

## 1.1 Dottrina e prassi sul bilancio sociale degli enti locali

Un contributo e un sostegno al processo di messa in opera di strumenti di rendicontazione sociale come il bilancio sociale negli enti locali, sono stati conseguiti dalla dottrina e da una serie di studi, di atti e di linee d'indirizzo promosse da vari organismi pubblici e privati.

Di seguito si illustreranno in base al criterio cronologico: lo standard per la rendicontazione sociale nel settore pubblico elaborato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.) nel 2005, la Direttiva sulla rendicontazione sociale nelle Amministrazioni Pubbliche Dipartimento della Funzione pubblica - (direttiva 17/02/06, G.U. n. 63 del 16/03/06) e, infine, le Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali emanate dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali il 7 giugno 2007.

### 1.1.1 *Lo standard per la rendicontazione sociale nel settore pubblico elaborato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.)*

L'associazione Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.) ha promosso, all'inizio del 2004, un apposito gruppo di lavoro sulla rendicontazione sociale nel settore pubblico per contribuire al dibattito scaturito dalla diffusa attenzione maturata presso le amministrazioni pubbliche come definite all'art. 1, 2° comma, del D.Lgs 165/01.

Il documento elaborato intitolato "Il bilancio sociale, STANDARD la rendicontazione sociale nel settore pubblico" ha lo scopo di fornire principi e indicazioni in grado di guidare le amministrazioni e le aziende pubbliche nella redazione del bilancio sociale, descrivendone il processo e il contenuto informativo essenziale; consentire agli *stakeholder* di conoscere il processo di formazione del bilancio sociale e di valutare l'attendibilità delle informazioni in esso contenute; consentire a chiunque ne abbia interesse di leggere e di interpretare correttamente il bilancio sociale.

Gli obiettivi cui il bilancio sociale deve concorrere sono di promuovere e migliorare il processo interattivo di comunicazione non auto-referenziale, esporre gli obiettivi di miglioramento e innovazione che l'azienda s'impegna a perseguire, fornire agli organi di governo elementi per la definizione delle strategie e contribuire allo sviluppo della responsabilità sociale e, infine, fornire a tutti gli *stakeholder* un quadro complessivo delle performance economiche e sociali al fine di consentire loro di formarsi un giudizio motivato sul comportamento dell'azienda.

In particolare ciò significa:

- dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'azienda e della loro declinazione nelle scelte, nei comportamenti gestionali nonché nei risultati e negli effetti;
- fornire indicazioni sulle interazioni fra l'azienda e la comunità per la quale essa opera;
- rappresentare la determinazione e distribuzione del Valore Aggiunto; la riclassificazione dei dati contabili in prospetti per Aree d'intervento; la riclassificazione dei dati patrimoniali in apposito prospetto informativo con indicazione delle risorse e degli impegni trasferiti alle generazioni future, nonché delle risorse che provengono da fonti esterne.<sup>1</sup>

Secondo lo standard proposto il bilancio sociale è composto dalle seguenti parti:

1. *L'identità aziendale.* Gli elementi che consentono di definire l'identità degli istituti appartenenti al Settore Pubblico in base allo standard possono essere sinteticamente descritti:

- lo scenario e il contesto di riferimento descritto dalle caratteristiche della comunità di riferimento, dagli ambiti operativi, dalla gamma delle produzioni e dagli eventuali vincoli impliciti ed espliciti; il sistema di *governance* in termini di composizione degli organi di vertice e alla natura del mandato; l'assetto organizzativo atto a rappresentare

---

<sup>1</sup> G.B.S. (2005), *Il bilancio sociale, STANDARD la rendicontazione sociale nel settore pubblico*, Giuffrè, Milano, pag. 10.

