

Università della Calabria

Facoltà di Economia

**Dottorato di Ricerca in
Economia e Gestione delle Amministrazioni Pubbliche
Ciclo XVIII**

Settore disciplinare SECS-P/07

TESI DI DOTTORATO

**LA RESPONSABILITÀ SOCIALE NELLE
AUTONOMIE LOCALI.
VALUTAZIONE DEI PROCESSI E DEGLI
STRUMENTI DI RENDICONTAZIONE IN UNA
ANALISI COMPARATA**

Supervisore:

Chiar.ma Prof.ssa
Pina Puntillo



Candidato:

Dott.
Francesco Portadibasso

Coordinatore:

Chiar.mo Prof.
Giuseppe Fabbrini



INTRODUZIONE	7
CAPITOLO I	9
LA RESPONSABILITA' SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI	9
1.1. La Responsabilità Sociale nella concezione aziendale	9
1.1.a - <i>Quadro introduttivo di riferimento</i>	9
1.1.b - <i>Pulsioni ed origini della responsabilità sociale d'impresa</i>	12
1.1.c - <i>Gli elementi di affermazione della responsabilità sociale d'impresa</i>	15
1.2. La contabilità sociale: evoluzione e prassi	18
1.2.a - <i>Le questioni ancora aperte: elementi preliminari</i>	18
1.2.b - <i>Il concetto di accountability e quello di social accounting: principi di fondo</i>	19
1.2.c - <i>Le tappe della contabilità sociale nel contesto internazionale</i>	21
1.3. Il Bilancio Sociale: dal privato al pubblico	26
1.3.a - <i>Le origini: la teoria degli stakeholder</i>	26
1.3.b - <i>Finalità e funzioni del Bilancio Sociale</i>	32
1.3.c - <i>Il Bilancio Sociale negli enti locali quale momento naturale del processo di riforma</i>	37
1.4. Strumenti a supporto della contabilità sociale: i modelli di bilancio	40
1.4.a - <i>Il bilancio di mandato</i>	40
1.4.b - <i>Il bilancio sociale</i>	43
1.4.c - <i>Il bilancio ambientale</i>	45
1.4.d - <i>Il bilancio di sostenibilità</i>	50
1.4.e - <i>Il bilancio partecipativo</i>	51
1.4.f - <i>Il bilancio di genere</i>	52
CAPITOLO II	54
I MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE	54
2.1. Quadro introduttivo	54
2.2. Il modello GBS (Gruppo Bilancio Sociale)	55
2.2.a - <i>Caratteri generali del bilancio sociale</i>	57
2.2.b - <i>Obiettivi del bilancio sociale</i>	58
2.2.c - <i>I principi di rendicontazione sociale</i>	60
2.3. Struttura del bilancio sociale	62
2.3. a - <i>L'identità aziendale</i>	63
2.3.b - <i>Produzione e distribuzione del valore aggiunto</i>	64
2.3.c - <i>La relazione sociale</i>	69
2.4. Lo standard GRI (Global Reporting Initiative)	74
2.4.a - <i>Introduzione alle linee guida del GRI</i>	74
2.4.b - <i>Funzioni delle linee guida</i>	77
2.4.c - <i>Destinatari delle linee guida</i>	77
2.5. La famiglia dei documenti del GRI	78
2.6. I principi di rendicontazione nel GRI	79
2.7. Struttura e contenuto del report nello standard GRI	82
2.7.a - <i>Gli indicatori proposti dal GRI per la misurazione della performance economica, ambientale e sociale</i>	85
2.8. Gli approfondimenti tematici alla rendicontazione sostenibile	95

CAPITOLO III	96
LE FASI DEL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE SOCIALE	96
3.1. Premessa	96
3.2. La creazione del report secondo la <i>Copenhagen Charter</i>	97
3.3. Le fasi dello <i>stakeholder reporting</i>	100
3.3.a - <i>Prima fase: Approvazione del top management</i>	102
3.3.b - <i>La seconda fase: identificare gli stakeholder chiave, fattori critici di successo e valori.</i>	103
3.3.c - <i>La terza fase: dialogo con gli stakeholder</i>	104
3.3.d - <i>La quarta fase: individuazione degli indicatori</i>	104
3.3.e - <i>La quinta fase: monitorare la performance</i>	105
3.3.f - <i>La sesta fase: azioni di miglioramento</i>	105
3.3.g - <i>La settima fase: preparare, verificare e pubblicare il resoconto</i>	106
3.3.h - <i>L'ottava fase: consultazione con gli stakeholder</i>	106
3.4. Il processo di rendicontazione negli enti locali: nuove proposte accademiche	107
3.5 - Lo standard AA1000 (AccountAbility 1000)	112
3.5.a - <i>Aspetti introduttivi sulla struttura del modello</i>	112
3.5.b - <i>La relazione gerarchica dei principi dello standard AA1000</i>	114
3.5.c - <i>Gli elementi del percorso di AccountAbility</i>	117
CAPITOLO IV	120
ANALISI EMPIRICA DEL SISTEMA DI RENDICONTAZIONE SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI	120
4.1. Introduzione e premessa metodologica	120
4.2. Una visione d'insieme sulla penisola italiana	126
4.3. Analisi della struttura dei Bilanci Sociali	128
4.4. Indagine sulla metodologia di rendicontazione.	133
4.5. Mission e visione strategica: come gli enti rappresentano la propria identità.	143
4.6. Analisi della dimensione economica: rilevanza dei dati di bilancio	147
4.6.a - <i>La dimensione del dato fornito</i>	149
4.6.b - <i>Analisi dell'impatto economico e sociale</i>	156
4.7. Il coinvolgimento degli stakeholder.	159
4.8. Il sistema degli indicatori come misura di integrazione del bilancio sociale	166
4.8.a - <i>Analisi del dato programmatico nell'esposizione informativa</i>	169
4.8.b - <i>Analisi della struttura degli indicatori</i>	170
4.9. Analisi conclusive e spunti di riflessione	184

Indice delle tavole

Tavola 1 - Bilancio di mandato e bilancio sociale a confronto	45
Tavola 2 - I principi di rendicontazione sociale nel modello GBS	61
Tavola 3 - Prospetto di determinazione del valore aggiunto nel modello GBS (prima sezione)	66
Tavola 4 - Prospetto di distribuzione valore aggiunto nel modello GBS (seconda sezione)	68
Tavola 5 - I principi di rendicontazione nello standard GRI	81
Tavola 6 - Struttura di governo e sistemi di gestione: raggruppamenti	84
Tavola 7 - Indicatori di performance economica proposti dal GRI	86
Tavola 8 - Indicatori di performance economica riguardanti il settore pubblico	87
Tavola 9 - Indicatori di performance ambientale proposti dal GRI	88
Tavola 10 - Indicatori di performance sociale: pratiche di lavoro e "lavoro dignitoso e di qualità"	91
Tavola 11 - Indicatori di performance sociale: diritti umani	92
Tavola 12- Indicatori di performance sociale: società	93
Tavola 13- Indicatori di performance sociale: responsabilità di prodotto	94
Tavola 14 - Indicatore sociale integrativo per il settore pubblico	95
Tavola 15 - Prospetto degli enti locali contattati	126
Tavola 16 - Rappresentazione del campione analizzato	132
Tavola 17- Rappresentazione del dato riguardante la metodologia di rendicontazione sociale	134
Tavola 18 – Metodologia comune di Alessandria	135
Tavola 19 - Metodologia comune di Ancona	136
Tavola 20 - Metodologia comune di Aosta	136
Tavola 21 - Metodologia comune di Bologna	137
Tavola 22 - Metodologia comune di Brescia	138
Tavola 23 - Metodologia comune di Cremona	139
Tavola 24 - Metodologia comune di Forlì	139
Tavola 25 - Metodologia comune di Macerata	140
Tavola 26 - Metodologia comune di Monza	140
Tavola 27 - Metodologia comune di Novara	141
Tavola 28 - Metodologia comune di Pesaro	141
Tavola 29 - Metodologia comune di Pordenone	142
Tavola 30 - Metodologia comune di Ragusa	142
Tavola 31 - Metodologia comune di Rovigo	143
Tavola 32 – Elementi per definire l'identità dell'ente	145
Tavola 33- Elementi d'indagine: riepilogo	151
Tavola 34 – Rilevanza delle informazioni presenti nei bilanci sociali	152
Tavola 35 – Impatto economico e sociale	157
Tavola 36 - Elementi d'indagine: riepilogo	162
Tavola 37 – Bilanci sociali e rapporto con gli stakeholder	163
Tavola 38 - Indicatori di attività: dimensione dell'attività svolta	175
Tavola 39 - Indicatori di efficacia: dimensione dell'efficacia (risultati conseguiti/obiettivi programmati)	176
Tavola 40 - Indicatori input/output: dimensione dell'efficienza	177

Indice delle figure

Figura 1– Relazione tra responsabilità sociale, contabilità sociale e bilancio sociale	21
Figura 2 – Come sorge il problema di Corporate Governace	28
Figura 3 - La contabilità ambientale della provincia di Torino	49
Figura 4 – Gradi di coinvolgimento degli stakeholder	51
Figura 5 - Struttura (framework) del documento GRI	58
Figura 6 – La famiglia dei documenti del GRI	78
Figura 7– Principi di rendicontazione sociale nel modello GRI	72
Figura 8– Le fasi del processo di rendicontazione sociale nella Copenhagen Charter	93
Figura 9 - Sintesi e raggruppamento delle fasi nella Copenhagen Charter	102
Figura 10 - Fasi del modello FORMEZ	111
Figura 11 – The Accountability 1000 - Framework	113
Figura 12 – I principi dell’AccountAbility 1000	114
Figura 13 - The AA Process Model	118
Figura 14 – Linee di analisi del progetto	122

Indice dei grafici

Grafico 1 - Strumenti di rendicontazione sociale: ripartizione per area geografica	127
Grafico 2 - Strumenti di rendicontazione sociale: ripartizione per dimensione territoriale	128
Grafico 3 - Ripartizione in relazione alle edizioni di bilanci sociali	133
Grafico 4 – Rappresentazione dell'identità dell'ente	146
Grafico 5 – Composizione dell'identità tra scenari e strategie	147
Grafico 6 – Rappresentazione sintetica delle informazioni presenti nei BS	153
Grafico 7 - Classificazione dei bilanci sociali in relazione alla rilevanza delle informazioni presenti	156
Grafico 8 - Percentuale di enti che valutano l'impatto economico e sociale della attività	158
Grafico 9 – Ruolo e importanza riconosciuta agli stakeholder	164
Grafico 10 – Coerenza nel rapporto con gli stakeholder tra quanto dichiarato in bilancio e quanto realizzato	165
Grafico 11 – Rendicontazione dei risultati in raffronto con gli obiettivi	169
Grafico 12 - Composizione degli indicatori presenti nei Bilanci Sociali	178
Grafico 13– Numerosità degli indicatori utilizzati	180

INTRODUZIONE

Il tema oggetto della tesi è la responsabilità sociale ed i sistemi di rendicontazione negli enti locali.

Il processo di “aziendalizzazione” della Pubblica Amministrazione, avviato agli inizi degli anni '90, ed attualmente in corso, introduce, nell’ambito delle organizzazioni pubbliche, tecniche e strumenti di gestione provenienti dal mondo delle aziende private, al fine di consentire il perseguimento degli obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità.

Nell’ambito della contabilità pubblica la rendicontazione sociale rappresenta l’ultimo passo di questo processo, diretto all’innovazione sia sotto il profilo della gestione e sia sotto il profilo delle relazioni tra i cittadini e le istituzioni.

La rendicontazione sociale è l’espressione tecnica e contabile del modo di essere trasparente e socialmente responsabile della Pubblica Amministrazione. Si presenta come momento di incontro tra gli obiettivi della Pubblica Amministrazione e le aspettative degli interlocutori, grazie al quale l’azione amministrativa ritrova quella legittimità sociale necessaria all’efficacia gestionale.

Nata nell’ambito del sistema delle aziende private, ed estesa al sistema delle organizzazioni pubbliche, la rendicontazione sociale si caratterizza per la sua natura volontaria ed è regolamentata non da atti normativi ma da una serie di principi e di suggerimenti tecnici, dettati da organismi nazionali ed internazionali, con il compito di definire i presupposti fondamentali per implementare la responsabilità sociale d’impresa.

Il presente lavoro intende analizzare qual è il livello di maturità raggiunto dal sistema di rendicontazione sociale degli enti locali nazionali, attraverso una analisi ed uno studio dei bilanci sociali, cioè degli strumenti di rendicontazione.

Nella prima parte del lavoro (capitolo I) si è affrontato il tema della Responsabilità Sociale d’Impresa (RSI), delineando quelli che sono i fondamenti teorici di base. Ci si è, in particolare, soffermati sulla teoria degli *stakeholder*, sul concetto di *accountability* e sulla relazione esistente tra la dimensione della responsabilità e quella della rendicontazione sociale.

Sempre nella prima parte del lavoro (capitolo II) ci si è soffermati sugli strumenti di rendicontazione sociale, in particolar modo sui principi di redazione e sui contenuti del bilancio sociale, alla luce di due standard di redazione, lo standard GBS (Gruppo per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio Sociale) e lo standard GRI (Global Reporting Initiative), ponendo l'accento sugli aspetti che riguardano la Pubblica Amministrazione.

Nel capitolo III, invece, si è cercato di mettere in evidenza gli aspetti salienti della rendicontazione sociale, intesa come processo di analisi e di relazione. Ci si è soffermati, in particolare, sulla dimensione comunicativa e partecipativa del bilancio sociale delineando, alla luce di alcuni standard internazionale, le fasi e le linee d'azione da seguire affinché il bilancio sociale acquisti una dimensione strumentale alla gestione e non invece una dimensione autoreferenziale. In questo stesso capitolo, si è poi accennato ad alcuni standard di processo sorti nell'ambito del mondo accademico ed istituzionale del nostro paese.

Nella seconda parte del lavoro, rappresentato dal quarto capitolo, si è affrontata una ricerca empirica sul sistema di rendicontazione sociale degli enti locali, in particolare sulla capacità di questo sistema di integrarsi con i sistemi di contabilità tradizionali e di superare la dimensione autoreferenziale e propagandistica.

CAPITOLO I

LA RESPONSABILITÀ SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI

1.1. La Responsabilità Sociale nella concezione aziendale

1.1.a - Quadro introduttivo di riferimento

La dimensione tematica della responsabilità sociale è piuttosto ampia. I temi sull'argomento abbracciano diverse discipline, dalla filosofia alla sociologia, dalla economia pura all'economia aziendale. In questo lavoro si affronterà il tema, com'è naturale, dal punto di vista dell'economia aziendale, sviluppando, in particolare modo, nei paragrafi e nei capitoli successivi, gli aspetti legati alla responsabilità ed alla rendicontazione sociale negli enti locali.

Quello della responsabilità sociale è un tema molto dibattuto nell'ambito delle discipline economiche aziendali, soprattutto in contesto internazionale, ed è stato applicato inizialmente alle imprese del settore privato, per estendersi, successivamente, alle organizzazioni non lucrative fino a coinvolgere, ma soltanto più di recente, anche le amministrazioni pubbliche.¹

In termini generali, quando si parla di Responsabilità sociale ci si riferisce all'agire individuale rapportato all'ambiente circostante. All'ambiente, cioè, entro il quale un soggetto opera e interagisce. In particolare, con tale termine ci si riferisce alla capacità di farsi carico dei bisogni degli altri e delle attese che emergono dal contesto in cui si agisce.²

¹ Sono diverse, come si vedrà nel corso del lavoro, le organizzazioni internazionali che promuovono modelli di rendicontazione sociale in diversi ambiti di riferimento: così, ad esempio, lo standard GBS (Gruppo di studio per il Bilancio Sociale), sorto inizialmente per dettare i principi di rendicontazione sociale nel settore privato, recentemente ha introdotto anche delle linee guida per la rendicontazione nel settore pubblico. Ancora, lo standard GRI (Global Reporting Iniziative) sorto per definire le linee guida per la sostenibilità nelle aziende private, ha previsto un *supplemental sector* dedicato alle rendicontazione sostenibile nelle amministrazioni pubbliche.

² Sembra utile riportare un passo del Prof. Zamagni che, intervenendo nel dibattito sulla RSI (Responsabilità Sociale d'Impresa), a proposito dell'ambiguità di fondo che caratterizza il tema (e cioè se la RSI deve essere intesa come finalità ultima dell'impresa o strumentale agli interessi economici di questa), afferma in una annotazione di carattere generale: «Se il fondamento di un comportamento responsabile non può essere il solo calcolo economico, cioè la sola efficienza, dove lo si può cercare? Per Kant e il Kantismo il fondamento è nell'imperativo categorico: la responsabilità deriva da principi universali astratti. Ma possiamo fermarci qui? Non è forse dal furore dei giacobini – che pure volevano la giustizia sociale – che nella modernità sono derivate le peggiori nefandezze? Possiamo credere di non correre rischi nel vedere la responsabilità come centrata sulla giustizia solamente? Giunge opportuno il richiamo di E. Levinas che invece parte dal rapporto con l'Altro. La responsabilità deriva “dall'essere per l'Altro”. Prima delle norme morali e delle norme

Nel caso delle aziende, che rappresentano un complesso ed articolato sistema di relazioni, e che coagulano una serie diffusa di interessi, le diverse definizioni di Responsabilità sociale convergono quasi tutte verso la concezione di un agire orientato alla soddisfazione delle aspettative degli interlocutori, in virtù di un principio che richiede che il mondo progredisca in maniera armonica e sostenibile.

Autorevoli studiosi³ affermano che con l'introduzione dei principi della Responsabilità Sociale d'impresa si ha il passaggio da una "concezione di valutazione unidimensionale del successo d'impresa", basata sul perseguimento del profitto come momento di legittimazione, da conseguire anche a danno di altri soggetti, ad una "concezione multidimensionale", caratterizzata dalla consapevolezza che la qualità di vita economica e sociale dell'ambiente circostante rappresenta un fattore di crescita e di sviluppo duraturo per l'aziende, in quanto alimenta il consenso e il grado di soddisfazione dei soggetti che interagiscono con l'azienda.

<<La responsabilità sociale delle imprese – scrive Borgonovi – significa appunto un "ritorno alle origini", ad una logica secondo cui l'impresa non può operare come "corpo separato ed entità specializzata" all'interno della società, limitandosi ad applicare principi di razionalità tecnica, economica, organizzativa, ma deve sentirsi ed operare come "una componente integrata nella società" con la quale progredisce o regredisce ossia raggiunge equilibri economici, sociali, più soddisfacenti o meno soddisfacenti>>.⁴

Naturalmente, la visione dottrinale si trova riflessa in quelli che sono i principi di diverse organizzazioni internazionali che operano per la promozione di una cultura aziendale fondata sulla responsabilità sociale d'impresa.

Ad esempio, il World Business Council for Sustainable Development⁵ definisce la Responsabilità sociale d'Impresa (RSI) come: "*il continuo impegno*

sociali è il legame con chi ci è vicino la ragione ultima della nostra responsabilità, la quale è, prima di tutto, risposta all'Altro e come tale espressione del principio di fraternità. Ciò significa che il soggetto morale non è meramente il prodotto di un'autodeterminazione razionale a certe regole di condotta (come pretende il neo-contrattualismo), né il prodotto di una società ordinata centrata sulla comunità (come vuole il com'unitarismo) né la conseguenza della libertà di scegliersi la felicità che si vuole (come, illudendosi, suggerisce il pensiero libertario), ma in primo luogo un soggetto capace di "compatire" coloro con cui si trova ad interagire, cioè un soggetto capace di reciprocità>>. Zamagni (2006)

³ Si veda Borgonovi (2006)

⁴ Borgonovi E. (2006)

⁵ Il World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) è l'organismo promotore dello sviluppo sostenibile nell'ambito del commercio e degli affari internazionali; www.wbcsd.ch

dell'azienda a comportarsi in maniera etica e a contribuire allo sviluppo economico, migliorando la qualità della vita dei dipendenti e delle loro famiglie, della comunità locale e più in generale della società”.

Anche la Commissione Europea si preoccupa di definire la Responsabilità sociale e di dettare, attraverso la pubblicazione del Libro Verde,⁶ alcuni indirizzi di carattere generale riguardanti il tema. La RSI viene definita come il contributo diretto *“a migliorare e rendere più pulito l’ambiente. [...] Tale responsabilità si esprime nei confronti dei dipendenti e, più in generale, di tutte le parti interessate all’attività dell’impresa”.*⁷

Come si evince, quasi sempre, la responsabilità sociale si identifica con la responsabilità sostenibile, e cioè con la capacità di perseguire congiuntamente obiettivi di sviluppo economico, sociale ed ambientale.⁸ Tale nuova visione dell’agire, trova un proprio fondamento logico nella crescente presa di coscienza, da parte della comunità, dell’avanzare di questioni di rilevanza mondiale che non possono essere più trascurate, quali ad esempio i mutamenti dei sistemi di produzione industriale derivanti dai processi di globalizzazione, gli effetti prodotti dal sistema di produzione sull’ambiente e le ripercussioni sulla popolazione mondiale, la diffusione di sistemi di comunicazione e di tecnologie avanzate e i loro effetti prodotti sulla forbice delle disuguaglianze.⁹

Tali questioni estendono i propri effetti non solo alla sfera economica ma anche a quella sociale ed ambientale, rappresentando il nuovo terreno di confronto per le imprese.

⁶ Commissione Europea (2001)

⁷ Commissione Europea (2001)

⁸ E’ bene precisare che il concetto di sostenibilità e di sviluppo sostenibile tende ad affermarsi con una certa intensità nel corso degli anni ottanta. Pertanto, in alcuni contesti storici (vedi anni settanta) e in altri contesti territoriali (vedi Francia) la Responsabilità Sociale d’impresa si configura diversamente, in particolare come attenzione rivolta verso i dipendenti. Su questo punto, affrontato sinteticamente più avanti, si veda Pulejo L. (1996).

⁹ Nel libro verde della commissione europea, vengono individuati alcuni fattori che spingono le imprese verso la responsabilità sociale, tra i quali: le nuove preoccupazioni e attese dei cittadini, dei consumatori, delle pubbliche autorità e degli investitori in vista della mondializzazione e delle trasformazioni industriali di grande portata; i criteri sociali che influiscono sempre più sulle decisioni di investimento degli individui o delle istituzioni, sia in quanto consumatori che in quanto investitori; le inquietudini crescenti suscitate dal deterioramento dell’ambiente provocato dall’attività economica; la trasparenza arrecata dai mezzi di comunicazione e dalle tecnologie moderne dell’informazione e della comunicazione nell’attività delle imprese. Si veda Commissione Europea (2001)

La responsabilità sociale diventa, infatti, un fattore di competitività aziendale, ed è per questo che le aspettative sociali ed ambientali devono essere integrate dalle imprese nella loro gestione, ed essere perseguite, in funzione strategica, nei rapporti con gli interlocutori che le esprimono.¹⁰ Questo significa investire nel “capitale umano”, ma anche investire in tecnologie e prassi commerciali responsabili, che tengano conto di queste nuove preoccupazioni.

1.1.b - Pulsioni ed origini della responsabilità sociale d'impresa

Tradizionalmente le imprese hanno agito avendo come unico riferimento il perseguimento di obiettivi di natura economica, ritenendo che la dimensione sociale e quella ambientale non rientrassero propriamente tra i traguardi delle organizzazioni orientate al profitto.¹¹ Ed infatti, la storia è ricca di casi in cui obiettivi di natura economica siano entrati in contrasto con quelli ambientali o sociali: spesso il sacrificio di questi ultimi è stato giustificato dalle ragioni che sottostavano ai primi. Soltanto quando queste variabili hanno assunto la dimensione di valori collettivi, cioè di valori condivisi e domandati dalla comunità, le aziende hanno capito che il loro perseguimento sarebbe potuto ritornare utile in termini di risultati e di performance economiche. E così, perseguire obiettivi di natura sociale ed ambientale, oltre che economica, rappresenta un elemento di differenziazione e di competitività, con cui le aziende si rapportano vuoi in maniera forzosa, vuoi in maniera volontaria.

Le pulsioni che oggi spingono le imprese verso l'adozione dei principi della responsabilità sociale d'impresa sono diversi¹² e volendoli sintetizzare, si può uti-

¹⁰ <<Today's companies ought to invest in corporate social responsibility as part of their business strategy to become more competitive>> Porter M. (www.ebfonline.com/debate/debate/asp).

¹¹ Sulla questione se le imprese debbano creare valore per gli azionisti o per gli *stakeholder* la letteratura è vasta e sarà affrontata nel prossimo paragrafo. Per il momento è sufficiente considerare che tra i massimi sostenitori della teoria che ritiene che l'unico obiettivo delle imprese sia il profitto e che la Responsabilità sociale rappresenti uno spreco di danaro, è il premio Nobel americano Milton Friedmand, del quale si riporta, al fine di rendere esplicito il suo pensiero sulla CSR (Corporate Social Responsibility), la risposta che egli diede ad una giornalista che lo intervistava sul tema: "se io fossi un azionista di un'azienda il cui amministratore delegato investe nella CSR non avrei esitazioni, lo licenzierei". Tratto dal sito internet <http://www.miaeconomia.it> alla voce "recensioni". Si veda tuttavia Friedman M. (1962)

¹² Si veda ad esempio Perrini, il quale prende in considerazione, quali fenomeni di pressione, la globalizzazione, l'ipercompetizione, l'ambiente, lo sviluppo sostenibile, i lavoratori e i diritti umani, gli approcci e gli standard di CSR (Corporate Social Responsibility), i consumatori, i mercati finanziari e la trasparenza. Perrini F. (2006)

lizzare lo schema proposto dallo studioso americano Simon Zadek, il quale li riduce a tre:¹³

- i mutamenti ambientali e culturali
- le pressioni esterne
- la rilevanza degli stakeholder

I mutamenti ambientali e culturali

Quello del mutamento ambientale e culturale, lo si accennava in precedenza, rappresenta una preoccupazione mondiale. Le spinte verso la globalizzazione dei mercati e verso i processi di internazionalizzazione delle imprese comportano notevoli cambiamenti, soprattutto nel modo di concepire le relazioni tra i soggetti economici e i mercati stessi. Si tratta in particolare, concepire una nuova *governance* aziendale, in grado di affrontare le problematiche conseguenti alla coesistenza di visioni morali e principi di comportamento differenti e spesso contrastanti.

Infatti, se in precedenza il sistema delle relazioni tra l'azienda e l'ambiente circostante era piuttosto semplice (data la natura relativamente circoscritta delle attività operative aziendali) e, quindi, facilmente regolamentabile attraverso interventi normativi, oggi, invece, il sistema delle relazioni, a causa dei fenomeni di globalizzazione a cui si è accennato, è diventato così complesso da rendere alquanto improprio affidare la disciplina di tali relazioni ad interventi normativi o, viceversa, alla mano invisibile del libero mercato. Quello che occorre è l'assunzione di una responsabilità sociale come guida nelle decisioni di azienda.

Le pressioni esterne

L'espansione mondiale delle imprese, d'altro canto, ed il contatto civile ed umano con popoli che hanno culture e tradizioni politiche, sociali ed antropologiche differenti, hanno determinato un ridimensionamento del ruolo d'intervento di ogni singolo Stato sugli organismi economici, favorendo, nello stesso tempo, una accresciuta attenzione, da parte degli *stakeholder*, verso problematiche di elevata

¹³ Zadek S. (1997)

rilevanza politica che, se sfuggono al diretto controllo normativo dei singoli stati, non sfuggono ai gruppi di pressione esterna e ai diretti interessati.¹⁴

Di conseguenza i problemi legati all'ambiente e le questioni di rilevanza sociale, quali ad esempio lo sfruttamento del lavoro minorile, il rispetto della dignità dell'uomo, l'esercizio dei diritti sindacali, la tutela della salute e del benessere del lavoratore, ma anche lo sviluppo del territorio in cui si opera, rappresentano forti elementi di pressione sui mutamenti organizzativi e sui processi decisionali, da cui non è possibile prescindere.

La rilevanza degli stakeholder

Gli *stakeholder*, in diversi casi, rappresentano interessi di rilevanza notevole e sono in grado di influenzare e di condizionare i mercati, determinando in alcuni casi anche il successo o il declino di una determinata azienda. Si pensi alla rilevanza internazionale di organismi che hanno tra le loro finalità la salvaguardia dei diritti fondamentali dell'uomo, oppure la difesa dei valori dell'ambiente, la difesa degli animali e così via, e a come questi possono influenzare l'opinione pubblica (e quindi il mercato) verso nuove tematiche.

La competizione internazionale, oggi la si gioca su questi temi e il finalismo d'impresa, per il quale centrale è la creazione del valore, deve essere orientato verso la sostenibilità.

Pertanto, se una azienda ritenesse di poter fare a meno di rispettare principi comunemente condivisi a livello mondiale, in ragione della priorità dell'elemento economico della gestione su ogni altro elemento, vorrebbe dire compromettere la tenuta nel tempo dell'organizzazione medesima.¹⁵

¹⁴ Alla capacità coercitiva dei singoli Stati d'imporre l'assunzione di specifiche responsabilità sociali, si è via via sostituita una azione di *moral suasion*, da parte di organismi ultranazionali, nei confronti delle imprese affinché esse <<introitino nel loro agire comportamenti socialmente responsabili secondo una *vision* gestionale funzionale al già noto "*good ethics is good business*">> Matacena A. (2005)

¹⁵ Non necessariamente vige il principio che una impresa di successo che massimizza il proprio valore azionario, stia effettivamente creando valore. <<Infatti – sostiene Tencati – un'impresa che, per conseguire risultati economici a breve, taglia i costi di approvvigionamento e produzione, senza prestare attenzione alle conseguenze in termini di qualità del sistema-prodotto o di sicurezza del lavoro, licenzia i dipendenti, perdendo risorse e competenze e minando il consenso sociale di cui gode, non investe in innovazione, trascura l'impatto ambientale delle proprie attività, viola chiari principi di corporate governance o altera con procedure e soluzioni eticamente dubbie o addirittura fraudolente i dati di bilancio, ad evidenza non sta creando valore. Al contrario, sta distruggendo le basi del proprio successo duraturo, dissipando asset strategici come la fiducia dei consumatori, del mercato, dei lavoratori e della comunità di riferimento, il knowledge e la capacità innovativa, il

La Responsabilità sociale diventa quindi un obiettivo strategico dell'azienda, da conseguire per garantire a questa la sopravvivenza nel tempo. Infatti, la sua implementazione all'interno della gestione determinerebbe un indubbio vantaggio competitivo in quanto accrescerebbe la dimensione intangibile del proprio patrimonio (ad es. la reputazione) e alimenterebbe la fiducia e il consenso dei propri interlocutori.¹⁶

1.1.c - Gli elementi di affermazione della responsabilità sociale d'impresa

Ma quando si è affermata la CSR (Corporate Social Responsibility) o RSI? E soprattutto, quali sono gli elementi alla base della sua affermazione?

Le pulsioni appena viste, rappresentano i fattori che spingono verso l'ingresso della CSR (Corporate Social Responsibility) nell'ambito aziendale, ma non sempre il terreno su cui impiantare queste tematiche è, o è stato, fertile.

Questo dipende dalla presenza, nei paesi industrializzati, di due ordini di elementi grazie ai quali i principi della Responsabilità Sociale hanno conosciuto e conoscono fasi evolutive differenti.

Questi due ordini di elementi sono:

- gli elementi di scenario e
- gli elementi di contesto¹⁷

Gli elementi di scenario riguardano il retroterra storico e culturale di una nazione e, quindi, il grado di maturazione di alcuni principi di natura politico-economica. Ci si riferisce in questo caso a principi quali la trasparenza, la responsabilità, la democrazia, la concezione etica; ma ci si riferisce anche ai modelli di *corporate governance* dominanti. Questi sono naturalmente diversi da paese a paese, e prevedono gradi di *disclosure* differenti.

Gli elementi di contesto sono invece più facilmente mutevoli e riguardano aspetti contingenti della vita di una nazione. Riguardano le condizioni economiche, le condizioni sociali, il ruolo del sindacato, la sensibilità politica e quella dell'opinione pubblica verso determinati temi.

capitale naturale e così via. E questo anche se nel breve e a volte brevissimo termine certe linee d'azione appaiono premianti, perché si traducono in migliori corsi azionari e, dunque, in un più elevato valore di mercato del capitale>>. Tencati (2005).

¹⁶ Tencati (2005); Matacena (2005)

¹⁷ Di elementi di "scenario" e di "contesto" scrive Hinna. Hinna L. (2002/a)

La presenza più o meno elevata di entrambi gli elementi ha favorito l'affermarsi di un nuovo modo di concepire la responsabilità d'impresa.

Si potrebbe dire che, mentre gli elementi di scenario rappresentano il grado di fertilità del terreno della Responsabilità sociale, gli elementi di contesto rappresentano il fattore climatico che, a seconda del suo avvicinarsi equilibrato, può favorire o ritardare il rafforzamento della pianta della Responsabilità sociale.

Così, mentre in alcuni Paesi, come ad esempio gli Stati Uniti o la Germania la responsabilità sociale d'impresa si è affermata da diversi decenni, in altri, la sua introduzione dal punto di vista pratico e dottrinale, si è verificata nell'ultimo ventennio.¹⁸

In Italia, i passaggi fondamentali che caratterizzano l'affermarsi del concetto della responsabilità sociale nelle imprese, sono legati al modo in cui il rapporto tra Stato e mercato si è evoluto nel tempo.

Man mano che è cambiato il sistema di relazione tra questi due attori principali del nostro sistema economico (nel senso che ci si è diretti verso una maggiore complessità), è mutata anche l'interpretazione e la concezione della responsabilità sociale.

I passaggi fondamentali per la sua affermazione sono sintetizzabili in tre periodi storici:

- gli anni '70,
- gli anni '80 e inizi '90,
- gli anni '90 fino ad oggi.¹⁹

Negli anni '70, la responsabilità sociale viene vissuta dalle imprese come vincolo imposto dallo Stato in nome della democrazia economica.²⁰

¹⁸ Nel paragrafo successivo sarà analizzata l'evoluzione del sistema della rendicontazione sociale nei paesi industrializzati.

¹⁹ Il processo di storicizzazione a cui si fa riferimento, è quello proposto, in diversi suoi scritti, da Maticena. Si veda a tal proposito Maticena (2002), Maticena (2005).

²⁰ Si tenga presente che gli anni '70 hanno rappresentato, dal punto di vista politico, il periodo delle riforme e delle conquiste sociali (diritto di famiglia, statuto dei lavoratori, divorzio, aborto), e dal punto di vista politico-economico, il periodo di maggior intervento dell'economia pubblica per il riequilibrio territoriale tra le diverse aree geografiche. Si tratta di quegli elementi di "contesto" di cui si parlava prima che, differentemente dagli altri paesi europei, hanno contribuito a mutare lo "scenario" nazionale spingendo in questo senso verso la Responsabilità Sociale. Si veda su questo punto Hinna L. (2002/a) e si veda anche Viviani M. (2002).

Il rapporto tra Stato e mercato è caratterizzato per il ruolo d'intervento e di guida che ha il primo nei confronti del secondo. Lo Stato, nello sviluppo di tale relazione, ha la funzione di garantire il benessere della collettività, pertanto non solo è presente nel mercato, quanto ne regola l'azione e gli obiettivi. In questo modo, la responsabilità sociale d'impresa si afferma come principio che sta a monte dell'azione interventista dello Stato.

La finalità delle aziende di Stato è fortemente sociale e si traduce nella creazione di ricchezza economica e nella sua distribuzione territoriale. Le azioni e gli interventi normativi tramite i quali lo Stato disciplina il mercato (incentivi, agevolazioni, ecc) hanno una altrettanto forte valenza sociale.

Gli anni '80, invece, si caratterizzano per il divenire turbolento nei sistemi non economici (quadro politico, sociale ed ambientale che muta), le cui conseguenze si riflettono anche sulla dimensione Stato/impresa. Si afferma il principio che il sistema economico non può essere separato da quello sociale e, quindi, si prende coscienza dell'importanza che assumono i sistemi non economici sulla vita delle imprese. I mutamenti politici e sociali (apertura delle frontiere, caduta delle barriere ideologiche) disegnano una nuova geografia di rapporti e di relazioni che condizionano l'andamento dei mercati e la performance delle imprese. La responsabilità sociale, di conseguenza viene vista non più come vincolo, ma come opportunità, da parte delle imprese. Una occasione per trovare legittimità e consenso al proprio agire.²¹

Negli anni '90, invece, il quadro nazionale si caratterizza per l'arresto della crescita economica e l'aumento delle tensioni sociali.²² Il modello Stato-mercato

²¹ Sul piano delle iniziative non sono molte le cose da segnalare, in questi anni 80. Soltanto il tentativo, poi fallito, di una proposta di legge diretta ad introdurre il bilancio sociale. Hinna definisce questo periodo (dal punto di vista della Responsabilità Sociale) come gli anni del silenzio e delle scarse iniziative. Vedi Hinna (2002/a). Eppure, in questo vuoto di iniziative, si sviluppa, in seguito alle spinte provenienti dall'esterno, il filone ambientale. Gli avvenimenti catastrofici che si sono verificati tra il finire degli anni '70 e gli anni '80 (Severo, Bhopal, Exxon Valdez) hanno contribuito ad accrescere l'attenzione del pubblico nei confronti del rischio ambientale, e le autorità sono intervenute per indurre le imprese a fornire le informazioni ambientali. Su questo punto e su come nell'ambito della comunicazione sociale si sia sviluppato il filone della comunicazione ambientale, si veda Frey M. (2005)

²² Gli anni 90 sono gli anni di tangentopoli. Il vecchio sistema politico e dei partiti entra in crisi, in un momento di forte contrapposizione tra i poteri dello Stato, trascinando nel vortice anche il sistema economico. Il Paese si troverà a dover affrontare, in queste condizioni, l'unione monetaria europea. A fronte della quale, data la necessità di dover sanare i conti pubblici, si alimenteranno nuove tensioni.

va in crisi e si caratterizza per il fatto che lo Stato riduce la sua presenza nel mercato e riduce il livello di attenzione alle politiche sociali (in seguito ai fallimenti di governo). Le imprese lucrative d'altra parte si orientano verso quei settori in grado di garantire buoni risultati economici, abbandonando così i mercati poco profittevoli. Favorendo, in questo modo, l'affermazione di un modello "basato sull'esclusione e sulla competizione darwiniana"²³ sempre più globale e sempre più socialmente deresponsabilizzato. E' in questo nuovo scenario che comincia ad emergere il ruolo del terzo settore.

1.2. La contabilità sociale: evoluzione e prassi

1.2.a - Le questioni ancora aperte: elementi preliminari

Il tema della responsabilità sociale d'impresa, man mano che emerge e che assume rilevanza, pone una questione di determinante importanza: come rendere conto la dimensione sociale dell'agire aziendale.

Si pone la questione riguardante il rapporto tra la contabilità sociale e la contabilità economica e la, conseguente, opportunità (o necessità) del superamento della dimensione esclusivamente numerica/quantitativa a cui quest'ultima è legata.

Il principio di fondo che sottostà alla contabilità sociale è quello di far sapere (comunicare) all'ambiente esterno che l'azienda è responsabile sotto tutti i punti di vista. Non solo nella conduzione degli affari, ma anche nella valorizzazione di quegli elementi di diversa natura (sociale, ambientale ecc...) che esulano dal concetto tradizionale di azienda.

Le questioni aperte sulla contabilità sociale, nel campo della dottrina economico aziendale, sono tante. Ancora oggi, per quanto riguarda la prima delle questioni, si discute sulla utilità (o sulla opportunità) dell'introduzione della rendicontazione sociale. In particolare si evidenzerebbe l'eccessivo costo legato alla introduzione della contabilità sociale.

Un'altra questione aperta è quella legata a come deve essere considerata la rendicontazione sociale, se un "processo" che deve essere integrato con il com-

²³ Matacena (2005)

plesso sistema aziendale oppure un “momento” nel quale si realizza la capacità comunicativa dell’azienda.

Infine, una terza questione aperta riguarda la opportunità di standardizzare gli aspetti legati al contenuto e al processo di rendicontazione.

Tutte queste questioni saranno ora affrontate. Non prima però di aver dato alcune definizioni del concetto di rendicontazione sociale ed aver fornito un quadro d’insieme di quelle che sono state le tappe principali del suo affermarsi.

1.2.b - Il concetto di accountability e quello di social accounting: principi di fondo

Il termine da cui partire è quello di *accountability*. Un termine di ampia portata che tradotto dall’inglese vuol dire “responsabilità”.²⁴ Responsabilità legata alla necessità delle aziende di essere trasparenti nei confronti dei propri interlocutori, sotto tutti i punti di vista. In modo da consentire a questi (azionisti, dipendenti, finanziatori, gruppi d’interesse) di essere sufficientemente informati nel momento in cui effettuano delle scelte sui vari mercati.

La portata di tale concetto è vasta, e tende ad assumere una dimensione maggiore se riferita alle aziende pubbliche o agli enti locali, per i quali si pone un problema di trasparenza. In questo caso, infatti, l’ente locale, in quanto utilizza risorse della comunità, è tenuto, più di altri ad operare responsabilmente e a renderne conto.

*<<Con riferimento ai bilanci aziendali – sostiene Rusconi – si può intendere l’accountability come il dovere e la responsabilità di spiegare, giustificare, a chi ne ha diritto che cosa si sta facendo per rispettare gli impegni presi con gli interlocutori, sia sul piano economico-reddituale (per esempio verso gli investitori attuali o potenziali), sia altri punti di vista>>.*²⁵

²⁴ Il dizionario G. Ragazzini traduce il termine come responsabilità, spiegabilità, attendibilità.

²⁵ Rusconi G. (2002) – L’autore lega il concetto di *accountability* a quello dell’etica, sottolineando come il primo deve essere visto non solo in chiave utilitaristica (quale strumento di controllo), ma anche in chiave deontologica, in relazione “all’esigenza morale di tutelare i diritti informativi che spettano alla persona umana in quanto tale”.

Allo stesso modo, Pezzani definisce l'accountability come <<l'esigenza di rendere conto da parte di coloro che hanno ruoli di responsabilità nei confronti della società o delle parti interessate al loro operato ed alle loro azioni>>²⁶

L'accountability è quindi un modo d'essere dell'azienda nei rapporti con gli interlocutori, ai quali comunica, tramite gli strumenti della rendicontazione, tale modo d'essere.

Secondo una visione d'insieme, essa può essere vista come <<l'universo delle possibili pratiche contabili>>²⁷, di cui fanno parte la contabilità economica e la contabilità sociale.²⁸ Queste rappresentano, a loro volta, i processi di rendicontazione diretti a misurare la performance aziendale sia dal punto di vista economico che dal punto di vista sociale e adottano, per comunicare tali performance, rispettivamente, il bilancio economico ed il bilancio sociale o altri strumenti di rendicontazione sociale (bilancio ambientale, di sostenibilità, di genere).

Non è intenzione di questo lavoro soffermarsi su cosa è la contabilità economica; del resto la letteratura su questo tema e sul bilancio d'esercizio è vastissima.²⁹ E' d'obbligo, però, definire cosa s'intende per contabilità sociale. Tra le definizioni si è considerata quella di Gray, uno dei maggiori studiosi delle tematiche del social accounting.

<<Il social accounting (contabilità sociale) sta ad indicare la preparazione e la pubblicazione di un *account* che rendiconti le interazioni e le attività svolte da un'azienda con riferimento all'ambiente, ai dipendenti, alla comunità locale, ai clienti e agli altri stakeholder e, dove ne sia possibile, le conseguenze di queste interazioni ed attività. Il social accounting può contenere informazioni finanziarie, ma esso è, piuttosto, una combinazione di informazioni quantificate e non quanti-

²⁶ Pezzani F. (2003)

²⁷ Questa definizione è dello studioso americano Gray, il quale a proposito della collocazione che troverebbe in azienda la contabilità sociale e del suo rapporto con quella economica scrive che <<quando si incominciò a parlare di social accounting, molti ritenevano che questa nuova "contabilità" fosse una sub-parte di quella economico-finanziaria tradizionale. Al contrario, può essere utile immaginare che esista un universo di "possibili pratiche contabili", di cui la contabilità tradizionale è una parte, e per lo più minima>>. Gray R.H, (2005)

²⁸ La nozione dell'accountability nel corso degli anni si è evoluta ed è stata utilizzata in contesti e con significati differenti. A seconda dei soggetti coinvolti e dell'oggetto si parla di "managerial accountability", di "political accountability", di "financial accountability". Cfr. Franzoni S. (2004)

²⁹ Il concetto di contabilità economica e di economicità della gestione sono stati fatti propri anche dalla dottrina economico-aziendale che si occupa di gestione delle amministrazioni pubbliche. Si veda tra gli altri Mulazzani M. (2002)

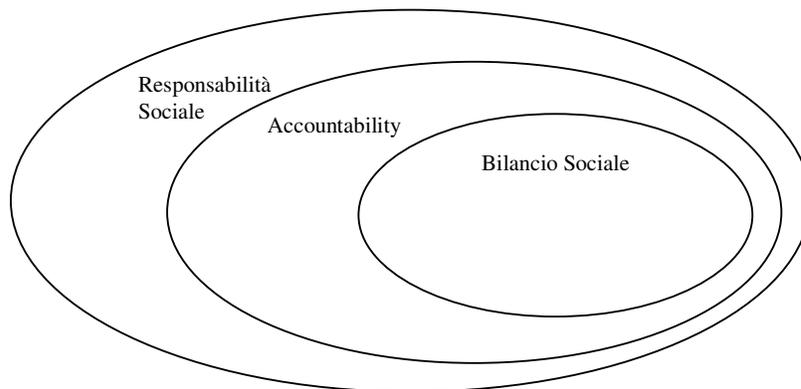
ificate. Il social account si propone molteplici scopi, ma la sostanziale diffusione dell'*accountability* da parte delle aziende ai propri *stakeholder* deve chiaramente essere la ragione dominante e deve rappresentare la base sulla quale un social account deve fondarsi (bilancio sociale, report sociale ecc...)>>³⁰

Alla luce di quanto detto, il rapporto tra *accountability*, rendicontazione sociale e bilancio sociale vede quindi, uno stretto legame tra i tre concetti, i quali sono l'uno complementare all'altro.

L'*accountability*, è stato detto, è un modo di essere dell'azienda, la contabilità sociale è uno strumento che misura tale modo d'essere, il bilancio sociale è uno dei modi di comunicare questo modo d'essere e, nello stesso tempo, di valutare l'atteggiamento di coloro che sono destinatari delle informazioni.

La figura che segue (fig. 1.1) riassume il rapporto tra queste tre dimensioni della Responsabilità Sociale d'impresa.

Figura 1– Relazione tra responsabilità sociale, contabilità sociale e bilancio sociale



Fonte: Tanese (2004)

1.2.c - Le tappe della contabilità sociale nel contesto internazionale

L'evoluzione della contabilità sociale, coerentemente all'affermarsi del principio di Responsabilità Sociale, ha conosciuto fasi temporali disomogenee da paese a paese.

³⁰ Gray R.H. (2000)

Sebbene la contabilità sociale è da circa un ventennio che ha trovato ampia diffusione nella pratica aziendale, gli albori relativamente al suo primo impiego possono essere fatti risalire attorno agli anni trenta del secolo appena concluso.

Il primo paese nel quale si trovano tracce di rendicontazione sociale è la Germania, seguito dagli Stati Uniti e poi successivamente da Gran Bretagna, Francia e Italia.

Si cerca di contestualizzare sinteticamente questi passaggi.

Germania:

In Germania la prima esperienza del bilancio sociale risale al 1938 e, ad aver elaborato tale documento è la AEG. La natura del documento non è affatto autonoma, in quanto si tratta di un allegato del bilancio d'esercizio; tuttavia, si può dire che, il documento in questione, anticipi in qualche modo la *teoria degli stakeholder* (che sarà poi sviluppata da Freeman nel corso degli anni 70)³¹, in quanto il suo contenuto informativo è interamente indirizzato a fornire il quadro delle spese sostenute a favore sia dei dipendenti sia della collettività.³²

Dopodiché, occorre fare un salto di trentacinque anni ed andare al 1973, per trovare una nuova esperienza di bilancio sociale. La società in questione è la Sita-eg di Essen, alla quale seguiranno nel corso degli anni '70 altre esperienze di rendicontazione sociale. Tra queste, quella che risulterà di maggior significato, è senza dubbio l'esperienza prodotta da un gruppo di lavoro, costituito dalle maggiori imprese tedesche, il quale produsse un documento di rendicontazione, il *Sozialbilanz-Praxis*, quale strumento di sintesi per la rendicontazione sociale.³³

Stati Uniti

Negli Stati Uniti lo sviluppo della rendicontazione sociale è parallela allo sviluppo della concezione etica dell'impresa. Già sul finire degli anni 60 gli ambientalisti e i movimenti sociali ponevano sul piatto della politica le questioni di grande rilievo sociale. Tra queste, la discriminazione sul lavoro, la sicurezza degli ambienti di lavoro, il rispetto e l'attenzione nei confronti dei consumatori, la qualità dei prodotti.³⁴

³¹ Freeman (1984)

³² Sul caso si veda Hemmer E. (1981)

³³ Sull'esperienza tedesca si veda Hemmer E. (1981)

³⁴ Nel periodo a cavallo tra gli anni 60 e 70 nasce negli USA il <<movimento di difesa>>. Un movimento che ha tra i suoi obiettivi quello di sollevare l'attenzione sui temi della qualità e la sicu-

Alle imprese e alla politica, ma soprattutto alle imprese, veniva chiesto di preoccuparsi non solo della produzione dei beni e servizi, ma anche degli impatti che tali produzioni avevano sulla qualità della vita della comunità, dei dipendenti, dei consumatori e di altri gruppi.

Le questioni poste erano così rilevanti che, laddove non era la politica ad intervenire, erano le stesse imprese che, su base volontaristica, facevano proprie le istanze provenienti dal contesto sociale. In questo modo esse, per evitare il rischio di perdere una sorta di legittimità sociale, rafforzavano il concetto dell'etica e della responsabilità sociale, ma soprattutto rafforzavano il concetto della rendicontazione sociale.³⁵ Così nella prima metà degli anni 70 il fenomeno dei rapporti sociali era abbastanza diffuso tra le imprese americane; cosa che tenderà a svilupparsi negli anni successivi.³⁶

Gran Bretagna

Sebbene oggi si possa affermare che la gran parte degli *standard* internazionali di rendicontazione sociale provengano dal mondo anglosassone, vi è da dire che negli anni 70, quando negli Stati Uniti ed in Germania i fenomeni di responsabilità sociale cominciavano a prendere piede, in Inghilterra l'affermazione della rendicontazione sociale assumeva un aspetto controverso. Da un lato vi era una domanda di "socialità" che riguardava le imprese e che proveniva dall'esterno, dall'altra però vi era una certa "inconsapevolezza" da parte del mondo della politica su come rispondere a tali richieste, derivata dal fatto che la tradizione anglosassone non vedeva di buon occhio un intervento legislativo nel sistema del libero mercato.³⁷

rezza del prodotto, la tutela dell'ambiente, la discriminazione sul lavoro, la sicurezza dell'occupazione e la salute nell'ambiente di lavoro. Si veda Heard J.H. (1981)

³⁵ I rapporti (*report*) sociali, tramite i quali le imprese americane comunicavano l'impatto della gestione aziendale sulla comunità, assumevano configurazioni diverse. Il periodo della standardizzazione dei processi e dei contenuti giungerà infatti in una fase successiva. I diversi approcci contabili a cui si ispiravano le imprese americane per dar forma ai *report* sociali, sono descritti da Heard J.H., e sono riassumibili nei seguenti: L'analisi del costo o della spesa; La valutazione della risorsa umana; L'analisi costi-benefici; L'inventario; La gestione per programmi; Gli indicatori sociale. Heard J.H. (1981),

³⁶ Si veda sull'esperienza statunitense sia le riflessioni di Hinna sia la ricerca di Gray - Owens - Adams (1996)

³⁷ Sulla resistenza del mondo professionale si veda Hinna L. (2002/a). Per quanto riguarda le resistenze del mondo politico Gray attribuisce la battuta d'arresto subita dal tema della contabilità sociale, alla elezione della Thatcher al governo. Si veda Gray H.R. (2005).

Infatti, i tentativi, durante gli anni 70, di istituzionalizzare la responsabilità sociale e quelli di riformare il diritto societario fallirono nonostante i buoni propositi. Nel 1977 venne elaborato dal *Department of Trade* un documento riguardante il futuro delle relazioni aziendali nel quale, anche se ritenuto ancora in fase sperimentale, si argomentava sul tema della contabilità sociale e sulla opportunità di un intervento normativo diretto a regolamentare il contenuto dei rapporti e dei bilanci aziendali.³⁸ Nel 1979, un successivo documento governativo, pubblicato sempre dal *Department of Trade*, su “Contabilità e informazione aziendale”, non fece alcun riferimento alla contabilità sociale, attribuendo ad altri organismi, diversi dal legislatore ordinario, l’eventualità di regolamentare il contenuto informativo dei bilanci. Questi organismi potevano essere la Borsa di Londra e l’Ordine professionale dei revisori.³⁹

E’ alla fine degli anni 80 che la contabilità sociale fa nuovamente il suo ingresso in campo, insieme ai temi legati alla sostenibilità ambientale, per afferinarsi negli anni ’90 e in quelli successivi.⁴⁰

Francia

L’esperienza francese è l’unica che introduce per legge il tema della contabilità sociale. Infatti con intervento normativo del 1977⁴¹, il legislatore francese introduce l’obbligatorietà, per le imprese con un certo numero di dipendenti,⁴² de “le bilan social”.⁴³ Il processo con il quale si arriva alla adozione del bilancio sociale matura, anche in Francia, in relazione al contesto storico-politico. Gli anni 70 sono anni di grande fermento politico e sindacale, ed il bilancio sociale è il risultato di un processo di elaborazioni teoriche e pratiche portate avanti già da tempo, grazie al contributo di iniziative autonome private.⁴⁴

³⁸ “The future of Company Reports”, Department of trade, HMSO London, 1977

³⁹ Si veda Burchell che su questo punto fa notare al pari di altri autori, come nel periodo tra la prima e la seconda pubblicazione nel Regno Unito vi fu l’avvicendamento tra il governo laburista e quello conservatore. Burchell S. (1981)

⁴⁰ Gray mette in evidenza come occorrerà giungere agli anni 90 perché il tema della contabilità sociale acquisti una propria autonoma configurazione. Gli anni 80, infatti, da questo punto di vista, hanno visto la contabilità sociale come parte integrante della contabilità tradizionale. Gray H.R. (2005)

⁴¹ La legge è la n. 77-769 del 12 luglio 1977

⁴² L’obbligo è diretto a quelle imprese con almeno 300 dipendenti.

