociale ed ambientale nell’esercizio di riferimento, caratterizzandosi per tempestiva, efficace e innovativa comunicazione a tutti i pubblici di riferimento, in particolare ai cittadini. Il prestigio e l’importanza del riconoscimento trovano cittadinanza nella collaborazione all’iniziativa di numerosi autorevoli organismi ed Enti, tra cui: AIAF – Associazione Italiana Analisti Finanziari, ASSIREVI – Associazione Italiana Revisori Contabili, CNDCEC – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, CORTE DEI CONTI, GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, SOCIETÀ ITALIANA DI ECONOMIA PUBBLICA, IL GRUPPO 24 ORE, ANCI – Associazione Nazionale Comuni Italiani, CONFERENZA DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME, UPI – Unione Province d’Italia, che compongono tutti, con loro rappresentanti, la giuria, presieduta dal Prof. Dino Piero Giarda. Perciò, viene attribuito merito, con l’Oscar di Bilancio, alle “best practices” di rendicontazione sociale nazionale, distinguendo per categorie di premiazione<sup>198</sup>:

- Oscar di Bilancio Regioni
- Oscar di Bilancio Province
- Oscar di Bilancio Comuni Capoluoghi di Provincia
- Oscar di Bilancio Comuni non Capoluoghi di Provincia

---

<sup>197</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

<sup>198</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

I requisiti di partecipazione:

- la presentazione del bilancio consuntivo approvato nei termini previsti dalla normativa di legge;
- la presentazione del bilancio sociale, edito contestualmente al bilancio consuntivo, rappresenta un plus nella valutazione al fine dell'assegnazione dell'Oscar.

E' prioritariamente reso noto un Regolamento<sup>199</sup> di partecipazione, dove sono definiti requisiti e modalità di partecipazione nonché criteri e modalità di valutazione. La partecipazione è gratuita e può avvenire:

- per autocandidatura, compilando una richiesta di partecipazione unitamente alla documentazione indicata;
- su indicazione dei membri delle 4 Commissioni di Segnalazione, e dietro accettazione da parte dell'Ente segnalato.

È necessario allegare:

- due copie del bilancio consuntivo;
- due copie del bilancio sociale (ove disponibile);
- due copie della relazione di revisione contabile;
- una nota esaustiva che illustri le modalità con cui è avvenuta la presentazione del bilancio, le categorie dei destinatari, gli strumenti utilizzati, i tempi di diffusione del documento;
- esempi degli strumenti di comunicazione utilizzati: la strategia di diffusione interna ed esterna, gli obiettivi perseguiti, le azioni svolte nella campagna di comunicazione rivolta ai cittadini, in relazione al bilancio dell'anno precedente;
- eventuali ulteriori informazioni che si ritengano utili ai fini della valutazione;
- elenco della documentazione allegata.

Tutti i bilanci e i documenti che partecipano al Premio, vengono preliminarmente esaminati da una Commissione di Segnalazione, diversa per ciascun Oscar. Ciascuna Commissione procede all'esame dei bilanci, dei documenti e della relativa attività di comunicazione, sulla base dei criteri di

---

<sup>199</sup> Fonte: [http://www.ferpi.it/ferpi/novita/ferpi\\_attivita/oscar\\_pa](http://www.ferpi.it/ferpi/novita/ferpi_attivita/oscar_pa)

valutazione indicati nel Regolamento. Al termine dei lavori di valutazione, ciascuna Commissione di Segnalazione presenta alla Giuria, motivando la scelta fatta, una rosa di 3/5 candidati. La Giuria, riunita in sessione plenaria, procede alla valutazione dei bilanci e dei documenti selezionati dalle 4 Commissioni di Segnalazione nel cui ambito individua un vincitore per ciascuno degli Oscar di Bilancio della Pubblica Amministrazione. Circa i criteri di valutazione, sono richieste alcune essenziali informative, tanto sul bilancio consuntivo quanto sul bilancio sociale:

- Presentazione sintetica delle risultanze di bilancio, nelle tre fasi della previsione, della competenza e della cassa, che individui con chiarezza:
  - spese correnti e in conto capitale per grandi programmi di spesa;
  - entrate proprie (prelevate sul cittadino e sull'utente), entrate patrimoniali, trasferimenti dallo stato, trasferimenti dalla Regione;
  - fonti di finanziamento degli investitori, con particolare riguardo a quelle da indebitamento;
  - saldo obiettivo del patto di stabilità;
  - il saldo di bilancio;
  - i mezzi di finanziamento del deficit o di utilizzo dell'avanzo.
- Cancellazioni dei residui effettuate nell'anno (come saldo tra insussistenze o sopravvenienze attive e passive).
- Informazioni sui collegamenti funzionali e finanziari con società controllate, alle quali sia affidato lo svolgimento di servizi di interesse pubblico, anche con l'adozione di schemi di bilancio consolidato.
- Collegamenti dei valori rilevati a consuntivo con i valori del bilancio di previsione per quanto riguarda la gestione della competenza (impegni e accertamenti) e la gestione della cassa (riscossioni e pagamenti).
- Collegamenti con le risultanze degli anni precedenti.
- Relazione su:
  - le principali innovazioni realizzate nell'anno in materia di servizi offerti ai cittadini, interventi effettuati, mezzi di finanziamento, innovazioni organizzative e simili, visibilità delle innovazioni nelle poste finanziarie del conto consuntivo;

- le ragioni degli scostamenti tra somme previste e somme impegnate, tra somme impegnate e somme pagate, soprattutto per quanto attiene alla gestione delle spese per investimenti e in conto capitale.

- Indicatori dei volumi di attività e di prodotto offerti ai cittadini, in qualche settore di particolare rilievo per le funzioni tipiche dell'ente.

Per il bilancio sociale è richiesta informativa ambientale, sociale e sui valori intangibili, mentre sugli aspetti della comunicazione, sia del Bilancio Consuntivo che del Bilancio Sociale vanno evidenziati:

- efficacia, tempestività e modalità della presentazione del conto consuntivo:

- tempi di predisposizione;

- tempi di diffusione;

- categorie dei destinatari (al di fuori dei consiglieri comunali);

- chiarezza dei contenuti per le diverse categorie dei destinatari.

- Disponibilità delle informazioni on line.

In appendice, sono riprodotte le griglie dei criteri di valutazione per l'anno 2011, messi gentilmente a disposizione dalla segreteria della Ferpi (che si ringrazia), che evidenziano sette parametri, tra cui:

- presentazione dei risultati di gestione;

- presentazione dei dati quantitativi;

- contenuti della relazione dei dati di bilancio;

- leggibilità;

- tempestività;

- fruibilità;

- efficacia;

e per ognuno di tali parametri la giuria assegna una valutazione di sintesi in una scala graduata:

- O (ottimo) rappresenta una valutazione di eccellenza ai massimi livelli;

- B (buono) rappresenta una valutazione che costantemente raggiunge un livello nettamente superiore alla sufficienza;

- D (discreto) rappresenta una valutazione accettabile, di poco superiore alla sufficienza e con alcuni elementi apprezzabili;

- S (sufficiente) rappresenta una valutazione che raggiunge di misura la sufficienza, non sono presenti elementi di particolare apprezzamento;
- NS (non sufficiente) il livello raggiunto non appare adeguato secondo standard pur minimi;
- NA (non applicabile) la voce presa in esame non è, nella circostanza, applicabile.

L'Ente che ottiene il punteggio più alto, ottenuto dalla somma delle singole valutazioni di sintesi per ogni carattere indagato, può avvalersi e fregiarsi a tempo indeterminato del titolo "Oscar di Bilancio della P.A." (per la propria categoria), che attesta il conseguimento del riconoscimento. Sono risultati vincitori per l'anno 2011 (per bilanci riferibili all'anno 2010) la Provincia di Cosenza, il comune capoluogo di provincia Sassari e S. Angelo in Lizzola (PU) per la categoria comuni non capoluoghi di provincia. Finaliste sono state le province di Genova e Gorizia, i comuni capoluogo di Brescia e La Spezia, oltre ai comuni non capoluogo Maranello (Mo) e Seriate (Bg). Cosenza si aggiudica l'Oscar di Bilancio per le Province con una documentazione che la Giuria, presieduta dal professore Dino Giarda, ha definito: *"essenziale ma completa nei contenuti"*. In particolare, è stata apprezzato il rendiconto sociale che offre *"una sintesi fruibile e maneggevole ai cittadini"*, nonché lo sforzo riuscito dell'Amministrazione di *"fornire ai suoi utenti un buon grado di comprensione delle scelte compiute e degli obiettivi perseguiti"*. Sassari ha vinto l'Oscar di Bilancio dei Comuni Capoluogo di Provincia con un bilancio che offre *"una descrizione adeguata dei principali aspetti finanziari della gestione e dei suoi risultati"*. Degno di nota è stato definito *"l'aggiornamento sullo stato di attuazione delle linee programmatiche 2005-2010 compiuta nel bilancio di mandato"*. Inoltre, la Giuria ha particolarmente apprezzato il processo partecipato di costruzione del bilancio che ha coinvolto sia strutture interne al comune che alcuni dei principali stakeholder. S. Angelo in Lizzola ha vinto l'Oscar nella categoria dei Comuni non Capoluogo di Provincia. Il comune, che si trova nella provincia di Pesaro Urbino e ha circa 9000 abitanti, si è segnalato per il suo impegno di *"comunicare ai cittadini le*

*scelte politiche compiute utilizzando un linguaggio chiaro e trasparente adatto ai non addetti ai lavori”*. Assieme al rendiconto economico, il Consiglio Comunale si è distinto nell’approvazione di un Bilancio sociale e di sostenibilità che affronta anche la tematica di genere. Dalla provenienza dei premiati, si scopre che sono rappresentate tutte le diverse latitudini del nostro Paese, anche regioni meno forti economicamente, dato che la comunicazione eccellente del bilancio è una sfida che deve coinvolgere tutte le amministrazioni di qualunque regione italiana. Purtroppo, però, si deve constatare che nessun Comune della Campania ha inoltrato candidatura per la partecipazione all’Oscar di bilancio. La cerimonia di premiazione è avvenuta martedì 18 ottobre 2011, presso la Sala Alessi di Palazzo Marino (Comune di Milano). Dunque, l’input che arriva dall’iniziativa della FERPI è che un governo efficace degli Enti locali, anche in una stagione di grave crisi della politica a tutti i livelli, è possibile. Oggi gli Enti locali sono, giustamente, sempre più spesso chiamati a dar conto del loro operato ai cittadini e dei risultati conseguiti con l’uso delle risorse pubbliche. Bilanci chiari e trasparenti costituiscono, pertanto, uno strumento fondamentale per riaffermare e legittimare il ruolo delle amministrazioni nella società, per esplicitare e rendere controllabile il rapporto che unisce i processi decisionali e l’attuazione delle politiche pubbliche, per garantire l’erogazione di servizi orientati al soddisfacimento dei bisogni dei cittadini<sup>200</sup> e per migliorare, anche in tempi di pesanti ristrettezze economiche, il livello di benessere della collettività. La Presidente della Ferpi, dott.ssa Patrizia Rutigliano, in occasione della premiazione ha ricordato nel suo intervento il “senso” di un premio come l’Oscar: “ *lo sforzo compiuto da tante amministrazioni locali per comunicare in modo sempre più completo ed efficace usando lo strumento del bilancio e alimentare così relazioni più forti e vitali con i propri cittadini. Si tratta di un approccio lucido e lungimirante per coinvolgere individui e imprese, farli sentire pienamente coinvolti nella gestione della cosa pubblica. E in definitiva per rendere credibile la politica locale. I bilanci che hanno*

---

<sup>200</sup> Cfr.: ROVINETTI A., (2006), *Fare comunicazione pubblica. Normative, tecniche, tecnologie*, op. cit.

*partecipato all'Oscar sono la prova migliore del ruolo fondamentale che gli enti locali di ogni livello giocano nel promuovere la coesistenza sociale attraverso un dialogo proficuo e attento con i loro principali stakeholder, ossia i cittadini. Le amministrazioni locali sono protagoniste indispensabili della costruzione dello Stato italiano, ieri come oggi".* La strada è però estremamente complessa ed il Presidente della giuria Dino Giarda ha mostrato, dati alla mano, il contributo che gli Enti locali potrebbero offrire alla sfida enorme del risanamento dei conti dello Stato. Giarda ha illustrato come sia mutata nel tempo la differenza fra ciò che le amministrazioni centrali e quelle periferiche incassano tramite i tributi e ciò che erogano come servizi ai cittadini. La maggior parte degli Enti locali sono oggi in deficit perché contano sui trasferimenti da parte dello Stato, inoltre, i due settori più difficili per i conti delle amministrazioni pubbliche sono quelli degli enti previdenziali e del servizio sanitario. Il dovere da parte delle amministrazioni pubbliche di informare correttamente i cittadini deve andare di pari passo con la consapevolezza della responsabilità che hanno gli enti pubblici verso i conti del Paese nel loro complesso. Una responsabilità ben compresa da alcuni finalisti e vincitori che hanno sottolineato con orgoglio come le loro amministrazioni si siano impegnate a mantenere i conti in ordine. Ma successivamente il professore Dino Piero Giarda ha anche spiegato alcune delle caratteristiche degli strumenti di rendicontazione usati oggi dagli Enti locali. Secondo Giarda: *"i bilanci degli enti pubblici, anche di quelli che abbiamo premiato, sono costruiti secondo gli schemi della contabilità pubblica. C'è bisogno di qualche correzione, anche per tenere conto del fatto che comuni e province concorrono a formare il conto consolidato della pubblica amministrazione il cui esito, il saldo complessivo, è un elemento fondamentale per valutare la politica economica del nostro Paese. I bilanci dei comuni e province dovrebbero evidenziare il contributo che hanno dato al conto consolidato e soprattutto se hanno concorso in modo positivo alla politica di risanamento finanziario. I bilanci di oggi non evidenziano tale contributo e cercheremo nelle prossime edizioni dell'Oscar di fare in modo che il ruolo dei singoli*



*enti nel processo di risanamento finanziario del nostro Paese venga bene evidenziato*". Quindi, si è premiato i casi di eccellenza, ma per il "top" c'è ancora della strada da percorrere.

#### **3.1.4. La metodologia per l'analisi comparativa**

Lo studio sull'evoluzione delle mutate dinamiche della domanda e del mercato è reso possibile grazie ad un flusso di informazioni, quantitative e qualitative, che l'azienda deve poter disporre onde rispondere in tempo utile ai cambiamenti dei comportamenti dei consumatori ed anticiparne l'evoluzione. La vasta letteratura di riferimento afferma che i dati necessari a tale funzione si estrapolano sia con analisi interne che con indagini esterne. Nel primo caso trattasi di studi statistici-economici condotti su dati aziendali contabili o extracontabili, nel caso delle indagini esterne può trattarsi sia di dati primari (le ricerche di marketing e le ricerche di mercato) che secondari (ottenuti, ad esempio, da pubblicazioni di Enti Pubblici o Istituzioni). Con i dati primari, dunque, si raccolgono, a volte anche con l'ausilio di organi periferici dell'azienda come la forza vendita, informazioni relative a molteplici aspetti qualitativi e quantitativi del mercato. *Le ricerche di marketing*, quindi, rappresentano quegli studi diretti a selezionare informazioni da utilizzare per scelte quali i prodotti, la distribuzione, le tecniche promozionali, insomma pianificare la raccolta e l'analisi di dati rilevanti per il processo decisionale di marketing<sup>201</sup>; nell'ambito più ristretto delle ricerche di marketing, con il termine "*ricerche di mercato*" si focalizzano le informazioni riferibili al mercato di un particolare bene, per ricercare aspetti specifici del mercato come condizione preliminare alla formulazione di un piano di fattibilità ed alla sua strategia. In sostanza, la distinzione tra ricerca di marketing e di mercato è alquanto labile, ma ci limitiamo, ai fini del nostro studio, alla circostanza che entrambe offrono significative informazioni, determinanti per il processo decisionale, che vanno organizzate e illustrate proficuamente al fine di ridurre incertezze ed errori nell'implementazione della pianificazione e

---

<sup>201</sup> Cfr.: KOTLER P., SCOTT G.W., (1993), *Marketing Management*, Isedi, Torino – pag. 133.

controllo delle scelte gestionali strategiche ed operative. Le indagini da effettuarsi per la ricerca delle necessarie informazioni vanno impostate metodologicamente, e lo svolgimento di un processo di ricerca si estrinseca in 4 fasi<sup>202</sup>:

- individuazione del problema, ossia l'oggetto della ricerca;
- definizione della ricerca, da scomporre in ulteriori 3 elementi: obiettivi della ricerca, informazioni da ricercare per i fini degli obiettivi posti, metodo da utilizzare;
- attuazione della ricerca, cioè la fase della raccolta dei dati, individuando tecniche e strumenti di rilevazione;
- verifica della validità dei risultati, attraverso l'analisi e l'interpretazione dei dati al fine di cogliere la coerenza dei risultati stessi con le individuate informazioni richieste.

Se quanto sinteticamente illustrato è applicabile alle aziende ed alle imprese private aventi scopo di lucro, alle ricerche di mercato possono essere interessate anche le organizzazioni *non profit*, le quali le adottano con intenti non commerciali, bensì per esaminare fenomeni sociali e/o economici. Stesso discorso vale per le PP.AA. che possono utilizzarle per almeno 4 funzioni<sup>203</sup>:

1. funzione di banca dati;
2. analisi dell'impatto dell'azione politica;
3. studio sullo sviluppo economico e pianificazione della spesa pubblica;
4. sviluppo di altre discipline come, ad esempio, la sociologia, la psicologia sociale, la scienza delle comunicazioni.

Proprio in riferimento alla rendicontazione sociale nelle PP.AA. l'approccio metodologico a cui tende il presente lavoro è quello di indagare, attraverso la raccolta e l'elaborazione di informazioni (sia fonti interne che indagini esterne) ottenute da una pluralità di Enti locali, la modalità ed i contenuti comunicativi dei **bilanci sociali** di questi, al fine di misurare l'impatto (outcome) dell'azione politica programmata.

---

<sup>202</sup>Cfr.: DE LUCA A., (2012), *Le ricerche di mercato. Guida pratica e teorica*. Franco Angeli, Milano.

<sup>203</sup>Cfr.: BARILE S., METALLO G., (2002), *Aspetti metodologici e applicati, II ed.*, Giappichelli (To) - pag.7

Come ampiamente esposto nei capitoli precedenti, attraverso i nuovi approcci di governance pubblica, tra cui l'adozione da parte delle PP.AA. di strumenti di rendicontazione sociale, si coglie il tentativo di fornire risposta da parte degli Enti locali a due precise esigenze di *accountability*: il controllo strategico (interno) e la definizione della "resa del conto" (esterna). Nel primo caso, si fa riferimento soprattutto ai rapporti che insorgono tra politici e dirigenti di un'amministrazione, rimarcati dopo la riforma che ha introdotto una netta distinzione dei ruoli, assegnando funzioni di indirizzo politico ai primi e compiti di efficiente sviluppo gestionale degli indirizzi programmatici ai secondi. Nel secondo caso, l'esigenza è quella della rendicontazione sociale (e/o di mandato); essa è rivolta all'esterno dell'amministrazione ed è propria dei cittadini e degli altri interlocutori sociali. Difatti, i nuovi modelli di governance delle P.A. implicano sempre più la necessità di rivedere le modalità di relazione e comunicazione tra amministrazioni e cittadini. Questi ultimi richiedono di "essere partecipi" (spesso, anche attivamente) alla presa di decisioni o quantomeno al processo di valutazione delle politiche pubbliche. A fronte di questa esigenza, il *bilancio sociale* rappresenta uno dei mezzi di cui le amministrazioni si sono volontariamente dotate per misurare il livello della customer satisfaction degli amministrati/stakeholder (come argomentato nel paragrafo 1.2.4). Il *bilancio sociale* nelle PP.AA. serve a misurare e comunicare ai cittadini la "ricaduta sociale" degli interventi posti in essere, evidenziandone al contempo la coerenza con i valori e la mission istituzionali dell'Ente, oltre che rendicontare come l'amministrazione abbia onorato l'impegno assunto di fronte agli elettori a conseguire risultati effettivi a fronte di quelli promessi nei programmi politico-amministrativi. Il limite di questo innovativo ed efficace strumento, però, è dovuto alla varietà e ad un'ampia discrezionalità di rappresentazione; difatti, non sussistendo un obbligo normativo per la sua adozione, se non un richiamo agli standard di rendicontazione nazionali o esteri (vedasi paragrafo 2.2.2), esso risente di una forte variabilità sia nella sua articolazione sia nei suoi contenuti. Ma, d'altronde, ciò non deve destare meraviglia, se si considera che tra gli Enti

che adottano la contabilità finanziaria lo Stato ha regole contabili differenti dalle Regioni che, a loro volta, adottano leggi di contabilità diverse dagli Enti locali i cui sistemi contabili sono disciplinati dal T.U.E.L. (Testo Unico Enti Locali)<sup>204</sup>. Non potrebbero perciò essere uniformi le modalità di rappresentazione del valore sociale e gli indicatori di impatto sociale sulla comunità che si intendono racchiudere in un documento di rendicontazione sociale quale il bilancio sociale. Ma sarebbe altrettanto erroneo interpretare il *bilancio sociale* come un documento fisso e rigido, poiché esso va considerato come un “processo di rendicontazione” che una volta intrapreso porterà ad esiti differenti a seconda dei suoi soggetti promotori, delle valenze o motivazioni per le quali si rendiconta, dei destinatari della rendicontazione sociale, dell’attivazione o meno di canali per il coinvolgimento degli stakeholder (a monte e/o a valle del processo), ed alle peculiari caratteristiche economico-sociali dell’area di riferimento. Perciò, la domanda di ricerca intende esaminare come strutturalmente alcuni Enti locali abbiano tracciato il processo di comunicazione e di rendicontazione dell’agire politico attraverso non generici strumenti di rendicontazione sociale, bensì ricorrendo al *bilancio sociale* in senso stretto. Il *framework* metodologico della ricerca è stato concepito in modo da favorire una lettura critica e comparativa dei processi e degli strumenti che le amministrazioni locali hanno attivato in tema di bilancio sociale. Come si faceva cenno ad inizio paragrafo, per un piano di ricerca occorre predisporre metodi, tecniche, tempi di attuazione, in relazione all’obiettivo dell’analisi dei dati che, nel caso di specie, consiste nel comprendere, descrivere ed interpretare la natura e le relazioni del fenomeno “bilancio sociale”. Tra l’adozione di un metodo qualitativo ed uno quantitativo, la presente ricerca ha assunto una dimensione essenzialmente *qualitativa*, metodo che si presceglie solitamente allorché non sia possibile separare il fenomeno indagato dal contesto nel quale esso si realizza (come nel caso del bilancio sociale, che assume un

---

<sup>204</sup> Il D.Lgs. n. 118 del 23 giugno 2011, *Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge n. 42/2009*, si pone l’obiettivo di contemperare, armonizzandole, le differenti rappresentazioni contabili tra Enti dello Stato.

proprio peculiare taglio a seconda del territorio di riferimento ove viene rappresentato), mentre la tipologia della domanda di ricerca è stata di tipo esplorativo. La *ricerca esplorativa* è una tipologia di ricerca abbastanza semplice da applicare con bassi costi<sup>205</sup>, ed i suoi più comuni approcci si basano su ricerche sulle pubblicazioni, su interviste ad esperti e su discussioni di gruppo<sup>206</sup>; vuole, innanzitutto, verificare delle ipotesi, è altamente flessibile, non richiede l'uso di procedure specifiche né delle tecniche del campionamento probabilistico.

In tema di campionamento, è noto che il “campione” rappresenta un sottoinsieme di una popolazione (universo) più vasta da cui esso è estratto, e della quale possiede caratteristiche approssimative. Con la tecnica del campionamento si possono perciò analizzare alcune caratteristiche della popolazione senza ricorrere ad una analisi completa di tutti i caratteri di riferimento intrinseci alla stessa, conseguendo, così, vantaggi in termini di costi e di tempo, ma con il limite di abbassare il grado di attendibilità, tanto più quanto più si riduce il campione di riferimento e comunque, nelle migliori delle ipotesi, il dato che emerge è sempre un risultato approssimativo.

Nella fase della selezione della procedura di campionamento si potrà ricorrere, in relazione al metodo prescelto, tanto ad un campionamento probabilistico che ad un campionamento non probabilistico. Nel primo caso esiste ed è nota la probabilità che una unità di indagine faccia parte del campione, nel secondo caso, invece, tale probabilità non è altrettanto nota e

---

<sup>205</sup> Cfr.: DE CANDIDO D., (1992), *Guida alla ricerca motivazionale*, Franco Angeli, Milano.

<sup>206</sup> La *ricerca su pubblicazioni* può avvenire attingendo da documenti pubblici (verbali, articoli, report, ect.) o privati (e-mail, diari, lettere). Hanno il vantaggio di non essere intrusivi, sono precisi ed esaustivi, consultabili ripetutamente; lo svantaggio di richiedere tempi e costi per essere reperiti e analizzati, oppure negati per motivi di privacy. *Le interviste* possono essere realizzate telefonicamente, face to face, con focus group, con e-mail. Utili quando non è possibile “osservare” direttamente l'intervistato, consentono al ricercatore di guidare la discussione in modo flessibile e possono fornire anche informazioni sul passato; lo svantaggio è dato dal fatto che le informazioni non sono raccolte nel contesto naturale, oppure l'intervistato crea un “filtro” sulle stesse, oltre a considerare che a volte l'intervistato può non essere abile a comunicare le sue percezioni. Nelle *discussioni di gruppo* il ricercatore può limitarsi ad osservare o partecipare attivamente, con il vantaggio di cogliere l'esperienza diretta nel contesto della ricerca, anche gli aspetti minori o inusuali, oltre a raccogliere informazioni che gli intervistati sarebbero poco propensi a discutere in modo diretto; lo svantaggio è che alcune informazioni non possono essere riportate, sono alti i costi e lunghi i tempi, il ricercatore potrebbe essere percepito come intruso, oppure non riuscire a stabilire rapporti con alcuni partecipanti.

l'introduzione nella base campionaria di un elemento oggetto di analisi dipende anche dal giudizio personale del ricercatore.

Nel nostro studio, poiché l'obiettivo della ricerca consiste nel voler confrontare i *bilanci sociali* del territorio campano non contemplati come eccellenze (per individuarne similitudini e diversità) rispetto alle best practice dell'Oscar di Bilancio della Ferpi, dovendo ricercare esperienze analoghe a quelle premiate dall'Oscar e maturate nel contesto regionale, si è dovuto applicare il *campionamento non probabilistico*. Si sono ricercati, sia sul web sia tramite contatti diretti telefonici con varie amministrazioni comunali di tutte le province campane, casi di adozione di bilancio sociale. Informazioni sono state chieste, anche alla fonte, alla stessa Ferpi ed al GBS (l'Associazione nazionale per la ricerca scientifica del bilancio sociale). È emerso che nella nostra regione non mancano esperienze di rendicontazione sociale in ambito privato, esperienze di rendicontazione sociale nel settore pubblico (vedasi Bilanci di Mandato e Bilanci Sociali di Mandato), ma si ravvisano solo rari casi di *bilanci sociali*. Inoltre, la stessa Ferpi, interpellata al riguardo, ha rimarcato come in Campania nessun Ente locale abbia promosso la propria candidatura all'Oscar di bilancio della P.A.. Tale situazione potrebbe essere dovuta, proprio come puntualizzato nel questionario di risposta da alcuni Enti interpellati, dalla carente disponibilità di risorse finanziarie, umane e strumentali, specie nei comuni di minori dimensioni, dal poco sviluppato senso della rendicontazione sociale nel settore pubblico (intesa questa anche in termini di scarsa sensibilità alla rendicontazione ambientale e di genere) e dalla prassi che i documenti consuntivi sociali sono, generalmente, pubblicati solo in occasione della fine del mandato amministrativo, solitamente sotto forma di bilancio di mandato e non come "bilancio sociale" inteso nei suoi canonici parametri. In Campania, dunque, le esperienze recenti meritevoli di menzione sono rappresentate (al momento in cui si scrive) dai Comuni di Capaccio (Sa) e di Santa Maria Capua Vetere (Ce), che hanno redatto un bilancio sociale. Essendo questi due Enti campani dei centri non capoluoghi di provincia (Santa Maria Capua Vetere conta circa 30.000 abitanti, mentre Capaccio

circa 22.000 ab.), per dare significatività all'analisi il raffronto delle variabili della comparazione si è dovuto, ovviamente, rapportarlo alla categoria "comuni non capoluoghi di provincia" finalisti dell'anno 2011 dell'*Oscar di bilancio P.A.* della Ferpi, ossia, Sant'Angelo in Lizzola (PU), Maranello (MO) e Seriate (BG), che rappresentano allo stato le "best practice" sul tema e le cui popolazioni variano tra i circa 9.000 ab. di Sant'Angelo in Lizzola ed i quasi 25.000 ab. di Seriate, passando per i circa 17.000 ab. di Maranello. L'approssimata omogeneità delle classi demografiche consente di poter interpretare e riportare i risultati dell'analisi ad una maggiore uniformità. Ma, come si accennava, quando si seleziona un metodo di campionamento va individuato all'interno di questo anche la procedura di campionamento e, nel caso del campionamento non probabilistico, si differenziano diverse tipologie:

- a) campione di convenienza;
- b) campione di giudizio;
- c) campione per quota.

Nella ricerca si è fatto ricorso al *campione di convenienza*, usato soprattutto nelle ricerche di tipo esplorativo per generare ipotesi senza particolare dispendio di risorse economiche e temporali. E' indubbio che però, data la natura del campionamento, è improbabile riuscire ad ottenere un campione statisticamente rappresentativo e, non potendo effettuare stime, ogni estrapolazione sui dati del campione esaminato risulterà statisticamente inattendibile.

Detto del metodo utilizzato, e cioè della prevalenza dell'analisi qualitativa con raccolta di dati essenzialmente primari (pur utilizzando anche dati secondari quali le pubblicazioni dei documenti di bilancio sociale sui siti web istituzionali degli Enti locali indagati), si farà ora luce sulle *tecniche* e sugli *strumenti* cui si è fatto ricorso. I metodi per la raccolta dei dati primari possono classificarsi, secondo il consolidato orientamento della letteratura di riferimento, in<sup>207</sup>:

- *metodi di indagine* (prevalentemente basati sul contatto);

---

<sup>207</sup> DE LUCA A., (2012), *Le ricerche di mercato. Guida pratica e teorica*, op. cit.

- *metodi qualitativi* (prevalentemente basati sul contatto);
- *metodi di osservazione* (prevalentemente basati sulla individuazione e registrazione dei comportamenti);

mentre le principali tecniche di raccolta dei dati possono ulteriormente suddividersi, rispettivamente, in:

- *interviste dirette, interviste telefoniche ed indagini postali* per i metodi di indagine;
- *focus group, interviste in profondità, tecniche proiettive, tecniche del ricordo stimolato, studio dei casi* per i metodi qualitativi;
- *tecniche di osservazione in ambiente naturale o artificiale* per i metodi di osservazione.