- l'organigramma e a descrivere compiti, responsabilità e risorse degli organi preposti;
  - i principi e i valori di riferimento che ispirano la missione, gli obiettivi e i comportamenti esplicitati da leggi, regolamenti e statuto e liberamente assunti ed espressi in documenti approvati dagli organi di governo;
  - le strategie e le politiche corredate di progetti e programmi operativi facendo riferimento ai documenti di programmazione economica e ai bilanci pluriennali approvati dagli organi di governo.
2. *La riclassificazione dei dati contabili e il calcolo del valore aggiunto pubblico.* La riclassificazione del dato contabile viene rappresentata in distinti prospetti: di determinazione del Valore Aggiunto Globale, di classificazione del V.A. per Aree d'intervento, di riparto del V.A. Globale, informativo sul Patrimonio e su altri beni e impegni e, infine, prospetto delle Entrate e delle Uscite per Aree d'intervento. La determinazione del Valore Aggiunto ha lo scopo di rappresentare il conto economico del bilancio di esercizio o rendiconto generale ed evidenzia le risorse utilizzate e distribuite anche con specificazione delle aree d'intervento nelle quali si articola la gestione.
3. *La relazione sociale.* La relazione sociale deve consentire alle diverse categorie di *stakeholder* la valutazione dei risultati raggiunti dall'azienda nel perseguimento della propria missione, e la valutazione degli impatti generati sul territorio e sul benessere della collettività di riferimento. Deve inoltre consentire la valutazione del processo di rendicontazione, relativamente all'affidabilità, alla rilevanza e all'attendibilità delle informazioni fornite, alla coerenza dei criteri di selezione e di rappresentazione dei risultati e alla partecipazione di soggetti esterni alla valutazione dei risultati medesimi. La relazione sociale deve contenere, pertanto, la specificazione delle aree d'intervento e degli *stakeholder* interessati, la descrizione quantitativa e qualitativa dei risultati raggiunti in relazione agli obiettivi definiti nella programmazione, e, infine, le modalità e l'esito delle procedure di coinvolgimento e di partecipazione degli *stakeholder* nei processi di valutazione, rendicontazione e programmazione sociale.

Con la collaborazione dell'Associazione GBS e della Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione è stata organizzata dopo un anno dalla presentazione dello standard, una giornata di studio alla quale hanno partecipato docenti, ricercatori e cultori della materia di numerose Università Italiane.<sup>2</sup>

Si propone, infine, una sintesi della relazione conclusiva dei lavori tenuta dal prof. Vermiglio dell'Università di Messina.

In merito all'utilità, alla diffusione e all'applicazione del bilancio sociale:

- *Il bilancio sociale è utile non solo ai soggetti ai quali è rivolto, ma anche alle aziende che lo redigono.* In linea generale si è indotti a ritenere che le aziende redigano il bilancio sociale per soddisfare le esigenze d'informazione degli *stakeholder*, mentre è pacificamente riconosciuto che esso non sia solo uno strumento di comunicazione, ma anche di programmazione. La rendicontazione sociale, tanto nelle imprese quanto nella pubblica amministrazione, è la chiave di lettura originaria dell'azione economica e amministrativa dell'azienda. Il processo di rendicontazione sociale può apportare al miglioramento del sistema di *governance* dell'azienda pubblica, poiché costituisce uno stimolo alla strutturazione razionale di processi di definizione, trasmissione e monitoraggio delle strategie. Si è anche evidenziata la necessità di redigere il bilancio sociale in stretta coordinazione con i processi di pianificazione strategica, di programmazione e controllo.
- *Il bilancio sociale ha avuto una grande diffusione nelle amministrazioni pubbliche territoriali di dimensione più grande, e in particolare in quelle localizzate nel mezzogiorno d'Italia.*

---

<sup>2</sup> Gli atti della giornata sono raccolti nella pubblicazione a cura di Paolo Ricci, Atti del Convegno di Caserta 23-24 febbraio 2006 (2008), *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione, riflessioni a confronto*. Franco Angeli, Milano.

- *Il bilancio sociale migliora le relazioni con gli stakeholder.* Partendo dalla premessa che la segmentazione degli *stakeholder* nelle aziende pubbliche consente di superare la visione “monolitica”, secondo la quale i cittadini rappresenterebbero unico pubblico di riferimento dell’azione pubblica, la composizione degli *stakeholder* di un ente territoriale è più complessa e articolata di quanto non sia quella di un’impresa. In merito, poi, alla formazione del capitale relazionale è stato precisato che le informazioni su tale punto arricchiscono il contenuto del bilancio sociale e danno una visione più ampia e più corretta dell’azienda, delle sue potenzialità e del suo valore corrente. In definitiva, riducono le differenze esistenti tra capitale economico e capitale di funzionamento.
- *Il bilancio sociale può essere adottato efficacemente anche da organizzazioni diverse dall’azienda.*
- *La prassi della rendicontazione sociale offre una grande varietà di documenti che sono denominati in vario modo; esistono anche diversi modelli di bilancio sociale.* Si è constatato come sia cresciuto il numero delle imprese e degli enti che ricorrono a nuove forme di comunicazione, e i vari documenti proposti si differenziano nel contenuto e nella denominazione. Le denominazioni più ricorrenti sono: bilancio sociale, bilancio di sostenibilità, di mandato, sociale di mandato, ambientale, di scopo, partecipato. Al di là della denominazione è emerso che un rendiconto sociale debba avere lo scopo di consentire a chi lo legge di formarsi un giudizio sulla coerenza, sull’efficienza e sull’efficacia dell’amministrazione che lo ha redatto. In altre parole che serva a evidenziare i valori che ispirano l’attività dell’azienda, gli obiettivi che questa persegue, i risultati che riesce ad ottenere il livello di soddisfazione raggiunto dai soggetti che sono interessati alla sua attività. È auspicabile che tale documento non fornisca informazioni episodiche e occasionali, ma piuttosto continuative e sistemiche.