⁴³ Per una attenta disamina dell’esperienza francese si veda Pulejo L. (1996)

⁴⁴ Tra queste meritano di essere menzionate le iniziative de l’Institut de l’Entreprise, l’Association Nationale des Chefs de Personnel, le Centre des Jeunes Dirigeants, l’Agence Nationale pour l’Amélioration des conditions de travail.

Tale processo, rafforzato da interventi di indirizzo politico, ha favorito l'elaborazione di uno schema di bilancio sociale orientato a raccogliere le istanze di trasparenza nel rapporto azienda/dipendenti, proveniente da più parti.⁴⁵ Il suo carattere informativo infatti si rivolge essenzialmente agli interlocutori interni all'azienda ed è costituito da una serie di dati grezzi, espressi tramite indicatori, riguardanti gli aspetti più importanti del rapporto tra i dipendenti e l'azienda.⁴⁶ Tale carattere, che si è riprodotto negli anni così com'era stato formulato in origine, ha rappresentato un limite alla portata innovativa del bilancio sociale, in quanto non ha tenuto conto degli interlocutori esterni all'azienda, risultando di conseguenza incapace di rappresentare in modo completo la responsabilità sociale d'impresa.⁴⁷

Italia

Anche in Italia gli anni 70 sono stati anni di fermento politico e sociale, eppure l'esperienza del bilancio sociale si limita a qualche isolato interesse da parte di qualche studioso e di qualche singola impresa.⁴⁸ Il ritardo con il quale viene ad essere introdotta la rendicontazione sociale viene attribuito ad una minore maturità del sistema economico italiano rispetto a quello degli altri paesi europei⁴⁹,

⁴⁵ Prima della legge che ha introdotto il bilancio sociale obbligatorio, il tessuto sociale e politico era abbastanza maturo sull'argomento, in quanto già dal 1973 il legislatore francese era intervenuto con una normativa diretta a creare condizioni di miglioramento lavorativo negli stabilimenti e che obbligava le aziende a rendere pubbliche, in una relazione, le questioni riguardanti le condizioni di lavoro e l'organizzazione dei processi produttivi. Successivamente, al fine di rendere operante tale normativa e renderla maggiormente incisiva, l'esecutivo francese pubblicò il "rapporto Sundreau" nel quale vennero esposte gli orientamenti e le scelte del governo in tema di responsabilità sociale d'impresa, e vennero individuati una serie di indicatori attraverso i quali tradurre in maniera neutrale ed obiettiva il rapporto tra l'azienda e i lavoratori dipendenti. Tali indicatori riguardavano le retribuzioni, gli infortuni sul lavoro, le malattie professionali, la mobilità del personale, la promozione professionale. Il "rapporto Sundreau" rappresenta il presupposto teorico ed operativo dal quale si articolerà la legge 77-769 del 12 luglio 77. Sull'argomento si veda Bandettini A. (1987).

⁴⁶ Si cita a titolo d'esempio alcuni di questi indicatori: il numero di occupati effettivi al 31.12, il numero di occupati a tempo determinato, la retribuzione media mensile, la ripartizione dei dati per sesso, età, nazionalità.

⁴⁷ Sulle critiche mosse al bilancio sociale francese si veda Hinna L. (2002), Vermiglio F. (1984), Pulejo L. (1996)

⁴⁸ Negli anni 70 tra gli studiosi italiani, il tema del bilancio sociale viene affrontato con articoli su riviste specialistiche, si veda Salvemini S. (1978) e Superti Furga F. (1977). Andando a ritroso nel tempo, si ritrova un intervento di Onida del 1961, sulla Rivista italiana dei Ragionieri, dove si affronta il tema dell'economicità e della socialità dell'impresa. Si veda Onida P. (1961). Per quanto riguarda le imprese, l'unica esperienza nota è quella della Merloni.

⁴⁹ Cfr. Maticena A. (2005)

ma anche ad una maggiore arretratezza delle posizioni delle organizzazioni sindacali ancora lontane da questi temi.⁵⁰

Sarà nel corso degli anni 80 che il tema prenderà piede non solo nel mondo accademico e scientifico ma anche in quello istituzionale, associativo e imprenditoriale. L'esperienze più significative, tuttavia, risalgono agli anni 90, in cui inizia la rendicontazione sociale di alcune grandi imprese quali l'Agip Petroli, alla quale seguirono, negli anni a venire, le esperienze di altre imprese ed enti.⁵¹

1.3. Il Bilancio Sociale: dal privato al pubblico

1.3.a – Le origini: la teoria degli stakeholder

In questo paragrafo s'intende affrontare, in breve sintesi, gli aspetti salienti della *teoria degli stakeholder* e le tappe che, dal punto di vista teorico, hanno contribuito alla sua affermazione.

La *teoria degli stakeholder* nasce nell'ambito dello sviluppo delle tematiche riguardanti la Corporate Governance. Essa rappresenta un punto di rottura con il modello di corporate dominante, ed è quella che ha aperto la strada, in dottrina, alla affermazione della Responsabilità Sociale d'Impresa. Essa nasce e si sviluppa nell'ambito del sistema delle aziende private, ma, attualmente, trova naturale applicazione nel sistema delle aziende pubbliche e degli enti locali in particolare. Diversi sono, infatti, in Italia gli enti locali che introducendo nella gestione i principi della Responsabilità Sociale hanno aperto (*disclose*) l'attività dell'ente agli *stakeholder*, in virtù del principio della trasparenza e di una migliore allocazione delle risorse.

Il primo fermo storico può essere fatto risalire al 1933, quando due studiosi americani Bearls e Means⁵², avevano sviluppato un modello di Corporate Governance incentrato sulla dicotomia tra le due principali figure del sistema aziendale: gli azionisti e il management.

⁵⁰ Si veda Pulejo L. (1996)

⁵¹ Il primo bilancio sociale dell'Agip Petroli è del 1997 (vedere il sito internet). Precedentemente a questo, nel 1994 venne pubblicato il bilancio sociale delle Ferrovie dello Stato, il quale assunse una scarsa valenza gestionale o comunicativa in quanto si è trattata dell'unica esperienza di rendicontazione prodotta.

⁵² Bearl & Means (1933)

Fino ad allora non si era posta una questione sui modelli di governo, in quanto tutti i ruoli all'interno della azienda venivano ricoperti dalla figura dell'imprenditore, che era proprietario, manager e operaio.

Lo sviluppo del sistema aziendale e la crescita della complessità organizzativa, però, avevano, col tempo, dato luogo alla separazione tra la proprietà e il controllo. Infatti, il passaggio da una struttura aziendale ancora molto semplice, di non elevate dimensioni, ad una struttura aziendale più articolata e complessa, di grandi dimensioni, richiedeva competenze sempre più specifiche che andavano ricercate in soggetti diversi dalla proprietà.

Iniziava, così, a delinearsi un modello di governo in cui gli azionisti detenevano la proprietà, mentre il management deteneva il controllo dell'attività.⁵³ In questo modo iniziavano a divergere oltre al ruolo, anche interessi ed aspettative di ciascun attore.

L'obiettivo degli azionisti era (ed è) quello di garantirsi il più alto rendimento possibile del proprio investimento, la cui variabile principale è composta dal profitto. L'obiettivo del management era (ed è) altresì diretto a massimizzare il rendimento dell'investimento azionario, ma le variabili della propria funzione di utilità sono di natura diversa dal profitto e sono esprimibili in termini di remunerazione individuale, sicurezza del posto di lavoro, esercizio di potere ecc...⁵⁴

Dal momento che gli azionisti non hanno la gestione ed il controllo della azienda, e dal momento che obiettivi ed aspettative delle due figure sono differenti,

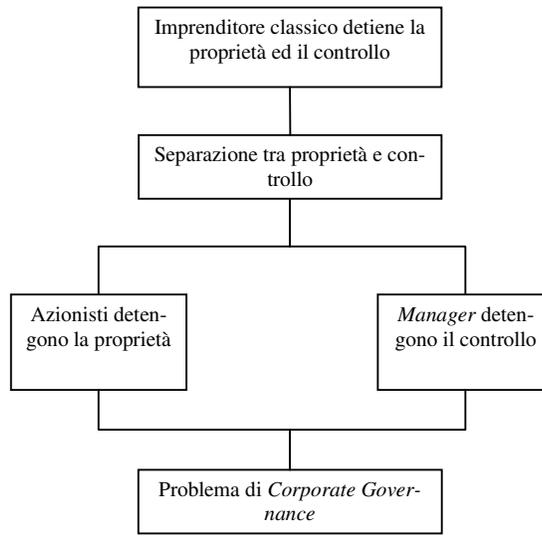
⁵³ Per comprendere l'origine di tale separazione dobbiamo considerare che il controllo non è necessariamente garantito dal diritto di proprietà ma dalla possibilità di disporre del capitale dell'impresa, dei suoi beni e delle sue relazioni, di conseguenza dalla possibilità di adottare concretamente le decisioni fondamentali dell'azienda. Tale possibilità non sempre è esercitabile e il diritto di proprietà è garanzia del diritto patrimoniale ma non è sufficiente, se non addirittura necessario, per l'esercizio del controllo. Si pensi ad esempio alle *public company* americane o inglesi, per le quali la separazione tra proprietà e controllo raggiunge livelli estremi. Si veda a tal proposito Barca, il quale sostiene che la concretezza del potere di controllo si rileva qualora si eserciti tale potere su aspetti quali l'«entità e localizzazione geografica degli investimenti, allocazione dei fondi fra aree di attività, chiusura o cessione di impianti, scelta di cosa produrre, assunzione e licenziamento dell'alta dirigenza e quante altre decisioni non chiaramente descrivibili disegnano in modo irrevocabile il corso di un'impresa. Perché un soggetto eserciti il controllo - prosegue l'autore - non è necessario che eserciti attivamente tutte queste scelte; esse possono essere affidate a terzi, a un dirigente o magari al capo di un organo societario: in questo caso il soggetto delegante esercita il controllo se, qualora egli non condivide la scelta compiuta dal soggetto delegato in quell'area "fondamentale", egli può intervenire e ottenere una revisione della scelta». Barca (1994)

⁵⁴ Si veda Forestieri (1998)

quale deve essere il comportamento del management, organo di direzione, nei confronti dei proprietari? Nell'interesse di chi lavora il manager?

A questo punto nasce il problema di agenzia dei manager e quindi della Corporate Governance (Fig. 2).

Figura 2 – Come sorge il problema di Corporate Governace



Fonte: Melis (1999)

La risposta data dagli autori Bearls & Means si ispira alla “Teoria del mercato per il controllo societario”⁵⁵, secondo la quale gli interessi contrastanti degli azionisti e del management trovano un equilibrio grazie al ruolo taumaturgico esercitato dal mercato.⁵⁶

La trasparenza del mercato finanziario fa sì che il prezzo delle azioni rifletta la reale performance aziendale, rendendo possibile alla proprietà di esercitare il controllo sul management e agli *stakeholder* esterni di essere garantiti circa l'affidabilità del sistema azienda⁵⁷

⁵⁵ Sul tema si veda Barca F. (1994), Charkham J (1989), Grossman & Hart (1980)

⁵⁶ Secondo questa tesi esiste una relazione diretta tra efficienza gestionale, valore economico dell'azienda e prezzo delle azioni. Il prezzo elevato di queste ultime è sintomo di un management efficiente. In questo modo gli azionisti riescono a controllare attraverso il mercato l'operato della dirigenza.

⁵⁷ Questo modello di Corporate Governance è definito *outside sistem*. All'interno di questo modello di Corporate Governance si collocano le *public company*, nelle quali la separazione tra proprietà e controllo raggiunge livelli estremi, al punto da far sostenere a Barca che un individuo che abbia

Sulla base di tali presupposti si sviluppa attorno agli anni la teoria degli *stockholder* (azionisti) il cui capostipite è Milton Friedman , secondo la quale il management aziendale deve rispondere soltanto agli azionisti che sono i principali interessati alla massimizzazione del valore aziendale.

Soltanto massimizzando la funzione di utilità degli azionisti possono trovare soddisfazione, in via subordinata, le aspettative degli stakeholder.

La *teoria degli stakeholders* si richiama, invece, ad una concezione cooperative dell'azienda.⁵⁸ Essa si fonda sul principio che l'equilibrio aziendale è il frutto di un compromesso di interessi di cui sono portatori soggetti diversi dagli azionisti e dai manager, che hanno un rapporto non occasionale con l'impresa (*stakeholders*)⁵⁹

Ha origine negli anni 60, frutto di un lavoro dello *Stanford Research Institute* sulle relazioni tra i manager e le persone attorno all'azienda, ma si è sviluppata nel corso degli anni 70 e 80 grazie agli studi di Edward Freeman, rivolti ad analizzare come il sistema di relazioni tra i manager e i gruppi di individui potevano influenzare l'impresa ed essere a loro volta influenzati.⁶⁰

Differentemente dalla dottrina del *market for control*, la *stakeholders theory* ritiene che il controllo delle strutture aziendali complesse ed articolate, non può limitarsi al dualismo azionisti/manager. L'azienda, data la sua complessità, finalizza la propria azione strategica ponendola al centro di una rete di rapporti instaurati con altri attori sociali, ciascuno dei quali è in relazione di reciprocità con l'azienda medesima e pone nei confronti di questa determinate aspettative.

Di conseguenza gli attori sociali intervengono, più o meno direttamente, nei processi decisionali aziendali e le azione di ciascuno di essi, poste in relazione con le aspettative degli altri, incidono sui processi decisionali e sui risultati aziendali.

Da tale principio nasce la consapevolezza che l'azienda non può non tenere conto delle aspettative che tali attori sociali ripongono nei suoi confronti. Anzi, la

le capacità per essere imprenditore di una data impresa, ma non abbia assolutamente i mezzi per acquisirla, può ottenere il controllo: divenendone manager e disperdendo la proprietà fra un numero assai elevato di soggetti. Barca F. (1994)

⁵⁸ Cfr. Charkham (1994). L'autore a proposito del sistema tedesco, espressione del modello dell'inside system, ritiene che <<The German system is positioned as cooperative managerial capitalism.>>

⁵⁹ Cfr. Forestieri (1998)

⁶⁰ La teoria degli *stakeholder* è interamente sviluppata nel libro *Strategic Management. A stakeholder Approach* del 1984, di E. Freeman.

capacità di soddisfare le esigenze di ciascuno, diventa un elemento di capacità competitiva.⁶¹

Tali attori sociali sono gli *stakeholders* e sono costituiti da clienti, fornitori, creditori, lavoratori, azionisti di maggioranza, azionisti di minoranza ecc.⁶²

Gli azionisti, secondo questa teoria, sono assimilati agli altri *stakeholders*, ed il management dovrà essere capace di rispondere alle aspettative della proprietà allo stesso modo in cui riesce a soddisfare le aspettative, spesso contrastanti, degli altri attori.

Una visione più ampia della *stakeholders theory*, conduce a ritenere gli *stakeholders* non solo come degli interlocutori a cui dare risposta in relazione alle aspettative di ciascuno, ma anche come delle risorse, esprimibili in termini di risorse umane ed intellettuali, disponibili per un più efficace orientamento strategico della gestione e per l'acquisizione di posizioni aziendale di vantaggio competitivo.

Infatti, la necessità di dialogare e di "rendere conto" acquista rilevanza non soltanto sul piano dell'equità e sulla conseguente necessità di redistribuzione della ricchezza tra gli *stakeholders*, ma acquista rilevanza anche e soprattutto sul piano dell'efficienza economica, in quanto il rapporto fiduciario e partecipativo instaurato dall'azienda alimenta la reputazione di questa e le opportunità d'investimento.

In questo caso, secondo i sostenitori della teoria, non è più sufficiente affidarsi alle capacità del mercato che conduce il sistema in equilibrio, ma è necessa-

⁶¹ In una recente intervista, Freeman, il padre della teoria degli stakeholder, sintetizzando il suo pensiero, afferma che «L'approccio stakeholder alla gestione strategica suggerisce che i manager debbano formulare e implementare dei processi che soddisfino tutti e solo quei gruppi che hanno "una scommessa" (a *stake*) nell'azienda. Lo scopo centrale di questo processo è gestire e integrare le relazioni e gli interessi degli azionisti, dei lavoratori, dei clienti, dei fornitori, della comunità e di ogni altro gruppo, in modo che convergano tutti e in ogni momento nella stessa direzione. Si enfatizza quindi, una gestione attiva dell'ambiente e la promozione di interessi il più possibile condivisi tra i suoi attori.» Baldarelli M.G. – Santi M. – Signori S., (2005)

⁶² Le definizioni di stakeholder in dottrina sono diverse. Si può vedere a tal proposito l'interessante lavoro di Mitchell et al. in cui si offre un contributo alla teoria degli stakeholder attraverso la lettura dei rapporti di forza e delle relazioni che hanno luogo in azienda. Mitchell R.K. – Agle B.R. – Wood D. J. (1997). E' sufficiente in questa sede riportare la definizione che diede lo Stanford e successivamente lo stesso Freeman. Lo SRI (Stanford Research Institute) definì gli stakeholder come: «<those group without whose support the organization would cease to exist>>. Freeman scrisse che «<A stakeholder in an organization is (by definition) any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objective>>. Per entrambe le definizioni Freeman (1984).

rio l'introduzione di una serie di regole istituzionali e di mercato capaci di armonizzare i conflitti d'interesse attraverso processi di negoziazione, di comunicazione e di dialogo con gli *stakeholders*.⁶³

Se la teoria degli stakeholder, come si accennava all'inizio, matura nell'ambito degli studi economico-aziendali riguardanti le imprese, sembra più che mai assodato che i risvolti pratici, a cui tale teoria conduce, possano ritornare utili anche alle aziende di erogazione ed in particolare agli enti locali. Anzi, l'applicazione dei risolti riguardanti questa teoria agli enti locali dovrebbe essere un fatto naturale e spontaneo, vista la natura strettamente sociale di queste organizzazioni, e visto soprattutto che i loro organi di governo agiscono in rappresentanza degli interessi della comunità (*stakeholder*).

Un aspetto rilevante, per quanto riguarda la teoria degli stakeholder applicata agli Enti Locali, riguarda il fatto che le aspettative sono molto più articolate e mutevoli che non rispetto alle aziende private.

Gli *stakeholder* nel caso degli enti locali sono rappresentati dalla intera comunità, la quale esprime esigenze individuali e collettive spesso controverse, che si manifestano in relazione alla categoria di appartenenza (giovani, anziani, bambini), ai bisogni da soddisfare (economici, sociali), allo stato sociale (disoccupati, precari, imprenditori, professionisti), allo status civile (famiglie, single, coppie civili), agli interessi diffusi di cui si è portatore (ambientali, ecologici) e, infine, agli interessi civili legati alla figura di cittadino (equità, trasparenza, legalità).

Partendo da tale premessa, l'ente locale deve agire avendo ben presente quali sono le aspettative dei propri interlocutori e, soprattutto, riuscire tramite le scelte gestionali a soddisfare in maniera equilibrata le esigenze provenienti da ciascun gruppo di essi.

Per questo, una priorità consiste nella individuazione degli *stakeholder*, sulla cui base devono essere coerentemente definite le linee strategiche dell'ente, in

⁶³ Il modello di Corporate Governance a cui si ispira la Teoria degli stakeholder è quello dell'*inside system* il cui schema di riferimento si basa su alcune ipotesi caratterizzanti. La prima è che nei modelli di *inside system* non vi è quella netta separazione tra proprietà e controllo che vi è nei modelli dell'*outside system*. La seconda ipotesi è la stabilità del controllo societario, determinata dalla presenza di alcune figure istituzionali, come ad esempio le banche, lo Stato o i gruppi familiari, e dalla presenza di una limitata cultura del mercato. La terza ipotesi è relativa alla presenza di una struttura dei controlli interni, nei confronti dell'attività del management, molto articolata al fine di sopperire alla situazione di mercati poco efficienti. Si veda Forestieri (1998)

quanto gli obiettivi devono riflettere le attese degli *stakeholder* e, infine, sarà proprio a costoro che bisognerà rendere conto della attività gestionale e dei risultati raggiunti.

Come si vedrà nella parte empirica del lavoro, sono diversi i casi di enti locali che, introducendo i principi della Responsabilità Sociale, coinvolgono direttamente gli *stakeholder* per definire modalità di utilizzo e destinazione delle risorse pubbliche.

1.3.b - Finalità e funzioni del Bilancio Sociale

Dopo aver analizzato gli aspetti più salienti della CSR (Corporate Social Responsibility), vediamo ora, prima di affrontare gli aspetti schematici e strutturali legati alla redazione del Bilancio Sociale (e che saranno affrontati del capitolo successivo), quali sono gli elementi caratterizzanti e le funzioni di questo strumento di rendicontazione sociale.

Partiamo da un presupposto: il bilancio sociale è uno strumento di rendicontazione, come è stato detto e visto precedentemente, ma dalle caratteristiche particolari che lo rendono profondamente diverso dagli strumenti di contabilità tradizionali, quali il bilancio civilistico se ci si riferisce alle aziende del settore privato, o il bilancio finanziario (di previsione o consuntivo) se ci si riferisce al settore pubblico.

Il primo elemento di differenziazione riguarda la sua natura: a differenza del bilancio civilistico, il bilancio sociale non ha natura bilanciante, cioè non esiste per tale strumento il concetto della quadratura o dell'equilibrio. La sua concezione esula dai canoni standard della contabilità tradizionale, e si caratterizza proprio per il fatto che non esiste una regola o una procedura universalmente accettata per la sua redazione.

Di conseguenza, mentre il bilancio civilistico descrive la realtà <<come fatto unico e compiuto>>⁶⁴ potendo contare su un metodo costitutivo, quale quello della partita doppia, il bilancio sociale in quanto privo di un metodo di rendicontazione, al fine di descrivere la realtà, deve <<poter contare su una pattuizione>>⁶⁵ con i propri interlocutori, con i quali definire le chiavi di lettura per interpretare le

⁶⁴ Cfr. Viviani M. (1999)

⁶⁵ Cfr. Viviani M. (1999)

informazioni in esso contenuti. E questo è possibile se il linguaggio di comunicazione è pattuito e condiviso tra le parti.

Un secondo elemento di differenziazione riguarda gli elementi di rendicontazione.

Il bilancio sociale deve far conoscere – scrive Viviani - <<le attese del *dare* e quelle dell’*avere*, anche se esse non dovessero condurre ad alcun equilibrio>>. ⁶⁶

Questo implica che il sistema informativo che sottende al bilancio sociale deve essere orientato verso la dimensione voluta dagli interlocutori, verso cioè l’illustrazione dei risultati che gli stakeholder si attendono.

Così, se il bilancio civilistico fornisce una unica dimensione informativa, quella economica, il Bilancio sociale invece, fornisce una dimensione informativa più vasta, in quanto illustra quali sono state le implicazioni di natura economica, sociale, ambientale, organizzativa, relazionale, che conseguono, o che sono sottese, al risultato economico d’esercizio, ma che il bilancio tradizionale non indica.

Un terzo elemento di differenziazione, conseguente ai precedenti, sta proprio nella differente dimensione della platea dei destinatari che potrebbero essere interessati ai due strumenti di rendicontazione. Più ridotta quella interessata ai risultati del bilancio d’esercizio, molto più vasta ed articolata quella interessata al bilancio sociale.

Va detto che questi elementi differenziali riguardano sia l’ambito privato che quello pubblico. Così come, sia all’uno che altro settore possono essere attribuite le funzioni a cui assolve il Bilancio Sociale.

Esse possono essere sintetizzate in 4 funzioni principali:

- quella comunicativa
- quella organizzativa gestionale
- quella di verifica istituzionale
- quella di base di elaborazione strategica

La funzione comunicativa

Il Bilancio sociale svolge essenzialmente una funzione di comunicazione.

⁶⁶ Viviani M. (1999)

Il suo obiettivo è quello di porre in relazione l'azienda con i propri interlocutori al fine di rendere conto della propria capacità di soddisfare le aspettative di questi.

Il principio di fondo che permea questa funzione, sta nella complessità delle attese che ruotano attorno al sistema aziendale, in relazione alle quali può accadere che l'azienda ne soddisfi alcune, a scapito di altre. Determinando in questo modo la prevaricazione degli interessi di una particolare categoria di interlocutori (ad esempio gli azionisti) su quelli di altre categorie (ad esempio i consumatori), che alla lunga potrebbe anche dar luogo ad una situazione di squilibrio economico.

Il presupposto logico, dunque, è che tutti gli interlocutori sono interessati a conoscere i risultati aziendali e tutti sono interessati a valutarne gli effetti prodotti, in termini non solo economici ma anche sociali. In questo modo, la conoscenza critica dei risultati aziendali e di ciò che si è fatto per soddisfare la domanda di "socialità" serve a infondere nei destinatari stessi fiducia e apprezzamento, che potrebbero a loro volta tradursi in un rafforzamento della posizione della azienda sul mercato in cui opera.⁶⁷

Ecco perché, al fine di alimentare tale rapporto di fiducia, si ritiene che, la funzione comunicativa non debba limitarsi ad un puro esercizio informativo, ma deve riuscire a coinvolgere l'interlocutore anche dal punto di vista emozionale, per condividere obiettivi e valori aziendali.⁶⁸

⁶⁷ Hinna sostiene che uno dei motivi di fondo che sottostanno alla rendicontazione sociale, riguarda la necessità di "contabilizzare" un elemento nuovo e tutto qualitativo: la fiducia. Mentre in precedenza la fiducia si contabilizzava indirettamente con l'ultima riga del conto economico (one bottom line), ora invece con l'avvento della globalizzazione il semplice dato economico non è più sufficiente a contabilizzare e ad ottenere quindi la fiducia da parte degli interlocutori esterni. Si parla sempre più spesso della triple bottom line in cui oltre ai dati economici l'aziendale conto dei risultati raggiunti anche dal punto di vista ambientale e sociale. Cfr. Hinna L. (2002/b)

⁶⁸ Si è spesso indotti a considerare quali sinonimi i concetti di informazione e di comunicazione: ciò che un soggetto comunica diventa per il soggetto ricevente informazione che accresce la conoscenza. Questo vale a livello di logica ma non a livello di strumenti e di risultato emotivo trasmesso dallo strumento. Sostengono Corvi e Fiocca invece che informazione e comunicazione devono essere considerate come <<due momenti diversi nella interazione tra impresa e ambiente esterno, caratterizzati da direzioni, motivazioni e flussi sostanzialmente differenti. [...] Infatti – proseguono gli autori – mentre in un'ottica prettamente informativa l'intervento del soggetto emittente si limita all'elaborazione e alla trasmissione di un insieme di dati, in una visione comunicativa, la fornitura di informazioni è sempre corredata da una serie di attività complementari, sia a monte sia a valle, che vanno dall'analisi dei bisogni informativi – su cui basare i flussi dei messaggi veicolati verso l'esterno – a una considerazione ex-post degli effetti che la trasmissione di tali messaggi ha prodotto nei destinatari. Insita nel concetto di comunicazione c'è, inoltre, la possibilità di toccare le

In questo senso, il Bilancio Sociale deve porsi su un piano che consenta il superamento dei limiti di comunicazione intrinseci al Bilancio tradizionale (sia esso quello civilistico delle aziende private, sia quello consuntivo o previsionale delle aziende pubbliche), ed offra una opportunità di lettura dei risultati aziendali più ampia, che tenga conto della dimensione economica ma anche di quella sociale ed ambientale.

La funzione organizzativa gestionale.

Quando si parla della funzione organizzativa gestionale del bilancio sociale si fa riferimento alla sua capacità di essere strumento di supporto alle decisioni aziendali.⁶⁹ Esso dovrebbe essere pienamente integrato con gli strumenti di controllo e di programmazione e mettere in evidenza come l'azienda stia rispondendo alla domanda di "socialità".

In questo senso, il bilancio sociale, da un lato, viene ad essere il frutto di una visione organizzativa ampiamente condivisa con gli *stakeholder*, in cui si modificano, in funzione di essa, le modalità di relazione con i portatori d'interesse e, quindi, anche la *corporate governance* aziendale. Dall'altro, fornisce informazioni sulla capacità di raggiungere gli obiettivi che erano stati programmati, sulla coerenza tra le azioni intraprese e il sistema di valori che fanno da sfondo all'attività aziendale, sulla conciliabilità tra i risultati conseguiti e le attese degli *stakeholder*; tutti aspetti che, oltre ad esercitare una funzione comunicativa con l'esterno, esercitano una funzione di supporto alle decisioni d'impresa, in un'ottica di miglioramento dei risultati ma anche di rafforzamento della cultura organizzativa.

La funzione di verifica istituzionale

La verifica istituzionale a cui deve tendere il bilancio sociale, deve essere intesa come capacità di valutare il grado di coerenza tra missione e gestione.

corde dell'emozione e di coinvolgere gli aspetti soggettivi e non razionali della relazione.>> Corvi E. – Fiocca R. (1996)

⁶⁹ <<La rendicontazione etico-sociale – sostiene Simon Zadek in una intervista – ha un solo scopo: aiutare le organizzazioni e i suoi stakeholder a prendere delle decisioni. Se il reporting fallisce in questo scopo, si tratta di una perdita di tempo; se invece riesce a realizzare l'obiettivo in modo concreto ed efficace, allora può diventare una parte integrante dei processi di accountability di un'organizzazione>>. Zadek S. (2005)

Quando si decide di introdurre, all'interno della propria azienda, i principi della CSR (Corporate Social Responsibility), e di elaborare di conseguenza il bilancio sociale, si prende coscienza del fatto che il profitto si pone in funzione strumentale al perseguimento di un valore "superiore". Rappresentato dalla *mission*.

L'introduzione della CSR (Corporate Social Responsibility) comporta mutamenti organizzativi e culturali, ma anche resistenze e difficoltà di attuazione, soprattutto laddove le relazioni e i rapporti interni organizzativi sono piuttosto consolidati. Inoltre, la portata innovativa della CSR (Corporate Social Responsibility) è così notevole da richiedere, generalmente, un approccio graduale, al fine di rendere efficaci gli interventi.

Di conseguenza, può accadere che pur avendo introdotto i principi della CSR (Corporate Social Responsibility), in quanto formalmente vi è stata la traduzione di una serie di principi e di assunti valoriali in un documento cartaceo (quale ad esempio il codice etico), questi restino tali e non trovino riscontro nei risultati o nei comportamenti.

Il Bilancio Sociale deve, da questo punto di vista, consentire di valutare se la gestione aziendale, sintesi di una serie di comportamenti e di relazioni articolate e complesse (comportamento del management, conduzione delle relazioni ambientali, rapporto management-proprietà, comportamento della proprietà, rapporto management-lavoratori dipendenti), va nella direzione effettivamente voluta con la definizione della *mission*.

La funzione di base dell'elaborazione strategica

Si è detto che il bilancio sociale deve essere fondato sul principio del coinvolgimento degli *stakeholder*. In quanto, solo conoscendo le attese di questi, è possibile definire opportunamente obiettivi ed azioni strategiche che siano ampiamente condivisi. In questo senso si ritiene che il bilancio sociale sia uno strumento utile a definire la posizione strategica dell'azienda.

Questo è possibile perché nel bilancio sociale sono definiti la missione, i valori di fondo, le attese degli *stakeholder*, le risorse di cui si dispone, il patrimonio di capacità intellettuali ed altro che rappresentano validi presupposti per affrontare

efficacemente le linee strategiche di breve e di lungo periodo. Ed inoltre, <<quanto più la descrizione delle finalità e delle vie strategiche è completa ed esauriente, tanto più validamente informativa può essere la rendicontazione sociale che deve rendicontare tutti gli effetti diretti e indiretti, in tutte le loro dimensioni politiche, economiche, sociali, culturali, civili della realizzazione delle politiche strategiche dell'ente pubblico>>.⁷⁰

1.3.c - Il Bilancio Sociale negli enti locali quale momento naturale del processo di riforma

Tutti i concetti finora espressi sui temi che riguardano la responsabilità sociale e la relativa rendicontazione, trovano applicazione sia nell'ambito del settore privato che del settore pubblico.

Come per le aziende private anche per le organizzazioni pubbliche si pone un problema di assunzione di responsabilità sociale nella gestione.

Gli enti e le amministrazioni pubbliche per definizione producono valore sociale, in quanto le proprie finalità sono essenzialmente pubbliche. La loro azione, fondata sulla detenzione di risorse pubbliche, è diretta allo sviluppo della comunità locale e alla valorizzazione delle risorse di cui questa dispone (paesaggistiche, ambientali, artistiche, culturali), e si esprime nella creazione di valore pubblico o sociale.

La responsabilità sociale, di conseguenza, dovrebbe essere un requisito cardine per gli enti locali e, altrettanto naturale dovrebbe essere l'adozione della rendicontazione sociale, cioè di uno strumento che valuti e dia conto del valore sociale creato.

⁷⁰ Mulazzani M. (2005). Strategia e rendicontazione sociale devono essere considerate, sostiene l'autrice, rispettivamente il momento iniziale e finale del processo con cui si attua la gestione negli enti locali. Si tratta di un processo circolare che alimenta il sistema informativo e rinvigorisce l'analisi strategica, in quanto tutte le funzioni politiche e manageriali, che caratterizzano l'ente locale, devono essere collegate in modo coordinato e sistemico. Tale processo vede fortemente collegata la strategia alla programmazione, da cui derivano le scelte di bilancio preventivo e l'attribuzione degli obiettivi e delle risorse agli organi manageriali. A queste segue la gestione, da cui derivano a loro volta il rendiconto generale di esercizio e la rendicontazione sociale. Grazie a quest'ultima, attraverso il dialogo e il confronto con gli stakeholder, si verifica la strategia iniziale e si dà nuova linfa al processo decisionale.

Tuttavia, l'introduzione di tali strumenti nelle pubbliche amministrazioni non è stata (né lo è tuttora) una conseguenza così naturale come potrebbe sembrare.

Infatti, il bilancio sociale nasce nelle aziende private e solo di recente ha trovato applicazione nella pubblica amministrazione, per ragioni non solo tecniche, quale ad esempio il superamento della concezione contabile tradizionale, ma soprattutto per ragioni politiche, determinate dal mutato rapporto della comunità con gli enti e dalla volontà di recuperare l'identità politica, sociale ed umana delle istituzioni.⁷¹

Le ragioni principali che hanno determinato l'avvicinamento alla contabilità sociale, in particolare degli enti locali, possono essere sintetizzate nelle seguenti:

1. Le modifiche legislative sulla contabilità pubblica,
2. La immediatezza del rapporto tra le amministrazioni e i cittadini,
3. Il bisogno di trasparenza,
4. L'insufficienza informativa degli strumenti di rendicontazione tradizionali.

Le modifiche legislative sulla contabilità pubblica

Per quanto riguarda gli interventi sulla contabilità pubblica, vi è da dire che il tentativo del legislatore è stato di introdurre nella Pubblica Amministrazione i principi della contabilità economico-patrimoniale al fianco di quella tradizionalmente esistente, oltre agli strumenti tipici del controllo di gestione.

I principali interventi normativi sono stati:

D. Lgs. 502/92 che ha introdotto la contabilità analitica nelle aziende sanitarie;

D. Lgs. 77/95 che ha introdotto la contabilità analitica negli Enti Locali

D. Lgs. 286/99 che ha introdotto i sistemi di controllo negli Enti Locali

La immediatezza del rapporto tra amministrazioni e cittadini

Per quanto riguarda questo aspetto, vi è da dire che anche in questo caso l'intervento del legislatore è stato rilevante, in quanto ha radicalmente mutato il rapporto del cittadino con le istituzioni.

⁷¹ A partire dai primi anni '90, dietro la spinta proveniente dal divario tra bisogni e capacità di spesa delle amministrazioni pubbliche, si è resa necessaria la misurazione dell'efficienza e, quindi, è iniziato un processo che ha condotto ad "omologare" i comportamenti gestionali degli enti con quelli delle imprese for profit. La tendenza culturale degli anni 80 e 90 è stata quella di premiare tutto ciò che faceva riferimento al mercato. Cfr. Viviani M. (1999)

Gli interventi normativi di maggior rilievo nel corso degli anni '90 sono stati:

- elezione diretta del Sindaco
- spinte verso un maggiore federalismo amministrativo,
- autonomia impositiva degli Enti Locali,
- applicazione spinta del principio di sussidiarietà

Il bisogno di trasparenza

Anche in questo caso gli interventi normativi diretti a garantire la trasparenza dell'azione pubblica sono stati notevoli.

- con la 241/90 la trasparenza viene introdotta quale principio legislativo,
- con la stessa legge vengono introdotti
 - il principio del giusto procedimento,
 - il principio della responsabilità,
 - il diritto di accesso agli atti amministrativi,
 - la semplificazione amministrativa,
- con il D.Lgs. 142/90 si interviene sull'ordinamento degli enti locali e si istituisce l'autonomia statutaria degli Enti Locali

L'insufficienza informativa degli strumenti di rendicontazione tradizionali.

Per quanto riguarda il sistema di contabilità degli enti locali, il bilancio di previsione, così come il rendiconto finanziario, si presentano di difficile interpretazione per i non addetti ai lavori. Conseguentemente, al fine di rendere effettivo il rapporto di trasparenza e di apertura con la comunità, si sono manifestate due spinte: una è quella di avere prospetti informativi più capillari e specifici sull'attività dell'ente, l'altra è quella di adottare nuovi criteri gestionali per la realizzazione dei servizi.

<<La sola dimostrazione dei risultati, dal punto di vista economico finanziario, non è sufficiente alla comprensione dell'attività di un'amministrazione locale e degli effetti diretti e indiretti che questa ha generato sulla società. Sarà necessario utilizzare dati extra-contabili, ma anche nuove forme di rendicontazione come quelle sociali>>. ⁷²

⁷² Mulazzani M. (2005).

1.4. Strumenti a supporto della contabilità sociale: i modelli di bilancio

La parte che verrà ora affrontata prenderà in considerazione le diverse tipologie di bilanci che fanno parte della famiglia degli strumenti della rendicontazione sociale.

I modelli di bilancio conosciuti ed utilizzati nell'ambito della contabilità sociale sono numerosi, nonostante i tentativi dottrinali di sistematizzare gli aspetti formali e sostanziali della documentazione.

Tuttavia, il sistema di comunicazione dei risultati è così vasto e il mondo degli interlocutori aziendali altrettanto articolato che, ciascuna azienda, dato il carattere volontario della rendicontazione sociale, adotta quello che ritiene essere lo strumento più adatto ad avviare un proficuo processo relazionale con gli *stakeholder*. La cosa riguarda naturalmente le aziende private, ma anche le organizzazioni non-profit e le amministrazioni pubbliche, in particolare gli Enti Locali.

Per quanto riguarda questi ultimi, le tipologie di bilancio sono ancora più numerose, data sia la maggiore complessità dell'apparato organizzativo, sia la natura e le finalità dell'ente, sia la vasta ed articolata platea di soggetti interessati a conoscere l'azione del proprio ente rappresentativo.

L'analisi dei modelli che seguirà terrà conto dei differenti presupposti che sottostanno alle caratteristiche delle diverse tipologie.

Gli strumenti che saranno analizzati sono:

- il bilancio di mandato,
- il bilancio sociale,
- il bilancio ambientale,
- il bilancio di sostenibilità
- il bilancio partecipativo
- il bilancio di genere

1.4.a - Il bilancio di mandato

Il bilancio di mandato è lo strumento di contabilità sociale caratteristico degli Enti Locali.

Esso è lo strumento di rendicontazione attraverso il quale si valuta l'attuazione del programma politico dell'ente.⁷³

Dato tale aspetto, presenta alcuni caratteri peculiari che lo differenziano dagli altri strumenti di rendicontazione.

Gli aspetti che lo caratterizzano sono sostanzialmente due:

- la periodicità
- la finalità

Per quanto riguarda il primo aspetto, la periodicità, vi è da dire che il bilancio di mandato è essenzialmente legato al periodo di mandato elettorale. Esso cioè è strettamente proteso a rendicontare (e a comunicare) gli elementi, sia descrittivi sia quantitativi, dell'attività di governo locale durante il periodo della consiliatura.

La sua finalità, è quella di rendere conto agli *stakeholder* dei risultati della gestione, in relazione a quello che era il programma elettorale. Esso si presenta come strumento che mette in luce i risultati economico-finanziari della gestione in relazione alla capacità di raggiungere gli obiettivi stabiliti.⁷⁴

Trovano pertanto spazio in tale documento: le attività realizzate, le motivazioni che ne hanno determinato le priorità nelle scelte, le spese affrontate; il tutto in un tentativo di dare un quadro d'insieme dell'intera gestione amministrativa.

Il valore aggiunto che il bilancio di mandato apporta al sistema di rendicontazione tradizionale, basato sulla contabilità finanziaria, è rappresentato dalla sua capacità di rendere intelligibili i valori quantitativi presenti nel bilancio d'esercizio.

E' per questo che al bilancio di mandato si richiede elevata comprensibilità delle informazioni riportate e trasparenza dei dati, accompagnati da elementi descrittivi e quantitativi (quali ad esempio indicatori, grafici, istogrammi) che permettano il confronto nel tempo e nello spazio. In sostanza, il documento deve

⁷³ La dottrina, pur non giungendo ad una definizione univoca, considera il bilancio di mandato come il «documento che, con riferimento ad un periodo quinquennale di governo di una amministrazione locale, intende “rendere il conto” del proprio mandato alla collettività amministrata (e in modo particolare a tutti i c.d. stakeholder dell'ente locale) in termini di modalità e priorità di realizzazione degli intenti contenuti nel programma amministrativo». Si veda Mazzara L. (2003)

⁷⁴ Il bilancio di mandato pone le premesse per un confronto costruttivo con i cittadini in merito alla capacità avuta da una amministrazione nello sviluppare e portare a termine gli obiettivi sui quali si era inizialmente ricevuta la fiducia. Cfr. Mazzara L. (2003)

consentire ai destinatari di valutare con obiettività e con spirito critico i risultati raggiunti.

Il bilancio di mandato viene generalmente elaborato alla fine del periodo di mandato, ma nulla vieta che il bilancio possa essere predisposto in qualsiasi altro momento della vita amministrativa dell'ente. Ad esempio a metà mandato oppure dopo il primo anno di attività.

La periodicità del bilancio di mandato inferiore ai cinque anni, anzi, è auspicabile, soprattutto se il documento viene visto come strumento di programmazione, e non solo di comunicazione.

Infatti, il salto di qualità, tale strumento, lo effettua solo se vi è una precisa volontà da parte del vertice dell'ente a farne uno strumento di programmazione, da integrare con gli altri strumenti di gestione previsti dall'ordinamento. Diversamente, il rischio è quello di dare vita ad un documento dalle caratteristiche propagandistiche ed autoreferenziali.

Questo comporta che il documento, anche se redatto alla fine del periodo di mandato, debba essere visto come il risultato di un processo di rendicontazione che inizia molto prima, fin dalle fasi di presentazione delle linee programmatiche del Sindaco, e che prosegue durante la gestione, nei momenti di elaborazione e di definizione degli strumenti contabili obbligatori.

Le linee programmatiche diventano il riferimento di guida per lo strumento di rendicontazione in esame, poiché in esse sono indicati gli obiettivi strategici che l'amministrazione intende perseguire e che vengono di volta in volta tradotte dalle relazioni previsionali e programmatiche.

I bilanci previsionali e consuntivi rappresentano, invece, il sistema informativo su cui fondare l'elaborazione del bilancio di mandato e da cui trarre i dati riguardanti le entrate e la spesa.

Il bilancio di mandato, frutto dell'estrapolazione delle informazioni contenute nei documenti precedenti, rielabora tali dati offrendo al vertice amministrativo la possibilità di valutare il grado di coerenza tra l'andamento della spesa con ciò che era stato programmato e, quindi, la possibilità di intervenire sulla gestione nel caso di divergenze.

Naturalmente questo è possibile solo se il bilancio di mandato viene ad essere integrato, in una visione di sistema, con gli altri strumenti di rendicontazione economico-finanziaria. In quanto ciò consentirebbe l'elaborazione del bilancio di mandato con cadenza inferiore al periodo di mandato elettorale.

1.4.b – Il bilancio sociale

Diversamente dal bilancio di mandato, il bilancio sociale mira a definire qual è stato l'impatto della gestione dal punto di vista sociale.

Il limite, da più parti riscontrato, del bilancio di previsione degli enti locali e del rendiconto consuntivo, è quello non solo di difficile comprensibilità per i non addetti ai lavori, ma anche di non riuscire a rendere conto dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa. Venendo meno, per gli enti locali, un dato sintetico di misurazione dell'efficienza, quale il risultato d'esercizio, dovranno essere altri gli strumenti di rendicontazione che, in soccorso a quelli obbligatori, siano in grado di misurare non solo il grado di economicità della gestione ma anche il grado di "socialità". Cioè l'impatto che la gestione amministrativa ha avuto nella creazione di valore economico e di valore sociale (che significa migliore qualità di vita).

Il semplice ammontare di spesa, indicato in bilancio, di per sé, è un valore che, se non espresso in termini relativi o se non è commisurato agli effetti prodotti in termini di soddisfazione del bisogno, non dà informazioni sulla portata della azione amministrativa.

Sarebbe auspicabile, conseguentemente, l'adozione di un sistema informativo, fondato su strumenti di natura sia quantitativa che qualitativa, che rendesse conto:

- di quali siano stati i valori che hanno guidato l'azione amministrativa,
- in che misura tali valori siano stati perseguiti, cioè quali sono state le politiche di sviluppo economico-sociale adottate
- quali sono state le ricadute, in termini economici e sociali, sul territorio.

Il bilancio sociale va nella direzione di misurare il valore sociale creato dall'ente (o da una azienda o da una organizzazione) e di rendere conto di quanta parte del valore creato sia stato distribuito agli *stakeholder*.

Attraverso tale documento l'ente, non definisce soltanto l'entità della spesa sostenuta, ma la commisura in relazione alle politiche di sviluppo adottate, alla capacità di perseguire i valori che definiscono la propria identità, al benessere creato, alla coerenza tra i valori e la propria missione. Ma soprattutto, la commisura alle attese degli *stakeholder*.

Infatti, la valenza del bilancio sociale sta nella capacità di coinvolgimento degli *stakeholder* nella gestione amministrativa, cioè nella possibilità che le priorità nelle scelte di gestione vengano decise in relazione a quelli che sono gli interessi rilevanti espressi dagli interlocutori.

Di conseguenza si potrebbe affermare che, la finalità del bilancio sociale è proprio quella di valutare in che misura l'ente riesce a dare risposta agli interessi e alle aspettative della comunità.

Volendo effettuare una analisi di confronto con il bilancio di mandato è possibile affermare che, diversamente dal bilancio di mandato, il quale risponde della capacità dell'ente di realizzare quanto contenuto nel programma di mandato, il bilancio sociale risponde, quindi, della capacità dell'ente di conseguire i risultati condivisi con la comunità. Pertanto, deve essere visto come uno strumento di comunicazione di natura bi-direzionale che trasmette le informazioni all'esterno ma che ne recepisce le attese.

Come il bilancio di mandato, anche il bilancio sociale deve essere concepito come uno strumento non solo di comunicazione ma, soprattutto, di programmazione da dover integrare all'interno della gestione; al fine di evitare di dar vita ad un documento autocelebrativo.

Resta da precisare che, pur essendo due strumenti con presupposti di base differenti, i confini tra bilancio sociale e bilancio di mandato sono piuttosto labili, sia perché si tratta di documenti volontari, sia perché nella pratica aziendale, non essendovi una normativa definita e chiara, si tende ad assimilare i due concetti, ritenendoli sostanzialmente identici e per questo alternativi.

Sarebbe corretto, però, mettere in evidenza piuttosto la natura complementare di questi due documenti. Infatti, le finalità e l'oggetto di analisi di ciascuno di essi sono diversi e, di conseguenza, diverse sono le informazioni che ne derivano.

L'uno più orientato a misurare l'efficacia della azione amministrativa (capacità di raggiungere determinati obiettivi), l'altro a misurare il grado di soddisfazione dei destinatari dell'azione amministrativa (outcome). Considerarli congiuntamente, e non in alternativa, varrebbe a rafforzare il sistema informativo e relazionale tra l'azienda (l'ente) e i propri interlocutori.

Tavola 1 - Bilancio di mandato e bilancio sociale a confronto

	BILANCIO DI MANDATO	BILANCIO SOCIALE
Periodo	Quinquennale o inferiore; legato alla durata del periodo di mandato o ad un periodo intermedio	Annuale; legato alla rendicontazione economico-finanziaria dell'ente
Finalità	Rendere conto della capacità di rispettare il programma della giunta	Rendere conto della capacità di rispettare le attese degli stakeholder
Oggetto di analisi	Valore Economico	Valore Aggiunto e Valore Sociale
Contenuto	Valutazione della spesa in relazione agli obiettivi programmatici; Valutazione dell'efficacia e dell'efficienza	Valutazione della spesa in relazione alle aspettative degli stakeholder e dell'impatto socio-economico. Valutazione del grado di soddisfazione del bisogno (outcome).
Strumenti di misurazione	Indicatori, istogrammi, tabelle, grafici, (in ottica di benchmarking)	Indicatori, istogrammi, tabelle, grafici, riclassificazione del bilancio, determinazione e distribuzione del valore aggiunto
Limiti	Rischio di autoreferenzialità	Rischio di autoreferenzialità

Nel riquadro che precede (tav.1) sono riportati alcuni caratteri che accomunano e che differenziano i due documenti.

Per quanto riguarda la forma ed il contenuto del bilancio sociale, questi aspetti saranno trattati nei capitoli successivi, data la rilevante presenza di modelli, sia nazionali che internazionali, che dettano linee guida e principi per la loro redazione, dei quali si è ritenuto opportuno affrontare a parte l'analisi.

1.4.c – Il bilancio ambientale

Il bilancio Ambientale è uno strumento di rendicontazione che è focalizzato sulla dimensione ambientale.

Quello dell'ambiente e delle prerogative dei problemi legati alla salute dei cittadini e del rispetto della natura, nel corso degli ultimi quindici anni, è diventato un tema cruciale per molte aziende. I temi legati all'ambiente producono solu-

zioni non sempre indolori, anzi in alcuni casi gli interessi che contrastano sono così forti da far temere anche la tenuta democratica delle istituzioni.

Da questo punto di vista, la questione è diventata rilevante soprattutto per gli enti locali, i quali si trovano a dover fronteggiare emergenze quali lo smaltimento dei rifiuti, l'emissione di gas serra, l'emissione di anidride solforosa, gli effetti delle radiazioni atmosferiche, la carenza di risorse idriche ed altri. Tutti temi di rilevanza sopraterritoriale, ai quali la comunità presta sempre maggiore attenzione.

La salvaguardia ambientale, nell'ambito dei problemi legati al territorio, trova spesso alleati l'ente locale e la comunità. Essa rappresenta, in molti casi, un obiettivo condiviso dall'uno e dall'altra, e la difesa del suo valore costituisce un elemento attraverso il quale l'ente locale costruisce il dialogo con gli *stakeholder*. Ed è in questo dialogo costruito attorno alla questione ambientale che si inserisce il bilancio ambientale.

Il Bilancio Ambientale si presenta come strumento con una duplice funzione: di rendicontazione e di sensibilizzazione.

La prima consiste nel rendere noto alla comunità ma, soprattutto, agli interlocutori direttamente interessati, qual è stata la propria condotta gestionale dal punto di vista ambientale.

In questo senso l'ente deve comunicare:

- le strategie aziendali e le azioni perseguite per la salvaguardia ambientale;
- i risultati raggiunti in termini di tutela del valore ambientale.

La seconda funzione, quella di sensibilizzazione, rappresenta un tentativo di stimolare l'attenzione di tutta la comunità verso i temi ambientali. In questo senso attraverso il bilancio si intende coinvolgere, lungo la linea strategica posta in difesa del valore ambientale, anche quegli interlocutori che sono poco attenti a queste tematiche.

A tal proposito vi è da dire che, come per il bilancio di mandato e il bilancio sociale, anche il bilancio ambientale deve essere percepito come strumento di gestione. In questo caso, diventa importante che gli enti locali integrino nella struttura contabile tale documento.

Il sistema informativo aziendale dovrebbe essere rivisto alla luce del dato ambientale da rendicontare, in modo tale che i risultati presenti nel bilancio ambientale (e quindi gli indicatori utilizzati) siano il frutto di una raccolta circostanziata di dati derivanti da un processo sistematico di elaborazione, e non informazioni occasionali reperiti attraverso l'intervento propizio di qualche amministratore.

Le pressioni che le diverse istituzioni, a livello nazionale ed internazionale, esercitano sugli enti locali per l'adozione del cosiddetto "bilancio verde" sono notevoli.⁷⁵ Tra queste appare molto interessante il progetto CLEAR, il primo progetto europeo di contabilità ambientale applicato agli enti locali.⁷⁶

CLEAR sta per *City and Local Environmental counting and Reporting* e prevede la realizzazione di *report* ambientali da parte di un campione significativo di comuni e province del nostro Paese.

Il progetto è nato nel 2001 per migliorare la *governance* locale in materia di ambiente e si è concluso nel 2003. Ad esso hanno aderito 18 enti locali italiani con l'obiettivo di definire azioni comuni di monitoraggio ambientale e sistemi di controllo delle politiche e dei risultati.⁷⁷

Nel progetto, il bilancio ambientale viene concepito come uno strumento che deve registrare tutto ciò che in un determinato ente viene fatto per l'ambiente: quanti rifiuti sono stati prodotti, quanta acqua è stata consumata, quanto suolo è rimasto ineditato, se e come è aumentato o diminuito il verde, il livello di inquinamento dell'aria, quanta energia è stata prodotta e consumata, quante risorse sono state sottratte oppure rese disponibili.