In concreto, dovendosi realizzare un'analisi comparativa dei *case studies*,<sup>208</sup> nell'ambito delle più recenti "migliori pratiche", il metodo dello studio di casi è apparso appunto particolarmente idoneo in quanto consente una ricchezza e profondità di analisi, nonché una rappresentazione delle unità oggetto di indagine in maniera "olistica" (ossia è in grado di fotografare una realtà nella sua interezza cogliendo le interrelazioni tra le variabili). Difatti, con tale tecnica il ricercatore vuole verificare, valutare e generare una teoria sulla base dello studio di casi significativi, prima descrivendoli ed interpretandoli separatamente (*within-case*) e poi sviluppandone temi comuni (*cross-case*).

L'analisi comparativa ha perciò riguardato un ampio numero di variabili relative:

- al contesto;
- al processo;
- all'articolazione dei report;
- alle condizioni di successo e ai principali fattori di criticità delle varie iniziative.

La comparazione è avvenuta su due livelli:

---

<sup>208</sup> Cfr.: YIN R., (1994), *Case Study Research. Design and Methods*, Sage, Londra; ZANGRANDI A., (1988), "Finalità e criteri per gli studi di casi", in *Azienda Pubblica*, n. 1, pagg. 335-340; FOSTER P., GOMM R., HAMMERSLEY M., (2000), *Case Study Method. Key Issue, Key Texts*, Sage, Londra.

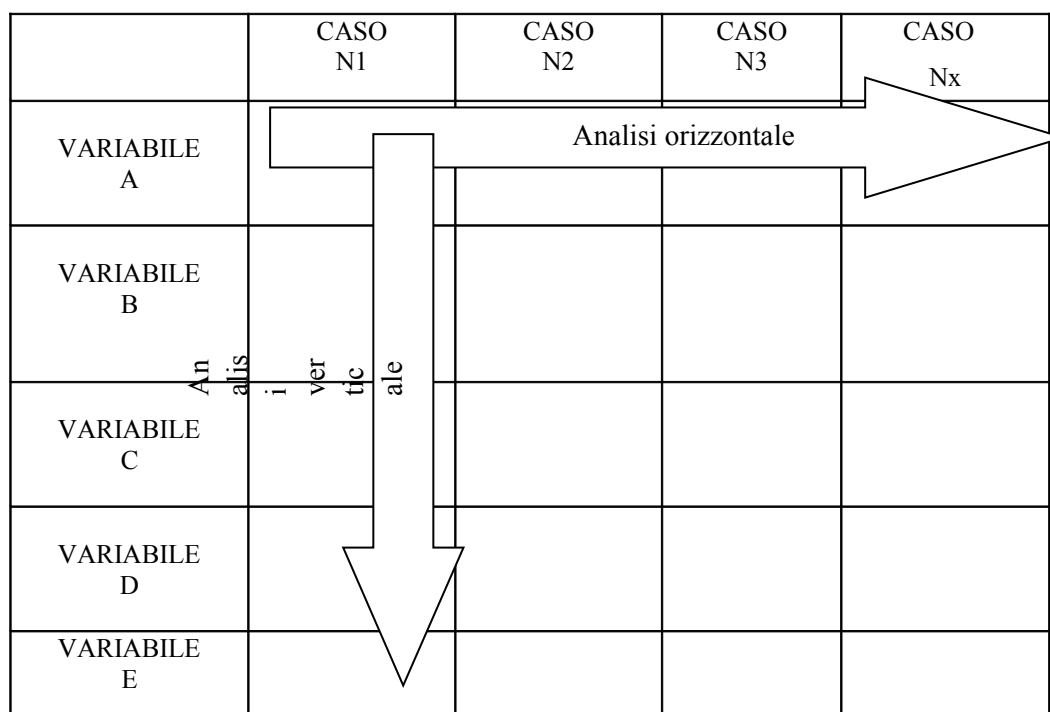


- orizzontale;
- verticale.

L'analisi orizzontale attiene alla comparazione di una singola variabile (o categoria di variabili) in maniera trasversale alle varie amministrazioni oggetto di esame, cogliendo eventuali uniformità o differenze.

L'analisi verticale studia la dinamica delle diverse variabili all'interno di una singola realtà, aiutando a spiegare "perché" i vari bilanci sociali esaminati assumono quella particolare fisionomia (e non altre).

**FIG. N. 24 - LE COMBINAZIONI DELL'ANALISI COMPARATIVA**



Fonte: nostra elaborazione

Le tecniche di raccolta dati si avvalgono di particolari *strumenti di rilevazione*; per i metodi di indagine che utilizzano tecniche quali le interviste dirette e telefoniche si fa ricorso, generalmente, allo strumento del *questionario*, il quale avrà una sua caratteristica articolazione a seconda degli obiettivi della ricerca e delle tecniche che si utilizzeranno. Esso, se efficacemente strutturato, favorirà un agevole ritorno delle informazioni necessarie al ricercatore per approfondire lo studio del fenomeno oggetto di

studio. Nel caso di specie ci si è serviti, oltre che dell'*analisi documentale*<sup>209</sup> (e quindi dei bilanci sociali resi pubblici sui siti istituzionali degli Enti), sia di *interviste telefoniche in profondità*<sup>210</sup> ai protagonisti della stesura dei bilanci sociali (onde comprendere il punto di vista e le motivazioni degli attori interessati al processo di rendicontazione) sia di un *questionario*<sup>211</sup> semi-strutturato (in luogo di uno strutturato, in quanto più flessibile e pertanto maggiormente adatto agli scopi) articolato in 26 quesiti suddivisi in 4 sezioni. Prima dell'invio dei questionari, accompagnati da una lettera di presentazione a firma congiunta del dottorando e del tutor, si era proceduto a contattare i responsabili delle strutture coinvolte via e-mail e telefonicamente, chiedendo loro sia la disponibilità a collaborare alla compilazione del questionario sia ad esprimersi in termini di preferenza tra un invio cartaceo (postale o per fax) oppure tramite e-mail del questionario. Il questionario è stato somministrato nei mesi di dicembre 2011 e gennaio 2012 ed i dati richiesti fanno riferimento ai bilanci consuntivi sociali dell'esercizio finanziario 2010 approvati, secondo normativa vigente, nell'anno 2011. La raccolta delle risposte, in alcuni casi ottenute solo dopo solleciti, è terminata nel febbraio 2012. Tutti gli Enti interpellati hanno fornito riscontro all'inoltrato questionario che è stato compilato da tutti in ogni sua parte. Nei due mesi successivi sono stati organizzati ed analizzati i dati.

La ricerca ha quindi inteso verificare i possibili fattori "predisponenti" le iniziative di rendicontazione di bilancio sociale, che di seguito si elencano<sup>212</sup>:

- la ridefinizione della missione istituzionale degli enti locali;
- il diffondersi di una cultura manageriale invece che burocratica;

---

<sup>209</sup> [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it);

[www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it);

[www.comune.seriata.bg.it](http://www.comune.seriata.bg.it);

[www.comune.capaccio.sa.it](http://www.comune.capaccio.sa.it);

[www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it](http://www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it);

<sup>210</sup> Interviste personali non strutturate con esposizione libera su un argomento da parte dell'intervistato, senza una sequenza nelle domande; presenta il vantaggio di una migliore osservabilità delle reazioni dell'intervistato e dell'immediato collegamento delle risposte fornite.

<sup>211</sup> Il questionario inviato agli Enti locali oggetto di indagine è allegato in appendice.

<sup>212</sup> I fattori predisponenti l'iniziativa di rendicontazione sociale sono stati elencati nel questionario semi-strutturato inviato ai cinque Enti esaminati.

- un nuovo contesto istituzionale e normativo;
- i processi di riorganizzazione interna;
- una nuova strutturazione dei servizi;
- la fine del mandato amministrativo.

Altro obiettivo della ricerca è stato quello di valutare e se tali strumenti fossero previsti in seno allo Statuto comunale.

Circa il processo di rendicontazione, si è indagato sulla descrizione dei principali protagonisti e delle motivazioni peculiari che hanno portato alla decisione di avvio dei processi di *accountability*, *sulla consultazione ed il coinvolgimento degli stakeholder ex ante ed ex post, sulle modalità di audit*. Attraverso lo studio dei cinque casi, la ricerca ha inteso indagare su aspetti spesso trascurati negli studi sul fenomeno, evidenziando come essi varino anche notevolmente da realtà a realtà e come il diverso combinarsi delle variabili (come esposto nella successiva tabella) porti a soluzioni differenti anche in termini dei contenuti e dell'articolazione del documento finale<sup>213</sup>:

- le dimensioni del documento;
- il raggio d'azione dei contenuti (intera attività dell'Ente o alcuni settori particolari);
- gli standard adottati per la rappresentazione;
- le modalità con le quali viene pubblicizzato;
- i principali destinatari del documento;
- le tipologie prevalenti di dati ed indicatori e le relative fonti.

**TAB. N.14- LE VARIABILI DELLA COMPARAZIONE**

<u>CATEGORIA</u>	<u>VARIABILI</u>
	- FATTORE PREDISPONENTE L'INIZIATIVA:

<sup>213</sup> Si veda l'analisi orizzontale e l'analisi verticale elaborate nel capitolo IV.

<p style="text-align: center;">CONTESTO</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ridefinizione Mission dell'Ente</li> <li>• Diffusione cultura manageriale</li> <li>• Nuovo contesto istituzionale e normativo</li> <li>• Processi riorganizzazione interna</li> <li>• Nuova strutturazione dei servizi</li> <li>• Fine mandato amministrativo</li> <li>• Altro</li> </ul> <p style="text-align: center;">- B.S. PREVISTO IN STATUTO DELL'ENTE</p>
<p style="text-align: center;">PROCESSO DI RENDICONTAZIONE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promotori dell'iniziativa</li> <li>• Approvazione B.S. organi collegiali Ente</li> <li>• Audit/attestazione conformità</li> <li>• Motivazioni a redazione B.S.</li> <li>• Individuazioni stakeholder (ex ante) e attivazione canali di dialogo e ascolto</li> <li>• Consultazione ex post stakeholder</li> <li>• Redazione del documento</li> </ul>
<p style="text-align: center;">CARATTERISTICHE DOCUMENTO DI BILANCIO SOCIALE</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Standard di rendicontazione e modelli di B.S.</li> <li>• Raggio d'azione (tutti i settori o solo alcuni)</li> <li>• N° edizioni B.S.</li> <li>• N. pagine</li> <li>• Forma di pubblicizzazione interna</li> <li>• Forma di pubblicizzazione esterna</li> <li>• Destinatari del documento</li> <li>• Fonte dei dati (interne - esterne)</li> </ul>
<p style="text-align: center;">ULTERIORI ELEMENTI</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizzo B.S. per elaborazione indirizzi strategici dell'Ente</li> <li>• Interconnessione B.S. con altri strumenti di rendicontazione</li> <li>• Fattori di successo</li> <li>• Fattori di criticità</li> <li>• Ripetibilità futura dell'esperienza</li> </ul>

Fonte: nostra elaborazione

Una ulteriore finalità conoscitiva perseguita ha riguardato la rilevazione, per ognuno dei casi, dei punti di forza e delle criticità emerse nel corso dell'iniziativa, e delle prospettive di ripetibilità delle esperienze in futuro. Infine, un ultimo aspetto esaminato ha indagato sulle possibili interconnessioni tra il bilancio sociale e gli strumenti di programmazione e controllo attivati dall'Ente.

Nel successivo capitolo si rappresenteranno le risultanze dell'analisi orizzontale e verticale.

## CAPITOLO QUARTO

### Esperienze a confronto

#### PREMESSA

Esaurita nel capitolo precedente una rassegna dei modelli e delle tecniche definite “eccellenti” ai fini della costruzione di un bilancio sociale, con il presente capitolo ci si accinge ad argomentare su questioni più prettamente tecnico-operative, mediante una analisi comparata delle cinque esperienze tratte dai *case studies* esaminati, secondo l'impostazione metodologica formulata nell'ultimo paragrafo del precedente capitolo. Come specificato, l'analisi verterà su alcune variabili relative al contesto, al processo, ai contenuti ed alle caratteristiche dei bilanci sociali oggetto di studio. La rappresentazione olistica delle unità di analisi favorirà un duplice livello di comparazione: *orizzontale* (analisi di una singola variabile rispetto a tutte le realtà esaminate onde coglierne uniformità o differenze) e *verticale* (analizzando la dinamica delle diverse variabili all'interno di una singola realtà). I *case studies* oggetto di trattazione sono stati scelti nell'ambito delle tre “best practice” segnalate in occasione dell'assegnazione dell' “Oscar di Bilancio Sociale della P.A.” - anno 2011 - assegnato dalla FE.R.P.I. (Federazione Relazioni Pubbliche Italiane) e da due esperienze “locali” di bilanci sociali realizzati in Campania.

#### **4.1: IL CONFRONTO TRA I CASI ESAMINATI. ANALISI EMPIRICA E DEI RISULTATI.**

##### **4.1.1 Analisi orizzontale.**

L'analisi orizzontale evidenzia sia elementi di uniformità che di differenziazione tra le esperienze oggetto di studio.

***Il contesto della rendicontazione sociale.*** Con riferimento alle variabili del contesto normativo, istituzionale ed organizzativo in cui è maturata l'esperienza di bilancio sociale si nota una sostanziale uniformità in tutti i casi analizzati. L'adozione del bilancio sociale non è stato un fenomeno casuale, e l'orientamento alla rendicontazione sociale è stata una presa di

coscienza della propria responsabilità sociale, dovuta al combinarsi di elementi quali l'applicazione del principio di sussidiarietà, il processo di modernizzazione della P.A. e l'affermarsi di una cultura manageriale dei risultati invece che dei compiti. In tutti e cinque i casi esaminati l'iniziativa di rendicontazione sociale si è caratterizzata come completamente volontaria, visto che non esiste alcuna disposizione legislativa che imponga alle pubbliche amministrazioni di redigere il bilancio sociale. Solo nel caso del Comune di Capaccio l'iniziativa ha trovato anche nei documenti inerenti la regolamentazione normativa dell'autonomia organizzativa dell'Ente un riscontro; infatti, nello *statuto comunale* si contempla la possibilità di predisporre atti di rendicontazione sociale. Per il Comune di Seriate, sebbene non si tratti squisitamente di bilancio sociale, l'Oscar di Bilancio P.A. della Ferpi ha ritenuto di includerlo ugualmente nella terna dei finalisti della categoria "Comuni non capoluoghi di provincia" per aver tale Ente redatto il bilancio consolidato e per aver rappresentato in modo chiaro i prospetti contabili obbligatori nella relazione della Giunta comunale al rendiconto, con esposizione dei risultati in slides e grafici fruibili dai cittadini sul sito web istituzionale.

***Il processo di rendicontazione.*** Se, da un lato, il contesto in cui sono maturate le iniziative di rendicontazione sociale presenta sostanziali uniformità, dall'altro, le prime differenze emergono con riferimento al processo di rendicontazione. Il principale *promotore del bilancio sociale* è stato il vertice politico per i Comuni di Sant'Angelo in Lizzola (Sindaco) e Santa Maria Capua Vetere (Sindaco e Assessore al Bilancio), il Direttore generale congiuntamente agli organi collegiali di Giunta e Consiglio comunale per il Comune di Capaccio, negli altri casi l'iniziativa nasce su stimolo del Dirigente dell'Area Economico-Finanziaria. Eccezion fatta per il Comune di Santa Maria Capua Vetere, in tutte le realtà indagate vi è stata apposita *approvazione del documento di rendicontazione da parte degli organi collegiali* istituzionali dell'Ente, ossia dal Consiglio comunale e, nel caso di Capaccio e Seriate, anche da parte della Giunta comunale. Questo dato è particolarmente rilevante in considerazione che il "passaggio"

istituzionale va inteso evidentemente come la volontà di far proprio, e dunque servirsene per innestare su di esso i futuri processi di programmazione, un documento di rendicontazione che si è detto non è obbligatorio per legge. A sostegno della intenzionalità ad includere negli atti ufficiali dell'Ente locale anche documenti di rendicontazione sociale solo facoltativi (come appunto i bilanci sociali), emerge che il processo di *audit e di attestazione di conformità* è stato rilasciato dal Revisore dei Conti / Collegio dei Revisori dei Conti nelle tre realtà finaliste dell'Oscar di Bilancio (Sant'Angelo in Lizzola, Maranello, Seriate), mentre, al contrario, nelle due realtà collocate geograficamente nel sud, un generico visto di "conformità" è stato apposto da un comitato interno (Santa Maria Capua Vetere) e dal Direttore Generale e dal Dirigente di Area (Capaccio), elevando così in tali due ultimi comuni, purtroppo, il rischio di auto-referenzialità delle informazioni fornite. Le *motivazioni* che hanno spinto le amministrazioni ad intraprendere le iniziative di rendicontazione sociale sono, invece, piuttosto eterogenee. Il questionario prevedeva diverse tipologie di motivazioni (comunicazione esterna; comunicazione interna; rendicontazione esterna; promozione del territorio; verifica coerenza della mission; verifica istituzionale degli indirizzi strategici; cultura della partecipazione; applicazione del sistema di valutazione del personale). Sul punto seguono brevi riflessioni.

Ricerca la motivazione ai fini della *comunicazione interna* ha l'intento di verificare se il bilancio sociale è concepito come uno strumento per favorire un maggior grado di consapevolezza della struttura rispetto alla mission ed ai valori istituzionali; in pratica, uno strumento di valorizzazione e riconoscimento del lavoro quotidianamente svolto all'interno dell'Ente. Difatti, il bilancio sociale annovera tra i suoi scopi principali quello di "dar conto" della coerenza nella catena del valore<sup>214</sup> che lega la mission ai risultati, passando per la definizione degli obiettivi e per le iniziative poste in essere (mission/obiettivi/azioni/risultati). Perciò la motivazione della *comunicazione interna* tende a divenire più qualificante, andando oltre la

---

<sup>214</sup> Cfr.: ROGATE C., TARQUINI T., (2004), *Il bilancio sociale negli enti locali*, op. cit.

motivazione di *comunicazione esterna* tout court, in quanto non ci si può limitare a descrivere quello che si è fatto, ma si devono anche spiegare come è stato realizzato il processo ed evidenziare eventuali incoerenze ed inadempienze. Motivazioni di *comunicazione interna* (in associazione anche ad altre motivazioni) si ravvisano nelle due esperienze regionali campane (Santa Maria Capua Vetere e Capaccio), invece, la motivazione più immediata che spinge gli enti locali finalisti dell'Oscar a dotarsi di un bilancio sociale sembra essere quella di migliorare la comunicazione con gli stakeholder esterni ed, in primo luogo, con i cittadini (*comunicazione esterna*). Ad ogni modo, il bilancio sociale dovrebbe presentare in maniera semplice, immediata ed unitaria ciò che l'Ente ha fatto, prevedendo strumenti che facilitino l'accesso dei cittadini ai servizi ed il dialogo con l'amministrazione, pertanto la motivazione della *cultura della partecipazione* è stato un tratto comune in tutti e cinque i casi. Un raffronto sistematico tra missione/obiettivi/azioni/risultati lo si rinviene però solo nelle esperienze di Sant'Angelo in Lizzola e Maranello (non a caso 1° e 2° classificati all'Oscar di Bilancio) dove è puntuale anche una *verifica istituzionale degli indirizzi strategici*. Nessun Ente ha invece indicato come motivazione l'applicazione del sistema di valutazione del personale, elemento cruciale nella valutazione della performance di cui al D.lgs. 150/2009 (decreto Brunetta). Il *coinvolgimento degli stakeholder "a monte"* della realizzazione del bilancio sociale è presente in tutti i casi analizzati (eccetto il Comune di Santa Maria Capua Vetere ed il Comune di Seriate dove l'iniziativa del bilancio consolidato, come si è detto, risponde più ad una logica di rendicontazione di quanto fatto piuttosto che ad un processo di comunicazione). Gli stessi stakeholder sono stati consultati principalmente mediante *focus group* per rilevarne le esigenze informative e definire stili, linguaggi, mentre la loro mappatura è avvenuta tramite *consulte di quartiere* (Sant'Angelo in Lizzola), distinguendo i destinatari sulla base delle politiche e dei programmi dell'Ente (Maranello) o sulla loro rappresentatività, influenza, politiche ed intenti strategici (Santa Maria Capua Vetere); si è invece ritenuto di non operare nessun criterio di suddivisione degli



stakeholder nel comune di Capaccio, ma in tal modo, a nostro giudizio, si rilevarebbe alto il rischio che, benché ci si proponga di rivolgersi a tutti, in realtà non si raggiunge nessuno in maniera compiuta. Differenziare, difatti, significa raggiungere tutti per capire che ogni stakeholder è portatore di domande differenti ed ha una diversa capacità di capire le risposte. Lo sforzo da compiere è quello di interfacciarsi direttamente con i cittadini e gli altri stakeholder e di coinvolgerli sistematicamente nella definizione di ciò che dovrà essere contenuto nel bilancio sociale. Tra le *principali variabili* su cui gli stakeholder sono stati chiamati ad esprimersi, rileviamo: fornire *suggerimenti per i miglioramenti futuri* dell'iniziativa (Sant'Angelo in Lizzola), valutazione anche della *metodologia* applicata oltre ai suggerimenti futuri (Maranello), suggerimenti futuri e giudizio sulla bontà delle *politiche* adottate dall'Ente (Santa Maria Capua Vetere). Il *coinvolgimento degli stakeholder "a valle"* del documento di bilancio è stato realizzato distribuendo il bilancio sociale con allegato un questionario di valutazione dell'iniziativa nei comuni di Sant'Angelo in Lizzola e di Santa Maria Capua Vetere, mentre nel comune di Maranello vi è stata una pubblica assemblea tesa ad illustrare i risultati raggiunti ed il loro impatto in termini di efficacia sociale, al fine di riorientare le politiche dell'Ente nel processo di programmazione; non vi è stato coinvolgimento ex post, invece, nel comune di Capaccio né nel comune di Seriate (in questo caso, per i motivi prima descritti). Con riferimento alle risorse coinvolte nella realizzazione del bilancio sociale si registra una spiccata predisposizione a servirsi essenzialmente delle *risorse interne*, eccetto che nel comune di Santa Maria Capua Vetere dove si è fatto ricorso a *risorse esterne* (attraverso una società specializzata nella predisposizione di strumenti di rendicontazione sociale). A Sant'Angelo in Lizzola si sono creati gruppi di lavoro interni: un "gruppo di progetto" con referenti sia politici (Sindaco ed Assessore al Bilancio) che tecnici (Direttore Generale e Dirigenti delle diverse Aree), che ha fissato gli obiettivi da raggiungere e definito la struttura delle politiche-programmi-progetti, il sistema degli indicatori, il collegamento tra le responsabilità politiche e tecniche, il monitoraggio in

itinerare del processo di rendicontazione sociale. Contestualmente alla costituzione del gruppo di progetto è stato istituito un “gruppo operativo” (composto dal Dirigente dell’Area Economico-Finanziaria e dai Responsabili del Servizio di Programmazione e Controllo, del Servizio Comunicazione, del Servizio Ced, del Servizio Statistica, dal Capo di Gabinetto dell’Ufficio del Sindaco e dai Referenti dei vari servizi dell’Ente) con il compito di dare attuazione esecutiva alle varie fasi del processo di strutturazione del documento finale. A Maranello si sono utilizzate risorse interne di tutti i settori, sotto la supervisione generale ed il coordinamento del Dirigente dell’Area Economico-Finanziaria, in ossequio alle linee di indirizzo dettate dal Direttore Generale e dall’Esperto componente il Nucleo di Valutazione. A Capaccio si sono avvalsi della competenza di una risorsa interna esperta in Progettazione Sociale del Piano Sociale di Zona dell’ambito dell’Ente nonché tirocinante di un Master universitario di II livello in Management della Pubblica Amministrazione. A Seriate la predisposizione del bilancio consolidato e la rappresentazione del valore sociale dei dati consuntivi, rielaborati dalla relazione approvata dalla Giunta comunale, sono stati organizzati e predisposti dal Dirigente del Settore Economico-Finanziario, con la collaborazione delle risorse assegnate all’Area.

***Il documento di bilancio sociale.*** In riferimento alle caratteristiche del documento di bilancio sociale, si rileva una non eccessiva disomogeneità nei casi analizzati con riferimento a tutte le variabili di osservazione. Gli *standard di rendicontazione*, cui si fa riferimento, sono sia le Linee Guida del Dipartimento della Funzione Pubblica (2005) sia le Linee Guida dell’Osservatorio della Finanza sulla Contabilità degli Enti Locali (2007), applicate nel caso dei comuni di Sant’Angelo in Lizzola, Maranello e Capaccio; si è fatto, invece, riferimento solo alle Linee Guida del Dipartimento della Funzione Pubblica per il Comune di Santa Maria Capua Vetere, per il bilancio consolidato di Seriate si è fatto richiamo alle norme sulla contabilità degli EE.LL. del Tuel, ed ai principi contabili dell’I.P.S.A.S. (International Public Sector Accounting Standard – principi

contabili internazionali per il settore pubblico), dell'O.I.C. (Organismo Italiano di Contabilità) e dell'Osservatorio della Finanza degli Enti Locali. *L'ambito di attività* dell'Ente oggetto di analisi ha riguardato solo alcune aree delle politiche pubbliche per il comune di Capaccio, mentre per tutti gli altri Enti ha riguardato l'intera attività amministrativa. Circa il numero di edizioni in cui si sono rappresentate forme di rendicontazione sociale, Sant'Angelo in Lizzola e Maranello (tale ultimo Ente ha presentato anche il Bilancio di Mandato 1999-2004) sono giunte alla 5<sup>a</sup> edizione, tre esperienze per Santa Maria Capua Vetere, due per Capaccio, mentre Seriate ha predisposto il suo bilancio consolidato per la prima volta. Nessuna forma di *pubblicizzazione interna* dell'iniziativa a Santa Maria Capua Vetere ed a Seriate, negli altri casi invece si sono coinvolti i dipendenti con assemblee pubbliche ed illustrazione dei progetti. Sulla modalità di *pubblicizzazione esterna*, tutti i comuni hanno pubblicato sul proprio sito web istituzionale i loro rendiconti, a Sant'Angelo in Lizzola c'è stata anche una pubblica assemblea di presentazione, a Maranello si sono distribuiti opuscoli informativi e sono stati realizzati convegni sul tema, a Capaccio ne hanno dato notizia sugli organi di stampa locale. In tutti i casi i *principali destinatari* dei documenti di rendicontazione sono stati gli organi politici e tecnici, i cittadini, le associazioni e, nel caso di Sant'Angelo in Lizzola, anche altre pubbliche amministrazioni. Le *fonti dei dati* sono state sia interne che esterne. Le *fonti interne* spaziano dai documenti obbligatori consuntivi della contabilità pubblica (Conto di Bilancio, Conto Economico, Conto del Patrimonio) ai documenti di Programmazione generale (Piano Generale di Sviluppo, Documento delle Linee Strategiche di Mandato, Bilancio Preventivo Pluriennale ed Annuale, Relazione Previsionale e Programmatica, Piano di Programma delle Opere Pubbliche) fino al Piano Esecutivo di Gestione (PEG), ai Report interni di Settore, ai Report del Controllo Strategico, alle Relazioni dei Revisori dei Conti. Ha fatto ricorso unicamente a dati interni solo il comune di Santa Maria Capua Vetere, in tutti gli altri casi si è attinto anche a *fonti esterne* da altri organi e istituzioni: la banca dati dell'Istat, i Centri per l'impiego (per i dati sull'occupazione),

le CCIAA (per dati economico-commerciali), l'ARPA (per informazioni sulla qualità dell'aria), le Società di gestione dei servizi pubblici locali (dai cui bilanci estrapolare notizie sullo stato delle partecipate). Il documento più corposo, con ben 177 pagine, è quello di Maranello, 142 pagine per Sant'Angelo in Lizzola, 104 per Santa Maria Capua Vetere, 45 pagine per Capaccio e solo 23 pagine per il bilancio consolidato di Seriate (anche se tale comune, per completezza di informazione, ha presentato in allegato al consolidato una corposa e trasparente relazione della Giunta comunale al rendiconto del consuntivo dell'esercizio 2010 di oltre 200 pagine, chiarendo l'intera attività dell'Ente con l'utilizzo di grafici e commenti discorsivi di sintesi sui vari aspetti rendicontati).