A riguardo dello standard elaborato per il settore pubblico:

- *Lo standard per il settore pubblico, pur con i limiti che presenta, è utile e riempie un vuoto che andava colmato.* È stato evidenziato come l’integrazione tra bilancio d’esercizio e rendiconto sociale, rilevando che il legame con i dati contabili permette di osservare l’attività aziendale e i suoi effetti negli aspetti economici, finanziari e sociali. Il fondamento contabile dà alla rendicontazione sociale un ruolo di rilievo nelle dinamiche di rilegittimazione della pubblica amministrazione e fa perdere il contenuto di autoreferenzialità. In merito al collegamento tra standard e asseverazione è emerso che se il giudizio di un terzo, estraneo all’azienda, ma capace di esaminare il contenuto del bilancio sociale, concorre a dare credibilità a questo documento, non si può fare a meno di avere uno standard di riferimento. Gli standard, pertanto, sono una guida, un indirizzo, anche se non vanno utilizzati in modo rigido, ma adattati alle singole realtà.
- *Lo standard deve essere adattato alle peculiarità delle singole aziende pubbliche.*

In merito, infine, alle critiche che sono state mosse al nuovo standard:

- *Lo standard per il settore pubblico è uno standard di contenuto; esso è frutto di un piccolo adattamento di altro standard che riguarda le imprese.* È stato osservato che lo standard privilegia il contenuto piuttosto che il processo -e, infatti, è stato definito standard di contenuto-, e che è frutto di qualche piccolo adattamento di uno standard elaborato per le imprese. All’origine della critica c’è il convincimento che gli standard possono essere di processo o di contenuto, e che in tema di rendicontazione sociale lo standard di processo coincida o comunque contenga indicazioni di *best practice* di responsabilità sociale dell’azienda. Per standard di processo si può indicare, secondo una prima interpretazione, la procedura da seguire per la redazione di un documento di rendicontazione sociale, ovvero, in base ad una seconda interpretazione, ci si riferisce al comportamento socialmente responsabile, cioè alla *best practice* di responsabilità sociale. Se si propende per la prima interpretazione, se cioè si ritiene che lo standard di processo indichi la procedura da seguire

per la redazione del rendiconto, allora non si può fare a meno di osservare che la distinzione tra standard di processo standard di contenuto è sfumata, impercettibile. Gli standard di rendicontazione sociale sono, al tempo stesso, di processo e di contenuto, ma sono comunque standard di rendicontazione, non di responsabilità sociale. L'architettura del modello G.B.S., tanto quello generale quanto quello per l'area pubblica, si sviluppa secondo un processo che può essere così schematizzato: dai valori dalla missione dell'azienda agli obiettivi che persegue; dagli obiettivi ai risultati; dai risultati agli effetti prodotti sugli *stakeholder* al modo in cui questi ultimi li hanno percepiti. Esso è rivolto a mostrare: la coerenza che sussiste tra valori missione e obiettivi, e tra obiettivi e risultati; l'efficienza che l'azienda dimostra nel raggiungimento dei risultati previsti; l'efficacia dei risultati rispetto le aspettative degli *stakeholder*; le percezioni di questi ultimi. Si tratta di un percorso che sostanzialmente identico, anche se viene rappresentato in modo differente secondo il tipo di azienda che redige il rendiconto. Se, invece, si propende per la seconda interpretazione, cioè se in qualunque tipo di azienda, all'espressione *standard* di processo si attribuisce il significato di linee guida per un comportamento socialmente responsabile, non si può fare a meno di prendere atto che si discute di cosa diversa dal documento di rendicontazione sociale. La distinzione tra comportamento socialmente responsabile e rendicontazione sociale non pone dubbi: si tratta di cose diverse che non possono essere confuse. Un'azienda può essere socialmente responsabile e non avvalersi della rendicontazione sociale, così come la corretta rendicontazione sociale può mettere in evidenza comportamenti non responsabili dal punto di vista sociale. Conclude questo punto Vermiglio affermando che non è compito degli aziendalisti di indicare principi etici e morali o fissare regole di comportamento; rientra invece nelle nostre competenze fissare principi e procedure di rendicontazione, e indicare il contenuto minimo dei documenti, allo scopo di garantire che le informazioni in essi contenute siano complete, attendibili e confrontabili, e per evitare che possano essere utilizzate per fini impropri e autoreferenziali.

