



Ministero dell'interno

*Osservatorio sulla finanza e la
contabilità degli enti locali*

**LINEE GUIDA
PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
NEGLI ENTI LOCALI**

Testo approvato nella seduta del 7 giugno 2007

INDICE:

1.- Premessa	1
1.1.- Quadro generale di riferimento.....	1
1.2.- Bilancio sociale e sistema di bilancio.....	1
1.3.- Modelli di rendicontazione sociale e principi contabili per gli enti locali	2
2.- Definizione e finalità del bilancio sociale	3
3.- Struttura e contenuto del bilancio sociale.....	4
3.1.- Presentazione del documento e nota metodologica.....	4
3.2.- Identità dell'ente locale.....	5
3.2.1 La visione e la missione.....	5
3.2.2 I valori di riferimento.....	5
3.2.3 I dati socio - economici.....	5
3.2.4 La struttura politico – amministrativa ed organizzativa.....	5
3.2.5 La composizione del gruppo pubblico locale	6
3.2.6 Gli stakeholder dell'ente	6
3.2.7 Le macro – aree di intervento	6
3.2.8 La governance e le politiche sulle risorse	6
3.3.- Servizi erogati.....	7
3.4.- Risorse economico – finanziarie e dotazione patrimoniale	9
3.4.1 Risorse economico – finanziarie	9
3.4.2 Dotazione patrimoniale.....	9
3.5.- Asseverazione del bilancio sociale.....	10
4.- Il processo di rendicontazione sociale	11
4.1.- Delibera di indirizzo per la redazione del bilancio e costituzione del gruppo di lavoro	11
4.2.- Presentazione ai portatori di interesse	12
4.3.- Rilevazione dei dati e stesura della bozza di bilancio sociale	12
4.3.1 I sistemi informativi a supporto del processo di rendicontazione.....	12
4.3.2 Gli indicatori	12
4.3.3 Il processo di raccolta ed elaborazione dei dati	15
4.4.- Consultazione dei portatori di interesse.....	15
4.5.- Stesura finale e asseverazione	15
4.6.- Approvazione e pubblicazione	16
4.7.- Comunicazione del bilancio sociale e integrazione con l'attività di programmazione	16
5.- Asseverazione.....	17
5.1.- Finalità dell'asseverazione e affidamento dell'incarico	17
5.2.- Principi di riferimento.....	17
5.3.- Relazione finale	18
5.4.- Giudizio di asseverazione.....	18

1.- Premessa

1.1.- Quadro generale di riferimento

1. L'Osservatorio per la finanza e la contabilità del ministero dell'Interno, si è posto come obiettivo quello di fornire delle linee guida di rendicontazione sociale aventi per oggetto gli enti di cui all'art. 2 del D. Lgs. 267/00 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali).
2. Rispondendo ad un crescente e complesso bisogno di informazioni di natura sociale provenienti da una molteplicità di soggetti interessati alla vita degli enti locali, ci si propone di:
 - a. approfondire le modalità con cui l'ente può rispondere ai bisogni di accountability sociale e con cui gli operatori (tecnici e politici) possono rendere conto, internamente, delle modalità con cui hanno assolto alle responsabilità a loro affidate;
 - b. rendere omogenei i processi e le modalità di rendicontazione sociale, contribuendo al controllo e alla comparabilità dei risultati;
 - c. rispondere alle esigenze conoscitive dei portatori di interesse, consentendo loro di comprendere e valutare gli effetti dell'azione amministrativa;
 - d. promuovere la partecipazione dei portatori di interesse nella definizione dei programmi e nella valutazione dei risultati dell'amministrazione;
 - e. supportare il processo di asseverazione dei bilanci sociali.
3. Al fine di raggiungere tali scopi, il presente documento tratterà i seguenti argomenti:
 - a. il bilancio sociale ed il sistema di bilancio;
 - b. standard di rendicontazione sociale di riferimento;
 - c. definizione e finalità del bilancio sociale;
 - d. struttura e contenuto del bilancio sociale;
 - e. processo di rendicontazione sociale;
 - f. asseverazione del bilancio sociale.

1.2.- Bilancio sociale e sistema di bilancio

4. Il bilancio sociale è un documento che trova collocazione tra gli strumenti di rendicontazione. Tuttavia, i processi di rendicontazione si inseriscono nel più complesso sistema di bilancio inteso quale "serie di atti e di documenti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali [...] riferibili ai diversi livelli dell'azione amministrativa dell'ente, ed in particolare alla programmazione, alla previsione, alla gestione, alla rendicontazione, alla revisione economico-finanziaria e al controllo interno (Punto 12, Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali).

5. Il bilancio sociale rappresenta:
 - a. un momento di verifica di quanto definito con riferimento alle linee programmatiche per azioni e progetti, al piano generale di sviluppo, alla relazione previsionale e programmatica ed al piano esecutivo di gestione;
 - b. uno strumento fondante per l'avvio del percorso di pianificazione e programmazione relativamente agli esercizi successivi.
6. Tali asserzioni trovano i propri presupposti nei seguenti Postulati contabili:
 - a. la finalità del rendiconto è fornire informazioni in merito al grado di attuazione dei programmi, alla situazione patrimoniale-finanziaria, all'andamento economico ed ai cambiamenti della situazione patrimoniale-finanziaria di un ente locale a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori del rendiconto nel loro processo di decisione politica, sociale ed economica (Punto 28);
 - b. il rendiconto [...] deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'amministrazione. In questo quadro assume un ruolo essenziale la relazione al rendiconto della gestione che deve fornire le informazioni quali-quantitative necessarie ad una comprensione dell'andamento dell'ente, che sia significativa non solo del grado di raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari, ma anche del complessivo grado di benessere sociale raggiunto (Punto 29).