**Ulteriori aspetti.** In tutti e cinque i casi studiati si evidenzia un *collegamento con gli strumenti di programmazione e controllo* attivati all'interno dell'ente, inducendo a concludere che i documenti di rendicontazione sociale sono utilizzati dagli Enti per orientare i futuri indirizzi strategici. Su questo carattere, non ultimo per importanza, ci si vuole soffermare in particolare. La costante evoluzione nella dinamica della domanda di servizi da un lato e la crescente scarsità di risorse finanziarie disponibili dall'altro, rendono assolutamente prioritaria la necessità per gli Enti locali di dotarsi di processi e strumenti di pianificazione strategica, attraverso i quali fissare gli obiettivi, valutare le opportunità esistenti e le eventuali sinergie da mettere in campo per sfruttare al meglio le risorse già disponibili e per reperirne altre. Attraverso una serie di fasi sequenziali l'Amministrazione deve saper interpretare i mutamenti sociali ed economici del suo territorio e saper inoltre coinvolgere l'ampia fascia degli stakeholder per arrivare a condividere particolari idee concernenti le modalità più idonee per conseguire e mantenere certi livelli di sviluppo economico-sociale. Per le suddette finalità occorre generare nel lungo periodo la "vision" che si vuole attribuire alla comunità negli anni a venire. Il bilancio sociale è pertanto uno strumento di trasparenza che si pone l'obiettivo di valutare gli effetti economico - sociali ed ambientali ottenuti dall'attuazione di determinate scelte politiche. Si caratterizza per una maggiore estensione

degli ambiti di analisi e si focalizza sulle ricadute delle politiche pubbliche sul territorio per un arco temporale (esercizio finanziario) quale “porzione” del mandato politico di durata pluriennale. Il sistema di rendicontazione sociale quindi è strettamente connesso ad una corretta pianificazione e programmazione, assumendo una valenza strategica. La redazione di un bilancio sociale non può dunque essere solo una operazione di comunicazione, disgiunta dai processi di pianificazione, gestione e controllo dell’Ente. Pianificazione, gestione e rendicontazione (e quindi anche il bilancio sociale) rappresentano anelli di un unico “processo circolare”. Il bilancio sociale trae linfa soprattutto dai sistemi gestionali interni (come detto, tutti gli Enti indagati hanno tratto dati dalle proprie fonti interne) e dalla capacità della macchina comunale di lavorare per obiettivi e misurare i risultati. Esso è, dunque, un processo che si integra nei sistemi di programmazione annuale e pluriennale già in essere e ne arricchisce il valore e il significato politico. Partendo dal programma politico, inserito nel "Piano Strategico di Mandato"<sup>215</sup>, si consente agli Amministratori di esprimere in modo strutturato la propria visione di medio-lungo periodo (la cui rendicontazione è espressa nel bilancio di mandato). Con il bilancio sociale (da riferire ad ogni esercizio finanziario) si raccolgono, con l’attivazione di canali di ascolto e di dialogo con gli stakeholder, proposte, osservazioni e suggerimenti per la futura programmazione (in un’ottica di customer satisfaction del “marketing management” applicato alla P.A. – si veda il paragrafo 1.2.4. del I capitolo), orientando l’azione amministrativa verso una efficace soddisfazione dei bisogni, decidendo le strategie a partire dall’individuazione dei segmenti obiettivo ed elaborando le scelte operative che meglio rispondono ai bisogni dei segmenti individuati. E, poiché i bisogni mutano velocemente, per prevederne e monitorarne l’evoluzione, il bilancio sociale, oltre alla funzione di rendicontazione, dovrebbe rappresentare il primo atto del processo di programmazione su cui innestare i nuovi indirizzi strategici, in congruità con i mutati bisogni emersi nella

---

<sup>215</sup> Cfr.: MELCHIORRI C., BREMBILLA B., MANZONI P., (2011), *Dalla Politica alla Buona Amministrazione. Come realizzare il programma elettorale ed innovare la Pubblica Amministrazione*, op. cit.

comunità e rappresentati all'Ente all'atto del coinvolgimento ex post dei cittadini, che in sede di presentazione del bilancio sociale vengono chiamati ad esprimersi sulla valutazione e sull'efficacia delle politiche pubbliche. In riferimento all'analisi che si conduce è emerso che in tutti i casi il bilancio sociale ha rappresentato contestualmente sia l'ultimo atto del processo di rendicontazione sia l'occasione per la verifica della coerenza fra quanto programmato e quanto effettivamente realizzato. A differenza per quanto accade per il comune di Sant'Angelo in Lizzola (vincitore dell'Oscar di Bilancio P.A.), il bilancio sociale è considerato anche il primo atto del processo della futura programmazione dell'Ente e, in tale dimensione, essendo lo "strumento" di dialogo con gli stakeholder, assume l'essenziale funzione di supporto alla pianificazione strategica e dunque costituisce la base logica utilizzata dalla Giunta per l'elaborazione annuale degli indirizzi futuri dell'Ente, in una prospettiva di *input-data* del processo di pianificazione. Circa la modalità operativa di interconnessioni del bilancio sociale con altri strumenti di pianificazione e controllo, una citazione particolare va fatta per il comune di Maranello (2° classificato all'Oscar di Bilancio P.A.), dove la completa integrazione tra Piano Generale di Sviluppo, Relazione Previsionale e Programmatica e Bilancio Sociale è garantita grazie ad un unico sistema di rilevazione di cui l'Ente si è dotato, che permette l'integrazione dei programmi e dei progetti del Piano Esecutivo di Gestione ai citati documenti, in modo tale che attraverso il monitoraggio del PEG è possibile avere lo stato di avanzamento dei progetti strategici; la medesima logica lega il sistema degli indicatori al sistema contabile generale, cioè, collegando l'unità elementare minima (quale posta contabile di bilancio) ai programmi ed ai progetti, è possibile poter ottenere l'informazione "strategica" attraverso successivi accorpamenti di voci. Tale informatizzazione facilita l'elaborazione del bilancio sociale dato che tutte le informazioni necessarie sono già inserite nel sistema informativo dell'Ente, basta solo collegarle e rielaborarle ad una nuova chiave di analisi. Con riferimento, infine, all'individuazione dei *principali fattori di successo e di criticità* delle varie iniziative di rendicontazione sociale si osserva,

riguardo ai primi, all'emergere in quasi tutte le amministrazioni intervistate della consapevolezza dell'importanza dell'introduzione di logiche di lavoro di gruppo, e che l'attivazione di forme di rendicontazione sociale risulta particolarmente appropriata soprattutto ai fini di una maggiore trasparenza dell'attività dell'Ente (Sant'Angelo in Lizzola). Inoltre, il bilancio sociale offre la possibilità di rimodulare la programmazione in corso e, quindi, di misurare i risultati e verificare lo scostamento tra il programmato ed il realizzato (Santa Maria Capua Vetere), stimolando gli organi politici ad un più intenso e frequente ricorso ad esso (Capaccio). A Maranello, i maggiori benefici derivanti dall'adozione del bilancio sociale si riassumono in quanto riportato in nota<sup>216</sup>.

I *fattori di criticità* dipendono invece dai singoli contesti; infatti:

- nel comune di Sant'Angelo in Lizzola lamentano il tempo che è stato sottratto alla ordinaria attività amministrativa per redigere il bilancio sociale e la difficoltà nel reperire una serie di informazioni statistiche riguardanti il territorio di riferimento;
- nel comune di Maranello vi è stata una certa difficoltà a coinvolgere gli stakeholder e si teme che l'elaborato, completo dal punto di vista tecnico-metodologico, possa far scemare la sintesi comunicativa per la ridondanza delle informazioni;
- nel comune di Santa Maria Capua Vetere nel corso della elaborazione del bilancio sociale è subentrata una nuova Amministrazione, pertanto si sono sovrapposti i riferimenti politici che avrebbero dovuto dettare gli indirizzi;
- nel comune di Capaccio evidenziano la carenza di personale qualificato idoneo alla strutturazione del documento ed i costi eccessivi da sostenere per la sua redazione;

---

<sup>216</sup> Il bilancio sociale aiuta a cogliere l'efficacia delle politiche intraprese evidenziandone le criticità; si conoscono i risultati dell'azione di governo in termini di impatto sul territorio, sull'ambiente, sulla qualità della vita; si ottiene il "ritorno" dagli stakeholder sull'azione pubblica intrapresa; si migliora la comunicazione esterna in termini di conoscibilità di programmi e progetti; si offre all'organo di governo locale (Consiglio comunale) uno strumento per esercitare al meglio la propria funzione di indirizzo e controllo – [www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it).

- nel comune di Seriate si sono riscontrate problematiche nel processo di armonizzazione ed omogeneizzazione dei criteri di valutazione adottati tra le poste di bilancio dell'Ente locale rispetto ai valori di bilancio delle partecipate da consolidare.

In conclusione, sulla *ripetibilità dell'iniziativa*, gli Enti intervistati hanno dichiarato di voler dar seguito all'esperienza di rendicontazione sociale anche in futuro, apportando opportuni miglioramenti:

- a Sant'Angelo in Lizzola cercheranno di migliorare ed ampliare i contenuti sulla rendicontazione di genere e di sostenibilità e di elevare la partecipazione ex-ante dei cittadini nella definizione delle linee strategiche dell'Ente;
- a Maranello si propongono di favorire uno stile comunicativo più diretto e vicino ai cittadini migliorando la capacità di coinvolgimento degli stakeholder;
- a Capaccio intendono adottare, oltre al bilancio sociale, anche il bilancio sociale di mandato;
- a Santa Maria Capua Vetere le scelte al riguardo dipenderanno dalla volontà che esprimerà la nuova Amministrazione insediatasi nel maggio del 2011.



TAB. N. 15 - LA COMPARAZIONE ORIZZONTALE

CATEGORIA	VARIABILI	Comune di Sant'Angelo in Lizzola (Pu) <u>B. S.</u>	Comune di Maranello (Mo) <u>B. S.</u>	Comune di Santa Maria Capua Vetere (Ce) <u>B. S.</u>	Comune di Capaccio (Sa) <u>B. S.</u>	Comune di Seriate (Bg) – <u>Bilancio Consolidato</u>
CONTESTO	• <b>Fattore predisponente l'iniziativa:</b>					
	Ridefinizione mission Ente		X			
	Diffusione cultura manageriale	X	X	X	X	
	Nuovo contesto istituz. e organizzativo.					
	Processi riorgan. interna					
	Nuova strutturazione					
	Fine mandato					
	Altro					Misurare e valutare complesso gestione
	• <b>B.S. previsto in Statuto</b>		NO	NO	NO	SI

PROCESSO DI RENDICONTAZIONE	Promotore iniziativa	Sindaco	Dirigente Area Econ.-finanziaria	Sindaco / Assess. Bilancio	Giunta com., comm. cons., Dr. Gen.	Dirigente Area Econ.-finanziaria
	Approvaz.. B.S.da organi collegiali Ente	SI/Consiglio Comunale	SI/Consiglio Comunale	NO	SI/Consiglio e Giunta Comunale.	SI/Consiglio e Giunta Comun.
	Audit/Attest. conformità	Revisore Conti / Esperto Nucleo Valutazione	Collegio Revisori Conti	Comitato interno	Direttore Generale e Dirig. Area Econ.-	Revisore Conti
	Motivazioni redazione B.S.	com. est.; verifica indirizzo, cultura partec.	com. est.; rend. est.; cult. part.; verifica	Com. int./est.; rend. est.; cul.par.	com. int.; rend. est.; cult. part.;	Rend. est.; verifica indirizzi strategici
	Individuaz. stakeholder (ex ante) e attivazione canali dialogo	Focus group	Focus group e pubbliche assemb.	Focus group	Convegno	Nessuno
	Consultazione.ex post stakeholder	SI	SI	SI	NO	NO
	Redazione documento	Risorse interne	Risorse interne	Risorse esterne	Risorse interne	Risorse interne
CARATTERI DOCUMENTO DI BILANCIO SOCIALE	Standard rendicontazione e modelli di B.S.	Linee Guida DFP e Linee Guida Osservatorio Finanza	Linee Guida DFP e Linee Guida Osservatorio Finanza	Linee Guida DFP	Linee Guida DFP e Linee Guida Osservatorio Finanza	Contabilità Enti Locali; principi contabili IPSAS, OIC, Osserv. Finan.
	Raggio azione	Intera attività Ente	Intera attività Ente	Intera attività Ente	Solo alcune aree	Intera attività Ente
	N. edizioni	5	5	3	2	1
	Pubblicizzazione interna	SI / Comunicazione interna	SI / Comunicazione interna	NO	SI / Comunicazione interna	NO

CARATTERI DOCUMENTO DI BILANCIO SOCIALE	Publicizzazione esterna	SI / Assemblea Pubblica	SI / Opuscoli informativi; convegni	SI / Sito web istituzionale Ente	SI / Giornali locali; Sito web istituzionale Ente	SI / Sito web istituzionale Ente
	Destinatari	Organi politici, tecnici, cittadini, associazioni, altre P.A.	Organi politici, tecnici, cittadini, associazioni.	Organi politici, tecnici, cittadini, associazioni.	Organi politici, tecnici, cittadini, associazioni.	Organi politici, tecnici, cittadini, associazioni, altre P.A.
	Fonte dei dati	Interne / esterne	Interne / esterne	Interne	Interne / esterne	Interne / esterne
	N. pagine	142	177	104	45	23
ULTERIORI ELEMENTI	Utilizzo B.S. per indirizzi strategici	SI	SI	SI	SI	SI
	Interconnessione altri strum. rendicontazione	SI	SI	SI	SI	SI
	Fattori successo	Trasparenza, partecipazione	Verifica interna, monitoraggio, controllo strategico	Verifica interna	Consapevolezza importanza rendicontazione sociale	Unicità strategica, condivisione e misurazione risultati
	Fattori criticità	Fattore tempo, difficoltà raccolta dati	Difficoltà coinvolgimento stakeholder	Cambio Ammin.ne	Costi, mancanza personale qualificato	Adattamento dei valori da aggregare al consolidato
	Ripetibilità futura	SI	SI	SI	SI	SI

Fonte: nostra elaborazione

#### **4.1.2. Analisi verticale.**

Per una ulteriore comprensione dei casi esaminati, si procede ora alla comparazione delle diverse variabili all'interno di una singola realtà (analisi verticale), al fine di cogliere “perché” il documento di bilancio sociale abbia assunto una certa fisionomia in quel dato Ente locale.

#### **COMUNE DI SANT'ANGELO IL LIZZOLA.**

Il Comune di Sant'Angelo in Lizzola, in provincia di Pesaro-Urbino, è risultato l'Ente primo classificato in occasione dell'assegnazione dell'Oscar di Bilancio della P.A. – categoria comuni non capoluoghi di provincia – per l'anno 2011. Le motivazioni addotte dalla Commissione di segnalazione, composta da AIAF (Associazione Italiana Analisti Finanziari), ASSIREVI (Associazione Italiana Revisori Contabili), CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili), CORTE DEI CONTI, GBS (Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale), RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, sono state le seguenti<sup>217</sup>: *“La documentazione prodotta dal Comune di Sant'Angelo in Lizzola (PU) testimonia lo sforzo compiuto dall'Amministrazione allo scopo di comunicare e di far comprendere ai cittadini gli effetti delle scelte politiche compiute utilizzando un linguaggio chiaro e trasparente adatto ai “non addetti ai lavori”. Contestualmente al rendiconto 2010 il Consiglio Comunale ha approvato un documento denominato “Bilancio sociale, di genere e di sostenibilità” nel quale la rendicontazione viene articolata secondo diverse dimensioni: istituzionale, sociale ed economico-patrimoniale e finanziaria. Lo strumento, pur esteso in quasi 150 pagine, si lascia leggere con facilità, utilizza un linguaggio accessibile ed è ben confezionato nella sua impaginazione semplice ma funzionale alla consultazione. L'assenza di uno specifico glossario è ampiamente compensata dalla puntuale spiegazione di tutti i termini che presentano la minima difficoltà di interpretazione. Lo stesso indice chiarisce, da subito, il percorso di lettura diviso in titoli che, in una successione logica, portano il*

---

<sup>217</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

lettore alle spiegazione delle scelte economiche e finanziarie dell'Ente. Molto utili i riferimenti di didattica civica sul ruolo dell'istituzione "Comune" e sui modelli organizzativi interni. Parimenti didascaliche le visualizzazioni di accompagnamento che aggiungono elementi divulgativi al testo. Da segnalare positivamente anche la scelta di utilizzare un questionario per conoscere le opinioni dei cittadini su questa modalità di presentazione del Bilancio del Comune. Un capitolo, peraltro molto sintetico, è stato destinato a rappresentare la gestione dei servizi attraverso forme associative e società partecipate. Il documento è corredato da un referto curato dall'esperto del Nucleo di Valutazione e da una asseverazione da parte del Revisore dei conti che ha attestato la conformità dello stesso alle linee guida contenute nella direttiva del Ministero della funzione pubblica del 17/2/2006. Qualche carenza è stata evidenziata nell'illustrazione e nel commento degli schemi tradizionali di bilancio, alla quale ha supplito, almeno in parte, il contenuto della relazione dell'Organo di revisione. E' stato inoltre verificato un facile accesso ai documenti contabili sul sito web del Comune". Il promotore dell'iniziativa è stato il Sindaco pro tempore il quale, nel riconoscere la fondamentale valenza del documento di rendicontazione sociale al pari degli altri documenti ordinari di controllo, ha richiesto l'approvazione del *bilancio sociale, di genere e sostenibilità*, in Consiglio comunale contestualmente all'approvazione del Conto Consuntivo (pur se lo Statuto del Comune non lo preveda espressamente). L'attestazione di conformità ed attendibilità al documento "sociale" è stata rilasciata dal Revisore dei Conti e dall'esperto componente il Nucleo di Valutazione (tra l'altro, quest'ultimo ha fatto parte anche del gruppo operativo di lavoro), nonché dai vari Responsabili dei Settori e dal Direttore Generale. Come per gli altri Enti analizzati (ad eccezione del Comune di Santa Maria Capua Vetere) la redazione del documento è stata curata da risorse esclusivamente interne, ossia da un gruppo operativo di lavoro di cui hanno fatto parte dipendenti di tutti e quattro i settori in cui è suddivisa la struttura organizzativa dell'Ente, sotto la supervisione ed il coordinamento del Dirigente del Settore Economico-Finanziario in

osservanza alle linee di indirizzo dettate dal Direttore Generale e dall'esperto del Nucleo di Valutazione. La rendicontazione è estesa all'intera attività posta in essere dall'Amministrazione Comunale, pertanto il bilancio sociale del Comune di Sant'Angelo in Lizzola è, al contempo, strumento sia di comunicazione sia di rendicontazione. La sua strutturazione è di agevole lettura, avendo collegato ogni attività (intesa come obiettivo operativo da calibrare in base alle esigenze delle singole categorie di portatori di interessi) alle linee programmatiche ed agli interventi realizzati attraverso l'individuazione di un carattere numerico che, a sua volta, riconduce alla numerazione degli interventi strategici previsti. Perciò è evidente il collegamento del bilancio sociale con gli strumenti di programmazione e controllo, facilitando la verifica tra obiettivi previsti e interventi realizzati, nonché lo stato di attuazione del programma di mandato. Il *coinvolgimento degli stakeholder*, mappati per mezzo di "consulte di quartiere"<sup>218</sup>, è avvenuto sia a "monte" che a "valle"; nel primo caso, attraverso focus group, nel coinvolgimento ex post si è invece provveduto a distribuire il bilancio sociale con allegato un questionario, in cui indicare le proposte per i miglioramenti futuri. Comunque, per i futuri documenti sociali che saranno predisposti, l'Amministrazione comunale si è proposta di coinvolgere gli stakeholder ex ante non solo attraverso focus group, ma somministrando specifici questionari atti alla definizione di alcuni indirizzi strategici. La veste grafica è curata, buona l'impaginazione, il linguaggio è semplice e accessibile (i termini tecnici sono chiariti con note a margine), la consultazione è scorrevole ed ha un percorso logico di lettura.

Il bilancio sociale del Comune di Sant'Angelo in Lizzola, che si compone di 142 pagine, ha il seguente indice<sup>219</sup>:

➤ I PRESENTAZIONE

---

<sup>218</sup> Organismi di partecipazione e consultazione, ognuno dei quali si compone di 5 cittadini domiciliati nel quartiere di appartenenza, suddivisi nei 5 quartieri della cittadina, aventi la funzione di promuovere lo sviluppo civile, sociale ed economico della comunità per valorizzare la partecipazione alle scelte amministrative e per rafforzare il legame tra gli abitanti di Sant'Angelo in Lizzola. – fonte: [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it).

<sup>219</sup> [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it)

1. Presentazione del Sindaco
2. Note Metodologiche
- II DIMENSIONE ISTITUZIONALE
3. Assetto istituzionale ed organismi di partecipazione
4. Programma di governo
5. Assetto organizzativo dell'Ente
6. Sistemi di valutazione e controlli interni
7. Forme associative e società partecipate
8. Portatori di interessi
- III DIMENSIONE SOCIALE
9. Contesto socio-economico
10. Interventi strategici
11. Rendicontazione delle attività dei settori
12. Prodotti dell'amministrazione
- IV DIMENSIONE ECONOMICA, PATRIMONIALE E FINANZIARIA
13. Analisi economica – patrimoniale - finanziaria
14. Nota dell'esperto del nucleo di valutazione
15. Asseverazione del revisore dei conti.

Alla sintetica presentazione del bilancio sociale da parte del Sindaco, seguono le note metodologiche, che esplicitano che la rendicontazione è avvenuta seguendo le *Linee Guida e la Direttiva del Ministero della Funzione Pubblica* e, per quanto attiene alla dimensione finanziaria, le *Linee Guida dell'Osservatorio sulla Finanza e Contabilità degli Enti pubblici*. Rispetto alle precedenti pubblicazioni, alla edizione riferita all'anno 2010 sono state aggiunte due nuove dimensioni di rendicontazione<sup>220</sup>:

- il “bilancio di genere” – relativo alla tematica delle pari opportunità, presenta le politiche adottate dall'Ente per rimuovere in parte gli ostacoli che si frappongono nell'accesso delle donne alle stesse opportunità dell'uomo, specie di tipo lavorativo;

---

<sup>220</sup> [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it)

- il “bilancio di sostenibilità” – relativo alla tematica della sostenibilità ambientale, con il duplice scopo di evidenziare le politiche attive a sostegno della tutela ambientale e di sensibilizzare sul tema la comunità.

Si passa ora ad analizzare il contenuto delle diverse “dimensioni” di cui si compone il bilancio sociale, di genere e di sostenibilità.

**Dimensione Istituzionale** – vengono qui presentati, in forma sintetica e schematica:

- *la composizione degli organi istituzionali* - il Sindaco, la Giunta, i consiglieri comunali, le cinque consulte di quartiere e le tre commissioni consiliari permanenti, ossia:

- Ambiente, energia, territorio;
- Bilancio, sviluppo economico, affari istituzionali;
- Cultura, turismo, sport;

- *i punti cardini del programma di governo*;

- *la struttura organizzativa* – l’organigramma dell’Ente, distinto tra vertice politico ed organizzazione degli uffici, suddivisi a loro volta in quattro settori (articolati, ognuno, in diversi servizi):

- Settore 1° - Affari generali;
- Settore 2° - Servizi sociali, cultura e tempo libero;
- Settore 3° - Lavori pubblici, ambiente e territorio;
- Settore 4° - Economia e Finanze;

- *il capitale umano* – il totale dei dipendenti dell’Ente suddiviso per:

- fascia funzionale di appartenenza;
- sesso;
- titolo di studio posseduto;

- *le politiche per il personale*, che hanno richiesto una riorganizzazione dei servizi in ossequio alle norme sul contenimento delle spese per il personale;

- *i sistemi di valutazione ed i controlli interni*, di cui si è resa necessaria una rivisitazione per il mutato contesto istituzionale e normativo (tra cui l’entrata in vigore del Dlgs. 150/2009) che ha comportato l’elaborazione di



un nuovo Regolamento di Organizzazione degli Uffici e dei Servizi, oltre a tre nuove modalità di valutazione della performance:

- sistema di valutazione dei responsabili dei settori - relativi agli obiettivi gestionali esplicitati nel Piano Esecutivo di Gestione (PEG). Al riguardo, il Nucleo di Valutazione ha schematizzato il programma di mandato onde evidenziarne gli interventi strategici, per poi definire il piano della traduzione della strategia in azione, fino a individuare gli elementi della programmazione operativa per verificare la realizzazione di quanto programmato;

- sistema di valutazione dei dipendenti – attuati mediante colloqui intermedi di valutazione al fine di monitorare l’andamento delle attività dei vari servizi in base agli obiettivi, a questi assegnati, dai responsabili di settore e collegati, chiaramente, alle linee di governo dell’Ente;

- sistemi di controllo di gestione – operato dal Nucleo di Valutazione, al fine di rilevare, per ogni servizio, i prodotti realizzati/erogati ed una loro quantificazione annuale, nonché stimare i costi sostenuti per ognuno di essi e quindi compararli con i costi sostenuti dai vari Comuni aderenti alla gestione associata di specifici servizi comunali;

- *le forme associative e società partecipate* – il Comune di Sant’Angelo in Lizzola ha attivato, con altri tre comuni limitrofi, la forma associativa dell’Unione di Comuni, oltre ad aver costituito, sempre con gli stessi partner, per la gestione di alcuni servizi pubblici, una società a totale capitale pubblico, rappresentando in opportuna tabella nel bilancio sociale:

- la denominazione della società partecipata;

- la percentuale di possesso;

- il valore della quota conferita;

- *i portatori di interesse* – l’Amministrazione comunale di Sant’Angelo in Lizzola è consapevole che solo una precisa articolazione dei destinatari delle politiche permette di contestualizzare gli obiettivi strategici in obiettivi operativi più aderenti alle caratteristiche del contesto in cui si opera, elevando, di conseguenza, la probabilità di successo delle politiche attuate. La mappatura degli interlocutori comunali è avvenuta individuando un

obiettivo o finalità strategica prefissato per un definito e determinato “pubblico”. Per tali ragioni, si sono individuati i portatori di interesse in base alla dimensione dell’analisi di riferimento:

- portatori di interesse per il bilancio sociale, distinti per:
  - ✓ fasce deboli (cittadini per i quali il Comune riconosce l’esistenza di un determinato disagio sociale, quali minori, anziani, diversamente abili);
  - ✓ collettività ed imprese (di questa macro-categoria, sono stati individuati ulteriori sottocategorie sulla base di particolari bisogni, e quindi giovani, associazioni culturali, sportive, del volontariato, ect...)
- portatori di interesse per il bilancio di genere, suddivisi in:
  - ✓ collettività;
  - ✓ donne;
  - ✓ donne ed uomini;
- portatori di interesse per il bilancio di sostenibilità;
  - ✓ la collettività in generale.

**Dimensione sociale** - Nel capitolo che tratta della “dimensione sociale” viene premesso che *“la struttura organizzativa di un Ente dipende sempre dal contesto socio-economico del territorio che è chiamato a gestire ed in particolare dalle caratteristiche del territorio, della sua comunità e dell’economia insediata”*<sup>221</sup>. A tal fine, in questa parte del bilancio sociale vengono fatti brevi cenni su:

- territorio – estensione, aspetti morfologici, confini, suddivisione in quartieri;
- popolazione – numero di residenti al 31.12.2010 (distinti per popolazione femminile e maschile), densità, articolazione per:
  - struttura, ossia suddivisione per classi demografiche;
  - comunità extracomunitarie presenti;
  - flussi migratori, in entrata ed in uscita, sia di italiani che di stranieri;
  - andamento della natalità e della mortalità;
- economia insediata nel territorio.

---

<sup>221</sup> [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it)

Dopo aver trattato del contesto socio-economico dell'Ente, il bilancio sociale si sofferma, in modo più operativo, sugli *interventi strategici* realizzati. Sul punto, si chiarisce che l'amministrazione comunale, nel predisporre la rappresentazione delle politiche intraprese e di cui intende rendere conto, ha prioritariamente schematizzato il programma di governo del mandato amministrativo 2009 / 2014 nel modo seguente<sup>222</sup>:

- punti cardine – si individuano le macro-attività di intervento;
- linee di indirizzo –esplicitano la mission;
- interventi strategici – attraverso cui si enucleano le singole azioni da realizzare.

A margine di ciascun intervento strategico, opportunamente identificato con un carattere numerico a sua volta riconducibile agli obiettivi strategici, è poi indicato quale tra i quattro Settori dell'Ente lo ha realizzato.

A titolo di esempio, si riporta una scheda di sintesi tratta dal bilancio sociale dell'Ente:

**TAB. N. 16 - PROGRAMMA DI GOVERNO COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA**

PUNTI CARDINE	LINEE DI INDIRIZZO	N	INTERVENTI STRATEGICI	SETTORE ANNO 2010
SOLIDARIETA'	orientare la politica dei servizi alla valorizzazione e alla centralità della persona	68	sostenere la diffusione della cultura cinematografica	2° / 3°
		69	consolidare le attività culturali del capoluogo	2°
		70	promuovere la cultura musicale	2°

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Sant'Angelo in Lizzola anno 2010

Successivamente, sono stati illustrati (anche con l'ausilio di didascalie) i vari interventi strategici realizzati dai singoli settori nel corso dell'anno 2010, elencando, in forma discorsiva, quanto effettivamente realizzato dall'Amministrazione comunale in termini di politiche e di servizi erogati al fine di conseguire i prefissati obiettivi.

<sup>222</sup> [www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it)

A titolo di esempio, ancora una volta, si fa ricorso ad una scheda tratta dal bilancio sociale dell'Ente:

**TAB. N. 17 - INTERVENTI STRATEGICI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA**

**SETTORE 2 – Servizi sociali e alla persona, servizi educativi e scolastici, sport, cultura e tempo libero**

<b>PUNTI CARDINE</b>	<b>VALORIZZAZIONE E CENTRALITA' DELLA PERSONA</b>
<b>LINEE DI INDIRIZZO</b>	Orientare la politica dei servizi alla valorizzazione e alla centralità della persona
<b>INTERVENTI STRATEGICI</b>	61 - ..... 62- ..... .. 69 – Consolidare le attività culturali del capoluogo 71 - ..... .
<b>PORTATORI DI INTERESSE</b>	Collettività

<b>69</b>	<b>Progetto “Memoria” ricerca su Sant’Angelo in Lizzola - Capoluogo</b>
-----------	---

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Sant’Angelo in Lizzola anno 2010

Questa terza parte del documento di bilancio sociale, infine, si chiude rappresentando in apposite tabelle i più significativi indicatori delle attività svolte dall'Ente nel corso del mandato (si veda l'esempio in tabella successiva):

**TAB. N. 18 - INDICATORI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA**

<b>SERVIZI</b>	<b>UNITA' DI</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
----------------	------------------	-------------	-------------

CULTURALI	MISURA		
Organizzazione manifestazioni culturali	n. manifestazioni	18	17
Erogazione contributi	n. contributi erogati	15	17
Erogazione contributi	Importo complessivo	€ 18.790,00	€ 16.034,75

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Sant'Angelo in Lizzola anno 2010

**Dimensione economica, patrimoniale e finanziaria** – Rispetto all'analisi più corposa della dimensione sociale, l'illustrazione della dimensione economico-patrimoniale-finanziaria è piuttosto scarna, componendosi di solo 6 pagine, rappresentata per lo più da grafici e tabelle. Le informazioni riportate sono essenzialmente il risultato della rielaborazione dei dati contenuti nel Rendiconto della gestione, nel Conto consuntivo e nel Conto del patrimonio dell'Ente. La bontà delle scelte amministrative è misurata da un tipico indicatore aziendale, cioè dal *valore aggiunto*<sup>223</sup>, frutto di una riclassificazione del Conto economico dell'Ente, di cui viene fornita, in modalità tabellare, la distribuzione in cifre nelle differenti forme di remunerazione in favore del personale, della P.A., dei finanziatori, della collettività. Attraverso diagrammi a torta si evidenzia come sono state impegnate le risorse disponibile dell'Ente, ripartite in base alle diverse funzioni, suddivise a loro volta in spese di parte corrente e spese per investimenti. La *rendicontazione di genere* si riduce ad una distinzione, per un totale di 2 pagine, degli interventi espressi in cifre realizzati dall'Amministrazione in favore di donne, di donne e di uomini, della collettività. L'unica pagina dedicata alla *rendicontazione di sostenibilità* si limita a riassumere in tabella, traducendoli in cifre correnti e di investimento, gli interventi effettuati dall'Ente a tutela dell'ambiente e alla sensibilizzazione della collettività sul tema.

Il bilancio sociale del Comune di Sant'Angelo in Lizzola termina con:

<sup>223</sup> Il valore aggiunto, derivato da una riclassificazione del Conto economico dell'Ente, è inteso come la ricchezza, prodotta da una organizzazione nello svolgimento delle proprie funzioni, che viene reinvestita o distribuita a tutti i soggetti che hanno contribuito, direttamente o indirettamente, alla sua attività (fornitori, dipendenti, proprietari, clienti, pubblica amministrazione, comunità in generale) - [www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org).