Inoltre, oltre ai dati numerici, il bilancio ambientale deve registrare gli impatti prodotti dalle politiche ambientali e quelli che si prevede producano. Così ad esempio se un comune ha deciso di deliberare nuove concessioni edilizie, il bilan-

⁷⁵ L'Assemblea del Consiglio d'Europa ha approvato, il 2 marzo 2004, una Raccomandazione agli Stati membri per l'adozione, a tutti i livelli di governo, di strumenti di contabilità ambientale, e in particolare di bilanci "verdi" per perseguire uno sviluppo più sostenibile. La risoluzione impegna tra l'altro il Congresso dei poteri locali del Consiglio d'Europa, che raggruppa i rappresentanti di centinaia di città, a diffondere a livello urbano la contabilità ambientale, e in particolare il bilancio ambientale. <http://lists.peacelink.it/economia/msg01500.html>

⁷⁶ <http://www.clear-life.it/>

⁷⁷ Hanno partecipato al progetto i comuni di Ferrara (comune capofila), di Bergeggi, Castelnuovo ne' Monti, Cavriago, Grosseto, Modena, Pavia, Ravenna, Reggio Emilia, Rovigo, Salsomaggiore, Varese Ligure; e le province di Bologna, Ferrara, Reggio Emilia, Modena, Napoli, Torino. <http://www.clear-life.it>

cio ambientale registrerà gli impatti ecologici attesi (aumento della produzione di rifiuti, aumento dell'energia prodotta e consumata, situazione del verde pubblico, situazione del terreno incolto, ecc). Se una provincia ha deciso di costruire un impianto di cogenerazione, il bilancio ambientale ne registrerà i risultati ambientali (rifiuti smaltiti, energia prodotta, energia impiegata, ecc).

Il progetto ha previsto la messa a punto delle procedure, dei modelli, delle best-practice, delle batterie di indicatori idonei a produrre una concreta contabilità ambientale e, sebbene esistano diversi modelli e metodologie di analisi e di rendicontazione dei dati ambientali, il progetto CLEAR presenta alcuni caratteri innovativi.

Un primo elemento di novità riguarda il processo istituzionale. Il progetto, da questo punto di vista, ha previsto che l'elaborazione del bilancio ambientale e quindi la contabilità ambientale siano organizzate all'interno del quadro istituzionale e democratico dell'ente. Questo ha come implicazione che la giunta ed il consiglio esaminino, discutano ed approvino il bilancio così come fanno per il bilancio finanziario, assumendosi, di conseguenza, la responsabilità dei dati esposti nei confronti dei cittadini.

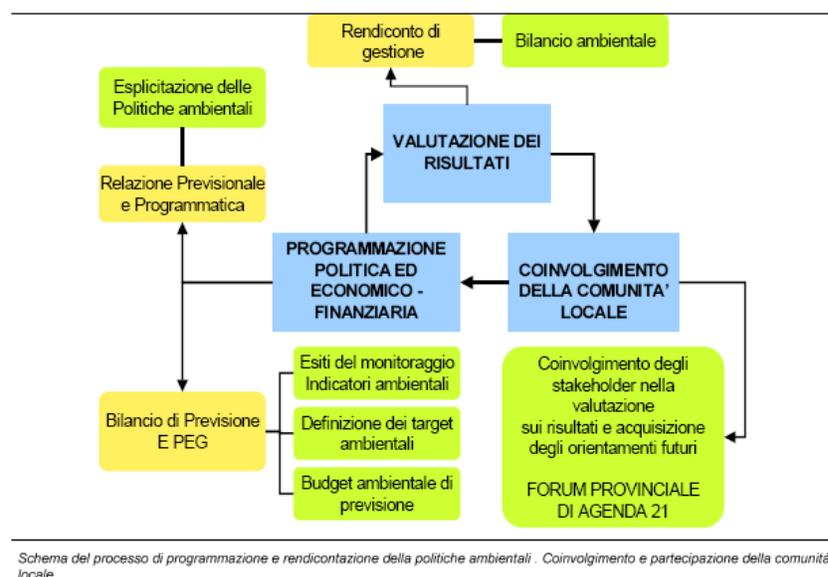
Un secondo carattere innovativo riguarda il processo decisionale, il quale dovrà essere fondato sul principio dell'inclusione, che prevede che siano prese in considerazione anche le esigenze dei diversi "portatori d'interesse".

Infine un terzo aspetto innovativo riguarda il processo di *governance*, in quanto l'approvazione, nella stessa sessione, del bilancio economico e di quello "verde" consentirà nel tempo un utile terreno di confronto per riconoscere e dichiarare gli effetti ambientali delle politiche economiche e settoriali.

Nella figura che segue (fig. 1.3) è interessante notare come la ventata innovativa della contabilità ambientale abbia favorevolmente coinvolto la provincia di Torino, uno dei 18 enti che hanno aderito al progetto Life-CLEAR. La provincia di Torino, dopo la sperimentazione nell'ambito del progetto, ha proseguito ad elaborare autonomamente il bilancio ambientale che, nella versione del 2004, si caratterizza per l'efficace processo di coinvolgimento degli stakeholder.⁷⁸

⁷⁸ Si veda Bilancio Ambientale Provincia Torino (2005)

Figura 3 - La contabilità ambientale della provincia di Torino



Nello schema, che in questa sede si riassume sinteticamente, si può notare come il bilancio ambientale sia il frutto di una duplice parallela attività.

Da un lato il coinvolgimento della comunità locale sulla tematica ambientale.

Dall'altra la riorganizzazione del sistema informativo contabile predisposto ad accogliere le politiche ambientali.

Per quanto riguarda il primo aspetto, vi è da dire che, la provincia di Torino aveva avviato, fin dal 2000, un processo di confronto con i cittadini, nell'ambito di Agenda 21,⁷⁹ sui temi dello sviluppo sostenibile, dal quale erano emerse una serie di problematiche connesse allo sviluppo equilibrato del territorio. L'ente ha continuato tale dialogo predisponendo una serie di documenti di orientamento

⁷⁹ Agenda 21 è un programma delle Nazioni Unite dedicato allo sviluppo sostenibile: consiste in una pianificazione completa delle azioni da intraprendere, a livello mondiale, nazionale e locale dalle organizzazioni delle Nazioni Unite, dai governi e dalle amministrazioni in ogni area in cui la presenza umana ha impatti sull'ambiente. Il documento è stato sottoscritto dai Paesi partecipanti alla Conferenza ONU di Rio de Janeiro nel giugno 1992, e aggiornato a Kyoto nel 1997, e stabilisce un piano d'azione per garantire, per il prossimo millennio, un sostanziale miglioramento della vita sul pianeta, con particolare riferimento alla tutela dell'ambiente naturale. L'Agenda 21 è alla base di numerose politiche comunitarie e di programmi di sostegno ad azioni di tutela ambientale o risparmio energetico praticate in ambito locale. L'impegno degli Enti Locali nei confronti di Agenda 21 è stato riaffermato durante il Vertice Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile tenutosi a Johannesburg (Sudafrica) nell'agosto/settembre 2002. Si veda www.agenda21.com

(come ad esempio il Piano di Azione per la sostenibilità), in cui sono stati recepiti gli indirizzi emersi dal confronto. Tali documenti hanno, successivamente, costituito la base di riferimento da cui si è partiti per la Programmazione Politica ed Economico-Finanziaria dell'ente.

Di conseguenza, gli strumenti della contabilità ambientale sono stati integrati a quelli tradizionali, al fine di accogliere le istanze emerse dal confronto e monitorarne gli esiti; e tale processo integrativo ha riguardato le procedure di formazione del bilancio preventivo, della Relazione Previsionale e Programmatica (RPP) e del Piano Esecutivo di Gestione (PEG).

Anche le procedure per la stesura del rendiconto di gestione hanno risentito della ventata innovativa portata dal processo di armonizzazione del sistema informativo contabile. Si è infatti intervenuti sulle procedure automatiche e sul sistema di contabilità, al fine di favorire l'accoglimento degli impegni ambientali dell'ente e la corrispondente dimensione finanziaria; ma soprattutto, al fine di consentire una valutazione dei risultati in relazione agli obiettivi precedentemente programmati.

A regime il sistema di contabilità dovrebbe predisporre annualmente un Bilancio Ambientale Previsionale che espliciti gli impegni e i target assunti dall'ente per l'anno successivo, ed un bilancio ambientale di rendiconto, che ne misuri i risultati.

1.4.d - Il bilancio di sostenibilità

Il bilancio di sostenibilità è legato al concetto di sviluppo sostenibile.⁸⁰

Dal punto di vista informativo, esso si propone di rendicontare la dimensione economica, sociale ed ambientale dell'attività dell'ente locale, al fine di rappresentare qual è stato l'impatto dell'azione di governo sulla sostenibilità.

Il modello a cui si ispira il bilancio di sostenibilità è quello della *triple bottom line*, ossia un modello basato sul principio di dover rendere conto dei risultati della gestione non solo dal punto di vista economico ma anche dal punto vista so-

⁸⁰ Il *World Commission on Environment and Development*, organismo istituito nel 1983 su iniziativa del segretario delle nazioni unite, definisce lo sviluppo sostenibile come la <<capacità di soddisfare i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri bisogni>>

ziale ed ambientale.⁸¹ La struttura del documento dovrà contenere, di conseguenza, una parte dedicata alla determinazione della performance economica, una della performance sociale ed una di quella ambientale, per ciascuna delle quali sarà sviluppata una appropriata serie di indicatori (qualitativi e quantitativi).

Gli standard di rendicontazione influenzati dalla *triple botton line* sono diversi. Tra questi il GRI (Global Reporting Iniziative) è quello maggiormente conosciuto a livello internazionale, che definisce le linee guida e i principi della rendicontazione sociale nell'ottica dell'equilibrio sostenibile. Sarà oggetto di analisi approfondita nel capitolo successivo, in cui si analizzeranno gli standard di rendicontazione.

1.4.e – Il bilancio partecipativo

Tra gli strumenti di rendicontazione sociale, quello che meglio di tutti sintetizza gli sforzi compiuti dal legislatore per riformare, dal punto di vista organizzativo e culturale, gli enti locali è senza dubbio il Bilancio Partecipativo.

Dal nome s'intuiscono finalità e scopi del documento, che sono quelli di far partecipare i cittadini alla programmazione ed alla pianificazione delle attività di gestione dell'ente locale (in particolar modo per quelle iniziative che assumono un carattere circondariale) e di rendere trasparente la gestione amministrativa.

Il principio su cui si fonda questo documento è di natura partecipativa-democratica e, di conseguenza, le scelte che riguardano la vita politica dell'ente devono essere il frutto di un processo di coinvolgimento effettivo e costante dei diretti interessati.⁸² In questo caso i cittadini, in relazione alle problematiche che riguardano il proprio quartiere o la propria circoscrizione, vengono chiamati a decidere sui processi d'investimento e di utilizzo delle risorse comunali, a definire le

⁸¹ La *botton line* è l'ultima riga del bilancio d'esercizio, ossia il risultato economico della gestione amministrativa. La *triple botton line* prevede che ad essere rendicontate siano oltre a quella economica, anche la dimensione sociale e ambientale.

⁸² L'esperienza più significativa di bilancio partecipativo, con una certa rilevanza internazionale, riguarda il comune di Porto Alegre in Brasile. Tale esperienza risale al 1989 ed oltre a questo ne sono succedute altre (Buenos Aires, Montevideo, Rosario, Saint Denis, Manchester). In Italia hanno adottato forme di bilancio partecipativo il comune di Napoli, il comune di Modena, la provincia di Roma.

priorità dei bisogni da soddisfare, a individuare le modalità d'uso della spesa pubblica.⁸³

Generalmente il processo partecipativo prevede quasi sempre la predisposizione di un piano sociale di zona, nell'ambito del quale vengono individuate le Unità Territoriali di Base (UTB), cioè i quartieri o le circoscrizioni in cui viene ad essere suddiviso il territorio comunale. Le UTB rappresentano l'elemento di confronto tra l'ente e la cittadinanza, le strutture cioè attraverso le quali avviare il processo di costruzione del bilancio partecipativo.

Tra gli enti locali nazionali che hanno sperimentato la redazione del bilancio partecipativo vi sono il comune di Napoli, la provincia di Roma, il comune di Modena e il comune di Venezia.

1.4.f - Il bilancio di genere

Questo particolare strumento di rendicontazione sociale tende a fornire informazioni sull'utilizzo delle risorse pubbliche in un'ottica di genere. Cioè, in un'ottica relativamente alla quale le informazioni sono suddivise in ragione della componente maschile e femminile della comunità.

Il documento nasce dall'esigenza di dimostrare quali sono stati gli impatti delle scelte politiche nei confronti delle differenti categorie che compongono la comunità, al fine di garantire un'utilizzo delle risorse pubbliche equilibrato tra le diverse componenti. I servizi, le prestazioni, le risorse utilizzate vengono, in questo caso, esposti in riferimento a tali diversità.

Le esperienze più significative realizzate in Italia hanno dimostrato che spesso si fa riferimento ad un concetto di genere molto più allargato di quello semplicemente maschile/femminile.⁸⁴ In effetti, le categorie di soggetti che potrebbero essere esposti a disuguaglianze nelle attenzioni e nelle scelte pubbliche non sono solo le donne, ma anche gli anziani, i giovani, i bambini ed altri. In questi casi il bilancio di genere elabora i propri dati in relazione alla pluralità di pubblici a cui si riferisce.

⁸³ Le modalità di partecipazione possono essere diverse: dalle assemblee cittadine a quelle di quartiere, dai forum sul sito Internet all'invio di questionari.

⁸⁴ In base alla nostra ricerca, che ha avuto come campione di riferimento l'insieme dei comuni capoluoghi di provincia del territorio nazionale, ad oggi, redigono il bilancio di genere i comuni di Alessandria, Aosta, Ferrara, Genova.

Il bilancio di genere si presenta come strumento di rendicontazione complementare al bilancio sociale, poiché consente di integrare le informazioni in esso contenute. In particolare consente di approfondire le tematiche di genere, fornendo in questo modo, una chiave di lettura con caratteristiche molto interessanti.⁸⁵

Naturalmente, come per il bilancio sociale, la fonte da cui sono tratte le informazioni è il rendiconto finanziario e, allo stesso modo, anche il bilancio di genere deve essere inteso oltre che come strumento di rendicontazione anche come strumento di gestione, che va ad influenzare il processo decisionale nelle scelte politiche. Infatti, le informazioni in esso contenute è vero che sono destinate a rendere conto, nei confronti degli interlocutori esterni, dell'attenzione prestata dall'amministrazione alle politiche femminili, ai problemi degli anziani o dei giovani, ma rappresentano anche lo strumento informativo di base per l'assunzione delle scelte future da parte del vertice stesso.

Del resto, <<analizzare le politiche di bilancio secondo l'impatto differenziato prodotto sui generi, vuol dire rispondere a esigenze di equità, economicità ed effettività: la spesa pubblica è efficiente, oltre che giusta, quando è in grado di promuovere lo sviluppo e di sfruttare le potenzialità di tutte le componenti della società, sia uomini che donne>>.⁸⁶

Si pone, di conseguenza, anche in questo caso, il problema dell'integrazione della contabilità di genere con la contabilità tradizionale. Soltanto attraverso una organizzazione coordinata del processo informativo è possibile che le politiche di genere, e cioè le politiche rivolte a garantire equità di trattamento tra i diversi generi, possano efficacemente realizzarsi.

⁸⁵ La modifica dell'articolo 51 1° comma della Costituzione, avvenuta con Legge Costituzionale 30 maggio 2003, n. 1, dal titolo "Modifica dell'art. 51 della Costituzione", ha contribuito a rendere più evidente la responsabilità degli enti pubblici nei confronti delle differenze di genere, prevedendo in modo esplicito un ruolo attivo: "*a tal fine la Repubblica promuove con appositi provvedimenti le pari opportunità tra uomini e donne*". Cfr Gender Budgeting (2005)

⁸⁶ Cfr Gender Budgeting (2005) , pag. 9.

CAPITOLO II

I MODELLI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE

2.1. Quadro introduttivo

Il quadro internazionale, in tema di rendicontazione sociale, è caratterizzato dalla presenza di numerosi organismi che, opportunamente focalizzati su una visione responsabile dell'agire economico, hanno in larga misura introdotto una serie di principi (standard) diretti ad orientare l'agire socialmente responsabile delle organizzazioni.

Attualmente sono diverse le organizzazioni che hanno concorso alla definizione dei modelli di responsabilità sociale, e in questa sede saranno trattati quelli più conosciuti a livello nazionale e a livello internazionale.

Saranno essenzialmente trattati:

- il modello GBS – Gruppo Bilancio Sociale, sia lo standard previsto per le imprese private, sia quello previsto per gli enti pubblici;
- il modello GRI – Global Reporting Initiative
- lo standard AA1000 – AccountAbility 1000
- lo standard Copenhagen Charter

Prima di affrontare gli aspetti di fondo e quelli strutturali dei singoli modelli, occorre effettuare una precisazione di carattere metodologico, che serve ad orientarsi all'interno del variegato mondo di principi e modelli di rendicontazione sociale. Si tratta del fatto che i modelli che affronteremo non hanno un'unica finalità tecnica, ma si distinguono perché alcuni di essi sono orientati a delineare gli elementi contenutistici della rendicontazione sociale, altri invece sono orientati a definirne gli aspetti procedurali.

Possiamo così distinguere i modelli in

- standard di contenuto e
- standard di processo

I primi, gli standard di contenuto, tendono a definire i principi e i valori a cui deve ispirarsi una organizzazione diretta ad introdurre gli elementi di responsabilità sociale, e a definire inoltre, gli schemi e la struttura che gli strumenti di rendi-

contazione sociale devono osservare al fine di soddisfare la domanda di comunicazione sociale. In altre parole gli standard di contenuto tendono a definire quale deve essere il contenuto minimo della rendicontazione sociale, affinché questa possa assumere una dimensione interlocutoria con gli *stakeholder*.

I secondi, gli standard di processo, tendono a definire le procedure che le aziende devono seguire, nell'ambito gestionale, per implementare gli elementi di responsabilità sociale. Essi definiscono “*cosa fare per*” e, diversamente dagli standard di contenuto, non intervengono sul contenuto degli schemi di rendicontazione sociale, ma stabiliscono fasi procedurali ed elementi organizzativi da rispettare. In questo modo, solo rispettando gli standard procedurali (come vedremo opportunamente certificati), può dirsi che l'azienda o una determinata organizzazione stia rispettando i dettami della CSR (Corporate Social Responsibility).

L'aspetto saliente di questa suddivisione tra standard di contenuto e standard di processo, è che essi non si pongono in alternativa tra di loro, ma possono essere adottati anche congiuntamente. Nel senso che, una determinata organizzazione può decidere di adottare un modello procedurale e comunicarlo ai propri stakeholder attraverso un determinato modello di contenuto.

2.2. Il modello GBS (Gruppo Bilancio Sociale)

Il modello GBS – Gruppo Bilancio Sociale – nasce in Italia per iniziativa di un gruppo di studiosi in materia di Economia Aziendale, che da tempo aveva riconosciuto il ruolo sociale delle aziende e aveva posto, nell'ambito del dibattito scientifico, la necessità di introdurre la rendicontazione sociale.⁸⁷

Il modello è stato statuito nel 2001, ma il gruppo di studio è ufficialmente sorto nel 1998, sebbene fosse stato concepito, come indicato nella presentazione dei principi, un anno prima, a Taormina, in occasione di un seminario internazionale sul tema promosso e organizzato dall'Istituto di Economia Aziendale dell'Università di Messina e dalla Fondazione Bonino – Pulejo.

Il gruppo di studio è composto da accademici italiani, da professionisti e da esperti della materia, e in esso sono rappresentati buona parte delle Università ita-

⁸⁷ Sulle origini, le finalità e le idee di fondo che hanno animato l'attività del Gruppo Bilancio Sociale, si veda Vermiglio F. (2002).

liane, gli ordini professionali dei dottori commercialisti e dei ragionieri, le maggiori aziende di revisione contabile⁸⁸

Il filo conduttore, lungo il quale il lavoro del gruppo GBS è stato coordinato, è stato quello di ritenere superata la fase in cui la comunicazione tra le aziende e i propri interlocutori si esauriva nella pubblicazione dei dati del bilancio economico, e di acquisire la consapevolezza che l'azienda, operando in un contesto complesso, genera nei propri interlocutori aspettative anche di natura sociale. Di conseguenza, la rendicontazione sociale (e la comunicazione degli effetti sociali prodotti) viene vista come strumento idoneo a favorire il dialogo tra l'azienda e gli interlocutori sociali e, in quanto orientato a garantire trasparenza, a rendere possibili traguardi anche in termini di affidabilità e di redditività.⁸⁹

Il Bilancio Sociale, assurge pertanto, nel modello GBS, ad una funzione essenzialmente informativa, in continuo divenire, volta a rafforzare la reputazione aziendale e a ottenere il consenso degli interlocutori.⁹⁰

Il modello GBS si presenta come standard di contenuto, la cui proposta, dopo la definizione dei caratteri generali del bilancio sociale, si articola in tre parti.

Le tre parti del documento riguardano:

- la prima parte, gli obiettivi e i principi del bilancio sociale;
- la seconda parte, la struttura e il contenuto del bilancio sociale;

⁸⁸ L'elenco dei soggetti che hanno preso parte al gruppo di studio GBS è riportato nella presentazione dei principi. Tra gli istituti e le aziende che hanno preso parte alla statuizione di tali principi segnaliamo l'IBS (Istituto Europeo per il Bilancio Sociale); il Consorzio SEAN – Social & Ethical, Auditing & Accounting Network (Fondato da KPMG e da Strategia d'Immagine); la KPMG, che è una delle maggiori organizzazioni professionali mondiali nell'ambito dell'organizzazione e revisione contabile e dei servizi alle imprese; la SMAER, società di consulenza di direzione operante dal 1982 nel settore dell'economia sociale (enti pubblici e non profit); la G & M Strategia d'Immagine, con sede a Milano, è da oltre 25 anni una delle più qualificate strutture specialistiche di comunicazione strategica d'impresa. Si veda il documento GBS (2001).

⁸⁹ <<La comunicazione aziendale – scrive Vermiglio, Presidente del gruppo di studio GBS – quando è svolta in modo corretto e sistematico, avvicina gli *stakeholder* all'azienda, crea consenso, e si rivela utile sia agli uni sia all'altra. Agli *stakeholder* offre elementi di valutazione sul comportamento dell'azienda e consente loro di formarsi giudizi motivati sulla sua affidabilità; all'azienda dà reputazione e immagine, cioè sviluppa quell'insieme di condizioni immateriali che ne rafforzano la legittimazione, promuovono consenso e favoriscono la cooperazione>>. Vermiglio F. (2002)

⁹⁰ Tra i principi di fondo del Gruppo di Studio GBS vi è quello di definire <<le caratteristiche di uno strumento di rendicontazione sociale che, insieme agli strumenti informativi tradizionali, consenta alle aziende di realizzare una strategia di comunicazione diffusa e trasparente, in grado di perseguire il consenso e la legittimazione sociale che sono la premessa per il raggiungimento di qualunque altro obiettivo, compresi quelli di tipo reddituale e competitivo>>. GBS (2001)

- la terza parte, le informazioni circa la determinazione del valore aggiunto e il legame con gli schemi del conto economico.

Nei paragrafi che seguono dopo aver delineato i caratteri generali del bilancio sociale, si illustreranno gli obiettivi, i principi e la struttura come definiti dal gruppo GBS.

2.2.a - Caratteri generali del bilancio sociale

Il documento di rendicontazione sociale proposto dal GBS si presenta come documento non legato ai principi della tecnica contabile (anche se strettamente legato alle risultanti della tecnica contabile), ma come documento sintetico orientato a comunicare gli effetti sociali prodotti dalla gestione aziendale, il cui contenuto è costituito da dati e informazioni di natura economica ed extra-economica.

I caratteri che contraddistinguono il bilancio sociale sono:

- l'autonomia,
- la periodicità
- la pubblicità

L'autonomia del documento è riferita alla necessità che il bilancio sociale sia svincolato, nella sua formulazione, dal bilancio d'esercizio. Nel senso che deve trattarsi di due documenti distinti e separati, che, tuttavia, tendono a completarsi dal momento che è riconosciuto uno stretto legame tra le informazioni che, in ciascuno di essi, vengono riportate.

Il Bilancio sociale, infatti, nel momento in cui fornisce informazioni sugli aspetti qualitativi e quantitativi della gestione, deve definire anche le fonti da cui proviene l'informazione e, nel caso in cui le informazioni sono di natura extracontabile, deve definire le procedure adottate per la rendicontazione di queste, in modo da rendere sempre possibile un riscontro oggettivo da parte dei destinatari del bilancio sociale.

Quindi, come viene precisato nel documento che statuisce i principi di rendicontazione sociale, l'autonomia «riguarda il documento e non le informazioni in esso contenute, le quali devono presentare un forte aggancio con fonti certe e verificabili e con procedure definite, per evitare il rischio che le informazioni pro-

dotte appaiano mere dichiarazioni d'intento, e come tali, sfuggano a qualunque controllo e confronto spaziale e temporale>>.

La periodicità del documento sta ad indicare che il bilancio sociale, al pari degli altri strumenti di rendicontazione, deve essere redatto con costanza temporale e non con sporadicità. Di conseguenza, anche se la periodicità non assume una natura perentoria, viene indicata come preferibile la redazione del bilancio sociale alla fine di ogni esercizio.

Non a caso il gruppo GBS ha previsto la redazione alla fine di ogni esercizio. In questo modo è stato rafforzata la natura consuntiva del documento di rendicontazione sociale e il suo stretto legame con gli strumenti tradizionali di rendicontazione economica, rendendo possibile inoltre, il confronto temporale sui risultati che sono stati raggiunti.

La pubblicità esprime il carattere pubblico del bilancio sociale, nel senso che una volta redatto deve essere reso noto ai propri *stakeholder*. Del resto, considerato che la sua funzione è quella di comunicare e di favorire il dialogo con gli interlocutori, è necessario che il documento sia portato a conoscenza dei destinatari nei modi ritenuti più opportuni; sicuramente uno dei metodi raccomandati è quello di renderlo pubblico sul sito internet dell'organizzazione.

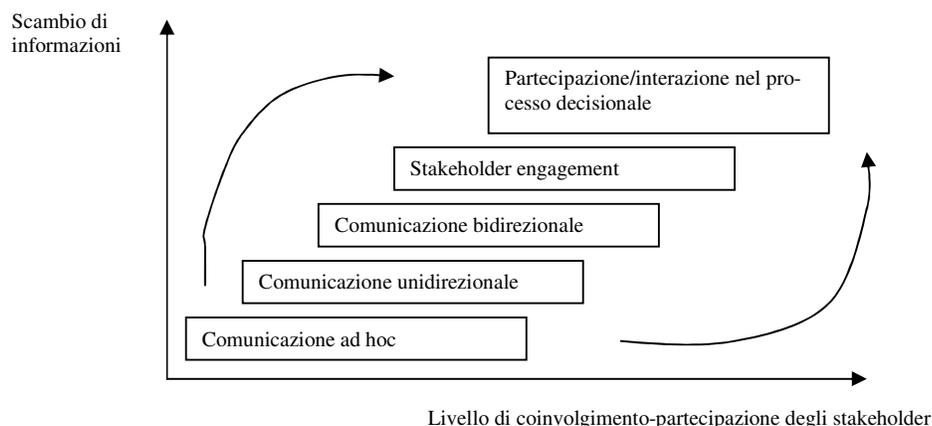
2.2.b - Obiettivi del bilancio sociale

La redazione del bilancio sociale si fonda sulla rappresentazione degli elementi di natura etica e culturale dell'organizzazione, cioè sul sistema di valori da cui trova linfa il processo decisionale aziendale.

L'obiettivo del bilancio sociale è quello di favorire la comunicazione tra l'azienda e gli *stakeholder*, al fine di rendere trasparente il proprio operato ed accrescere la fiducia degli interlocutori. Questo significa aprire un canale interattivo attraverso il quale coinvolgere gli interlocutori nella gestione, che si caratterizzi per un costante confronto sui valori e sulla identità aziendale, ma soprattutto sugli obiettivi e sugli strumenti di misurazione, al fine di alimentare un efficace processo di programmazione e controllo della gestione.⁹¹

⁹¹ Borgonovi E. (2006/a)

Figura 4 – Gradi di coinvolgimento degli stakeholder



Il rapporto tra l'azienda e gli stakeholder viene efficacemente sintetizzato dallo schema della figura 4, proposto dall'International Association for Public Participation,⁹² il quale prevede cinque modalità di comunicazione e di scambio informativo:

- *la comunicazione ad hoc*: in risposta ad una specifica richiesta da parte degli stakeholder
- *la comunicazione unidirezionale*: si tratta di un comportamento diretto più che altro ad informare gli stakeholder
- *la comunicazione bidirezionale*: la comunicazione acquista un carattere interattivo, in cui si realizza uno scambio di informazioni;
- *lo stakeholder engagement*: si individuano e si analizzano gli interessi di cui gli interlocutori sono portatori e si definiscono insieme a questi ultimi le informazioni di maggiore rilevanza da portare a conoscenza;
- *il coinvolgimento degli stakeholder*: gli interessi degli stakeholder diventano strategicamente rilevanti per la competitività aziendale e, dunque, rilevanti nel processo decisionale⁹³

Il percorso di rendicontazione sociale, una volta intrapreso, dovrà rendere conto:

⁹² Si veda il sito internet dell'organizzazione.

⁹³ Per un approfondimento si veda Frey M. (2004)

- della performance aziendale, sia sotto il profilo economico sia sotto il profilo etico-sociale,
- della capacità di creare valore aggiunto e di come questo sia stato distribuito tra gli *stakeholder*,
- degli obiettivi di miglioramento che si intendono perseguire,
- del grado di interazione tra l'azienda e l'ambiente circostante.

2.2.c - I principi di rendicontazione sociale

Per quanto riguarda i principi, il gruppo GBS ne ha statuito 17 posti alla base della elaborazione del bilancio sociale. Si tratta di criteri di redazione minimi, attraverso i quali si manifesta la natura etica e sociale della gestione aziendale e rispettando i quali si garantisce la qualità del processo di formazione del bilancio e delle informazioni contenute.

Essi sono stati formulati facendo riferimento <<alla sfera dell'etica, alla dottrina giuridica e alla prassi della professione contabile. In particolare ai principi e valori condivisi di etica pubblica ed economica e, per quanto attiene al campo del diritto, alla Costituzione e alla legislazione vigente, nazionale e comunitaria, e ai principi fondamentali dei diritti dell'uomo (Carta dei Diritti dell'ONU). Infine, per quanto riguarda gli aspetti più professionali o procedurali, ai principi contabili nazionali e internazionali (Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, IASC/IFAC)>>⁹⁴

Tali principi sono: la responsabilità, l'identificazione, la trasparenza, l'inclusione, la coerenza, la neutralità, la competenza di periodo, la prudenza, la comparabilità, la chiarezza, la periodicità, l'omogeneità, l'utilità, la rilevanza, la verificabilità dell'informazione, l'attendibilità, l'autonomia delle terze parti.

Di seguito si riportano i principi elaborati dal gruppo GBS (tav. 2).

⁹⁴ GBS (2001),

Tavola 2 - I principi di rendicontazione sociale nel modello GBS

1. <i>Responsabilità</i>	occorre fare in modo che siano identificabili o che possano identificarsi le categorie di <i>stakeholder</i> ai quali l'azienda deve rendere conto degli effetti della sua attività.
2. <i>Identificazione</i>	dovrà essere fornita la più completa informazione riguardo alla proprietà e al governo dell'azienda, per dare ai terzi la chiara percezione delle responsabilità connesse. E' necessario sia evidenziato il paradigma etico di riferimento, esposto come serie di valori, principi, regole e obiettivi generali (missione).
3. <i>Trasparenza</i>	tutti i destinatari devono essere posti in condizione di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione, nelle sue componenti procedurali e tecniche e riguardo agli elementi discrezionali adottati.
4. <i>Inclusione</i>	si farà in modo di dar voce - direttamente o indirettamente - a tutti gli <i>stakeholder</i> identificati, esplicitando la metodologia di indagine e di reporting adottata. Eventuali esclusioni o limitazioni devono essere motivate.
5. <i>Coerenza</i>	dovrà essere fornita una descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati.
6. <i>Neutralità</i>	il bilancio sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari coalizioni.
7. <i>Competenza di periodo</i>	gli effetti sociali devono essere rilevati nel momento in cui si manifestano (maturazione e realizzazione dell'impatto sociale) e non in quello della manifestazione finanziaria delle operazioni da cui hanno origine.
8. <i>Prudenza</i>	gli effetti sociali positivi e negativi devono essere rappresentati in modo tale da non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale e della sua rappresentazione. Quelli che si riferiscono a valori contabili devono essere indicati in base al costo.
9. <i>Comparabilità</i>	deve essere consentito il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto.
10. <i>Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità</i>	le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere chiare e comprensibili. Pertanto la struttura espressiva deve trovare un giusto equilibrio tra forma e sostanza. La struttura e il contenuto del bilancio devono favorire l'intelligibilità delle scelte aziendali e del procedimento seguito.
11. <i>Periodicità e ricorrenza</i>	il bilancio sociale, essendo complementare al bilancio di esercizio, deve corrispondere al periodo amministrativo di quest'ultimo.
12. <i>Omogeneità</i>	tutte le espressioni quantitative monetarie devono essere espresse nell'unica moneta di conto.

13. <i>Utilità</i>	il complesso di notizie che compongono il bilancio sociale deve contenere solo dati ed informazioni utili a soddisfare le aspettative del pubblico in termini di attendibilità e completezza.
14. <i>Significatività e rilevanza</i>	bisogna tenere conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, economici e non, hanno prodotto nella realtà circostante. Eventuali stime o valutazioni soggettive devono essere fondate su ipotesi esplicite e congruenti.
15. <i>Verificabilità dell'informazione</i>	deve essere verificabile anche l'informativa supplementare del bilancio sociale attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e rendicontazione dei dati e delle informazioni.
16. <i>Attendibilità e fedele rappresentazione</i>	le informazioni desumibili dal bilancio sociale devono essere scevre da errori e pregiudizi, in modo da poter essere considerate dagli utilizzatori come fedele rappresentazione dell'oggetto cui si riferiscono. Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare in modo completo e veritiero il proprio oggetto, con prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali.
17. <i>Autonomia delle terze parti</i>	Ove terze parti fossero incaricate di realizzare specifiche parti del bilancio sociale ovvero a garantire la qualità del processo o formulare valutazioni e commenti, a esse deve essere richiesta e garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio.

2.3. Struttura del bilancio sociale

La seconda parte del documento proposto dal GBS si occupa della struttura e del contenuto del bilancio sociale. In essa si affrontano le caratteristiche schematiche del documento di rendicontazione e le informazioni minime che devono trovarvi collocazione, affinché il bilancio sociale possa perseguire coerentemente quelle finalità che gli sono proprie.

Lo schema di bilancio sociale proposto dal GBS, si presenta distinto nelle tre seguenti parti:

- identità aziendale
- produzione e distribuzione del valore aggiunto
- relazione sociale⁹⁵

⁹⁵ E' sembrato che lo standard GBS trovasse spunto, con i dovuti distinguo, nel modello di bilancio sociale tedesco proposto dal gruppo di studio Sozialbilanz-Praxis negli anni '70. Tale gruppo, al quale aderirono le maggiori imprese tedesche (BASF, Rank Xerox, Bayer, Ford, Volkswagenwerk, Mannesmann ecc..), vedeva il bilancio sociale come uno strumento integrativo del bilancio

Attraverso lo sviluppo di queste parti ci si propone di rafforzare l'aspetto relazionale tra l'azienda e gli interlocutori, e ci si propone, inoltre, di coinvolgere gli *stakeholder* lungo la strada dei valori e degli obiettivi strategici.

2.3. a - L'identità aziendale

Nella prima parte dello schema di bilancio, l'azienda è tenuta a definire la propria identità, ossia il complesso di valori etico-sociali che costituiscono il punto di riferimento guida per l'attività aziendale. Lungo la scia dei valori così espressi, devono essere coerentemente definiti anche la missione dell'azienda e gli obiettivi strategici, in modo da comunicare agli stakeholder la propria immagine e il proprio modo di essere.

Attraverso la definizione della propria identità, l'azienda assume l'impegno che le sue azioni saranno coerenti con il sistema dei valori espressi e, d'altro canto, gli interlocutori avranno la possibilità di verificare se esiste o meno un certo grado di coerenza tra quanto dichiarato e quanto realizzato.

L'identità aziendale si concretizza nella definizione de:

- gli assetti istituzionali, ossia il complesso degli organi di governo e di controllo della azienda attraverso il quale si realizza l'assetto organizzativo;
- i valori di riferimento, ossia il complesso degli orientamenti valoriali, di natura etico-sociale attraverso i quali si identifica la cultura aziendale;
- la missione, la ragione per la quale l'azienda esiste e i contributi, dal punto di vista del vantaggio sociale, che l'azienda intende apportare;
- gli obiettivi strategici, i traguardi di medio-lungo periodo perseguiti dall'azienda e i programmi che si intendono realizzare
- le politiche, gli obiettivi di breve periodo e le scelte che si intendono realizzare in termini di risorse;

d'esercizio, con una forte valenza comunicativa, composto da tre parti: il rapporto sociale, il calcolo del valore aggiunto, la contabilità sociale. Si veda Hinna (2002/a)

2.3.b - Produzione e distribuzione del valore aggiunto

La seconda parte dello schema di bilancio riguarda la determinazione del valore aggiunto prodotto dalla azienda e la successiva distribuzione tra gli *stakeholder*.⁹⁶

Naturalmente, questa parte è strettamente legata al bilancio d'esercizio, in quanto tutte le informazioni relative alla determinazione del valore aggiunto derivano da una operazione di riclassificazione del conto economico aziendale.⁹⁷

Lo schema di rendicontazione proposto, si presenta formato in due sezioni bilancianti:

- la prima sezione determina il valore,
- la seconda sezione illustra la distribuzione di tale valore tra i diversi stakeholder.⁹⁸

La prima sezione viene definita come “prospetto di determinazione del valore aggiunto” e si presenta come differenza tra il Valore della Produzione e i costi intermedi della Produzione.

Il Valore della produzione, così come indicato nel nostro codice civile, è dato dalla sommatoria tra:

⁹⁶ Sulla definizione e determinazione del valore aggiunto si veda Gabrovec Mei O. (2002)

⁹⁷ <<Le determinazioni del valore aggiunto (VA) sono di tipo sistemico; i flussi informativi vengono mutuati dalla CO.GE. e in pratica si può operare mediante un semplice riordino delle classi di valori contenuti nei tradizionali prospetti del conto economico, integrati dai flussi informativi sulla destinazione del risultato contenuti nel “Conto di riparto (o destinazione) del reddito”, o, semplicemente, nella Relazione dell'amministratore. Valgono, infatti, le seguenti relazioni:

[1] $VA = VGP - CI$;

[2] $VA = \sum \text{remunerazione degli interlocutori interni}$;
dove VGP è il Valore Globale della Produzione e CI rappresentano i Consumi Intermedi.>> Gabrovec Mei O. (2002);

⁹⁸ <<L'equivalenza tra i due prospetti viene dimostrata dalle seguenti relazioni algebriche che esprimono la determinazione del reddito e il suo riparto:

[3] $R.Car. - (C.I. + R.P. + R.P.A. + R.C.C.) + (+/-) CO.Acc. e Str. - Amm. = U$;

[4] $U = Div. + Acc.Ris. + D.L. + I.R.$;

dove R.Car. = ricavi caratteristici; C.I. = consumi intermedi; R.P. = remunerazioni del personale; R.P.A. = remunerazione della P.A.; R.C.C. = remunerazione capitale di credito; I.R. = imposte sul reddito; CO. Acc. e Str. = componenti accessori e straordinari; Amm. = ammortamenti; Div. = dividendi; Acc. Ris. = accantonamenti riserva; D.L. = distribuzioni liberali.

Congiungendo a sistema le due relazioni e operando le necessarie trasposizioni si ottiene la seguente eguaglianza che esprime l'equivalenza numerica tra il VA determinato nei due prospetti.
 $\{R.Car. - C.I.\} + (+/-)CO.Acc. e Str. - Amm. = R.P. + R.P.A. + R.C.C. + Acc.Ris. + Div. + D.L.$;
>> Gabrovec Mei O. (2002);

- Ricavi di vendita (prodotti e/o servizi)
- +/- Var. dei lavori in corso su ordinazione
- +/- Var. delle rimanenze di prodotti finiti
- Altri ricavi

I costi intermedi della produzione sono invece definiti come quei costi legati alla produzione, ma che non rappresentano remunerazione degli interlocutori interni, non rappresentano cioè remunerazione del fattore lavoro.⁹⁹ Essi sono dati da:

- Consumo di materie prime (Acquisti $\frac{-}{+}$ Var. delle rimanenze di materie prime e merci)
- Acquisti di servizi
- Godimento di beni di terzi
- Accantonamento per rischi e oneri
- Altri accantonamenti
- Oneri diversi di gestione

La differenza tra il valore della Produzione e i costi intermedi dà luogo al Valore Aggiunto Caratteristico, legato cioè all'attività tipica o caratteristica dell'azienda.

Il modello proposto dal GBS tiene però conto del Valore Aggiunto Globale, per la determinazione del quale si considera l'apporto derivante dai proventi e dagli oneri legati alle gestione accessoria o a quella straordinaria, e degli ammortamenti del capitale immobilizzato.

Il prospetto si presenta generalmente in questo modo (tav. 3):

⁹⁹ <<Nella traslazione dalla categoria di costo d'esercizio a quella di costo intermedio, si tratta dunque di individuare i costi-remunerazione. Il residuo costituisce il costo intermedio>>. Gabrovec Mei O. (2002)

Tavola 3 - Prospetto di determinazione del valore aggiunto nel modello GBS (prima sezione)

VALORE AGGIUNTO GLOBALE	ESERCIZI (val./arr.)		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A) Valore della produzione			
1. Ricavi delle vendite e delle prestazioni			
- rettifiche di ricavo			
2. Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti (e merci)s			
3. Variazione dei lavori in corso su ordinazione			
4. Altri ricavi e proventi			
Ricavi della produzione tipica			
5. Ricavi per produzioni atipiche (produzioni in economia)			
B) Costi intermedi della produzione			
6. Costi di acquisto di merci, Consumi di materie prime, sussidiarie, di consumo			
7. Costi per servizi			
8. Costi per godimento di beni di terzi			
9. Accantonamenti per rischi			
10. Altri accantonamenti			
11. Oneri diversi di gestione			
VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO			
C) Componenti accessori e straordinari			
12. +/- Saldo gestione accessoria			
Ricavi accessori			
- Costi accessori			
13 +/- Saldo componenti straordinari			
Ricavi straordinari			
- Costi straordinari			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO			
- Ammortamenti della gestione per gruppi omogenei di beni			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

Gli aggregati che in tale prospetto vengono messi in evidenza sono:

- Il VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO, dato dalla differenza tra Valore della Produzione (A) e Costi intermedi della Produzione (B);
- Il VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO, dato dalla somma algebrica tra il Valore Aggiunto Caratteristico Lordo e i risultati della Gestione Accessoria (C.12) e della Gestione Straordinaria (C.13);
- Il VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO, dato dalla differenza tra il Valore Aggiunto Globale Lordo e gli ammortamenti della gestione.

Quest'ultimo valore rappresenta la capacità remunerativa dell'azienda nei confronti degli interlocutori, le cui evidenze vengono esposte nella seconda sezione del modello GBS.

La seconda sezione dello schema di Bilancio Sociale illustra, infatti, la distribuzione del Valore Aggiunto Globale Netto tra le diverse categorie di stakeholder, mettendo in evidenza in che misura l'azienda riesce ad andare incontro alle aspettative degli interlocutori. Tale sezione prende il nome di prospetto di riparto del Valore Aggiunto.

Il prospetto di riparto si presenta come segue (tav 4):

Tavola 4 - Prospetto di distribuzione valore aggiunto nel modello GBS (seconda sezione)

DISTRIBUZIONE DEL VALORE AGGIUNTO	ESERCIZI (val./arr.)		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A) Remunerazione del personale			
Personale non dipendente			
Personale dipendente			
a) remunerazioni dirette			
b) remunerazioni indirette			
c) quote di riparto del reddito			
B) Remunerazione della Pubblica Amministrazione			
Imposte dirette			
Imposte indirette			
- sovvenzioni in c/esercizio			
C) Remunerazione del capitale di credito			
Oneri per capitali a breve termine			
Oneri per capitali a lungo termine			
D) Remunerazione del capitale di rischio			
Dividendi (utili distribuiti alla proprietà)			
E) Remunerazione dell'azienda			
(Ammortamenti)			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

Le categorie di *stakeholder* individuate dal modello proposto sono sostanzialmente 5. Esse sono:

- Il personale,
- La Pubblica Amministrazione
- Gli intermediari finanziari,
- Gli azionisti
- L'azienda, intesa come struttura autonoma

Il personale, la cui remunerazione è indicata al punto A del prospetto, riguarda tutti quei soggetti che hanno con l'azienda un rapporto di lavoro, indipendentemente dalla configurazione giuridica ed economica del rapporto. Rientrano in tale categoria sia coloro che intrattengono un rapporto di lavoro di durata (a tempo determinato o indeterminato), sia coloro che intrattengono rapporti di lavoro con l'azienda sulla base di contratti di natura atipica o, più in generale, non subordinata. Inoltre, la quota corrisposta al personale viene suddivisa in quote di remunerazione diretta e quote di remunerazione indiretta.

La remunerazione diretta rappresenta la parte della retribuzione, in danaro o in natura, direttamente elargita al dipendente: la retribuzione netta, la quota del TFR, le provvidenze aziendali, i “fringe benefit”.

La remunerazione indiretta rappresenta quella componente che, pur sostenuta nell’interesse del dipendente, ritorna sottoforma di beneficio indiretto, quali gli oneri sociali a carico dell’azienda.

Al punto *B*, il modello propone di indicare la quota parte del valore aggiunto che viene destinato allo Stato sottoforma di imposte dirette e indirette e, al punto *C*, di indicare la quota di valore aggiunto destinata a remunerare il capitale di credito. In questo caso deve essere evidenziata l’entità di interessi passivi corrisposti sia per l’acquisizione del capitale di finanziamento sia per quello di funzionamento, distinguendo tra breve e lungo periodo.

Alla voce *D*, viene indicata la quota di valore che viene distribuita agli azionisti sottoforma di dividendi, ed infine al punto *E* la parte che invece viene destinata ad alimentare l’autoinvestimento. In quest’ultimo caso devono essere indicati gli accantonamenti ai fondi di riserva previsti in bilancio.

2.3.c - La relazione sociale

La terza parte del Bilancio Sociale, quella che riguarda la relazione sociale, ha come funzione quella di fugare ogni dubbio circa il carattere di autoreferenzialità che spesso si attribuisce allo strumento di rendicontazione in questione.

In essa infatti, è previsto che siano riportati quegli elementi oggettivi di contesto che servono a stabilire, dal punto di vista di chi legge il bilancio, in che misura l’azienda sta portando avanti il processo di responsabilità sociale.

Il modello GBS prevede che nella relazione sociale siano contenute una serie di informazioni attraverso le quali gli *stakeholder* possano verificare la coerenza tra i valori espressi, in sede di enunciazione dell’identità, ed i comportamenti aziendali.

Pertanto, è necessario che in questa parte del bilancio vengano messi in evidenza gli obiettivi aziendali e i risultati raggiunti, in relazione ad ogni singola categoria di *stakeholder*. In particolare per ciascuna categoria di interlocutori si do-

vrebbero evidenziare le politiche aziendali, i risultati attesi, il grado di coerenza con i valori di riferimento e con la propria missione aziendale.

Si dovrebbero inoltre riportare le modalità attraverso le quali l'azienda ha provveduto a determinare le aspettative degli *stakeholder* ed il loro grado di soddisfazione e/o di consenso. Così come, si dovrebbero indicare gli strumenti di informazione attraverso i quali si comunica con essi e le modalità di coinvolgimento degli stessi nella definizione degli obiettivi, nella prospettiva di prevenire o di limitare il grado di litigiosità e il numero dei contenziosi.

Nel riquadro che segue (*riquadro 2.1*) vengono indicati gli elementi essenziali che il modello GBS propone siano presenti nella relazione sociale e nei riquadri successivi (*riquadri 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 2.6, 2.7, 2.8 e 2.9*), per ciascuna categoria di stakeholder vengono indicati i contenuti minimi raccomandati.

Riquadro 2.1

Gli elementi essenziali della *relazione sociale* riguardano:

- l'indicazione degli impegni assunti ovvero gli obiettivi e le norme di comportamento (ad esempio: codice di comportamento, politiche aziendali, procedure operative, manuali di qualità, etc.) che conseguono dalla identità aziendale;
- l'identificazione degli *stakeholder* a cui il bilancio sociale si indirizza;
- l'esplicitazione delle politiche relative ad ogni categoria di *stakeholder*, dei risultati attesi e della coerenza ai valori dichiarati;
- il processo di formazione del bilancio sociale, che permette di evidenziare le relazioni tra obiettivi ed esiti connessi all'attività aziendale;
- l'ordinata e completa 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. I *benchmark* vanno operati solo se i dati vengono desunti da fonti ufficiali e pubbliche;
- gli obiettivi di miglioramento per l'esercizio successivo, riguardanti sia il processo che il merito;

Riquadro 2.2

- PERSONALE
(a) Composizione del personale (distintamente fra personale dipendente, non dipendente e volontariato)
(b) Consistenza per età, sesso, livello d'istruzione, qualifica, funzione, anzianità, provenienza territoriale, nazionalità e tipologia contrattuale.
(c) Organizzazione del lavoro
(d) Turnover (per sesso, qualifica, età, nazionalità, motivi)
(e) Attività sociali
(f) Politica delle assunzioni
(g) Politiche di pari opportunità
(h) Formazione e valorizzazione
(i) Sistema di remunerazione ed incentivazione
(j) Attività sanitaria e sicurezza sul lavoro
(k) Relazioni industriali

Riquadro 2.3

- SOCI
(a) Ripartizione percentuale del capitale fra soci, distinti per natura giuridica e nazionalità ⁹
(b) Agevolazioni riservate ai soci
(c) Remunerazione del capitale investito
(d) Partecipazione dei soci al governo dell'azienda e tutela delle minoranze
(e) <i>Investor relations</i>

Riquadro 2.4

- FINANZIATORI
(a) Composizione, tipologia e caratteristiche dei finanziatori e dei finanziamenti ¹⁰
(b) Rapporti con istituti di credito
(c) <i>Investor relations</i>

Riquadro 2.5

- CLIENTI / UTENTI
(a) Caratteristiche ed analisi della clientela e dei mercati serviti ¹¹
(b) Sistemi di qualità
(c) Valutazione della soddisfazione dei clienti (<i>customer satisfaction</i>)
(d) Condizioni negoziali ¹²

Riquadro 2.6

- FORNITORI
(a) Caratteristiche ed analisi dei fornitori ¹³
(b) Sistemi di qualità
(c) Condizioni negoziali
(d) Ricaduta sul territorio
(e) Rispetto degli standard omogenei nella catena di fornitura ¹⁴

Riquadro 2.7

- PUBBLICA AMMINISTRAZIONE ¹⁵
(a) Imposte sul reddito, tasse e contributi versati
(b) Contributi, agevolazioni fiscali e/o finanziamenti agevolati ricevuti suddivisi per area di destinazione
(c) Tariffe differenziate (agevolate)
(d) Rapporti contrattuali con la Pubblica Amministrazione
(e) Norme interne e sistemi di controllo volte a garantire l'osservanza della legge

Riquadro 2.8

- COLLETTIVITA'

INTERESSI DI NATURA SOCIALE

(a) Descrizione degli apporti diretti al sociale in termini di arricchimento della qualità della vita nei diversi ambiti di intervento:

- Istruzione
- Sport
- Sanità
- Cultura
- Ricerca
- Solidarietà sociale

(b) Rapporti con associazioni e istituzioni

INTERESSI DI NATURA AMBIENTALE

- (a) Sistemi di gestione ambientale e di gestione del rischio
- (b) Formazione ed educazione
- (c) Indicatori di performance ambientali
- (d) Utilizzo e consumo di energia e di materiale non riciclabile

2.4. Lo standard GRI (Global Reporting Initiative)

2.4.a - Introduzione alle linee guida del GRI

La Global Reporting Initiative (GRI) è una iniziativa orientata verso la rendicontazione della sostenibilità.¹⁰⁰ Si tratta di un progetto internazionale diretto a sviluppare e a diffondere, attraverso l'elaborazione di un *framework*, delle norme condivise per il *reporting* volontario delle performance economiche, ambientali e sociali di una organizzazione. Il *framework* è costituito dalle *Sustainability Reporting Guidelines*, cioè dalle linee guida per la rendicontazione sociale secondo lo standard GRI.¹⁰¹

Le ragioni di fondo che sostengono lo sviluppo della GRI, attraverso le quali si cerca di definire principi e punti di riferimento comuni per la rendicontazione sociale, sono rappresentate dalle tematiche legate alla globalizzazione.

L'espansione dei mercati globali, alimentando i timori di un aumento delle disuguaglianze sociali, rende necessario affrontare le nuove questioni legate alle forme di governo globale e di governo d'impresa.

Mentre nel primo caso (forme di governo globale) diventa necessario che nuovi modelli di *governance* internazionale si allineino alle sfide di frontiera (quali: emissione di gas serra, distruzione del buco dell'ozono, distruzione delle foreste, lavoro minorile), nel secondo (forme di governo d'impresa) ci si attende che le imprese, sulla spinta proveniente da coloro che sono portatori di tali interessi, adottino modelli di *corporate* tenendo conto della complessità dei temi e della diversità degli interlocutori.¹⁰²

¹⁰⁰ La definizione di sostenibilità la diede, per la prima volta, il WCED nel 1987 che, a proposito dello sviluppo sostenibile, lo descrisse come <<lo sviluppo che soddisfa i bisogni del presente senza compromettere la possibilità per le generazioni future di soddisfare le proprie necessità>> WCED – Rapporto Brundtland (1987). I temi legati alla sostenibilità sono stati affrontati dalla comunità internazionale attraverso una serie di tappe significative; tra queste la Conferenza delle Nazioni Unite di Rio de Janeiro (del 1992) e la Conferenza di Kyoto (del 1997). La sostenibilità rappresenta l'altra faccia della Responsabilità Sociale, in base alla quale i sistemi di produzione e consumo di beni e servizi devono essere concepiti in modo da coniugare le esigenze di sviluppo e crescita economica con il rispetto dell'ambiente. Cfr. Frey M. (2002)

¹⁰¹ Il documento, dal titolo *GRI Sustainability Reporting Guidelines 2002*, può essere scaricato dal sito dell'organizzazione www.globalreporting.org. Esiste anche la versione in Italiano.