1.3.- Modelli di rendicontazione sociale e principi contabili per gli enti locali

7. Il presente documento si basa sulle previsioni:
 - a. del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (D. Lgs. 267/00), con particolare riferimento all'Ordinamento finanziario e contabile;
 - b. dei Postulati e dei principi contabili applicati, emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali;
 - c. della Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (direttiva 17/02/06, G.U. n. 63 del 16/03/06);
8. Esso tiene conto, inoltre, delle seguenti fonti:
 - a. comunicazione della Commissione europea 02/07/2002, COM (2002) 347 def., relativa alla "Responsabilità sociale delle imprese: un contributo delle imprese allo sviluppo sostenibile (Punto 7.7 – Amministrazioni pubbliche);
 - b. standard della Rendicontazione sociale nel settore pubblico formulato dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS);
 - c. standard di rendicontazione proposto dalla Global Reporting Initiative (GRI) per il settore pubblico (Sector supplement for public agencies);
 - d. standard AA1000 e gli altri documenti elaborati da The Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA).

2.- Definizione e finalità del bilancio sociale

9. Il bilancio sociale è l'esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle scelte, delle attività, dei risultati e dell'impiego di risorse in un dato periodo, in modo da consentire ai cittadini e ai diversi interlocutori di conoscere e formulare un proprio giudizio su come l'amministrazione interpreta e realizza la sua missione istituzionale e il suo mandato. In particolare, Il bilancio sociale è un documento di carattere volontario e consuntivo. Al termine del mandato elettorale, il bilancio sociale prende in considerazione l'intero quinquennio di legislatura, denominandosi pertanto bilancio sociale di mandato.
10. La finalità del bilancio sociale è quella di informare in maniera chiara ed intelligibile sull'attività svolta dall'ente locale in termini di coerenza tra gli obiettivi programmati, i risultati raggiunti e gli effetti sociali e ambientali prodotti.
11. Gli enti locali per mezzo del bilancio sociale illustrano ai cittadini, e a tutti gli attuali e potenziali portatori di interesse, le modalità di impiego delle risorse attratte, sviluppando meccanismi di controllo sociale e favorendo il processo di programmazione e controllo annuale.

3.- Struttura e contenuto del bilancio sociale

12. La struttura del bilancio sociale è da interpretare come contenuto minimo che può essere ampliato dall'ente locale in base alle proprie esigenze di rendicontazione e alle specifiche necessità conoscitive avanzate dai propri portatori di interesse, pur nel rispetto dei principi di cui al par. 1.3.-.
13. Il bilancio sociale si articola nelle seguenti Sezioni:
 - a. presentazione del documento e nota metodologica;
 - b. identità dell'ente locale;
 - c. servizi erogati;
 - d. risorse economico-finanziarie e dotazione patrimoniale;
 - e. asseverazione del bilancio sociale.

3.1.- Presentazione del documento e nota metodologica

14. La Sezione si apre con una sintetica presentazione del bilancio sociale effettuata dal Sindaco o dal Presidente della Provincia. Essa è finalizzata a spiegare finalità e motivazioni del processo di rendicontazione sociale ai portatori di interesse ed a dichiarare l'impegno dell'amministrazione a dare continuità al processo di rendicontazione, tenendo conto delle indicazioni emerse dalla consultazione con gli stakeholder.
15. A tale presentazione, segue una nota metodologica che illustra il processo di rendicontazione posto in atto dall'ente e fornisce una guida per la lettura del documento. Essa contiene i riferimenti ai seguenti elementi:
 - a. il periodo a cui si riferisce la rendicontazione;
 - b. le modalità di raccolta, di elaborazione e di classificazione dei dati e delle informazioni presentate;
 - c. il gruppo di lavoro che ha curato l'elaborazione del bilancio sociale;
 - d. le modalità di selezione e di consultazione dei portatori di interesse coinvolti;
 - e. l'indice dei contenuti.
16. Un ente locale il cui bilancio sociale segua le indicazioni delle presenti linee guida deve dichiararlo espressamente all'interno della stessa nota metodologica.

3.2.- Identità dell'ente locale

17. La Sezione fornisce un profilo introduttivo dell'amministrazione locale. Essa contiene indicazioni relative a:
- a. la visione e la missione;
 - b. i valori di riferimento;
 - c. i dati socio-economici;
 - d. la struttura politico-amministrativa ed organizzativa;
 - e. la composizione del gruppo pubblico locale;
 - f. gli stakeholder dell'ente;
 - g. le macro-aree di intervento;
 - h. la governance e le politiche sulle risorse.

3.2.1 La visione e la missione

18. La visione descrive lo scenario futuro perseguito dall'amministrazione avendo per oggetto la comunità locale.
19. La missione esprime le finalità di fondo dell'ente in coerenza con le disposizioni normative e con gli ideali, i valori e le aspirazioni assunti a base dell'azione amministrativa. La missione rappresenta la modalità con la quale gli organi interpretano il ruolo istituzionale dell'ente all'interno della comunità locale e, dunque, l'elemento peculiare che lo contraddistingue rispetto alle altre amministrazioni.

3.2.2 I valori di riferimento

20. I valori riflettono la cultura dell'ente e guidano il comportamento delle persone che vi operano. In particolare, i valori etici definiscono doveri e responsabilità nei rapporti tra l'ente e i propri stakeholder ed informano, insieme alla visione e alla missione, le finalità e gli obiettivi del programma di mandato nonché dei successivi documenti di programmazione.
21. Visione, missione e valori hanno quale presupposto i contenuti delle linee programmatiche per azioni e progetti e del piano generale di sviluppo.

3.2.3 I dati socio - economici

22. La sezione prosegue fornendo informazioni riguardo al contesto economico, politico, sociale, ambientale, culturale in cui opera l'ente. Ulteriori informazioni devono essere fornite con riferimento all'articolazione territoriale dell'ente e all'economia insediata. Tali dati hanno come riferimento la Sezione 1 della relazione previsionale e programmatica.

3.2.4 La struttura politico – amministrativa ed organizzativa

23. La struttura politico-amministrativa dell'ente descrive la composizione degli organi di governo e le deleghe assegnate ai singoli componenti della Giunta.
24. La struttura organizzativa evidenzia l'organigramma dell'ente, chiarendo le funzioni attribuite alle diverse unità organizzative).

3.2.5 La composizione del gruppo pubblico locale

25. La composizione del gruppo pubblico locale descrive il complesso delle entità di diretta emanazione dell'ente (ad esempio aziende speciali, istituzioni, consorzi), delle società controllate, collegate o nelle quali l'ente detiene una partecipazione rilevante. Per la concreta interpretazione dei concetti di controllo e collegamento e per la definizione del concetto di "rilevanza" della partecipazione posseduta, ci si può riferire ai principi contabili internazionali per il settore pubblico emessi dall'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB).
26. Relativamente a tali aziende, devono essere fornite almeno le seguenti informazioni: settori di attività in cui operano, servizi esternalizzati, risultati economici generati, investimenti realizzati e consistenza delle partecipazioni.