- una nota dell'esperto componente il Nucleo di Valutazione il quale, premettendo che la direttiva del Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 17 febbraio 2006 prevede che la valutazione sul processo di rendicontazione sociale possa essere espressa anche dal Nucleo di Valutazione, manifesta parere positivo sulla chiarezza e sulla comprensibilità dei dati di bilancio sociale che, dichiara, fornisce un quadro completo tra visione politica, obiettivi, risorse e risultati;
- il giudizio di asseverazione del Revisore dei Conti il quale, esaminato il documento, constatata la veridicità ed attendibilità dei dati contabili del bilancio sociale, verificati con le risultanze dei conti consuntivi, esprime parere favorevole senza rilievi.

Dall'analisi verticale elaborata per il Comune di Sant'Angelo in Lizzola sono emersi sia punti di forza che di debolezza.

Punti di forza:

- la rendicontazione sociale rappresentata è, al tempo stesso, bilancio sociale e bilancio sociale di mandato, di genere e di sostenibilità (pur con i limiti di queste due ultime rendicontazioni, i cui esigui contenuti ne fanno anche un elemento di criticità);
- il coinvolgimento degli stakeholder è avvenuto sia ex-ante che ex-post;
- la schematizzazione del programma di governo in macro-attività, linee di indirizzo ed interventi strategici favorisce la riconduzione degli obiettivi operativi a quelli strategici individuando il settore preposto alla loro realizzazione;
- l'Ente è dotato di apposito software informatico che collega il bilancio sociale alla pianificazione strategica, monitorando l'evoluzione di quest'ultima ed il conseguimento degli obiettivi prefissati;
- tra i casi esaminati, il comune di Sant'Angelo in Lizzola è l'Ente che ha sperimentato per primo e per più edizioni forme di rendicontazione sociale.

Punti di debolezza:

- le informazioni circa le rendicontazioni di genere e di sostenibilità sono scarse ed essenziali, però per il futuro l'Amministrazione comunale intende migliorarne i contenuti;

- il coinvolgimento a valle degli stakeholder è limitato alla sola valutazione del documento, mentre per le prossime edizioni si pensa ad una partecipazione dei cittadini anche nella definizione delle linee strategiche dell'Ente;
- la dimensione economico-patrimoniale-finanziaria è semplicemente mutuata dai documenti contabili senza una articolata illustrazione della ricaduta sociale delle scelte amministrative.

In conclusione, può sostenersi che il comune di Sant'Angelo in Lizzola ha quindi ampiamente meritato di risultare come 1° classificato dell'Oscar di bilancio per la categoria "comuni non capoluoghi di provincia".

### **COMUNE DI MARANELLO**

La seconda piazza dell'Oscar di Bilancio della P.A. è toccata al Comune di Maranello, in provincia di Modena, con la seguente motivazione<sup>224</sup>:

*"La documentazione è completa, l'informativa è di qualità.*

*Sono presenti i seguenti documenti:*

- *Rendiconto 2010*
- *Relazione illustrativa della Giunta*
- *Relazione dei Revisori al rendiconto 2010*
- *Bilancio sociale 2010*
- *Asseverazione al bilancio sociale 2010*

*Buona illustrazione dei dati contenuta nella relazione della Giunta, seppur espressa prevalentemente attraverso grafici e non esaustivamente commentata.*

*In particolare la relazione evidenzia le partecipazioni ed il bilancio dei servizi, erogati alla cittadinanza, sottoforma di servizi a domanda individuale.*

*Le lacune della relazione sono colmate dal bilancio sociale nel quale viene fatta una buona analisi delle partecipate ed una distinzione in macroaree che evidenzia obiettivi, risultati attesi e risultati raggiunti.*

---

<sup>224</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

*Al bilancio sociale si accompagna la relazione di asseverazione dei revisori contabili, secondo quanto previsto dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità del Ministero dell'Interno, con la quale si attesta la completezza e veridicità dei dati forniti nel documento ad integrazione della relazione.*

*Tutta la documentazione è presente online sulla pagina web istituzionale dell'ente seppur non con immediata accessibilità per gli utenti”.*

L'iniziativa del bilancio sociale nel Comune di Maranello nasce su impulso del Dirigente dell'Area Economico-Finanziaria, ma gli organi politici hanno pienamente condiviso il progetto approvandolo in Consiglio comunale, pur in mancanza di espressa previsione statutaria. L'esigenza di una modalità di comunicazione e di rendicontazione esterna, una cultura della partecipazione sempre più diffusa tra i cittadini, oltre all'obiettivo di verificare istituzionalmente gli indirizzi strategici dell'Amministrazione, sono state le *principali motivazioni* che hanno spinto l'Ente ad adottare un bilancio sociale. *L'attestazione di conformità ed attendibilità* al documento “sociale” è stata rilasciata dal Collegio dei Revisori contabili, secondo le modalità ed in ottemperanza alle norme di asseverazione dell'Osservatorio sulla Finanza e sulla contabilità degli Enti locali<sup>225</sup>. Anche a Maranello, per la predisposizione del documento di rendicontazione sociale si è fatto ricorso a *risorse interne*. Due sono stati i gruppi di lavoro coinvolti:

- un gruppo di progetto composto dai referenti politici (Sindaco e Assessore al bilancio) e tecnici (Direttore Generale e Dirigenti delle Aree), che ha definito gli obiettivi da raggiungere, la struttura delle politiche, dei programmi e dei progetti, ed il sistema degli indicatori;
- un gruppo operativo, con il compito di attuare le diverse fasi di progetto, di cui hanno fatto parte il Dirigente dell'Area Finanziaria ed i Responsabili dei vari Servizi coinvolti.

Il documento di rendicontazione sociale ha interessato *l'intera attività amministrativa*, divenendo sia *strumento di comunicazione che di*

---

<sup>225</sup> <http://osservatorio.interno.it>



*rendicontazione*. Esso è stato articolato in modo schematico, avendo suddiviso il programma di mandato in linee di indirizzo e queste, a loro volta, in progetti realizzati ed in azioni intraprese “su misura” degli stakeholder. Ciò ha consentito una completa integrazione tra il Piano Generale di Sviluppo ed il Bilancio sociale con la Relazione Previsionale Programmata, il Bilancio Pluriennale, il Bilancio Annuale, il Piano delle Opere Pubbliche ed il PEG, integrazione resa possibile per essersi dotato il Comune di Maranello, per il tramite di software informatici gestionali, di un unico sistema di rilevazione capace di “agganciare” i programmi e i progetti alla Relazione previsionale e programmata ed al Piano generale di sviluppo, consentendo il monitoraggio e lo stato di avanzamento dei progetti strategici. Quindi, l’analisi e la valutazione sulla bontà delle politiche (che emerge dalla rendicontazione sociale attraverso il sistema degli indicatori) si è rivelata particolarmente efficace per aggiornare gli strumenti di programmazione strategica. Il *coinvolgimento degli stakeholder* è avvenuto sia ex-ante (con pubbliche assemblee e focus group) sia ex-post; in quest’ultimo caso, il fine è stato quello di cogliere un loro giudizio sui risultati raggiunti e misurare l’impatto delle politiche pubbliche in termini di efficacia sociale dal punto di vista dei fruitori, utilizzando in tal modo il bilancio sociale quale strumento di verifica della programmazione amministrativa onde, eventualmente, riorientare le politiche dell’Ente. Come per il Comune di Sant’Angelo in Lizzola, anche a Maranello, per il futuro, si ripropongono di migliorare la capacità di coinvolgimento degli stakeholder più di quanto fatto finora. Dal punto di vista grafico il documento si presta ad una schematica lettura, favorita da una ricchezza di tabelle, istogrammi e diagrammi, accompagnati da illuminanti commenti, anche se con lo scorrere delle pagine si coglie la ridondanza delle informazioni rilevate, essendo quello di Maranello il bilancio sociale più voluminoso: ben 177 pagine.

Esso è articolato nel modo seguente:

- PARTE PRIMA:
- Quadro conoscitivo
- Composizione della Giunta e del Consiglio comunale

- Modello di bilancio sociale
- Mission e vision
- Il Comune come holding
- PARTE SECONDA
- Le risorse
- Le risorse economico finanziarie: entrate e spese
- Le aree di rendicontazione
- I servizi erogati: dettaglio degli interventi
- PARTE TERZA
- Il Bilancio di genere

Si illustrerà ora, in sintesi, la composizione delle tre parti in cui è suddiviso il bilancio sociale del Comune di Maranello<sup>226</sup>.

**Parte prima** – Questa parte introduttiva del Bilancio Sociale del Comune di Maranello, relativo all’anno 2010, racconta un anno di lavoro in relazione agli obiettivi programmatici del mandato amministrativo 2009 / 2014. Il documento è redatto secondo le *Linee Guida* per la rendicontazione sociale emanate dall’*Osservatorio per la Finanza locale del Ministero dell’Interno del 2007*, e la sua finalità è quella di informare in maniera chiara e intelligibile sull’attività svolta dall’Ente locale in termini di coerenza con gli obiettivi programmati. Si precisa che la predisposizione di tale strumento “è un processo che si integra con i sistemi di programmazione annuale e pluriennale già in essere, e ne arricchisce il valore e il significato politico. La scelta di impostare le linee programmatiche di governo ed il Piano Generale di Sviluppo secondo la logica del Bilancio sociale è una scelta che l’Amministrazione ha compiuto al momento del proprio insediamento per potere attivare un processo di partecipazione e coinvolgimento della collettività nella valutazione delle politiche pubbliche. Tale processo continuerà nel tempo e servirà soprattutto a:

- valutare i risultati in coerenza con il programma di governo e i valori e la missione dell’Ente;

---

<sup>226</sup> [www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it)

- *verificare la rispondenza dei risultati agli interessi e alle aspettative dei cittadini, delle imprese, delle associazioni e degli altri portatori di interesse;*

- *comunicare in modo chiaro, trasparente e semplice il raggiungimento degli obiettivi.*

*Al termine del mandato elettorale, il bilancio sociale prende in esame l'intero quinquennio di legislatura denominandosi bilancio sociale di mandato*<sup>227</sup>.

La raccolta, l'elaborazione e la classificazione dei dati è stata curata dagli uffici interni per le rispettive competenze sotto la supervisione della Direzione generale.

Il gruppo di lavoro che ha curato l'elaborazione è così composto:

- Direttore generale, responsabile del progetto;
- Dirigenti e capi servizio, responsabili delle relazioni e dei commenti sui singoli progetti e dei dati numerici sui servizi erogati;
- Addetto al controllo di gestione, responsabile dei dati finanziari e degli indicatori pubblicati;
- Addetto stampa: responsabile della grafica e della impaginazione.

Nello specifico, questa prima parte del bilancio sociale, dettagliatamente commentata con l'ausilio di diagrammi e tabelle, è articolata secondo il seguente schema:

- quadro conoscitivo del territorio, della popolazione e dell'economia, :
  - ✓ territorio – confini, estensione, comuni limitrofi, varietà di colture;
  - ✓ ambiente – vegetazione, zone di tutela paesaggistica, qualità dell'aria;
  - ✓ popolazione – trend storico dal 1982, classificazione per sesso, distribuzione per zone, densità demografica, cittadini stranieri residenti distinti per provenienza;
  - ✓ famiglie – nuclei familiari, loro struttura e numero dei componenti, grado di istruzione per titolo di studio, dinamica e movimento della popolazione.

---

<sup>227</sup> [www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it) – Bilancio sociale anno 2010 pag. 23.

✓ economia insediata – insediamenti produttivi, attività economiche, turismo, strutture pubbliche, strutture sanitarie ed assistenziali, luoghi di ritrovo e per il tempo libero;

• organi istituzionali:

✓ composizione della giunta comunale – assessori e deleghe attribuite;

✓ composizione del consiglio comunale – presidente, consiglieri, forze politiche rappresentate in consiglio;

• modello di bilancio sociale - viene illustrato come è stata articolata la pianificazione strategica in aderenza al programma elettorale presentato ai cittadini e la modalità di implementazione della stessa in diversi step, e precisamente:

✓ inserimento della programmazione strategica all'interno di un sistema di programmazione e controllo, collegato con la struttura organizzativa e con i documenti annuali e pluriennali di bilancio;

✓ definizione delle aree di intervento su cui concentrare la strategia;

✓ collegamento della visione strategica con i processi operativi e funzionali dell'organizzazione comunale;

✓ individuazione di misure di verifica per le azioni messe in campo secondo la visione strategica.

Sono inoltre evidenziate, in apposita tabella, le fasi in cui è stato suddiviso il processo di pianificazione ed il percorso metodologico attuato:

a) *analisi del contesto*:

- il contesto socio economico e territoriale;

- l'assetto organizzativo;

- gli strumenti di pianificazione comunale e sovra comunale in atto;

- analisi dei vincoli legislativi e finanziari;

b) *definizione della mission, della vision, degli stakeholders*;

c) *pianificazione delle azioni*:

- tradurre il programma di legislatura in linee programmatiche;

- collegare le linee programmatiche ai progetti;

- definire le azioni;

d) *piano generale di sviluppo*: attraverso la predisposizione del Piano Generale di Sviluppo, approvato dal consiglio comunale ad inizio legislatura insieme al piano strategico e alle linee programmatiche di governo, il Comune di Maranello ha verificato la fattibilità finanziaria e organizzativa delle proprie scelte strategiche (contenute nel piano strategico), adeguando successivamente gli strumenti di programmazione annuale e triennale (relazione previsionale e programmatica, bilanci annuali e triennali e piano esecutivo di gestione) alla impostazione iniziale. Una volta, infatti, che sono state valutate e ponderate le opportunità e gli eventuali rischi impliciti nell'adozione di determinate politiche strategiche, si dovrà cominciare a confrontare il contenuto del piano strategico con il piano generale di sviluppo dell'Ente, che si prefigge di confrontare i contenuti generici della programmazione di mandato (sviluppati nel piano strategico) con le reali possibilità dell'Ente di attuarli lungo l'intero mandato.

Si vuole chiarire che specificare preliminarmente le fasi del piano strategico comunale è stato ritenuto, da parte dei redattori il documento di rendicontazione, essenziale ai fini metodologici, in quanto è proprio sul processo di definizione delle strategie che si innesta il bilancio sociale ai fini della rendicontazione e successiva valutazione dei risultati, confrontando quanto previsto e quanto effettivamente realizzato.

Questa prima parte del documento sociale termina con l'esplicitazione della mission, della vision e sulla modalità di individuazione degli stakeholder:

- la *mission* del comune di Maranello viene descritta elencando i principi guida alla base delle scelte strategiche adottate dall'Ente;
- la *vision* viene esplicitata enucleando "come e cosa" si intende migliorare nella cornice di "quali valori";
- gli *stakeholder* sono stati "mappati", ossia censiti dall'Amministrazione comunale, in base ad una loro suddivisione a seconda delle linee programmatiche e dei successivi progetti attivati di cui gli stessi sono risultati beneficiari.

Infine, segue la rappresentazione del Comune inteso come "holding"; per mezzo di un organigramma a struttura divisionale sono rappresentate tutte le

partecipate, le relative attività e le percentuali di partecipazione al capitale sociale da parte dell'Ente.

**Parte seconda** – La seconda parte del bilancio sociale illustra (con grafici ed istogrammi) dapprima le risorse umane dell'Ente, suddividendo il personale dipendente:

- ✓ per classi di età;
- ✓ per sesso;
- ✓ per titolo di studio;
- ✓ per qualifica e categoria di appartenenza;

e poi le risorse economico-finanziarie, distinte e dettagliate tra entrate e spese. Anche per rappresentare i flussi finanziari, onde fornire la dimostrazione dei dati contabili riferiti all'anno oggetto di rendicontazione, si è fatto ricorso ad istogrammi e tabelle di immediata e facile comprensione, evidenziando il risultato di amministrazione (nel caso specifico, un avanzo di amministrazione), la ripartizione della spesa corrente e di quella per investimento (quest'ultima, distinta per funzioni). Dopo aver fatto cenni alla dotazione patrimoniale sia dell'Ente comunale sia delle collegate società partecipate, l'analisi prosegue illustrando, sintetizzandole in 16 pagine, le “aree di rendicontazione” suddivise per linee programmatiche, per le quali, con l'ausilio di indicatori di risultato, si vuole rappresentare una prima misurazione dell'efficacia delle azioni politiche rispetto agli obiettivi programmati ed il valore aggiunto che le scelte politiche hanno prodotto sulla collettività.

Si riporta, a titolo di esempio, una scheda adottata dall'Ente atta ad illustrare una prima visione di insieme dell'outcome sociale:

**TAB. N. 19 - OUTCOME COMUNE DI MARANELLO**

<b>Programma 5: VIVERE LA CITTA', NEL RISPETTO DEL TERRITORIO</b>		
<b>Progetto 5.04: Viabilità e trasporto pubblico</b>		
<b>Obiettivi</b>	<b>Azioni</b>	<b>Tempi</b>
Dare attuazione al piano urbano al traffico, completando il sistema di viabilità dell'Asse est, mettere in sicurezza la rete viaria attraverso l'uso di roatorie o	Spostamento area interscambio per bus zona nord-est di Maranello	2011

semafori intelligenti. Incentivare e potenziare il trasporto pubblico. Promuovere l'uso di piste ciclabili	Completamento dell'Asse est	2010 – 2011
	Azioni per riduzione traffico	2010 – 2014
	Rafforzamento percorsi pedonali urbani	2010 – 2011
	Viabilità Gorzano e rotatoria via Vandelli	2010

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Maranello anno 2010

individuando gli indicatori di risultato prescelti:

**TAB.N. 20 - INDICATORI COMUNE DI MARANELLO**

<b>Indicatori di risultato</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Impianti semaforici / rotonde	5 / 9	5 / 10	5 / 11	5 / 14
Km strade	122	124	124	124
Parcheggi di nuova costruzione	236	30	23	23
Km piste ciclabili	20	20	23	23
Pedonali e dossi	24	25	51	56

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Maranello anno 2010

ed avendo cura di specificare le risorse impiegate, distinte in parte corrente e di investimento:

**TAB. N. 21 RISORSE IMPIEGATE COMUNE DI MARANELLO**

<b>Risorse impiegate</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Spesa corrente	234.038,14	282.556,33	399.128,81	305.335,39
Spesa di investimento	551.221,79	499.598,28		

Fonte: tratto dal Bilancio sociale del comune di Maranello anno 2010

Infine, avendo codificato il programma amministrativo in 7 linee programmatiche che inglobano 32 progetti, poiché ciascuna delle linee strategiche prevede, oltre allo sviluppo dei singoli progetti anche l'individuazione delle azioni operative da mettere in campo, i risultati raggiunti sono stati meglio dettagliati e rendicontati ai cittadini attraverso una ulteriore articolazione degli interventi previsti, suddivisi nella seguente modalità:

- si è attribuita una intestazione progettuale ad ognuna delle 7 schede, differenziate per linee strategiche;
- sono stati individuati, per ogni linea strategica, la mission e gli obiettivi strategici;
- si sono elencati i singoli progetti (previsti per ognuna delle 7 linee strategiche) da attuare nel corso del mandato amministrativo;
- si è proceduto, per ognuno dei 32 progetti previsti, alla specificazione di:
  - ✓ obiettivi operativi;
  - ✓ azioni strategiche da realizzare nel mandato;
  - ✓ risultati conseguiti al 31.12.2010, accompagnati da breve commento;
  - ✓ risorse utilizzate, in termini finanziari, intese come spese sostenute di parte corrente e per investimento, da inizio mandato (in tal caso l'anno 2007) sino al 31.12.2010;
  - ✓ principali indicatori atti a misurare l'impatto sociale delle politiche attivate.

**Parte terza** – nell'ultima parte del documento si è pensato di introdurre una lettura del bilancio sociale integrandolo con riferimenti al *bilancio di genere*, facendo quindi cenni (appena sette pagine) agli effetti delle politiche adottate dall'Amministrazione comunale sulle cittadine. L'analisi del bilancio in una ottica di genere, come riportato testualmente, “*oltre ad evidenziare l'impatto prodotto da scelte politiche a prima vista neutrali sulle donne e sugli uomini, evidenzia anche quali sono le strategie applicate sulla base della Piattaforma di azione stabilita dalla IV Conferenza Mondiale sulle Donne (Pechino/1995), per favorire sia il perseguimento di*



*politiche pubbliche caratterizzate da equità, efficienza, trasparenza, sia il superamento delle disparità tra i sessi in relazione a distribuzione e gestione delle risorse economiche, poteri, salute, istruzione e formazione. Il bilancio di genere rappresenta quindi lo strumento che consente di allocare la spesa pubblica secondo criteri di **promozione delle pari opportunità uomo-donna** e di realizzare l'integrazione della prospettiva di genere nelle politiche e nella programmazione di bilancio, in condizioni di trasparenza. Sono processi che, in quanto mirati a realizzare l'effettiva distribuzione delle spese e delle entrate fra uomini e donne, attraverso la pianificazione e la valutazione delle modalità di attenzione e risposta ai bisogni della popolazione di entrambi i generi, conferiscono ai bilanci pubblici maggior equilibrio e chiarezza, nell'identificazione dei destinatari"<sup>228</sup>. Infine, l'analisi condotta prosegue con una illustrazione prevalentemente grafica e poco discorsiva, di una serie di indici:*

- ✓ la composizione della popolazione femminile di Maranello rispetto al totale dei residenti, al loro stato civile, alla rappresentanza all'interno dell'Ente, ai permessi parentali goduti;
- ✓ le politiche di genere e i servizi offerti – centri di ascolto, sportello informadonna, nidi e scuole di infanzia presenti;
- ✓ l'andamento dell'occupazione femminile nel distretto industriale e nel Comune di Maranello.

L'analisi verticale condotta sul bilancio sociale del Comune di Maranello ha rivelato sia punti di forza che di debolezza.

Punti di forza:

- la identificazione degli stakeholder sulla base dei loro bisogni / interessi rappresenta la volontà di costituire un canale di dialogo con i cittadini al fine di produrre una condivisione sulle idee guida dell'Amministrazione comunale;
- il metodo di lavoro per l'elaborazione del documento sociale, basato sulla partecipazione ed il lavoro di squadra coinvolgendo tutte le risorse interne;

---

<sup>228</sup> Bilancio sociale 2010 Comune di Maranello – pag. 171 – in: [www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it)

- la distinzione in macroaree delle attività previste nel programma di governo, che permette di evidenziare obiettivi, risultati attesi e risultati raggiunti;
- l'adozione di un sistema di rilevazione contabile che favorisce il collegamento tra programmazione e rendicontazione;
- l'aver maturato pregresse esperienze di rendicontazione sociale, avendo già sperimentato il *bilancio di mandato* nel periodo amministrativo 1999 / 2004 ed adottato, per gli anni successivi, il bilancio sociale (il Comune di Maranello è giunto alla quinta edizione).

Punti di debolezza:

- la rendicontazione sociale è stata arricchita, oltre al bilancio sociale, anche con una rendicontazione di *genere*, ma quest'ultima risulta più stringata rispetto alla mole di informazioni di cui si compone il bilancio sociale;
- vi è ridondanza di informazioni, aspetto che rischia di compromettere la qualità delle stesse;
- il documento è completo dal punto di vista tecnico-metodologico, ma è da migliorare sul piano del trade off tra sintesi / comunicazione esterna.

Quindi, pur se con pochi limiti, può concludersi che il bilancio sociale del comune di Maranello presenta buone caratteristiche strutturali sia di forma che di contenuto.

#### **COMUNE DI SERIATE.**

Il Comune di Seriate, in provincia di Bergamo, si è invece classificato terzo all'Oscar di Bilancio della P.A., categoria comuni non capoluoghi di provincia, anno 2011. Le motivazioni addotte dalla Commissione di segnalazione, che qui si riportano integralmente e fedelmente, sono state le seguenti<sup>229</sup>:

*“La documentazione consegnata comprende:*

- *relazione tecnica: buon livello di informazione con tabelle iniziali sintetiche che facilitano la lettura; confronto temporale tra consuntivi e con*

---

<sup>229</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

*il preventivo, introduzione a tabelle con una breve descrizione della norma di riferimento, descrizione solo numerica delle modalità di capacità di indebitamento;*

- *relazione sulle attività dei servizi a domanda individuale con informazioni quali – quantitative;*
- *presentazione del bilancio consolidato 2010 con alcune note di corredo su alcuni aspetti critici nella redazione del consolidato;*
- *presentazione sintetica del consuntivo (in formato power point) con alcune sintetiche valutazioni dell'esercizio;*
- *presentazione del bilancio 2010 con rating di Bureau Van Dijk per conto di Aida P.A.*

*Criticità: Deboli informazioni su partecipate”.*

In realtà, la documentazione predisposta dal Comune di Seriate ed inviata alla Commissione di Segnalazione della Ferpi, ai fini della candidatura di tale Ente all'Oscar di Bilancio della Pubblica Amministrazione, non è un bilancio sociale propriamente detto, ma lo stesso Ente è stato inserito tra i finalisti dell'Oscar per aver redatto il bilancio consolidato e per aver illustrato in modo discorsivo e con l'ausilio di slides e di grafici i prospetti contabili obbligatori previsti dal Rendiconto, come si farebbe con un bilancio sociale. Difatti, il Rendiconto della gestione dell'anno 2010 (presentato nell'anno 2011) evidenzia come siano stati conseguiti tutti gli obiettivi del Patto di Stabilità<sup>230</sup> ed i vantaggi conseguenti al raggiungimento dello stesso<sup>231</sup>:

- evitato il taglio dei trasferimenti erariali ordinari;

---

<sup>230</sup> Il Patto di Stabilità Interno (PSI) nasce dall'esigenza di convergenza delle economie degli Stati membri della UE verso specifici parametri, comuni a tutti, e condivisi a livello europeo in seno al Patto di stabilità e crescita e specificamente nel trattato di Maastricht. L'indebitamento netto della Pubblica Amministrazione (P.A.), ossia il saldo fra entrate e spese finali al netto delle operazioni finanziarie, costituisce, quindi, il parametro principale da controllare, ai fini del rispetto dei criteri di convergenza e la causa di formazione dello stock di debito. Il PSI è proprio il controllo dell'indebitamento netto degli enti territoriali (regioni e enti locali) ed è formulato da ogni Stato esprimendo gli obiettivi programmatici per gli enti territoriali ed i corrispondenti risultati ogni anno in modi differenti, alternando principalmente diverse configurazioni di saldi finanziari a misure sulla spesa per poi tornare agli stessi saldi. La definizione delle regole del patto di stabilità interno avviene durante la predisposizione ed approvazione della manovra di finanza pubblica.  
Fonte: [www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it)

<sup>231</sup> [www.comune.seriate.bg.it](http://www.comune.seriate.bg.it)

- evitata la riduzione delle spese correnti al valore più basso dell'ultimo triennio;
- evitato il divieto al ricorso all'indebitamento;
- evitato il divieto di assunzione di personale;
- evitata la riduzione delle indennità di funzione.

Il documento prosegue esponendo il confronto tra le previsioni iniziali ed il rendiconto finale delle entrate (con relativo scostamento) e della loro ripartizione (entrate tributarie, extratributarie, da trasferimenti, da capitali ed alienazioni, da accensione di prestiti). L'analisi dei tributi (ICI, addizionale Irpef, Tarsu, Pubblicità ed affissioni, Tosap) è rapportata in percentuale ed in valore al totale delle entrate tributarie, evidenziando in modo particolare i recuperi ICI nel corso degli anni. Tra le entrate da trasferimenti correnti (statali, regionali e di altri Enti del settore pubblico) sono esplicitati i servizi gestiti dall'Ente come Comune capofila (Piano di Zona e Sistema bibliotecario). Tra le entrate extratributarie si chiarisce la provenienza dei vari proventi, mentre le entrate destinate alle spese di investimento sono schematizzate a seconda della fonte: alienazioni e trasferimenti, avanzo di amministrazione, entrate correnti. Stesso principio di rappresentazione viene seguito, come per le entrate, per illustrare la dinamica della "spesa", di cui si rilevano gli scostamenti tra le previsioni iniziali ed i risultati finali. L'analisi della *spesa corrente* viene distinta per *interventi* e raffrontata nel corso del triennio 2008-2010. Sottoforma di agevole lettura e comprensione sono poi illustrate le *spese per investimenti*, suddivise per destinazione (*dove le abbiamo destinate*) e per modalità di finanziamento (*come le abbiamo finanziate*). La disamina delle entrate e delle spese conduce ad un risultato di amministrazione della gestione per l'esercizio di riferimento (anno 2010) che, nel caso in esame, ha portato ad un avanzo di amministrazione, derivante dalla somma della gestione di competenza (gestione di parte corrente e gestione in conto capitale) e della gestione dei residui (residui passivi eliminati, che rappresentano economie di spesa – residui attivi eliminati, che rappresentano insussistenze o insoluti per mancati incassi). Infine, vengono commentati alcuni indicatori finanziari propri dell'Ente:

- autonomia finanziaria – indica l’incidenza delle entrate proprie su quelle correnti, segnalando quanto la capacità di spesa viene garantita da risorse autonome senza contare sui trasferimenti;
- grado di dipendenza – indica l’incidenza delle entrate trasferite dallo Stato e da altri Enti rispetto al totale delle entrate, segnalando la dipendenza dell’Ente dalle risorse interne;
- grado di rigidità della spesa corrente – indica l’incidenza delle spese per il personale e per i mutui sul totale delle spese;
- indice di copertura delle spese correnti con le entrate proprie – indica la capacità dell’Ente di finanziare la spesa corrente con risorse proprie;
- incidenza degli interessi passivi – indica l’incidenza delle spese per interessi (compreso l’indennizzo per estinzione anticipata per mutui) sul totale delle risorse proprie;
- spesa per investimento pro-capite – indica l’investimento realizzato nel 2010 per ciascun cittadino.

L’adozione del Bilancio consolidato nel Comune di Seriate, invece, ha rappresentato, per la Commissione di valutazione, una importante occasione per cristallizzare in un visione unitaria tutte le informazioni riferibili ad un *Gruppo pubblico*, composto da Ente Locale ed Imprese, alle quali il primo ha delegato la gestione di servizi pubblici locali detenendo una sostanziale quota del loro capitale sociale. Il bilancio consolidato aiuta, quindi, a guardare alla gestione del pubblico in una prospettiva di inclusività e non di parzialità (il bilancio dell’Ente locale distinto da quello delle Partecipate), consentendo di esprimere valutazioni e giudizi sulla dimensione di un “gruppo”, sulla composizione delle sue fonti e dei suoi impieghi di ricchezza e sui risultati globali della gestione. Una visione allargata, utile ai fini programmatici onde garantire una più razionale gestione delle risorse pubbliche in un’ottica di unicità di strategia e di condivisione dei relativi risultati.