¹⁰² <<Ci si attende che i sistemi di governo d'impresa si estendano al di là del loro tradizionale focus sugli investitori, per indirizzarsi su diversi portatori d'interesse. L'indipendenza dei membri del consiglio di amministrazione, la partecipazione dei dirigenti a partnership esterne, gli schemi salariali e di incentivazione e l'integrità dei revisori contabili sono sottoposti ad un'attenzione continua. Una *corporate governance* efficace dipende dall'accesso ad informazioni rilevanti e di alta

La dimensione internazionale dell'attività aziendale impone in particolare una attenzione verso uno sviluppo sostenibile, verso uno sviluppo, cioè, equilibrato, che contemperi congiuntamente la dimensione economica, sociale ed ambientale. Diventa fondamentale, conseguentemente, per essere competitivi, misurare, al fine di renderne conto, il proprio grado di equilibrio e di partecipazione a tale nuova dimensione di sviluppo.

L'organismo da cui lo standard promana, è stato costituito nel 1997, a Boston, per iniziativa congiunta dell'organizzazione governativa statunitense CERES (Coalition for environmentally responsible economics) e dell'UNEP (United Nations environment program), con l'obiettivo di stabilire le *linee guida* per la redazione dei *report* sociali in ambito internazionale.¹⁰³

L'aspetto originale di fondo della GRI è che le *linee guida* che sottostanno al modello non acquisiscono un carattere definitivo ma sono in continua evoluzione, coerentemente al mutare delle condizioni ambientali ed economiche mondiali. Esse sono il frutto di un processo consultivo al quale prendono parte soggetti appartenenti alle categorie accademiche e professionali del mondo economico e aziendale.¹⁰⁴

Così, la prima bozza delle linee guida è stata pubblicata nel 1999, alla quale è seguita, la prima stesura definitiva nel giugno 2000. Questa, a sua volta, quasi immediatamente, ha subito un nuovo processo di revisione durato due anni, alla fine dei quali, nel 2002, sono state pubblicate le nuove linee guida, quelle delle quali ci occuperemo in questa sede.¹⁰⁵

qualità che permettano il monitoraggio delle performance e portino a nuove forme di coinvolgimento degli stakeholder>> Linee guida GRI (versione italiana)

¹⁰³ Lo scopo iniziale di questo processo, avviato da CERES nel 1997, era quello di costruire un modello internazionale per l'*environmental reporting*, cioè per la rendicontazione ambientale. Successivamente, nel 1998, il raggio d'azione di tale processo si estese verso la *sustainability reporting*, cioè verso la rendicontazione non solo ambientale, ma anche economica e sociale. Si veda TENCATI A. (2002)

¹⁰⁴ Al progetto hanno aderito e preso parte, oltre all'UNEP, imprese quali Deutsche Bank, General Motors, Siemens, Credit Suisse, Lafarge, Ford Motor Company, Procter & Gamble; organizzazioni imprenditoriali quali la WBCSD (World Business Council for Sustainable Development); associazioni di lavoratori; istituti di ricerca come ad esempio ISEA, World Resources Institute, New Economics Foundation, CEP; Università, rappresentanti governativi, ONG, società di consulenza, società di rating, società di revisione come Deloitte Touche Tohmatsu; associazioni di esperti contabili come Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) e Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA). TENCATI A. (2002)

¹⁰⁵ Anche queste però, per dichiarazione da parte del presidente del consiglio direttivo GRI, rappresentano l'inizio di un nuovo ciclo di revisioni, alla fine del quale sarà pubblicata una versione

Il documento del 2002 si presenta come uno strumento di analisi dei temi riguardanti la sostenibilità, tecnicamente valido per quelle organizzazioni che intendono implementare un processo di responsabilità sociale. In esso vengono, infatti, indicati strumenti e modalità di misurazione delle performance aziendali, nell'ambito della triple bottom line.

Il documento si compone di quattro parti, oltre all'introduzione.

Figura 5 - Struttura (framework) del documento GRI



Nella **parte A**, vengono illustrate le funzioni e gli obiettivi delle *linee guida* e il complesso dei documenti integrativi diretti a completare la portata informativa del *framework* principale.

Nella **parte B**, vengono enunciati i principi su cui deve fondarsi il processo di rendicontazione sociale.

Nella **parte C**, viene definita la struttura del *report*, ossia il contenuto del bilancio sociale o di sostenibilità.

Infine nella **parte D**, viene presentato un glossario e una serie di schede integrative allegate in appendice.

Vediamo di analizzare ciascuna di queste parti, avendo presente la struttura del documento illustrata nella figura 2.1.

Nella parte introduttiva viene ad essere presentata la GRI e vengono messi in risalto il ruolo e le funzioni delle *linee guida*, che si sostanziano nell'assistere le

aggiornata dello standard. Infatti, recentemente, nel gennaio 2006 una nuova bozza è stata presentata e sottoposta al giudizio e alle opinioni degli stakeholder. Si tratta delle *G3 guidelines*, che rappresentano una versione aggiornata del GRI, la cui versione definitiva è prevista per ottobre 2006.

aziende sia nel processo di rendicontazione, sia in quello di determinazione del contributo apportato allo sviluppo sostenibile.¹⁰⁶

2.4.b - Funzioni delle linee guida

Nella parte A del documento GRI, vengono definite le funzioni delle linee guida, i soggetti destinatari e la famiglia dei documenti GRI.

Per quanto riguarda le funzioni, esse

- guidano l'organizzazione nella preparazione dei *report* di sostenibilità,
- le assistono nel presentare un quadro ragionevole e bilanciato delle loro prestazioni economiche, ambientali e sociali,
- promuovono la comparabilità dei report di sostenibilità,
- supportano il *benchmarking* e la valutazione della performance di sostenibilità rispetto a codici,
- facilitano il coinvolgimento degli stakeholder¹⁰⁷

2.4.c - Destinatari delle linee guida

Le linee guida, il cui utilizzo è volontario, possono essere utilizzate dalle organizzazioni di tutti i tipi e di tutte le dimensioni e si presentano complementari ad altri standard di rendicontazione sociale. Trattandosi, il GRI, di uno standard di contenuto, viene generalmente utilizzato congiuntamente ad altri standard di processo, quali ad esempio AA1000.

Sebbene lo standard è di carattere generale, ad utilizzarlo sono generalmente le imprese di grande dimensioni, perché maggiormente esposte alla pressione degli *stakeholder* esterni e quindi maggiormente sensibili al problema della confrontabilità delle performance in ambito economico, sociale ed ambientale. Inoltre il carattere multinazionale di molte di esse, le espone a problematiche di natura diversa, sorte in contesti ambientali e culturali complessi, a fronte delle quali la ne-

¹⁰⁶ Le linee guida, a tal proposito, parlano di organizzazioni, intendendo con tale termine sia le aziende, le organizzazioni governative e quelle non-governative. Cfr. GRI (2002)

¹⁰⁷ <<I report hanno poco valore se non riescono ad informare gli *stakeholder* o a supportare il dialogo che influenza le decisioni ed il comportamento sia dell'organizzazione che realizza il report, sia dei suoi stakeholder>>. Linee guida GRI

cessità di rendere trasparenti le scelte aziendali impone l'adozione di adeguati canali comunicativi ed informativi.¹⁰⁸

2.5. La famiglia dei documenti del GRI

Le linee guida del GRI sono supportate da una serie di altri documenti che affrontano le tematiche della responsabilità sociale in relazione a differenti settori e a problematiche più specifiche.

La natura complementare di questi, serve a rafforzare il carattere informativo della rendicontazione, in particolare serve a dare completezza e trasparenza ai contenuti del *report* sociale.

Figura 6 – La famiglia dei documenti del GRI

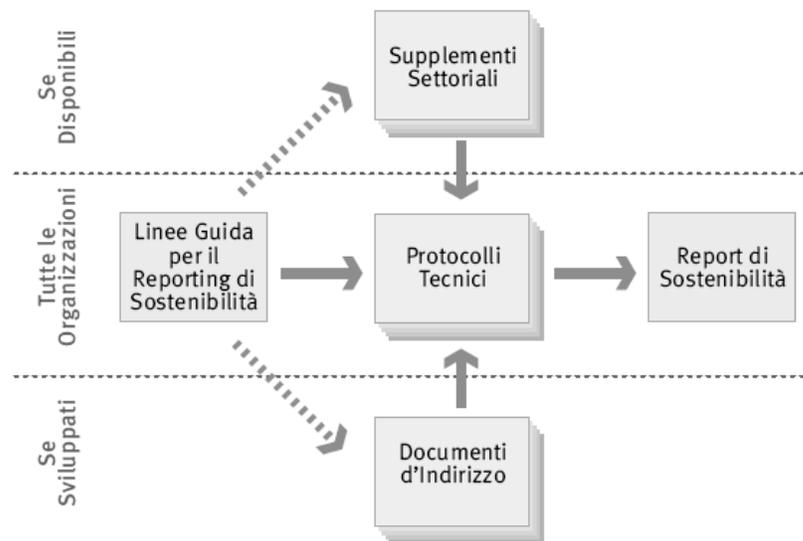


Figura 1. Famiglia dei Documenti GRI

Fanno parte della famiglia del GRI, oltre alle linee guida:

- i supplementi di settore ,
- i documenti d'indirizzo relativi a specifiche questioni,
- i protocolli tecnici

Nella figura n. 6 viene rappresentata la relazione tra i diversi documenti che compongono la famiglia del GRI.

¹⁰⁸ Sull'argomento si veda Bartolomeo M. (2005)

Si può notare come, mentre le linee guida rappresentano il documento centrale a cui fare costantemente riferimento, gli altri documenti affrontano le questioni in relazione ai differenti settori industriali (*sector supplement*), a specifiche tematiche quali “diversità” e “produttività” (*issue guidance documents*) e alla definizione di specifici indicatori per la misurazione di particolari performance (*technical protocols*).¹⁰⁹

2.6. I principi di rendicontazione nel GRI

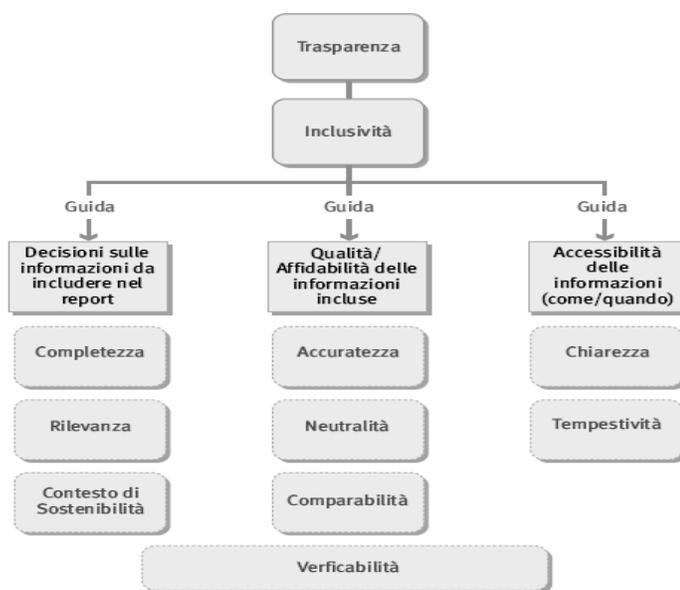
Come il modello GBS, anche lo standard internazionale della GRI fonda la propria credibilità su una serie di principi di carattere generale. La definizione dei principi rappresenta il quadro di riferimento valoriale a cui attenersi nel momento in cui una organizzazione decide di accogliere un sistema di reporting sociale. In questo modo la rendicontazione acquista una dimensione bilanciata e soprattutto credibile, in virtù del fatto che i principi sono posti a supportare le organizzazioni nella stesura del bilancio e nella definizione dei contenuti e degli indicatori minimi. Devono essere applicati correttamente e, se non applicati, l’organizzazione deve indicare le ragioni sottostanti ad una mancata adozione di tali principi.

Tali principi sono indicati nella parte B del *framework* e la loro funzione, oltre quella di rendere “ragionevole e bilanciato” il quadro dei risultati e renderlo credibile agli occhi degli *stakeholder*, è quella di facilitare la comparazione nel tempo e nello spazio di tali risultati.

I principi stabiliti dalla GRI sono 11 e, nella gran parte, sono in forte comunanza con i principi stabiliti dal GBS, visti in precedenza. Si suddividono in quattro cluster e alcuni di essi si pongono in relazione gerarchica. Vediamo come con l’ausilio della figura n.7.

¹⁰⁹ Attualmente i settori supplementari elaborati sono stati: Settore dei Servizi Finanziari: performance sociale (GRI sector supplement 2002/a) e performance ambientale (GRI sector supplement 2005/a); Tour Operators (GRI sector supplement 2002/b); Telecomunicazioni (GRI sector supplement 2003); Public Agencies (GRI sector supplement 2005/b); Estrattive minerarie (GRI sector supplement 2005/c). I protocolli tecnici finora elaborati hanno riguardato: Lavoro minorile (GRI protocol 2002/a); Energia (GRI protocol 2002/b); Acqua (GRI protocol 2003/a); Salute e benessere (GRI protocol 2003/b).

Figura 7– Principi di rendicontazione sociale nel modello GRI



I quattro cluster in cui sono organizzati i principi riguardano:

il primo, i principi prioritari di riferimento. Essi sono: trasparenza, inclusività e verificabilità, e rappresentano il punto di riferimento per tutti gli altri principi. Ogni decisione relativa al report che va ad elaborarsi deve tenere conto di questi tre principi fondamentali.

Il secondo cluster, è relativo a quei principi che incidono sul carattere delle informazioni contenute nel report. Essi sono: il principio della completezza, della rilevanza e del contesto di sostenibilità.

Il terzo cluster, è relativo a quei principi volti ad assicurare l’attendibilità delle informazioni e quindi il grado di credibilità del report. I principi di riferimento sono, pertanto, l’accuratezza, la neutralità e la comparabilità delle informazioni.

Infine, il quarto cluster è volto ad assicurare l’accessibilità alle informazioni contenute nel report. Queste devono poter essere non solo facilmente comprensibili dagli interlocutori (chiarezza), ma anche utilmente disponibili (tempestività).

Nel riquadro che segue (tav. 5) vengono illustrati i principi così come descritti dal GRI.

Tavola 5 - I principi di rendicontazione nello standard GRI

Trasparenza	La piena divulgazione dei processi, delle procedure e degli assunti adottati nella preparazione del report sono essenziali per la loro credibilità
Inclusività	L'organizzazione che effettua il reporting dovrebbe coinvolgere sistematicamente i propri stakeholder per favorire la focalizzazione e migliorare continuamente la qualità dei propri report
Verificabilità	Dati inseriti nel report dovrebbero essere registrati, compilati, analizzati e divulgati con modalità che consentano ai controllori interni o ai revisori esterni di attestarne l'affidabilità
Completezza	Ogni informazione che sia importante per l'utilizzatore per poter valutare la performance economica, ambientale e sociale dell'organizzazione, dovrebbe apparire nel report in maniera coerente rispetto ai limiti dichiarati, all'ampiezza ed al periodo temporale di riferimento.
Rilevanza	Rilevanza è il grado di importanza attribuito ad un particolare aspetto, indicatore o elemento di informazione, e rappresenta il confine oltre il quale l'informazione diviene abbastanza significativa da essere riportata
Contesto di sostenibilità	L'organizzazione che effettua il reporting dovrebbe cercare di inquadrare la propria performance in un contesto più ampio di tipo ecologico, sociale, o di altra natura, laddove questo contesto aggiunga sufficiente significato alle informazioni divulgate.
Accuratezza	Il principio di accuratezza si riferisce al raggiungimento del massimo grado di esattezza e del minimo margine di errore nelle informazioni divulgate necessarie per l'utilizzatore al fine di prendere decisioni con un certo grado di affidabilità
Neutralità	I report dovrebbero evitare inobiettività nella selezione e presentazione di informazioni e dovrebbero puntare a fornire una descrizione bilanciata della performance dell'organizzazione
Comparabilità	L'organizzazione che effettua il reporting dovrebbe mantenere la coerenza nei limiti e nello spettro dei propri report, comunicando ogni cambiamento e rettificando le informazioni divulgate precedentemente
Chiarezza	L'organizzazione che effettua il reporting deve essere cosciente dei diversi bisogni e retroterra dei propri gruppi di stakeholder e dovrebbe rendere disponibili le informazioni in maniera tale da rendere fruibili al massimo numero di utenti, mantenendo comunque un adeguato livello di dettaglio
Tempestività	I report dovrebbero contenere informazioni secondo una tempistica regolare che vada incontro alle necessità degli utilizzatori e sia compatibile con la natura stessa delle informazioni

2.7. Struttura e contenuto del report nello standard GRI.

Lo standard GRI, è stato detto, è uno standard di contenuto. La parte C delle linee guida è dedicata alla definizione della struttura e del contenuto del report di sostenibilità. Si tratta naturalmente di un contenuto minimo, che le organizzazioni possono naturalmente integrare con ulteriori informazioni, relativamente al settore o ad aspetti particolari che riguardano l'organizzazione. Il vincolo contenutistico è rappresentato dal rispetto delle 5 condizioni previste dalle linee guida:

1. Relazionare sugli elementi numerati delle sezioni da 1 a 3 della parte C (questi elementi come vedremo sono: Visione e strategia, Profilo, Struttura di governo e sistema di management)
2. Includere una *Tavola dei contenuti GRI* come specificato nella sezione 4 della parte C.
3. Rispondere ad ognuno degli indicatori chiave indicati nella sezione 5 della parte C, relazionando sull'indicatore o motivando le ragioni di una sua omissione.
4. Assicurare che il report sia confacente ai principi enunciati.
5. Includere, a firma dell'Amministratore Delegato, la seguente dichiarazione: "Questo report è stato preparato secondo le *Linee Guida GRI 2002*. Esso rappresenta una presentazione ragionevole e bilanciata della performance economica, ambientale e sociale della nostra organizzazione"

Al fine di rendere comprensibile le richieste di contenuto sopraindicate, è necessario analizzare come si presenta la struttura del report.

Questa è suddivisa in 5 sezioni:

- 1 Visione e strategia
- 2 Profilo
- 3 Struttura di governo e sistemi di management
- 4 Tavola dei contenuti GRI
- 5 Indicatori di performance

Nella prima sezione, Visione e strategia, devono essere indicati i valori guida dell'organizzazione relativamente ai temi della sostenibilità, gli obiettivi da raggiungere e le strategie attraverso le quali affrontare le questioni emergenti.

In questa sezione devono trovare collocazione, per ogni questione, gli *stakeholder* coinvolti nell'organizzazione e le modalità di coinvolgimento.

Nella seconda sezione deve essere fornita una panoramica circa il profilo organizzativo dell'azienda e, soprattutto, le chiavi di lettura del report, al fine di garantire una giusta interpretazione delle informazioni.

Lo standard GRI prevede, per questa sezione, la suddivisione in paragrafi, per ciascuno dei quali, al fine di consentire l'orientamento del lettore, è previsto il rispetto di una numerazione strutturata.¹¹⁰

Nella terza sezione, Struttura di Governo e sistemi di Gestione, devono essere fornite le informazioni riguardanti la Corporate Governance aziendale. In particolare devono trovare spazio quelle informazioni che illustrano le politiche aziendali in direzione della sostenibilità e le strutture di governo e di controllo attraverso le quali tali politiche vengono perseguite e monitorate.

In particolare, le informazioni inserite in questa sezione sono orientate a definire:

- La struttura e il governo dell'organizzazione
- Il coinvolgimento degli *stakeholder*
- Le politiche direzionali e i sistemi di gestione

Il raggruppamento delle informazioni contenute in questa sezione viene sintetizzato nel riquadro che segue. (tav. 6)

La quarta sezione prevede la identificazione degli elementi che sono contenuti nel report GRI. Si tratta di una tabella nella quale è indicata la collocazione delle informazioni suddivisa per sezioni ed indicatori.

La quinta sezione infine, riguarda il complesso degli indicatori di performance che deve trovare collocazione nel report. Si tratta di indicatori raggruppati in tre sezioni, diretti a misurare la performance aziendale dal punto di vista economico, ambientale e sociale

¹¹⁰ Per quanto riguarda l'esatta numerazione della struttura si rinvia al documento principale del GRI

Tavola 6 - Struttura di governo e sistemi di gestione: raggruppamenti

STRUTTURA E GOVERNO	COINVOLGIMENTO STAKEHOLDER	POLITICHE DIREZIONALI E SISTEMI DI GESTIONE
Strutture di governo dell'organizzazione	Processo di identificazione degli <i>stakeholder</i>	Principio di precauzione. L'organizzazione deve indicare il modo attraverso il quale affronta la gestione del rischio nella pianificazione operativa o nello sviluppo di nuovi prodotti.
Composizione del Consiglio di Amministrazione (componenti indipendenti, dirigenti non esecutivi)	Modalità di consultazione degli <i>stakeholder</i>	Codici di condotta volontari
Processo di determinazione delle competenze necessarie per la direzione strategica dell'organizzazione	Questioni chiave e preoccupazioni sollevate dagli <i>stakeholder</i>	Partecipazioni nelle principali associazioni industriali o gruppi di pressione
Processo di controllo dei rischi e delle opportunità economiche, ambientali e sociali	Utilizzo delle informazioni risultanti dal coinvolgimento degli <i>stakeholder</i>	Politiche e sistemi di gestione e impatti derivanti
Legame tra compensi dei dirigenti e raggiungimento degli obiettivi		Gestione degli impatti economici, ambientali e sociali indiretti
Struttura organizzativa e persone chiave per il controllo, l'implementazione e l'audit delle politiche economiche, ambientali e sociali		Decisioni principali relativamente alle localizzazioni delle attività
Missione e valori, codici di condotta e principi internamente sviluppati		Programmi e procedure relative alle performance economiche, ambientali e sociali (obiettivi, miglioramento delle performance, comunicazione, formazione, monitoraggio)
Meccanismi con i quali gli azionisti possono fornire al Consiglio di Amministrazione raccomandazioni o direttive		Status della certificazione relativa a sistemi di gestione ambientale, economica e sociale

2.7.a - Gli indicatori proposti dal GRI per la misurazione della performance economica, ambientale e sociale

Le linee guida della GRI 2002, prima della suddivisione nelle tre sezioni dimensionali, individuano una duplice categoria di indicatori. Indicatori chiave ed indicatori addizionali.

Si definiscono “chiave” quegli indicatori che possono essere utilizzati dalla maggior parte delle organizzazioni, indipendentemente dalla tipologia giuridica assunta e dal settore in cui opera. La loro rilevanza è elevata e la portata informativa è di interesse generale, sia per l’organizzazione che rendiconta, sia per gli *stakeholder*.

Si definiscono “addizionali”, invece, quegli indicatori che sono complementari agli indicatori chiave. La loro funzione è quella di irrobustire il flusso informativo al fine di migliorare la conoscenza dell’organizzazione.

In tutte e tre le sezioni dimensionali (economica, ambientale e sociale) si hanno indicatori chiave ed indicatori addizionali.

Per quanto riguarda gli indicatori economici, vi è da dire che, questi, si estendono ad indagare non solo la performance aziendale dal punto di vista economico-finanziario, ma anche l’impatto prodotto, dalla gestione aziendale, sulla collettività e sulle sue condizioni di benessere economico. Il sistema degli indicatori, di conseguenza, si estende oltre i tradizionali indici di natura finanziaria comunemente conosciuti, ed è rivolto ad analizzare non solo il dato relativo alla profittabilità aziendale, ma anche la sua capacità di coinvolgere gli interlocutori nella gestione aziendale e di trasferire nei loro confronti gli effetti della propria attività organizzativa.

Di conseguenza, gli azionisti che, nell’ambito del sistema degli indicatori finanziari tradizionali, rappresentano i destinatari principali delle informazioni contenute, nel sistema degli indicatori economici della GRI sono considerati uno fra i tanti gruppi di *stakeholder*.

Vediamo in rapida sintesi quali sono gli indicatori economici suggeriti dalla GRI.

Tavola 7 - Indicatori di performance economica proposti dal GRI

Stakeholder	Indicatori chiave	Indicatori addizionali
CLIENTI	EC ₁ Fatturato netto EC ₂ Suddivisione geografica dei mercati	
FORNITORI	EC ₃ Costo di tutti i beni, materie prime e servizi acquistati EC ₄ Percentuale di contratti pagati nei termini concordati	EC ₁₁ Fornitori suddivisi per Paese e organizzazione
DIPENDENTI	EC ₅ Remunerazione e benefici totali (includere pensioni, altri benefici e pagamenti per esuberanti), suddivisi per Paese e Regione	
FORNITORI DI CAPITALE	EC ₆ Remunerazioni ai fornitori di capitale, suddivisi tra interessi sul debito e su prestiti e dividendi su tutte le categorie di azioni, con indicazione di ogni dividendo preferenziale EC ₇ Aumento/diminuzione degli utili non distribuiti alla fine del periodo	
SETTORE PUBBLICO	EC ₈ Tasse e imposte pagate, suddivise per Paese EC ₉ Sussidi ricevuti, suddivisi per Paese o Regione EC ₁₀ Donazioni alla comunità, alla società civile e ad altri gruppi	EC ₁₂ Spese totali sostenute per lo sviluppo di infrastrutture non legate al core-business
		EC ₁₃ Impatti economici indiretti dell'organizzazione. Identificare le principali esternalità associate ai prodotti e servizi dell'organizzazione

Gli indicatori in questione sono utilizzabili da tutte le organizzazioni; sia dalle aziende private, sia da quelle pubbliche, sia dalle organizzazioni non-profit. Tuttavia, è necessario mettere in evidenza come alcuni indicatori, se riferiti al contesto del settore pubblico, richiedono un ulteriore passaggio interpretativo. Cosa che del resto i documenti supplementari al framework principale del GRI si apprestano a fare. Infatti, il documento supplementare per la Pubblica Amministrazione, denominato *Sector Supplement For Public Agencies*¹¹¹, prevede che, per

¹¹¹ Si veda GRI *sector supplement* (2005/b)

quanto riguarda l'indicatore EC₁ Fatturato Netto, le aziende o gli enti appartenenti al settore pubblico, dovrebbero opportunamente riportare in bilancio il totale delle entrate, essendo il concetto di fatturato poco appropriato alla natura pubblica delle organizzazioni. Le entrate così individuate dovrebbero essere suddivise tra entrate per investimenti e entrate per la gestione corrente; e quest'ultime, a loro volta, dovrebbero indicare dettagliatamente l'ammontare delle somme ricevute a titolo di trasferimento (es. sovvenzioni).

Per quanto riguarda l'indicatore EC₂, Suddivisione geografica dei mercati, nel caso del settore pubblico, il termine mercato deve essere tradotto in termini di area geografica direttamente servita dall'azienda o dall'ente pubblico.

Gli altri indicatori riguardanti la performance economica (da EC₃ a EC₁₃) sono sostanzialmente applicabili tanto al settore privato quanto a quello pubblico.

Il documento supplementare tuttavia, individua una ulteriore serie di indicatori applicabili esclusivamente al contesto pubblico e che non ritroviamo nel *framework* principale. Questi indicatori riguardano il lato della spesa pubblica e sono riportati nel riquadro che segue (tav. 8):

Tavola 8 - Indicatori di performance economica riguardanti il settore pubblico¹¹²

PA₈ Natura della spesa (trasferimenti, pagamenti dei servizi, investimenti, stipendi, tasse)	Questo tipo di indicatore è importante per comprendere l'impatto economico della gestione, ed in particolare se le risorse finanziarie sono utilizzate direttamente dall'organizzazione o trasferite a terzi.
PA₉ Classificazione finanziaria della spesa	Questo indicatore deve porre in evidenza la domanda di trasferimento dei fondi e verso quali attività economiche si dirige la gestione
PA₁₀ Classificazione finanziaria della spesa in conto capitale	
PA₁₁ Descrizione delle politiche di approvvigionamento relativamente allo sviluppo sostenibile	Questo indicatore focalizza come le aziende pubbliche, per le quali l'approvvigionamento rappresenta una porzione significativa della propria spesa, perseguono effettivamente delle politiche di sviluppo sostenibile.
PA₁₂ Descrizione dei criteri economici ambientali e sociali, applicati agli impegni finanziari di spesa	Questo indicatore cerca di comprendere in che misura, nei processi decisionali di spesa, sono incorporate le considerazioni di carattere ambientale economico e sociale. In particolare per quanto riguarda gli approvvigionamenti pubblici, gli impegni finanziari, altre spese.

¹¹² Deve essere precisato che per il documento supplementare in oggetto, il *Sector Supplement For Public Agencies*, non esiste la traduzione in italiano; pertanto, la trasposizione dei singoli indicatori è frutto della personale traduzione dell'autore, che deve essere accolta con la dovuta cautela.

PA₁₃ Descrizione dei legami tra le pratiche di approvvigionamento pubblico e le priorità pubbliche.	Le priorità pubbliche devono riguardare lo sviluppo e la crescita della comunità in cui si opera, attraverso il sostegno di uno specifico settore industriale ad esempio, o attraverso obiettivi sostenibili. Questo indicatore mira a verificare se le politiche di approvvigionamento incorporano o tengono conto di tali priorità pubbliche.
PA₁₄ Indicare la percentuale, sul totale, di acquisti di merce certificata sia dal punto di vista ambientale che sociale.	

Per quanto riguarda gli indicatori di performance ambientale vi è da dire che l'intera struttura reportistica è diretto a misurare l'impatto dell'organizzazione sul sistema ambientale, quindi sull'ecosistema, l'aria, il terreno, l'acqua.

Come nel caso degli indicatori economici, anche nel caso della performance ambientale, gli indicatori sono suddivisi tra indicatori chiave e indicatori addizionali. Il riquadro che segue (tav. 9) ne dà una sintetica descrizione.

Tavola 9 - Indicatori di performance ambientale proposti dal GRI

	Indicatori chiave	Indicatori addizionali
MATERIE PRIME	EN₁ Materie prime totali utilizzate per tipologia. (riportare in tonnellate chilogrammi o volume) EN₂ Percentuale di materie prime utilizzate che costituiscono rifiuti (processati o no processati) da fonti esterne alla organizzazione (riportare in tonnellate chilogrammi o volume)	
ENERGIA	EN₃ Utilizzo diretto di energia segmentato per fonte primaria (riportare in joules) EN₄ Utilizzo indiretto di energia (riportare in joules)	EN₁₇ Iniziative per l'utilizzo di fonti di energia rinnovabile e per aumentare l'efficienza energetica EN₁₈ Impronta di consumo energetico (ovvero requisiti energetici vitali annualizzati) dei principali prodotti. EN₁₉ Altri usi indiretti di energia ed implicazioni, come viaggi, gestione del ciclo di vita del prodotto e uso dei materiali ad alta intensità energetica

ACQUA	EN₅ Utilizzo totale di acqua	EN₂₀ Fonti di acqua ed ecosistemi/habitat correlati, significativamente coinvolti dall'utilizzo dell'acqua EN₂₁ Approvvigionamenti annuali di acque sotterranee e di superficie come percentuale del totale annuale di quantità rinnovabile disponibile dalle fonti EN₂₂ Riciclaggio e riuso totale dell'acqua
BIODIVERSITA'	EN₆ Localizzazione e dimensioni di terreni posseduti, affittati o gestiti in habitat ricchi di biodiversità EC₇ Descrizione dei maggiori impatti sulla biodiversità associati alle attività e/o ai prodotti e servizi in ambienti terrestri, d'acqua dolce e marina	EN₂₃ Ammontare totale dei terreni posseduti o gestiti per attività produttive o di estrazione EN₂₄ Ammontare di superfici impermeabili come percentuale dei terreni posseduti o affittati EN₂₅ Impatti di attività ed impianti su aree protette e sensibili EN₂₆ Mutamenti degli habitat naturali risultanti dalle attività e dagli impianti, e percentuale degli habitat protetti o ripristinati EN₂₇ Obiettivi, programmi e target per proteggere e ripristinare gli ecosistemi e le specie native in aree degradate EN₂₈ Numero di specie elencate nella Lista Rossa IUCN con habitat nelle aree coinvolte dagli impianti EN₂₉ Unità aziendali correntemente operative attorno ad aree protette o sensibili
EMISSIONI, EFFLUENTI E RIFIUTI	EN₈ Emissione di gas serra (CO ₂ , CH ₄ , N ₂ O, HFC ₅ , PFC ₅ , SF ₆) EN₉ Uso ed emissione di sostanze che aggrediscono l'ozono EN₁₀ NOX, SOX, ed altre emissioni significative nell'aria, per tipo EN₁₁ Ammontare totale dei rifiuti per tipo e destinazione (cioè trattamento dei rifiuti: riciclaggio, ripristino, incenerimento o discarica) EN₁₂ Scarichi significativi in acqua, per tipo EN₁₃ Perdite significative di elementi chimici, oli e combustibili in termini di numero totale o volume totale	EN₃₀ Altre emissioni indirette rilevanti di gas serra EN₃₁ Ogni produzione, trasporto o importazione di ogni rifiuto identificato come "pericoloso" nei termini della Convenzione di Basilea EN₃₂ Fonti d'acqua e relativi ecosistemi/habitat coinvolti in modo significativo dagli scarichi di acqua e dalle perdite
FORNITORI		EN₃₃ Performance dei fornitori relative ai componenti ambientali di programmi e procedure

PRODOTTI E SERVIZI	EN₁₄ Impatti ambientali dei principali prodotti e servizi EN₁₅ Percentuale del perso dei prodotti venduti che può essere richiesta al termine della vita utile del prodotto e percentuale attualmente richiesta	
CONFORMITA'	EN₁₆ Incidenti e multe per non rispondenza con tutte le dichiarazioni/convenzioni/trattati internazionali e regolamenti nazionali, regionali e locali associate a questioni ambientali	
TRASPORTI		EN₃₄ Impatti ambientali significativi dei trasporti utilizzati a fini logistici
GENERALE		EN₃₅ Spese ambientali generali per tipo

Per quanto riguarda il sistema degli indicatori sociali, infine, questo è diretto a misurare l'impatto che l'attività dell'organizzazione produce sul benessere sociale di una collettività e sulla qualità di vita di questa. Il sistema sociale di riferimento è, naturalmente, quello in cui è collocata l'organizzazione e l'effetto prodotto può assumere dimensioni locali, nazionali e globali.

La GRI ha selezionato 4 raggruppamenti di indicatori sociali diretti a misurare il rapporto dell'organizzazione sia con gli *stakeholder* interni, sia con gli *stakeholder* esterni e sia con la società nel suo complesso. Tali raggruppamenti di indicatori misurano la performance aziendale in relazione a:

- pratiche di lavoro e qualità del lavoro (rapporto con i dipendenti e valorizzazione delle risorse umane)
- rispetto dei diritti umani
- società
- responsabilità di prodotto.

Rientrano nel primo raggruppamento quegli indicatori che misurano il grado di attenzione che l'organizzazione ha nei confronti dei propri dipendenti, soprattutto per ciò che riguarda la sicurezza, la formazione e le opportunità di accesso.

Fanno parte del secondo raggruppamento quegli indicatori che misurano l'atteggiamento dell'organizzazione nei confronti dei diritti basilari posti a tutela

della personalità dell'individuo, quali la non discriminazione, rispetto del lavoro minorile, rispetto delle popolazioni indigene.

Il terzo raggruppamento di indicatori è diretto a descrivere il rapporto che l'organizzazione ha con la comunità e quali sono i meccanismi di dialogo instaurati con le popolazioni indigene.

Infine, fanno parte del quarto raggruppamento quegli indicatori diretti a misurare il grado di responsabilità nei confronti degli *stakeholder*, assunto attraverso i processi di produzione o il prodotto medesimo, quali ad esempio la sicurezza dei consumatori e la qualità dei prodotti.

Nella tabella che segue vengono illustrati, in maniera sintetica ma completa, gli indicatori previsti dal GRI, suddivisi nei raggruppamenti sopra menzionati.

Tavola 10 - Indicatori di performance sociale: pratiche di lavoro e "lavoro dignitoso e di qualità"

	Indicatori chiave	Indicatori addizionali
IMPIEGO	LA₁ Informazioni sulla forza lavoro LA₂ Creazione netta di posti di lavoro e turnover medio del personale	LA₁₂ Benefit erogati ai dipendenti oltre quelli stabiliti per legge (es. contributi per la tutela della salute, disabilità, maternità, formazione e pensioni)
RELAZIONI INDUSTRIALI	LA₃ Percentuale di lavoratori rappresentati da organizzazioni sindacali indipendenti LA₄ Politiche e procedure di informazione, consultazione e negoziazione con i lavoratori relative a cambiamenti nelle attività organizzative (es. ristrutturazioni)	LA₁₃ Previsioni di rappresentanza formale dei lavoratori nel sistema decisionale o di management, incluso il governo d'impresa
SICUREZZA E SALUTE	LA₅ Incidenti sul lavoro LA₆ Comitati di sicurezza e salute LA₇ Indici standard relativi a infortuni, giornate di lavoro perse, tassi di assenteismo e numero incidenti sul lavoro LA₈ Descrizione delle politiche e dei programmi (sia sul luogo di lavoro che al di fuori) relative a HIV/AIDS	LA₁₄ Prove di sostanziale conformità con le Linee Guida OIL sui sistemi di gestione della salute sul lavoro LA₁₅ descrizione di accordi formali con i sindacati a tutela della sicurezza e salute sul luogo di lavoro e proporzione della forza lavoro tutelata da tali accordi
FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO	LA₉ Ore medie di formazione annue per categoria di lavoratori (es. dirigenti, quadri, area professionale, tecnica, amministrativa, produzione e assistenza)	LA₁₆ Programmi a supporto della impiegabilità continua e della gestione alla fine delle carriere LA₁₇ Politiche e programmi specifici per la gestione delle competenze e l'apprendimento continuo
DIVERSITÀ E PARI	LA₁₀ Politiche e programmi di pari opportunità; sistemi di moni-	

OPPORTUNITA'	<p>toraggio per assicurare l'applicazione e risultati de monitoraggio</p> <p>LA₁₁ Composizione dei dirigenti e degli organismi di governo d'impresa (rapporto uomini/donne)</p>	
--------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Tavola 11 - Indicatori di performance sociale: diritti umani

	Indicatori chiave	Indicatori addizionali
STRATEGIA E GESTIONE	<p>HR₁ Descrizione delle politiche, linee guida, struttura aziendale e procedure relative al rispetto dei diritti umani, inclusi i sistemi di monitoraggio ed i risultati</p> <p>HR₂ Prove di considerazione degli impatti sui diritti umani come parte delle decisioni di investimento e di fornitura, inclusa la selezione dei fornitori/appaltatori</p> <p>HR₃ Descrizione delle politiche e procedure per valutare e rispondere alla performance sui diritti umani della catena di fornitori e degli appaltatori</p>	HR₈ Formazione dei lavoratori su politiche e pratiche concernenti tutti gli aspetti dei diritti umani rilevanti per le attività dell'organizzazione
NON DISCRIMINAZIONE	HR₄ Descrizione delle politiche globali e procedure/programmi per prevenire ogni forma di discriminazione nelle attività dell'organizzazione, inclusi sistemi di monitoraggio e risultati dello stesso	
LIBERTA' DI ASSOCIAZIONE E CONTRATTAZIONE COLLETTIVA	HR₅ Descrizione della libertà di associazione e di quanto tale politica sia applicata universalmente anche indipendentemente dalla legislazione locale	
LAVORO MINORILE	HR₆ Descrizione delle politiche che escludono il lavoro minorile.	
LAVORO FORZATO OD OBBLIGATORIO	HR₇ Descrizione delle politiche per prevenire il lavoro forzato e obbligatorio	
PRATICHE DISCIPLINARI		<p>HR₉ Descrizione delle pratiche di denuncia, incluse, ma non limitate, alle questioni dei diritti umani</p> <p>HR₁₀ Descrizione delle politiche di non ritorsione e dei sistemi effettivi, confidenziali di reclamo da parte dei dipendenti (inclusi, ma non limitati, ai</p>

		diritti umani)
PRATICHE DI SICUREZZA		HR₁₁ Formazione ai diritti umani per il personale di sicurezza
DIRITTI DELLE POPOLAZIONI INDIGENE		HR₁₂ Descrizione delle politiche, linee guida e procedure per rispondere ai bisogni delle popolazioni indigene HR₁₃ Descrizione dei sistemi/autorità di reclamo delle comunità gestiti congiuntamente HR₁₄ Percentuali di reddito operativo dell'area di attività ridistribuiti alla comunità locale

Tavola 12- Indicatori di performance sociale: società

	Indicatori chiave	Indicatori addizionali
COMUNITA'	SO₁ Descrizione delle politiche per gestire gli impatti sulle comunità nelle aree interessate dalle attività dell'organizzazione	SO₄ Premi ricevuti rilevanti per le performance sociali, etiche e ambientali
CORRUZIONE	SO₂ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza per l'organizzazione ed i lavoratori riguardo la corruzione (come l'organizzazione risponde ai requisiti della convenzione OCSE per combattere la corruzione)	
CONTRIBUTI POLITICI	SO₃ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza per gestire pressioni politiche e contributi	SO₅ Contributi pagati a partiti politici ed istituzioni la cui prima funzione sia di finanziare partiti politici o loro candidati
CONCORRENZA E PREZZI		SO₆ Sentenze relative a cause di violazione delle normative anti-trust e di monopolio SO₇ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispetto per prevenire comportamenti anti-competitivi

Tavola 13- Indicatori di performance sociale: responsabilità di prodotto

SICUREZZA E SALUTE DEI CONSUMATORI	PR₁ Politiche per assicurare la sicurezza e salute dei consumatori nell'uso dei prodotti e servizi. Indicare di quanto tale politica sia applicata e quali sono i sistemi di monitoraggio e i risultati del monitoraggio medesimo.	PR₄ Numero e tipo di istanze di non conformità alla normativa relativa alla salute e sicurezza. Multe e penalità comminate per tali violazioni. PR₅ Numero di reclami sollevati da organismi regolatori o analoghe istituzioni che sovrintendono o regolano la salute e sicurezza dei prodotti e servizi PR₆ Conformità a codici volontari, etichette di prodotto o premi relative a responsabilità sociale/ambientale che l'organizzazione è qualificata ad utilizzare o ha ricevuto
PRODOTTI E SERVIZI	PR₂ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza relative all'informazione sui prodotti e all'etichettatura	PR₇ Numero e tipo di istanze di non conformità alla normativa relativa all'informazione sui prodotti e all'etichettatura. Multe e penalità comminate per tali violazioni PR₈ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza relative alla soddisfazione dei clienti. Risultati della customer satisfaction.
PUBBLICITA'		PR₉ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza per l'aderenza a standard e codici volontari relative alla pubblicità PR₁₀ Numero e tipologie di infrazioni delle normative di pubblicità e marketing
RISPETTO DELLA PRIVACY	Pr₃ Descrizione delle politiche, procedure, sistemi di gestione e meccanismi di rispondenza per la tutela della privacy dei consumatori	PR₁₁ Numero di reclami comprovati relativi a violazione della privacy dei consumatori

Questi indicatori, che il framework principale del GRI ha individuato e che sono applicabili a tutte le organizzazioni, sono integrati per il settore pubblico con ulteriori nuovi indicatori sociali. Di conseguenza anche per gli indicatori sociali, così come visto in precedenza per gli indicatori economici, il *Sector Supplement For Public Agencies* ha elaborato un indicatore applicabile alle sole realtà legate al settore pubblico. Si tratta di un indicatore diretto a misurare l'efficienza amministrativa, ed è illustrato nel riquadro 2.16.

Tavola 14 - Indicatore sociale integrativo per il settore pubblico

EFFICIENZA AMMINISTRATIVA	Descrivere i risultati in termini di efficienza ed efficacia dei servizi pubblici offerti, indicando le azioni intraprese per migliorare la qualità dei servizi.
------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2.8. Gli approfondimenti tematici alla rendicontazione sostenibile

L'ultima parte del documento GRI, la parte D, è dedicata alla determinazione di un glossario e ad alcuni approfondimenti tematici e tecnici riguardanti la rendicontazione sostenibile.

Nel glossario si riportano le definizioni dei termini e delle sigle ricorrenti nel documento in oggetto, mentre nella parte legata agli approfondimenti trovano spazio, nell'ordine, i seguenti temi:

nell'appendice 1, una panoramica storico ed evolutiva della Global Reporting Initiative, in cui si approfondiscono gli aspetti che hanno originato e promosso la nascita dell'iniziativa, il profilo organizzativo, le fasi evolutive e le aspettative future.

Nell'appendice 2, viene posto in evidenza lo stretto legame tra la rendicontazione finanziaria e quella di sostenibilità, facendo emergere in particolare gli elementi di competitività che derivano da questo inevitabile connubio.

Nell'appendice 3, viene riportata la guida per l'applicazione incrementale dello standard GRI, riguardanti quelle organizzazioni che decidono di implementare la responsabilità sociale in maniera graduale e non come effetto d'impatto immediato.

Nell'appendice 4, vengono riportate le norme da seguire per garantire credibilità e assicurazione al report elaborato, valutando l'ipotesi di revisione del sistema di reporting adottato dall'organizzazione.

Nell'appendice 5, vengono approfonditi gli aspetti riguardanti gli indicatori del GRI: quadro di riferimento, obiettivi, analisi descrittiva.

Nell'appendice 6, infine, viene analiticamente illustrata la Tavola del GRI ed il suo contenuto. Tavola che deve servire, lo si ricorda, ad orientare il lettore nella lettura del documento, a identificare la collocazione di specifiche informazioni e a comprendere il grado di copertura del contenuto delle *linee guida GRI*.

CAPITOLO III

LE FASI DEL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE SOCIALE

3.1. Premessa

L'aspetto che caratterizza il Bilancio Sociale è il fatto che esso deve essere considerato non solo uno strumento di comunicazione, sebbene da questo punto di vista la sua funzione è rilevante, ma deve essere concepito come uno strumento di gestione. In quanto tale, esso deve essere in grado di fornire quelle informazioni che consentano, al management aziendale, di valutare i risultati della propria azione in termini di responsabilità sociale.

In questo caso la rendicontazione sociale deve essere concepita a livello di "sistema", nel senso che la sua adozione deve coinvolgere l'intera organizzazione aziendale e deve collocarsi in sintonia con tutti gli altri strumenti di rendicontazione economica tradizionale, determinando, laddove è necessario, anche un intervento strutturale sulla *corporate* aziendale.¹¹³

Di conseguenza l'adozione di un sistema di rendicontazione sociale, che si integri con il sistema di rendicontazione economica, si caratterizza come un processo di maturazione lenta, in continua evoluzione, nell'ambito del quale l'esperienza dei primi anni rappresenta il punto di partenza per un miglioramento continuo nel tempo.¹¹⁴

Il bilancio sociale, pertanto, è la risultante di un processo caratterizzato da una serie di fasi attraverso le quali si costruisce quella che viene definita la *catena di senso*¹¹⁵, e cioè il legame logico-ideale tra i tre momenti importanti della vita aziendale: programmazione, gestione e valutazione. Il filo che lega questi tre a-

¹¹³ Hinna, a proposito dello *stakeholder reporting* (o rendicontazione sociale) sostiene la necessità di un radicamento di tale processo "all'interno dell'organizzazione, della missione, della visione e dei valori dell'impresa stessa", nonché la necessità di una integrazione "nei suoi sistemi di gestione e di *corporate governance*". Hinna L. (2002)

¹¹⁴ Viviani a tale proposito parla di <<redazione zero>> intendendo con tale termine la redazione del primo bilancio sociale la cui funzione è sperimentale e strumentale alle edizioni successive. Egli infatti scrive <<In ambito pubblico come in ambito privato, perché un bilancio sociale assuma una buona significatività sono necessari alcuni anni, che possano rendere visibili le tendenze e possibili i confronti tra i diversi esercizi. Esiste dunque una prima redazione (<<redazione zero>>) il cui scopo principale è di sperimentare il metodo e di porre le basi informative per gli ulteriori sviluppi. In queste prime redazioni sono inevitabili le imperfezioni, che poi vengono via via corrette negli anni successivi>> Viviani M. (1999)

¹¹⁵ Sulla ricostruzione della catena di senso si veda Rogate C. (2004)

spetti della vita aziendale è rappresentato dalla costante attenzione nei confronti degli *stakeholder*, caratterizzata da processi di dialogo e di integrazione.

D'altro canto, implementare la responsabilità sociale in una organizzazione implica un costante orientamento verso le aspettative principali degli interlocutori e, di conseguenza, il punto di osservazione, nel momento in cui si valutano i risultati, deve essere, non quello di chi ha governato le azioni (cioè del management), ma di chi è stato, direttamente o indirettamente, destinatario di tali azioni (gli *stakeholder*).

3.2. La creazione del report secondo la *Copenhagen Charter*

La rendicontazione sociale è quindi un processo di dialogo e di reporting con gli *stakeholder* che nella dottrina e nella pratica più diffusa si sviluppa attraverso alcuni momenti ciclici principali.¹¹⁶

Il documento certamente più autorevole, attraverso il quale si definiscono i momenti e le tappe più importanti del processo di rendicontazione sociale, è la Carta di Copenhagen (*the Copenhagen Charter*).¹¹⁷

La *Copenhagen Charter* è un documento fondato sul principio che la responsabilità sociale in azienda debba essere caratterizzata da una relazione strutturale con gli *stakeholder* e, conseguentemente, il bilancio sociale deve essere visto come uno strumento di gestione manageriale in grado di misurare questa capacità relazionale.

Nel documento, presentato per la prima volta in occasione della terza conferenza internazionale sulla rendicontazione etica e sociale, tenutosi a Copenhagen nel 1999, sono contenute le linee guida per la rendicontazione sociale che, differentemente dagli standard visti nel capitolo precedente, viene vissuta come “processo”.¹¹⁸ Ragion per cui, l'enfasi viene ad essere posta, non tanto sul contenuto degli strumenti di rendicontazione sociale, quanto piuttosto sulle fasi procedurali con le quali si giunge alla redazione del documento di rendicontazione.

¹¹⁶ Cfr. Hinna L. (2002)

¹¹⁷ Il documento è scaricabile dal sito internet dell'organizzazione

¹¹⁸ Il convegno di Copenhagen, tenuto dal 14 al 16 novembre 1999, aveva per titolo “*Building Stakeholder Relations: the third international conference on social and ethical accounting, auditing and reporting*”.

Ma vediamo quali sono gli aspetti di fondo del documento e come declinano le fasi del processo di rendicontazione sociale, detto anche *stakeholder reporting*.

I momenti principali dello *stakeholder reporting*, come si accennava, sono sostanzialmente tre e sono:

1. la definizione degli elementi di fondo
2. l'integrazione
3. la comunicazione

Essi rappresentano i tre raggruppamenti all'interno dei quali si sviluppano le singole fasi del processo e che, come vedremo, la *Copenhagen Charter* individua in otto tappe fondamentali.

Per quanto riguarda il primo di questi tre momenti principali, ossia la definizione degli elementi di fondo, vi è da dire che questo, secondo la *Copenhagen Charter*, rappresenta il momento fondamentale da cui avviare il processo di rendicontazione. Si concretizza nella presa di coscienza, da parte del vertice aziendale, che l'attivazione del processo di rendicontazione sociale determinerà mutamenti organizzativi e comportamentali che li vedrà coinvolti in prima persona e di cui il sistema dei valori dovrà tenere conto.¹¹⁹

Tale definizione implica, oltre alla presa di coscienza del top management, anche:

- la determinazione degli obiettivi e l'allocazione delle risorse,
- la formazione del gruppo di lavoro,
- la preparazione del management e degli impiegati.

L'aspetto delicato di questa fase è quello di valutare la convenienza strategica di iniziare un processo di rendicontazione sociale, ma anche di valutare i costi e le risorse da destinarvi. In questo senso, dovranno essere definiti gli obiettivi e le

¹¹⁹ Afferma Hinna: <<Il processo non si deve avviare se non vi è una presa di coscienza al livello più alto possibile dell'impresa: se il top management non condivide pienamente l'iniziativa, infatti, è meglio lasciar perdere. Si rischia di provocare più danni che benefici. La scelta, una volta presa, è una di quelle dalle quali non si può tornare indietro. Purtroppo capita ancora di osservare che la decisione di iniziare un processo di rendicontazione sociale sia legata alle persone che siedono ai vertici di una azienda in un determinato momento. Sostituiti quei vertici la rendicontazione si interrompe. Questo significa che il tema non apparteneva né ai valori né alla cultura dell'impresa, ma aveva il carattere della estemporaneità>>. Hinna L. (2002) - Il riconoscimento (anche critico) di un riferimento valoriale esterno da parte del governo dell'impresa rappresenta il primo passo di avvicinamento al tema afferma Viviani. <<Ciò determina il punto di partenza del ragionamento, che si realizza con una riunione in cui il complesso valoriale di riferimento viene analizzato e discusso, sottoposto a prova e a confronto con ciò che l'impresa crede e sente>> Viviani M. (1999)

finalità del processo che si vuole mettere in atto e, sulla base di questi, allocare adeguatamente le risorse (finanziarie e umane). Lo scoglio da superare in questa fase, sostiene una parte autorevole della dottrina¹²⁰, è quello di concepire la spesa legata alla implementazione di tale processo non come un costo d'esercizio, ma come un investimento che consentirà alla azienda un ritorno in termini d'immagine, di reputazione e quindi di competitività.

Se questo principio viene interiorizzato al livello di vertice, diventerà più semplice, anche se non scontata, la diffusione a tutti i livelli organizzativi aziendali.