- *Il calcolo del valore aggiunto.* È stato rilevato che i prospetti del calcolo e della ripartizione del Valore Aggiunto presentano una scarsa efficacia informativa, e che sarebbe opportuno prevedere uno schema di riclassificazione dei dati contabili che contenga le risorse stanziare e impegnate per le macro-aree strategiche di attività. È stato anche evidenziato che in tema di ripartizione del Valore Aggiunto sarebbe necessario prevedere anche un'altra categoria di destinatari, precisamente il settore non profit, considerato che una parte delle risorse delle aziende pubbliche è destinata per trasferimento a questo tipo di aziende. Il calcolo del Valore Aggiunto, poi, nelle aziende pubbliche, non ha e non può avere lo stesso valore e lo stesso significato che ha nelle imprese, meno che mai gli si può attribuire la capacità di esprimere il livello di soddisfazione della comunità.

In conclusione si afferma che la rendicontazione sociale è entrata nella prassi delle aziende pubbliche, e tutto lascia prevedere che nel prossimo futuro tenderà a diffondersi ulteriormente. Ci sono tutte le condizioni perché ciò avvenga. Bisogna sostenere questa tendenza in modo consapevole e responsabile. Come ci è stato suggerito dai relatori che si sono seduti, evitando tuttavia di sovradimensionare le attese.<sup>3</sup>

### ***1.1.2 La Direttiva sulla rendicontazione sociale nelle Amministrazioni Pubbliche***

Negli ultimi vent'anni la letteratura aziendale si è occupata delle problematiche inerenti alla rendicontazione sociale in ambito privatistico, utilizzo del bilancio sociale come strumento di comunicazione e legittimazione, e in ambito pubblico, elaborazione di documenti denominati "bilancio sociale" o "bilancio di mandato" o "bilancio sociale di mandato".

---

<sup>3</sup> Cfr. P. Ricci, Atti del Convegno di Caserta 23-24 febbraio 2006 (2008), *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione, riflessioni a confronto*. Franco Angeli, Milano, pagg. 378-391.

Sollecitato dal crescente interesse della dottrina e della prassi su tale tematica, il Dipartimento della Funzione pubblica ha emanato una *direttiva sulla rendicontazione sociale nelle Amministrazioni Pubbliche* (direttiva 17/02/06, G.U. n. 63 del 16/03/06), con la finalità di “indirizzare le pratiche di bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche” e “di diffondere la cultura della trasparenza amministrativa” per favorire la “costruzione di un dialogo permanente fra istituzioni e cittadini”.

La rendicontazione sociale delle amministrazioni pubbliche, in generale, e degli enti locali può essere considerata anche “come una risposta al deficit di comprensibilità dei sistemi di rendicontazione pubblici in termini di trasparenza dell’azione e dei risultati delle amministrazioni pubbliche, di esplicitazione delle finalità, delle politiche e delle strategie, di misurazione dei risultati e di comunicazione”.

La “Direttiva Baccini” (così nominata dal nome del Ministro Mario Baccini che ne ha convalidata la realizzazione) è il risultato di un percorso di riflessione promosso originalmente dal FORMEZ, con l’obiettivo di accelerare la diffusione dei processi di rendicontazione sociale in Italia attraverso un invito esplicito alla realizzazione di Bilanci Sociali da parte di tutte le istituzioni pubbliche e soprattutto “fornire in maniera più puntuale i principi generali cui uniformare il bilancio sociale, da parte delle amministrazioni pubbliche che intendono realizzarlo”.

È indicato chiaramente che “il bilancio sociale serve a rendere conto ai cittadini in modo trasparente e chiaro di cosa fa l’amministrazione per loro. Rispetto al bilancio tradizionale, che riporta dati economico-finanziari difficilmente comprensibili dal cittadino, il bilancio sociale deve dunque rendere trasparenti e comprensibili le priorità e gli obiettivi dell’amministrazione, gli interventi realizzati e programmati, e i risultati raggiunti”. Sempre nella direttiva del Ministro della Funzione Pubblica si legge che “Elemento fondamentale del bilancio sociale è il processo che porta alla sua realizzazione. La qualità del processo di rendicontazione incide direttamente sulla capacità del documento di rispondere alle esigenze conoscitive dei diversi interlocutori e di costruire con essi un dialogo permanente, dando piena attuazione al principio di responsabilità sociale”.

L’introduzione del bilancio sociale implica una riconsiderazione relativa alla funzione e al ruolo della Pubblica Amministrazione nella società; progressivamente il fulcro del dibattito inerente al riassetto del settore pubblico si è spostato dai concetti di efficienza, efficacia ed economicità per focalizzarsi su quelli di responsabilità, rendicontazione e di legittimazione sociale.