3.2.6 Gli stakeholder dell'ente

27. Alla definizione del quadro generale di riferimento per l'ente si accompagna la specificazione delle classi di stakeholder, interni ed esterni. Tali classi rappresentano categorie generali di portatori di interesse (ad esempio, associazioni) che verranno successivamente specificate all'interno di ciascuna macro area (ad esempio, associazioni di volontariato disabili per l'area di rendicontazione "servizi alla persona").
28. Devono, inoltre, essere indicate le modalità con cui tali soggetti sono stati coinvolti nella rendicontazione.

3.2.7 Le macro – aree di intervento

29. La rendicontazione del bilancio sociale è articolata per macro-aree di intervento al fine di agevolare, da parte degli utilizzatori, la comprensione dei risultati raggiunti e degli effetti prodotti dall'attività posta in atto. Le macro-aree di intervento sono aggregazioni significative di attività definite in base alla omogeneità delle politiche, dei destinatari dell'azione amministrativa, degli obiettivi perseguiti e degli effetti prodotti.
30. Esse sono identificate avendo come riferimento i programmi delle linee programmatiche, del piano generale di sviluppo e della relazione previsionale e programmatica.
31. È facoltà di ciascun ente scegliere su quali aree porre l'enfasi in funzione delle proprie scelte strategiche, secondo un principio di gradualità nell'introduzione dei percorsi di rendicontazione sociale. Ciò non toglie, peraltro, che - a regime - il bilancio sociale debba riguardare l'intera attività amministrativa. A titolo esemplificativo, con riferimento alle competenze attribuite dal legislatore, una possibile articolazione delle macro-aree di intervento può riguardare per l'amministrazione comunale il territorio e l'ambiente, le politiche sociali, la sicurezza e rapporti con il cittadino, la cultura e l'istruzione, il sistema produttivo locale e la viabilità e mobilità; per l'amministrazione provinciale, il territorio e l'ambiente, il sistema produttivo locale, l'istruzione e la formazione, i servizi alla collettività, le infrastrutture.

3.2.8 La governance e le politiche sulle risorse

32. Prima di affrontare l'analisi dei risultati raggiunti con riferimento alle macro-aree di intervento rivolte al territorio e alla comunità locale è necessario che il bilancio sociale chiarisca alcuni elementi di carattere generale, connessi:
 - al modello di governance adottato;

- alle politiche sulle risorse umane e sull'organizzazione;
 - alle politiche di bilancio, con particolare riferimento a quelle tributarie e di indebitamento;
 - alle politiche degli approvvigionamenti;
 - alle tecnologie ed ai sistemi informativi;
 - alle politiche di comunicazione.
33. Con riferimento al primo aspetto, occorre esporre le scelte di fondo effettuate dall'amministrazione relativamente:
- alle scelte di erogazione diretta o esternalizzata dei servizi;
 - alle diverse forme di esternalizzazione;
 - alle partnership formali ed informali attivate sul territorio;
 - alle scelte in materia di decentramento;
 - ai rapporti con gli organismi di partecipazione.
34. La rendicontazione delle politiche del personale e dell'organizzazione, fornisce informazioni relative alla gestione e allo sviluppo delle risorse umane, (formazione, valutazione, mobilità, sistema retributivo e politiche di incentivazione, comunicazione, benessere organizzativo, etc.) e alle innovazioni di struttura e di processo con riguardo all'organizzazione del lavoro.
35. Le politiche di bilancio devono mettere in evidenza le scelte dell'amministrazione:
- in materia tributaria e tariffaria, motivandole con riferimento allo stato dei trasferimenti ed ai livelli quali-quantitativi dei servizi erogati;
 - sul grado di auto-copertura finanziaria ed economica dei servizi a domanda individuale;
 - sulle modalità di finanziamento degli investimenti e sui relativi costi.
36. Relativamente agli approvvigionamenti occorre evidenziare i criteri utilizzati per assicurare:
- la trasparenza e l'equità dei processi di acquisizione delle risorse;
 - la qualità delle forniture;
 - l'orientamento ai criteri del Green public procurement e, più in generale, al rispetto dell'ambiente in merito ai processi di produzione, utilizzo e smaltimento dei materiali acquistati;
 - il rispetto di criteri etici e sociali nei processi produttivi ed erogativi affidati all'esterno (ad es. SA 8000 nell'albo delle forniture).
37. La rendicontazione relativa alle tecnologie ed ai sistemi informativi, fornisce informazioni sugli investimenti realizzati per migliorare la qualità delle soluzioni tecnologiche avanzate per la gestione dei processi e dei servizi e del patrimonio informativo a supporto delle decisioni strategiche ed operative.
38. A conclusione della presente sezione occorre collocare il bilancio sociale all'interno del quadro complessivo delle politiche di comunicazione dell'ente al fine di dare una visione completa e coordinata delle logiche e degli strumenti di relazione con gli stakeholder.

3.3.- Servizi erogati

39. La sezione Servizi erogati presenta la rendicontazione delle attività poste in essere dall'ente classificate in macro-aree di intervento rivolte al territorio e alla comunità locale, raccordate con quelle utilizzate per la programmazione. La rendicontazione per ogni macro-area deve consentire agli utilizzatori di comprendere i risultati ottenuti dall'amministrazione e gli effetti economici, sociali e ambientali prodotti in un'ottica di coerenza con finalità ed obiettivi perseguiti e con la situazione iniziale di ciascuna area.