Il secondo momento principale della *Copenhagen Charter*, è orientato a garantire l'integrazione del processo di rendicontazione sociale all'interno del sistema aziendale. Questo, generalmente, si presenta caratterizzato da strutture, comportamenti, prassi, procedure, visioni, più o meno consolidate che potrebbero subire dei mutamenti, se non dovessero risultare in sintonia con il nuovo processo che si vuole introdurre. Si tratta, da un lato, di intervenire sugli aspetti culturali (una nuova visione orientata verso gli *stakeholder*), dall'altro sugli strumenti relazionali (intervenire sui sistemi informativi).

Le fasi che caratterizzano tale momento riguardano:

- la revisione della missione aziendale, delle strategie e dei valori;
- l'identificazione degli *stakeholder* chiave;
- l'identificazione dei valori e dei fattori critici di successo;
- il dialogo con gli *stakeholder*;
- la determinazione delle KPI (degli indicatori chiave);
- l'adattamento dei sistemi di gestione delle informazioni;
- il monitoraggio del miglioramento continuo.

Il terzo momento riguarda la comunicazione, ossia l'aspetto relativo alla preparazione del resoconto, alla sua verifica e alla sua diffusione. Gli aspetti salienti di tale momento sono sostanzialmente due: il primo riguarda il confronto con gli *stakeholder* sulla valutazione dei risultati, il secondo gli impegni, in termini di miglioramento, che l'azienda assume in seguito all'analisi e alla valutazione delle performance.

¹²⁰ Si veda Hinna L. (2002)

Si tratta dei due aspetti attraverso i quali si realizza pienamente la responsabilità sociale. Nel primo caso, il confronto con gli *stakeholder* implica la consultazione di questi sulla performance aziendale al fine di valutare, congiuntamente, se le aspettative riposte nell'azienda hanno trovato riscontro nei risultati della gestione aziendale. Il giudizio, di conseguenza, ricadrà sulla capacità dello strumento di rendicontazione a fornire quelle informazioni attese dai destinatari dell'azione amministrativa e se gli strumenti di misurazione della performance o gli indicatori chiave (i KPI), definiti nella fase precedente, siano adeguati allo scopo.

Nel secondo caso, vi è l'impegno da parte dell'azienda a volgere la propria azione verso processi migliorativi della gestione aziendale, definendo obiettivi e piani d'azione in funzione di tale nuova prospettiva. Si tratta, quello dell'orientamento al miglioramento, di un atteggiamento auspicato da diversi modelli di rendicontazione sociale, in base ai quali il miglioramento deve essere inteso come un nuovo orientamento dei processi di programmazione, gestione e rendicontazione.

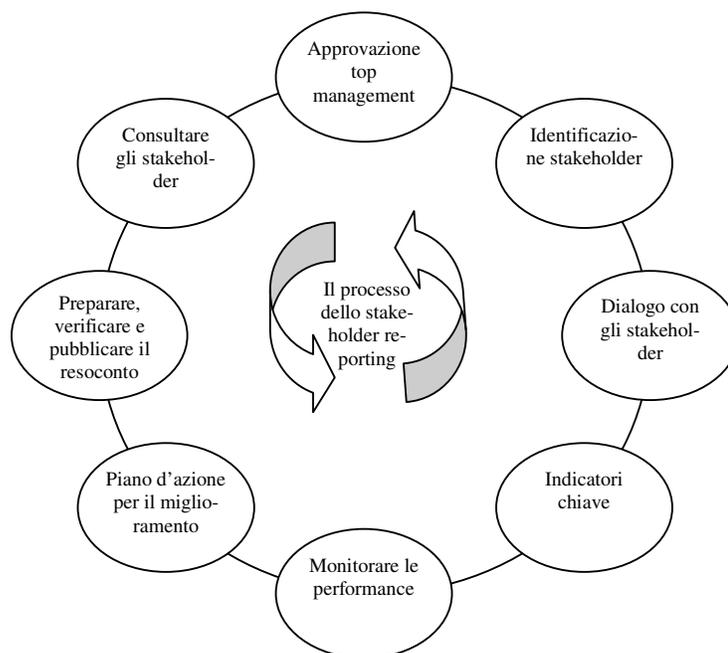
Il momento della comunicazione si caratterizza per l'adozione delle seguenti fasi:

- Preparazione del resoconto
- Obiettivi, budget e piano d'azione per i miglioramenti
- Verifica dei resoconti
- Pubblicazione dei resoconti
- Consultazione degli stakeholder riguardo performance e valori

3.3. Le fasi dello *stakeholder* reporting

Definiti i tre raggruppamenti principali attraverso i quali si realizza lo stakeholder reporting, vediamo ora come si delineano le singole fasi afferenti a ciascun gruppo, così come li prevede la Copenhagen Charter. Esse sono otto, si rapportano tra loro in maniera sequenziale e ruotano attorno al principio che la responsabilità sociale crea valore aziendale. Nella figura che segue viene rappresentata l'articolazione di tale processo di rendicontazione sociale.

Figura 8– Le fasi del processo di rendicontazione sociale nella Copenhagen Charter



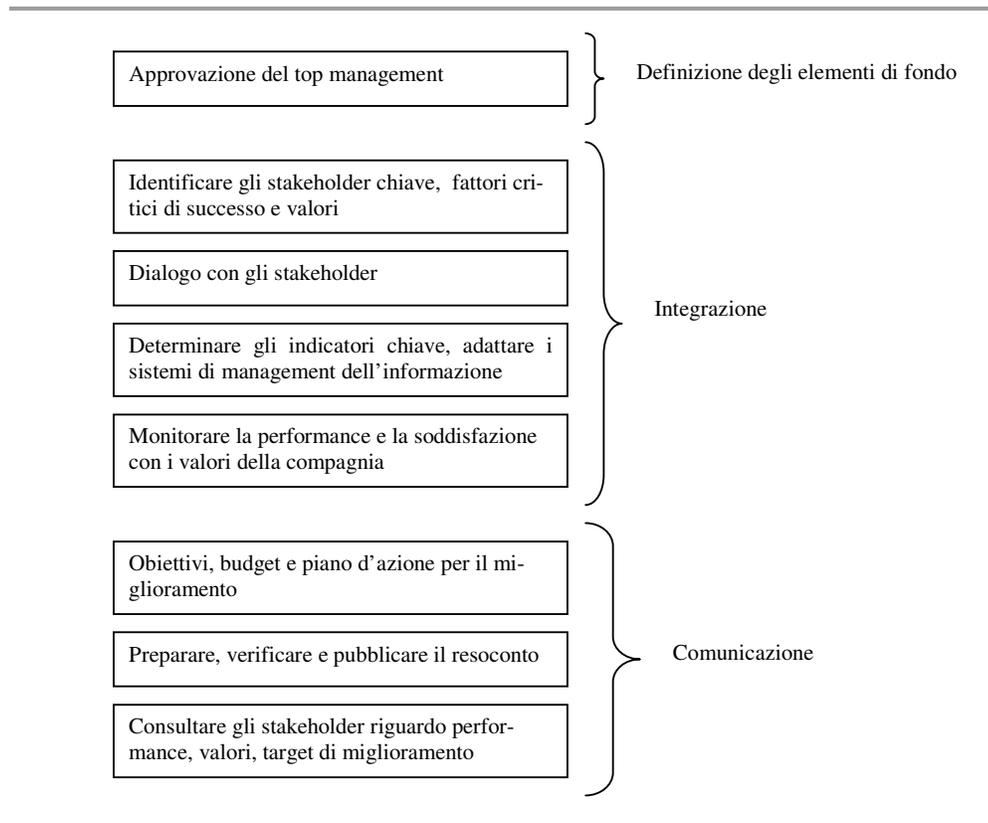
Le fasi sono:

1. Approvazione del top management
2. Identificare gli *stakeholder* chiave, fattori critici di successo e valori
3. Dialogo con gli stakeholder
4. Determinare gli indicatori chiave, adattare i sistemi di management dell'informazione
5. Monitorare la performance e la soddisfazione con i valori della compagnia
6. Obiettivi, budget e piano d'azione per il miglioramento
7. Preparare, verificare e pubblicare il resoconto
8. Consultare gli *stakeholder* riguardo performance, valori, target di miglioramento

Vediamo di affrontare sinteticamente le singole fasi del processo, illustrando per ciascuna di esse gli elementi di criticità, gli effetti e i suggerimenti così come illustrati, autorevolmente, dalla dottrina.¹²¹

¹²¹ Hinna L. (2002)

Figura 9 - Sintesi e raggruppamento delle fasi nella Copenhagen Charter



3.3.a - Prima fase: Approvazione del top management

Si tratta, come è stato già detto precedentemente, della fase in cui i vertici aziendali prendono coscienza della necessità strategica di introdurre, nell'organizzazione aziendale, gli elementi della responsabilità sociale. Tale fase si caratterizza per il modo inequivocabile con cui il vertice aziendale, dopo aver valutato i costi, le risorse e i benefici derivanti, decide di arricchire di un nuovo elemento la cultura d'impresa. Parte così il processo che vede la costituzione del gruppo di lavoro che dovrà guidare il processo di rendicontazione sociale e coordinare le attività della struttura aziendale, intervenendo sulle procedure del sistema informativo e sulle prassi organizzative.¹²²

¹²² In genere il gruppo di lavoro è composto da personale interno, generalmente dirigenti in rappresentanza delle singole aree di riferimento, coadiuvato da personale esterno, nei casi in cui non vi fossero delle professionalità competenti all'interno dell'azienda. Ha il compito di diffondere, tra il personale dell'azienda, la nuova filosofia d'impresa.

L'aspetto critico di questa fase è determinato dal fatto che il top management non sia intimamente convinto del valore della responsabilità sociale.

Gli effetti che ne deriverebbero sono:

- non vengono assegnate risorse idonee,
- alla prima difficoltà il processo si blocca: si fa solo un report e poi non si continua,
- non si assegna al progetto la risorsa migliore,
- la struttura percepisce che la sponsorizzazione del progetto è debole,
- si dà in *outsourcing* il progetto perdendo completamente la grande valenza interna.

In questo caso sarebbe meglio non iniziare il processo se non si è convinti oppure confrontarsi con chi ha già realizzato qualcosa o acculturarsi sul tema.

3.3.b - La seconda fase: identificare gli stakeholder chiave, fattori critici di successo e valori.

Questa fase si caratterizza per il fatto che l'azienda deve decidere verso quale area intende orientare la propria rendicontazione sociale. Nel senso che potrebbe, anziché rendicontare su tutta l'attività aziendale, decidere di rendicontare socialmente solo su alcuni aspetti della vita aziendale, magari su quegli aspetti per i quali s'intende ridurre o evitare un rapporto conflittuale con gli *stakeholder*. Ad esempio, potrebbe essere rendicontata socialmente la responsabilità nei confronti dei dipendenti oppure la responsabilità nei confronti dell'ambiente.

Tale decisione, generalmente, scaturisce dopo una attenta analisi del “punto di partenza”, nell'ambito della quale devono essere valutati i fattori critici che determinano o che possano compromettere il successo aziendale e, di conseguenza, devono essere identificati i gruppi di *stakeholder* che prestano la loro attenzione a tali fattori e risultano essere più o meno influenti.

Questo significa analizzare i valori aziendali, i valori ambientali, gli interessi e le aspettative che ruotano attorno all'azienda, ma soprattutto valutare le attese degli *stakeholder* ed il loro grado di condizionamento.

Il punto di forza emergente in questa fase, sta nella capacità, da parte del management, di comprendere la diversità degli interlocutori e la complessità delle

aspettative di ciascuno di essi e gestirle in maniera contemperata, interloquendo secondo il linguaggio dei valori professato da ciascuno di essi.¹²³

I punti di debolezza possono essere rappresentati:

- dalla difficoltà ad assegnare delle gerarchie
- dalla difficoltà ad identificare i valori degli *stakeholder*
- da una identificazione fatta in maniera sommaria
- dal coinvolgimento di poche persone.

Alla fine si rischia di considerare tutti *stakeholder* chiave o di tagliare fuori soggetti importanti o, ancora, di rendicontare valori giusti a *stakeholder* sbagliati.

3.3.c - La terza fase: dialogo con gli stakeholder

In questa fase si deve intervenire sulla struttura aziendale per garantire un canale comunicativo costantemente aperto con gli *stakeholder*. Tale canale deve essere improntato al dialogo e rivolto alla determinazione delle aspettative, alla elaborazione programmatica, alla definizione degli obiettivi ed alla valutazione dei risultati.

Si tratta di definire una struttura, come si dice, *stakeholder oriented*, caratterizzata da una vasta gamma di strumenti di comunicazione (internet, newsletter, forum, riviste, contatti), i quali fungano non da vetrina ma da efficaci strumenti di dialogo.

3.3.d - La quarta fase: individuazione degli indicatori

Con l'individuazione degli indicatori il processo di rendicontazione acquista una elevata valenza significativa. Si tratta di individuare gli strumenti più idonei a misurare la performance aziendale relativamente alle aspettative degli *stakeholder*. Generalmente, in questa fase vengono coinvolti gli stessi interlocutori al fine di determinare congiuntamente gli indicatori di misurazione.

¹²³ Il termine “linguaggio dei valori” è utilizzato da Hinna il quale ritiene che <<non esiste “un” valore prevalente, ma un “sistema di valori prevalenti”. A ciascuno di essi può corrispondere una o più categoria di *stakeholder* per cui è necessario attivare un flusso di comunicazione specifico e quasi personalizzato>>. Hinna L. (2002)

Gli indicatori così determinati saranno quelli che comporranno il report di sostenibilità o di socialità e devono pertanto essere chiari, ben definiti, misurabili e, soprattutto, disponibili.

La capacità del management, infatti, in questa fase, deve essere, da un lato, quella di valutare quali sono le informazioni che gli *stakeholder* intendono conoscere (in termini di performance attesa), e quali sono gli strumenti più idonei per misurare la performance realizzata, dall'altro, una volta individuati tali strumenti, quella di agire sul sistema informativo aziendale in modo da modellarlo sulla base delle nuove esigenze.

L'aspetto critico di questa fase è rappresentato dalla tentazione di individuare non indicatori ma elementi qualitativi non misurabili e quantificabili, che rischiano di rimanere incomprensibili e che, soprattutto, rendono impossibile il confronto oggettivo del dato.

3.3.e - La quinta fase: monitorare la performance

L'aspetto che caratterizza questa fase è legato alle procedure di audit. Si tratta di verificare la coerenza tra i risultati e i valori aziendali durante la gestione, al fine di assicurare continuità e credibilità al processo di rendicontazione sociale.¹²⁴

3.3.f - La sesta fase: azioni di miglioramento

La propensione di chi si appresta ad introdurre in azienda un sistema di responsabilità sociale, deve essere costantemente orientata verso il miglioramento delle condizioni. Quindi, verso il miglioramento delle performance aziendali, dei rapporti con gli *stakeholder*, del sistema di rendicontazione e verso il miglioramento del sistema di comunicazione.

Il processo di rendicontazione sociale, del resto, non ha carattere definitivo, ma è in continua evoluzione, per via del fatto che l'ambiente circostante, con il quale l'azienda si rapporta, è in continua evoluzione, in quanto mutano i gusti, i costumi, i bisogni, i valori, le attese e gli interessi degli interlocutori.

Lo *stakeholder reporting*, fondato sul confronto con gli *stakeholder*, consente all'azienda non solo di percepire anticipatamente i mutamenti ambientali,

¹²⁴ Sui sistemi di social audit si veda Auci B. (2002)

ma anche di reagire velocemente nei confronti del sistema che cambia, consentendo di cogliere le nuove opportunità o di evitare conflitti.

3.3.g - *La settima fase: preparare, verificare e pubblicare il resoconto*

La parte terminale del processo si conclude, naturalmente, con il riepilogo delle informazioni nel *report* o bilancio sociale. Si tratta della fase di strutturazione del documento, il cui il contenuto è già stato in grandi linee definito nelle fasi precedenti (quando si sono individuati gli strumenti di misurazione), ma deve essere raccolto, preparato e verificato, prima di essere pubblicato.

Gli aspetti critici di questa fase sono rappresentati:

- dalla scelta di una struttura di *report* non idonea alle esigenze del momento e alle caratteristiche dell'impresa, che farebbe perdere di efficacia la rendicontazione;
- dalla mancata attivazione della funzione di *audit*, che accentuerebbe il rischio di autoreferenzialità;
- dalla errata adozione del canale di comunicazione per la divulgazione del report.

3.3.h - *L'ottava fase: consultazione con gli stakeholder*

Infine, l'ultima fase è quella che chiude il processo di rendicontazione sociale ma che, nello stesso tempo, riavvia un nuovo ciclo. Si tratta di confrontarsi con la "risposta di ritorno" da parte degli interlocutori e valutare come viene percepita la performance aziendale.¹²⁵

Il confronto può avvenire in vari modi, generalmente avviene attraverso l'utilizzo degli strumenti della tecnologia informatica: quali ad esempio focus group, raccolta di giudizi, di pareri e di opinioni attraverso il sito internet ecc.

Tale riscontro, naturalmente, deve rappresentare per il management il punto di riferimento in ragione del quale impostare il ciclo di rendicontazione sociale successivo.

¹²⁵ Hinna assimila questa fase a una sorta di <<approvazione del bilancio sociale da parte dell'assemblea degli stakeholder>>. Hinna L. (2002)

3.4. Il processo di rendicontazione negli enti locali: nuove proposte accademiche

Il processo di rendicontazione sociale proposto dalla *Copenhagen Charter* è un modello utilizzabile da ogni tipologia di organizzazione. Si tratta di uno standard che possono applicare aziende profit, non-profit e amministrazioni pubbliche e che trova elevata approvazione internazionale, soprattutto nei paesi anglosassoni.

Anche in Italia, vi è da dire che, la *Copenhagen Charter* rappresenta un punto di riferimento importante, soprattutto in ambito scientifico ed accademico.

Difficile è invece trovare riscontro dal punto di vista dell'applicazione pratica del modello, dato che l'accoglimento dei principi di responsabilità sociale da parte del mondo aziendale è piuttosto recente, mentre è concreta la rilevanza che tale documento suscita a livello teorico. Sono diverse le proposte di standardizzazione del processo di rendicontazione esistente a livello scientifico in ambito nazionale, che a grandi linee, si ispirano, più o meno dichiaratamente, alla Carta di Copenhagen.

In particolare acquisiscono rilievo le proposte di standardizzazione nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche.

In questa sede si darà spazio alle due proposte che, nell'ambito della letteratura economico aziendale sulla pubblica amministrazione, stanno avendo una maggiore eco.

La prima è quella avanzata da Hinna¹²⁶ e si tratta della applicazione della *Copenhagen Charter* alle amministrazioni pubbliche. [da trovare il libro di Hinna e vedere la rilevanza della proposta]

La seconda è quella avanzata da Farneti e dal suo gruppo di lavoro¹²⁷, la quale si pone come obiettivo quello di rendere uniforme la metodologia di rendicontazione sociale negli enti locali che si apprestano ad elaborare il bilancio sociale. In questa sede sarà illustrata sinteticamente tale metodologia e delle fasi che la compongono saranno analizzate quelle che, per motivi logico concettuali o proce-

¹²⁶ Hinna L. (2004)

¹²⁷ Farneti G. – Pozzoli S. (2005)

durali non sono già state analizzate in occasione della illustrazione della Copenhagen Charter o si discostano da questa in maniera evidente.¹²⁸

Le fasi attraverso le quali si sviluppa il processo di rendicontazione sociale nella proposta Farneti sono 14 e sono:

- 1) la proposta di elaborazione
- 2) la costituzione del gruppo di lavoro
- 3) la condivisione metodologica interna
- 4) l'identificazione delle Mas di rendicontazione
- 5) l'identificazione dei programmi e degli stanziamenti per Mas
- 6) la raccolta delle informazioni relative al contesto e alle politiche di bilancio
- 7) la formulazione delle bozze di rendicontazione delle Mas
- 8) la mappatura degli *stakeholder*
- 9) la condivisione metodologica con gli *stakeholder* e l'integrazione delle Mas
- 10) la valutazione degli *stakeholder*
- 11) la stesura del documento finale
- 12) la discussione in Giunta e l'approvazione in Consiglio
- 13) la verifica esterna
- 14) la pubblicazione del report

Si può notare come, per grandi linee e tenuto conto che la proposta suddetta è riferita agli enti locali, tale metodologia ravvisa in alcune fasi una similitudine alla Copenhagen Charter.

Le prime tre fasi sono le fasi di partenza, in cui vengono delineate le motivazioni alla base del processo di rendicontazione sociale e che rappresentano le fondamenta di tutta la metodologia. Quest'ultima acquisterà maggiore forza e credibilità quanto più chiare e condivise sono le ragioni che spingono verso la rendicontazione e il bilancio sociale.

Naturalmente, rendere poco trasparenti le motivazioni di cosa si intende fare, per quale motivo e soprattutto come si intende farlo, può alimentare alcune resistenze interne, da parte del personale nei confronti del vertice, determinate da una

¹²⁸ Per maggiori approfondimenti sulla proposta si veda Siboni B. (2005)

crescita della diffidenza ed alla incomprendibilità di tali ragioni e delle tecniche procedurali.

Di conseguenza le prime tre fasi devono trovare nella pratica una coerenza logica, che si esplicita in un proposta forte di rendicontazione sociale, nella conseguente formazioni di un gruppo di lavoro competente e nella condivisione di una visione ed una metodologia nuova a tutti i livelli.

Le fasi 4 e 5 della proposta Farneti riguardano il cuore del processo di rendicontazione sociale, cioè il contenuto del bilancio sociale. In tali fasi si deve decidere su cosa rendicontare, cioè per quali aree strategiche l'ente dovrà dimostrare i risultati raggiunti.

La proposta Farneti poggia sulla premessa che il bilancio sociale è non solo uno strumento di comunicazione ma è soprattutto uno strumento di gestione ed, inoltre, il sistema di rendicontazione sociale deve essere integrato con gli strumenti di rendicontazione economica dell'ente. Di conseguenza il bilancio sociale non è soltanto il momento terminale della attività di programmazione e di gestione dell'ente ma è anche strumento di guida della programmazione. Questo consente, in fase di determinazione delle aree strategiche da rendicontare, di avviare il processo che lega il contenuto del bilancio sociale ai documenti di programmazione dell'ente locale.¹²⁹ Ciò che è stato programmato dovrà essere rendicontato. Le aree strategiche da rendicontare saranno quelle individuate nel Piano Generale di Sviluppo (per gli enti che predispongono tale documento), o quelle indicate negli indirizzi di governo (per gli enti che non predispongono il Piano Generale di Sviluppo). Per ciascuna di queste aree strategiche saranno individuati i programmi, i progetti, le attività e il relativo responsabile, lo stanziamento stabilito e, infine, la percentuale di attuazione del programma.

Dopo l'individuazione delle aree strategiche e del contenuto da rendicontare, le fasi successive riguardano la raccolta delle informazioni contabili ed extra-contabili presso gli uffici competenti (statistico, controllo di gestione, risorse umane, finanziario) e la formulazione di una bozza di rendicontazione delle aree

¹²⁹ I documenti di programmazione dell'ente locale, ricordiamo, sono il Piano Strategico (documento di pianificazione), programma di mandato, indirizzi di governo, Piano generale di sviluppo, Relazione Previsionale e Programmatica.

strategiche che verrà sottoposta all'esame dei soggetti coinvolti nella responsabilità della gestione.

La bozza (o le bozze, se formulate per ogni area strategica), una volta esaminate, devono essere sottoposte all'esame degli *stakeholder*, i quali devono prima essere individuati (fase 8) e successivamente coinvolti nella discussione (fase 9).

Gli elementi che emergono dal coinvolgimento degli *stakeholder* dovranno essere tenuti in debita considerazione dal gruppo di lavoro che redige il bilancio sociale, in quanto la stesura definitiva delle schede di rendicontazione delle aree strategiche dovrà essere sottoposta a valutazione da parte degli stakeholder (fase 10) i quali si pronunceranno sulla chiarezza e sulla completezza informativa, sulla base di considerazioni critiche.

Le ultime quattro fasi riguardano la stesura del documento finale, l'approvazione dell'organo consiliare, la verifica esterna tramite una società di revisione che certifichi la conformità del contenuto e del processo di elaborazione e infine, la pubblicazione del bilancio sociale.

Nel riquadro che segue viene illustrato il percorso di rendicontazione secondo
La proposta Cantieri del Formez

Un'altra metodologia proposta per la costruzione del bilancio sociale è quella avanzata dal FORMEZ, nell'ambito del Programma Cantieri diretto ad innovare politiche e strumenti d'intervento riguardanti la Pubblica Amministrazione. Il programma è stato realizzato per iniziativa del dipartimento della Funzione Pubblica della Presidenza del Consiglio dei Ministri.¹³⁰

Questa metodologia di rendicontazione presenta le seguenti caratteristiche:

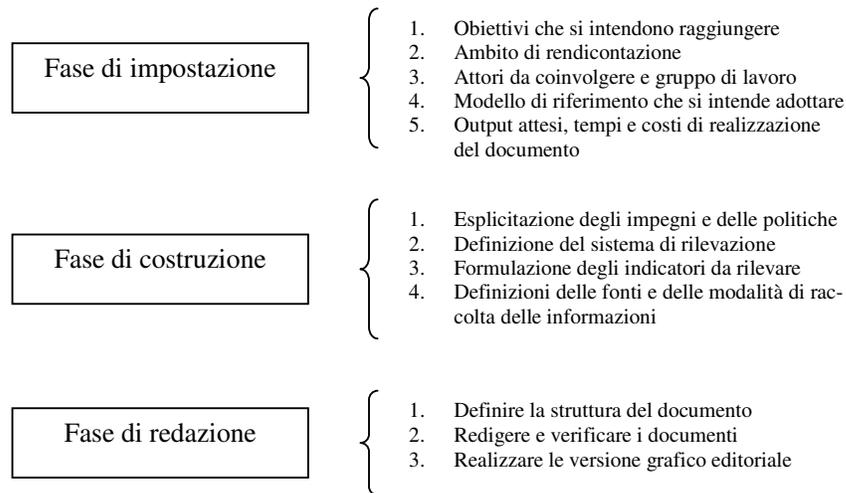
prende in considerazione non semplicemente le modalità di costruzione del bilancio sociale, ma incorpora anche i processi trasversali che precedono, accompagnano e seguono la realizzazione del documento (questi altri processi sono, quello di comunicazione, di partecipazione dei cittadini e di sviluppo organizzativo)

¹³⁰ Si veda Tanese A. (2004)

Attraverso la creazione del rendiconto sociale si vuole ricostruire la “catena di senso” che lega la definizione degli impegni e le politiche dell’ente ai risultati prodotti.

Il processo di rendicontazione sociale, pur essendo finalizzato a costruire e a gestire un nuovo modello di relazioni con i portatori d’interessi, non può essere confinato alla sola attività di comunicazione verso l’esterno. La sua funzione deve essere quella di consentire un ripensamento del ruolo dell’amministrazione pubblica nei confronti dei cittadini e quindi di riorientare “dal punto di vista dei cittadini” i processi interni di pianificazione-programmazione-controllo e valutazione.¹³¹

Figura 10 - Fasi del modello FORMEZ



Si tratta di un modello che si propone di:

- riscoprire l’azione dell’ente pubblico, in relazione alla sua missione istituzionale,
- coinvolgere tutta l’amministrazione ai diversi livelli,
- rendere esplicita la connessione tra le scelte effettuate, le risorse impiegate e i risultati.

Le fasi che caratterizzano tale modello sono tre e sono:

- la fase dell’impostazione

¹³¹ cfr. Tanese A. (2004)

- la fase di costruzione del sistema di rilevazione
- la fase di redazione del documento

Nella figura n. 10, vengono esplicitate le attività che caratterizzano ogni singola fase, e che ricalcano in grandi linee le attività viste nei modelli precedenti.

3.5 - Lo standard AA1000 (AccountAbility 1000)

3.5.a - Aspetti introduttivi sulla struttura del modello

AA1000 è uno standard di *accountability* diretto a valutare la dimensione etico-sociale dei processi di rendicontazione, di controllo e di reporting delle aziende. Nasce nel 1996, a Londra, per iniziativa dell'ISEA (*Institute for Social and Ethical AccountAbility*), un istituto internazionale sorto con l'obiettivo di favorire la diffusione, all'interno delle organizzazioni pubbliche e private, dei sistemi di rendicontazione etico-sociale.

Si tratta di uno standard di processo, in quanto la sua finalità è quella di definire il percorso di rendicontazione delle aziende che decidono di adottare, e di renderlo noto all'esterno, sistemi gestionali che si ispirano a valori etici e sociali comunemente condivisi.

Tale processo prende il nome di SEEAR, che è l'acronimo di *Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting*, e consente di valutare, comunicare e migliorare il comportamento delle organizzazioni sia dal punto etico, sia dal punto di vista sociale.¹³²

Lo standard può essere utilizzato da tutte le organizzazioni, sia pubbliche che private, sia *profit oriented* e sia non-profit, e può essere usato anche congiuntamente con altri modelli di rendicontazione sociale.¹³³

Il principio fondante dello standard è rappresentato dal ruolo centrale giocato dagli *stakeholder*, nell'ambito di tutto il processo gestionale dell'azienda. Le fasi della gestione aziendale, pianificazione, rilevazione e controllo, devono essere

¹³² Rusconi Dorigatti (2004)

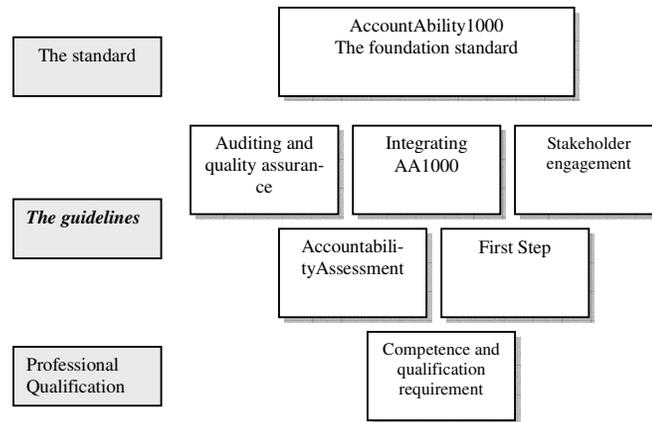
¹³³ Nelle linee guida, è riportata una indicazione sommaria sulla relazione tra lo standard in oggetto con altri 11 *accountability standard* internazionali. Questi ultimi sono: GRI (*Global Reporting Initiative*), SA8000, ISO14001, IIP-UK's (*Investor in people*), Forest Stewardship Council standard, Fair Trade Federation, ETI (*Ethical Trading Initiative*), Caux Round Table, Human Cosmetics Standard, US Federal Sentencing Guidelines, South Africa Employment Equity Act. Una analisi dettagliata è riportata in un altro documento ISEA: the scope of accountability.

incentrate sul dialogo costante con gli *stakeholder*, sulla considerazione del loro punto di vista e sul *feedback* dei risultati.¹³⁴

Pertanto, lo sviluppo del percorso di rendicontazione, come vedremo, si caratterizzerà per l'orientamento rivolto a coinvolgere gli *stakeholder* nella gestione.

La struttura dell'AA1000 si divide in tre parti.

Figura 11 – The Accountability 1000 - Framework



La prima parte è dedicata alla presentazione dello standard. In essa, oltre ai caratteri dello standard, sono indicati i principi su cui deve fondarsi il sistema di contabilità sociale e le fasi del percorso per realizzare tale sistema.

Nella seconda parte sono indicate le *guidelines*. Si tratta di una serie di direttive rivolte a supportare gli operatori nel processo di implementazione della rendicontazione sociale. Le linee guida riguardano:

- la revisione e valutazione della qualità (*auditing and quality assurance*)
- l'integrazione delle AA1000 (*integrating AA1000*)
- il coinvolgimento degli stakeholder (*stakeholder engagement*)
- la valutazione di responsabilità (*accountability assessment*)
- i primi passi (*first steps*)

Nella terza parte vengono riportate le norme che si riferiscono al processo di *audit* etico e sociale. Le norme sono dirette sia agli operatori interni all'azienda che introducono la rendicontazione sociale, sia agli operatori esterni all'azienda.

¹³⁴ <<Engagement with stakeholder is at the heart of AA1000>> ISEA (1999)

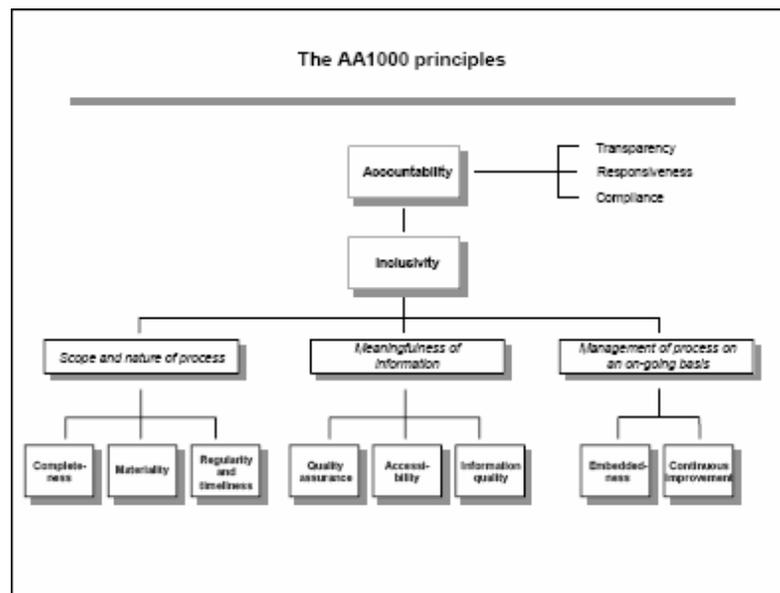
Questi ultimi sono professionisti indipendenti che, in qualità di social auditor, certificano la conformità etico-sociale della condotta aziendale allo standard a cui si è dichiarato di voler aderire.

In questa sede si affronteranno soltanto alcuni aspetti dello standard. Si darà spazio ai principi a cui l'AccountAbility 1000 si ispira e alle fasi del percorso di rendicontazione, rinviando, per una lettura più completa ed esauriente a testi più approfonditi.¹³⁵

3.5.b - La relazione gerarchica dei principi dello standard AA1000

Per quanto riguarda i principi, che troviamo enunciati nella prima parte del documento, vi è da dire che questi sono 11, e si relazionano tra di loro in maniera gerarchica. Il loro rapporto è rappresentato nella figura n. 12, tratta dal documento medesimo.

Figura 12 – I principi dell'AccountAbility 1000



Il primo principio è quello della Accountability. Tale principio si fonda sull'assunto che una azienda che voglia perseguire obiettivi di socialità deve interiorizzare il concetto della responsabilità. Del resto il termine *accountability* vuol dire "rendere conto di ciò che si è fatto", essere quindi trasparenti verso chi è inte-

135

ressato a sapere “ciò che è stato fatto”. Non si può essere, evidentemente, trasparenti se alla base non vi è l’assunzione di un atteggiamento critico e responsabile verso ciò che si è fatto.

Da tale principio discende il secondo, che è quello dell’Inclusivity.

Con tale termine si vuole intendere la necessità di includere, al fine di essere trasparenti, gli *stakeholder* nel processo decisionale aziendale. Gli *stakeholder* devono rappresentare un punto di riferimento costante durante la gestione aziendale, in quanto è in funzione delle loro aspettative (e del necessario temperamento di queste) che la gestione aziendale deve essere condotta. Il principio dell’inclusività prevede che tutti gli *stakeholder* siano coinvolti nella gestione. Non solo coloro che, in virtù della loro forza, risultano essere particolarmente influenti, ma anche quelle categorie che, per dimensione o per minor forza politica o economica, non avrebbero la possibilità di condizionare la vita aziendale.

Dal principio dell’inclusività, si ramificano gli altri principi suddivisi per gruppi.

Il primo gruppo riguarda i principi che si rifanno alla natura del processo di rendicontazione. Essi sono Completezza (Completeness), Importanza (Materiality), Regolarità e Tempestività (Regularity and Timeliness).

Il secondo gruppo riguarda i principi che si riferiscono alla significatività dell’informazione. Essi sono Verifica di terze parti (Quality Assurance), Accessibilità (Accessibility), Qualità dell’Informazione (Information Quality).

Il terzo gruppo riguarda i principi che fanno riferimento alla gestione continua del processo. Questi si riferiscono al principio dell’Integrazione nei sistemi di gestione (Embeddedness) e al principio del Miglioramento Continuo (Continuous Improvement).

In maniera piuttosto sintetica si cercherà di illustrare il significato di ogni singolo principio.

Completezza: alla base di questo principio vi è la consapevolezza che tutte le aree di attività della vita aziendale devono rientrare nel processo di rendicontazione. Una rendicontazione responsabile ed inclusiva non può discriminare alcuni settore a vantaggio di altri, dove le performance risultano essere migliori, ma deve

avere la forza di affrontare in maniera critica anche gli aspetti della gestione per i quali si presentano, dal punto di vista etico-sociale, risultati negativi.

Importanza: tale principio sta ad indicare che nel sistema di rendicontazione devono rientrare quelle informazioni che hanno una elevata significatività informativa. Non quelle informazioni che il management reputa importanti, ma quelle che forniscono agli stakeholder gli elementi rilevanti per la costruzione di un giudizio autonomo e libero sulle performance conseguite.

Regolarità e tempestività: si tratta di un principio che tende a stabilire la continuità nel tempo del processo di rendicontazione. Sebbene si tratti di un processo volontario, non obbligato a sottostare alle scadenze temporali previste per il bilancio d'esercizio, è bene che assuma una certa periodicità al fine di diventare un valido supporto al processo decisionale aziendale.

Verifica di terze parti: si tratta di un principio con il quale si intende rafforzare la credibilità del processo di rendicontazione, in quanto prevede che questo venga sottoposto a certificazione esterna da parte di soggetti indipendenti, i quali valutano la conformità allo standard di riferimento ed in modo particolare il grado di inclusività.

Accessibilità: tale principio è diretto a garantire la trasparenza delle informazioni e a rafforzare il rapporto di fiducia con gli stakeholder. Esso implica la necessità che l'azienda indichi sempre le fonti da cui provengono le informazioni e la possibilità di accesso ad esse.

Qualità dell'informazione: sta ad indicare il carattere intelligibile dell'informazione. Questa deve essere non solo comprensibile, il che significa tener conto del grado di conoscenza tecnico-nozionistico posseduto dagli stakeholder, ma deve essere attendibile, rilevante e soprattutto comparabile rispetto a parametri di confronto esterno.

Integrazione: con questo principio si intende rafforzare l'idea riscontrata anche in altri modelli di rendicontazione e cioè che il sistema informativo, su cui si fonda il processo di rendicontazione sociale, deve essere integrato nei sistemi della gestione e non può essere considerato un elemento a parte. L'integrazione implica il coordinamento delle attività e l'intervento su procedure organizzative consolidate.

Miglioramento continuo: tale principio intende definire quale deve essere l'approccio del management che si appresta ad introdurre un sistema di rendicontazione sociale. Esso deve essere impostato su prospettive di lungo periodo, in quanto il processo di rendicontazione è un processo graduale e l'approccio nei confronti dei risultati raggiunti deve essere sempre orientato al miglioramento.

3.5.c – *Gli elementi del percorso di AccountAbility*

Nella prima parte del documento, oltre ai principi appena illustrati, viene ad essere presentato il percorso di rendicontazione etico-sociale.

Le fasi previste dal processo di AccountAbility 1000 sono 5 e sono articolate nel seguente modo:

1. Planning (pianificazione)
2. Accounting (rilevazione o raccolta delle informazioni)
3. Auditing e reporting (verifica e comunicazione)
4. Stakeholder engagement (coinvolgimento stakeholder)
5. Embedding

L'aspetto che caratterizza questo processo è il fatto che le singole fase, sebbene presentate in un elenco ordinato, non hanno una natura sequenziale, ma si relazionano tra di loro nel modo in cui vengono rappresentate nella figura n. 13.

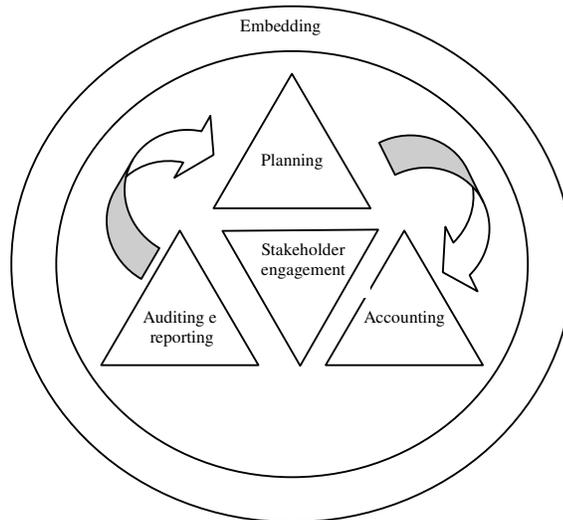
Il percorso ha una natura circolare in cui a ruotare sono le prime tre fasi del processo: planning, accounting, auditing e reporting.

Il cuore del processo, che rappresenta il perno attorno al quale esso ruota, è rappresentato dallo stakeholder engagement, che si relaziona costantemente con le tre fasi, a testimonianza del fatto, come precedentemente accennato, che l'attenzione deve essere rivolta a coinvolgere gli stakeholder, sempre.

Sullo sfondo di questo processo vi è la fase dell'*embedding*, che in inglese vuol dire incastonare. Si tratta dell'impalcatura su cui l'intero processo dovrà essere costruito, e rappresenta la necessità che la rendicontazione sociale (e il complesso e articolato sistema di valori ad essa legato), sia incastonata nella struttura aziendale. L'intero processo non potrebbe reggere se l'azienda non interiorizzasse, ad ogni livello, la portata innovativa della rendicontazione sociale, con il suo carico di mutamenti organizzativi, procedurali, culturali, rispetto alle quali è richiesta

una elevata flessibilità mentale, e se non integrasse il nuovo processo con i sistemi gestionali esistenti.

Figura 13 - The AA Process Model



Sulla base di questo nuovo scenario si relazionano le altre fasi del processo.

Planning (pianificazione).

In questa fase il vertice dell'organizzazione assume l'impegno di voler implementare il processo di rendicontazione etico-sociale. Definisce il sistema di valori e le ragioni di fondo che stanno alla base di tale decisione. Quindi identifica gli *stakeholder* che saranno coinvolti nel processo di rendicontazione, le loro caratteristiche e il sistema di relazioni da adottare con ciascuna categoria di essi e, inoltre, definisce le procedure di *governance* per assicurare il loro coinvolgimento.

Accounting (raccolta delle informazioni)

Si caratterizza per l'identificazione dei temi principali da rendicontare in relazione alle attese degli interlocutori. In questa fase si individuano gli indicatori etici e sociali che servano a riflettere i valori espressi dall'azienda e gli obiettivi raggiunti, si raccolgono le informazioni che meglio servono a esprimere la propria performance, si determinano gli obiettivi futuri e i piani di miglioramento.

Auditing e reporting (verifica e comunicazione)

Si svolge l'attività di verifica delle informazioni, di stesura del report finale, di pubblicazione del documento e di comunicazione agli stakeholder . In questa fase lo standard AA1000 prevede l'attività di certificazione e di validazione delle informazioni da parte di un organo di revisione indipendente, il quale, oltre ad esprimere il proprio giudizio di valore sulla qualità delle informazioni, deve esprimersi sull'intero processo di rendicontazione etico-sociale. In particolare verificare il rispetto di alcuni principi di condotta quali l'integrità, l'obiettività e l'indipendenza, la competenza e il comportamento professionale, la riservatezza. L'adeguata attenzione agli stakeholder.¹³⁶

¹³⁶ Per approfondimenti sul tema della revisione etico-sociale si veda Auci B. (2002)

CAPITOLO IV

ANALISI EMPIRICA DEL SISTEMA DI RENDICONTAZIONE SOCIALE NEGLI ENTI LOCALI

4.1. Introduzione e premessa metodologica

Il sistema di rendicontazione sociale, data la sua natura volontaria, rappresenta la cartina di tornasole della volontà dell'ente locale ad aprirsi e ad essere trasparente. Esso si fonda non sull'adempimento, ma sulla necessità di relazionare con l'ambiente circostante al fine di migliorare l'azione amministrativa per renderla più efficiente ed efficace.

Come è stato detto nei capitoli precedenti, la rendicontazione sociale è un processo articolato che implica la modifica dei rapporti tra organi di governo e macroambiente, in particolare implica una consolidazione del sistema comunicativo-relazionale con i propri *stakeholder*, sia interni che esterni all'azienda. Il sistema di rendicontazione sociale si fonda sul principio che la Pubblica Amministrazione (e nel nostro caso gli enti locali) crei per sua natura valore sociale, di cui solo attraverso strumenti di rendicontazione extra-economica è possibile misurare la dimensione.

Il bilancio sociale rappresenta il momento terminale di questo processo di rendicontazione e, nello stesso tempo, rappresenta il momento dal quale ripartire per dare continuità al processo medesimo. Attraverso tale strumento, l'ente intende dare atto del valore creato e, contemporaneamente, in un'ottica di miglioramento, rafforzare il rapporto con gli *stakeholder*. Il patrimonio informativo contenuto nel bilancio sociale diventa, così, un punto di riferimento importante per il processo di analisi e di valutazione dei risultati, e per la determinazione e la revisione, da parte degli organi di vertice dell'ente, degli obiettivi strategici.

La sua funzione, come più volte sostenuto, è sia comunicativa ma anche e soprattutto strumentale alla gestione amministrativa dell'ente.

Alla luce di quanto detto finora, il presente lavoro intende analizzare, sulla base di una ricerca empirica, il grado di evoluzione del sistema di rendicontazione

sociale in Italia nell'ambito del contesto pubblico, in particolare nell'ambito degli Enti Locali.

Obiettivo

L'obiettivo del lavoro è quello di valutare, partendo da un raffronto comparativo dei bilanci sociali degli enti locali, la maturità raggiunta da tale strumento nei sistemi gestionali amministrativi ed il suo grado d'integrazione. In particolare s'intende analizzare in che misura il bilancio sociale viene ad essere inteso uno strumento di comunicazione e di gestione, rappresentativo di una volontà orientata al cambiamento, e non uno strumento di propaganda politica.

Il bilancio sociale costituisce uno strumento dalla portata innovativa, in quanto consente di superare i limiti intrinseci della rendicontazione tradizionale, e quindi di porre su uno stesso piano comunicativo l'ente e gli interlocutori.

La sua collocazione nel sistema di rendicontazione dell'ente può avere natura aggiuntiva o natura integrativa.

Il primo caso generalmente si verifica nelle forme di sperimentazione e di prime elaborazioni del documento, per le quali prevale il carattere addizionale dello strumento. Cioè un documento in più.

La natura integrativa è tipico dei contesti più maturi, in cui il bilancio sociale rientra a pieno titolo tra i documenti che costituiscono l'intero sistema informativo dell'ente.

Attraverso alcune linee di indagine si è cercato di capire se lo strumento presenta, come ci si attenderebbe, questo secondo carattere o se, invece, è ancora uno strumento in cerca di una propria collocazione naturale, comunemente condivisa.

Metodologia

La metodologia di ricerca è empirica, di tipo induttivo.

Il metodo si basa sull'analisi del contenuto dei bilanci sociali, sia nella dimensione quantitativa che qualitativa della *performance*.

Il lavoro è volto ad analizzare, attraverso uno studio trasversale, come si presenta il bilancio sociale negli enti locali, come è strutturato, quale sistema di

informazioni viene ad essere utilizzato e, per quanto possibile, il grado di uniformità e di standardizzazione raggiunto.

La base razionale su cui si fonda la ricerca è rappresentata dal sistema di principi e di criteri enunciati dagli standard di rendicontazione sociale maggiormente diffusi a livello nazionale e internazionale, affrontati nei capitoli precedenti. In particolare si fa riferimento allo standard GBS e al modello GRI.

Oggetto di analisi sono stati i bilanci sociali dei comuni capoluoghi di provincia d'Italia e gli strumenti d'indagine per la raccolta dei dati e delle informazioni sono stati principalmente *internet*, posta elettronica, contatti telefonici e posta ordinaria.

Ipotesi

L'ipotesi che si intende sottoporre a verifica è la seguente: la rendicontazione sociale negli Enti Locali sconta il ritardo con il quale la Pubblica Amministrazione si appresta a realizzare il processo di riforma. Il bilancio sociale, in assenza di un efficace sistema di coordinamento degli strumenti di programmazione e di controllo, che il legislatore ha previsto ma che spesso si pongono in "sovrapposizione", rischia di apparire come un ulteriore adempimento amministrativo, diventando uno strumento dal carattere poco pregnante e flessibile agli interessi della classe politica di governo. Ciò comporta, da un lato la sua scarsa adozione da parte degli enti locali, dall'altro, laddove adottato, l'assunzione di una dimensione qualitativamente carente sia dal punto di vista della comunicazione, sia dal punto di vista della gestione.

Linee di analisi del progetto

Al fine di perseguire l'obiettivo della ricerca, si è voluto soffermare l'attenzione su alcuni aspetti fondativi del processo di rendicontazione, la cui presenza vale ad attribuire, o meno, allo strumento di comunicazione sociale il carattere della credibilità e della importanza.

Un sistema di rendicontazione sociale può definirsi evoluto e quindi credibile se:

- è trasparente

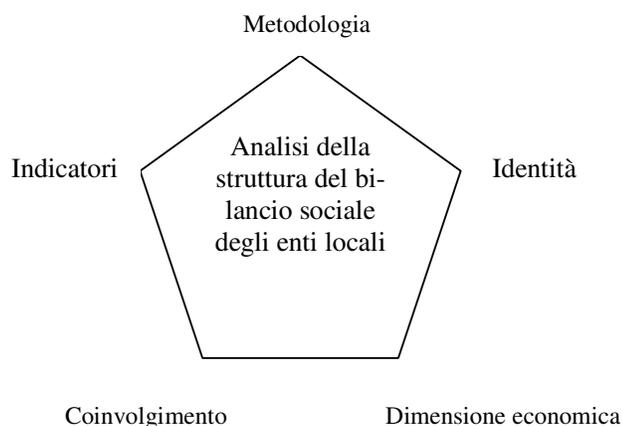
- rende conto dei risultati, delle politiche e delle strategie,
- fornisce informazioni rilevanti
- è inclusivo
- è integrato

Si è cercato, in questo senso, di analizzare queste dimensioni del sistema di rendicontazione sociale e, partendo dagli assunti teorici derivabili sia dallo standard internazionale del GRI, sia da quello nazionale del GBS, sono stati indagati i bilanci sociali lungo 5 linee di analisi, ciascuna delle quali serve a fornire un quadro più dettagliato sul grado di maturità raggiunta dallo strumento.

Le linee di analisi indagate sono:

- La metodologia di elaborazione del bilancio sociale;
- La rappresentazione dell'identità
- L'analisi della dimensione economica
- Il grado di inclusione
- Il sistema degli indicatori

Figura 14 – Linee di analisi del progetto



Come sarà illustrato più avanti, per ciascun bilancio sociale sono stati esaminati gli elementi che, in base alla dottrina dominante, sono ritenuti fondamentali ai fini della credibilità, come ad esempio l'ampiezza informativa, il quadro dei

risultati forniti, l'analisi ed il confronto di questi con gli obiettivi programmati, le metodologie e le tecniche utilizzate.

Oggetto dell'indagine

Si è ritenuto, nonostante precedenti lavori avessero in qualche modo analizzato lo stato dell'arte in tema di rendicontazione sociale negli enti locali,¹³⁷ di estendere l'analisi dell'indagine a tutti i comuni capoluoghi di provincia, al fine di avere, prima ancora di un quadro tecnico-metodologico (obiettivo principale del nostro lavoro), una visione d'insieme, dal punto di vista territoriale e dimensionale del fenomeno.

Sono stati inizialmente visionati i siti *internet* di tutti i comuni capoluoghi di provincia (106), al fine di reperire i bilanci sociali.

Successivamente, è stato contattato, tramite *e-mail*, l'URP di ciascun ente ai quali è stato chiesto, esplicitamente, se predisponessero o avevano predisposto negli anni precedenti il bilancio sociale e, in modo più generale, quali altri strumenti di rendicontazione sociale essi adottavano o avevano adottato.

Mentre in alcuni casi la risposta, negativa o positiva che fosse, non si è fatta attendere, in altri casi si è reso necessario un secondo ed un terzo sollecito, dopo i quali si è provveduto con un ulteriore tentativo telefonico.

Alla fine vi sono stati alcuni enti che hanno risposto confermando il loro impegno in tema di rendicontazione sociale, altri che hanno risposto di non essere impegnati sul campo della rendicontazione sociale, altri che non hanno risposto e che non è stato possibile contattare neanche telefonicamente.

Gli enti contattati possono essere ripartiti come nel prospetto che segue (tavola 15) da cui si può evincere anche il dato relativo all'ampiezza del campione.

La popolazione statistica presa a riferimento è composta dalla totalità dei comuni capoluoghi di provincia, cioè da 106 enti locali, dei quali ben 76 hanno risposto al nostro quesito (cioè circa il 72% della popolazione statistica), mentre il 28% non ha risposto, nonostante i solleciti effettuati tramite tentativi di posta elettronica e telefonici.

¹³⁷ Si veda i lavori di Marcuccio M. – Steccolini I. (2005),

Del primo gruppo di enti, che hanno risposto alle sollecitazioni, 34 sono stati quelli che hanno dichiarato di non aver mai adottato sistemi di rendicontazione sociale, sebbene alcuni di essi abbiano manifestato l'intenzione di volerlo fare nel prossimo futuro. La restante parte (42 enti) ha invece elaborato strumenti di rendicontazione sociale (nel paragrafo successivo vedremo quali), consolidando l'esperienza iniziata negli anni precedenti o apprestandosi per la prima volta alla redazione del bilancio sociale.

Per quanto riguarda il 28% dei comuni che non ha risposto alle richieste effettuate, non è possibile, com'è naturale, dire alcunché circa il loro atteggiamento nei confronti della rendicontazione sociale; tuttavia si è indotti a ritenere che essi possano essere compresi, con la dovuta cautela, nel gruppo degli enti che non si siano mai apprestati alla elaborazione di uno strumento di comunicazione sociale, in quanto, oltretutto, il proprio sito *internet* è privo di qualsiasi informazione a riguardo, mentre sarebbe auspicabile, come suggerito sia dallo standard GBS sia dal GRI, che il Bilancio Sociale, per assolvere a pieno alla sua funzione comunicativa, fosse reso disponibile sulla rete.