La redazione del bilancio *consolidato* di Seriate, basatasi sui principi contabili IPSAS<sup>232</sup> nn. 6 – 7 – 8, sul Principio contabile n. 4

<sup>232</sup> International Public Sector Accounting Standard – sono principi contabili internazionali che forniscono raccomandazioni, regole di comportamento e prescrizioni su come valutare, iscrivere,

dell'Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali<sup>233</sup>, e sul Principio Contabile n. 17 dell'Organismo Italiano di Contabilità<sup>234</sup>, è stata articolata in due fasi<sup>235</sup>:

- fase preliminare;
- fase di consolidamento.

Nella prima fase si è individuata quella che l'Ente nel suo bilancio ha definito "area di consolidamento", si è cioè presentato l'elenco delle partecipazioni del Comune di Seriate nelle diverse società che svolgono uno o più servizi pubblici locali, classificate per:

- ragione sociale;
- misura della partecipazione;
- attività svolta;
- note esplicative.

La scelta dell'inclusione nell'area di consolidamento è dipesa sia dalla percentuale di collegamento o di controllo sia dalla possibilità del Comune di esercitare su di esse un potere di indirizzo e di controllo sostanziale; in ogni caso, tutte le aziende incluse gestiscono servizi pubblici locali in un'ottica di strumentalità rispetto al soddisfacimento degli interessi ascrivibili alla collettività locale.

La fase del consolidamento ha invece rappresentato il processo operativo di aggregazione contabile. Preliminarmente, però, sono state eliminate le operazioni infragruppo intrattenute tra le aziende incluse nell'area di consolidamento, ossia quelle operazioni di compravendita di beni e servizi rimaste all'interno del gruppo che non hanno avuto rilevanza esterna e quei valori a fine esercizio (31.12.2010) di crediti e debiti reciproci, sottoposti ad elisione naturale. Per attuare, successivamente, l'aggregazione dei valori contabili è stato necessario altresì armonizzare i principi di redazione,

---

presentare il bilancio consolidato degli enti del settore pubblico. - [www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)

<sup>233</sup> [www.osservatorio.interno.it](http://www.osservatorio.interno.it)

<sup>234</sup> [www.fondazioneoic.eu](http://www.fondazioneoic.eu)

<sup>235</sup> [www.comune.seriate.bg.it](http://www.comune.seriate.bg.it)

differenti tra l'Ente locale e le partecipate. Difatti, gli EE.LL. redigono il *rendiconto della gestione*, composto da<sup>236</sup>:

- conto del bilancio, che esprime i risultati della gestione finanziaria;
- conto economico;
- conto del patrimonio.

Il prospetto di conciliazione<sup>237</sup> garantisce la rilevazione complessiva dei valori economico-patrimoniali partendo dai risultati della contabilità finanziaria corrente (conto del bilancio, ossia, accertamenti ed impegni) con l'aggiunta di elementi economici, mentre i valori della gestione non corrente vanno riferiti al patrimonio. Diversamente dagli Enti Locali, il *bilancio consolidato di gruppo*<sup>238</sup> è rappresentato secondo uno schema di bilancio redatto secondo la normativa civilistica<sup>239</sup>, cosicché non risulta immediato un confronto tra i valori del "consolidato", espressi secondo norme civilistiche, rispetto ai valori espressi con contabilità finanziaria degli Enti pubblici. Perciò, il Comune di Seriate ha evidenziato in apposito prospetto le problematiche riscontrate nel processo di armonizzazione e la relativa soluzione adottata dagli uffici preposti alla redazione, giungendo così ad una aggregazione integrale dei valori contabili dell'Ente locale con quelli delle aziende incluse nell'area di consolidamento, secondo la percentuale di possesso delle partecipazioni. Quindi, sono stati predisposti schemi di Stato Patrimoniale a valori aggregati e di Conto Economico a valori aggregati. Eliminando le operazioni di valenza infragruppo, dopo tali rettifiche è stato possibile redigere il Bilancio Consolidato di Gruppo del Comune di Seriate, composto da:

- Stato Patrimoniale aggregato;
- Conto Economico aggregato;
- Nota Integrativa e Relazione.

---

<sup>236</sup> Art. 227 D.lgs. 18 agosto 2000 n. 267 – Testo Unico Enti Locali.

<sup>237</sup> Art. 229 Tuel comma 9.

<sup>238</sup> Le norme sulla obbligatorietà della redazione del bilancio consolidato sono contenute all'art.25 del D.lgs. 127 del 09 aprile 1991, e riguarda tutte le società di capitali che controllano altre imprese (di qualsiasi forma giuridica) e le società cooperative, mutue assicuratrici e enti pubblici commerciali che controllano una società di capitali. Con il D.Lgs.6/2003 è stabilito che l'obbligo si estende anche alle società di persone i cui soci siano tutti società di capitali.

<sup>239</sup> Artt. 2423 – 2435 bis Codice Civile.

I prospetti del Bilancio Consolidato di Gruppo del Comune di Seriate sono stati poi accompagnati da un paragrafo di commento ai principali *criteri di valutazione* adottati per le varie poste contabili, sia dell'attivo che del passivo, oltre ad una tabella riepilogativa del *capitale di funzionamento* che mostra le differenze in valore tra gli importi del solo Ente locale e quelli attribuibili al “gruppo”.

Infine, sono evidenziati alcuni tra i principali indicatori di gruppo:

- indicatori di *redditività*, in particolare ROI e ROE<sup>240</sup>;
- indicatori di *liquidità*<sup>241</sup>, quali quick ratio, current ratio, margine di tesoreria, capitale circolante netto;
- indicatori di *composizione*<sup>242</sup> *delle fonti* (indice di dipendenza finanziaria e quoziente di indebitamento) e *degli impieghi* (indici di elasticità e di rigidità degli impieghi).

Tutti gli indici esaminati, si legge nella relazione del Revisore dei Conti, presentano parametri nella norma, il che evidenzia un sostanziale equilibrio economico complessivo ed una situazione di indebitamento sotto controllo, portando a concludere, secondo il Responsabile dell'Area Economico-finanziaria che ha redatto il documento, che il processo di esternalizzazione perseguito dal Comune di Seriate è risultato vincente in termini di scelta strategica.

## **COMUNE DI SANTA MARIA CAPUA VETERE**

Il *bilancio sociale* del Comune di Santa Maria Capua Vetere, in provincia di Caserta, è uno dei due casi di studio inserito nel *campione di convenienza* del metodo di campionamento non probabilistico adottato ai fini della metodologia applicata all'analisi (si veda paragrafo 3.1.4. del capitolo III).

I promotori dell'iniziativa sono stati, in particolare, il Sindaco e l'Assessore al Bilancio e Programmazione che, sostanzialmente, promuovendo il

---

<sup>240</sup> ROI (return on investment – indica l'indice di redditività sul capitale investito); ROE (return on equity – indica l'indice di redditività sul capitale proprio).

<sup>241</sup> Gli indici di liquidità hanno lo scopo di verificare se l'impresa ha una soddisfacente situazione di liquidità, ossia se è in grado di fronteggiare gli impegni sorti con la gestione.

<sup>242</sup> Gli indici di composizione sono calcolati partendo dai dati contenuti nello Stato patrimoniale riclassificato e sono calcolati come rapporto di ciascun impiego rispetto al totale degli impieghi o come rapporto di ciascuna fonte rispetto al totale delle fonti.



bilancio sociale hanno, in tal modo, assicurato una “copertura politica” all’iniziativa; difatti, il bilancio sociale, oltre a non aver avuto un “passaggio” istituzionale (non essendo stato approvato né in consiglio comunale né in Giunta comunale), non è stato sottoposto ad alcun processo di *audit* esterno né tantomeno al giudizio dell’Organo di Revisione. Come in tutti gli altri casi esaminati (fatta eccezione per il Comune di Capaccio), lo Statuto comunale non prevede in modo espreso forme di adozione di strumenti di rendicontazione sociale. A differenza di altri Enti, per il Comune di Santa Maria Capua Vetere la redazione del documento è stata curata da una società esterna cui si è affidato specifico incarico, pur se ci si è avvalsi della collaborazione di risorse interne. La rendicontazione si estende a tutte le aree e gli ambiti dell’Amministrazione Comunale, di conseguenza il processo di rendicontazione sociale e la redazione del Bilancio hanno comportato un coinvolgimento, sia pur con diverso livello di contributo, diretto o indiretto, di tutti i settori e le aree di competenza dell’Amministrazione Comunale. A tal fine, si sono costituiti due Gruppi di lavoro<sup>243</sup>:

- gruppo di lavoro istituzionale;
- gruppo di lavoro operativo.

Il Gruppo di lavoro Istituzionale (o Comitato Guida) ha svolto funzione di indirizzo politico decisionale sulle scelte fondamentali del processo di rendicontazione (definizione degli obiettivi e finalità del BS, ambito di rendicontazione, destinatari del documento) e di controllo sullo stato di avanzamento del progetto. Di tale gruppo hanno fatto parte il Sindaco, l’Assessore alla Programmazione e Bilancio, il Segretario Comunale (nonché Direttore generale), il Dirigente del settore Finanziario e Patrimonio, alcuni consiglieri comunali e il capo progetto esterno (espressione della società affidataria del progetto).

Il Gruppo di lavoro Operativo è stato invece composto da<sup>244</sup>:

- personale interno all’Amministrazione;
- tecnici di supporto operativo esterno della società di consulenza.

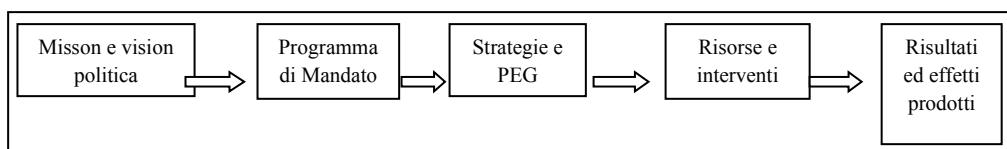
---

<sup>243</sup> [www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it](http://www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it)

<sup>244</sup> Così come indicato nel questionario di ritorno inviato all’Ente.

Il bilancio sociale del Comune di Santa Maria Capua Vetere è stato strutturato in modo da essere qualificato strumento di comunicazione e di rendicontazione che, da un lato collega e verifica i risultati e gli effetti prodotti (ricadute sociali) dalle azioni e dagli interventi messi in atto, e dall'altro verifica la congruità, rispetto agli obiettivi che ci si era prefissati, della misura degli interventi attivati, parallelamente alle previsioni inserite nel Programma di Mandato, favorendo in tal modo la valutazione del patto sociale-politico stipulato con gli elettori ad inizio del mandato, secondo il seguente percorso così schematizzabile:

**FIG. N. 25 - DALLA MISSION AI RISULTATI**



Fonte: nostra elaborazione

Il collegamento del bilancio sociale con gli strumenti di programmazione e controllo è, dunque, molto marcato, consentendo inoltre una verifica degli obiettivi operativi affidati a ciascun dirigente (essendo la rendicontazione distinta per aree e settori) ed una correlata valutazione dei risultati.

La veste grafica è sufficientemente apprezzabile, pur se non particolarmente elaborata, e la rappresentazione delle politiche intraprese e dei risultati conseguiti viene dimostrata con tabelle di sintesi e con diagrammi (a torta, in modo particolare).

Il documento di bilancio sociale del Comune di Santa Maria Capua Vetere, che si compone di 104 pagine, ha avuto la seguente articolazione<sup>245</sup>:

➤ **PREMESSA**

Introduzione metodologica ed altre informazioni

➤ **PARTE PRIMA**

Identità, storia, contesto e caratteristiche del Comune

Funzioni ed obiettivi del Comune

<sup>245</sup> [www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it](http://www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it)

La Mission, i Valori di riferimento e la Visione politica

Il programma dell'Amministrazione comunale ed il processo di rendicontazione

➤ PARTE SECONDA

- Le politiche ed i servizi: la suddivisione delle aree

➤ PARTE TERZA

Le risorse finanziarie utilizzate

Le risorse umane: distribuzione dei lavoratori per settore/servizio

➤ PARTE QUARTA

Il coinvolgimento degli stakeholder

I prossimi obiettivi di miglioramento del bilancio sociale.

Nel dettaglio, dopo una breve *presentazione* a firma del Sindaco, in cui si premette che il progetto di formulazione dei bilanci sociali nel corso degli anni è legato alla volontà di presentare nel 2012 anche il *bilancio di fine mandato*, si passa alla rappresentazione della *metodologia* adottata. Il processo di rendicontazione e gli standard del documento sono coerenti con gli indirizzi elaborati con le *Linee Guida e la Direttiva del Dipartimento della Funzione Pubblica*<sup>246</sup>. In questa parte viene specificato che intraprendere il processo del bilancio sociale ha consentito di esaminare più dettagliatamente le attività programmate e la loro coerenza con gli obiettivi strategici (individuati nel Programma di Mandato), illustrando i risultati raggiunti in maniera diversa, più chiara e intelligibile e non soltanto in una cornice economico-finanziaria (come avviene con il bilancio consuntivo). Estendendo la fruibilità di questo documento non soltanto agli interlocutori interni (dipendenti, Giunta comunale e Consiglio comunale), ma anche agli interlocutori esterni, si è mostrata la sensibilità e l'impegno dell'Amministrazione a comprendere e gestire la complessità del mondo circostante, e ad evitare il rischio che uno strumento, quale il Bilancio Sociale, si potesse ridurre a mera operazione di vetrina autoreferenziale. Una delle finalità è stata quella di offrire una "*opportunità ai cittadini e ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come*

---

<sup>246</sup> Bilancio Sociale e Linee Guida per le Amministrazioni Pubbliche – G.U. Serie Generale n. 63 del 16.03.2006.

*l'Amministrazione comunale interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo mandato*<sup>247</sup>; si è quindi evidenziata l'esigenza di un coinvolgimento di tutti gli interlocutori onde renderli non passivi fruitori, bensì attivi protagonisti di un processo che vorrà vederli, anche per il futuro, sempre più partecipi contribuendo a creare le condizioni di un cambiamento culturale nel territorio. Al tempo stesso, il bilancio sociale è servito anche all'Amministrazione comunale a “rendersi conto” di quanto realizzato e di “come” lo si è fatto, conducendo ad una analisi della propria struttura interna, in modo da rivedere e rielaborare la propria organizzazione amministrativa per renderla più efficiente, funzionale e più vicina alle esigenze dell'utenza.

Il contenuto del bilancio sociale presenta la seguente strutturazione:

**Parte prima** – (cenni storici sulla città); il documento pone in risalto l'*identità*, il territorio ed il contesto di riferimento (con il ricorso a rappresentazioni fotografiche), ed illustra brevemente:

- il processo di riforma degli Enti Locali ed il mutato ruolo assunto dal Comune;
- le funzioni e gli obiettivi dello Statuto del Comune di Santa Maria Capua Vetere;
- la composizione della Giunta comunale e delle relative deleghe attribuite ad ogni assessore.

Viene successivamente dato rilievo alla *mission*, ai *valori di riferimento* ed alla *visione politica*<sup>248</sup>. La *mission* rappresenta la carta d'identità di un'organizzazione, in genere è una frase o un insieme di frasi che delineano e caratterizzano il “marchio” identitario, il fattore di differenziazione, dell'Amministrazione Comunale: chi vuole essere, in che cosa questa Amministrazione e la sua coalizione politica sono diverse dalle precedenti oppure da altre in generale, cosa vuole essere o rappresentare. I valori di riferimento vogliono raccontare, invece, il sistema etico di riferimento, ovvero a quali valori o principi guida si ispira la Giunta con il suo Sindaco

---

<sup>247</sup> [www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it](http://www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it)

<sup>248</sup> BISIO L., MAZZOLENI M., (2008) *Manuale di management dell'ente locale*, op. cit.; FARNETI G., (1992), *Quali “valori” per l’“azienda” ente locale?*, op. cit.

nella quotidiana attività di indirizzo politico e di esecuzione amministrativa. Dai valori di riferimento e dalla mission scaturisce la visione politica, ossia il modo di far politica di una Giunta nel proprio operare quotidiano.

Per il Comune di Santa Maria Capua Vetere la mission è la seguente: *“valorizzare Santa Maria Capua Vetere quale città storica, archeologica, economicamente e culturalmente ricca attraverso una amministrazione rigorosa, attenta alle economie, inesorabile contro ogni forma di illegalità, trasparente ed incisiva nel raggiungimento degli obiettivi prefissati”*. I valori di riferimento, si legge nel documento, sono:

1. rispetto della legalità;
2. trasparenza dell'azione amministrativa;
3. attenzione alle esigenze delle classi sociali meno abbienti;
4. rigore massimo nella spesa;
5. lotta all'evasione fiscale.

La visione politica viene così sintetizzata: *“migliorare lo standard di servizio amministrativo ed avvicinare il più possibile le esigenze del cittadino attraverso strumenti e momenti di partecipazione condivisa alle scelte amministrative ed al contempo elevare il livello socio-culturale della cittadinanza attraverso la stabilizzazione sul territorio di istituzioni preposte a ciò e l'organizzazione di manifestazioni e momenti di approfondimento. Avvicinare altresì le periferie della città ed evitare che si sentano abbandonate a se stesse attraverso azioni di coinvolgimento delle attività culturali, ricreative e di socializzazione da organizzarsi. Infine rivalutare il vero volto della città quale città di arte, cultura, storia ed archeologia”*.

Questa prima parte del documento di bilancio sociale termina con una elencazione dei documenti che racchiudono il programma amministrativo ed il processo di rendicontazione, tra cui il programma di mandato 2007-2012 ed il piano esecutivo di gestione (PEG).

Attraverso l'ausilio di figure, accompagnate da opportuni commenti, si evidenzia il passaggio dal programma di mandato al bilancio sociale e come il processo di rendicontazione sia strettamente correlato ai principali

documenti istituzionali previsti come da normativa vigente. Si chiarisce anche che un proficuo coordinamento dell'azione tecnica è stato assicurato attraverso l'implementazione di adeguati strumenti tecnici, in primis un software di gestione e controllo degli elementi contabili che aiuta nella pianificazione economico-finanziaria.

**Parte seconda** – In questa parte del documento sono illustrate le politiche ed i servizi erogati dalle diverse aree o settori in cui è ripartita la struttura organizzativa del Comune di Santa Maria Capua Vetere:

1. area servizi demografici;
2. area politiche ed altri servizi al cittadino;
3. area lavori pubblici;
4. area sicurezza dei cittadini e protezione civile;
5. area tutela dell'ambiente e del territorio;
6. area servizi interni per la gestione del comune.

Per ogni area vengono specificati i *servizi* correlati (es., per l'area n. 1 il servizio anagrafe, il servizio stato civile, il servizio elettorale, il servizio leva, ect.) e le prestazioni offerte ai cittadini da ogni servizio; in particolare, per ogni area oggetto di rendicontazione sono analizzati:

- gli obiettivi prefissati (il miglioramento delle relazioni con il pubblico, miglioramento dei servizi, uguaglianza e parità di trattamento verso l'utenza, adozione di soluzioni tecnologiche, organizzative e procedurali più idonee, maggiore coordinamento, forme di coinvolgimento degli interlocutori, attività da realizzare per i prossimi anni);
- l'analisi e la descrizione degli interventi realizzati e dei risultati raggiunti nel corso dell'anno;
- le risorse utilizzate, distinte in:
  - risorse umane (attività svolte in concreto e numero di unità dedicate ad ogni azione)
  - risorse finanziarie (i costi sostenuti ed afferenti ad ogni attività realizzata);
- gli obiettivi per l'anno venturo e le azioni di miglioramento.

In tale ultimo aspetto, l'intento è quello di dare continuità agli obiettivi raggiunti ed ampliare il campo di intervento con maggiori efficienze.

**Parte terza** – Vengono mostrati i risultati della gestione, di cui al Rendiconto della Gestione approvato dalla Giunta comunale, ossia la sintesi conclusiva del processo di programmazione e controllo iniziato con il Bilancio di previsione e rispetto al quale si “rende il conto” dei risultati raggiunti, dimostrati attraverso la rappresentazione delle entrate accertate e delle spese impegnate. Sono raffigurati diagrammi a torta che offrono una percezione visiva della distribuzione sia delle entrate che delle spese, mentre con l'ausilio di tabelle rielaborate, e quindi di più facile lettura, si spiega la formazione del risultato della gestione (nel caso esaminato, un avanzo di amministrazione) ed un riepilogo generale delle entrate, di cui si riportano:

- gli stanziamenti iniziali;
- le riscossioni;
- i residui da riportare;
- gli accertamenti.

Con riferimento alle spese, sono riportati:

- gli stanziamenti iniziali;
- i pagamenti;
- i residui da riportare;
- gli impegni.

Inoltre, la distribuzione delle spese viene ulteriormente ripartita per ambiti o funzioni, e per ogni *centro di costo* si dettagliano:

- le previsioni iniziali;
- quanto impegnato;
- l'ammontare ancora disponibile;
- quanto pagato.

Sempre in questa parte del documento, infine, viene riepilogato (con diagrammi e tabelle) il totale del personale in forza al Comune di Santa Maria Capua Vetere suddiviso per:

- età anagrafica;
- titolo di studio posseduto;

- appartenenza ai vari settori.

Quindi, richiamando i dati contabili della contabilità tradizionale, questi ultimi vengono qui illustrati con una modalità più trasparente ed accessibile.

**Parte quarta** – Nell’ultima parte del bilancio sociale del Comune di Santa Maria Capua Vetere viene spiegato, in forma discorsiva, la modalità in cui sono stati coinvolti gli interlocutori ed i futuri obiettivi per i prossimi bilanci sociali da realizzare.

Le categorie di interlocutori mappati dalla Amministrazione comunale sono stati i seguenti:

- i dipendenti dell’Amministrazione Comunale, in quanto “motore” dell’intera macchina amministrativa, i quali con le loro competenze professionali ed umane sono indispensabili risorse per l’attuazione dei programmi, degli interventi e dei servizi;
- i cittadini amministrati o le persone che vivono sistematicamente su territorio comunale, ossia i destinatari delle politiche e dei servizi dell’Amministrazione Comunale;
- la collettività delle persone in generale, cioè coloro che hanno rapporti frequenti o saltuari con l’Amministrazione Comunale e che si avvalgono o potrebbero avvalersi dei suoi servizi;
- gli enti pubblici territoriali, quali altri Comuni della Provincia, il sistema sanitario, il sistema formativo, chiamati ad erogare interventi e servizi in favore dei cittadini nel territorio comunale e le cui politiche di servizio devono essere armonizzate o direttamente coordinate dall’Amministrazione Comunale;
- le altre istituzioni pubbliche: Provincia, Regione, Stato, altri Comuni limitrofi, Prefettura;
- il sistema imprenditoriale: imprese ed associazioni di categoria;
- il sistema bancario e finanziario;
- le varie realtà del non profit: organizzazioni, associazioni di volontariato o, in generale, espressioni della cosiddetta sociale civile che si avvalgono delle strutture e dei servizi dell’Ente.



E' emersa con fermezza la convinzione, da parte del Comune indagato, che il bilancio sociale non è solo uno strumento per comunicare i risultati della gestione amministrativa, ma un mezzo per instaurare un dialogo bidirezionale con i propri interlocutori e per contribuire a promuovere e diffondere una cultura della partecipazione nel territorio di riferimento. Aver scelto di informare sul tema del bilancio sociale è risultato oltretutto utile data la scarsissima conoscenza di tali strumenti rilevata sul territorio e la crescente diffidenza dei cittadini verso strumenti di questo tipo che spesso, in passato, si sono ridotti ad essere strumenti di facciata che non mutavano la sostanza del rapporto fra amministratori ed amministrati. Il coinvolgimento degli interlocutori è avvenuto, però, solo nella fase terminale del processo di rendicontazione, ovvero durante la redazione del documento di bilancio sociale. Circa la modalità di coinvolgimento, si è scelto di selezionare una rappresentanza di interlocutori, definito *Panel dei Rappresentanti degli Interlocutori*, che ha assicurato il coinvolgimento di almeno un rappresentante per ogni categoria di interlocutori individuati nel processo di mappatura. Il coinvolgimento è consistito nel fornire informazioni sul bilancio sociale, sul processo di rendicontazione sociale e sul ruolo che tutti gli stakeholder assumono nel processo stesso. Oltre a questi elementi, al "panel dei rappresentanti" è stata presentata la bozza del bilancio sociale e, per il tramite di un questionario predisposto dai gruppi di lavoro, è stato chiesto di inviare impressioni, delucidazioni, approfondimenti, suggerimenti, per migliorare la redazione dei bilanci sociali a venire.

Riguardo agli obiettivi per il futuro, l'Amministrazione di Santa Maria Capua Vetere è pienamente consapevole che un processo di rendicontazione sociale, per sua natura, non può limitarsi ad uno o pochi anni, ma esso è un percorso pluriennale che deve accompagnare almeno tutto il mandato. Le intenzioni sono di proseguire e migliorarsi anno dopo anno, puntando sul contributo dei principali stakeholder:

- dipendenti dell'Ente, che potranno trovare nel bilancio sociale un valido strumento per misurare gli obiettivi da raggiungere e le performance di

efficienza del proprio ambito lavorativo, rendendo in tal modo noto all'esterno i contenuti, l'importanza e l'utilità sociale del proprio lavoro;

- cittadini o persone che, in qualunque forma, entrano in relazione con l'Amministrazione Comunale, i quali possono trovare in questo strumento un canale privilegiato per divenire cittadini attivi ed attenti e verificare regolarmente che le scelte amministrative compiute dall'Ente siano costantemente improntate al raggiungimento del benessere degli amministrati e nell'interesse della collettività intera.

Infine, per le future edizioni si intende coinvolgere gli interlocutori non solo nella fase finale del processo di rendicontazione, ma anche in quella iniziale e nella formulazione degli indicatori di performance che dovranno misurare, nella maniera più oggettiva possibile, il raggiungimento degli stessi obiettivi.

A conclusione dell'analisi verticale di tale Ente, si focalizzano i principali punti di forza e di debolezza rilevati.

I punti di forza possono così riassumersi:

- individuazione degli stakeholder e creazione di focus group che hanno consentito di raccogliere un feedback sul progetto di rendicontazione;
- raffronto tra risultati raggiunti rispetto agli obiettivi prefissati ed individuazione sia degli obiettivi futuri che delle azioni di miglioramento;
- collegamento con la pianificazione strategica;

I principali elementi di criticità sono stati:

- nessuna attestazione di conformità da soggetti terzi, nemmeno da parte degli Organi di Revisione;
- redazione del documento esclusivamente affidato a risorse esterne;
- mancata approvazione del bilancio sociale da parte degli Organi Istituzionali collegiali dell'Ente.

In conclusione, il documento di bilancio sociale del comune di Santa Maria Capua Vetere, pur se legato ai documenti della programmazione strategica e pur avendo coinvolto adeguatamente i principali stakeholder dell'Ente, presenta un elevato rischio di autoreferenzialità mancando sia del passaggio istituzionale sia di opportuna asseverazione da parte di soggetti terzi.

## **COMUNE DI CAPACCIO**

Il *bilancio sociale* del Comune di Capaccio<sup>249</sup>, in provincia di Salerno, è l'altra delle due esperienze regionali campane, dopo il Comune di Santa Maria Capua Vetere, oggetto di analisi. Il documento si compone di 45 pagine e si apre con una premessa metodologica in cui si precisa che si è ancora al secondo appuntamento di un percorso che il comune di Capaccio, su precisa volontà della Commissione consiliare al bilancio, ha voluto programmare per rispondere alla volontà di sperimentare strumenti di rendiconto diversi e aggiuntivi rispetto al tradizionale bilancio di esercizio. Se il bilancio sociale dell'anno precedente ha rappresentato un primo tentativo di organizzazione interna della raccolta di informazioni, con la seconda edizione si è compiuto un ulteriore passo avanti, dato che lo strumento predisposto si arricchisce della relazione sociale per alcuni settori e servizi dell'Ente; ciò, ha reso evidente la necessità di un sistema di archiviazione e raccolta dei dati più puntuale che consentisse un'elaborazione finalizzata alla valutazione dei risultati ottenuti e ad una loro traduzione in termini più "accessibili" ai cittadini attraverso il coinvolgimento e l'impegno di tutto l'apparato politico ed amministrativo del comune di Capaccio. La Giunta comunale ha individuato il gruppo di lavoro per la realizzazione del bilancio sociale, mentre al Consiglio Comunale è stata rimessa la scelta dell'adozione dei principi generali per la sua redazione.

L'obiettivo è stato quello di mettere a disposizione un quadro completo di quanto il Comune ha realizzato, nell'arco di dodici mesi, nei vari ambiti di propria competenza, al fine di consentire ai cittadini di capire, comprendere, valutare le scelte compiute dall'Amministrazione e la sua capacità di metterle in pratica. Consapevoli che l'ambito di attività dell'Ente oggetto di rappresentazione sociale si riferisce solo ad alcune aree e non all'intera attività amministrativa, per il futuro i propositi sono di realizzare un documento sempre più completo, e sempre più strumento di riduzione

---

<sup>249</sup> [www.comune.capaccio.sa.it](http://www.comune.capaccio.sa.it)

dell'asimmetria informativa che da sempre contraddistingue il rapporto tra ente pubblico e cittadino.

Tra tutti i casi di bilancio sociale esaminati in questa sede, solo in questa realtà nello Statuto comunale si è previsto espressamente che l'Ente adotti strumenti di rendicontazione sociale.

Il documento di bilancio sociale del Comune di Capaccio ha avuto la seguente articolazione<sup>250</sup>:

➤ **PREMESSA METODOLOGIA**

Fonte dei dati

Gruppo di Lavoro

➤ **REALTA' SOCIO-ECONOMICA DELL'ENTE**

Popolazione: residente e straniera

Economia

➤ **LA STRUTTURA POLITICO-AMMINISTRATIVA**

La struttura amministrativa

I responsabili dei servizi

➤ **IL COMUNE IN CIFRE**

Le entrate

Le spese

➤ **I SETTORI RENDICONTATI**

- I servizi alle persone

✓ Famiglie, minori, giovani

✓ Persone anziane

✓ Persone disabili

✓ Informagiovani

✓ Cultura, turismo, sport.

- I servizi al territorio

✓ Ambiente

✓ Programmazione, urbanistica e lavori pubblici

✓ Polizia locale

✓ Servizi erogati.

---

<sup>250</sup> [www.comune.capaccio.sa.it](http://www.comune.capaccio.sa.it)

La veste grafica non è particolarmente elaborata, e nella rappresentazione dei dati ed indici ci si è avvalsi di tabelle, istogrammi e diagrammi (a torta ed a colonna), soprattutto per illustrare i fenomeni sull'andamento demografico. La struttura organizzativa è evidenziata con un organigramma di tipo "divisionale", mentre i valori delle entrate e le spese, mutuati dai dati contabili di bilancio, sono esposti in tabelle da cui si evince, oltre allo scostamento tra previsioni e rendiconto, la loro classificazione per categorie (entrate) e per funzioni e servizi (spese). Circa i servizi erogati, sono elencati i progetti e le attività realizzate; di queste, a mezzo tabelle, sono descritti la natura degli interventi ed il numero di servizi realmente erogati in rapporto al numero delle richieste pervenute e l'importo speso per singolo intervento.