40. Per ogni macro-area si devono illustrare i seguenti elementi:
 - a. il collegamento con i documenti di programmazione;
 - b. la situazione iniziale relativamente allo stato dei servizi erogati;
 - c. i portatori di interesse specifici della singola macro-area;
 - d. le finalità, gli obiettivi e le risorse funzionali al loro raggiungimento;
 - e. i risultati conseguiti (output) e gli effetti prodotti (outcome);
 - f. le valutazioni degli stakeholder;
 - g. gli impegni e le azioni per il futuro.
41. Il collegamento con i documenti di programmazione consente di limitare l'autoreferenzialità del bilancio sociale, esplicitando il legame esistente tra la rendicontazione e gli impegni assunti in sede di programmazione di mandato, triennale ed annuale.
42. La situazione iniziale dei servizi permette un'analisi "relativa" dei risultati dell'amministrazione che tenga conto dello stato dell'arte dei servizi ad inizio del periodo di riferimento del bilancio sociale.
43. L'individuazione degli specifici portatori di interesse consente un'esposizione dei risultati raggiunti orientata all'esterno e riferita agli interlocutori dell'area di rendicontazione oggetto di analisi.
44. Le finalità e gli obiettivi esplicitano le modalità di intervento – a presidio dei bisogni - attraverso cui l'ente intende perseguire la visione, la missione ed i valori che ha assunto a guida della sua azione. Per la loro individuazione è necessario fare riferimento:
 - alle finalità di mandato definite all'interno delle linee programmatiche per azioni e progetti e del piano generale di sviluppo;
 - alle finalità triennali desumibili dalla Sezione 3 della Relazione previsionale e programmatica, relativamente al programma a cui l'area di rendicontazione è riferita;
 - agli obiettivi del piano esecutivo di gestione di maggiore rilievo per l'attuazione di dette finalità.
45. Per ogni finalità ed obiettivo il bilancio sociale propone una rendicontazione quali-quantitativa del grado di attuazione, delle modalità di implementazione e delle criticità incontrate, illustrando le ragioni dell'eventuale mancato raggiungimento.
46. Se rilevante e significativo ai fini del bilancio sociale, la rendicontazione delle macro-aree di intervento tiene conto anche delle azioni e degli effetti prodotti da soggetti erogatori di servizi e legati all'ente locale da vincoli quali contratti di servizio, concessioni, convenzioni, ecc.
47. Oltre a ciò, si dovranno evidenziare i dati di natura economico-finanziaria utili per una migliore comprensione dei risultati raggiunti.
48. Successivamente alla descrizione dei risultati, occorre esplicitare le valutazioni espresse dai portatori di interesse consultati in riferimento ai seguenti aspetti:
 - efficacia dell'azione posta in essere dall'ente;
 - osservazioni e i suggerimenti da considerare nella futura attività di programmazione;
 - completezza, la significatività e la rilevanza delle informazioni riportate;
 - chiarezza espositiva.
49. A conclusione dell'analisi di ciascuna macro-area di intervento devono essere riportati gli impegni e le azioni per il futuro intesi come ulteriori cambiamenti programmati sulla base dei risultati raggiunti ed a seguito del confronto degli stakeholder.

3.4.- Risorse economico – finanziarie e dotazione patrimoniale

50. La Sezione illustra le principali aggregazioni delle voci patrimoniali ed economico-finanziarie, fungendo da raccordo con il rendiconto della gestione.

3.4.1 Risorse economico – finanziarie

51. La rielaborazione dei dati consuntivi finanziari deve permettere ai lettori di comprendere:
- l'entità e la provenienza delle risorse finanziarie a disposizione dell'ente nel periodo di rendicontazione;
 - la situazione relativamente agli equilibri di bilancio e al risultato di amministrazione;
 - la distribuzione della spesa corrente e in conto capitale tra le diverse macro-aree di intervento.
52. Al fine di agevolare la comprensibilità e l'intelligibilità delle voci esposte e di coglierne l'evoluzione nel tempo è consigliata la rappresentazione dei dati riferiti all'esercizio oggetto di rendicontazione e ai due esercizi precedenti.
53. Tale rendicontazione può essere estesa anche alle risorse che derivano da attività realizzate dall'ente locale nel periodo di riferimento e che non hanno dato luogo a stanziamenti di entrata o di spesa nel proprio bilancio. Può riguardare, ad esempio, attività e azioni di:
- coordinamento e partecipazione a progetti di enti locali, di imprese, di enti del terzo settore, di consorzi ed istituti di ricerca;
 - attribuzione di finanziamenti regionali, statali ed europei effettuate attraverso gli uffici dell'ente locale o da società partecipate;
 - adesione a progetti di terzi nei quali la partecipazione dell'ente locale consente di attrarre finanziamenti;
 - promozione di progetti di intervento sui quali l'ente locale attrae finanziamenti da altri enti territoriali, da fondazioni bancarie, da istituti di credito speciale.
54. Per ognuna di queste attività l'ente rendiconta: la macro-area di intervento interessata, il programma al quale si riferisce, la tipologia di attività svolta e i soggetti partecipanti, la quantità delle risorse attivate e non transitate nel bilancio.
55. Le informazioni sulla gestione finanziaria vengono corredate dall'esposizione e dal commento dei principali proventi e dei costi desunti dall'utilizzo della contabilità economico-patrimoniale generale ed analitica e dal calcolo di indicatori di equilibrio economico.
56. L'analisi economica può essere estesa all'apporto delle diverse aree gestionali alla formazione del risultato economico complessivo dell'ente e delle singole macro-aree di rendicontazione.

3.4.2 Dotazione patrimoniale

57. Ai fini di una completa considerazione degli impatti della gestione sul patrimonio, e di quest'ultimo sul contesto sociale, appare opportuno corredate la rendicontazione sociale di un prospetto informativo che consenta di valutare:
- l'incremento o la diminuzione del patrimonio netto dell'ente;
 - la congruenza della dotazione patrimoniale con la visione e la missione dichiarate nel bilancio sociale;
 - la composizione del patrimonio in termini di attività e di passività;
 - lo stato delle manutenzioni dei beni mobili e immobili;
 - la situazione finanziaria, evidenziando gli equilibri patrimoniali di breve e di lungo periodo.