Alla luce di ciò è possibile affermare che, limitatamente al campione individuato, circa il 37% dei comuni capoluoghi di provincia (40/106) elaborano strumenti di rendicontazione sociale, ed è sull'analisi dei relativi bilanci che si è condotta la ricerca.

Tavola 15 - Prospetto degli enti locali contattati

Enti che hanno risposto			Enti che non hanno risposto e non è stato possibile reperire informazioni tramite il proprio sito
SI (confermando quanto presente su internet o inviando ulteriore documentazione)	NO	di redigere documenti di rendicontazione sociale diversi dal bilancio sociale	
Alessandria	Arezzo	Grosseto (BA)	Agrigento
Ancona	Bari	Modena (BP)	Ascoli Piceno
Aosta	Bergamo	Napoli (BP)	Avellino
Asti	Biella	Savona (BA)	Benevento
Belluno	Brindisi	Tot. 4	Caltanissetta
Bologna	Cagliari		Carrara
Bolzano	Campobasso		Catania
Brescia	Caserta		Catanzaro
Cremona	Chieti		Cosenza
Ferrara	Como		Crotone
Forlì	Cuneo		Enna
Genova	Imperia		Firenze
Lecce	Isernia		Foggia
Macerata	La Spezia		Frosinone
Mantova	Lodi		Gorizia
Messina	Lucca		L'Aquila
Monza	Massa		Latina
Novara	Milano		Lecco
Olbia	Nuoro		Livorno
Padova	Oristano		Matera
Palermo	Pisa		Parma
Perugia	Prato		Pavia
Pesaro	Salerno		Potenza
Pescara	Sondrio		Reggio Calabria
Piacenza	Teramo		Rieti
Pistoia	Trapani		Roma
Pordenone	Trento		Sassari
Ragusa	Treviso		Siracusa
Ravenna	Udine		Taranto
Reggio Emilia	Verbania		Vibo Valentia
Rimini	Vercelli		Tot. 30
Rovigo	Verona		
Siena	Vicenza		
Terni	Viterbo		
Torino	Tot. 34		
Trieste			
Varese			
Venezia			
Tot. 38			

4.2. Una visione d'insieme sulla penisola italiana

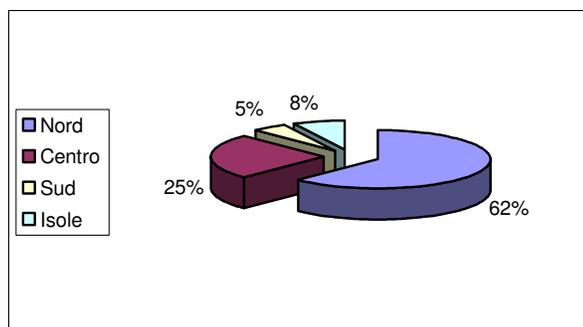
Prima di affrontare dettagliatamente l'analisi dei bilanci sociali degli enti locali, sembra opportuno fornire il quadro generale emerso dalla indagine effettuata. In particolare si vuole mettere in risalto dapprima il dato legato all'aspetto geografico, ossia come si presenta dal punto di vista territoriale il fenomeno riguardante

la rendicontazione sociale e, in secondo luogo, si intende fornire una visione legata all'aspetto dimensionale dell'ente locale, diretta ad illustrare come viene percepito il fenomeno tra enti di piccola, media e grande dimensione.

Premesso che per strumenti di rendicontazione sociale si intendono quelli definiti dalla dottrina e illustrati nel Capitolo II (bilancio sociale, bilancio di mandato, bilancio di genere, bilancio ambientale, bilancio partecipativo), il quadro che emerge a livello nazionale dimostra come lo strumento della rendicontazione sociale negli enti locali, sia percepito con maggiore sensibilità in alcune aree geografiche del Paese, in particolare nelle aree del Centro-Nord, rispetto ad altre, dove il fenomeno appare, in base ad una prima lettura, meno diffuso.

Infatti, ben l'87 per cento degli Enti Locali, oggetto dell'indagine, che adottano strumenti di rendicontazione sociale sono localizzati nell'Italia centro-settentrionale, di cui il 62% al nord e il 25% al centro, mentre solo il 13 è localizzato nel mezzogiorno e nelle isole. (vedi Graf. 1.)

Grafico 1 - Strumenti di rendicontazione sociale: ripartizione per area geografica



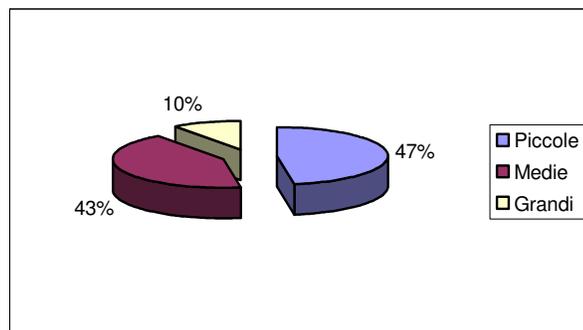
Per quanto riguarda il secondo aspetto, quello legato alle consistenze territoriali dell'ente, si è cercato di mettere in luce se il fenomeno della rendicontazione sociale fosse legato o avesse qualche particolare attinenza con le dimensioni dell'ente locale.

Partendo dal presupposto che le strutture di piccole dimensioni abbiano una rete di rapporti meno complesse ed articolate rispetto a quelle delle grandi città, e che la partecipazione alla vita amministrativa è molto più sentita e diretta, si potrebbe supporre che lo strumento di comunicazione e di rendicontazione sociale

possa acquisire una rilevanza strategica maggiore proprio negli enti locali con una dimensione più flessibile e snella.

Conseguentemente, sono state individuate tre fasce dimensionali di enti. Una riguardante i comuni di piccole dimensioni la cui popolazione è inferiore a 100.000 abitanti, una riguardante i comuni di medie dimensioni la cui popolazione è compresa tra 100.000 e 300.000 abitanti e, infine, una riguardante i comuni di grandi dimensioni, la cui popolazione è superiore a 300.000 abitanti.

Grafico 2 - Strumenti di rendicontazione sociale: ripartizione per dimensione territoriale



L'analisi che ne è derivata non consente di affermare con certezza che il fenomeno riguardi propriamente gli enti di piccole dimensioni, in quanto tra i comuni capoluoghi di provincia analizzati, che elaborano sistemi di rendicontazione sociale, poco meno della metà, il 47%, sono enti di piccole dimensioni, mentre vi è un 43% di enti di medie dimensioni e solo un 10% di enti di grandi dimensioni. (Graf. 2)

Se si considera, però, che il sistema dei comuni in Italia è tale per cui gli enti di grandi dimensioni (superiori a 300.000 abitanti), non sono più di dieci, si può constatare che quello della rendicontazione sociale sia un fenomeno che riguarda quasi nella medesima misura sia gli enti di piccole che di medie dimensioni.

4.3. Analisi della struttura dei Bilanci Sociali

Il nucleo centrale della ricerca riguarda l'analisi della struttura dei bilanci sociali, al fine di verificare se, data la natura volontaria dello strumento, gli enti locali assolvono effettivamente alla funzione comunicativa e rendicontale. O se,

invece, tali strumenti non sono sufficientemente consolidati. Del resto, si tratta di strumenti relativamente recenti, la cui elaborazione è spesso affidata a professionalità esterne all'ente.

Il lavoro preliminare che è stato effettuato, è stato quello di definire l'esatta tipologia di documento da analizzare e quali condizioni di base porre per poter prendere in considerazione il documento medesimo.

Come è stato visto nel capitolo II, gli strumenti di rendicontazione sociale sono diversi ed assolvono ciascuno una funzione comunicativa e strumentale ben precisa. Pur fondandosi su un principio di fondo comune che è quello di "rendere conto" ai cittadini del proprio operato, essi si presentano molto articolati nella struttura e nel contenuto, da risultare profondamente differenti gli uni dagli altri.

Il Bilancio Ambientale contiene, pertanto, delle informazioni d'un certo tipo, che probabilmente non si troveranno nel Bilancio Partecipativo o in quello di Genere. Così come quest'ultimo tipo di bilancio (il Bilancio di Genere) contiene un sistema di informazioni strutturato in maniera diversa rispetto al Bilancio Sociale o al Bilancio di Mandato.

Ai fini del presente lavoro, si è ritenuto di prendere in considerazione soltanto i casi degli enti che hanno elaborato il Bilancio Sociale, il Bilancio di Mandato o il Bilancio Sociale di Mandato, tralasciando dall'analisi i casi di quegli enti che, pur particolarmente attivi nell'ambito della rendicontazione sociale, hanno elaborato soltanto il Bilancio Ambientale, il Bilancio Partecipativo o il Bilancio di Genere. Questo perché, le tipologie di documenti a cui ci si riferisce sono particolarmente settoriali e producono una serie di informazioni che, per quanto articolate, forniscono una lettura dei dati relativamente ad un solo particolare aspetto della gestione e, di conseguenza, troppo diversi tra di loro.

Il Bilancio Sociale, il Bilancio di Mandato e il Bilancio Sociale di Mandato invece, si pongono come obiettivo quello di fornire una visione generale dell'operato amministrativo e, sebbene, è stato visto precedentemente, esistono delle differenze concettuali, dal punto di vista strutturale ed informativo le differenze tendono a ridursi, rendendo possibile un esercizio di confronto.¹³⁸

¹³⁸ Si veda il capitolo II del presente lavoro.

Allo stesso modo, nei casi più virtuosi, come ad esempio il Comune di Torino o di Ravenna, che hanno elaborato sia il Bilancio Sociale che il Bilancio Ambientale, è stato preso in considerazione, ai fini della ricerca, solamente il primo documento (il Bilancio Sociale), e la stessa cosa vale per il comune di Aosta che ha elaborato sia il Bilancio Sociale che il Bilancio di Genere e per il comune di Ferrara che ha elaborato il Bilancio Sociale, il Bilancio Ambientale e il Bilancio di Genere.

In base a questa premessa, pertanto, non sono stati presi in considerazione il comune di Modena e di Napoli che hanno sperimentato il Bilancio Partecipativo, ma non il Bilancio Sociale; il comune di Grosseto e il comune di Lucca che hanno elaborato il Bilancio Ambientale.¹³⁹

Anche il comune di Bolzano è tra gli enti non presi in considerazione, in quanto il Bilancio Sociale che ha reso disponibile, è quello relativo alla Azienda dei Servizi Sociali del comune. Si tratta quest'ultima di una azienda privata con finalità pubbliche il cui sistema informativo è non solo limitato al particolare oggetto sociale (i servizi sociali alla persona), quanto fondato su una struttura di raccolta, elaborazione ed analisi dei dati tipica delle aziende private, che si avvalgono della contabilità economico-patrimoniale, e quindi non suscettibile di un coerente raffronto con i bilanci degli enti locali.

Per quanto riguarda, infine, il comune di Rovigo deve essere segnalato che questo ente ha elaborato recentemente il Bilancio di Sostenibilità, sulla base dei principi della Triple Botton Line, dopo aver elaborato per tre anni consecutivi il Bilancio Ambientale secondo il metodo CLEAR,¹⁴⁰ ed aver elaborato il primo bilancio sociale nel 2000. Assumendo un carattere generale, questo documento è stato preso in considerazione ai fini della ricerca.

Un secondo elemento preso in considerazione al fine di delimitare il campo d'indagine è stato l'anno di riferimento del documento, in quanto i bilanci si riferiscono ad esercizi finanziari differenti.

I principi degli standard di rendicontazione prevedono che il bilancio sociale abbia cadenza periodica, riconducendo alla discrezionalità dei vertici aziendali il

¹³⁹ Entrambi questi comuni, al momento in cui sono stati contattati (giugno 2006) stavano predisponendo il bilancio sociale che risultava, pertanto, non ancora disponibile.

¹⁴⁰ Sul metodo CLEAR si veda il capitolo I del presente lavoro

carattere da attribuire a tale periodicità. Naturalmente, una periodicità annuale, ripetuta nel tempo, attribuisce allo strumento di rendicontazione non solo una funzione di rilievo dal punto di vista comunicativo, ma anche un ruolo determinante nell'ambito degli strumenti gestionali di programmazione. Nei casi, invece, in cui la periodicità assume il carattere della sporadicità, il Bilancio Sociale potrebbe riuscire ad assolvere alla sua funzione comunicativa, ma difficilmente acquisterebbe un ruolo importante tra gli strumenti della gestione.

Nell'ambito dell'indagine effettuata, vi sono casi in cui, in particolare tra i comuni dell'Emilia Romagna, l'esperienza del Bilancio Sociale è ampiamente consolidata (basti pensare al caso della città di Bologna, oggetto di diverse analisi da parte di numerosi studiosi della materia),¹⁴¹ altri in cui gli enti si apprestano per la prima volta a cimentarsi con l'esperienza del Bilancio Sociale o che ripetono le esperienze iniziate negli anni precedenti. Infine vi sono casi in cui l'ente ha sperimentato, nel passato, il Bilancio Sociale, senza però ripeterne l'esperienza. Si tratta di quei casi in cui l'elaborazione del Bilancio Sociale è legato a particolari episodi della vita amministrativa o a particolari figure, più attente e più sensibili alle tematiche della rendicontazione sociale.

E' ad esempio il caso del comune di Lecce che ha redatto il Bilancio Sociale relativo al 2002, senza ripetere tale esperienza negli anni successivi.

Partendo dal presupposto che l'elaborazione isolata del Bilancio Sociale comprometta la funzione dello strumento medesimo, si è deciso di non prendere in analisi il caso del comune di Lecce perché privo dei presupposti logici su cui si fonda il sistema di rendicontazione sociale.

Per quanto riguarda gli altri casi, si è ritenuto di prendere in considerazione quelli che si riferiscono all'esercizio finanziario del 2005, ritenendo comunque validi, per le ragioni legate alla periodicità, anche i Bilanci Sociali riguardanti il 2004.

Alla luce di quanto premesso si riporta l'elenco dei comuni che sono stati presi in considerazione ai fini della ricerca, indicando a fianco di ciascuno la denominazione dello strumento di rendicontazione analizzato, l'esercizio finanziario a cui si riferisce e l'anno in cui il bilancio è stato pubblicato.

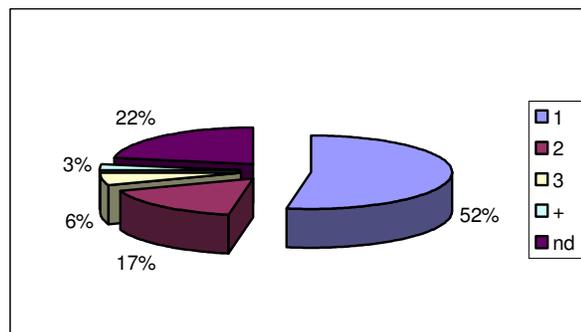
¹⁴¹ Si veda Viviani

Tavola 16 - Rappresentazione del campione analizzato

	ediz	Denominazione del bilancio analizzato	Esercizio finanziario di riferimento	Anno di pubblicazione
Alessandria	1	Bilancio sociale 2005	2005	2006
Ancona	1	Bilancio sociale del comune di Ancona (2001 – 2005)	2001 -2005	Nd
Aosta	1	Bilancio sociale di mandato	2000 – 2005	2006
Asti		Bilancio sociale anno 2003	2003	Nd
Belluno	Nd	Bilancio sociale 2001 – 2005. Servizi alla persona	2001 – 2005	Apr. 2006
Bologna	9	Bilancio sociale. Edizione 2005	2004	Nov. 2005
Brescia	1	Bilancio sociale di metà mandato	2003 – 2005	Gen. 2006
Cremona		Bilancio sociale di mandato	1999 – 2003	2004
Ferrara	2	Bilancio Sociale 2004. Settore Cultura. Politiche e servizi di welfare locale.	2004	Giu. 2005
Forlì	nd	Bilancio sociale 2004	2004	Ott. 2005
Genova		Bilancio di genere		
Macerata	Nd	Bilancio sociale del comune di Macerata (Servizi sociali, Cultura e Sport)	2000 -2004	Nd
Mantova		Bilancio sociale di mandato	2000 -2004	2005
Messina	2	Bilancio sociale 2004	2004	nd
Monza	1	Bilancio sociale	2004	Lug. 2005
Novara	2	Bilancio sociale 2004	2004	Mag. 2005
Olbia	2	Il bilancio sociale del comune di Olbia	2003	Feb. 2005
Padova**	Nd	Bilancio sociale 2004. settore decentramento	2004	Ott. 2005
Palermo		Bilancio urbano 2004		
Perugia	3	Bilancio sociale 2005	2005	Giu. 2006
Pesaro	2	Bilancio sociale 2005	2005	Giu. 2006
Pescara		Rapporto Pescara 2005	2004 -2005	2005
Piacenza	Nd	Piacenza in meglio. Il comune di Piacenza per un bilancio di metà mandato	Nd	Feb. 2005
Pistoia	Nd	Pistoia città amica. Report sintetico di due anni di mandato	2002 – 2004	2004
Pordenone		Bilancio intermedio di mandato	2001 -2005	2006
Ragusa	1	Bilancio sociale 2004	2004	Ott. 2005
Ravenna	1	Bilancio Sociale 2002 -2003		Giu. 2005
Reggio Emilia	1	Bilancio di mandato (1999 – 2003)	1999 – 2003	Mar. 2004
Rimini	2	Bilancio sociale 2001 - 2004	2001 - 2004	Nov. 2005
Rovigo	1	Il bilancio di sostenibilità	2002 -2004	Dic. 2005
Siena	Nd	Bilancio di fine mandato	2001 -2006	Gen. 2006
Terni	nd	Bilancio sociale di mandato 1999 - 2004	1999 – 2004	Apr. 2004
Torino	2	Bilancio sociale 2004	2004	2005
Trieste		Bilancio sociale	2004	Nov. 2005
Varese	1	Relazione sociale 2004	2004	nd
Venezia	3	Bilancio socio ambientale 2004 del comune di Venezia	2004	Nd

Il dato che emerge in evidenza (e che viene riprodotto nel grafico n. 3) è l'elevata percentuale di enti che elaborano per la prima volta il bilancio sociale: ben il 52%. Il 17% è alla seconda edizione. Il 6% è alla terza edizione. Solo un 3% elabora il bilancio sociale da più di tre anni: si tratta del comune di Bologna. Infine vi è un 22% di enti per i quali non è stato possibile individuare la periodicità del documento.

Grafico 3 - Ripartizione in relazione alle edizioni di bilanci sociali - giugno 2006



Una volta definita la griglia degli enti da considerare e dei relativi documenti, si è successivamente proceduto alla analisi degli stessi sulla base delle linee di ricerca delineate in precedenza e qui di seguito riportate:

- Individuazione della metodologia di elaborazione del bilancio sociale;
- Rappresentazione dell'identità
- L'analisi della dimensione economica
- Il grado di inclusione
- Il sistema degli indicatori

4.4. Indagine sulla metodologia di rendicontazione.

La prima linea di indagine ha riguardato la metodologia con la quale sono stati elaborati i bilanci sociali.

La metodologia consente al lettore di conoscere qual è stato l'iter seguito dall'ente per elaborare il bilancio sociale, ed è volta ad attribuire al documento credibilità e trasparenza.¹⁴²

Si è analizzato così, in base ad una lettura attenta dei bilanci, quanti di questi riportano i criteri metodologici adottati per la realizzazione del processo di rendi-

¹⁴² Nel GRI, ad esempio, a fondamento del principio di trasparenza si pone la <<piena divulgazione dei processi, delle procedure e degli assunti adottati nella preparazione del report>>. Cfr. GRI (2002). Nel GBS, il principio di trasparenza si concretizza se <<tutti i destinatari sono posti in condizione di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione, nelle sue componenti procedurali e tecniche e riguardo agli elementi discrezionali adottati>>. Cfr. GBS (2001). Nello standard AA1000, invece, il principio di trasparenza è incluso nel concetto più ampio di *accountability* che, abbiamo visto nei capitoli precedenti, implica assunzione di responsabilità nei confronti degli *stakeholder* e determinazione critica di ciò che si è fatto.

contazione sociale, tenendo presente che anche in questo caso non esiste una *best practice*, cioè un modo migliore di procedere, ma che tuttavia esistono le procedure standard, come lo standard AA1000, analizzate nel capitolo precedente, che rappresentano una guida e un punto di riferimento importante.¹⁴³

Si è, così, visionato il contenuto della parte introduttiva e della presentazione del bilancio, in quanto costituiscono i paragrafi in cui generalmente vengono specificate le fasi di elaborazione. In assenza di informazioni al riguardo, si è verificato se esistessero dei paragrafi appositamente dedicati ad illustrare le note metodologiche. Il risultato che ne è conseguito è riportato nella tavola n. 17.

Tavola 17– Rappresentazione del dato riguardante la metodologia di rendicontazione sociale

	Indicazione della metodologia		Indicazione della metodologia		Indicazione della metodologia
Alessandria	√	Mantova	-	Pordenone	√
Ancona	√	Messina	-	Ragusa	√
Aosta	√	Monza	√	Ravenna	-
Asti	-	Novara	√	Reggio E.	-
Belluno	-	Olbia	-	Rimini	√
Bologna	√	Padova	-	Rovigo	√
Brescia	√	Palermo	-	Siena	-
Cremona	√	Perugia	-	Terni	-
Ferrara	-	Pesaro	√	Torino	√
Forlì	√	Pescara	-	Trieste	-
Genova	-	Piacenza	-	Varese	-
Macerata	√	Pistoia	-	Venezia	-

Non tutti i bilanci sociali analizzati riportano le note metodologiche o indicano, tra le righe, quali sono state le fasi che hanno contraddistinto la costruzione del documento medesimo. Si tratta di 20 enti su 36 esaminati, per i quali è sembrata, invece, prevalere una maggiore attenzione a quanto realizzato e ai risultati ottenuti, indipendentemente da come i dati e le informazioni fornite siano stati rilevati e individuati.¹⁴⁴

Soltanto in 16 casi viene riportata la procedura seguita per l'elaborazione del documento. Alcuni di questi bilanci, si caratterizzano per aver dedicato un paragrafo a parte agli aspetti metodologici, come ad esempio il comune di Pordenone, altri per aver indicato in maniera succinta le fasi di realizzazione del processo di

¹⁴³ Si veda il Capitolo III.

¹⁴⁴ Una recente ricerca condotta da Marcuccio e Steccolini sui modelli di *accountability* negli enti locali riscontra la presenza di una elevata autoreferenzialità dei bilanci sociali, attribuita alla scarsa attenzione verso la presentazione della metodologia di presentazione del bilancio. Cfr. Marcuccio M. – Steccolini I. (2005).

rendicontazione nella parte introduttiva, come ad esempio i comuni di Aosta, Novara, Cremona, Brescia, Pordenone. Altri, ancora, riportano in maniera discorsiva e non didascalica le tappe procedurali conseguite.

A motivo di un maggior dettaglio informativo si riportano di seguito, appositamente rivisti e trasposti per una più facile lettura, le fasi che hanno contraddistinto la realizzazione dei bilanci.

ALESSANDRIA

Il comune di Alessandria, vede nella rendicontazione sociale il momento attraverso il quale ricostruire quel processo politico e amministrativo che parte dall'assunzione degli impegni e conduce alla verifica dei risultati e degli effetti prodotti. Si tratta della più nota ricostruzione della "catena di senso" attraverso cui unire i momenti della programmazione, dell'attuazione e della valutazione.¹⁴⁵

Pertanto, la programmazione strategica dell'ente diventa il punto di partenza per il lavoro di stesura del documento (fase 1), accompagnata dall'analisi della documentazione programmatica (fase 2) e seguita dalla raccolta dei dati (fase 3) e successivamente dalla elaborazione ed esposizione di tali dati (fase 4).

Tavola 18 – Metodologia comune di Alessandria

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4
Impostazione strategica (visione, obiettivi e strategie)	Analisi dei documenti programmatici (allocazione delle risorse)	Raccolta dei dati (interventi realizzati)	Elaborazione ed esposizione dei dati (risultati ottenuti ed effetti prodotti)

ANCONA

Anche il comune di Ancona ripercorre la catena di senso.

Dopo una prima fase fatta di incontri a livello politico e amministrativo, in cui si sono ripercorsi e definiti la visione politica e le linee di indirizzo generale, e nella quale si è presa visione di tutta la documentazione programmatica ed istituzionale dell'ente (fase 1), si è passati alle fasi operative. La prima di queste fasi (fase 2), ha riguardato la raccolta, l'elaborazione e l'analisi dei dati. Essa si è caratterizzata per il coinvolgimento attivo degli *stakeholder* nella individuazione delle informazioni di maggior rilievo da rendicontare.

¹⁴⁵ Di ricostruzione della "catena di senso" scrive Rogate C. (2004)

E' seguita, successivamente, la fase nella quale il Bilancio Sociale è stato definito nella sua impostazione strutturale (fase 3) e quella nella quale si è proceduto alla sua valutazione (fase 4). La valutazione del Bilancio è avvenuta sia a livello di gruppo, cioè lo stesso gruppo costituito per la redazione del Bilancio Sociale ne ha approvato struttura e contenuti, sia a livello politico.

Tavola 19 - Metodologia comune di Ancona

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4
Fase preparatoria (presa visione dei documenti dell'ente Statuto, RPP, PEG, Bilanci)	Fase di elaborazione (raccolta ed analisi dei dati e delle informazioni di varia natura: di contesto, economico-finanziarie, di attività, di risultato)	Impostazione della struttura del BS e redazione	Valutazione del BS a livello di gruppo e a livello politico (con approvazione)

AOSTA

La prima fase del processo di redazione del bilancio ha riguardato la ricognizione della base dati quali-quantitativi presente presso le differenti articolazioni della struttura organizzativa e a livello centralizzato. In questa fase sono stati individuati ed elaborati gli indicatori più significativi al fine di rendicontare le singole aree d'intervento.

La seconda fase, grazie al coinvolgimento dei vertici aziendali, ha riguardato la ricostruzione della visione strategica e delle politiche pubbliche perseguite e da rendicontare.

La terza fase è stata caratterizzata dalla riclassificazione degli obiettivi, delle attività, delle risorse e degli obiettivi.¹⁴⁶

Tavola 20 - Metodologia comune di Aosta

Fase 1	Fase 2	Fase 3
Ricognizione della base dati quali-quantitativa presso le differenti strutture organizzative	Ricostruzione dell'azione amministrativa e della visione dei singoli attori	Riclassificazione degli obiettivi in relazione alle politiche
Costituzione di un servizio di Statistica	Coinvolgimento di dirigenti e amministratori	Individuazione delle risorse e dei risultati attesi
Elaborazione degli indicatori significativi per aree d'intervento	Individuazione delle politiche da rendicontare	

¹⁴⁶ Cfr. Bilancio Sociale comune di Aosta (2006)

BOLOGNA (Si ispira alle linee guida del dipartimento per l'innovazione della PA)

L'esperienza del comune di Bologna è un caso a sé, in quanto la responsabilità sociale dell'ente è il frutto di una cultura, passo dopo passo, sedimentata nel tempo. Quella del 2005 è la nona edizione del bilancio sociale, le cui prime esperienze risalgono al 1997 e nascono come intenzione di rendicontare socialmente soltanto alcuni settori o campi di attività dell'ente comunale (come ad esempio il campo delle LFA, Libere Forme Associative). Oggi invece il bilancio si presenta come la sintesi di tre rapporti distinti, uno riguardante il campo delle LFA, uno riguardante il settore cultura e uno il settore delle attività dei servizi sociali ed educativi. Questo documento costituisce un modello da integrare anche ad altre aree di attività dell'ente non ancora socialmente rendicontate.¹⁴⁷

Tavola 21 - Metodologia comune di Bologna

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4
Si realizza l'indagine sull'associazionismo nei Quartieri e si rilancia la rendicontazione sociale delle LFA.	Si svolge il secondo seminario del settore Cultura che definisce le responsabilità dei diversi progetti identificati nel piano.	Il Coordinamento Servizi Sociali realizza il nuovo Piano Sociale di Zona per il triennio 2005-2007.	Il Gruppo Guida decide di realizzare il primo rapporto sociale integrato del Comune di Bologna

BRESCIA

Il comune di Brescia, alla prima esperienza in tema di Bilancio Sociale, ha avviato il processo di rendicontazione grazie all'iniziativa del vertice politico (Sindaco), e con la costituzione del gruppo di lavoro composto da tutti i responsabili di area della struttura comunale e la supervisione del Direttore Generale. Il processo non è però rimasto circoscritto alla attività del gruppo, in quanto ha coinvolto, nelle diverse fasi, l'intera struttura comunale.

Il gruppo così composto ha individuato gli ambiti da rendicontare e la struttura del bilancio (fase 2), dopodiché ha proceduto alla raccolta dei dati e all'organizzazione delle informazioni (fase 3).

Le informazioni ed i dati esposti sono frutto del sistema informativo sviluppato da alcuni anni a supporto dei controlli interni, ed in particolare del controllo

¹⁴⁷ Cfr. Bilancio Sociale comune di Bologna (2005)

di gestione. Tale sistema ha consentito di esplicitare il collegamento tra le scelte programmatiche effettuate dall'Amministrazione, i risultati conseguiti e i costi sostenuti, assicurando la coerenza di fondo dei dati ed evitando l'improvvisazione dei contenuti.¹⁴⁸

Tavola 22 - Metodologia comune di Brescia

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Costituzione del gruppo di lavoro (composto dai responsabili di area)	Definizione degli ambiti di rendicontazione e della struttura del bilancio	Raccolta dei dati, riorganizzazione delle info	Indagine sulla soddisfazione degli utenti (affidata a terzi indipendenti)	Confronto tra programma di mandato e risultati realizzati (con conseguenti prospettive)

La raccolta dati è stata arricchita da una indagine sul grado di soddisfazione degli utenti, nei confronti di alcuni servizi erogati dal comune (fase 4), volta a legittimare e a sottrarre dall'autoreferenzialità lo strumento di rendicontazione sociale. Il processo si è chiuso con il confronto tra quanto realizzato e quanto programmato, nell'ambito di una prospettiva di migliorare, nel futuro, i risultati raggiunti (fase 4).

CREMONA

Il processo di rendicontazione sociale del comune di Cremona si articola in alcune principali macro-fasi, condotte grazie all'esperienza di professionalità esterne e con il coinvolgimento sia delle risorse umane interne, sia dei portatori di interesse esterni.

Anche nel caso del comune di Cremona si ripercorre la catena di senso obiettivi-risorse-attività-risultato e le prime due fasi del processo riguardano la disamina delle linee programmatiche, l'analisi degli obiettivi strategici e della documentazione a supporto. In queste due fasi sono state individuate le aree da rendicontare ed è stato predisposto un bilancio sociale di natura preliminare, sorto cioè sulla base delle informazioni raccolte ed organizzate in queste prime fasi.

Per ciascuna delle aree da rendicontare sono stati coinvolti gli *stakeholder*, ossia le diverse categorie portatori di interessi, a cui è stato sottoposto il pre-

¹⁴⁸ Cfr. Bilancio sociale comune di Brescia (2006)

Bilancio e attraverso il quale si è dato luogo ad un dialogo strutturato tra le parti (fase 3). Sulla base delle valutazioni espresse dagli stakeholder si è successivamente proceduto alla elaborazione del Bilancio Sociale di Mandato (BSM) (fase 4) e alla consegna del documento alla cittadinanza avvenuta nell'ambito di un convegno di presentazione del progetto (fase 5), nell'ambito del quale sono anche emerse le considerazioni circa il percorso effettuato e le valutazioni delle prospettive di miglioramento.

Tavola 23 - Metodologia comune di Cremona

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Individuazione delle 6 aree di rendicontazione	Predisposizione pre-BSM	Coinvolgimento <i>stakeholder</i>	Elaborazione BSM	Consegna BSM e definizione obiettivi di miglioramento

FORLÌ

Il sistema di rendicontazione sociale del comune di Forlì si presenta fortemente integrato con il sistema di programmazione e controllo dell'ente. Tutto il processo di predisposizione, di elaborazione e di sintesi del bilancio sociale ruota attorno ad un altro strumento di gestione e di guida adottato dall'ente, che è il Piano Generale di Sviluppo (PGS). Questo strumento di pianificazione ha reso possibile, da parte degli amministratori, la traduzione del programma del sindaco in piani operativi e azioni strategiche e, soprattutto, ha reso possibile definire la fattibilità degli interventi in relazione alle risorse disponibili. Il PGS è stato oggetto di confronto sia all'interno dell'ente, tra gli organi istituzionali, sia all'esterno, in seguito ad una serie di incontri con gli *stakeholder*, diretti a valutare la condivisione del piano da parte degli interlocutori.

Tavola 24 - Metodologia comune di Forlì

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Implementazione di un nuovo sistema di programmazione e controllo. Il punto di partenza è il PGS	Presentazione di una nota metodologica per la predisposizione del PGS e approvazione (da parte della giunta)	Definizione delle linee programmatiche (assessori) e delle azioni strategiche (dirigenti)	Prima bozza del PGS e coinvolgimento degli stakeholder sulle azioni strategiche. Incontro sindaco, assessori e stakeholder.	Presentazione in Consiglio del PGS per l'approvazione

Naturalmente, gli obiettivi, i piani operativi, la dimensione dei risultati attesi, il sistema degli indicatori da utilizzare, individuati nel PGS, hanno costituito la base informativa grazie alla quale è stato successivamente realizzato il bilancio sociale del comune.

MACERATA

Il processo di rendicontazione sociale del comune di Macerata si allinea, in generale, a quelli precedentemente analizzati. Esso ha inizio con la costituzione del gruppo di lavoro (fase 1) e con la raccolta dei dati, delle informazioni e dei documenti di programmazione e di bilancio (fase 2). Segue la definizione della struttura del Bilancio Sociale e l'elaborazione di una bozza (fase 3) sottoposta alla valutazione tecnica e politica dell'assessore di competenza (fase 4). Infine, sulla base dei dati riguardanti l'indagine sulla qualità percepita dai cittadini, relativamente a determinati servizi erogati dall'ente, si è provveduto alla stesura definitiva del bilancio sociale (fasi 5 e 6).

Tavola 25 - Metodologia comune di Macerata

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5	Fase 6
Composizione del gruppo e coinvolgimento del personale interno responsabile di area	Raccolta dei dati e elaborazione delle info (bilanci e doc. di programmazione)	Definizione struttura del BS ed elaborazione di bozza	Valutazione della bozza da parte di ciascun assessore di competenza	Indagine condotta sulla qualità percepita (<i>stakeholder</i>)	Stesura finale

MONZA

Il processo di rendicontazione del comune di Monza si è concentrato molto sul confronto politico e tecnico avvenuto tra il gruppo di lavoro, costituito per l'alaborazione del bilancio, e la giunta comunale (fase 2) e i cittadini (fase 3).

Tavola 26 - Metodologia comune di Monza

Fase 1	Fase 2	Fase 3
Costituzione del gruppo di lavoro e definizione delle politiche territoriali.	Confronto con la giunta comunale	Confronto con i cittadini sulle proposte politiche e sulla definizione di una idea generale della Città

NOVARA

Anche nel caso del comune di Novara la procedura seguita per la stesura del documento rispecchia le linee generali.

Tavola 27 - Metodologia comune di Novara

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Individuazione dei temi e dei contenuti - Incontro con i dirigenti - Criteri per la formazione dei <i>focus group</i>	Costituzione dei 6 <i>focus group</i>	Analisi qualitativa dei dati	Confronto con i dirigenti sui dati emersi	Stesura del report finale

Nel caso del comune di Novara la caratteristica è rappresentata dalla costituzione, per ogni ambito di rendicontazione, di un *focus group*, ossia di gruppi composti da soggetti che, per autorevolezza o professionalità, sono state considerate espressione della volontà cittadina. A questi gruppi è stato chiesto di esprimere un parere in merito alla qualità dei servizi erogati dall'ente comunale e hanno rappresentato, grazie al dialogo e al confronto instaurato con essi, un costante elemento di confronto per gli amministratori della città.

PESARO

Il riferimento teorico di base a cui si ispira il processo di rendicontazione sociale del comune di Pesaro è rappresentato dai principi enunciati dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS).

Tavola 28 - Metodologia comune di Pesaro

Fase 1	Fase 2	Fase 3
Identità dell'ente (valori e missione)	Ambiti di rendicontazione e relativi indicatori	Attività di coinvolgimento degli stakeholder (tavolo di confronto, customer satisfaction)

PORDENONE

Il processo di rendicontazione sociale portato avanti dal comune di Pordenone ha come fondamento principale quello di elaborare uno strumento che, in tempo reale, possa rendere disponibili le informazioni sullo stato di avanzamento dei programmi a cadenze periodiche, e che consenta all'ente di valutare opportu-

namente l'adeguatezza delle scelte compiute.¹⁴⁹ A tal fine lo strumento di rendicontazione sociale è strettamente legato con l'attività del controllo di gestione ed integrato con gli strumenti di programmazione e di rilevazione contabile.

Tavola 29 - Metodologia comune di Pordenone

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Presentazione del programma amministrativo ai cittadini	Approvazione del Consiglio comunale	In sede di programmazione annuale le azioni sono state codificate in relazione agli indirizzi politici	Implementazione del controllo di gestione	Sviluppo di un sistema integrato di sviluppo dei risultati

RAGUSA

Per quanto riguarda il comune di Ragusa, anch'esso alla prima esperienza, il processo di rendicontazione sociale parte con la costituzione di un gruppo di lavoro che segue e coordina l'attività, prevedendo una prima fase di formazione del personale interno, una seconda fase di raccolta dati e una terza di stesura del documento finale.

Tavola 30 - Metodologia comune di Ragusa

Fase 1	Fase 2	Fase 3
Formazione specifica sui temi della RSI	Raccolta dati e informazioni	Stesura del documento

ROVIGO (Bilancio di sostenibilità)

La metodologia adottata dal comune di Rovigo prende spunto dalle esperienze degli anni precedenti. Essa parte dall'analisi degli strumenti di rendicontazione sociale elaborati nel passato (Bilancio sociale e bilancio ambientale) (fase 1) e prosegue con l'analisi della documentazione programmatica approvata dall'ente (fase 2), con l'obiettivo di individuare le strategie per la sostenibilità (fase 3). Gli obiettivi strategici, una volta definiti sono stati sottoposti alla valutazione del vertice amministrativo e politico. Sulla base delle linee strategiche delineate sono stati successivamente definite le aree di rendicontazione ed i relativi indicatori (fase 4). Una volta chiaro il quadro delle informazioni si è passati alla raccolta dei dati (fase 5) e alla stesura finale del bilancio (fase 6)

¹⁴⁹ Cfr. Bilancio Sociale Comune di Pordenone

Tavola 31 - Metodologia comune di Rovigo

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5	Fase 6
Analisi degli strumenti già adottati dal comune (bilancio sociale, ambientale)	Analisi delle politiche di mandato e di quelle settoriali	Definizione delle strategie per la sostenibilità, le politiche sociali e ambientali	Definizione delle aree di rendicontazione e degli indicatori	Raccolta delle informazioni	Elaborazione del bilancio

4.5. Mission e visione strategica: come gli enti rappresentano la propria identità.

Il concetto del “rendere conto” deriva dall’anglosassone *accountabilty* che, in una dimensione più ampia, esprime più propriamente il concetto di responsabilità sociale.

Il termine *accountability* indica sì rendicontare quanto si è fatto, ma esprime anche senso di responsabilità, di giudizio, di criticità da parte degli amministratori che espongono i dati. Esso implica trasparenza e obiettività e trova espressione in alcuni principi di rendicontazione sociale, visti nei capitoli precedenti. Tra questi il principio della “neutralità”¹⁵⁰, della “identificazione”¹⁵¹ e della coerenza.¹⁵²

Non basta dunque una semplice indicazione delle opere fatte per poter affermare di essere socialmente responsabili, è necessario che quanto realizzato sia il frutto di una attività di dialogo e di condivisione con gli *stakeholder*. E, soprattutto, rappresenti il percorso operativo compiuto per dare effettività alla propria visione politica e strategica.

¹⁵⁰ Lo standard GRI a proposito della neutralità del bilancio sociale, afferma che <<i>report dovrebbero evitare inobiettività nella selezione e presentazione di informazioni e dovrebbero puntare a fornire una descrizione bilanciata della performance dell’organizzazione>>, GRI (2002). Allo stesso modo lo standard GBS afferma che il <<bilancio sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari coalizioni>>, GBS (2001). Vedi ad ogni modo capitolo III del presente lavoro.

¹⁵¹ Nello standard GBS, a proposito del principio di identificazione, si afferma che <<dovrà essere fornita la più completa informazione riguardo alla proprietà e al governo dell’azienda, per dare ai terzi la chiara percezione delle responsabilità connesse. E’ necessario sia evidenziato il paradigma etico di riferimento, esposto come serie di valori, principi, regole e obiettivi generali (missione)>>. GBS (2001).

¹⁵² Mentre nello standard GBS il principio della coerenza è espressamente enunciato, esprimendo a tal proposito la necessita che si fornisca <<una descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati>> GBS (2001), nello standard GRI lo troviamo implicito in altri principi quali la completezza la comparabilità.

La visione strategica diventa un modo per affermare, coerentemente allo scenario di riferimento, una propria identità, e sulla base di ciò tracciare le linee di programma che conducono alla creazione di valore economico e sociale.

Sulla base di queste sintetiche premesse, ha preso piede la seconda linea di ricerca rivolta a verificare in che modo gli enti locali rappresentano la propria identità.

E' stato analizzato, per ciascun bilancio sociale, come viene rappresentata l'identità dell'ente: se attraverso l'enunciazione delle strategie e delle politiche o la presentazione del contesto ambientale, interno ed esterno, in cui l'ente opera (Tav. 32 col. A, B, C, D).

In particolare si è indagata la presenza dei seguenti elementi:

- scenario economico e sociale di riferimento (colonna A),
- sistema di *governance* ed organizzativo (colonna B),
- principi e valori su cui si fonda l'azione amministrativa (colonna C),
- strategie e politiche (colonna D).

Dall'analisi effettuata emerge che il tentativo di definire, in qualche modo, una propria identità sia un dato comune riscontrato in quasi tutti i bilanci sociali esaminati. Sono pochi i casi (soltanto 3), in cui non è dato spazio in alcun modo alla comunicazione della propria identità.

Tuttavia, occorre precisare che i bilanci, da questo punto di vista si presentano molto differenti tra di loro.

Tavola 32 – Elementi per definire l’identità dell’ente

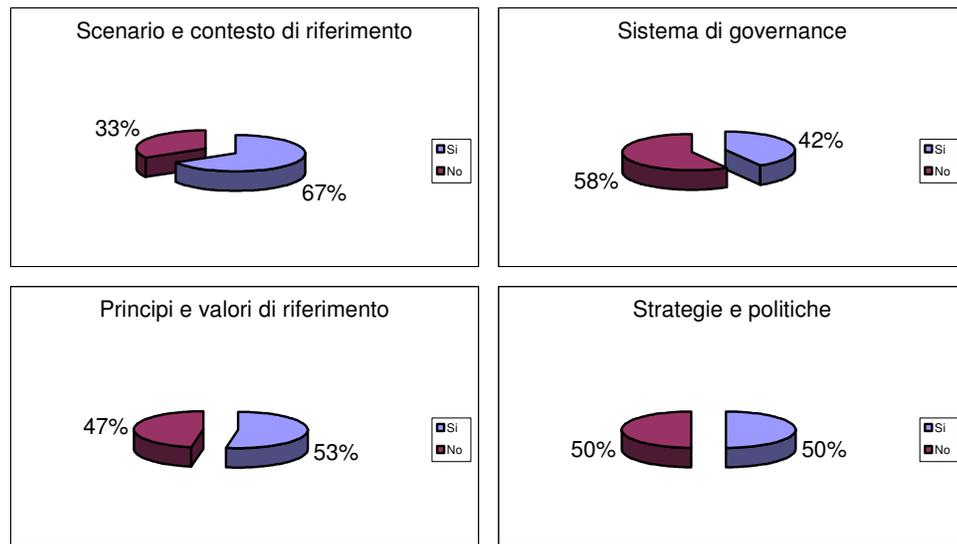
	A	B	C	D
	Scenario e contesto di riferimento	Sistema di governance	Principi e valori di riferimento	Strategie e politiche
Alessandria	√	√	-	√
Ancona	√	√	-	-
Aosta	√	-	√	√
Asti	-	-	√	-
Belluno	√	-	√	-
Bologna	√	√	√	√
Brescia	√	√	-	√
Cremona	√	-	√	√
Ferrara	√	-	-	√
Forlì	√	√	-	√
Genova	√	-	√	√
Macerata	√	-	√	-
Mantova	√	-	-	-
Messina	√	√	√	-
Monza	√	-	-	-
Novara	-	-	√	√
Olbia	-	√	√	√
Padova	√	√	-	√
Palermo	√	√	√	√
Perugia	√	-	√	-
Pesaro	-	-	√	√
Pescara	√	-	-	-
Piacenza	-	-	-	-
Pistoia	-	-	-	-
Pordenone	-	-	-	-
Ragusa	√	√	√	-
Ravenna	-	-	-	√
Reggio Emilia	√	√	√	√
Rimini	√	√	√	√
Rovigo	√	√	-	√
Siena	-	√	-	-
Terni	√	-	-	√
Torino	-	√	√	√
Trieste	√	-	√	-
Varese	-	-	√	-
Venezia	-	√	-	-

In alcuni casi, infatti, si riscontra una esposizione dei dati, a volte dettagliata a volte no, riguardanti il contesto economico e sociale della città. In altri, è presente una analisi del contesto organizzativo interno dell’ente, in altri ancora, invece, l’esposizione dei valori di riferimento e delle strategie. Quest’ultimi in particolari casi, vengono esposti senza una preliminare analisi di quella che è la dimensione politica, economica e sociale dell’ambiente circostante.

Non vi è, naturalmente, l’intenzione di trarre alcun giudizio di valore, in quanto si è consapevoli del carattere discrezionale dello strumento di rendiconta-

zione sociale. Tuttavia, si vuole far notare che gli standard di rendicontazione, come ad esempio il GBS, suggeriscono, affinché il processo comunicativo risulti efficace, che gli elementi posti alla base della dimensione strategica siano resi noti, al fine di consentire ai destinatari del documento di valutare autonomamente, con senso di criticità, l'obiettività e la coerenza delle scelte effettuate e dei risultati raggiunti.

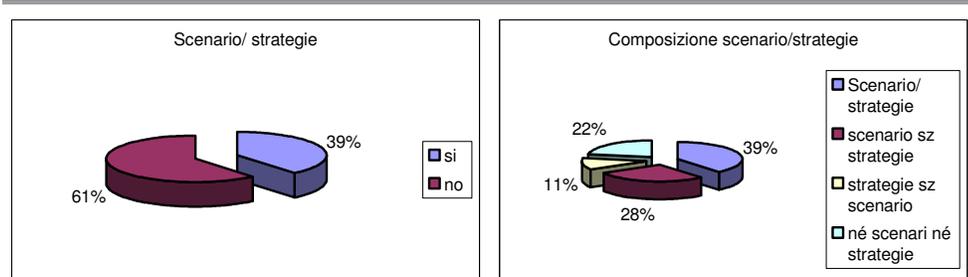
Grafico 4 – Rappresentazione dell'identità dell'ente



Dal grafico n. 4, si può notare che ben il 67% dei bilanci esaminati (che ricordiamo sono 36) presenta al proprio interno una sezione dedicata ad illustrare il contesto di riferimento, il 42% quelli nei quali si presenta il proprio sistema di *governance*, il 53% sono gli enti che enunciano un sistema di principi e di valori e, infine, il 50% sono quelli che espongono con chiarezza le strategie e le politiche di riferimento.

Si può evincere come circa i due terzi degli enti fa riferimento al contesto ambientale per raffrontarsi con i propri interlocutori, ma solo la metà espone le linee strategiche ed inoltre, di quest'ultimi, non tutti derivano da quel 67%.

Grafico 5 – Composizione dell'identità tra scenari e strategie



Infatti, letto da un altro angolo visuale, il grafico n. 4, precedentemente esposto, ci fornisce un'altra serie utile di informazioni, i cui dati vengono sintetizzati nel grafico n.5.

Da quest'ultimo si evince che, solo il 39% del campione analizzato illustra coerentemente la propria visione strategica facendola precedere da una analisi del contesto macroambientale. Il restante 61% è composto in parte da enti il cui bilancio sociale pur presentando alcuni elementi di contesto sociale, politico ed economico, non indicano le linee strategiche (28%), in parte da enti che definiscono il proprio asset strategico indipendentemente dal contesto (11%) e in parte da enti che non forniscono alcun tipo di informazioni né sugli scenari né sulle strategie (22%).

Si tratta, in quest'ultimo caso, di quegli enti che, come si vedrà più avanti, incentrano la rendicontazione sociale principalmente (se non esclusivamente) sull'analisi dei risultati raggiunti.

4.6. Analisi della dimensione economica: rilevanza dei dati di bilancio

Un particolare aspetto del Bilancio Sociale è rappresentato dal grado di rilevanza e di significatività che l'informazione, in esso contenuta, possiede.

I termini di rilevanza e di significatività utilizzati nel linguaggio comune implicano una certa dose di soggettività che, inevitabilmente, influenza anche la composizione del documento di rendicontazione sociale. Per cui, una informazione che a qualcuno può apparire rilevante ad altri può invece risultare superflua.

Tuttavia, gli standard di rendicontazione sociale sono intervenuti cercando di circoscrivere e rendere quanto più concreto possibile tale concetto.

Cosa vuol dire che le informazioni contenute nel bilancio devono essere rilevanti?

Vuol dire che l'informazione non deve limitarsi alla semplice esposizione del dato (ad esempio un dato quantitativo: numero di edifici scolastici, somma spesa per la costruzione di un'opera), ma deve fornire una chiave di lettura molto più ampia, rendendo possibile l'analisi del dato da diversi punti di vista (economico, sociale ecc...).

Questo implica che gli estensori del bilancio hanno il dovere di fornire non le informazioni che essi ritengono utili, ma quelle che vanno nella direzione di soddisfare le esigenze informative degli interlocutori, i quali più che alla semplice conoscenza del dato in sé, sono spesso interessati ai risvolti di natura economico e sociale che da quel tipo di informazione derivano.

Lo standard GRI a tale proposito, enunciando i principi della rendicontazione sociale, afferma che bisogna intendere per rilevanza <<il grado di importanza attribuito ad un particolare aspetto, indicatore o elemento di informazione, e rappresenta il confine oltre il quale l'informazione diviene abbastanza significativa da essere riportata>>.

Tale standard considera quale elemento chiave per determinare la rilevanza dell'informazione, gli interlocutori, in quanto la funzione principale del bilancio sociale è quella di servire ai bisogni specifici di questi.¹⁵³

Lo standard GBS, dirigendosi nella stessa direzione dello standard precedente, tende ad ampliare la portata del concetto e, a proposito della rilevanza, tende a mettere in evidenza come tale principio affermi il bisogno di <<tener conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, economici e non, hanno prodotto nella realtà circostante>>.

Sulla base di queste premesse si è voluto analizzare come si presenta, da questo punto di vista, il sistema di rendicontazione sociale che riguarda gli enti locali. In particolare, si è cercato di verificare se tali enti, nell'ambito del processo di rendicontazione sociale, tendono ad ampliare la portata informativa dei dati esposti, rendendo possibile una analisi trasversale dei risultati raggiunti, oppure la

¹⁵³ Cfr. GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2002),

loro responsabilità sociale tende ad esaurirsi con una esposizione *sic et simpliciter* dei dati.

Ci si è perciò mossi in una duplice direzione, una diretta a verificare la dimensione del dato fornito, cioè la stessa informazione in quanti modi viene letta. L'altra diretta a verificare l'orientamento del dato esposto, cioè se è diretto o meno a valutare l'impatto economico e sociale nei confronti degli *stakeholder*.

4.6.a - La dimensione del dato fornito

Il punto di partenza di tale analisi è stato quello di verificare quante chiavi di lettura, nell'esposizione dei dati economico-finanziari, vengono fornite al destinatario del bilancio sociale.

Tra i presupposti fondamentali del report sociale, vi è la necessità di superare la lettura troppo rigida e di difficile interpretazione degli strumenti di rendicontazione contabile tradizionali.

In questo senso, si è verificato qual è lo sforzo compiuto dagli enti locali nel tentativo di rendere significativa e completa una particolare informazione che potrebbe apparire, inizialmente, neutrale.

Partendo dalla premessa che la semplice trasposizione dei dati già presenti nel bilancio di previsione o nel rendiconto finanziario, per quanto utile, non offra nuovi spunti di riflessione né consente di eliminare il tecnicismo dei dati, si sono indagati, per ogni bilancio sociale, 6 chiavi di lettura.

1. La prima riguarda, comunque, la dimensione finanziaria, e cioè se il bilancio sociale fornisce un quadro di lettura in termini di spese ed entrate. Si tratta generalmente del quadro desumibile dalla contabilità finanziaria e per questo di facile acquisizione.

2. La seconda, pur rimanendo nell'ambito finanziario, valuta la presenza di una esposizione del dato di bilancio per singola area d'intervento. Cioè se le entrate e le uscite precedentemente lette in chiave generale, vengono ora analizzate per ogni singola attività rendicontata. Ad esempio, le somme spese e quelle introitate dai diversi settori (settore Cultura, Sport, Assistenza Sociale, Educazione ecc).

3. La terza riguarda la presenza nel bilancio sociale di un'ulteriore analisi dell'elemento finanziario, come ad esempio la classificazione delle entrate in en-

trate proprie, entrate esterne, da tributi, da altre attività, oppure la destinazione delle spese per ambiti d'intervento.

4. La quarta fa riferimento alla dimensione reale, e cioè se nel bilancio sono riportate le "cose fatte". Quindi: l'opera eseguita, la fase di esecuzione raggiunta, il restauro degli immobili, gli asili costruiti, le strade, i trasporti, ecc...

5. La quinta chiave di lettura abbraccia la dimensione economica. Si è voluto indagare quanti bilanci sociali forniscono i dati riguardanti il sacrificio economico legato ai singoli interventi, derivabili dalla contabilità economica o da quella analitica. Quindi i costi ed i ricavi di una operazione o di un ambito d'intervento.