Il documento si chiude con una elencazione dei servizi erogati, dei quali si opera una suddivisione che esplicita, per ognuno di esso:

- classificazione del servizio;
- personale assegnato;
- pagamenti effettuati;
- incidenza percentuale di ognuno sul totale generale.

L'area relativa alla identità dell'Ente manca del tutto, e nemmeno si è fatto cenno alla mission istituzionale, seppur gli standard di redazione di riferimento siano state sia le *Linee Guida del Dipartimento della Funzione Pubblica* che le *Linee Guida dell'Osservatorio sulla Finanza e Contabilità degli Enti locali* (che invece ne fanno espresso richiamo). La modalità attraverso cui si dà conto del valore sociale generato sono la descrizione delle attività, delle azioni e dei risultati (a mezzo di "parole"), ma mancano indicatori di misurazione della performance, se non generici indicatori sulla popolazione, sull'economia e sull'andamento dei conti pubblici, dei quali si effettua una comparazione nel tempo.

Il bilancio sociale del Comune di Capaccio è stato pensato più come strumento di comunicazione piuttosto che di rendicontazione, facendo così venir meno lo schema della "catena di senso" obiettivi/risultati; quindi, esso

è un documento essenzialmente descrittivo dei principali interventi ed iniziative messe in campo dal Comune.

La predisposizione del documento è avvenuta avvalendosi di risorse interne, specificatamente di una esperta in progettazione sociale, dipendente del Piano sociale di Zona di cui Capaccio è comune capofila.

Piuttosto che individuare vere e proprie categorie di portatori di interessi, il Comune di Capaccio, in questa fase ancora sperimentale, ha optato che i destinatari del bilancio sociale fossero indiscriminatamente tutti i cittadini, in particolare quegli stakeholder individuati in funzione dei servizi offerti di cui l'Ente ha inteso fornire comunicazione sociale di quanto realizzato (bambini, giovani, anziani, disabili, categorie con disagio sociale).

Il bilancio sociale non è stato sottoposto ad alcun processo di *audit* esterno e neppure ad interconnessioni con altri strumenti di rendicontazione, quindi non è utilizzato dagli organi politici per l'elaborazione degli indirizzi strategici futuri, ma solo come strumento di verifica dei risultati conseguiti a consuntivo.

I punti di forza del secondo progetto di bilancio sociale sono sintetizzabili nei seguenti:

- una rilettura in chiave sociale del bilancio che ha consentito di comunicare all'esterno le modalità di impiego delle risorse economico-finanziarie, nonché la tipologia e le caratteristiche dei servizi offerti;
- aver mutuato il punto di vista dell'analisi, ponendosi nell'ottica di chi legge e usufruisce dei servizi e non di chi scrive ed eroga.

I principali elementi di criticità sono stati:

- mancanza di interconnessioni con altri strumenti di rendicontazione;
- nessun audit esterno;
- non individuazione degli stakeholder e assenza di un feedback da parte di questi;
- non sistematicità nel collegamento con la pianificazione strategica;
- assenza di collegamento tra il bilancio di previsione ed il bilancio sociale;
- illustrazione sociale solo di alcune aree.

In definitiva, va apprezzato lo sforzo compiuto e sicuramente il comune di Capaccio va lodato per l'iniziativa di rendicontazione sociale, una delle rare presenti in Campania, ma, per i prossimi appuntamenti, è auspicabile che l'Ente strutturi ed articoli al meglio i propri bilanci sociali, avvicinandoli agli standard delle "best practice" presentate all'Oscar di bilancio sociale della P.A.

#### **4.1.3. Considerazioni conclusive**

Dopo aver analizzato in modo "verticale" i cinque casi di studio, può sostenersi che l'adozione di iniziative di rendicontazione sociale è fortemente connessa alla peculiarità istituzionale propria di un Ente locale, che in ragione del principio di sussidiarietà orizzontale è chiamato a rendicontare la propria azione amministrativa uniformandosi al processo di orientamento ai risultati. In una amministrazione pubblica come un Comune, che per sua natura e mandato istituzionale persegue fini sociali, i cittadini hanno interesse allo sviluppo dell'efficienza dell'agire pubblico; essi, difatti, costruiscono il loro giudizio nei confronti dell'Ente in base alle risponderenze tra i bisogni e le risposte complessive che vengono loro fornite, integrando la loro valutazione di utenti, con altri elementi che determinano la qualità globale del rapporto (l'accesso alle informazioni, la chiarezza con cui vengono motivate le scelte, la capacità dell'amministrazione di mantenere la parola data, il rapporto tra sacrifici richiesti e vantaggi futuri, la corrispondenza tra la propria visione ideale e le scelte amministrative). Pertanto, la percezione della non esaustività dal punto di vista della programmazione, dell'informazione e della comunicazione dei sistemi contabili esistenti sta quindi alla base della scelta di una amministrazione comunale di adottare strumenti di rendicontazione sociale.

Il benchmarking<sup>251</sup> tra i casi esaminati offre però un quadro non esaustivo né completamente soddisfacente sulla modalità con cui le varie

---

<sup>251</sup> Il benchmarking è una tecnica di confronto, paragone, dei risultati ottenuti da una organizzazione rispetto a quelli di altre strutture similari, al fine di disporre in tal modo di efficaci parametri di valutazione.

Cfr.: MARCHITTO F., (2001), *Benchmarking nella pubblica amministrazione. Una metodologia per il miglioramento continuo*, Franco Angeli, Milano.

Amministrazioni hanno rappresentato i loro bilanci sociali. L'analisi sin qui condotta dalla presente ricerca, allora, supportata dalla più ricorrente e recente letteratura sui temi trattati, offre lo spunto per suggerire una articolazione di bilancio sociale "ideale", un "top" di strutturazione (come trattato nel capitolo III al paragrafo 3.1.2). Ciò in considerazione che l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale, come più volte ripetuto, non solo non è prevista obbligatoriamente per legge, ma sono altamente difformi anche gli standard di rappresentazione, sia di contenuto che di forma. Pertanto, a conclusione della proposta analisi comparata, volendo ipotizzare, alla luce delle riflessioni sinora addotte ed ampiamente illustrate nei capitoli precedenti, uno schema di riferimento ideale di rendicontazione sociale, si pensa che per rappresentare efficacemente un bilancio sociale, non si possa prescindere, in sintesi, da:

- ✓ richiamare la *identità*, la *vision* e la *mission* dell'Ente: da presentare in apertura del bilancio sociale, illustra la dimensione socio-economica e consente di contestualizzare la situazione dell'Ente in rapporto alle macrovariabili del territorio e la modalità attraverso cui l'Amministrazione comunale intenda fornire risposte, con la sua azione, alle varie problematiche;
- ✓ presentare il *programma di governo e l'assetto istituzionale* dell'Ente: aiuta a comprendere le direttrici di intervento strategico ed operativo e chi deve attuarle;
- ✓ esplicitare la *metodologia* adottata: serve a chiarire al lettore, ai fruitori, il percorso intrapreso e l'applicazione delle regole per la formazione del documento sociale;
- ✓ rappresentare il *valore aggiunto*: fornisce la lettura del "ritorno" dell'outcome sociale, a cui si perviene per risultati parziali scaturenti dalle singole gestioni, in favore dei diversi stakeholder, affinché essi possano anche esprimere un loro giudizio sulle politiche attuate;
- ✓ misurare gli *outcome*: vengono riportati gli effetti delle ricadute sociali (per mezzo di appositi indicatori) sulla comunità (da differenziare per classi di stakeholder) delle scelte pubbliche adottate. Gli indicatori (come già



largamente approfondito nel paragrafo 3.1.2 del capitolo III) possono classificarsi in:

- indicatori qualitativi, che descrivono il tipo di intervento realizzato;
- indicatori quantitativi, che misurano il livello delle risorse impiegate ed i volumi prodotti;
- indicatori extracontabili, che, favorendo la comparazione nel tempo di un fenomeno misurabile, forniscono stime anche sulla valutazione di essi;
- indicatori economico-finanziari, che esprimono in modo più agevole e comprensibile i dati contabili della contabilità tradizionale;
- ✓ informare sulle *risorse umane e finanziarie* impiegate, sui *servizi erogati* e sui *bisogni sociali* soddisfatti: è utile per spiegare quanto “costa” un servizio pubblico in termini sia di personale impiegato che di esborsi finanziari sostenuti per realizzarlo, gli stessi servizi poi vanno chiaramente elencati suddividendoli per programmi erogati (evidenziandone gli obiettivi fissati, i risultati attesi e quelli raggiunti), e in che misura si sia assicurata la copertura territoriale o la domanda individuale promanata dalla comunità;
- ✓ attivare forme di *coinvolgimento degli stakeholder*: consente di migliorare l’implementazione delle politiche pubbliche e la loro valutazione in termini di efficacia, poiché solo grazie alla partecipazione attiva dei cittadini e di quanti si rapportano con l’Ente ai processi decisionali sarà possibile integrare la pianificazione strategica approvata dagli organi istituzionali. Gli stakeholder, una volta segmentati (mappati) per aree di interesse, individuando quindi quali categorie di questi vanno messi in relazione ai singoli settori di intervento, dovrebbero esprimersi:
  - prima dell’attivazione del processo di rendicontazione sociale, sul “cosa e come” rendicontare, quindi sui programmi e sui parametri metodologici;
  - dopo la pubblicazione della prima bozza di bilancio sociale, onde formulare proposte migliorative ed osservazioni per le future programmazioni;
- ✓ coinvolgere i *vertici politici*: è preferibile che l’iniziativa parta dai vertici istituzionali, poiché solo contando sul convincimento di questi sulla assoluta utilità degli strumenti di rendicontazione sociale il bilancio non

viene concepito come episodio sporadico (da presentare magari in occasione della fine del mandato amministrativo), garantendone così la ripetibilità anche in futuro dell'iniziativa;

✓ fare approvare il bilancio sociale dagli *organi istituzionali*: la vigente normativa non prevede alcuna obbligatorietà in tema di rendicontazione sociale, ma un "passaggio istituzionale" del bilancio sociale in Consiglio Comunale lo farebbe assurgere alla pari degli altri documenti ufficiali obbligatori;

✓ integrare il bilancio sociale con i *sistemi gestionali* e collegarlo alla *programmazione di mandato*: ciò favorirebbe la qualità e l'affidabilità della rendicontazione sociale rendendo quest'ultima imprescindibile ausilio per sostenere lo sviluppo di un circuito di collegamento tra programmazione e rendicontazione. Inoltre, faciliterebbe un riorientamento delle scelte strategiche presentate nel programma di mandato qualora queste non siano più rispondenti ai mutati contesti;

✓ *raccordare i programmi ed i progetti* con i documenti della contabilità tradizionale: quanto viene illustrato nel bilancio sociale non può essere considerata una dimensione esterna ed estranea a quanto elaborato nell'Ente attraverso gli atti di programmazione, di gestione e di rendicontazione. Perciò, individuare un sistema di rilevazione con codici identificativi dei programmi e dei servizi rappresentati "socialmente", che richiama le singole poste delle voci di bilancio contabile, permetterebbe una visione unitaria di un singolo fenomeno che può quindi essere analizzato sotto l'aspetto contabile e sociale;

✓ rendicontare *tutta l'attività* dell'Ente: non gioverebbe, poiché privo di significatività, presentare sotto la dimensione sociale solo una parte delle azioni amministrative realizzate;

✓ rappresentare le *forme associative e le società partecipate*: (società pubbliche per la gestione di servizi sociali, unioni di comuni, partecipazioni in altre società);

✓ presentare il *consolidato* del bilancio sociale: così come è raccomandabile rendicontare tutta l'attività amministrativa di un Ente, è

consigliabile allargare il campo di rappresentazione anche alle attività esternalizzate per le quali l'Amministrazione comunale abbia optato di affidarsi ad organismi strumentali per il perseguimento dei suoi fini istituzionali. Il bilancio consolidato aiuta, quindi, a guardare alla gestione della cosa pubblica in una prospettiva di inclusività e non di parzialità, distinguendo tra il bilancio dell'Ente locale e quello delle "partecipate", consentendo di esprimere valutazioni e giudizi sulla dimensione del "gruppo" riferibile a quell'Ente locale;

✓ ricorrere ad *audit esterno*: in attesa della entrata a regime della riforma sulle nuove modalità di nomina dei Revisori contabili<sup>252</sup>, sarebbe consigliabile affidare l'asseverazione dei bilanci sociali, in ogni caso, all'Organo di Revisione contabile o, in alternativa, ad una società di revisione esterna;

✓ costruire il bilancio sociale come un *processo interno*: il bilancio sociale deve essere concepito non come mero documento, ma come un processo aggregante diverse fasi, alle quali, si consiglia, partecipino, ognuno in funzione delle proprie competenze e del ruolo ricoperto, tutte le articolazioni interne delle aree e dei servizi attraverso cui è strutturato l'organigramma dell'Ente. Il coinvolgimento di tutti i dipendenti favorirebbe la consapevolezza del loro contributo all'intero processo ed assicurerebbe, inoltre, precisione e completezza delle necessarie informazioni;

✓ rappresentare il bilancio sociale integrandolo con una rendicontazione suppletiva, quale quella di *genere, ambientale, e di sostenibilità*;

✓ *pubblicare* i documenti di bilancio sociale: i bilanci sociali non siano elaborati per impolverarsi nei cassetti degli uffici comunali, dato che la finalità ultima è quella della trasparenza e della partecipazione. Quindi, si deve favorire una loro completa diffusione, attraverso ogni mezzo, anche avvalendosi del supporto di esperti di comunicazione, ai quali può affidarsi pure la cura dell'aspetto grafico e dei profili linguistici.

---

<sup>252</sup> Decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012, disciplinante la scelta dei Revisori attraverso l'estrazione a sorte da elenchi regionali, di cui alla L. n.148/2011.

Di seguito, si evidenzia in figura un benchmarking schematico tra una rappresentazione “ideale” di bilancio sociale e quanto realizzato dagli Enti che nel presente lavoro sono stati oggetto di indagine, anche al fine di coglierne il “gap informativo” di questi rispetto ad un prospettato “top” di bilancio sociale:

TAB. N. 22 - IL BENCHMARKING TRA I CASI ESAMINATI ED IL "TOP" DI UN BILANCIO SOCIALE

<i><u>VARIABILI "TOP"</u></i>	<i>COMUNE DI SANT'ANGELO IN LIZZOLA</i>	<i>COMUNE DI MARANELLO</i>	<i>COMUNE DI SERIATE</i>	<i>COMUNE DI SANTA MARIA CAPUA VETERE</i>	<i>COMUNE DI CAPACCIO</i>
<b>IDENTITÀ, VISION, MISSION</b>	CENNI	SI	NO	SI	NO
<b>PROGRAMMA ED ORGANI</b>	SI	SI	NO	SI	SI
<b>NOTE METODOLOGICHE</b>	SI	SI	SI	SI	CENNI
<b>VALORE AGGIUNTO</b>	IN PARTE	IN PARTE	NO	IN PARTE	NO
<b>INDICATORI DI OUTCOME</b>	SI	SI	SI	SI	SI
<b>RISORSE E SERVIZI</b>	SI	SI	SI	SI	SI
<b>MAPPATURA STAKEHOLDER</b>	SI	SI	NO	SI	NO
<b>COINVOLGIMENTO STAKEHOLDER EX ANTE</b>	SI	SI	NO	SI	NO
<b>COINVOLGIMENTO STAKEHOLDER EX POST</b>	SI	SI	NO	SI	NO
<b>INIZIATIVA VERTICI POLITICI</b>	SI	NO	NO	SI	SI
<b>APPROVAZIONE ORGANI ISTITUZIONALI</b>	SI	SI	SI	NO	SI
<b>INTEGRAZIONE SISTEMI GESTIONALI</b>	SI	SI	SI	SI	SI
<b>RACCORDO DI PROGRAMMI E PROGETTI CON CONTABILITÀ</b>	SI	SI	NO	NO	NO
<b>RENDICONTAZIONE INTERA ATTIVITÀ ENTE</b>	SI	SI	SI	SI	NO
<b>FORME ASSOCIATIVE E</b>	SI	SI	SI	NO	NO

<b>PARTECIPATE</b>					
<b>PRESENTAZIONE</b>	NO	NO	SI	NO	NO
<b>CONSOLIDATO</b>					
<b>AUDIT ESTERNO</b>	SI	SI	SI	NO	NO
<b>PROCESSO INTERNO</b>	SI	SI	SI	NO	SI
<b>RENDICONTAZIONE</b>	CENNI	CENNI	NO	NO	NO
<b>SUPPLETIVA</b>					
<b>PUBBLICAZIONE</b>	SI	SI	SI	SI	SI

Fonte: nostra elaborazione

## CONCLUSIONI

### PREMESSA.

Il lavoro di studio ed analisi sin qui condotto ha evidenziato l'utilità di individuare e diffondere "buone pratiche" di rendicontazione sociale, alla luce di una serie di disposti normativi che sono alla base delle nuove logiche di gestione della cosa pubblica e di relazione con la collettività amministrata. Non sono più sufficienti né le dichiarazioni di principio sulla "centralità" del cittadino né la sola emanazione di norme che propongano un orientamento delle amministrazioni ai risultati, perché va superata la logica del mero adempimento dei compiti. Oltre ai principi occorrono dunque gli strumenti, ma servono anche conoscenze su come utilizzarli e sulle condizioni che consentano agli stessi di raggiungere efficacemente gli scopi per i quali essi vengono adottati. Perciò, stante la necessità di porre in essere nuove modalità relazionali tra amministrazione e cittadini, improntate ad una logica della "resa del conto" e di un dialogo costante, può essere utile implementare strumenti quali il bilancio sociale (o il bilancio di mandato). Questi strumenti rappresentano senza dubbio un'opportunità per rendere meno astratto il principio di "apertura" delle pubbliche amministrazioni verso i cittadini, ma affinché ciò avvenga è necessario realizzare alcune condizioni. Innanzitutto non basta adottare uno strumento per assimilarne la logica sottostante. Non basta pubblicare il bilancio sociale (o il bilancio di mandato) per adempiere alla logica dell'*accountability*. Tali strumenti, difatti, possono facilitare il raggiungimento dell'intento della trasparenza e della partecipazione, ma non funzionano senza le conoscenze necessarie e soprattutto se non vi è la volontà di farli funzionare. Pertanto, prima di implementare un'iniziativa di rendicontazione sociale (o di mandato) è utile ricostruire il contesto istituzionale ed organizzativo dell'Ente, prendendo atto delle opportunità che possono essere sfruttate. Il bilancio sociale, se inteso come "processo" piuttosto che come mero documento di rendicontazione, aiuta ad un approccio relazionale, ad una instaurazione di dialogo e di confronto con i portatori di interesse; se, al contrario, si

concentrasse l'attenzione solo sui contenuti e sull'articolazione del documento, si corre il rischio di perdere di vista le esigenze delle diverse categorie di stakeholder e di non dedicare la necessaria considerazione alla coerenza tra rendicontazione, mission, strategie e valori dell'amministrazione.

L'introduzione di qualunque strumento di rendicontazione sociale, inoltre, deve essere preceduta ed accompagnata da azioni di formazione interna, dirette a far assimilare le logiche sottostanti lo strumento e le competenze tecniche, facilitando così sia il corretto svolgimento del processo sia la corretta implementazione (adottando, preferibilmente, modalità di organizzazione del lavoro in team e per progetti). Il bilancio sociale ed il bilancio di mandato, in ogni caso, non devono rappresentare un "corpo estraneo" rispetto ai processi di programmazione e controllo dell'amministrazione, ma vanno integrati nel complessivo sistema di rendicontazione. Non a caso, legare il bilancio sociale agli strumenti di controllo strategico aiuta le Amministrazioni a sviluppare la capacità di identificare le domande dei cittadini, di pianificare soluzioni, di formulare politiche e di valutare gli effetti che esse generano, valutando nel contempo la realizzazione della soddisfazione (customer satisfaction) dei bisogni sociali, in una logica di apprendimento dinamico.

L'approccio non deve limitarsi alla verifica della coerenza tra quanto pianificato e quanto realizzato, ma occorre saper leggere ed interpretare ciò che accade all'esterno dell'amministrazione e, di conseguenza, essere capaci di costruire le modalità attraverso cui le domande e i bisogni della collettività debbono essere tradotti in politiche. Da qualunque parte provenga la richiesta di "resa del conto" è sempre più sulle dimensioni strategiche, e cioè sul conseguimento o meno dei fini istituzionali delle amministrazioni, che occorre focalizzare il proprio agire; il che richiede che l'attenzione degli organi di governo locale sia concentrata soprattutto sulle ricadute sociali delle scelte pubbliche, che, rispetto ai canonici documenti contabili, possono essere meglio evidenziate se rappresentate adottando un bilancio sociale.



## Considerazioni finali

I *cases study* analizzati offrono lo spunto per alcune riflessioni, alcune di carattere generale, altre, invece, più direttamente riferibili alla concreta sperimentazione del bilancio sociale nelle diverse realtà esaminate. Nel presente lavoro si è esaminato il percorso della recente sperimentazione degli strumenti di rendicontazione sociale negli Enti locali, nello specifico, del bilancio sociale, per identificare il fattore predisponente l'iniziativa e se negli Enti oggetto di analisi potessero individuarsi comportamenti generalizzanti il fenomeno oggetto d'indagine.

In questa prospettiva l'idea che si è sviluppata nel corso della trattazione è che i documenti di bilancio sociale rappresentano lo strumento necessario ad integrare il sistema informativo obbligatorio previsto per legge per gli Enti comunali indagati. Più specificamente, il ruolo che è stato riconosciuto a tali forme di rendicontazione è stato quello di attivare il "controllo sociale", dal quale dipende in maniera prevalente la realizzazione del "buon andamento" della gestione pubblica. Gli effetti del "controllo sociale", nelle ipotesi che si sono sviluppate nella ricerca, non si fermano ad una valutazione del passato fondata sulla rendicontazione prodotta dall'Ente, ma coinvolgono anche gli aspetti di programmazione futura dando luogo, in questo modo, alla formazione di un completo circuito di programmazione e controllo inteso in ottica "sociale", per attuare il quale fondamentale ruolo è assegnato alla consultazione degli *stakeholder*. Sul punto si è rilevato, con il presente contributo, come l'attenzione al tema della responsabilità sociale da parte degli Enti locali si sia sviluppata soprattutto negli ultimi anni e che, in sostanza, sia ancora tutto sommato limitata ad alcuni Comuni. Tutti i documenti osservati, inoltre, si prefiggono di ampliare ed integrare le informazioni dei bilanci consuntivi; quindi, pur avendo essi un legame con i dati provenienti dalla contabilità tradizionale, tendono ad assumere un carattere informativo autonomo. Pertanto, i casi di bilanci sociali esaminati presentano un quadro di insieme vario ed eterogeneo. Se sotto l'aspetto metodologico è presente il richiamo alle indicazioni delle Linee Guida sia del Dipartimento della Funzione Pubblica che dell'Osservatorio sulla

Finanza e Contabilità degli Enti Locali, differenze sostanziali si sono riscontrate invece nei contenuti informativi, come evidenziato nel prospetto riepilogativo dell'*analisi orizzontale* (Tab. n. 15 – paragrafo 4.1.1.), mentre conforta riscontrare una discreta generalizzazione di alcune variabili dei casi esaminati, che si sono denominati *fattori ricorrenti* e che si sono rappresentati nella tabella di sintesi che segue.

**TAB N. 23 - I FATTORI RICORRENTI E COMUNI NELL'ANALISI ORIZZONTALE**

CATEGORIA	VARIABILI	FATTORE RICORRENTE
CONTESTO	• <b>Fattore predisponente l'iniziativa:</b>	
	Ridefinizione mission Ente	
	Diffusione cultura manageriale	<b>X</b>
	Nuovo contesto istituz. e organizzativo.	
	Processi riorgan. interna	
	Nuova strutturazione	
	Fine mandato	
	Altro	
	• <b>B.S. previsto in Statuto</b>	<b>NO</b>
PROCESSO DI RENDICONTAZIONE	Promotore iniziativa	<b>Vertice politico</b>
	Approvaz.. B.S.da organi collegiali Ente	<b>SI</b>
	Audit/Attest. conformità	<b>Revisore Conti</b>
	Motivazioni redazione B.S.	<b>Cultura della partecipazione, rendicontazione esterna</b>
	Individuaz. stakeholder (ex ante) e attivazione canali dialogo	<b>Focus group</b>
	Consultazione.ex post stakeholder	<b>SI</b>
	Redazione documento	<b>Risorse interne</b>
CARATTERI DOCUMENTO DI BILANCIO SOCIALE	Standard rendicontazione e modelli di B.S.	<b>Linee Guida Dipartimento Funzione Pubblica</b>
	Raggio azione	<b>Intera attività dell'Ente</b>
	N. edizioni	<b>in media: 3</b>
	Pubblicizzazione interna	<b>SI</b>
	Pubblicizzazione esterna	<b>Sito web istituzionale</b>
	Destinatari	<b>Organi politici e tecnici, cittadini, associazioni</b>
	Fonte dei dati	<b>Interne ed esterne</b>
N. pagine	<b>in media: 97</b>	
ULTERIORI ELEMENTI	Utilizzo B.S. per indirizzi strategici	<b>SI</b>
	Interconnessione altri strum. rendicontazione	<b>SI</b>
	Fattori successo	<b>Diversi</b>
	Fattori criticità	<b>Diversi</b>
	Ripetibilità futura	<b>SI</b>

Fonte: nostra elaborazione

Lo stile comunicativo descrittivo prevale rispetto alle informazioni di natura quantitativa nella maggior parte dei documenti, eccezion fatta per il Comune di Seriate (unico Ente ad aver prodotto un bilancio consolidato). Il ricorso a grafici e tabelle è costante. Per i bilanci sociali di Sant'Angelo in Lizzola e Maranello la veste editoriale è molto curata, con ampio utilizzo di immagini, illustrazioni e disegni. Solo nel caso di Santa Maria Capua Vetere i documenti di rendicontazione sono stati prodotti in concomitanza o in prossimità della tornata elettorale amministrativa per il rinnovo del Consiglio Comunale. In tale contesto si può ipotizzare che la valenza comunicativa sia sorta, nella gran parte dei casi, effettivamente dalla necessità di stabilire un confronto/scambio con i portatori di interessi, e non per una esigenza di comunicare gli esiti del governo della città al termine del mandato (al fine, quindi, di ricercare e rafforzare il consenso elettorale). Nasce da questo quadro variegato, dunque, l'impossibilità a formulare una generalizzazione documentale delle esperienze, da operare con confronti spaziali e temporali, in assoluto ancora più improbabile rispetto alla comparazione tentata nel presente lavoro che, come chiarito nella premessa metodologica, presenta evidenti limiti statistici avendo esaminato un *campione non probabilistico* dei casi secondo la procedura del *campione di convenienza*. Va detto che l'utilizzo del *benchmarking* all'interno del settore pubblico italiano, purtroppo, non risulta essere attualmente ancora sufficientemente sviluppato. Il *benchmarking*<sup>253</sup> consiste, infatti, in una attività di confronto delle performance, offre numerosi vantaggi anche se nel contempo presenta numerose difficoltà. Il paragone dei risultati ottenuti da un'amministrazione con quelli raggiunti da un'altra simile consente di avere efficaci parametri di valutazione; il problema che più spesso si presenta è dovuto al fatto che occorre tener conto delle numerose variabili che differenziano le diverse realtà. Il *benchmarking* nel bilancio sociale risulta essere di particolare utilità in quanto offre la possibilità di verificare con il confronto gli eventuali miglioramenti conseguiti sia nel corso del tempo, sia rispetto ad altri Enti, anche per comprendere eventuali

---

<sup>253</sup> Cfr.: MARCHITTO F., (2001), *Benchmarking nella pubblica amministrazione. Una metodologia per il miglioramento continuo*, Franco Angeli, Milano.

inefficienze in modo tale da intervenire sulle stesse per eliminarle. Ad ogni modo, nel lavoro di ricerca, attraverso l'*analisi orizzontale e verticale* delle varie esperienze, si è cercato di realizzare una *comparabilità*, ma al riguardo il giudizio è articolato. Se, da un lato, i documenti consentono di operare un *confronto nel tempo*, in particolare per quegli Enti che non sono alla prima esperienza di rendicontazione sociale, dall'altro non può dirsi lo stesso sulla possibilità di un *confronto nello spazio*. Infatti, non solo sono disponibili pochi bilanci sociali di Enti locali con analoghe dimensioni e caratteristiche, ma il confronto dei dati di diverse organizzazioni deve tenere conto anche delle differenze di contesto in cui agiscono. Sussiste, inoltre, anche il problema della disomogeneità degli indicatori: se sono riscontrabili procedure identiche nella rilevazione dei tipici indici di bilancio di natura finanziaria, non si verifica altrettanto nella rappresentazione degli indici che misurano l'efficacia e l'efficienza dei servizi a domanda individuale erogati. Il Ministero dell'Interno ha da qualche anno iniziato ad offrire una possibile soluzione al problema, fornendo un set di indicatori nel tentativo di poter operare un minimo raffronto dei risultati conseguiti dagli Enti locali. Nella banca dati del Dipartimento Finanza Locale<sup>254</sup> sono disponibili, oltre ai Certificati Consuntivi dei Comuni degli ultimi anni, anche alcuni indicatori di performance nell'erogazione dei servizi a domanda individuale. Si tratta di parametri di efficienza, costruiti dal rapporto tra costo totale diretto e numero di utenti, e da parametri di efficacia, che quantificano la misura delle domande soddisfatte su quelle presentate in totale. Ancora una volta, però, la costruzione dei principali indici poggia sui dati desumibili dalla contabilità finanziaria, non disponendo, la maggior parte degli Enti locali, di un adeguato sistema di contabilità economica e di controllo di gestione. Quindi, in sintesi, le esperienze di rendicontazione sociale analizzate fanno registrare approcci ed interpretazioni differenti. Tutte sembrano condividere, come emerso dai questionari trasmessi e dalle interviste telefoniche, la volontà di *dar conto* ai cittadini dell'identità e del ruolo di cui l'Ente si fa interprete, delle modalità di attuazione degli interventi e dei risultati