58. Il prospetto informativo del patrimonio deve essere integrato attraverso informazioni qualitative volte a esplicitare:
- le principali operazioni di acquisizione, dismissione, riconversione o riqualificazione dei beni costituenti il patrimonio con indicazione delle motivazioni di tali operazioni, della destinazione delle risorse acquisite e dei soggetti beneficiari;
 - i beni di particolare pregio storico, artistico o culturale valutati secondo le disposizioni contenute nell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali e nei principi contabili nazionali e internazionali. Per ciascuno di essi vanno esplicitate le modalità di utilizzo, di valorizzazione, di conservazione e di fruizione dei beni di maggior pregio storico, artistico, culturale e ambientale;
 - gli impatti sociali significativi che derivano o potrebbero derivare dalle politiche seguite nelle scelte di gestione del patrimonio.
59. Nella presente sezione, al fine di agevolare la comprensibilità e l'intelligibilità delle voci esposte e di cogliere l'evoluzione della situazione patrimoniale è consigliata la rappresentazione dei dati riferiti all'esercizio oggetto di rendicontazione e ai due esercizi precedenti.
60. Nella costruzione del prospetto sul patrimonio si raccomanda la separata indicazione dei beni costituenti il patrimonio concessi in utilizzo a terzi (con la distinzione fra quelli a titolo gratuito o oneroso) spiegando le ragioni che giustificano la destinazione. Tale rendicontazione concerne anche i beni di terzi concessi in utilizzo all'ente locale.
61. Si raccomanda anche la separata rappresentazione del prospetto informativo del patrimonio consolidato del gruppo pubblico locale. Per la definizione dei criteri di consolidamento delle poste patrimoniali, ci si può riferire ai principi contabili internazionali per il settore pubblico emessi dall'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB).

3.5.- Asseverazione del bilancio sociale

62. Ai fini di fornire maggiore credibilità ed affidabilità al bilancio sociale la Sezione "Asseverazione" prevede l'emissione di una relazione finale contenente un chiaro giudizio professionale circa le informazioni incluse nel bilancio sociale effettuata da un organo di revisione indipendente.
63. Soggetti, procedure e contenuto della relazione di asseverazione sono disciplinati nel successivo paragrafo 5.

4.- Il processo di rendicontazione sociale

64. Il percorso che consente di giungere all'elaborazione del bilancio sociale costituisce un elemento fondamentale per il raggiungimento delle finalità e degli obiettivi che ci si è posti per la rendicontazione sociale. Esso si articola nelle seguenti fasi:
- a. delibera di indirizzo per la redazione del bilancio sociale e costituzione del gruppo di lavoro;
 - b. presentazione ai portatori di interesse;
 - c. rilevazione dei dati e stesura della bozza di bilancio sociale;
 - d. consultazione e partecipazione dei portatori di interesse;
 - e. stesura finale e asseverazione;
 - f. approvazione e pubblicazione;
 - g. comunicazione del bilancio sociale e integrazione con l'attività di programmazione.

4.1.- Delibera di indirizzo per la redazione del bilancio e costituzione del gruppo di lavoro

65. La decisione di elaborare il bilancio sociale viene assunta con delibera del Consiglio comunale o provinciale. Sulla base di tale delibera viene affidato dalla Giunta il relativo obiettivo al responsabile di servizio incaricato, nonché le risorse necessarie al suo raggiungimento. Tale responsabile assume il ruolo di referente del bilancio sociale.
66. Al fine di raggiungere l'obiettivo previsto viene costituito un gruppo di lavoro con funzioni di coordinamento. A tale "gruppo di coordinamento interno" spetta la direzione generale dell'attività, la definizione del piano di lavoro e della tempistica del progetto assicurando il coinvolgimento del Consiglio, della Giunta e delle diverse strutture dell'ente. Esso può essere composto dai dirigenti apicali, dal segretario/direttore generale, da esperti esterni (se presenti). Il coordinamento di tale gruppo viene assunto dal referente del bilancio sociale.
67. Il gruppo di coordinamento può costituire sotto-gruppi tecnici di lavoro al fine di assicurare l'efficacia e l'efficienza del percorso di rendicontazione.
68. Alla delibera che formalizza la decisione di redigere il bilancio sociale e alla costituzione del gruppo di lavoro segue la comunicazione e la condivisione del progetto con il personale dell'ente.

4.2.- Presentazione ai portatori di interesse

69. Il gruppo di lavoro, prima di procedere all'elaborazione del bilancio sociale, individua le categorie generali di portatori di interesse dell'ente. Attraverso idonei mezzi di coinvolgimento, il gruppo di lavoro presenta a tali soggetti il progetto di elaborazione del bilancio sociale cercando di ottenere la loro condivisione e la disponibilità a partecipare al percorso di rendicontazione.

4.3.- Rilevazione dei dati e stesura della bozza di bilancio sociale

70. Ai fini della redazione della bozza di bilancio sociale il gruppo di coordinamento interno, per ognuna delle sezioni, deve garantire il presidio dei seguenti aspetti:

- sistemi informativi a supporto del processo di rendicontazione;
- indicatori;
- processo di raccolta e di elaborazione dei dati.

4.3.1 I sistemi informativi a supporto del processo di rendicontazione

71. I sistemi informativi interni devono avere caratteristiche di veridicità, comprensibilità, significatività, attendibilità, verificabilità delle informazioni fornite, trasparenza delle procedure di rilevazione del dato e delle responsabilità di raccolta ed elaborazione.

72. Le fonti informative esterne possono fare riferimento a dati rilevabili dagli utenti o da altri soggetti interessati o ad informazioni di natura statistica a livello nazionale, regionale o locale.

73. Nella nota metodologica al bilancio sociale è necessario specificare:

- le procedure di raccolta dei dati utilizzati;
- i sistemi informativi interni adottati e la provenienza delle fonti informative esterne;
- le modalità con le quali l'ente garantisce l'accesso a tali informazioni.

4.3.2 Gli indicatori

74. I risultati da monitorare attraverso il bilancio sociale possono essere analizzati in termini di:

- efficacia, intesa quale rapporto tra obiettivi e risultati (output) secondo i profili di qualità, di equità dei servizi e di soddisfazione dell'utenza;
- efficienza, intesa quale rapporto tra impiego di risorse (input) e risultati (output);
- impatto, che valuta la ricaduta sociale ed ambientale degli interventi realizzati (outcome).

75. Tali aspetti vengono espressi nel bilancio sociale anche attraverso l'utilizzo di indicatori, che concorrono al monitoraggio dei profili di risultato ritenuti idonei alla valutazione del valore pubblico creato per la collettività locale.