6. La sesta, infine, riguarda la capacità di fornire una chiave di lettura di carattere temporale. In questo senso si è analizzato se i dati forniti (come ad esempio le risorse impiegate) vengono rappresentati comparativamente nel tempo.

L'analisi, come nei casi precedenti, ha valutato semplicemente la presenza in bilancio del tipo di informazione indagato, senza voler scendere nel merito e verificare quanto fosse approfondita o esaustiva l'informazione medesima. La semplice presenza del dato è indice di una volontà a rendere quanto più completa l'informazione e a farle acquisire la rilevanza richiesta. Se l'ente poi, attraverso il Bilancio Sociale, sia riuscito o meno in tale intento è una valutazione propria dei suoi diretti interlocutori, che sono la parte interessata.

Nella tavola che segue (tav. 33) sono riepilogate le 6 dimensioni chiave indagate e, nella tavola successiva (tav. 34), è riportato, in estrema sintesi, l'esito dell'indagine effettuata. Per ogni bilancio sociale del campione analizzato, è riportata la presenza (indicata con un visto) di prospetti informativi che offrano le 6 chiavi di lettura sopra indicate.

Tavola 33- Elementi d'indagine: riepilogo

	Dimensione Finanziaria	Dimensione Finanziaria per settori e ambiti	Ulteriore analisi della dimensione finanziaria	Dimensione Economica	Rappresentazione comparativa	Dimensione reale
Elementi di indagine	<p>Presenza di tabelle o prospetti o grafici che indicano le entrate e le spese generali dell'ente.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Suddivisione per titoli come da consuntivo. 	<p>Presenza di tabelle o prospetti o grafici che indicano le entrate e le spese in relazione alle singole aree d'intervento o settore.</p> <ul style="list-style-type: none"> E/U – educazione sistema scolastico E/U – cultura E/U – sistema trasporto 	<p>Presenza di tabelle o prospetti o grafici in cui sia fornita una ulteriore chiave di lettura . Sono state prese in considerazione i seguenti indicatori:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Risorse proprie/risorse esterne - Autonomia finanz. - Pressione Tributaria - Destinazione spesa 	<p>Presenza di tabelle o prospetti o grafici, che indicano la dimensione economica delle loro attività.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) I dati forniti vengono esposti in termini di costi/ricavi. 2) Determinazione del costo medio del servizio 	<p>Presenza di tabelle o prospetti o grafici che effettuano un raffronto dei risultati finanziari o economici nel tempo.</p>	<p>Indicazione delle "cose fatte".</p> <ul style="list-style-type: none"> - Opere pubbliche (<i>n</i> progetti approvati, <i>n</i> gare d'appalti, <i>n</i> cantieri aperti) - Interventi - Delibere - Servizi erogati

Tavola 34 – Rilevanza delle informazioni presenti nei bilanci sociali

	A	B	C	D	E	F
	Dimensione finanziaria (spese/entrate)	Prospetto delle Entrate e delle Uscite per aree d'intervento	Ulteriore analisi delle risorse finanziarie (proprie/esterne)	Dimensione reale	Dimensione economica (costi/ricavi contabilità analitica)	Rappresentazione comparativa nel tempo delle risorse utilizzate
Alessandria	√	√	√	√	√	√
Ancona	√	√	√	√	-	√
Aosta	√	√	-	√	-	√
Asti	√	√	√	√	-	-
Belluno	√	√	-	√	-	√
Bologna	√	√	-	√	√	√
Brescia	√	√	√	√	√	√
Cremona	√	√	√	√	-	√
Ferrara	√	√	√	√	-	-
Forlì	√	√	-	√	-	√
Genova	√	√	-	√	-	√
Macerata	√	√	√	√	-	√
Mantova	√	√	√	√	-	√
Messina	√	√	-	√	-	√
Monza	√	-	-	√	-	√
Novara	√	√	√	√	-	√
Olbia	√	√	√	√	-	-
Padova	√	√	-	√	-	-
Palermo	√	√	√	√	√	√
Perugia	√	√	√	√	√	√
Pesaro	√	√	√	√	-	√
Pescara	-	-	-	√	-	-
Piacenza	-	-	-	√	-	-
Pistoia	-	-	-	√	-	-
Pordenone	√	√	-	√	√	√
Ragusa	√	-	-	√	-	-
Ravenna	√	√	-	√	-	√
Reggio E.	√	-	√	√	√	√
Rimini	√	√	-	√	√	√
Rovigo	√	√	-	√	-	-
Siena	√	√	√	√	-	√
Terni	√	-	-	√	-	√
Torino	√	√	√	√	√	√
Trieste	√	√	-	√	-	√
Varese	√	√	-	√	-	-
Venezia	√	√	√	√	-	-

Nella colonna A sono indicati gli enti i cui bilanci sociali riportano lo specchio della situazione finanziaria, così come risulta dal rendiconto finanziario.

Nella colonna B sono indicati gli enti che propongono una lettura delle entrate e delle uscite per aree d'intervento.

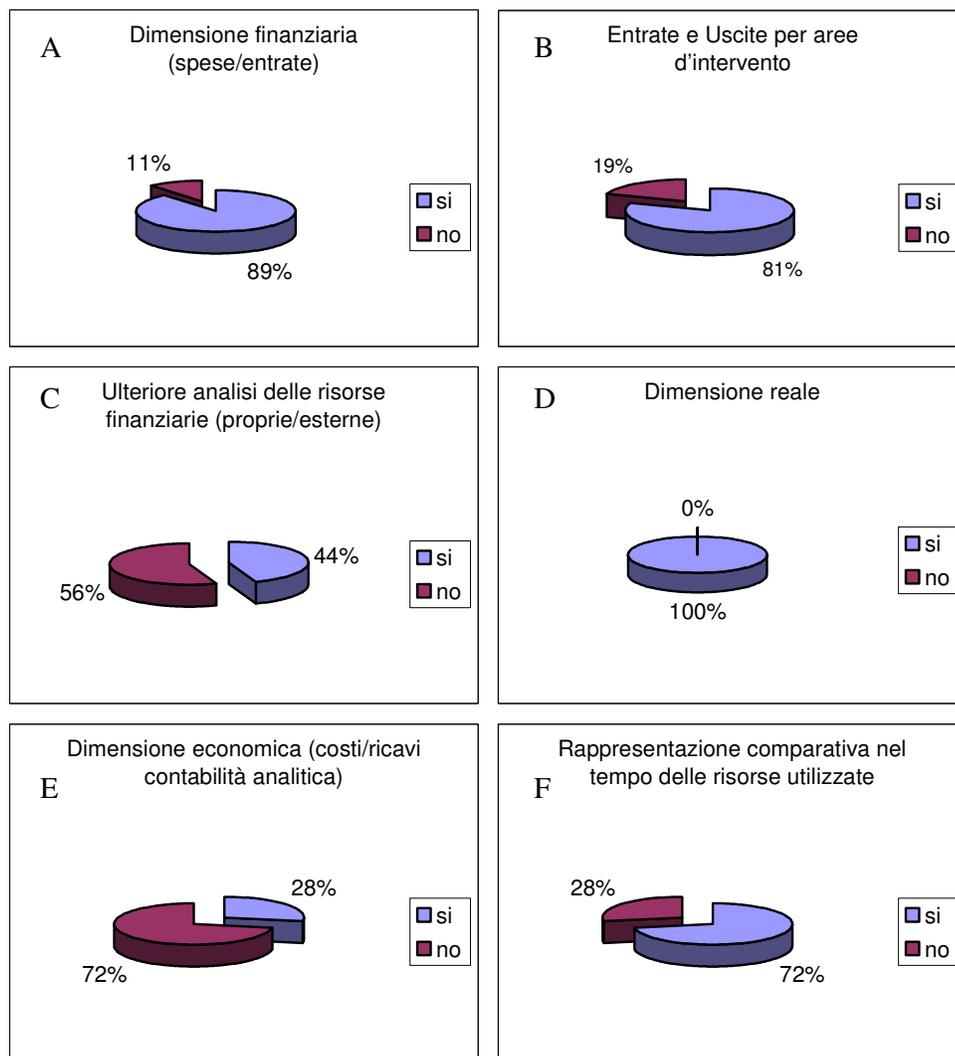
Nella colonna C gli enti che propongono delle ulteriori analisi delle risorse finanziarie.

Nella colonna D quelli che illustrano i risultati in termini di “ciò che è stato fatto”.

Nella colonna E sono indicati gli enti che propongono una lettura dei risultati, anche settoriali o per singola attività, in versione di costi e ricavi.

Infine, nella colonna F sono indicati gli enti che offrono una lettura dei risultati ottenuti e/o delle risorse utilizzate in termini di andamento temporale.

Grafico 6 – Rappresentazione sintetica delle informazioni presenti nei BS



La sintesi dei risultati è evidenziata nel grafico n. 6.

Il primo dato che emerge, com'era naturale attendersi, è che in tutti i bilanci sociali è presente una sezione dedicata alla illustrazione di ciò che si è fatto. Infatti

il 100% dei casi analizzati espone la propria attività in termini reali e di concreti risultati raggiunti (riquadro D).

Similmente (anche in questo caso com'era naturale attendersi), quasi tutti gli enti, forniscono il quadro della situazione finanziaria della propria gestione. Infatti nell'89% dei casi sono illustrate le dimensioni delle risorse in entrata ed in uscita, come risulta da rendiconto finanziario (riquadro A). Tale percentuale si riduce all'81% quando si è verificato se tali enti predisponessero un quadro della situazione finanziaria distinto per singolo settore o area d'intervento (riquadro B).

Si tratta di percentuali rilevanti, che lasciano intravedere come gli enti cercano di essere più trasparenti possibili quando si tratta dell'utilizzo delle risorse dei cittadini. Tuttavia, vi è da far notare un 11% di casi che, pur illustrando i risultati in termini reali, non fornisce alcuna informazione circa la dimensione finanziaria. (riquadro A)

Il tentativo di superare la logica informativa già fornita da altri documenti contabili prevede che il Bilancio Sociale fornisca delle ulteriori analisi di lettura dei dati. Ebbene, quando si è analizzato quanti erano gli enti che fornivano degli ulteriori spunti di riflessione circa la composizione delle risorse in entrata e la suddivisione delle risorse in uscita, il dato percentuale è sceso al 44% (riquadro C).

In questo caso si è analizzata la presenza di indicatori da cui desumere ad esempio, il livello della pressione tributaria dell'ente, il grado di autonomia finanziaria, la capacità di reperire risorse finanziarie alternative oppure la destinazione della spesa pubblica per le singole linee d'intervento o per le singole opere realizzate. La conseguenza riscontrata dimostra come, per una serie di ragioni, vi sia una grossa fetta di enti (ben il 56%) che non offrono una lettura articolata dei dati finanziari, ma si limitano all'esposizione del dato in generale.

Questo particolare aspetto, a rendere meno articolati i dati di bilancio, trova in qualche modo una conferma, quando si analizza la dimensione economica dell'informazione. In questo caso infatti, si è riscontrato solo nel 28% dei casi l'illustrazione dei dati in termini di costi e ricavi (riquadro E).

Tra questi vanno segnalati i comuni di Alessandria e di Torino che, come vedremo, sono gli unici ad avere determinato il Valore Aggiunto e quindi ad avere

elaborato un Conto Economico. Gli altri enti non espongono una situazione economica generale, ma piuttosto offrono la visione in termini economici relativamente a singoli aspetti della gestione. Così ad esempio, il comune di Reggio Emilia espone, in termini di costo, i dati relativi al servizio trasporti a favore delle famiglie con persone anziane o con disabili. Il comune di Rimini, invece, per ogni area di rendicontazione (Sport, Politiche sociali, Politiche abitative, Attività produttive) fornisce un quadro di rilevanza economica, in cui sono riportate le voci di costo (personale, acquisti di beni/materie prime, servizi, trasferimenti, ecc...) ed i relativi proventi. Nella stessa direzione vanno le tipologie di dati fornite dal bilancio sociale del comune di Pordenone, il quale oltre ad illustrare le singole voci di costo e di ricavo per attività, illustra anche la situazione economica dei singoli centri di costo, giungendo ad indicare per ciascuno di essi la dimensione del costo medio.

Tuttavia, resta il fatto che nel 72% dei bilanci analizzati non si è riscontrato nessun riferimento ad una analisi che desse conto del sacrificio economico dell'ente (riquadro E).

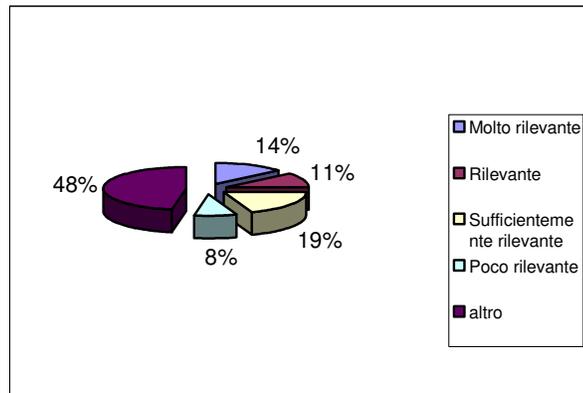
Infine, per quanto riguarda una lettura dei risultati comparata nel tempo, vi è da dire che, in questo caso, il 72% dei bilanci presenta un quadro di raffronto dei risultati con gli anni precedenti, spesso accompagnato da istogrammi e grafici (riquadro F).

Alla luce di quanto sopra esposto, se si facesse una analisi di tipo trasversale, e non verticale, vedremmo che, come illustrato nel successivo grafico n. 7, solo il 14% degli enti analizzati imposta la struttura del proprio Bilancio Sociale in modo da fornire tutte e 6 le chiavi di lettura analizzate. A tale percentuale potrebbe essere sommata la parte di enti che, pur non fornendo le 6 chiavi di lettura, forniscono comunque una lettura dei dati dal punto di vista sia finanziario, che economico, che reale. Tale percentuale è pari all'11%.

Vi è tuttavia una percentuale di enti, pari al 19%, che si limita a fornire, in maniera più o meno dettagliata, dati sulla situazione finanziaria dell'ente, senza fornire quelli riguardanti l'aspetto economico, mentre vi è un 8% la cui informazione può essere classificata come priva di una analisi sia di tipo finanziario, che economico, che temporale.

Tutte le altre situazioni, che non è stato possibile classificare, non essendo riusciti a individuare un filo conduttore comune, rappresentano il 48% dei casi analizzati.

Grafico 7 - Classificazione dei bilanci sociali in relazione alla rilevanza delle informazioni presenti



4.6.b - Analisi dell'impatto economico e sociale

Il secondo aspetto analizzato ai fini della rilevanza e significatività delle informazioni, è stato quello di verificare se gli enti locali, nella predisposizione del Bilancio Sociale, tengono in dovuta considerazione l'impatto economico e sociale prodotto dalle proprie scelte.

Per quanto riguarda l'impatto economico, si è ritenuto utile indagare se i Bilanci Sociali contenessero una sezione dedicata alla determinazione del Valore Aggiunto. Quello del Valore Aggiunto si presenta come un valido strumento di misurazione della ricchezza prodotta da una azienda, che lo standard GBS ritiene utile adottare anche nel caso delle Amministrazioni Pubbliche.¹⁵⁴ Attraverso la sua determinazione, l'ente locale, comparando proventi e costi riclassificati, determina qual è stato il valore economico creato dalla gestione amministrativa e come questo sia stato distribuito tra le diverse categorie di *stakeholder*.

Per quanto riguarda l'impatto sociale, si è ritenuto opportuno verificare da un lato se i Bilanci Sociali forniscono una analisi descrittiva dei risultati non solo dal punto di vista quantitativo ma anche qualitativo, attraverso la quale cogliere

¹⁵⁴ GBS (2005)

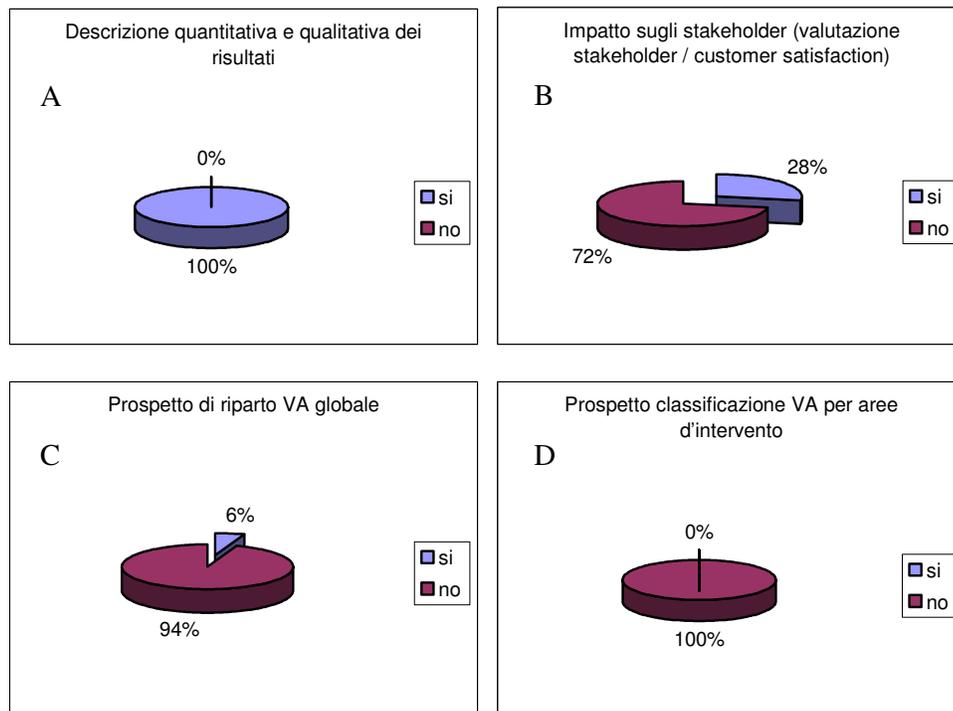
gli aspetti che riguardano la qualità della vita, il benessere e la salute della comunità. Dall'altro, verificare, se gli effetti sociali prodotti a favore della comunità siano stati effettivamente sottoposti al giudizio dei diretti interessati. In questo caso si è analizzato in che misura gli enti locali, al fine di valutare la propria azione sociale, ricorrono a criteri orientati alla *customer satisfaction*.

Tavola 35 – Impatto economico e sociale

	Descrizione quantitativa e qualitativa dei risultati raggiunti nelle diverse aree d'intervento	Impatto sugli <i>stakeholder</i> dei risultati raggiunti (valutazione <i>stakeholder / customer satisfaction</i>)	Prospetto di riparto VA globale	Prospetto classificazione VA per aree d'intervento
Alessandria	√	√	√	-
Ancona	√	-	-	-
Aosta	√	√	-	-
Asti	√	-	-	-
Belluno	√	-	-	-
Bologna	√	-	-	-
Brescia	√	√	-	-
Cremona	√	√	-	-
Ferrara	√	-	-	-
Forlì	√	√	-	-
Genova	√	-	-	-
Macerata	√	-	-	-
Mantova	√	-	-	-
Messina	√	-	-	-
Monza	√	-	-	-
Novara	√	√	-	-
Olbia	√	-	-	-
Padova	√	-	-	-
Palermo	√	√	-	-
Perugia	√	-	-	-
Pesaro	√	-	-	-
Pescara	√	-	-	-
Piacenza	√	-	-	-
Pistoia	√	-	-	-
Pordenone	√	-	-	-
Ragusa	√	-	-	-
Ravenna	√	√	-	-
Reggio Emilia	√	√	-	-
Rimini	√	-	-	-
Rovigo	√	-	-	-
Siena	√	-	-	-
Terni	√	-	-	-
Torino	√	√	√	-
Trieste	√	-	-	-
Varese	√	-	-	-
Venezia	√	-	-	-

I dati ottenuti dall'indagine sono esposti nella tavola 35 e raffigurati nel grafico n. 8 di seguito riportato.

Grafico 8 - Percentuale di enti che valutano l'impatto economico e sociale della attività



I risultati sono piuttosto controversi, in quanto tutti i Bilanci Sociali descrivono i risultati raggiunti sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo al fine di dichiarare, in qualche modo, l'impatto sociale ed economico prodotto dalla gestione amministrativa. Tuttavia solo una ridotta parte di questi sottopone alla valutazione degli *stakeholder* l'attività dell'ente, riportandone gli esiti in bilancio. Infatti, solo il 28% si avvale del giudizio degli interlocutori, al fine di rendere il quadro informativo quanto più esauriente possibile (riquadro B).

L'adozione di un criterio di valutazione dei servizi erogati, non solo serve a rendere meno autoreferenziali i dati forniti in bilancio, ma serve a percepire quale sia stato l'impatto in termini sociali (in termini cioè di miglioramento della qualità della vita e del benessere collettivo) prodotto dall'azione di governo.

Per quanto riguarda la valutazione dell'impatto economico prodotto, il dato riscontrato è maggiormente negativo, nel senso che solo il 6% dei comuni analiz-

zati (vale a dire il comune di Alessandria e quello di Torino), espone il calcolo di determinazione del Valore Aggiunto Globale e la sua distribuzione nell'ambito della comunità. A nulla è valso il tentativo di verificare se qualche ente avesse esposto il calcolo del Valore Aggiunto relativamente ad una o più aree di intervento, in quanto nessuno dei bilanci analizzati vi ha provveduto (figure C e D).

Anche in questo caso si manifesta la tendenza a comunicare il dato finale dell'attività, dedicando poco spazio alla illustrazione degli effetti economici e sociali che si riflettono sulla collettività.

4.7. Il coinvolgimento degli stakeholder.

La quarta linea d'indagine, che ci si appresta ad analizzare, riguarda il grado di inclusione dei Bilanci Sociali degli Enti Locali.

Questo aspetto fa riferimento al coinvolgimento degli interlocutori sociali nella definizione delle dinamiche gestionali e nella individuazione degli obiettivi strategici e degli indicatori, costituisce uno degli aspetti fondamentali dell'intero processo di rendicontazione sociale.¹⁵⁵

Una organizzazione non può definirsi socialmente responsabile, o di adempiere ai canoni della rendicontazione sociale, se il processo di elaborazione e di redazione del bilancio nasce e si sviluppa senza sollevare le criticità ed i punti di vista dei diretti interessati.

Del resto, se l'obiettivo del bilancio sociale è quello di comunicare la performance aziendale, è necessario, al fine di rendere efficace l'esito della comunicazione, che questa sia bilaterale e non unidirezionale, in quanto solo così si è certi di utilizzare un linguaggio comprensibile alla parte con la quale si entra in relazione.¹⁵⁶

Così facendo, gli organi di governo si pongono in sintonia con quelle che sono le aspettative degli interlocutori, la cui eterogeneità, soprattutto in ambito pubblico, chiede doti di sintesi e di temperamento delle esigenze espresse, non indifferenti.

¹⁵⁵ << A primary goal of reporting is to contribute to an ongoing stakeholder dialogue. Reports alone provide little value if they fail to inform stakeholders or support a dialogue that influences the decisions and behaviour of both the reporting organisation and its stakeholders>> GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2002)

¹⁵⁶ Viviani, Gabrovec Mei

Non deve intendersi che il rapporto con gli *stakeholder* si esaurisca nella semplice elaborazione del bilancio sociale. Deve trattarsi, semmai, di un processo duraturo, che vada oltre il giudizio di valore sulla qualità del bilancio sociale, e che implichi un mutamento nei rapporti con l'ambiente circostante e quindi un intervento sui modelli di *governance*. Il bilancio sociale, in questo caso, rappresenterebbe il momento di sintesi.

Il problema si pone con maggiore evidenza soprattutto in ambito pubblico, la cui gestione deve essere in grado di soddisfare la domanda di bisogni della collettività, secondo le modalità e le forme attese da questa. Di conseguenza, il punto d'incontro con gli interlocutori servirebbe a render quanto più possibile efficace, oltre che efficiente, l'azione di governo, e a consentire la creazione del valore sociale.

L'analisi condotta sui bilanci sociali degli enti locali, ha cercato di verificare in che misura il coinvolgimento degli *stakeholder* rappresenta un momento importante nella vita amministrativa dell'ente. In tal senso si è verificato se i bilanci sociali contengono un riferimento al principio di inclusione e in che modo essi ne rendono conto.

Consapevoli dei limiti che il Bilancio Sociale presenta quale strumento diretto a misurare il grado di *disclosure* di un ente, ed inoltre, consapevoli che alcuni enti attuano processi di partecipazione attiva utilizzando strumenti di rendicontazione sociale diversi dal Bilancio Sociale,¹⁵⁷ tuttavia si può ritenere che la man-

¹⁵⁷ Ad esempio il comune di Genova ha attivato un processo di coinvolgimento già dal 2002 con la formulazione del "Piano della città", in cui è stata proposta alla cittadinanza una visione della città e delle opzioni strategiche. Tale processo è culminato nel 2005 nella redazione del bilancio di genere, e non nel bilancio sociale. Oppure ad esempio, il comune di La Spezia che ha avviato un processo di *governance* che mette in rete attori o politiche, interessi e obiettivi per individuare una visione condivisa del futuro della città culminato nel "Piano strategico della città" con il quale perseguire <<una visione di sviluppo che sia di lungo periodo e di area vasta che selezioni obiettivi di governo e avvii processi concertati di trasformazione territoriale, che mobiliti possibili investitori economici in un quadro di competitività sovra locale e internazionale tra città e territori.>> Piano Strategico SP (2004). Oppure, ancora, il comune di Trento che non ha predisposto il bilancio sociale, bensì ha ritenuto di superare i limiti ed il costruito di questo strumento per esplicitarne più compiutamente i presupposti attraverso la predisposizione e l'approvazione dei seguenti documenti di programmazione:

- Piano sociale
- Manuale di valutazione e manutenzione del piano sociale
- La "forma di governo" del piano sociale della città di Trento: verso un manuale di valutazione e manutenzione

Altre città infine, come ad esempio il comune di Modena o il comune di Venezia, che hanno realizzato il Bilancio Partecipativo.

cata indicazione in bilancio delle modalità di coinvolgimento degli *stakeholder*, per quanto, dal punto di vista teorico, non consente di escludere il rispetto dell'inclusività nella gestione, consente quantomeno di affermare che esiste un *vulnus* di comunicazione.

Sono stati così analizzati 4 aspetti:

1. Il primo aspetto ha valutato se il bilancio sociale, in qualunque parte del documento (generalmente nella presentazione o nella parte introduttiva), contenesse una dichiarazione di coinvolgimento degli *stakeholder*. In questo caso, l'esposizione di un elemento volitivo, con il quale si dichiara l'avvenuto coinvolgimento degli interlocutori nella fase di predisposizione del bilancio sociale, rappresenta quanto meno una predisposizione ed una impostazione mentale orientata all'ascolto.

2. Il secondo aspetto ha riguardato la presenza di una mappa degli *stakeholder*, ossia l'individuazione degli interlocutori di rilievo con i quali l'ente interagisce e si relazione. La presenza di tale dato rappresenterebbe il presupposto che linee strategiche e programmatiche abbiano tenuto conto delle attese e delle aspettative di ciascuna categoria.

3. Il terzo aspetto, rafforzando la portata di quello precedente, ha preso in analisi la possibilità che il Bilancio Sociale specificasse gli *stakeholder* per ogni area di rendicontazione. Questo aspetto è stato analizzato perché si ritiene che l'individuazione degli interlocutori per singole aree di rendicontazione implichi, quantomeno, il tentativo, da parte degli estensori del bilancio sociale, di entrare in sintonia con gli *stakeholder* e fornire, di conseguenza, le informazioni che questi si attendono.

4. Il quarto aspetto, infine, ha verificato se, dopo averne dichiarato il coinvolgimento, i Bilanci Sociali riportano anche le modalità con le quali gli interlocutori sono stati coinvolti.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Le modalità di coinvolgimento degli *stakeholder* sono diverse grazie soprattutto alle elevate potenzialità della tecnologia informatica. Pertanto oltre alle assemblee, ai convegni e ai dibattiti pubblici, le forme di partecipazione e di comunicazione si estendono alle newsletter, al forum tramite internet ecc....

Tavola 36 - Elementi d'indagine: riepilogo

	Dichiarazione	Mappa degli Stakeolder	Indicazione degli Stakeolder	Modalità di coinvolgimento
Elementi d'indagine	<p>Si è valutato se nella presentazione del Bilancio (o nella parte introduttiva) viene fatto esplicito riferimento agli Stakeolder quali destinatari del documento.</p> <p>Si è indagato se sono presenti dichiarazioni del tipo «sono stati coinvolti gli Stakeolder»</p>	<p>Presenza di una mappa degli Stakeolder.</p> <p>- Elenco (grafico o descrittivo) degli interlocutori dell'ente.</p>	<p>Elenco (grafico o descrittivo) degli interlocutori non in una visione generale ma suddivisi per singoli in ambito d'intervento.</p>	<p>Indicazione delle modalità di coinvolgimento con esposizione dell'esito.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Assemblee - Dibattiti pubblici - Questionari - Internet
Obiettivi	<p>Valutare l'impostazione del bilancio sociale e il suo orientamento alla comunicazione e all'ascolto</p>			<p>Valutazione del grado di concretezza ed effettività del coinvolgimento</p>

Anche in questo caso l'esito dell'indagine è riportato in una tabella riepilogativa (tav. 36) e rappresentato visivamente dai grafici che seguono (grafico 9). Nella tavola sono riportati, indicati con un visto, i comuni i cui bilanci sociali soddisfano le richieste sopra individuate.

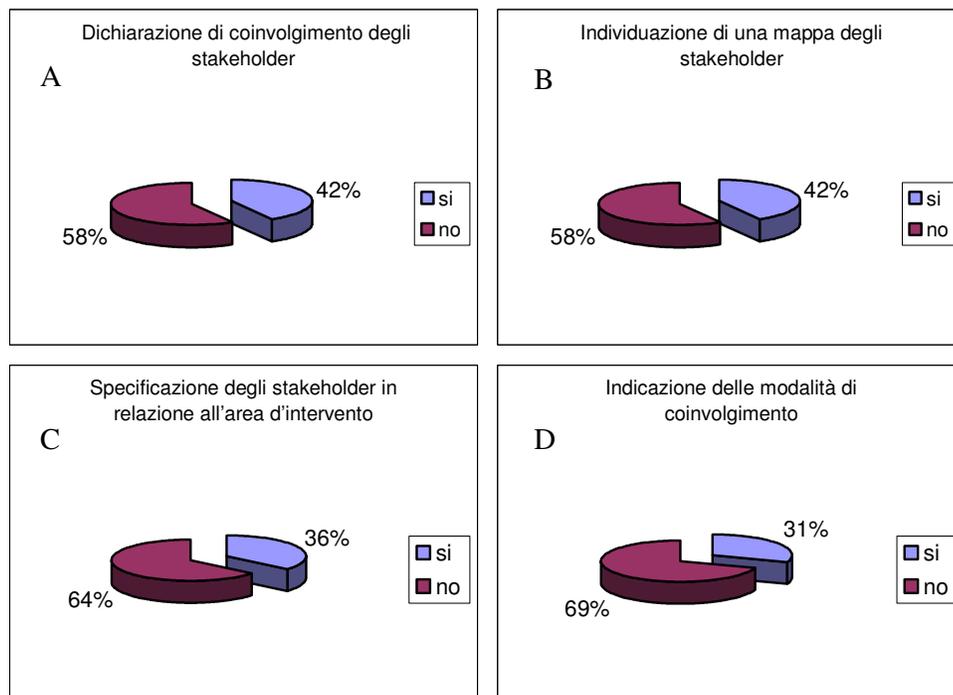
Tavola 37 – Bilanci sociali e rapporto con gli stakeholder

	Dichiarazione di coinvolgimento degli <i>stakeholder</i>	Individuazione di una mappa degli <i>stakeholder</i>	Specificazione degli <i>stakeholder</i> interessati in relazione all'area d'intervento	Indicazione delle modalità di coinvolgimento
Alessandria	-	√	√	-
Ancona	-	√	-	-
Aosta	√	-	-	-
Asti	-	-	-	-
Belluno	-	-	√	-
Bologna****	√	-	-	√
Brescia**	√	-	-	√
Cremona	√	-	√	√
Ferrara	-	-	-	-
Forlì	√	√	-	√
Genova*	√	-	-	-
Macerata	√	√	√	√
Mantova	-	-	-	-
Messina	-	-	√	-
Monza	-	-	-	-
Novara	√	-	√	√
Olbia	√	-	-	-
Padova	-	-	-	-
Palermo	√	-	√	-
Perugia	√	-	-	-
Pesaro	√	√	√	√
Pescara	-	-	-	-
Piacenza	-	-	-	-
Pistoia	-	-	-	-
Pordenone	-	-	-	-
Ragusa	-	-	-	-
Ravenna	√	-	√	√
Reggio Emilia	√	-	-	√
Rimini	√	-	√	√
Rovigo	-	-	-	-
Siena	-	-	-	-
Terni	-	-	-	-
Torino	-	-	√	-
Trieste	-	-	-	-
Varese	-	-	√	-
Venezia	-	-	√	√

Con l'ausilio del grafico n. 9 si può notare come la situazione appare abbastanza controversa, in quanto la consapevolezza dell'importanza del ruolo che

hanno gli *stakeholder* nel processo di rendicontazione sociale viene esplicitamente riscontrata tra le dichiarazioni d'intento di ben il 42% degli enti locali analizzati (riquadro A); ma poi non tutti individuano chi sono le categorie di interlocutori o le modalità con le quali è avvenuto tale coinvolgimento. Infatti, solo il 14% individua una mappa generale degli *stakeholder* (riquadro B), mentre il 36% individua per ogni singola area di rendicontazione le categorie interessate a conoscere i risultati (ed a cui la comunicazione si ritiene naturalmente rivolta) e solo il 31% indica in che modo ha attuato le politiche partecipative. (rispettivamente riquadri C e D).

Grafico 9 – Ruolo e importanza riconosciuta agli stakeholder



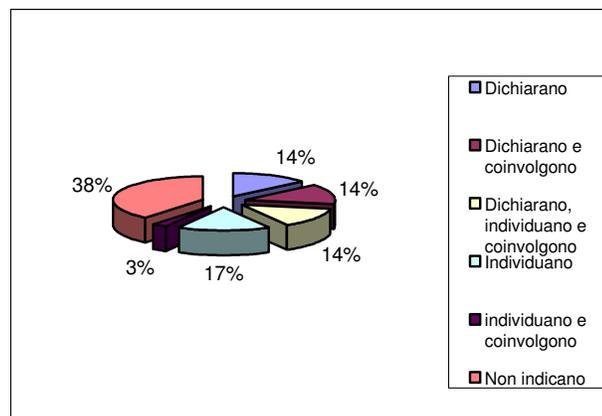
Vi è da precisare, a scanso di equivoci, che la somma delle percentuali relative ad ogni singolo aspetto indagato non è pari a 100, in quanto nei bilanci è possibile riscontrare la presenza di più tipologie d'informazioni. Cioè è possibile che lo stesso ente ha individuato una mappa generale degli stakeholder e, successivamente, in fase di analisi dei risultati relativi ad un ambito di rendicontazione, ha individuato la categoria di interlocutori interessata a conoscere i risultati di quell'area o ambito. Come ad esempio il comune di Alessandria, che ha indivi-

duato una mappa generale degli *stakeholder* dell'ente e, nello stesso tempo, ha individuato, per ciascuna area rendicontata, gli interlocutori interessati a conoscere i risultati di quell'area. Altri enti addirittura, soddisfano tutte e quattro le esigenze informative indagate: dichiarano di aver coinvolto gli interlocutori, definiscono una mappa generale degli *stakeholder*, individuano le categorie interessate alle rendicontazioni settoriali e, infine, indicano le modalità di coinvolgimento. Questo è il caso del comune di Macerata e del comune di Pesaro (si veda tavola 36).

Per avere una conoscenza trasversale del fenomeno occorre soffermarsi sul grafico n. 10, dal quale emerge una nuova chiave di lettura dei dati precedentemente illustrati.

Del 42% degli enti, nel cui bilancio sociale si dichiara l'adozione di forme di coinvolgimento, il 14% si limita alla semplice indicazione dell'aspetto informativo, (ci si limita a dichiarare l'attenzione verso gli *stakeholder*), il 14% pur dichiarando che nel processo di elaborazione del bilancio sociale hanno preso parte gli *stakeholder*, non li individua (cioè non indica né una mappa, né le singole categorie d'interlocutori) ma comunque indica le modalità dell'avvenuta partecipazione e, infine, un altro 14% che dichiara di aver coinvolto gli *stakeholder*, li individua e indica le modalità di coinvolgimento.

Grafico 10 – Coerenza nel rapporto con gli stakeholder tra quanto dichiarato in bilancio e quanto realizzato



Fanno parte di quest'ultimo gruppo i comuni di Cremona, Forlì, Macerata, Novara, Pesaro, Ravenna e Rimini.

Inoltre, altri due aspetti da rilevare riguardano: il primo, un 17% di enti che, pur individuando le categorie di *stakeholder* non indicano né forme né modalità di coinvolgimento. Fanno parte di questo 17% i comuni di Alessandria, Ancona, Belluno, Messina, Torino e Varese.

Il secondo aspetto riguarda un 38% di enti che nell'elaborazione del Bilancio Sociale non riportano alcun tipo di informazione circa il proprio rapporto con gli *stakeholder*. In questi casi è facile riscontrare l'adozione di posizioni di principio, in cui si evidenzia il ruolo e l'importanza degli *stakeholder* e la necessità dei processi partecipativi, ma non si fornisce nessuna altra informazione più concreta.

Un caso a parte rappresenta il bilancio sociale del comune di Venezia, nel quale né nella parte introduttiva, né nella presentazione, è fatto esplicito riferimento ad un coinvolgimento degli *stakeholder*, se non un generico riferimento ai cittadini i quali possono ritrovare nel bilancio sociale un utile strumento d'informazione. In particolare di quelle relative all'utilizzo delle risorse. Tuttavia, nella terza parte dello stesso bilancio, è riportato un apposito paragrafo dedicato al bilancio partecipativo ed ai percorsi seguiti dall'ente per coinvolgere i cittadini sulle proposte di utilizzo e di destinazione delle risorse.

4.8. Il sistema degli indicatori come misura di integrazione del bilancio sociale

Si è più volte detto, nel corso del presente lavoro, che il Bilancio Sociale oltre ad essere uno strumento di comunicazione svolge una importante funzione di guida e di indirizzo per il vertice aziendale. I risultati descritti in Bilancio Sociale, infatti, devono essere considerati, per chi amministra la cosa pubblica, non un traguardo ma piuttosto un punto di partenza o, quantomeno, un punto di riferimento per impostare politiche di miglioramento della performance. Tutto questo, è stato detto più volte, deve essere considerato in una visione d'insieme, in cui risultati ed obiettivi siano il frutto di una attività programmatica coordinata tra l'ente ed i propri interlocutori. In questo modo il documento di rendicontazione sociale diventa strumento di raccordo e di sintesi tra la volontà di chi governa e le aspettative dei portatori d'interessi.

Affinché il Bilancio Sociale assuma la dimensione d'insieme, è necessaria una forte presa di coscienza relativamente alla sua importanza, non solo da parte dei vertici aziendali, ma anche da parte dell'intera struttura organizzativa. Il Bilancio Sociale deve essere vissuto con la stessa tensione politica e amministrativa con la quale viene ad essere vissuto il Bilancio Finanziario di previsione.

Del resto, sebbene si tratti di due documenti dalla differente natura giuridica (autorizzatoria quella del bilancio di previsione, riepilogativa con carattere discrezionale quella del bilancio sociale), tra i due documenti esiste una forte interdipendenza, nel senso che i risultati del bilancio sociale rappresentano un elemento di raffronto con le previsioni del periodo precedente, ma anche una base di riferimento per l'attività previsionale e programmatica per il futuro.

In questo senso si ritiene che il bilancio sociale deve essere integrato all'interno del sistema di rendicontazione, di programmazione e di controllo dell'attività dell'ente. In questo modo è possibile raggiungere due obiettivi principali:

1.il primo riguarda la possibilità di illustrare, coerentemente ai dati finanziari del bilancio di previsione, gli aspetti non economici dei risultati ottenuti. Questi ultimi non vengono spiegati dalla documentazione contabile tradizionale che, oltretutto, utilizza un linguaggio troppo tecnico e di difficile interpretazione.

2.il secondo obiettivo riguarda la possibilità che il Bilancio Sociale dia nuovo significato alla azione amministrativa ponendosi al servizio dei processi decisionali.

Sulla base di queste considerazioni si può ritenere, inoltre, che un sistema di rendicontazione sociale integrato con quello economico-patrimoniale favorisca la formazione di una struttura informativa più esaustiva e completa, rivolta in modo particolare a determinare l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa. In questo caso il sistema degli indicatori contabili acquisisce una rilevanza notevole nell'ambito dei processi conoscitivi e decisionali, in quanto essi rappresentano gli strumenti più adeguati, frutto dell'accordo collaborativo tra amministratori e stakeholder, per misurare la performance aziendale in funzione sia degli obiettivi programmati, sia delle attese manifestate.

La ricerca, prendendo spunto da queste premesse, ha voluto indagare la dimensione di questa consapevolezza tra gli enti locali esaminati. Cioè, in che misura il bilancio sociale (e la relativa contabilità sociale) può ritenersi uno strumento integrato con il sistema di programmazione e controllo dell'ente. Si è cercato di analizzare questo aspetto attraverso due strade.

1. La prima, quella di verificare se i bilanci sociali effettuano un raffronto tra risultati e obiettivi programmatici. In particolare si è analizzato se i bilanci espongono in modo sintetico e chiaro, per ciascuna area rendicontata, il grado di coerenza tra quanto rendicontato e quanto programmato. Questa prima linea d'analisi si fonda sul principio che l'esposizione dei risultati in funzione degli obiettivi, costituisca un elemento da cui presumere l'esistenza di una base informativa integrata sulla quale è stato costruito il bilancio sociale. Obiettivi e traguardi di breve e lungo periodo costituiscono l'oggetto di altri strumenti di programmazione, previsti dalla normativa: il Piano Economico Generale (P.E.G.), la Relazione Previsionale e Programmatica (R.P.P.), il Piano di Intervento delle Opere Pubbliche, il Bilancio Pluriennale. L'indicazione di tali obiettivi nel Bilancio Sociale, in qualità di elementi di raffronto con i risultati dell'azione amministrativa, lascia presagire uno stretto legame tra quest'ultimo e i gli strumenti di rendicontazione contabile.

2. La seconda strada riguarda il sistema degli indicatori utilizzati. In particolare si è analizzato com'è stata concepita la struttura degli indicatori e quale direzione informativa assume. Ci si è chiesti se gli indicatori utilizzati forniscono delle informazioni di carattere generale o se invece, assumendo un carattere più particolareggiato, consentono di verificare il grado di efficienza e di efficacia della gestione. In questo caso si è partiti dal presupposto che una struttura informativa si presenta piuttosto scarna quando il sistema di rendicontazione sociale non è integrato con quello contabile tradizionale, in quanto la raccolta delle informazioni risulterebbe scoordinata rendendo meno agevole il loro reperimento ai fini dell'elaborazione del Bilancio Sociale. Viceversa, un sistema contabile integrato non solo garantirebbe un maggior coordinamento nella raccolta dei dati, quanto fornirebbe una mole informativa più esaustiva diretta a rendere conto, in particolare, dell'efficacia e dell'efficienza amministrativa.

4.8.a - Analisi del dato programmatico nell'esposizione informativa

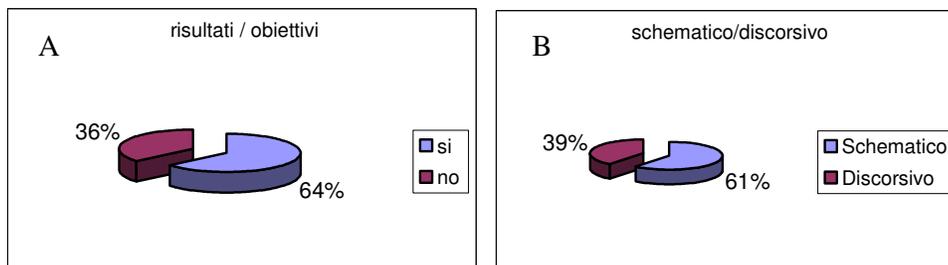
Per quanto riguarda il primo aspetto di analisi, si è cercato di verificare se i bilanci sociali nell'esposizione dei risultati effettuano o meno un confronto con quelli che sono gli obiettivi programmatici di partenza o di inizio mandato.

Il raffronto con gli obiettivi serve a dare senso critico alle informazioni fornite e a misurare la dimensione degli sforzi compiuti, soprattutto in termini di coordinamento dell'azione amministrativa.

Gli esiti ottenuti presentano, in questo caso, un minor grado di differenziazione, in quanto buona parte dei bilanci esaminati fornisce una esposizione dei risultati che tiene conto degli impegni assunti con gli *stakeholder*.

Infatti dal grafico n. 11, si evince come il 64% degli enti esaminati espone i risultati fornendone un immediato raffronto con le linee programmatiche e gli obiettivi di breve periodo prefissati, mentre un 36% espone i risultati come frutto dell'attività amministrativa svolta, senza introdurre elementi di raffronto o di paragone (riquadro A).

Grafico 11 – Rendicontazione dei risultati in raffronto con gli obiettivi



Vi è da precisare, però, che nell'ambito del primo gruppo di enti, non tutti rendono la lettura del documento di immediata consultazione.

Infatti, mentre in alcuni casi la lettura del bilancio risulta agevole grazie alla capacità di esporre in sequenza le strategie, gli obiettivi e i risultati, rendendo d'immediata percezione il dato esposto, in altri casi invece l'esposizione dei dati è meno sintetica e molto più discorsiva, ed è quindi richiesta una lettura più attenta e meno immediata.

Inoltre, mentre nei primi l'accostamento tra i risultati e gli obiettivi è effettuato per ogni linea d'azione o ambito d'intervento, rendendo il documento abbastanza schematico nell'impostazione e quindi molto pratico per la ricerca delle in-

formazioni, nei secondi casi, invece, la natura discorsiva e poco schematica del bilancio rende meno pratico il documento, ma non per questo meno esaustive le informazioni contenute.¹⁵⁹

Dal grafico n. 11, si evince che di quel 64% che confronta obiettivi e risultati il 61% lo fa servendosi di una modalità comunicativa molto schematica e sintetica, grazie alla quale risultano poste in sequenza logica, per ogni linea d'intervento le strategie, gli obiettivi, gli interventi ed i risultati (riquadro B).

Nelle figure che seguono si riportano gli schemi di due bilanci sociali, quello del comune di Alessandria e quello del comune di Rovigo (figura n. 15), nei quali la misura del dato risultati/obiettivi è di immediata percezione.

4.8.b - Analisi della struttura degli indicatori

Il sistema degli indicatori negli enti locali è molto vasto ed articolato. Esso dipende dal fatto che l'attività dell'ente è altrettanto vasta e complessa e, di conseguenza, i risultati ottenuti non sempre possono essere tradotti in numeri o indici, soprattutto quando si tratta di rendicontare la "socialità" di un dato. In alcuni casi è necessario l'utilizzo di indicatori di natura descrittiva o qualitativa per illustrare la dimensione del risultato raggiunto.

Inoltre, quando la individuazione degli indicatori è il frutto di una propedeutica attività di confronto e di dialogo, diventa naturale che si passi da una struttura informativa standardizzata ad una appositamente costruita per rispondere alle attese dei portatori d'interesse.

Si è cercato, nel presente lavoro, di indagare, per ogni bilancio sociale, come è strutturato il proprio sistema di indicatori, cercando di definire a priori, sulla base degli standard di rendicontazione sociale più diffusi, il tipo di informazioni che ci si attenderebbe all'interno di un bilancio sociale.

¹⁵⁹ Al fine di rendere il bilancio sociale efficace dal punto di vista della comunicazione, alcuni enti hanno adottato una differente colorazione dello sfondo delle pagine, in funzione degli ambiti di rendicontazione o delle tipologie di risultati descritti. Si veda a tal proposito il Bilancio Sociale del comune di Novara. Bilancio Sociale comune di Novara (2005)

Figura 15 – Pagine di Bilancio Sociale del comune di Rovigo (sx) e del comune di Alessandria (dx)

Il Bilancio di Sostenibilità **COMUNE DI ROVIGO**

1.2 Istruzione, educazione e Politiche per i giovani

Gli Impegni principali

- Sperimentare percorsi formativi per favorire un passaggio graduale dei bambini dall'asilo nido alla materna e dalla materna alla scuola elementare, favorendo progetti di continuità.
- Sviluppare iniziative integrative nell'ambito delle attività degli asili nido per offrire spazi educativi non tradizionali che valorizzino l'esperienza dei nonni a fini educativi.
- Promuovere spazi ludico-educativi nelle scuole elementari e medie inferiori.
- Favorire il confronto tra Istituzioni locali, scuola e mondo del lavoro per promuovere una offerta formativa adeguata e forme di incontro della domanda-offerta di lavoro.
- Sostenere le scuole materne private e agevolare le famiglie durante la crescita dei propri figli.

Le principali attività realizzate negli anni 2002-2004

- > **Continuità nido-scuola dell'infanzia**
La finalità del progetto è stata quella di sperimentare attività volte a promuovere un passaggio graduale dei bambini dall'ambiente nido a quello della scuola per l'infanzia. Le attività realizzate comprendono lo scambio di informazioni educative tra insegnanti delle diverse scuole, laboratori pratici e visite presso le scuole, incontri e scambio di informazioni tra insegnanti e genitori.
- > **Iniziativa ludiche e ricreative innovative presso gli asili nido**
Sono proseguite le attività di biblioteca presso entrambi gli Asili Nido comunali con attività:
 - educative, svolte dalle educatrici con i bambini dai 2 ai 3 anni con l'utilizzo delle varie tipologie di libri per la prima infanzia;
 - di prestito libri alle famiglie.
 Parallelamente si è anche proceduto con l'aggiornamento periodico della biblioteca, con nuovi acquisti e tramite donazioni.
Sono state inoltre sperimentate attività di animazione e spazi ludico-ricreativi in estate.
- > **Nidi aperti**
Presso il Nido Buonarroti sono stati organizzati incontri aperti ai genitori durante l'orario della merenda per permettere ai genitori di conoscere l'ambiente e favorire l'inserimento dei bambini. I nidi sono stati inoltre presenti al Salone dell'orientamento per meglio far conoscere il servizio e offerto e le metodologie didattiche utilizzate.
- > **Progetto nonni**
Nell'ambito del servizio "spazio gioco di tutti i colori" è stato sperimentato presso le scuole materne il "progetto nonni", nel quale l'esperienza dei "nonni" viene utilizzata a fini educativi.

RELAZIONE SOCIALE AREA 2 - Quarta della Via LA CITTÀ EDUCATIVA

STRATEGIE	OBIETTIVI 2009	REALIZZAZIONE	BENEFICIARI
RIQUALIFICARE GLI SPAZI SCOLASTICI	✓ Realizzare interventi di adeguamento degli edifici scolastici	<ul style="list-style-type: none"> ➢ Previsti oltre 6 milioni di Euro per i seguenti lavori: <ul style="list-style-type: none"> - terminati gli interventi alla Media Affini, la copertura della scuola Ricordi e del Villaggio Europa, e la facciata dell'edificio; - in corso i lavori alla Scuola di Valle San Bartolomeo; - in gara l'affidamento dei lavori per la Scuola Morando e i nidi di Casalegruccia e Casolna Carnevali; - in fase progettuale ato di esecuzione i nidi del Quartiere Crieto e presso la Scuola Cavour. 	Popolazione scolastica Operatori educativi
RIQUALIFICARE LE AREE VERDI SCOLASTICHE E SPESE DIVERSE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Manutenzione di tutte le aree verdi delle scuole comunali e di tutti gli edifici scolastici di pertinenza comunale ✓ Sostituzione di arredi scolastici e beni obsoleti 	<ul style="list-style-type: none"> ➢ La manutenzione di tutte le aree verdi delle scuole comunali e di tutti gli edifici scolastici di pertinenza comunale ha comportato una spesa totale pari a € 76.880,00 ➢ La sostituzione e/o acquisto ex novo di arredi scolastici e beni in genere per le Scuole di ogni grado e ordine ha impegnato l'Amministrazione Comunale per € 147.487,80 ➢ Per le scuole di ogni ordine e grado sono stati acquistati beni di consumo per complessivi € 220.000,00 ➢ Per le scuole materne comunali dell'infanzia sono stati forniti beni di consumo o servizi per un importo complessivo pari a € 87.767,88 ➢ Per le scuole materne statali dell'infanzia sono stati forniti beni di consumo o servizi per un totale di € 64.941,45 	Bambini in età prescolare Popolazione scolastica Operatori educativi



Un Nido Comunale

Naturalmente, la premessa iniziale, circa la complessità del sistema degli indicatori negli enti locali, attribuisce consapevolezza al fatto che ogni struttura, in relazione alle aree rendicontate e agli obiettivi che intende perseguire, può costruire una propria base informativa differente da altre strutture, pienamente valide ed utili dal punto di vista sia della comunicazione che della gestione.

Tuttavia, quello che si è voluto indagare non è tanto quali indicatori sono stati utilizzati, ma se dalla tipologia di indicatori è possibile desumere un certo grado di integrazione tra la contabilità sociale e gli altri sistemi di rendicontazione, in particolare quella economico-patrimoniale, legata all'ambito della programmazione e del controllo.

La prima tipologia di indicatori analizzati è quella diretta a rendere conto della dimensione dell'attività svolta, che si possono definire come "indicatori di attività".

Più che di indicatori, sarebbe corretto parlare di "valori" espressi in termini assoluti, che testimoniano il traguardo raggiunto dal punto di vista quantitativo.

Gli indicatori qui considerati sono:

- N. ore lavorative,
- N. addetti ad un servizio,
- N. pratiche istruite,
- N. utenti di un servizio,
- Km quadrati serviti (opp. n. pasti consumati) rilevanza del servizio
- Altri indicatori

Occorre precisare che questi indicatori sono stati presi in considerazione solo a titolo d'esempio, in quanto indicati dagli standard di rendicontazione sociale e dalla dottrina più diffusa. Inoltre, proprio in previsione del fatto che gli indicatori possono essere diversi, è stata prevista una categoria residuale di "Altri indicatori".