---

<sup>254</sup> <http://finanzalocale.interno.it>

ottenuti, con l'intento di guadagnarsi una legittimità ed un riconoscimento sociale basati sulla "sostanza" piuttosto che sulla autorità formale. Nonostante la finalità ultima appaia uniforme, assai differenti si rivelano gli obiettivi, gli approcci, le metodologie, così come diversa è anche l'enfasi posta su alcuni aspetti del processo di rendicontazione (riorganizzazione interna dell'Ente, diffusione di una cultura manageriale, nuovo contesto istituzionale ed organizzativo, motivazione alla comunicazione, miglioramento delle performance, ecc.). La varietà dei modelli e delle esperienze appare sufficiente a scoraggiare un lavoro di riconduzione del fenomeno ad un'unica ed omogenea unità di misura poiché ci sono allo stesso tempo similitudini generali e differenze particolari. In realtà, se dall'ottica della ricerca e della comparazione delle esperienze ci si sposta verso l'ottica dell'amministrazione, che sceglie di adottare o anela a migliorare il proprio processo di rendicontazione sociale, si può cogliere che la diversità degli approcci e delle soluzioni adottate rappresenterebbe più una ricchezza ed un incentivo al confronto piuttosto che costituire un ostacolo. Infatti, il confronto sistematico con altre realtà porterebbe le amministrazioni coinvolte, da un lato, a concentrarsi su quelle esperienze che più si avvicinano ai propri obiettivi di rendicontazione e, dall'altro, a innescare un processo di apprendimento basato sull'analisi e sull'interpretazione dell'altrui esperienza. E' pertanto in questa logica che ci si è posti una serie di domande di ricerca, alle quali i risultati delle riflessioni sin qui elaborate, coniugati alle evidenze derivanti dalle analisi orizzontale e verticale condotte, hanno consentito di approssimare delle risposte e delle conclusioni:

✓ *l'attuale sistema informativo contabile degli Enti locali è sufficiente ad assicurare una completa rendicontazione della performance, anche ai fini dell'attivazione del controllo sociale?*

Analizzando i documenti che compongono il "sistema di bilancio" (sia a livello preventivo che consuntivo) in generale degli Enti locali può affermarsi che, se da un lato la programmazione contempla tutte le dimensioni della gestione (dettagliando programmi e progetti da realizzare),

a livello di rendicontazione della performance è evidente la carenza informativa. Il “consuntivo” gestionale, rappresentato tramite i prospetti che compongono il rendiconto, si concentra esclusivamente sugli aspetti finanziari (e, solo per derivazione, sugli aspetti economici); con ciò si opera il controllo sugli equilibri e sui vincoli alla base della sopravvivenza dell’organizzazione, ma non si permette di attivare il necessario controllo sociale sulle modalità di impiego delle risorse per il soddisfacimento dei bisogni degli stakeholder;

✓ *quali, dunque, le carenze di rendicontazione nell’attuale sistema informativo contabile previsto normativamente?*

I profili di rendicontazione che sono carenti nell’attuale sistema informativo contabile degli Enti locali sono quelli connessi alla rendicontazione sociale, che agevolerebbe una lettura dei “risultati” della gestione non solo in termini di quanto effettivamente realizzato rispetto a quanto previsto, ma consentirebbe, in aggiunta all’elencazione di programmi e progetti, una specificazione dettagliata di:

- risorse umane e finanziarie impiegate;
- spese sostenute;
- servizi erogati;
- bisogni sociali soddisfatti;
- *outcome* prodotto nel territorio;

✓ *quali, allora, i possibili rimedi atti a colmare le lacune rilevate?*

Le evidenziate carenze possono trovare rimedio attraverso l’adozione di documenti di *reporting* sociale deputati ad assolvere la duplice funzione di *accountability* (all’interno e verso l’esterno dell’Ente) e di controllo strategico. Appare perciò chiaro che tutti gli Enti che si dotano di un bilancio sociale (o di altri strumenti affini) tentano di sviluppare forme autonome di integrazione del loro sistema informativo contabile, per assolvere alle carenze di cui alla contabilità tradizionale, mancando sul punto, purtroppo, una univocità di indirizzo, anche sul piano normativo;

✓ *vi sono dei modelli che si possono assumere come generalizzabili circa le modalità con cui gli Enti locali integrano i profili di rendicontazione rivolti all'esterno?*

Dall'esame dettagliato dei diversi bilanci sociali indagati emerge che le forme di rendicontazione e le metodologie prescelte non sono sempre simili. Nonostante ciò, le risultanze della ricerca hanno consentito di evidenziare anche alcune tendenze comuni e generalizzabili nei comportamenti di rendicontazione, fornendo alcune prime indicazioni di interesse per le future ricerche sulla rendicontazione sociale (si veda Tab. n° 23 – *Fattori ricorrenti comuni nell'analisi orizzontale*). Tra queste, il riferimento peculiare è alle Linee Guida emanate, a partire dal 2005, sugli standard di rendicontazione sociale adottati per la redazione del bilancio sociale, dal Dipartimento della Funzione Pubblica e dall'Osservatorio della Finanza e Contabilità degli Enti Locali, approfonditi nel capitolo II (si veda il paragrafo 2.3.2 del capitolo II). Comunque, si osserva, che la mancata integrazione fra sistema contabile “tradizionale” e strumenti di rendicontazione sociale sia da imputare in larga parte alla modalità di rappresentazione dei risultati contabili affidata esclusivamente, per gli Enti locali, alla contabilità finanziaria che questi adottano per legge; le prospettive di ricerca future dovrebbero pertanto percorrere la via di un approfondimento delle singole metodologie autonomamente sviluppate dagli Enti, al fine di comprendere quale modello appaia ottimale per assolvere alle funzioni di accountability e di controllo strategico, delineate attraverso lo sviluppo di un circuito di programmazione e rendicontazione in una ottica “sociale”. Individuate tali modalità, risulterà quindi determinante la tanto auspicata *riforma della contabilità pubblica locale* che, dal 2014, ma con una ampia sperimentazione già partita dal 2012, sta cambiando profondamente i meccanismi che guidano le gestione dei bilanci di Comuni e Province: il passaggio dalla vecchia contabilità finanziaria al *sistema economico-aziendale* e, conseguenza diretta di questo cambio di prospettiva, l'introduzione del *bilancio consolidato*, per registrare in un documento



d'insieme i risultati economici ottenuti dall'Ente locale e dalle sue partecipate.

### **Le prospettive della rendicontazione sociale.**

In considerazione di quanto sin qui detto, dunque, l'obiettivo immediato è quello di ridurre l'autoreferenzialità delle attuali esperienze di rendicontazione sociale assicurando, nel contempo, un loro confronto nelle diverse realtà territoriali. Ciò, però, sarà realizzabile solo mutando alcune condizioni di base su cui poggiano attualmente gli strumenti di rendicontazione adottati dagli Enti locali; per certe variabili, in verità, il legislatore nazionale sta portando a compimento tali innovazioni, come nel caso della già accennata riforma della contabilità pubblica locale e della nuova modalità di nomina dei Revisori dei Conti, per altre variabili si attende ancora un incisivo intervento, come un auspicabile coinvolgimento degli organi istituzionali nell'approvazione dei bilanci sociali (o di mandato e di altri strumenti affini) e la partecipazione attiva degli stakeholder, cittadini più di tutti, nei processi decisionali. In particolare, le leve critiche sono:

1. *la riforma della contabilità*: Tocqueville<sup>255</sup> teorizzava nei suoi scritti che la democrazia inizia con la pubblicazione del bilancio sulla “casa comunale”; ma se lo Stato, le Regioni e gli Enti locali redigono i documenti contabili secondo propri criteri, spesso non dialogando con le contabilità di altre strutture cui esternalizzano rilevanti masse di funzioni, ci si allontana sempre più dai sani principi di accountability che dovrebbero essere alla base e della trasparenza e del controllo sociale sulle politiche pubbliche. Si osserva però che, a partire dal 2009, nel nostro Paese è stato dato l'avvio ad una serie di ambiziosi processi di riforma tesi a modificare la struttura ed il funzionamento della Pubblica Amministrazione, allo scopo di renderla in grado di rispondere alle esigenze dei cittadini e delle imprese e, al contempo, assicurandone la sostenibilità sotto l'aspetto finanziario. Il riferimento è alla riforma sulla “valutazione, trasparenza e merito” di cui al

---

<sup>255</sup> Il visconte Alexis Henri Charles de Clérel de Tocqueville (Verneuil-sur-Seine, 29 luglio 1805 – Cannes, 16 aprile 1859) è stato un filosofo, politico e storico francese. Tra le sue opere, “*La democrazia in America*”, Utet, Torino, 1968.

D.lgs. 150/2009 (riforma Brunetta), alla riforma sul Federalismo fiscale<sup>256</sup> ed alla riforma della Contabilità pubblica<sup>257</sup>. In tale scenario di fondo sta prendendo forma la revisione del sistema di contabilità delle Autonomie locali. Il D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 “*Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42*”, pubblicato nella G. U. n. 172 del 26/07/2011, consentirà di disporre di bilanci omogenei, aggregabili e confrontabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili, per soddisfare le esigenze informative connesse al coordinamento della finanza pubblica, alla gestione del federalismo fiscale e alle verifiche del rispetto delle regole comunitarie. Il raggiungimento degli obiettivi comunitari dello Stato non dipende solo dal suo bilancio, quanto dal complesso dei risultati della Pubblica Amministrazione e del suo “consolidato”.

In sintesi, questi i principi di armonizzazione contabile del decreto<sup>258</sup>:

- rilevazione unitaria, attraverso l’adozione di un piano dei conti integrato, dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che economico-patrimoniale, potenziando gli strumenti informativi e di valutazione;
- introduzione di principi contabili generali a cui tutti gli Enti territoriali devono uniformarsi, favorendo comportamenti uniformi;
- rappresentazione corretta nei bilanci delle obbligazioni giuridiche perfezionate e maturate, mettendo fine al capitolo oscuro dei residui (attivi e passivi) che impedisce di capire le reali grandezze economiche che si mascherano dietro quei numeri spesso ingenti;
- illustrazione negli schemi di bilancio comuni delle voci differenziate per missioni e per programmi, permettendo un confronto ed un raccordo con le classificazioni economiche e funzionali delle spese e, di conseguenza, andando incontro alla pressante richiesta di controllo della spesa pubblica da

---

<sup>256</sup> Legge n. 5 maggio 2009, n. 42 “*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell’articolo 119 della Costituzione*”.

<sup>257</sup> Legge 31 dicembre 2009, n. 199 “*Legge di contabilità e finanza pubblica*”.

<sup>258</sup> Gazzetta Ufficiale n. 172 del 26.7.2011

parte dell'opinione pubblica (sempre più attenta alla modalità di utilizzo delle risorse);

- previsione dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato per le Amministrazioni territoriali che hanno enti o organismi strumentali al perseguimento dei propri fini istituzionali, rendendo in tal modo i bilanci "neutrali" rispetto al fenomeno della esternalizzazione e superandone l'attuale carenza conoscitiva.

Al fine di verificare l'efficacia del nuovo sistema è stato definito un innovativo procedimento *bottom up* di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso l'individuazione di una disciplina sperimentale biennale (partita dal 1° gennaio 2012 e che coinvolge le Amministrazioni interessate secondo criteri geografici e di dimensione demografica), destinata ad essere definita attraverso decreti legislativi previsti dall'art. 2, comma 7 della L. n. 42/2009. Tale fase provvisoria di sperimentazione è realizzata sotto la direzione della Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF) che coordina un tavolo tecnico formato da rappresentanti di enti territoriali (Regioni, Province, Comuni), da rappresentanti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e da rappresentanti del Ministero dell'Interno e dell'Istat.

Il nuovo sistema contabile informativo, ridisegnando l'architettura contabile degli Enti locali, non solo consente di implementare la contabilità economica, ma garantisce soprattutto la possibilità di determinare analiticamente i costi dei singoli servizi erogati e delle singole attività, anche ai fini di un confronto con i costi o fabbisogni standard. Le carenze di rendicontazione sociale, evidenziate con le modalità di rappresentazione dei risultati amministrativi sin qui seguiti, tenderebbero a vaporizzarsi a fronte del processo di riforma in atto. Inoltre, i nuovi schemi contabili e le innovazioni metodologiche consentirebbero l'estrapolazione dai bilanci pubblici di una "dimensione sociale" delle cifre, con una automatica trasposizione di questa nei documenti di rendicontazione sociale, che diverrebbero più standardizzati, più comprensibili, più comparabili, migliorando l'accountability verso i cittadini che percepirebbero così più

agevolmente la comunicazione dei risultati economici e finanziari conseguiti dalle istituzioni.

Con l'introduzione della riforma della contabilità pubblica si assiste al passaggio “dalla dittatura delle norme alla democrazia delle cifre”, come sostenuto dal Prof. Hinna<sup>259</sup>, e si attivano dei “*sistemi di raccordo per far colloquiare i piani e le relazioni sulla performance richiesti dalla Funzione Pubblica con i dati richiesti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per la spending review e le esigenze delle altre istituzioni pubbliche di controllo, Corte dei Conti inclusa. L'analisi dei costi dei servizi e dei prodotti offerti dalla P.A. legati al grande tema del federalismo fiscale sarà la grande sfida dei prossimi anni, come pure i nuovi sistemi di misurazione prima, e di valutazione poi, della performance sia individuale che organizzativa che possono consentire, attraverso il nuovo concetto di trasparenza, intesa come accessibilità totale, nuovi livelli di accountability*”;

2. *le nuove norme per la nomina dei Revisori dei Conti*: in tema di attestazioni di conformità sui bilanci sociali, l'analisi condotta sui documenti presentati ha evidenziato come l'asseverazione sia giunta, nella quasi totalità dei casi, da parte dei Revisori dei Conti i quali esprimono il loro parere di regolarità anche sui tradizionali documenti di contabilità (bilancio di previsione, variazioni di bilancio, rendiconto della gestione)<sup>260</sup>. Il punto di criticità dell'attestazione ad opera dei Revisori contabili è da ricercarsi nella procedura di nomina degli stessi, eletti dal Consiglio comunale<sup>261</sup> che quindi si sceglie il “controllore” deputato a sindacare le attività di indirizzo e programmazione del “controllato” (appunto, del Consiglio comunale). La manovra estiva del 2011 (decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), individuando tale criticità, ha disposto che le nomine dei Revisori siano sottratte all'influenza della politica e, in particolare, alla maggioranza che governa l'Ente. Con la pubblicazione in G.U. n. 67 del 20.03.2012 è

<sup>259</sup> HINNA L., (2011), in “*Press (Professione economica e sistema sociale)*” n. 39/2011 – Rivista mensile del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC).

<sup>260</sup> Art. 239 Testo Unico Enti Locali – Dlgs. 18 agosto 2000 n. 267.

<sup>261</sup> Art. 234 Testo Unico Enti Locali – Dlgs. 18 agosto 2000 n. 267.

entrato in vigore, dal 04.04.2012, il Decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012<sup>262</sup>, disciplinante la scelta dei nuovi Revisori che avverrà attraverso l'estrazione a sorte da elenchi regionali, con criteri che individuano come indicatori di professionalità l'anzianità di iscrizione all'Albo dei Revisori e la presenza nei curricula di crediti formativi in tema di gestione degli Enti locali, garantendo così un controllo indipendente e qualificato;

3. *il coinvolgimento degli organi istituzionali*: la prassi amministrativa attuale, come già evidenziato, è spesso sbilanciata a favore delle procedure e dell'attenzione alla correttezza degli atti. La redazione del *bilancio sociale* ha invece evidenziato l'utilità di porsi da un altro punto di osservazione, quello dei risultati e della ricaduta sui cittadini delle attività pubbliche erogate. Ma se gli artefici delle scelte pubbliche, come risaputo, sono gli amministratori comunali (prescelti dai cittadini in modo democratico in occasione delle elezioni), allora un maggior coinvolgimento del consiglio (quale espressione più ampia della collettività su cui incidono le politiche pubbliche) attraverso un passaggio istituzionale, favorirebbe un dibattito più consapevole e, forse, più costruttivo tra maggioranza e opposizione e, per tale via, una maggiore democraticità dell'agire pubblico. Nei casi esaminati con la presente ricerca solo in una realtà (Santa Maria Capua Vetere) non vi è stata l'approvazione del bilancio sociale da parte degli organi istituzionali;

4. *la partecipazione attiva nei processi decisionali*: i processi di rendicontazione e di controllo devono tendere ad illustrare bilanci sempre più "sociali", da realizzare attraverso la partecipazione dei vari interlocutori. La sfida è quella di riuscire a realizzare un "circolo virtuoso": la richiesta di maggiore *accountability* da parte degli stakeholder deve spingere l'amministrazione pubblica a rendicontare obiettivi, azioni e risultati; ciò dovrebbe determinare una loro maggiore consapevolezza e, quindi, una domanda di partecipazione attiva alle fasi del processo decisionale, tra cui la pianificazione delle strategie. A sua volta, la partecipazione alla

---

<sup>262</sup> Regolamento adottato in attuazione dell'articolo 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, recante: "Istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e modalità di scelta dell'organo di revisione economico-finanziario".

pianificazione strategica può comportare una ulteriore richiesta di “resa del conto” sui risultati conseguiti<sup>263</sup>. Se poi ci si sofferma sull’attuale contesto in cui operano gli Enti locali, sembra profilarsi la necessità di una ulteriore spinta: l’azione amministrativa è improntata oggi sempre più a logiche di gruppo e di network, ed in un tale scenario sorge l’esigenza di trovare assetti e strumenti in grado di gestire la complessità. Da un lato, l’intento che ci si pone è quello di realizzare un raccordo tra le logiche del network ed il controllo strategico, ed al contempo individuare forme di controllo strategico “partecipato” aperto ad una più ampia platea di soggetti; dall’altro, occorre individuare forme di rendicontazione sociale che superino i confini della singola amministrazione, includendo nella rendicontazione informazioni ed indicatori relativi alle attività poste in essere dai partner dell’Ente e rappresentativi degli impatti complessivi generati dal network sul tessuto socio-economico locale. Proprio per tale ragioni, allora, è utile richiamare il monito giunto in occasione della premiazione dell’Oscar di Bilancio per la P.A.<sup>264</sup>, avvenuta presso il Comune di Milano nel 2011, dal Presidente della Giuria Prof. Dino Piero Giarda (si fa rinvio al capitolo III - paragrafo 3.1.3) che sottolineò il contributo che gli Enti locali possono fornire al risanamento dei conti dello Stato, spronando quindi le amministrazioni periferiche ad informare compiutamente i cittadini delle modalità con cui esse concorrono al perseguimento dei fini sociali; ma, aggiunse, che pur premiando con l’Oscar di bilancio quelle che vengono ritenute “best practices” di rendicontazione sociale, i bilanci degli Enti, essendo costruiti secondo gli schemi della contabilità pubblica, non evidenziano il contributo che hanno dato al conto consolidato e se hanno concorso in modo positivo alla politica di risanamento finanziario del Paese.

Dunque, alla luce delle considerazioni emerse, può concludersi che la rappresentazione della rendicontazione sociale, così come viene oggi concepita, non è esaustiva e necessita di integrazioni e correttivi, alcuni dei quali, come illustrato, stanno già giungendo da disposizioni normative, altri

---

<sup>263</sup> “Sfida programmazione per controlli e verifiche” in *Revisione, guida ai nuovi principi* -Il Sole -24 Ore – Guida agli Enti Locali, Focus n. 5 – 6 dell’11 febbraio 2012.

<sup>264</sup> [www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)

invece dovranno arrivare dalla ricerca scientifica o dal contributo che, spero,  
il presente lavoro ha umilmente offerto.





## BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., (2003), *Studio di fattibilità per la costruzione del bilancio delle amministrazioni pubbliche in un'ottica di genere*. Rapporto di ricerca finale, Regione Emilia Romagna.
- AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., (1994), *Economia aziendale*, Il Mulino, Bologna.
- ALLEGRETTI G., (2001), *Bilancio partecipativo e gestione urbana: l'esperienza brasiliana di Porto Alegre*, in CARLI M. (a cura di), *Il ruolo delle Assemblee Elettive*, Giappichelli, Torino.
- AMADUZZI A., (1965), *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino.
- AMADUZZI A., (1978), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino.
- AMODEO D., (1965), *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli.
- AMURA S., (2003), *La città che partecipa*, Ediesse, Roma.
- ANDRIOLA L., SERAFINI C., (2002), *Il bilancio sociale: obiettivi, principi e principali esperienze in atto*, Enea, Roma.
- ANDRISANI P.J., HAKIM S., SAVAS E.S., (2002), *The New Public Management: Lessons from Innovating Governors and Mayors*, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- ANSELMINI L., (1995), (a cura di), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini.
- ANSELMINI L., (1995), *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Giappichelli, Torino.
- ANSELMINI L., (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino.
- BANDETTINI A., (1981), "Responsabilità sociale dell'impresa" in AA.VV., *Bilancio d'esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*; Giuffrè, Milano.
- BARILE S., METALLO G., (2002), *Le ricerche di Mercato. Aspetti metodologici e applicati, II ed.*, Giappichelli, Torino.

- BARTOCCI L., (2003) , *Il bilancio sociale negli enti locali. Fondamenti teorici e aspetti metodologici*, Giappichelli, Torino.
- BARTOLOMEO M, MALAMAN R., PAVAN M, SAMMARCO G., (1995), *Il bilancio ambientale d'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- BARZELAY M., (2001), *The New Public Management: Improving research and policy dialogue*. University of California Press, New York.
- BENESATTO E., (2006), (contributo a cura di), *La comunicazione pubblica tra marketing management e customer satisfaction*, in Alessandro Rovinetti, *Fare comunicazione pubblica. Normative, tecniche, tecnologie*, Comunicazione Italiana edizioni, aprile 2006.
- BERTINI U., (1991), *Scritti di politica aziendale*, Giappichelli, Torino.
- BERTOCCHI M, LATELLA G., (2005), *La mappatura degli stakeholder*, Guida agli Enti Locali, n, 7/05, Il sole 24 Ore, Milano.
- BESTA F., (1916), *La Ragioneria*, Vol I, Vallardi, Milano.
- BESTA F., (1922), *La Ragioneria Parte I* Francesco Vallardi, Milano.
- BISIO L., MAZZOLENI M., (2008), *Manuale di management dell'ente locale. Logiche e strumenti di governance pubblica*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- BORGONOV E., (1988), *Gli strumenti informativo-contabili per le decisioni nella pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Strumenti informativo-contabili per le decisioni aziendali*, Clueb, Bologna.
- BORGONOV E., (2000), "Governare l'amministrazione pubblica con il sistema a rete", in *Azienda Pubblica*, n. 5
- BORGONOV E., (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 3° ed., Egea, Milano.
- BORGONOV E., (2004), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 4° ed., Egea, Milano.
- BORZAGA C., FAZZI L., (2011), *Le imprese sociali*, Carocci, Roma.
- BOUCKAERT G., HALLIGAN J., (2008), *Managing Performance. International Comparisons*, Routledge, Oxon.
- BRUSA L., (2000), *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano.

- CALOMINO L., (2008), *“Comunicazione e Marketing Sociale: Caratteristiche e Scopi”*, PsicoLAB, Firenze.
- CARLINI R., (2011), *L'economia del noi. L'Italia che condivide*, Editori Laterza, Roma-Bari.
- CASELLI L., (1970), *L'impresa pubblica nell'economia di mercato*, Giuffrè, Milano.
- CASSANDRO P.E., (1979), *Le gestioni erogatrici pubbliche*, Utet, IV Ed., Torino.
- CASSANDRO P.E., (1980), *Sul concetto di “economicità” aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, maggio-giugno.
- CAVALIERI E., (1981), *“Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa”*, in *Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale*, n.3.
- CAVALIERI E., (2000), *L'economicità e le condizioni di equilibrio del sistema d'impresa*, in CAVALIERI E., (a cura di), *Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino.
- CAVALIERI E., RANALLI F., (1994), *Appunti di economia aziendale. Attività aziendale e processi produttivi*, I vol., Kappa, Roma.
- CAVICCHI P., DALLE DONNE A., DURAND C., PEZZATO G., (2003), *Bilancio sociale e ambientale*, IPSA, Milano.
- CEPIKU D., (2005), *Governance: riferimento concettuale o ambiguità terminologica nei processi di innovazione della P.A.*, Azienda Pubblica n. 1.
- CHEVALIER A., (1977), *Le bilan social de l'entreprise*, Masson, Paris, II ed.
- CHIESI M.A., MARTINELLI A., PELLEGATTA M., (2000), *Il bilancio sociale stakeholder e responsabilità sociale d'impresa*, Il sole24Ore, Milano.
- CISI M., (2003), *Il bilancio ambientale*, Giappichelli, Torino.
- COASE R.H., (1960), *The problem of social cost*, in *Journal of Law and Economics* (trad. It. 2001), *La natura dell'impresa/il problema del costo sociale*, Asterios Editore, Trieste.

- COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, (2001), *La Governance Europea. Un Libro Bianco*, Bruxelles.
- CORTICELLI R., (1979), *La crescita dell'azienda. Armonie e disarmonie di gestione*, Giuffrè, Milano.
- DE CANDIDO D., (1992), *Guida alla ricerca motivazionale*, Franco Angeli, Milano.
- DE FABRITIIS, F., ALESSANDRINI A., ALFONSO L., CORUZZI M., (2006), *La nuova comunicazione dell'ente locale. Organizzare l'ascolto, l'informazione e la partecipazione degli stakeholder*, Franco Angeli, Milano.
- DE LUCA A., (2012), *Le ricerche di mercato. Guida pratica e teorica*. Franco Angeli, Milano.
- DE SANTIS G., VENTRELLA A.M., (1980), *Il bilancio sociale dell'impresa*, documenti ISVET, Franco Angeli, Milano.
- DENTE B., VECCHI G., (1999), "La valutazione ed il controllo strategico", in DENTE B., AZZONE G., (a cura di), *Valutare per Governare: il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Etas, Milano.
- DEODATO C., FRETTONI F., (2009), *La riforma Brunetta; le nuove regole del lavoro pubblico*, NelDiritto Editore, Roma.
- DI BENEDETTO P., (con il contributo di ABRUZZO F.), (2008), "Del Comunicare e dell'Informare. L'Informazione e la Comunicazione Istituzionali. La Legislazione dalla Costituzione italiana alla Legge 150 del 2000", Graus Editore, Napoli.
- ELKINGTON J., HARTIGAN P., (2008), *Fuori dagli schemi. Gli imprenditori sociali che cambiano il mondo*, Etas, Milano.
- ELSON D., (1998), "Integrating gender issues into national budgetary policies and procedures: some policy options", in *Journal of International Development*, vol.10.
- FARNETI G., (1995), *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Giappichelli, Torino.

- FARNETI F., (2004), *Il progressivo affermarsi del principio di accountability negli enti locali. Le implicazioni di tipo manageriale*, FrancoAngeli, Milano.
- FARNETI F., POZZOLI S., (2005), (a cura di), *Bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale*, Ipsoa, Milano.
- FARNETI G., (1992), *Quali “valori” per l’“azienda” ente locale?*, Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, n. 7-8, luglio –agosto.
- FARNETI G., (1999), *“Verso una nuova definizione di ‘azienda’, con quali conseguenze sull’Economia Aziendale: prime riflessioni”*, Rivista italiana di Ragioneria e di Economia aziendale, n. 7-8, luglio-agosto.
- FERRARIS FRANCESCHI R., (1987), *Sul problema della teoria nell’economia aziendale*, in AA.VV., *Saggi di economia aziendale per Lino Azzimi*, Giuffrè, Milano.
- FERRARIS FRANCESCHI R., (1998), *Problemi attuali dell’Economia aziendale in prospettiva metodologica*, Giuffrè, Milano.
- FERRERO G., (1968), *Istituzioni di economia d’azienda*, Giuffrè, Milano.
- FOGLIO A., (2003), *Il marketing pubblico. Il marketing dello Stato, degli Enti locali, degli Enti pubblici nazionali e territoriali*, Collana AM, Franco Angeli, Milano.
- FORD J.D., SCHELLENBERG D.A., (1982), *Conceptual Issues of Linkage in the Assessment of Organizational Performance*, in “Academy of Management Review”, Vol. 7, n. 1.
- FOSTER P., GOMM R., HAMMERSLEY M., (2000), *Case Study Method. Key Issue, Key Texts*, Sage, Londra.
- FREEMAN R.E., (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Pitman, Marshfield, Mass.
- FREY M., (2002), *”Il bilancio socio-ambientale e di sostenibilità”*, in HINNA L., a cura di, *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- GABROVEC MEI, (2002), *Economia, etica e valori d’impresa*, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, tomo I, vol. III, Egea. Milano.

- GBS, GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, (2001), *Principi di reazione del bilancio sociale*, Adnkronos Comunicazioni Spa, Milano.
- GBS, GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, (2005), *La rendicontazione nel settore pubblico*, in *Il bilancio sociale. Standard di base e documenti di ricerca*, Giuffrè, Milano.
- GIANNESSI E., (1960), *Aziende di produzione originaria, Vol. I: Le aziende agricole*, Corsi, Pisa.
- GIANNESSI E., (1969), *Considerazioni critiche intorno al concetto di azienda* in AA.VV. *Scritti in onore di Giordano dell'Amore*, parte seconda, "Saggi di discipline aziendali e sociali", volume I, Giuffrè, Milano.
- GIORGETTI A., (2002), *Bilancio e ambiente*, Egea, Milano.
- GIOVANELLI L., (1995), *La comunicazione economica nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- GIUSEPPONI K., (2003) "Controllo di gestione e comunicazione sociale nelle realtà pubbliche", in Giusepponi K. (a cura di), *L'evoluzione del controllo di gestione nelle realtà pubbliche e non profit. Riflessioni ed esperienze*, Gruppo Editoriale Esse Libri Simone, Napoli.
- GIUSEPPONI K., (2004), *Il bilancio sociale degli enti locali. Contenuti e relazioni con il controllo di gestione*, Giuffrè, Milano.
- GIUSEPPONI K., (2006), *L'azienda. Il soggetto economico ed il soggetto giuridico*, in Marchi L., (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino.
- GOLDSMITH S., EGGERS W.D., (2010), *Governare con la rete. Per un nuovo modello di pubblica amministrazione*, Ibl libri, Torino.
- GOLINELLI G., (2010), *L'approccio sistemico vitale (Asv) al governo dell'impresa.. Verso la scientificazione dell'azione di governo*, Volume II, Cedam, Padova.
- GRANDI R., (2007), *La comunicazione pubblica. Teorie, casi, profili normativi*, Carocci, Roma.
- GRAY R., OWEN D., ADAMS C., (1996), "Accounting and Accountability. Changes and challenges in corporate social and environmental reporting", Prentice Hall, London.