76. Gli indicatori sono elementi informativi, qualitativi e quantitativi che consentono di rappresentare in maniera intelligibile le operazioni dell'ente e di fornire informazioni aggiuntive su aspetti non contemplati dalla contabilità, ma fondamentali per valutare i risultati e gli effetti complessivi della gestione.

77. Gli indicatori quantitativi sono costituiti da valori assoluti o derivati da rapporti con altri dati espressi sotto forma di un numero volto a favorire la rappresentazione di un fenomeno relativo alla gestione, che si riveli meritevole di attenzione da parte di un qualsiasi portatore di interesse interno e/o esterno e non rappresentabile soltanto attraverso dati contabili.

78. Gli indicatori da prevedere nel bilancio sociale possono essere classificati in base alla natura dei dati da cui provengono, in due categorie:
- a. indicatori extra-contabili;
 - b. indicatori contabili.
79. Gli indicatori, ove possibile, devono essere esposti con riferimento ai dati dell'esercizio oggetto della rendicontazione e dei due esercizi precedenti. Si raccomanda, inoltre, il confronto con gli stessi indicatori rilevati da altri enti che presentino caratteristiche di servizio o prodotto simili a quelle dell'ente oggetto di rendicontazione.
80. I principi guida per l'identificazione degli indicatori da inserire nel bilancio sociale sono:
- rilevanza → intesa come capacità di leggere i risultati e, conseguentemente, di permetterne la valutazione e l'eventuale riorientamento delle politiche di servizio;
 - selettività → intesa come la necessità di correlare le aree di rendicontazione con i profili di risultato ed i soggetti coinvolti nei processi decisionali;
 - chiarezza ed attendibilità → intesa come la necessità di assicurare una definizione condivisa degli indicatori inseriti e dei criteri di rilevazione dei dati nonché di garantire la verificabilità della provenienza degli stessi da fonti informative certe ed accessibili;
 - tempestività → intesa come la capacità di fornire rilevazioni in tempi coerenti con le necessità di valutazione e decisione dei diversi attori coinvolti nel processo di rendicontazione sociale.

Indicatori extra-contabili

81. Gli indicatori extra-contabili provengono dalla rilevazione e dalla rielaborazione di dati non rilevati dal sistema di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale dell'ente, e si distinguono principalmente in indicatori di efficacia e di efficienza.
82. Gli indicatori efficienza esprimono la capacità dell'ente di produrre quantitativi maggiori di prodotti e di servizi dati gli stessi quantitativi di risorse impiegate (fattori produttivi), ovvero le medesime entità di prodotti e servizi dati minori volumi di risorse impiegate. Il principale indicatore che testimonia l'efficienza dell'attività posta in atto dall'ente è rappresentato dal costo medio del servizio (misurato dal rapporto tra il costo totale di un determinato servizio e il numero di utenti serviti).
83. Gli indicatori di efficacia esprimono la capacità dell'ente locale di raggiungere i propri obiettivi, secondo criteri di qualità, equità e soddisfazione dell'utenza. La valutazione dell'efficacia avviene con riferimento ai "risultati" dell'azione amministrativa misurati attraverso l'osservazione diretta degli esiti prodotti (output) e con riferimento agli "impatti" generati dalle decisioni dell'ente locale nel contesto sociale ed ambientale di riferimento (outcome).
84. Gli output dell'azione amministrativa possono essere misurati, ad esempio, dalla percentuale delle domande soddisfatte (quantificata dal rapporto delle domande accolte rispetto al numero delle domande presentate per l'accesso ad un determinato servizio); dall'incremento/decremento dei tempi di attesa per l'ottenimento una certa prestazione pubblica; dai risultati di indagini svolte per rilevare il gradimento dei servizi erogati dall'ente.
85. Gli outcome, invece, testimoniano trend misurabili solo nel medio-lungo periodo, che sono rilevati avvalendosi dell'osservazione degli esiti indirettamente prodotti su variabili anche eterodipendenti (quali il tasso di disoccupazione, il tasso di inquinamento, il tasso di occupazione femminile, il tasso di natalità, ecc.).
86. Ciascun ente locale è incoraggiato ad individuare propri indicatori che siano in grado di rappresentare compiutamente i risultati ottenuti e gli impatti sociali e ambientali prodotti in ciascuna delle macro-aree di intervento oggetto di rendicontazione.

87. Per la costruzione degli indicatori e per la raccolta dei dati necessari alla loro determinazione, gli enti locali possono fare riferimento anche a banche dati esterne e indagini di settore (ad esempio quelle predisposte da Istat Demos, Misure dei Comuni Ancitel, Cnel-Stats), e a ricerche e studi universitari. Si raccomanda infine, nella definizione degli indicatori, di porre particolare attenzione a confrontare, mediante l'utilizzo di indici, i dati assoluti con gli utenti potenziali del servizio o con la popolazione residente nel territorio. Infatti, il valore assoluto, in termini di quantità o spesa, può fornire al lettore informazioni difficilmente interpretabili o scarsamente significative ai fini della valutazione degli effetti e delle ricadute sociali e ambientali sul territorio.