In particolare l’adozione di tale strumento può incidere positivamente sul sistema di relazioni in cui l’amministrazione è inserita contribuendo a migliorare le dimensioni: contabile, comunicativa, della responsabilità politica, di funzionamento, strategico-organizzativa, professionale.

Il bilancio sociale mantiene comunque nella Direttiva del Dipartimento la caratteristica fondamentale della volontarietà: è adottato volontariamente e offre agli *stakeholder* il resoconto delle ricadute sociali delle attività svolte dall’organizzazione. Non solo informazioni sulla destinazione delle risorse utilizzate, ma anche, e soprattutto, i risultati ottenuti con esse in modo tale che i portatori d’interesse possano comprendere le scelte e quindi esprimere un giudizio motivato sull’operato della Pubblica Amministrazione.

Il processo di realizzazione si articola nelle fasi della definizione del sistema di rendicontazione, della rilevazione delle informazioni, della redazione e approvazione del documento e, infine, della comunicazione.

La Direttiva conclude con l’evidenziare la necessità di garantire, da parte delle amministrazioni, “da un lato, il coinvolgimento della struttura interna, e dall’altro il raccordo e l’integrazione con i processi decisionali, gestionali e di comunicazione dell’amministrazione, nonché con i sistemi di programmazione e controllo e con i sistemi informativi”.

Lo scopo delle “*Linee guida per le amministrazioni pubbliche*”, elaborate dal Formez e inserite come parte integrante della Direttiva pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale, è così descritto:

- queste linee guida intendono indirizzare le pratiche di bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche attraverso l’individuazione di principi generali;
- pur essendo il bilancio sociale uno strumento di rendicontazione volontario, per uno sviluppo e un efficace utilizzo di questa pratica è necessario definirne il significato, le finalità, i principali

contenuti, il processo di realizzazione e i criteri d'impiego;

- oltre a contribuire all'adozione di un metodo condiviso, le linee guida mirano a diffondere la cultura della trasparenza amministrativa e a favorire la costruzione di un dialogo permanente tra istituzioni e cittadini.

La struttura del documento rileva contemporaneamente l'importanza delle indicazioni di contenuto e delle indicazioni di processo ed è così articolata:

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

Nella *prima parte* si descrivono:

- la definizione del bilancio sociale come “esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle scelte, delle attività, dei risultati e dell'impiego delle risorse in un dato periodo, in modo da consentire ai cittadini e ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come un'amministrazione interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo mandato”;
- l'oggetto descritto come le “tipologie d'intervento poste in essere dall'amministrazione nell'esercizio delle proprie funzioni e nell'ambito delle proprie competenze, quali la formulazione e l'attuazione delle politiche, la realizzazione di piani, programmi e progetti, le azioni di tipo normativo e l'erogazione dei servizi” e ciò in riferimento all'attività “di soggetti pubblici e privati che concorrono alla realizzazione degli obiettivi dell'amministrazione”;
- i destinatari intesi come “quei soggetti pubblici e privati che direttamente o indirettamente sono interlocutori dell'amministrazione o che sono comunque interessati alla sua azione”;
- le condizioni e presupposti per l'adozione riportare letteralmente:
  - o la chiara formulazione dei valori e delle finalità che presiedono alla sua azione e l'identificazione dei programmi, dei piani e dei progetti in cui si articola;
  - o l'attribuzione delle responsabilità politiche e dirigenziali;
  - o l'esistenza di un sistema informativo in grado di supportare l'attività di rendicontazione;
  - o il coinvolgimento interno degli organi di governo e della struttura amministrativa;
  - o il coinvolgimento della comunità nella valutazione degli esiti e nella individuazione degli obiettivi di miglioramento;
  - o l'allineamento e l'integrazione degli strumenti di programmazione, controllo, valutazione e rendicontazione adottati dall'amministrazione;
  - o la continuità dell'iniziativa.

La *seconda parte* è dedicata alle informazioni contenute nel bilancio sociale relative ai seguenti tre ambiti:

1. *Valori di riferimento, visione e programma dell'amministrazione.* L'amministrazione esplicita la propria identità attraverso i valori, la missione e la visione che orientano la sua azione, chiarisce gli indirizzi che intende perseguire e le priorità d'intervento.
2. *Le politiche e servizi.* L'amministrazione rende conto del proprio operato nelle diverse aree d'intervento e dei risultati conseguiti in relazione agli obiettivi dichiarati.
3. *Risorse disponibili e utilizzate.* L'amministrazione dà conto delle risorse di cui ha potuto disporre, delle azioni poste in essere e dei risultati conseguiti con la loro gestione.