- GUARINI E., (2000), *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto sui sistemi di misurazione e controllo*", in *Azienda Pubblica*, n. 6.
- HINNA L., (2004), *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano.
- HINNA L., (2002), *Bilancio sociale, scenario, valenze e settori*, in HINNA L., (a cura di), *Il Bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- HINNA L., LASALVIA M., (2011), *La riforma della pubblica amministrazione tra diritto e management*, EPC Libri, Roma.
- HINNA L., MENEGUZZO M., MUSSARI R., DECASTRI M., (2006), *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw-Hill, Milano.
- HINNA L., VALOTTI G., (2010), *Gestire la performance*, Maggioli, Rimini.
- HINNA, L., (2002), *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1996), *The Balanced Scorecard, translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1999), "The Balanced Scorecard for Public Sector Organisations", in *Balanced Scorecard Report*, Harvard Business School Press, Boston.
- KOTLER P., (1967), *Marketing Management: analysis, planning and control*, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice Halls.
- KOTLER P., (1987), *Marketing Management* Englewood Cliffs (N.J.), Prentice Halls.
- KOTLER P., SCOTT G.W., (1993), *Marketing Management*, Isedi, Torino.
- LESTER M. S., (2009), *Modello di new governance, cioè di sussidiarietà*, in *Atlantide* n. 3/2009, numero 18, Guerini, Milano.
- MANCINI P., (1996), "La comunicazione pubblica" Laterza, Roma-Bari.
- MARCHITTO F., (2001), *Benchmarking nella pubblica amministrazione. Una metodologia per il miglioramento continuo*, Franco Angeli, Milano.

- MARCUCCIO M., (2005), *Il bilancio sociale e la comunicazione esterna dei risultati*, in *Azienda Pubblica*, n. 3.
- MARTINI A., CAIS G., (1999), *Controllo e valutazione: un ennesimo tentativo di sistematizzazione concettuale. Relazione al II Congresso Associazione Italiana Valutatori*, Napoli.
- MASINI C., (1970), *Lavoro e risparmio. Economia d'azienda*, Utet, Torino.
- MATACENA A., (1993), *La responsabilità sociale: da vincolo ad obiettivo. Verso una ridefinizione del finalismo d'impresa*", in *AAVV, Scritti in onore di Carlo Masini*, tomo I, vol. III, Egea, Milano.
- MAZZARA L., (2003), *Il bilancio di mandato: uno strumento per migliorare la trasparenza della comunicazione tra ente locale e collettività*, in *Azienda Pubblica*, n. 4.
- MAZZARA L., (2009), *Il piano strategico nell'ente locale*, Ipsoa, Milano.
- MAZZOLENI M., (2004), *Il governo economico degli enti locali e la partecipazione dei cittadini: il bilancio sociale come strumento di comunicazione e controllo strategico*, Franco Angeli, Milano.
- MC LAUGHLIN K., OSBORNE S., FERLIE E., (2002), *New Public Management: Current Trends and Future Prospects*, Routledge, London.
- MELCHIORRI C., BREMBILLA B., MANZONI P., (2011), *Dalla Politica alla Buona Amministrazione. Come realizzare il programma elettorale ed innovare la Pubblica Amministrazione*, Collana AM, Franco Angeli, Milano.
- MELE R., SICA L., (1995), (a cura di), *L'evoluzione degli studi di impresa*. Cedam, Padova.
- MENEGUZZO M., (1999), *Managerialità, Innovazione e Governance. La pubblica amministrazione verso il 2000*, Aracne, Roma.
- MENEGUZZO M., (1997), "Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L'esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale", in *Azienda Pubblica*, n.6.
- MINOUGE M., POLIDANO C., HULME D., (1999), *Beyond the New Public Management: Changing Ideas and Practices in Governance*, Edward Elgar Publishing, London.



- MIO C., (2005), *Corporate social responsabilità e sistema di controllo: verso l'integrazione*, Franco Angeli, Milano.
- MOORE M.H., (2003), *La creazione di valore pubblico. La gestione strategica nella pubblica amministrazione*, Guerini e Associati, Milano - Edizione originale *Creating Public Value*, Harvard University Press, Cambridge, Mass., 1995.
- MURRAY R., CAULIER GRICE J., MULGAN G., (2011), *Il libro bianco sulla innovazione sociale*, The Young Foundation e Nesta, London. (edizione italiana a cura di Alex Giordano e Adam Arvidsson – Societing).
- MUSSARI R., (1996), *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.
- NATALINI A., (2006), *Il tempo delle riforme amministrative*, Il Mulino, Bologna.
- OECD, (1997), *In Search of Results: Performance Management Practices in 10 OECD Countries*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2004), *Public Sector Modernization: Governing for Performance*, Policy Brief, OECD Publishing, Paris.
- OECD, (2005), *Modernising Government. The Way Forward*, OECD Publishing, Paris.
- ONIDA P., (1980), *Economia d'azienda*, Utet, Torino.
- PAOLINI A., (2006), *Le condizioni di equilibrio aziendale*, in Marchi L. (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, 6<sup>a</sup> ed..
- PASSAPONTI B., (1984), *I prezzi politici nei servizi di pubblica utilità*, SEU, Pisa.
- PEZZANI F., (2003), (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- PICCHIO A., (2001), *I bilanci pubblici in una prospettiva di genere*, Relazione presentata al seminario IDEA "Valutazione in chiave di genere delle politiche pubbliche".
- PIRA F., (2000), *Di fronte al cittadino: linee di comunicazione dell'ente pubblico nel territorio*, Franco Angeli, Milano.

- PISONI P., (1996), *Le caratteristiche del sistema azienda*, in AA.VV., *Lezioni di Economia Aziendale*, Giappichelli, Torino.
- POLLIT C., BOUCKAERT G., (2002), *La riforma del management pubblico*, Bocconi Editore, Milano.
- PORTER M.E., KRAMER M.R., (2011), “Creare valore condiviso”, in *Harvard Business Review Italia*, n. 1/2, gennaio / febbraio.
- POZZOLI S., (2000), *Il controllo strategico: passo avanti o battuta d'arresto?*, in *Azienditalia*, n. 5.
- PROPERSI A., (2006), *Contabilità e bilanci nell'ente locale. Contabilità finanziaria, bilanci, programmazione e controllo di gestione, revisione, bilancio sociale*, Franco Angeli, Milano.
- REBORA G., (1999), *Un decennio di riforme*, Guerini, Milano.
- RHENMAN E., (1968), *Industrial Democracy and Industrial Management*, Tavistock Publications Limited, London.
- RICCABONI A., (1993), “Gerarchia degli obiettivi d'impresa e sistema di gestione delle performance”, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, Egea, Milano.
- RIDLEY – DUFF R., SEANOR P., (2011), “Leadership and Social Entrepreneurship”, in Ridley – Duff R., Bull M., (a cura di), *Understanding Social Enterprise. Theory & Practice*, SAGE, London.
- ROBERTS R. W., (1992), *Determinants of corporate social responsibility disclosure*, in *Accounting, Organisations and Society*, vol. 17, n. 4.
- ROGATE C., (2002), “Esperienze e riflessioni critiche sul bilancio sociale nel settore pubblico”, in *Azienda Pubblica*, n. 6.
- ROGATE C., TARQUINI T., (2004), *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini.
- ROGATE C., TARQUINI T., (2008), *Il bilancio sociale nelle pubbliche amministrazioni territoriali*, Maggioli, Rimini.
- ROVINETTI A., (2006), *Comunicazione pubblica. Sapere e fare*, Il Sole 24 ore, Milano.
- RUFFINI R., (2004), *Fondamentali di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, De Agostini, Roma.

- RUSCONI G., (1988), *Il bilancio sociale d'impresa. Problemi e prospettive*. Giuffrè, Milano.
- SALVEMINI S., (1978), "A che punto siamo con il bilancio sociale?", in *Sviluppo e Organizzazione*, n. 47, maggio-giugno, Milano.
- SARACENO P., (1961), *Il fine di lucro nelle aziende pubbliche di produzione*, in AA.VV, *Saggi di economia aziendale e sociale in memoria di G. Zappa*, Vol. III, Giuffrè, Milano.
- SAVINO M., (2003), *Le riforme amministrative*, in CASSESE S., (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Giuffrè, Milano.
- SHARP R., (2000), "The economics and politics of auditing government budgets for their gender impacts", University of South Australia, Magill, South Australia, Hawke Institute Working Paper Series, n. 3.
- SHARP R., BROOMHILL R., (1990), "Women and government budgets", in *Australian Journal of Social Issues*, 25(1), 1-14.
- SOSTERO U., (2003) , *L'economicità delle aziende. Rappresentazione e valutazione delle performance e dell'equilibrio nelle imprese, nelle aziende non profit e nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano.
- SOSTERO U., BUTTIGNON F., (2002), *Il modello economico finanziario. Introduzione alla costruzione e analisi di bilancio, al calcolo matematico e alla valutazione dell'impresa*, Giuffrè, Milano.
- TAMASSIA L., (2009), *Gestione del personale degli enti locali. Aggiornato alla riforma Brunetta*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- TANESE A., (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, ESI, Napoli.
- TERZANI S., (1984), *Responsabilità sociale dell'azienda*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia aziendale, n.7-8, luglio-agosto.
- VALOTTI G., (2001), *La riforma delle autonomie locali: dal sistema all'azienda*, Egea, Milano.
- VERMIGLIO F., (1984), *Il "bilancio sociale" nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo editor, Messina.
- VILLA F., (1840), *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche, ossia elementi di scienze economico-amministrative applicati*

*alla tenuta dei registri, ed alla compilazione e revisione dei rendiconti, Parte I, "Della contabilità in generale e della sua applicabilità alle private amministrazioni", Angelo Monti, Milano.*

- VIVIANI M., (1999), *Specchio magico. Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Il Mulino, Bologna.
- YIN R., (1994), *Case Study Research. Design and Methods*, Sage, Londra.
- YUNUS M., (2010), *Si può fare! Come il business sociale può creare un capitalismo più umano*, Feltrinelli, Milano.
- ZANGRANDI A., (2000), *Economicità delle aziende non profit: per promuoverne lo sviluppo*, in ZANGRANDI (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, EGEA, Milano.
- ZANGRANDI A., (1988), *Finalità e criteri per gli studi di casi*, in *Azienda Pubblica*, n. 1.
- ZAPPA G., (1927), *Tendenze nuove negli studi di Ragioneria. Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia*, S. A. Istituto Editoriale Scientifico, Milano.
- ZAPPA G., (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo I, Giuffrè, Milano.

## SITOGRAFIA

- [www.oecd.org/daf/corporate/principles](http://www.oecd.org/daf/corporate/principles)**

- Organizzazione e Cooperazione dello Sviluppo Economico – Sezione Principi di Corporate Governance.
- [www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk)**

- Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) of London (UK).
- [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)**

- Global Reporting Iniziative (GRI) – Organizzazione non profit che promuove la sostenibilità economica, ambientale e sociale.
- [www.comune.copparo.fe.it](http://www.comune.copparo.fe.it)**

- Comune di Copparo (Fe) – Sezione bilancio sociale.
- [www.cndcec.it](http://www.cndcec.it)**

- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.
- [www.gruppobilanciosociale.org](http://www.gruppobilanciosociale.org)**

- Associazione Nazionale per la ricerca scientifica sul bilancio sociale – G.B.S. (Gruppo di studio sul Bilancio Sociale).
- [www.riformabrunetta.it](http://www.riformabrunetta.it)**

- Portale sulla Legge di riforma della Pubblica Amministrazione – Decreto Legislativo n. 150/2009.
- [www.bilanciosociale.it](http://www.bilanciosociale.it)**

- Sito di professionisti italiani per la sostenibilità e la diffusione del bilancio sociale.
- [www.innovazionepa.gov.it](http://www.innovazionepa.gov.it)**

- Ministero per la Pubblica Amministrazione e la Semplificazione.
- [www.formez.it](http://www.formez.it)**

- Centro Formazione e Studi sulla Pubblica Amministrazione - Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri.
- <http://osservatorio.interno.it>**

- Ministero dell'Interno – Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.
- [www.labser.it](http://www.labser.it)**

- Laboratorio di consulenza per il management dei servizi pubblici.

**[www.cantieripa.it](http://www.cantieripa.it)**

- Laboratorio Cantieri dell’Innovazione - Dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

**[www.clear-life.it](http://www.clear-life.it)**

- City ed Local Environmental Accounting ed Reporting – Gruppo di Studio sulla Contabilità Ambientale negli Enti Locali.

**[www.genderbudget.it](http://www.genderbudget.it)**

- Gruppo di Studio per la diffusione del Bilancio di Genere.

**[www.ferpi.it](http://www.ferpi.it)**

- Federazione delle Relazioni Pubbliche Italiana – Sezione Oscar di Bilancio della P.A..

**[www.comune.santangeloinlizzola.pu.it](http://www.comune.santangeloinlizzola.pu.it)**

- Comune di Sant’Angelo in Lizzola (Pu) – Sezione bilancio sociale.

**[www.comune.maranello.mo.it](http://www.comune.maranello.mo.it)**

- Comune di Maranello (Mo) – Sezione bilancio sociale.

**[www.comune.seriatae.bg.it](http://www.comune.seriatae.bg.it)**

- Comune di Seriate (Bg) – Sezione contabilità e bilancio.

**[www.comune.capaccio.sa.it](http://www.comune.capaccio.sa.it)**

- Comune di Capaccio (Sa) – Sezione bilancio sociale.

**[www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it](http://www.comune.santa-maria-capua-vetere.ce.it)**

- Comune di Santa Maria Capua Vetere (Ce) – Sezione bilancio sociale.

**[www.rgs.mef.gov.it](http://www.rgs.mef.gov.it)**

- Ragioneria Generale dello Stato – Ministero dell’Economia e delle Finanze.

**[www.ipsas.org](http://www.ipsas.org)**

- International Public Sector Accounting Standards – Principi Contabili per il Settore Pubblico.

**[www.fondazioneoic.eu](http://www.fondazioneoic.eu)**

- Organismo Italiano di Contabilità.

**<http://finanzalocale.interno.it>**

- Ministero dell’Interno – Dipartimento Affari Interni e Territoriali: Direzione Centrale Finanza Locale.

## APPENDICE

### • INDICE DELLE FIGURE

FIG. N 1 - GLI EQUILIBRI AZIENDALI.....	21
FIG. N.2 - LA VALUTAZIONE DELL'EFFICACIA.....	23
FIG. N. 3 - LA CREAZIONE DEL VALORE PUBBLICO.....	28
TAB. N. 1 – LE LEVE D'AZIONE DEL NEW PUBLIC MANAGEMENT.	32
FIG. N.4 - L'EVOLUZIONE DELLE RELAZIONI TRA P.A. E CITTADINI .....	35
FIG. N.5 - LE PRINCIPALI AREE DI MODERNIZZAZIONE DELLA P.A. IN ITALIA.....	36
TAB. N. 2 -LE RIFORME AMMINISTRATIVE IN ITALIA.....	38
TAB. N. 3 -GOVERNMENT E GOVERNANCE.....	40
TAB. N. 4 - ELEMENTI DI MARKETING NELLE AZIENDE E NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE.....	61
FIG. N. 6 - IL VANTAGGIO DI UNA RELAZIONE DURATURA CON GLI STAKEHOLDER.....	72
FIG. N. 7 - LA RELAZIONE TRA PROGRAMMAZIONE E STAKEHOLDER.....	83
TAB. N. 5 - LA MATRICE DEI CONTROLLI PUBBLICI.....	83
FIG. N. 8 - IL CONTROLLO STRATEGICO E LA PROGRAMMAZIONE NELL'ACCOUNTABILITY.....	87
FIG. N. 9 - IL PROCESSO DI DIALOGO E RENDICONTAZIONE CON GLI STAKEHOLDER.....	96
FIG. N. 10 - LA DETERMINAZIONE DEL “VALORE AGGIUNTO”.....	102
TAB. N. 6 - GLI STANDARD GRUPPO BILANCIO SOCIALE (GBS).....	105
FIG. N. 11 - I PROCESSI CHE ALIMENTANO E FAVORISCONO LA RENDICONTAZIONE SOCIALE.....	106
FIG. N. 12 - DIMENSIONI DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE....	110
FIG. N. 13 - LA RENDICONTAZIONE COME RICOSTRUZIONE DELLA CATENA DI SENSO.....	111
FIG. N. 14 - IL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE SOCIALE COME ALLINEAMENTO TRA IDENTITÀ ED IMMAGINE DELL'ENTE.....	112

<b>FIG. N. 15 - LA RELAZIONE TRA ACCOUNTABILITY, RENDICONTAZIONE, BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>113</b>
<b>TAB. N. 7 - LE CARATTERISTICHE DELLA RENDICONTAZIONE DELLE CIFRE E DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE.....</b>	<b>114</b>
<b>FIG. N. 16 - TIPI DI RENDICONTAZIONE.....</b>	<b>117</b>
<b>TAB. N. 8 - LA RENDICONTAZIONE NELLA P.A., NELLE STRUTTURE PROFIT, NELLE STRUTTURE NON PROFIT.....</b>	<b>119</b>
<b>FIG. N. 17 - L'APPROCCIO ALLA RENDICONTAZIONE SOCIALE IN ITALIA.....</b>	<b>122</b>
<b>FIG. N. 18 - BILANCIO DI SOSTENIBILITA'.....</b>	<b>140</b>
<b>FIG. N. 20 - IL PROCESSO DI IMPLEMENTAZIONE DELLA BALANCED SCORECARD.....</b>	<b>145</b>
<b>TAB. N. 9 - UN'ANALISI COMPARATA DI ALCUNI MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE.....</b>	<b>152</b>
<b>FIG. N. 21 - FASI E ATTIVITÀ PER LA COSTRUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>154</b>
<b>TAB. N. 10 – VARIE MODALITÀ DI COINVOLGIMENTO DEGLI STAKEHOLDER.....</b>	<b>155</b>
<b>TAB. N. 11 - ESEMPIO DI PRINCIPALI CATEGORIE DI STAKEHOLDER.....</b>	<b>156</b>
<b>TAB. N. 12 - MATRICE STAKEHOLDER / INTERVENTI DI ATTIVITA' .....</b>	<b>157</b>
<b>FIG. N. 22 - IL RAPPORTO TRA “CHI” RENDICONTA E “COSA” ED I “DESTINATARI” DELLA RENDICONTAZIONE.....</b>	<b>159</b>
<b>TAB. N. 13 - ESEMPIO DI TIPOLOGIA DI DATI ED INDICATORI.....</b>	<b>161</b>
<b>FIG. N. 23 - EVOLUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NEL TEMPO...164</b>	
<b>FIG. N. 24 - LE COMBINAZIONI DELL'ANALISI COMPARATIVA.....</b>	<b>185</b>
<b>TAB. N.14- LE VARIABILI DELLA COMPARAZIONE.....</b>	<b>187</b>
<b>TAB. N. 15 - LA COMPARAZIONE ORIZZONTALE .....</b>	<b>201</b>
<b>TAB. N. 16 - PROGRAMMA DI GOVERNO COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA.....</b>	<b>211</b>
<b>TAB. N. 17 - INTERVENTI STRATEGICI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA.....</b>	<b>212</b>
<b>TAB. N. 18 - INDICATORI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA....</b>	<b>212</b>



<b>TAB. N. 19 - OUTCOME COMUNE DI MARANELLO .....</b>	<b>222</b>
<b>TAB.N. 20 - INDICATORI COMUNE DI MARANELLO .....</b>	<b>223</b>
<b>TAB. N. 21 RISORSE IMPIEGATE COMUNE DI MARANELLO.....</b>	<b>223</b>
<b>FIG. N. 25 - DALLA MISSION AI RISULTATI.....</b>	<b>234</b>
<b>TAB. N. 22 - IL BENCHMARKING TRA I CASI ESAMINATI ED IL "TOP" DI UN BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>253</b>
<b>TAB N. 23 - I FATTORI RICORRENTI E COMUNI NELL'ANALISI ORIZZONTALE.....</b>	<b>259</b>



- **INDICE DELLE TABELLE**

FIG. N 1 - GLI EQUILIBRI AZIENDALI.....	21
FIG. N.2 - LA VALUTAZIONE DELL’EFFICACIA.....	23
FIG. N. 3 - LA CREAZIONE DEL VALORE PUBBLICO.....	28
TAB. N. 1 – LE LEVE D’AZIONE DEL NEW PUBLIC MANAGEMENT.	32
FIG. N.4 - L’EVOLUZIONE DELLE RELAZIONI TRA P.A. E CITTADINI .....	35
FIG. N.5 - LE PRINCIPALI AREE DI MODERNIZZAZIONE DELLA P.A. IN ITALIA.....	36
TAB. N. 2 -LE RIFORME AMMINISTRATIVE IN ITALIA.....	38
TAB. N. 3 -GOVERNMENT E GOVERNANCE.....	40
TAB. N. 4 - ELEMENTI DI MARKETING NELLE AZIENDE E NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE.....	61
FIG. N. 6 - IL VANTAGGIO DI UNA RELAZIONE DURATURA CON GLI STAKEHOLDER.....	72
FIG. N. 7 - LA RELAZIONE TRA PROGRAMMAZIONE E STAKEHOLDER.....	83
TAB. N. 5 - LA MATRICE DEI CONTROLLI PUBBLICI.....	83
FIG. N. 8 - IL CONTROLLO STRATEGICO E LA PROGRAMMAZIONE NELL’ACCOUNTABILITY.....	87
FIG. N. 9 - IL PROCESSO DI DIALOGO E RENDICONTAZIONE CON GLI STAKEHOLDER.....	96
FIG. N. 10 - LA DETERMINAZIONE DEL “VALORE AGGIUNTO”.....	102
TAB. N. 6 - GLI STANDARD GRUPPO BILANCIO SOCIALE (GBS).....	105
FIG. N. 11 - I PROCESSI CHE ALIMENTANO E FAVORISCONO LA RENDICONTAZIONE SOCIALE.....	106
FIG. N. 12 - DIMENSIONI DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE....	110
FIG. N. 13 - LA RENDICONTAZIONE COME RICOSTRUZIONE DELLA CATENA DI SENSO.....	111
FIG. N. 14 - IL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE SOCIALE COME ALLINEAMENTO TRA IDENTITÀ ED IMMAGINE DELL’ENTE.....	112
FIG. N. 15 - LA RELAZIONE TRA ACCOUNTABILITY, RENDICONTAZIONE, BILANCIO SOCIALE.....	113

<b>TAB. N. 7 - LE CARATTERISTICHE DELLA RENDICONTAZIONE DELLE CIFRE E DELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE.....</b>	<b>114</b>
<b>FIG. N. 16 - TIPI DI RENDICONTAZIONE.....</b>	<b>117</b>
<b>TAB. N. 8 - LA RENDICONTAZIONE NELLA P.A., NELLE STRUTTURE PROFIT, NELLE STRUTTURE NON PROFIT.....</b>	<b>119</b>
<b>FIG. N. 17 - L'APPROCCIO ALLA RENDICONTAZIONE SOCIALE IN ITALIA.....</b>	<b>122</b>
<b>FIG. N. 18 - BILANCIO DI SOSTENIBILITA'.....</b>	<b>140</b>
<b>FIG. N. 20 - IL PROCESSO DI IMPLEMENTAZIONE DELLA BALANCED SCORECARD.....</b>	<b>145</b>
<b>TAB. N. 9 - UN'ANALISI COMPARATA DI ALCUNI MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE.....</b>	<b>152</b>
<b>FIG. N. 21 - FASI E ATTIVITÀ PER LA COSTRUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>154</b>
<b>TAB. N. 10 – VARIE MODALITÀ DI COINVOLGIMENTO DEGLI STAKEHOLDER.....</b>	<b>155</b>
<b>    TAB. N. 11 - ESEMPIO DI PRINCIPALI CATEGORIE DI STAKEHOLDER.....</b>	<b>156</b>
<b>TAB. N. 12 - MATRICE STAKEHOLDER / INTERVENTI DI ATTIVITA'.....</b>	<b>157</b>
<b>FIG. N. 22 - IL RAPPORTO TRA “CHI” RENDICONTA E “COSA” ED I “DESTINATARI” DELLA RENDICONTAZIONE.....</b>	<b>159</b>
<b>TAB. N. 13 - ESEMPIO DI TIPOLOGIA DI DATI ED INDICATORI.....</b>	<b>161</b>
<b>FIG. N. 23 - EVOLUZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NEL TEMPO... </b>	<b>164</b>
<b>FIG. N. 24 - LE COMBINAZIONI DELL'ANALISI COMPARATIVA.....</b>	<b>185</b>
<b>TAB. N.14- LE VARIABILI DELLA COMPARAZIONE.....</b>	<b>187</b>
<b>TAB. N. 15 - LA COMPARAZIONE ORIZZONTALE .....</b>	<b>201</b>
<b>TAB. N. 16 - PROGRAMMA DI GOVERNO COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA.....</b>	<b>211</b>
<b>TAB. N. 17 - INTERVENTI STRATEGICI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA.....</b>	<b>212</b>
<b>TAB. N. 18 - INDICATORI COMUNE SANT'ANGELO IN LIZZOLA....</b>	<b>212</b>
<b>TAB. N. 19 - OUTCOME COMUNE DI MARANELLO .....</b>	<b>222</b>
<b>TAB.N. 20 - INDICATORI COMUNE DI MARANELLO .....</b>	<b>223</b>

<b>TAB. N. 21 RISORSE IMPIEGATE COMUNE DI MARANELLO.....</b>	<b>223</b>
<b>FIG. N. 25 - DALLA MISSION AI RISULTATI.....</b>	<b>234</b>
<b>TAB. N. 22 - IL BENCHMARKING TRA I CASI ESAMINATI ED IL “TOP” DI UN BILANCIO SOCIALE.....</b>	<b>253</b>
<b>TAB. N. 23 - I FATTORI RICORRENTI E COMUNI NELL’ANALISI ORIZZONTALE.....</b>	<b>259</b>

• **QUESTIONARIO**

**(relativo all'adozione del Bilancio Sociale)**

Parte generale introduttiva:

Comune di \_\_\_\_\_ Pr. (\_\_\_\_)

Nome \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_ Cognome \_\_\_\_\_ compilatore: \_\_\_\_\_

Ruolo \_\_\_\_\_ ricoperto \_\_\_\_\_ nell'Ente: \_\_\_\_\_

Recapiti \_\_\_\_\_ per \_\_\_\_\_ eventuali \_\_\_\_\_ comunicazioni: \_\_\_\_\_

**Sezione I – Contesto in cui è maturata l'iniziativa**

1. Può indicare qual è stato il/i principale/i fattore/i predisponenti l'iniziativa del Bilancio sociale nel suo Ente?

ridefinizione mission dell'Ente;

diffusione di una cultura manageriale e dei risultati;

nuovo contesto istituzionale e normativo;

processi di riorganizzazione interna;

nuova strutturazione dei servizi;

fine mandato amministrativo;

altro \_\_\_\_\_

2. Lo Statuto dell'Ente prevede l'adozione di strumenti di rendicontazione sociale?

SI

NO

**Sezione II – Caratteristiche del processo di rendicontazione**

3. Chi è stato il promotore della redazione del documento?

organi politici:

(quali?) \_\_\_\_\_

organi tecnici:  
(quali?)\_\_\_\_\_

altro:\_\_\_\_\_

4. Il bilancio sociale ha avuto l'approvazione degli organi collegiali dell'Ente?

NO             SI

(specificare – es. G.M., C.C.):\_\_\_\_\_

5. Vi è stata una attestazione di conformità ed attendibilità del documento, e da quali soggetti?:

esterni (specificare)\_\_\_\_\_

interni (specificare)\_\_\_\_\_

6. Potrebbe indicare le principali motivazioni che hanno spinto l'Ente alla predisposizione del documento?

comunicazione interna;

comunicazione esterna;

rendicontazione esterna;

promozione del territorio;

verifica coerenza mission;

verifica istituzionale indirizzo strategico;

cultura della partecipazione;

applicazione del sistema di valutazione del personale;

altro:\_\_\_\_\_

7. Nel coinvolgimento ex ante degli stakeholder, con quali modalità essi sono stati interpellati?

pubbliche assemblee

focus group

questionari

altro:\_\_\_\_\_

8. Quali sono stati i criteri di individuazione e suddivisione degli stakeholder?

---

---

---

---

---

9. Su quali variabili gli stakeholder sono stati chiamati ad esprimersi?

- indicatori
- metodologia
- politiche
- suggerimenti per miglioramenti futuri
- altro: \_\_\_\_\_

10. C'è stato un coinvolgimento ex post alla redazione del bilancio sociale (e prima della sua pubblicazione) degli stakeholder?

SI (su cosa e come sono stati sentiti?)

---

---

---

---

---

---

NO (perché?)

---

---

---

---

---

11. Da chi è stata effettuata la redazione del documento?

risorse interne:  
(chi?) \_\_\_\_\_

risorse esterne:  
(chi?) \_\_\_\_\_

gruppi misti:  
(chi?) \_\_\_\_\_

**Sezione III – Caratteristiche del documento di bilancio sociale**



12. Quale standard di redazione è stato seguito nell'elaborazione del documento?

- Gbs
- Gri
- Accountability 1000
- Linee guida Funzione pubblica
- Linee guida Osservatorio finanza
- altro: \_\_\_\_\_

13. Quale ambito di attività dell'ente è stata oggetto di analisi?

- intera attività (specificare): \_\_\_\_\_
- solo alcune aree: \_\_\_\_\_

14. Quando è stato redatto e pubblicato il documento?

\_\_\_\_\_

15. Quante edizioni di bilancio sociale sono state pubblicate, ad oggi, dall'ente?

\_\_\_\_\_

16. Quale forma di pubblicizzazione interna ha avuto il documento?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

17. Quale, invece, la forma di pubblicizzazione esterna?

- giornali locali
- giornali nazionali
- opuscoli informativi
- distribuzione presso U.r.p.
- affissione nei locali dell'ente
- convegni e sale stampa
- altro: \_\_\_\_\_

18. Quanto tempo è stato mediamente impiegato dall'ideazione alla presentazione al pubblico?

19. Chi sono stati i destinatari/utilizzatori del documento?

- organi politici;
- organi tecnici;
- cittadini, associazioni;
- altre P.A.;
- altri oggetti: \_\_\_\_\_

20. Potrebbe indicare, in generale, le fonti interne ed esterne cui si è fatto ricorso per la compilazione del documento?

Fonti interne

Fonti esterne

_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

#### **Sezione IV – Ulteriori elementi**

21. Il bilancio sociale è utilizzato dagli organi politico-amministrativi per elaborare gli indirizzi strategici dell'ente?

SI  
(come?): \_\_\_\_\_

NO  
(perché?): \_\_\_\_\_

22. Il bilancio sociale predisposto dalla sua Amministrazione rappresenta:

- l'ultimo atto del processo di rendicontazione
- il primo atto del processo di programmazione

(specificare) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

23. Vi sono interconnessioni del bilancio sociale con altri strumenti di rendicontazione? Può specificare come?

- conto di bilancio

- conto del patrimonio
- conto economico
- bilancio di mandato
- altro \_\_\_\_\_

24. Ci sono anche interconnessioni con gli strumenti di pianificazione e controllo?

- SI (come?): \_\_\_\_\_
- NO (perché?): \_\_\_\_\_

25. Quali benefici o criticità ha generato per l'Ente la redazione del bilancio sociale?

benefici:

criticità:

---

---

---

---

---

---

---

---

26. L'ente prevede una ripetibilità dell'esperienza in futuro?

- SI (quali forme di rendicontazione?):

---

- NO (perché?):

---

**Grazie per la collaborazione.**