Indicatori contabili

88. Gli indicatori contabili provengono dalla rielaborazione di dati rilevati contabilmente dall'ente e si distinguono in indicatori "finanziari", "patrimoniali" e di "equilibrio economico".
89. Gli indicatori finanziari sono rappresentati da elaborazioni, solitamente sotto forma di rapporto fra due o più valori, di grandezze provenienti dalla contabilità finanziaria. In particolare, vengono analizzate:
- la composizione delle entrate e delle spese;
 - la correlazione fra alcune tipologie di entrate e di spese.
90. Gli indicatori patrimoniali derivano dalla contabilità economico-patrimoniale e sono finalizzati ad esaminare la composizione degli investimenti e delle relative forme di copertura attraverso le fonti di finanziamento.
91. Più in dettaglio, costituiscono indicatori patrimoniali:
- gli *indicatori di composizione delle attività*, che evidenziano il grado di rigidità/liquidità della struttura dell'attivo patrimoniale;
 - gli *indicatori di composizione delle passività*, volti ad evidenziare il grado di dipendenza dell'ente da fonti di finanziamento di terzi, chiarendo inoltre l'incidenza dell'indebitamento a breve e a lungo termine;
 - gli *indicatori di correlazione fra attività e passività*, che chiariscono ulteriormente la solidità della struttura patrimoniale dell'ente (es. rapporto di indebitamento, margine di struttura) e la capacità dell'ente di far fronte alle obbligazioni correnti verso terzi (es. indice di liquidità, capitale circolante netto);
 - gli *indicatori di correlazione tra patrimonio e popolazione*, che mettono in relazione alcune poste patrimoniali rilevanti con il n. di cittadini residenti (es. attivo patrimoniale pro-capite, indebitamento pro-capite, ecc.);
92. Gli indicatori di equilibrio economico derivano dalla contabilità economico-patrimoniale e analitica dell'ente, e sono ottenuti dal rapporto tra i proventi ed i costi (riferiti sia all'intera gestione sia a singoli servizi rendicontati nelle diverse macro – aree di intervento). Essi esprimono un equilibrio economico "minimale", rappresentato dalla capacità di reintegrare le risorse utilizzate per il reperimento dei fattori produttivi (costi) attraverso i proventi complessivi o specifici relative a singoli servizi (ad es. tariffe).
93. Più in dettaglio, costituiscono indicatori di equilibrio economico:
- gli *indicatori di composizione del risultato economico*, volti ad evidenziare l'incidenza dei risultati delle singole gestioni sulla formazione del risultato economico complessivo;
 - gli *indicatori di correlazione tra proventi e costi dei singoli servizi*, che evidenziano il grado di copertura dei costi di un singolo servizio attraverso i proventi derivanti dallo stesso e quindi, indirettamente, la quota di costi sopportata dalla collettività per garantire l'erogazione di tale servizio.

4.3.3 Il processo di raccolta ed elaborazione dei dati

94. Il processo di raccolta ed elaborazione dei dati viene svolto dai sotto-gruppi tecnici di lavoro coordinati dal referente del bilancio sociale.
95. Nella rilevazione dei dati e nella stesura della bozza di bilancio sociale occorre comunque assicurare il coinvolgimento del personale interno e dei soggetti pubblici o privati che intervengono nell'erogazione dei servizi oggetto di rendicontazione.

4.4.- Consultazione dei portatori di interesse

96. Le bozze di rendicontazione sono presentate ai portatori di interesse generali dell'ente locale e specifici di ogni macro-area con le modalità di coinvolgimento ritenute più idonee. Per il coinvolgimento dei portatori di interesse il gruppo di lavoro può prevedere l'utilizzo di focus group tematici, oppure di altre tecniche in grado di garantire elevati livelli di partecipazione e di rappresentatività dei soggetti interpellati. Durante gli incontri i referenti delle singole macro-aree consegnano ai portatori di interesse le bozze di rendicontazione predisposte, illustrando finalità ed obiettivi in esse descritti, nonché le proposte di indicatori necessari a misurare il grado di realizzazione degli obiettivi.
97. I referenti del gruppo di lavoro invitano, inoltre, i portatori di interesse a comunicare proposte di ulteriori informazioni o indicatori ritenuti utili per la rendicontazione.
98. Effettuata la rendicontazione dei risultati, le bozze del bilancio sociale, integrate con le ulteriori richieste pervenute, sono riconsegnate ai portatori di interesse chiedendo loro di esprimere un giudizio, anche attraverso la compilazione di appositi questionari, circa:
 - la completezza informativa delle macro-aree rendicontate;
 - l'efficacia dell'azione amministrativa realizzata con riferimento alla singola macro-area.
99. Sono inoltre richieste osservazioni, segnalazioni e proposte da considerare per la futura programmazione e rendicontazione sociale.
100. I risultati dei questionari sono riportati nel bilancio sociale, al fine di rendere noto ai cittadini la qualità del processo di rendicontazione sociale e la sua affidabilità, quale base per valutare l'efficacia dell'azione amministrativa dell'ente.

4.5.- Stesura finale e asseverazione

101. L'ultima fase di elaborazione del bilancio sociale consiste nell'aggregazione delle varie sezioni di cui si compone il documento, secondo la struttura definita nel par. 3 delle presenti linee guida. Per favorire la chiarezza e la comprensibilità del bilancio sociale i testi elaborati devono essere semplici, scorrevoli, privi di tecnicismi e possibilmente corredati di idonei glossari dei termini specialistici.
102. Allo scopo di assicurare la credibilità dei dati comunicati, il bilancio sociale è sottoposto ad una verifica di conformità dei dati contabili e alla verifica di conformità del processo di rendicontazione, mediante la procedura di asseverazione esposta nel successivo par. 5.-.

4.6.- Approvazione e pubblicazione

103. Dopo l'esito delle verifiche effettuate dai revisori individuati per l'asseverazione, lo schema di bilancio sociale viene deliberato dalla Giunta. Detto schema di bilancio sociale, unitamente alla relazione di asseverazione, viene poi presentato al Consiglio per l'approvazione.
104. Ottenuta l'approvazione dell'assemblea elettiva, il testo viene pubblicato e diffuso all'interno e all'esterno dell'ente locale.
105. In caso di mancata approvazione il bilancio sociale non viene pubblicato.

4.7.- Comunicazione del bilancio sociale e integrazione con l'attività di programmazione

106. Il bilancio sociale pubblicato è divulgato fra i portatori di interesse, con particolare riferimento alla comunità amministrata. L'attività di comunicazione è finalizzata alla diffusione del bilancio sociale all'interno e all'esterno dell'ente e, più in generale, alla costruzione di un dialogo continuativo con i destinatari del documento. A tale scopo l'ente definisce le azioni e le modalità di comunicazione più appropriate per attrarre i diversi interlocutori ai quali si rivolge, fra le quali:
 - l'invio diretto del documento (in formato integrale o di suoi estratti) ai cittadini ed ai portatori di interesse interpellati;
 - la pubblicazione di estratti nei periodici informativi dell'ente o sulla stampa locale;
 - la distribuzione presso gli sportelli dell'ente o presso specifici punti informativi;
 - la pubblicazione sul sito internet dell'ente;
 - l'organizzazione di conferenze stampa, convegni o eventi aperti alla cittadinanza.
107. L'ente locale promuove forme di partecipazione al bilancio sociale e strumenti di raccolta di opinioni e commenti dei portatori di interesse, quali, ad esempio, incontri pubblici con i cittadini e con i diversi interlocutori, forum on-line, indagini di soddisfazione, sondaggi di opinione, etc. In questo modo, il bilancio sociale contribuisce a integrare e a supportare il processo di programmazione e controllo dell'amministrazione e, a regime, ne stimola il continuo miglioramento e ne orienta i contenuti.