La *terza parte* è inerente al processo che guida la realizzazione del bilancio sociale nelle amministrazioni.

Il processo di realizzazione si articola in quattro fasi:

I - LA DEFINIZIONE DEL SISTEMA DI RENDICONTAZIONE

Si definisce la struttura di base del bilancio sociale. Si mostra la visione e il programma dell'amministrazione, s'individuano le diverse aree di rendicontazione e per ciascuna di esse si definiscono tutti gli elementi informativi e gli indicatori necessari.

In particolare è richiesta l'analisi dei documenti istituzionali, contabili, bilanci sociali, relazioni e rapporti di gestione per mostrare i tre ambiti di rendicontazione del bilancio sociale:

1. i valori, la visione e il programma dell'amministrazione;  
2. le aree di rendicontazione del bilancio sociale relative alle politiche e ai servizi resi e, per ciascun'area:

- gli obiettivi di cambiamento attesi in relazione alla situazione di partenza;
- le azioni intraprese;
- le risorse impiegate;
- i risultati raggiunti;
- gli impegni e le azioni previste per il futuro.

3. gli elementi necessari alla rendicontazione complessiva delle risorse disponibili e utilizzate dall'amministrazione.

Le informazioni relative alla rendicontazione delle risorse disponibili e utilizzate dall'amministrazione devono consentire, ove possibile:

- o la rendicontazione delle entrate e delle spese;
- o la rendicontazione dei proventi e dei costi;
- o la rendicontazione del patrimonio e della sua variazione;
- o la rendicontazione del personale e dell'organizzazione;
- o la rendicontazione del capitale umano;
- o la rendicontazione relativa alle infrastrutture e alle tecnologie;
- o la rendicontazione delle partecipazioni.

## II - LA RILEVAZIONE DELLE INFORMAZIONI

Si raccolgono le informazioni e i dati da riportare nel bilancio sociale.

## III- LA REDAZIONE E L'APPROVAZIONE DEL DOCUMENTO

Si organizzano in modo strutturato le informazioni qualitative e quantitative in un documento approvato e comunque fatto proprio dall'organo di governo dell'amministrazione.

## IV – LA COMUNICAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE

Si pianificano e si realizzano azioni di diffusione e di partecipazione del bilancio sociale all'interno e all'esterno dell'amministrazione.

L'attività di comunicazione è finalizzata alla diffusione e alla partecipazione del bilancio sociale all'interno e all'esterno dell'amministrazione e, più in generale, alla costruzione di un dialogo permanente con i destinatari del documento.

Il piano di comunicazione relativo al bilancio sociale deve definire:

- o i differenti interlocutori cui si rivolge;
- o le azioni e gli strumenti di comunicazione da adottare;
- o le modalità di valutazione dei risultati della comunicazione.

Per concludere s'indica la necessità e l'opportunità di coinvolgere, in modo adeguato, l'amministrazione per la realizzazione del bilancio sociale anche attraverso la partecipazione al processo di elaborazione delle strutture interne e degli organi di governo dell'amministrazione e il raccordo con il sistema di programmazione e controllo.

Le linee guida si concludono con indicazioni precise in merito al raccordo con il sistema di programmazione e controllo:

- il bilancio sociale contribuisce a integrare e supportare il processo di programmazione e controllo dell'amministrazione;
- la fattibilità e la veridicità del bilancio sociale sono favorite dall'esistenza di una programmazione attendibile, chiara, trasparente e da un'efficace sistema di controlli;
- le informazioni contenute nel bilancio sociale devono essere coerenti con quanto esposto nei documenti ufficiali di programmazione, controllo e rendicontazione, quali:

- piani strategici, di mandato, pluriennali e annuali;
  - documenti di programmazione economico-finanziaria;
  - documenti del controllo strategico e del controllo di gestione;
  - rendiconti finanziari, economici e patrimoniali.
- A regime, il processo di realizzazione del bilancio sociale non deve essere separato dal processo di programmazione e controllo, ma strutturalmente integrato ad esso e contribuire al suo miglioramento.

### **1.1.3 Le Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali**

Alla direttiva ha fatto seguito un documento redatto dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali istituito presso il Ministero dell'Interno<sup>4</sup> intitolato *Linee guida per la rendicontazione sociale negli Enti locali*, nel quale sono enucleate - con lo stile tipico dei principi contabili - le finalità, il contenuto e le procedure di redazione del bilancio sociale per gli enti locali. Le linee guida si basano sulle previsioni:

- del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (D.Lgs. 267/00), con particolare riferimento all'Ordinamento finanziario e contabile;
- dei Postulati e dei principi contabili applicati, emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
- della Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (direttiva 17/2/06. G.U. n. 63 del 16/03/06).