La seconda tipologia di indicatori analizzati, è quella diretta a misurare l'efficacia dell'azione amministrativa. In questo senso, si è analizzato se i singoli

bilanci misurano la propria capacità di raggiungere un risultato prestabilito e attraverso quali indicatori lo fanno.¹⁶⁰

Gli indicatori che, in linea di massima, sono stati considerati sono:

Unità di servizio offerte / Unità di servizio programmate	Si tratta di un indicatore che si rivolge verso l'interno della struttura. Esso misura la capacità dell'ente di offrire un servizio o una serie di servizi mediante l'utilizzo del numero di unità operative programmate.
Domande soddisfatte / Domande pervenute	Questo indicatore misura la capacità dell'ente che eroga un servizio, di soddisfare la domanda che si è palesemente manifestata.
N. utenti effettivi / N. utenti potenziali	In questo caso, l'indicatore misura la capacità di rispondere alla domanda potenziale, cioè sia a quella domanda palesemente espressa sia a quella che, per diverse ragioni, potrebbe non essersi espressa ma che, in presenza di condizioni di partenza differenti, potrebbe manifestarsi.
N. reclami / N. servizi erogati	L'indicatore sopra indicato misura il grado di soddisfazione con il quale viene ad essere accolta l'erogazione del servizio.
Altri indicatori	In tale categoria vi rientrano tutte le tipologie di indicatori che si discostano dai precedenti ma che comunque costituiscono una base informativa importante

La terza tipologia analizzata, infine, ha riguardato quegli indicatori diretti a misurare l'efficienza della gestione. Tra questi indicatori quelli che comunemente ci si attenderebbe di trovare sono:

¹⁶⁰ Gli indicatori di efficacia come ci suggeriscono Farneti e altri, cfr. Farneti G. – Mazzara L. – Savioli G. (1996), possono riguardare sia mutamenti indotti nel benessere dei cittadini (miglioramento dello stato di salute, delle condizioni abitative, dei livelli culturali o di istruzione, dei livelli occupazionali) ovvero mutamenti della qualità con cui i servizi vengono erogati. Tuttavia, nel caso dei servizi pubblici locali dato che il miglioramento della qualità è strumentale rispetto al miglioramento del benessere, i due aspetti del problema possono essere essenzialmente coincidenti. Cfr. France G. (1988)

Totale costo del lavoro / numero addetti	Questo indicatore misura quanto costa mediamente una unità lavorativa. Può essere riferito all'intera struttura, ma è possibile trovarlo in riferimento ad una singola struttura, settore o area di rendicontazione.
Totale costo del servizio / numero di abitanti	Questo indicatore misura il costo medio pro-capite di un servizio.
Totale costo del servizio / numero utenti	In questo caso, il costo medio del servizio è determinato in rapporto non al totale degli abitanti ma in rapporto al numero di coloro che usufruiscono del servizio
N. utenti di un servizio / N. addetti di un servizio	Infine, questo indicatore fornisce informazioni relativamente all'efficiente utilizzo delle risorse umane. Misura il numero medio di utenti raggiunto dal servizio, per ciascun addetto. A parità di condizioni, un indicatore più elevato implica maggiore produttività.
Altri indicatori	In tale categoria vi rientrano tutte le tipologie di indicatori che si discostano dai precedenti ma che comunque costituiscono una base informativa importante

Il quadro esaminato appare in modo dettagliato nelle tavole che seguono (tavv. 37, 38, e 39), ed è stato successivamente rappresentato in modo sintetico dai grafici nn. 10 e 11.

Tavola 38 - Indicatori di attività: dimensione dell'attività svolta

	N. ore lavorative	N. addetti di un servizio	N. pratiche istruite	N. utenti di un servizio	Rilevanza del servizio (Km quadrati serviti opp. n. pasti consumati)	Altri indicatori
Alessandria	-	√	-	√	-	ambientali
Ancona	-	-	√	√	√	-
Aosta	-	√	-	√	√	√
Asti	-	-	-	√	√	√
Belluno	-	-	-	√	√	-
Bologna	√	-	√	√	√	√
Brescia	-	-	-	√	√	% SAL
Cremona	-	√	-	√	√	% SAL
Ferrara	√	√	-	√	√	√
Forlì	-	√	-	√	√	√
Genova	-	√	-	√	-	-
Macerata	-	-	-	√	√	-
Mantova	-	-	√	-	√	-
Messina	-	-	√	-	√	√
Monza	-	-	-	-	-	% SAL
Novara	-	-	-	√	√	√
Olbia	-	√	√	√	√	-
Padova	-	√	√	-	-	-
Palermo	-	√	√	√	-	√
Perugia	-	-	√	√	√	√
Pesaro	√	√	√	√	√	√
Pescara	-	-	-	-	-	-
Piacenza	-	-	-	√	-	-
Pistoia	-	-	-	-	-	√
Pordenone	√	√	√	√	-	% SAL
Ragusa	√	√	√	√	√	√
Ravenna	-	-	-	√	√	√
Reggio E.	-	√	-	√	√	√
Rimini	-	√	√	√	√	√
Rovigo	√	-	-	√	√	√
Siena	-	-	√	√	√	√
Terni	-	-	-	-	-	-
Torino	-	-	√	√	√	-
Trieste	√	-	-	√	-	√
Varese	-	√	√	√	√	√
Venezia	-	-	√	√	√	√

Tavola 39 - Indicatori di efficacia: dimensione dell'efficacia (risultati conseguiti/obiettivi programmati)

	Unità di servizio offerte/ Unità di servizio programmate	Domande soddisfatte / Domande pervenute	Domande accolte / Domande potenziali	N. utenti effettivi / N. utenti potenziali	N. reclami / N. servizi erogati	Altri indicatori
Alessandria	-	-	-	-	-	-
Ancona	-	√	-	-	-	-
Aosta	-	√	-	-	-	-
Asti	-	-	-	-	-	-
Belluno	-	-	-	-	-	-
Bologna	-	-	√	√	-	√
Brescia	-	√	-	-	-	-
Cremona	-	√	-	-	-	-
Ferrara	-	√	-	-	-	-
Forlì	-	√	-	-	-	-
Genova	-	√	√	√	-	-
Macerata	-	-	-	-	-	-
Mantova	-	-	-	-	-	-
Messina	-	-	-	-	-	-
Monza	-	-	-	-	-	-
Novara	-	-	-	-	-	-
Olbia	-	√	-	-	-	-
Padova	-	√	-	-	-	-
Palermo	-	√	-	-	√	√
Perugia	-	-	-	√	-	√
Pesaro	-	√	√	-	-	√
Pescara	-	-	-	-	-	-
Piacenza	-	-	-	-	-	-
Pistoia	-	-	-	-	-	-
Pordenone	-	√	-	-	-	-
Ragusa	-	√	-	-	-	-
Ravenna	-	√	-	√	-	√
Reggio E.	-	-	-	-	-	-
Rimini	-	-	-	-	-	-
Rovigo	-	√	-	-	-	-
Siena	-	-	-	-	-	-
Terni	-	-	-	-	-	-
Torino	-	-	-	-	-	-
Trieste	-	-	-	-	-	-
Varese	-	-	-	-	-	-
Venezia	-	√	√	-	-	-

Tavola 40 - Indicatori input/output: dimensione dell'efficienza

	Totale costo del lavoro / numero addetti	Totale costo del servizio / numero di abitanti	Totale costo del servizio / numero utenti	n. utenti di un servizio / n. addetti di un servizio	Altri indicatori
Alessandria	-	-	-	-	-
Ancona	-	-	√	-	√
Aosta	-	-	-	-	-
Asti	-	-	-	-	-
Belluno	-	-	-	-	-
Bologna	-	-	-	-	√
Brescia*	-	√	-	-	-
Cremona	-	-	-	√	-
Ferrara	-	-	-	-	-
Forlì	-	-	-	-	-
Genova*	-	√	-	-	√
Macerata	-	-	√	-	-
Mantova	-	-	-	-	-
Messina	-	-	-	-	-
Monza	-	-	-	-	-
Novara	-	-	-	-	-
Olbia	-	-	-	-	-
Padova	-	-	-	-	-
Palermo	-	-	√	-	√
Perugia	√	-	√	-	√
Pesaro	-	-	√	-	√
Pescara	-	-	-	-	-
Piacenza	-	-	-	-	-
Pistoia	-	-	-	-	-
Pordenone	-	√	-	-	√
Ragusa	-	-	√	-	√
Ravenna	-	-	-	-	-
Reggio Emi-	-	-	-	-	-
Rimini	-	-	-	-	-
Rovigo	-	-	-	-	-
Siena	-	-	√	-	-
Terni	-	-	-	-	-
Torino	-	-	-	-	-
Trieste	-	-	-	-	-
Varese	-	-	-	-	-
Venezia	-	-	-	-	-

La situazione che emerge dall'analisi che viene analiticamente indicata nelle tavole nn. 37, 38 e 39 sopra riportate, ci fornisce un quadro piuttosto interessante circa il dato relativo al sistema degli indicatori utilizzati dagli enti nell'elaborazione del Bilancio Sociale.

Sulla base delle premesse fatte precedentemente, circa la elevata varietà dei dati e delle informazioni fornite dai Bilanci Sociali, si è cercato di sintetizzare, in una analisi comparativa, gli aspetti più significativi, in modo da fornire un quadro unitario circa la composizione strutturale del sistema dei Bilanci Sociali che riguardano gli Enti Locali.

Nella tavola n. 37 sono riportati degli **indicatori di attività** “tipo” e, per ciascun ente, è stato verificato se tali indicatori sono utilizzati o meno.

Nella tavola n. 38 sono riportati degli **indicatori di efficacia** “tipo” e, anche in questo caso, per ciascun ente, si è verificato se tali indicatori sono utilizzati o meno.

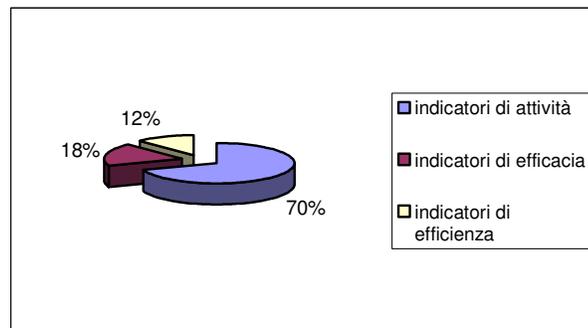
Nella tavola n. 39 sono riportati degli **indicatori di efficienza** “tipo” e si è proceduto come nei casi precedenti.

In ciascuna tavola è stata riportata una colonna denominata “Altri indicatori”, nella quale sono confluiti quegli indicatori dal carattere particolare, che riflettono un particolare tipo di informazione, una determinata situazione, e che sono generalmente utilizzati solo dall’ente oggetto di studio.

La lettura di queste tavole sarà commentata con l’ausilio dei grafici che seguono (Graff. 12 e 13).

Il primo dato che emerge (rappresentato nel grafico n. 12) è che circa il 70% della mole informativa derivante dalla struttura degli indicatori presenti nei bilanci analizzati, è rappresentato da indicatori di attività, mentre un 18% da indicatori di efficacia e solo un 12% da indicatori di efficienza.

Grafico 12 - Composizione degli indicatori presenti nei Bilanci Sociali



La maggior parte degli enti locali indirizza il proprio sistema informativo, principalmente, verso la dimensione della attività svolta. Del resto appare naturale che in un processo di comunicazione il primo aspetto che si tende a mettere in risalto, soprattutto nell'ambito delle amministrazioni pubbliche, è "cosa si è prodotto". Tranne qualche caso, come ad esempio il comune di Monza o quello di Pistoia, dove il sistema degli indicatori si presenta piuttosto ridimensionato (come si può vedere nella tavola 37), in tutti gli altri casi gli indicatori di attività acquisiscono una dimensione considerevole. Soprattutto se si considera la dimensione degli "Altri indicatori". Infatti in questo caso sono numerosi gli altri tipi di indicatori utilizzati, in particolare quelli che si riferiscono alla percentuale di realizzazione delle opere pubbliche (Stato Avanzamento Lavori, SAL) o quelli che si riferiscono ad aspetti prettamente ambientali, come ad esempio superficie di km quadrati destinati al verde pubblico, percentuali di inquinamento ed altri.

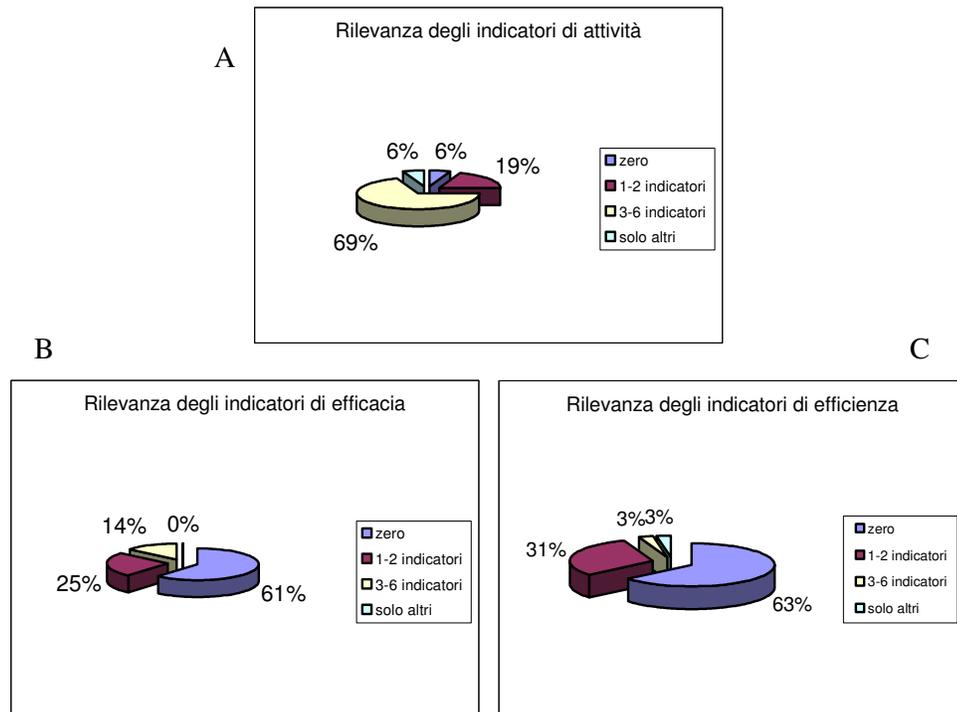
Di ben altro avviso si presenta la situazione nel caso degli indicatori di efficacia e di efficienza. In questi casi, infatti, il discorso cambia. La presenza di tali indicatori all'interno dei bilanci sociali tende a ridursi, nel senso che non tutti i Bilanci Sociali completano le informazioni, circa i risultati raggiunti, con l'illustrazione di ulteriori dati o chiavi interpretative. Questo accade non tanto quanto bisogna rendicontare la capacità di soddisfare la domanda di un determinato bisogno (efficacia), quanto piuttosto, bisogna rendere conto del sacrificio economico associato ad un determinato risultato (efficienza).

Infatti non sono molti i Bilanci Sociali che si soffermano a definire ad esempio, qual è il costo medio pro-capite, o il costo medio pro-utente, o il costo medio per addetto, di un determinato servizio, sebbene queste informazioni potrebbero essere fornite da un adeguato sistema di controllo di gestione. Inoltre, vi è da far presente che, mentre in alcuni casi il costo medio di un determinato servizio è espressamente definito, in altri, come ad esempio nel caso del comune di Ragusa, il dato lo si desume, senza che il Bilancio ne faccia esplicito riferimento, dalla presenza congiunta di informazioni del tipo "spesa per servizio erogato" e "numero utenti".

Di conseguenza, si può affermare che la propensione a fornire diverse chiavi di lettura dei dati tende a ridursi quando si tratta di illustrare pienamente l'economicità della gestione.

Tale affermazione viene suffragata da un'ulteriore analisi dei dati tratti dai Bilanci Sociali, ed illustrati nel grafico n. 13. Per ciascun bilancio è stata analizzata la numerosità degli indicatori utilizzati.

Grafico 13– Numerosità degli indicatori utilizzati



Consapevoli che la numerosità del dato non sia indice di migliore qualità dell'informazione, ma manifesti, quantomeno, una certa apprensione verso l'importanza della comunicazione e rappresenti, comunque, un ulteriore punto di vista, si è valutato, per ciascuna tipologia, quanti indicatori sono stati utilizzati. In questo caso sono stati previsti 4 ipotesi.

1. Quella in cui nel bilancio non sia presente alcun indicatore del "tipo" analizzato.
2. Quella in cui gli indicatori siano soltanto uno o due.
3. Quella in cui gli indicatori varino da tre a sei.

4. Quella in cui gli indicatori pur presenti rientrano unicamente nella categoria di quelli che sono stati precedentemente definiti “Altri indicatori” (Graf. 13) è emerso che quasi il 70% dei bilanci sociali analizzati utilizza da tre a sei (in alcuni casi anche di più) indicatori di “attività”, mentre il 19% ne utilizza almeno 1 o 2 indicatori, a testimonianza della rilevanza riscontrata per questo tipo di indicatore. La parte restante (il 12%), o non presenta affatto indicatori di questo tipo (6%), oppure presenta altri indicatori, diversi da quelli considerati ai fini del presente lavoro (6%) (riquadro A).

In maniera opposta si presenta il dato quando si analizzano gli indicatori di efficacia e quelli di efficienza.

Nel primo caso, si può riscontrare che nel 61% dei bilanci analizzati, non è presente alcun indicatore di efficacia di quelli considerati ai fini del presente lavoro. Né, del resto, sono presenti, indicatori di efficacia diversi da questi. La restante parte, invece, pari al 39%, è composta da un 14% che presenta 1 o 2 indicatori di efficacia e da un 25% che ne presenta da 3 a 6 (riquadro B).

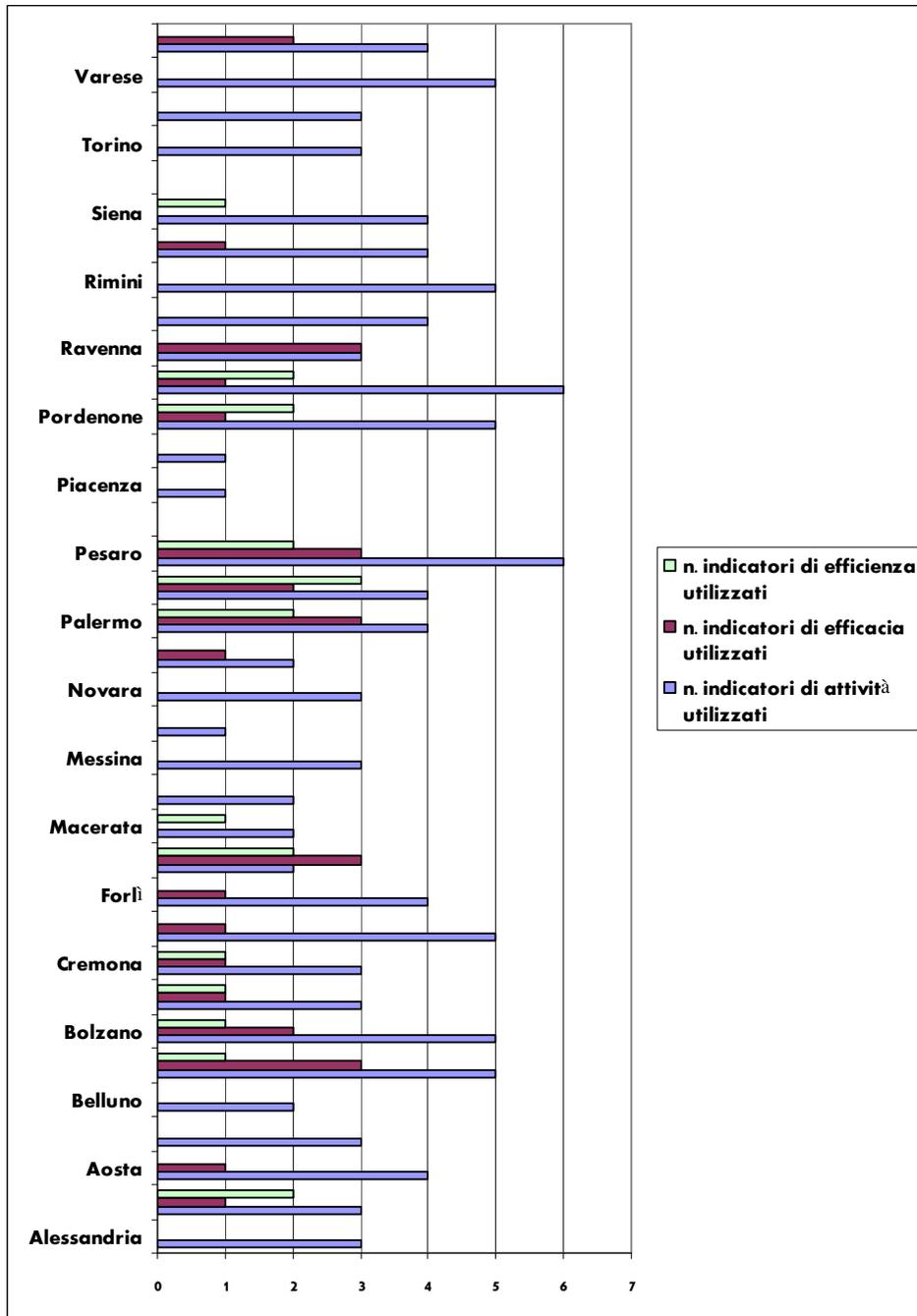
Nel secondo caso, quasi simile a quello appena esposto, i bilanci sociali che non fanno alcun riferimento alla situazione di efficienza sono pari al 63%. Mentre quelli che utilizzano indicatori di efficienza diversi sono pari al 3%. Solo un 34% dei bilanci esaminati concentra le proprie informazioni sugli aspetti legati all’efficienza gestionale e, per il 31%, lo fa utilizzando uno o due indicatori.

Il quadro che ne emerge, in sostanza, evidenzia la volontà da parte degli enti di impostare una nuova forma di dialogo e di confronto con i vari interlocutori. Però, mentre in alcuni casi questa volontà tende in alcuni casi a concretizzarsi in un sistema di indicatori molto articolato e composito, che lascia presagire la realizzazione di un sistema di rendicontazione sociale integrato con gli altri sistemi di rendicontazione e, soprattutto, collocato coerentemente tra gli strumenti della programmazione e controllo, in altri casi il sistema degli indicatori tende ad assumere un aspetto per certi versi ridimensionato. L’aspetto che emerge con evidenza è che la maggior parte degli enti tende a rendere prioritario ciò che è stato realizzato, le cose fatte. Meno evidente è la propensione a rendicontare se ciò che è stato fatto è in linea con quanto programmato e se è condiviso dalla collettività. Così come ap-

pare poco evidente la propensione a rendere conto del corretto ed efficiente utilizzo delle risorse.

Si riporta di seguito la figura in cui è riepilogata la composizione della struttura dei Bilanci Sociali per ciascun ente considerato e che fornisce una rappresentazione maggiormente dettagliata della situazione.

Grafico 14 – composizione della struttura degli indicatori dei Bilanci Sociali



4.9. Analisi conclusive e spunti di riflessione

Alla luce del presente lavoro di ricerca, è possibile effettuare alcune riflessioni sul sistema di rendicontazione sociale negli enti locali ed individuarne alcuni elementi di forza e di debolezza.

Una prima riflessione da fare è che la rendicontazione sociale, e quindi l'implementazione di un sistema di responsabilità sociale, per quanto possa ritenersi affermato nelle aziende private di grande dimensioni, non risulta assumere un carattere naturale e spontaneo, come ci si aspetterebbe da enti che per definizione producono valore sociale.

Tuttavia, la tendenza è quella di una diffusione lenta ma costante, che coinvolge, dal punto di vista geografico soprattutto l'area centro-settentrionale del Paese. Le cui ragioni potrebbero essere dovute ad un effetto imitazione, ad una diversa cultura che caratterizza le aree territoriali, ma anche ad una maggiore interazione tra il sistema degli enti locali e il mondo accademico universitario, che ha consentito la diffusione di tematiche innovative ed il confronto con professionalità che hanno competenze e forma mentis differenti.

Dato questo elemento di distinzione territoriale, una seconda riflessione da fare riguarda la modalità con la quale si presenta la struttura del bilancio sociale e la sua capacità di valere quale strumento della gestione.

Dal lavoro è emerso che la struttura ed il contenuto dei bilanci sociali analizzati si presentano molto variegati e spesso assumono la rilevanza di strumento di informazione.

Il dato che emerge con evidenza vede il bilancio sociale assumere le sembianze di uno strumento di informazione a carattere unilaterale, eludendo la finalità che gli è propria: e cioè quella comunicativa, di carattere bilaterale, che presuppone il coinvolgimento degli interlocutori.

Tuttavia è possibile ravvisare degli elementi di forza, oltre quelli di debolezza, dall'attuale sistema di rendicontazione sociale degli enti locali.

I punti di forza del sistema, che sono emersi dal presente lavoro sono:

- una elevata capacità a rappresentare la propria identità
- una efficace capacità comunicativa sui risultati raggiunti (ciò che si è fatto)
- una altrettanto efficace capacità informativa sull'utilizzo delle risorse

Per quanto riguarda il primo dei tre punti di forza, vi è da dire che, tranne in qualche caso, quasi tutti gli enti utilizzano il bilancio sociale per ritrovare e trasmettere una propria identità.

Alcuni ripercorrono le radici storiche e culturali della città, altri invece puntano a creare una sintonia d'intenti con gli *stakeholder* mettendo in evidenza:

- le variabili più importanti del contesto socio economico in cui operano,
- gli aspetti salienti che caratterizzano l'organizzazione e la *governance* dell'ente,
- le strategie e gli obiettivi a fondamento della gestione.

Il secondo elemento di forza del sistema di rendicontazione è costituito dalla capacità di dare rappresentazione ai risultati raggiunti dalla gestione amministrativa. In questo senso, quasi tutti gli enti mettono in risalto, come sembra naturale, “ciò che si è fatto”. Tradotto nel linguaggio usato nel bilancio sociale significa, rendicontazione dei traguardi raggiunti in relazione ai settori o agli ambiti di riferimento: quindi, km di manto stradale asfaltato, opere di restauro realizzate, recupero del verde pubblico, asili nido aperti, impianti sportivi, iniziative e manifestazioni culturali ed altro. Da cui emerge un ulteriore elemento positivo rappresentato dalla capacità di illustrare i risultati comparativamente alle linee programmatiche e agli obiettivi di partenza.

Un terzo elemento di forza è costituito dal fatto che i bilanci sociali presentano, generalmente, un quadro sintetico e riepilogativo riguardante le risorse finanziarie, fornendo in questo modo il resoconto di come sono state utilizzate le risorse.

In alcuni casi la rendicontazione delle spese e delle entrate avviene tramite l'esposizione di un quadro riassuntivo generale, che non è altro che una trasposizione dei dati del rendiconto finanziario, senza ulteriori analisi se non un commento descrittivo al riquadro medesimo.

In altri casi, si supera questa dimensione che appare un po' minimalista, e si fornisce una serie di informazioni complementari che, derivando dalla elaborazione dei dati di bilancio, forniscono ulteriori chiavi di lettura, circa il quadro finanziario di riferimento.

Sono infatti diversi gli enti che forniscono ulteriori chiavi interpretative dei dati finanziari, mediante l'utilizzo di prospetti in cui si mettono in risalto aspetti quali l'autonomia finanziaria, l'autonomia tributaria, ed altri ancora.

Gli elementi carenti nel sistema di rendicontazione sociale, e che rappresentano punti di debolezza, sono sostanzialmente due :

- il primo è rappresentato dal fatto che il bilancio sociale, come si accennava precedentemente, non assurge alla dimensione di strumento della gestione, in quanto non si realizza pienamente la funzione di comunicazione a cui dovrebbe tendere;
- il secondo riguarda il fatto che non si forniscono chiave di lettura ulteriori rispetto a quella di natura finanziaria.

Per poter affermare ciò si son presi in considerazione alcuni elementi di analisi, quali ad esempio

- il grado di coinvolgimento degli *stakeholder*,
- la rilevanza informativa,
- la presentazione della metodologia di elaborazione del bilancio,
- il sistema degli indicatori utilizzato,

i quali costituiscono elementi di interpretazione utili per attribuire al bilancio sociale la veste di strumento della gestione.

Dall'analisi è emerso che sono pochi gli enti che coinvolgono nella gestione gli *stakeholder*, che ne valutano le aspettative e in funzione di queste orientano la propria attività.

Infatti, solo in qualche caso il bilancio sociale riporta le modalità di coinvolgimento degli *stakeholder*, e i risultati del dialogo in cui si sono poste a confronto attese e risultati.

In altri casi nel bilancio sociale si riscontra una semplice presa di posizione sul ruolo e l'importanza degli *stakeholder*, senza però andare oltre.

In altri ancora, invece, non si fa riferimento alla figura degli *stakeholder*, intesi come soggetti portatori d'interessi, ben individuati a cui rendere conto, ma ci si rivolge ad una identità astratta che è rappresentata dalla "cittadinanza".

A supporto di queste ultime considerazioni, relativamente al ruolo poco attivo giocato dagli *stakeholder* nel bilancio sociale, vi è il fatto che solo il 50% degli

enti esaminati fornisce qual è stata la metodologia di elaborazione del bilancio sociale, la cui indicazione servirebbe, quantomeno, a dare credibilità e trasparenza al documento medesimo.

Inoltre, l'ampiezza del dato informativo non va oltre la dimensione finanziaria (riconosciuta come punto di forza). Infatti solo una piccola percentuale di enti fornisce informazioni sulla dimensione economica dell'attività e sull'impatto sociale determinato. Ed il sistema degli indicatori si fonda principalmente su elementi di natura descrittiva, rivolti cioè a dare conto dell'esito dell'attività, senza che sia dato riscontro dell'efficacia o dell'efficienza con la quale l'attività è stata condotta.

In conclusione, quello che emerge è un quadro in continuo divenire, che in alcuni casi ha colto nel segno il ruolo e la funzione del bilancio sociale, ma che nel suo complesso ha bisogno di maturare e di acquisire esperienza, soprattutto per quanto riguarda la sua capacità di coinvolgimento.

Del resto, il bilancio sociale è uno strumento la cui introduzione, secondo la dottrina prevalente, richiede un processo lento e costante, e la maggior parte degli enti facenti parte del campione esaminato ha affrontato per la prima volta l'elaborazione del bilancio sociale proprio negli anni più recenti (2004 o 2005).

Tuttavia, si ritiene che i limiti siano legati anche a fattori culturali, dovuti al fatto che gli enti locali, tradizionalmente intesi quali sistemi organizzativi "chiusi", il cui confronto con gli interlocutori avveniva in nome della superiorità giuridica dello Stato, ancora risentono di questa visione "autoritaria", dominante nel periodo precedente il processo di riforma della Pubblica Amministrazione.

Il processo di "aziendalizzazione" in atto dagli anni '90 (e ancora in corso), ha compiuto sforzi rilevanti, se oggi si parla di coinvolgimento dei cittadini nella gestione; tuttavia ancora si avverte la presenza di un formalismo diffuso, diretto a non recepire ciò che la norma non impone per legge. E il bilancio sociale è uno strumento volontario, di utilità estrema per la gestione dell'ente ma la cui adozione tende ad essere rimessa alle sensibilità degli organi di governo oltre che alle risorse dell'ente.

Bibliografia

- AA.VV. (a cura di) (1981) *Responsabilità sociale e bilancio sociale di impresa. Esperienze e prospettive negli Stati Uniti ed in Europa*, Franco Angeli, Milano
- AUCI B. (2002), *Il social audit: uno strumento di rendicontazione sociale*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- BALDARELLI M.G. – SANTI M. – SIGNORI S., (2005) *Chiacchierando con Edward Freeman*, in *Non –Profit*, rivista trimestrale, anno XI, gen.-mar., Maggioli Editore
- BANDETTINI A. (1987), *Spunti di riflessione sulle esperienze dei maggiori paesi europei in tema di bilancio sociale*, in *Saggi di Economia Aziendale per Lino Azzimi*, Giuffrè editore, Milano
- BARCA F. (1994), *Allocazione e riallocazione della proprietà e del controllo delle imprese: ostacoli, intermediari, regole*, in AA.VV., *Il mercato della proprietà e del controllo delle imprese: aspetti teorici ed istituzionali*, Banca d'Italia, 1994;
- BARTOLOMEO M. (2005), *Il framework di reporting Global Reporting Iniziative (GRI). Origini, caratteristiche, critiche* in Rusconi G. – Dorigatti M. (a cura di) *Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli, Milano
- BEARL & MEANS (1933), *The modern corporation and private property*, Commerce Clearing House, New York,
- BERETTA ZANONI A. (1999), *Pianificazione, controllo e bilancio del valore* Giuffrè Editore, Milano
- BORGONOVİ E. (2006), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea s.p.a. Milano
- BORGONOVİ E. (2006), *Responsabilità sociale d'impresa – Prefazione*, in Collana editoriale Management. Corporate Governance, vol. 10, Università Bocconi Editore, Milano

- BOWEN (1953), *Social Responsibility of the Businessman*, Editore Harper & Row, New York.
- BURCHELL S. (1981), *La contabilità sociale: l'evoluzione nel Regno Unito*, in AA.VV. *Responsabilità sociale e bilancio sociale d'impresa*, Franco Angeli, Milano
- CAIAFA R. – PORTADIBASSO F. – PUZZO M. (2006), *Il rispetto dell'etica nell'impresa. I casi Enron e Parmalat a confronto*, Atti del convegno nazionale AIDEA GIOVANI, “La responsabilità sociale negli studi economico-aziendali”, Università degli Studi di Pescara, 24 e 24 Marzo 2006
- CAMPEDELLI B. (2005), *Reporting aziendale e sostenibilità*, Franco Angeli, Milano
- CARNEVALE C. (2005), *L'informazione etico-sociale nella comunicazione d'impresa*, Franco Angeli, Milano
- CESARI M. E GARDELLA E. (2003), *Bilancio sociale tra organizzazione e pianificazione*, in *Sviluppo & Organizzazione* n. 196, marzo-aprile 2003,
- CHARKHAM J. (1989), *Corporate Governance and the Market for Corporate Control of Companies*, Bank of England Panel Papers, n. 25, 1989,
- CODA V. (1991) *Comunicazione e immagine nella strategia d'impresa*, Giappichelli Editore, Torino,
- COMMISSIONE EUROPA (2001), *Libro Verde: Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, <http://www.europa.eu.int>
- CORVI E. – FIOCCA R. (1996) *Comunicazione e valore nelle relazioni d'impresa*, EGEA s.p.a., Milano
- DONALDSON T. – PRESTON LEE E. (1995), *The stakeholder theory of the corporation: concept, evidence and implications*, in *Academy of Management Review*, volume 20, (traduzione italiana: *Stakeholder aziendali*, in *Sviluppo ed Organizzazione*, 1994)
- FARNETI G. – MAZZARA L. – SAVIOLI G. (1996), *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli Editore, Torino
- FARNETI G. – POZZOLI S. (2005), (a cura di) *Il bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale*, IPSOA

- FORESTIERI (1998), *La Corporate Governance negli schemi interpretativi della letteratura*, in Airoldi G. – Forestieri G. (a cura di), *Corporate Governance. Analisi e prospettive del caso italiano*, Etaslibri, Milano
- FRANCE G. (1988), *I servizi del governo locale: misurare la qualità per migliorarla*, CNR, Istituto di studi sulle regioni,
- FRANZONI S. (2004), *La Corporate Governance nell'ente locale*, Franco Angeli, Milano
- FRAY M. (2002), *Il bilancio socio-ambientale e di sostenibilità*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*. Il Sole24ore S.p.A., Milano
- FRAY M. (2005), *Il bilancio socio-ambientale e di sostenibilità*, in Rusconi G. – Dorigatti M. (a cura di) *Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli, Milano
- FREEMAN R.E. (1984), *Strategic Management. A stakeholder approach*, Pitman, Boston,
- FREY M. (2004), *Comunicazione con gli stakeholder e valorizzazione della responsabilità sociale*, in Notizie di POLITEIA, Anno XX, n. 74, 2004
- FRIEDMAN M. (1962), *Capitalism and Freedom*, Chicago University Press, Chicago 1962
- GABROVEC MEI O. (2000), *Misurazione delle performance e modelli solidali d'impresa*, in Vermiglio F. (a cura di), *Nuovi strumenti di comunicazione aziendale. Confronto di esperienze in tema di bilancio sociale*, Giappichelli, Torino
- GABROVEC MEI O. (2002), *Bilancio sociale e valore aggiunto* in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*. Il Sole24ore S.p.A., Milano
- GABROVEC MEI O. (2004), *Valore aggiunto e bilancio sociale: l'esperienza dello standard GBS*, in Rusconi G., Dorigatti M. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli

- GENDER BUDGETING (2005), *Bilanci di genere a Genova. La Provincia e il Comune per scelte a favore di uomini e donne*, progetto Fondo Sociale Europeo, P.O.R. Liguria, documento disponibile su www.genderbudget.it
- GRAY R. H. (2000), *Current developments e trend in social e environmental auditing, reporting e attestation: a review e comment*, in International Journal of auditing, 4 (3), november
- GRAY R. H. (2005), *Il Social and Environmental Accounting and Reporting: da speranza a sfida? Un'opinione personale sul tema*, in Rusconi G. – Dorigatti M. (a cura di) *Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli, Milano
- GROSSMAN S. J. & HART O.S.D. (1980), *Takeovers Bids, the Free-Rider Problem and the Theory of Corporation*, in Bell Journal of Economics, vol. 11, n.1, 1980
- HEARD J.H. (1981), *Il rapporto sociale delle imprese negli Stati Uniti*, in AA.VV. *Responsabilità sociale e bilancio sociale d'impresa*, Franco Angeli, Milano
- HEMMER E. (1981), *Origini e sviluppo dei bilanci sociali nella Repubblica Federale Tedesca*, in AA.VV., *Responsabilità sociale e bilancio sociale d'impresa. Esperienze e prospettive negli Stati Uniti e in Europa*, Franco Angeli, Documenti ISVET
- HINNA L. (2002/a), *Bilancio sociale: i punti cardinali*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- HINNA L. (2002/b), *Le fasi e le valenze del processo di rendicontazione sociale*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- HINNA L. (2002/c), *Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, CEDAM, Padova.
- HINNA L. (2004), *Il bilancio sociale nelle Amministrazioni Pubbliche. Processi, strumenti, strutture e valenze*, Franco Angeli,

- MARCUCCIO M. – STECCOLINI I. (2005), *Nuovi modelli di accountability nelle amministrazioni pubbliche: un'analisi empirica del contenuto del bilancio sociale negli enti locali*, in *Azienda Pubblica* 4/2005
- MATACENA A. (2002), *La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- MATACENA A. (2005), *Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI): momenti interpretativi*, in *Non Profit*, n. 1, anno XI, gen/mar 2005
- MAZZARA L. (2003), *Il bilancio di mandato: uno strumento per migliorare la trasparenza della comunicazione tra ente locale e collettività*, in *Azienda Pubblica*, anno XVI, n.4/2003
- MELIS A. (1999), *Corporate Governance. Un'analisi empirica della realtà italiana in un'ottica europea*, Giappichelli, Torino
- MITCHELL R.K. – AGLE B.R. – WOOD D. J. (1997), *Toward a Theory of stakeholder identification and salience: defining the principle who or what really counts*, in *The Academy of Management Review*, vol. 22, n. 4, oct.
- MULAZZANI M. (2001), *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Vol I, CEDAM, Milano
- MULAZZANI M. (2002), *Dalla contabilità finanziaria alla contabilità economico-patrimoniale negli enti locali*, Franco Angeli Editore, Milano
- MULAZZANI M. (2005), *Il bilancio sociale nell'ambito dell'accountability degli enti locali*, paper presentato a Catania in occasione del convegno "Etica e Rendicontazione Pubblica", Nov. 2005
- ONIDA P. (1961), *Economicità, socialità ed efficienza nell'amministrazione dell'impresa*, *Rivista italiana di Ragioneria*, 1961
- PERRINI F. (2006), *Responsabilità sociale d'impresa – La responsabilità d'impresa*, in *Collana editoriale Management. Corporate Governance*, vol. 10, Università Bocconi Editore, Milano

- PEZZANI F. (2003), (a cura di) *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano
- PORTADIBASSO F. (2006), *La responsabilità sociale nelle organizzazioni non-profit di formazioe avanzata: il caso della Fondazione Alma Mater Studiorum*, Atti del convegno nazionale AIDEA GIOVANI, “La responsabilità sociale negli studi economico-aziendali”, Università degli Studi di Pescara, 24 e 24 Marzo 2006
- PULEJO L. (1996), *Esperienze in tema di bilancio sociale: “il modello francese”*, Giappichelli Editore – Torino
- ROGATE C. (2004), *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini
- RUFFINI R. (2004), *Fondamenti di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*. Eti-De Agostini professionale, Roma
- RUSCONI G. (2002), *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- RUSCONI G., DORIGATTI M. (2005), *Modelli di rendicontazione etico sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli editore
- SALVEMINI S. (1978), *A che punto siamo col bilancio sociale*, in Sviluppo & Organizzazione, n. 47/1978
- SIBONI B. (2005), *La costruzione del bilancio sociale di mandato*, in Farneti G. – Pozzoli S. (a cura di) *Il bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale*, IPSOA
- SUPERTI FURGA F. (1977), *Note introduttive al bilancio sociale*, in Sviluppo & Organizzazione n. 44/1977
- TANESE A. (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli
- TANESE A. (2004), *Ripensare la responsabilità sociale pubblica: verso nuove modalità di rendicontazione ai cittadini*, in Notizie di POLITEIA, Anno XX, n. 74, 2004

- TENCATI A. (2005), *SERS-SPACE: un nuovo modello di evaluation and reporting della sostenibilità d'impresa*, in Rusconi G. – Dorigatti M. (a cura di) *Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli, Milano
- TENCATI A. (2002), *Sostenibilità, impresa e performance. Un nuovo modello di evaluation and reporting*, EGEA SpA Milano
- TERZANI S. (1987), “Responsabilità sociale d'azienda” in *Saggi di ragioneria e di economia aziendale. Scritti in onore di Domenico Amodeo*, CEDAM, Padova
- VERMIGLIO F. (1984), *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema impresa*, Grafo editore, Messina
- VERMIGLIO F. (2002), *Il modello GBS* in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*. Il Sole24ore S.p.A., Milano
- VIVIANI M. (1999), *Specchio Magico. Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Il Mulino
- VIVIANI M. (2002), *Il bilancio sociale in ambiente pubblico*, in Hinna L. (a cura di) *Il bilancio sociale: scenari, settori e valenze; modelli di rendicontazione sociale; gestione responsabile e sviluppo sostenibile; esperienze europee e casi italiani*, Il Sole 24 Ore S.p.A., Milano
- VIVIANI M. (2004), *Il bilancio sociale negli enti locali: alcune questioni di impianto e di processo*, in *Sviluppo & Organizzazione* n. 204, luglio/agosto 2004,
- ZADEK S. (1997), *Socially Responsible and Accountable Enterprise*, in *Journal of Human Values*, n. 3, 1997
- ZADEK S. (2005), *Intervista a Simon Zadek*, in Rusconi G. – Dorigatti M. (a cura di) *Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche*, Franco Angeli, Milano
- ZAMAGNI S. (2006), *Responsabilità sociale dell'impresa e “democratic stakeholding”*, in *Notizie di Politeia. Rivista di etica e scelte pubbliche*. Anno XXII, n. 82

Documenti

BILANCIO AMBIENTALE PROVINCIA TORINO (2005), *Bilancio Ambientale Rendiconto 2004*, scaricabile dal sito internet www.provincia.torino.it , Maggio 2005

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI ALESSANDRIA (2006), *Città di Alessandria. Bilancio sociale 2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.alessandria.it,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI ANCONA (2006), *Bilancio sociale del comune di Ancona (2001 -2005)*, scaricabile dal sito internet www.comune.ancona.it,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI AOSTA (2006), *Bilancio sociale del comune di Aosta (2005)*, scaricabile dal sito internet www.comune.aosta.it,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI ASTI (2006), *Bilancio sociale del comune di Asti (2005)*, non presente sul sito,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI BELLUNO (2006), *Servizi alla persone. Bilancio sociale 2001 -2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.belluno.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI BOLOGNA (2005), *Bilancio sociale. Edizione 2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.bologna.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI BRESCIA (2006), *Bilancio sociale di metà mandato (2003 -2005)*, scaricabile dal sito internet www.comune.brescia.it, Gennaio 2006

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI CREMONA (2005), *Bilancio sociale di mandato (1999-2003)*, scaricabile dal sito internet www.comune.cremona.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI FERRARA (2004), *Bilancio sociale 2004. Settore Cultura*, scaricabile dal sito internet www.comune.ferrara.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI FERRARA (2004), *Bilancio sociale 2004. Politiche e servizi di welfare locale*, scaricabile dal sito www.comune.ferrara.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI FORLÌ (2005), *Bilancio sociale 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.forli.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MACERATA (2004), *Bilancio sociale del comune di Macerata* , scaricabile dal sito internet www.comune.macerata.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MANTOVA (2005), *Bilancio sociale di mandato*, scaricabile dal sito internet www.comune.mantova.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MANTOVA (2005), *Bilancio sociale di mandato*, scaricabile dal sito internet www.comune.cremona.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MESSINA (2004), *Bilancio sociale 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.messina.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MONZA (2005), *Bilancio sociale*, scaricabile dal sito internet www.comune.monza.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI MONZA (2005), *Bilancio sociale*, scaricabile dal sito internet www.comune.monza.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI NOVARA (2005), *Bilancio sociale 2004*,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PADOVA (2004), *Bilancio sociale 2004. Settore decentramento*, scaricabile dal sito internet www.comune.padova.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PALERMO (2004), *Bilancio urbano 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.palermo.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PERUGIA (2005), *Bilancio sociale 2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.perugia.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PESARO (2005), *Bilancio sociale 2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.pesaro.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PESCARA (2005), *Rapporto Pescara 2005*, scaricabile dal sito internet www.comune.pescara.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PIACENZA (2005), *Piacenza in meglio. Il comune di Piacenza per un bilancio di metà mandato*, scaricabile dal sito internet www.comune.piacenza.it

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PISTOIA (2004), *Pistoia città amica. Report sintetico di due anni di mandato*,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI PORDENONE (2006), *Bilancio intermedio di mandato (2001 – 2005)*, scaricabile dal sito internet www.comune.pordenone.it,

BILANCIO SOCIALE COMUNE DI RAGUSA (2004), *Bilancio sociale 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.ragusa.it

- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI RAVENNA (2005), *Bilancio sociale*, scaricabile dal sito internet www.comune.ravenna.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI REGGIO EMILIA (2004), *Bilancio di mandato (1999 -2003)*,
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI RIMINI (2005), *Bilancio sociale 2001 – 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.rimini.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI ROVIGO (2005), *Il Bilancio di sostenibilità*, scaricabile dal sito internet www.comune.rovigo.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI SIENA (2006), *Bilancio di fine mandato*, scaricabile dal sito internet www.comune.siena.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI TERNI (2004), *Bilancio sociale di mandato (1999-2004)*, scaricabile dal sito internet www.comune.terni.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI TORINO (2005), *Bilancio sociale 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.torino.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI TRIESTE (2005), *Bilancio sociale*, scaricabile dal sito internet www.comune.trieste.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI VARESE (2004), *Relazione sociale 2004*, scaricabile dal sito internet www.comune.varese.it
- BILANCIO SOCIALE COMUNE DI VENEZIA (2004), *Bilancio socio ambientale 2004 del comune di Venezia*, scaricabile dal sito internet www.comune.venezia.it
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT (2003), *Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, scaricabile dal sito www.cndc.it
- G3 (2006) *Sustainability Reporting Guidelines*.(draft) Version for public comment. 2 January 2006 - 31 March 2006, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org
- GBS (2005), *La rendicontazione sociale nel settore pubblico (standard di base per il settore pubblico)*, Giuffrè, 2005
- GBS, Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale (2001), *Principi di redazione del bilancio sociale*, Giuffrè, 2001

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (2002), *Sustainability Reporting Guidelines GRI*, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org,

GRI PROTOCOL (2002), *Child Labour Protocol*, May 2002, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI PROTOCOL (2002/a), *Child Labour Protocol*, May 2002, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI PROTOCOL (2002/b), *Energy Protocol*, December 2002, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI PROTOCOL (2003/a), *Water Protocol*, February 2003, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI PROTOCOL (2003/b), *Health and Safety Technical Protocol*, December 2003, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2002/a), *Financial Services Sector Supplement: Social Performance*, Pilot Version 1.0, November 2002, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org,

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2002/b), *Tour Operator' Sector Supplement*, November 2002, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2003), *GRI Telecommunication Sector Supplement*, July 2003, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2005/a), *Financial Services Sector Supplement: Environmental Performance*, Pilot Version 1.0, March 2005, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2005/b), *Sector Supplement for Public Agencies*, Pilot Version 1.0, March 2005, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

GRI SECTOR SUPPLEMENT (2005/c), *GRI Mining and Metals Sector Supplement*, Pilot Version 1.0, February 2005, scaricabile dal sito internet www.globalreporting.org

ISEA (1999) *AccountAbility 1000 (AA1000) framework. Standard, guidelines and professional qualification. Exposure draft*, ISEA

PIANO STRATEGICO SP (2004), *La nuova città è già nata: Il Piano strategico della città di La Spezia*, documento elaborato dalla commissione Governo Partecipato del comune di La Spezia, scaricabile dal sito internet www.comune.spezia.it

THE COPENHAGEN CHARTER (1999), *A management guide to stakeholder reporting*, PricewaterhouseCoopers, House of Mandag Morgen,

Sitografia

<http://lists.peacelink.it/economia/msg01500.html>

<http://www.accountability.org.uk/aa1000/>

<http://www.amnesty.it>

<http://www.bilanciosociale.it/>

<http://www.clear-life.it/> sito del Progetto CLEAR di contabilità ambientale

<http://www.cndc.it>

<http://www.comune.agrigento.it>

<http://www.comune.alessandria.it>

<http://www.comune.ancona.it>

<http://www.comune.aosta.it>

<http://www.comune.arezzo.it>

<http://www.comune.ascoli-piceno.it>

<http://www.comune.asti.it>

<http://www.comune.avellino.it>

<http://www.comune.bari.it>

<http://www.comune.belluno.it>

<http://www.comune.benevento.it>

<http://www.comune.biella.it>

<http://www.comune.bologna.it>

<http://www.comune.bolzano.it>

<http://www.comune.brescia.it>

<http://www.comune.brindisi.it>

<http://www.comune.cagliari.it>

<http://www.comune.caltanissetta.it>

<http://www.comune.campobasso.it>

<http://www.comune.carrara.it>

<http://www.comune.caserta.it>

<http://www.comune.catania.it>

<http://www.comune.catanzaro.it>

<http://www.comune.chieti.it>

<http://www.comune.como.it>

<http://www.comune.cosenza.it>

<http://www.comune.cremona.it>

<http://www.comune.crotone.it>

<http://www.comune.cuneo.it>

<http://www.comune.enna.it>

<http://www.comune.ferrara.it>
<http://www.comune.firenze.it>
<http://www.comune.firenze.it>
<http://www.comune.foggia.it>
<http://www.comune.forli.it>
<http://www.comune.frosinone.it>
<http://www.comune.genova.it>
<http://www.comune.gorizia.it>
<http://www.comune.grosseto.it>
<http://www.comune.imperia.it>
<http://www.comune.isernia.it>
<http://www.comune.laquila.it>
<http://www.comune.latina.it>
<http://www.comune.lecce.it>
<http://www.comune.lecco.it>
<http://www.comune.livorno.it>
<http://www.comune.lodi.it>
<http://www.comune.lucca.it>
<http://www.comune.macerata.it>
<http://www.comune.mantova.it>
<http://www.comune.massa.it>
<http://www.comune.matera.it>
<http://www.comune.messina.it>
<http://www.comune.milano.it>
<http://www.comune.modena.it>
<http://www.comune.monza.it>
<http://www.comune.napoli.it>
<http://www.comune.novara.it>
<http://www.comune.nuoro.it>
<http://www.comune.olbia.it>
<http://www.comune.oristano.it>
<http://www.comune.padova.it>
<http://www.comune.palermo.it>
<http://www.comune.parma.it>
<http://www.comune.pavia.it>
<http://www.comune.perugia.it>
<http://www.comune.pesaro.it>

<http://www.comune.pescara.it>
<http://www.comune.piacenza.it>
<http://www.comune.pisa.it>
<http://www.comune.pistoia.it>
<http://www.comune.pordenone.it>
<http://www.comune.potenza.it>
<http://www.comune.prato.it>
<http://www.comune.ragusa.it>
<http://www.comune.ravenna.it>
<http://www.comune.reggio-calabria.it>
<http://www.comune.reggio-emilia.it>
<http://www.comune.rieti.it>
<http://www.comune.rimini.it>
<http://www.comune.roma.it>
<http://www.comune.rovigo.it>
<http://www.comune.salerno.it>
<http://www.comune.sassari.it>
<http://www.comune.savona.it>
<http://www.comune.siena.it>
<http://www.comune.siracusa.it>
<http://www.comune.sondrio.it>
<http://www.comune.spezia.it>
<http://www.comune.taranto.it>
<http://www.comune.teramo.it>
<http://www.comune.terni.it>
<http://www.comune.torino.it>
<http://www.comune.trapani.it>
<http://www.comune.trento.it>
<http://www.comune.treviso.it>
<http://www.comune.trieste.it>
<http://www.comune.udine.it>
<http://www.comune.urbino.it>
<http://www.comune.varese.it>
<http://www.comune.venezia.it>
<http://www.comune.verbania.it>
<http://www.comune.vercelli.it>
<http://www.comune.verona.it>

<http://www.comune.vibo-valentia.it>

<http://www.comune.vicenza.it>

<http://www.comune.viterbo.it>

<http://www.europa.eu.int> sito della Comunità Europea

<http://www.genderbudget.it>

<http://www.gobalreporting.org> sito ufficiale del GRI

<http://www.grig3.org>

<http://www.miaeconomia.it>

<http://www.provincia.torino.it>

<http://www.recs.it> rete delle città strategiche