Il bilancio sociale si configura come un documento sintetico, perché esito di rielaborazioni di dati provenienti dalle rilevazioni di un sistema contabile e di rilevazioni extracontabili; consuntivo, perché si tratta di una rendicontazione su effetti e risultati già verificatisi; periodico, perché deve essere reiterata la redazione a intervalli prefissati; volontario, perché la sua redazione non è normalmente obbligatoria. Tale documento dovrà essere in grado di informare tutti gli *stakeholder* sui risultati sociali ottenuti dall'ente locale nel periodo considerato e dovrà illustrare l'impatto sociale della gestione aziendale sul territorio locale, articolato per specifiche aree d'intervento.

Le Linee Guida affermano che il bilancio sociale deve consentire ai cittadini e ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come l'amministrazione interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo mandato. Le Linee Guida evidenziano, inoltre, che per svolgere la sua funzione, il bilancio sociale deve essere l'esito di un processo analitico e pervasivo, attraverso il quale è formalizzata la verifica di ciò che si è effettivamente raggiunto, rispetto a quanto asserito nei documenti di programmazione dell'ente (Linee programmatiche, Piano Generale di Sviluppo, Relazione previsionale e programmatica, Piano esecutivo di gestione).

L'elemento non evidenziato nelle Linee Guida riguardante lo scopo del bilancio sociale è la focalizzazione fortemente territoriale che dovrebbero avere le analisi svolte per la rendicontazione dell'attività dell'ente. Ciò è inevitabile conseguenza del tipo di *mission* attribuita all'ente locale, ma diviene sempre più centrale per effetto del diffondersi di una *governance* concertata, incentrata sull'applicazione del principio di sussidiarietà.<sup>5</sup>

In termini ancora più analitici, secondo quanto disposto dalle Linee Guida, il BS dell'ente locale si dovrebbe articolare nelle seguenti sezioni:

- a. presentazione del documento e nota metodologica,
- b. identità dell'ente locale,
- c. servizi erogati,

<sup>4</sup> Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti locali, *Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali*, 7 giugno 2007.

<sup>5</sup> Cfr. A. Maticena e M. Mattei (2008), "Il bilancio sociale come strumento di accountability per gli Enti Locali: vantaggi e problematiche aperte", E. Borroni e G. Rusconi (a cura di), *La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse*, Franco Angeli, Milano, pag 134.

- d. risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale.
- e. asseverazione del bilancio sociale.

La sezione dedicata alla *presentazione* è finalizzata a spiegare gli scopi e le motivazioni del processo di rendicontazione sociale ai portatori d'interesse e a dichiarare l'impegno dell'amministrazione a dare continuità al processo, tenendo conto delle indicazioni emerse dalla consultazione. La nota metodologica illustra il processo di rendicontazione posto in atto dall'ente e fornisce una guida per la lettura del documento.

Nella parte dedicata *all'identità dell'ente* sono delineate le caratteristiche distintive dell'ente locale; in particolare vengono esplicitate le *mission* (eventualmente articolata in visione e missione), i valori di riferimento, i dati socio-economici del territorio /comune e provincia), nonché le scelte di *governance* e di assetto istituzionale. La formulazione della *mission* è un momento particolarmente rilevante all'interno del processo di rendicontazione sociale, perché la *mission* è la sintesi dell'interpretazione che il "sistema politico" (la maggioranza eletta) dà del fine istituzionale dell'ente, mostrando che cosa s'intende per miglioramento del benessere della comunità locale. Tale sintesi in un certo senso è la pietra fondante del bilancio sociale, poiché tutte le strategie e le attività poste in essere nei singoli settori di attività dovrebbero discendere ed essere coerenti con essa.

Altrettanto rilevante è la definizione del modello di *governance* adottato (erogazione diretta o esternalizzata dei servizi, forme di esternalizzazione, partnership sul territorio, decentramento, rapporto con gli organi di partecipazione), delle politiche sulle risorse umane e sull'organizzazione (formazione, valutazione, mobilità, sistema retributivo e politiche d'incentivazione, comunicazione, benessere organizzativo), delle politiche di approvvigionamenti, delle scelte tecnologiche e dei sistemi informativi e, infine delle politiche di comunicazione.

Nella successiva sezione "*servizi erogati*", è analiticamente rendicontata l'attività dell'ente nel periodo considerato, articolata sulla base di macroaree d'intervento (per usare la terminologia delle Linee Guida). Le macroaree d'intervento sono descritte come "aggregazioni significative di attività definite in base all'omogeneità delle politiche, dei destinatari dell'azione amministrativa, degli obiettivi perseguiti e degli effetti prodotti".

Secondo quanto disposto dal paragrafo 40 delle Linee Guida, per ogni macro-area si devono illustrare i seguenti elementi: il collegamento con i documenti di programmazione, la situazione iniziale relativamente allo stato dei servizi erogati, i portatori d'interesse specifici della singola macro-area, le finalità, gli obiettivi e le risorse funzionali al loro raggiungimento, i risultati conseguiti (*output*) e gli effetti prodotti (*outcome*), le valutazioni degli *stakeholder*, gli impegni e le azioni per il futuro.

La Sezione del documento dedicata alle Risorse economico-finanziarie illustra le principali aggregazioni delle voci patrimoniali ed economico-finanziarie, fungendo da raccordo con il rendiconto della gestione.

L'ultima sezione fa riferimento all'asseverazione del bilancio sociale e prevede l'emissione di una relazione finale contenente un chiaro giudizio professionale circa le informazioni incluse nel bilancio sociale. Tale asseverazione è effettuata da un organo di revisione indipendente.

Passando alla *consultazione degli stakeholder*, le Linee Guida richiedono che questi siano coinvolti sin dal principio mediante gruppi di lavoro o focus group tematici, nei quali i portatori d'interesse selezionati per ciascuna macro-area visionano le bozze del bilancio sociale, formulando un giudizio almeno sulla completezza informativa e sull'efficacia dell'azione amministrativa con riferimento alla singola macro-area. Il coinvolgimento degli *stakeholder* è una delle fasi più critiche e spesso trascurate all'interno del processo di rendicontazione sociale, per le numerose problematiche legate alla gestione delle relazioni e, talvolta, per la scarsità di tempo in cui sono materialmente redatti i bilanci sociali. Anche per tali enti, tuttavia, che hanno dedicato un'adeguata disponibilità di tempo e risorse alla consultazione dei portatori d'interesse non è sempre stato facile ottenere feed-back utili al miglioramento delle potenzialità informative del bilancio sociale. Ciò è causato frequentemente all'ambiguità con la quale sono presentate le finalità della consultazione agli stessi *stakeholder*, ambiguità che sovente deriva da una posizione non sufficiente definita delle amministrazioni sul

grado di confronto ricercato con i portatori d'interesse sugli obiettivi perseguiti e sulle attività svolte dall'ente.

Negli enti locali il fine istituzionale è di tipo sociale ed è declinato operativamente ogni legislatura da una maggioranza politica che ha ottenuto un mandato attraverso il meccanismo elettorale. La misura e le modalità secondo cui avviare un confronto con i portatori d'interesse sugli obiettivi di carattere sociale (che rappresentano il fine istituzionale dell'azienda-ente locale) presenta perciò problematiche del tutto diverse e devono essere ponderate mediante un'analisi delle implicazioni di *governance*.

Per finire, si può affermare che, a livello generale, la struttura proposta delle Linee Guida dovrebbe permettere al cittadino/stakeholder di valutare se vi sia coerenza fra il finalismo aziendale (*mission*), l'assetto istituzionale attuato per realizzarlo (*corporate governance*) e il sistema d'informazioni utilizzato per verificare *il* e rendicontare *sul* grado di raggiungimento del fine aziendale (*accountability*). La coerente coordinazione tra *mission*, *corporate governance* e *accountability* può essere colta mediante un confronto fra quanto dichiarato nell'identità dell'ente e i dati riportati in altre sezioni dello schema di rendicontazione proposto.<sup>6</sup>

Le indicazioni delle Linee Guida arrivano dopo anni di sperimentazioni e indubbiamente costituiscono un supporto tecnico di grande utilità per gli enti locali che vogliono redigere il bilancio sociale. Tuttavia è opinione degli autori, che in presenza di rapide modifiche nella *governance* degli enti – dovute alla crescente intensità con la quale gli enti cercano di interpretare l'idea di stato relazionale – la qualità dei bilanci sociali dipenda dal processo di condivisione degli indicatori e di confronto con gli *stakeholder*, ambiti rispetto ai quali le Linee Guida non possono che fornire indicazioni estremamente generali. Spetta quindi alle singole amministrazioni trovare le soluzioni operative che, nelle specificità locali, trasformino le potenzialità informative e relazionali del bilancio sociale in atto.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Cfr. A. Maticena e M. Mattei (2008), "Il bilancio sociale come strumento di accountability per gli Enti Locali: vantaggi e problematiche aperte", E. Borroni e G. Rusconi (a cura di), *La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse*, Franco Angeli, Milano, pag. 139.

<sup>7</sup> *Ibidem*, pag. 141.