5.- Asseverazione

5.1.- Finalità dell'asseverazione e affidamento dell'incarico

108. Prima della pubblicazione il bilancio sociale è sottoposto al giudizio di asseverazione, che attesta la veridicità e l'attendibilità delle informazioni espresse e la conformità del processo di rendicontazione ai contenuti previsti dalle presenti linee guida. L'asseverazione permette di ridurre il rischio di autoreferenzialità del bilancio sociale e di accrescere l'attendibilità dell'informazione comunicata.
109. L'asseverazione del bilancio sociale viene effettuata:
- dall'organo di revisione dell'ente, con riferimento alla veridicità e all'attendibilità dei dati economici, finanziari e patrimoniali esposti, e alla coerenza del bilancio sociale rispetto ai principali documenti di programmazione e rendicontazione dell'ente;
 - dall'organo di revisione dell'ente o da una società di revisione, relativamente al giudizio sulla veridicità del bilancio sociale predisposto e sull'affidabilità del processo che ha portato alla stesura del documento, nonché sulla significatività e sulla rilevanza delle informazioni riportate.
110. L'organo di revisione dell'ente svolge le attività di asseverazione del bilancio sociale all'interno delle possibili ulteriori funzioni affidate ai revisori dallo Statuto dell'ente locale ai sensi dell'art. 239, c. 6 del TUEL.
111. Nell'esecuzione del servizio, il revisore deve agire nel rispetto dei requisiti di indipendenza formale e sostanziale, così come previsto dai principi di revisione nazionali ed internazionali. Allo scopo di preservare il requisito dell'indipendenza del revisore, l'ente locale non può rivolgersi agli eventuali consulenti esterni che abbiano preso parte alla redazione del documento.
112. L'accettazione dell'incarico da parte del revisore è subordinata all'individuazione di un soggetto responsabile per i contenuti del bilancio sociale al quale egli rivolge le considerazioni espresse nella relazione finale. Negli enti locali il soggetto a cui indirizzare la relazione finale è il Consiglio.

5.2.- Principi di riferimento

113. Il bilancio sociale oggetto di asseverazione deve essere valutato con riferimento ai seguenti principi:
- postulati generali del sistema di bilancio, così come definiti nel documento "Finalità e postulati dei principi contabili degli enti locali";

- D.P.C.M. 17 febbraio 2006 sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche;
 - linee guida “La rendicontazione sociale negli enti locali” dell’Osservatorio sulla Finanza e la contabilità degli enti locali, che costituisce il quadro di riferimento specifico per gli enti locali.
114. Nello svolgimento del servizio di asseverazione il revisore deve fare riferimento alle indicazioni dell’International Standard on Assurance Engagement 3000 (ISAE 3000) dell’International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).

5.3.- Relazione finale

115. Il lavoro del revisore deve completarsi con l’emissione di una relazione finale contenente una chiara espressione della sua opinione professionale circa le informazioni incluse nel bilancio sociale.
116. La relazione finale deve contenere almeno i seguenti elementi:
- il titolo, che indichi chiaramente che la relazione concerne la procedura di asseverazione del bilancio sociale;
 - i soggetti destinatari della relazione;
 - l’identificazione del documento oggetto del servizio di asseverazione e delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio sociale ed al revisore incaricato del servizio;
 - i criteri adottati per la valutazione del bilancio sociale ed i principi di rendicontazione sociale utilizzati come riferimento per la verifica;
 - se appropriata, un’accurata descrizione di ogni limitazione significativa incontrata nella valutazione del documento rispetto ai criteri adottati;
 - l’indicazione che la relazione è stata redatta in conformità con le indicazioni della presente sezione e con lo standard internazionale ISAE 3000;
 - una sintesi del lavoro svolto che permetta al lettore di comprendere il grado di copertura delle verifiche condotte;
 - l’indicazione del livello di affidabilità delle verifiche condotte;
 - l’espressione del giudizio di veridicità e di attendibilità dei dati economici, finanziari e patrimoniali esposti, e sulla coerenza del bilancio sociale con i principali documenti di programmazione e rendicontazione dell’ente;
 - l’espressione del giudizio di veridicità e di affidabilità del bilancio sociale;
 - il nome e la firma del revisore contabile che ha coordinato, sotto la propria responsabilità, la procedura di asseverazione;
 - la data e il luogo di emissione.

5.4.- Giudizio di asseverazione

117. Il giudizio finale del revisore assume le stesse graduazioni previste per la revisione contabile di bilancio nell’ordinamento finanziario contabile degli enti locali, ossia:
- giudizio senza rilievi;
 - giudizio con rilievi;
 - giudizio negativo;
 - dichiarazione di impossibilità di emettere un giudizio.

118. Il giudizio senza rilievi deve essere rilasciato nei casi in cui il revisore giudica il bilancio sociale conforme ai criteri e ai principi di redazioni contenuti nel presente documento o in altri principi espressamente indicati. Nel giudizio senza rilievi gli elementi probativi raccolti inducono ragionevolmente a ritenere che il bilancio sociale rappresenti in maniera veritiera e corretta la situazione dell'ente locale.
119. In particolare, il revisore deve emettere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo quando:
- le limitazioni e le restrizioni imposte dalle circostanze dell'indagine, dai soggetti responsabili del bilancio sociale o dal soggetto che ha reclutato il revisore, siano tali da non permettere la corretta raccolta di elementi probativi per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile;
 - gli indicatori e le informazioni riportate nel bilancio sociale non presentino un livello accettabile di significatività e rilevanza;
 - i criteri adottati per la redazione del bilancio sociale non siano giudicati affidabili e condivisibili, ma anzi risultino fuorvianti per i destinatari finali.
120. Si noti che il giudizio con rilievi caratterizza circostanze nelle quali gli effetti di determinate questioni non siano talmente pervasivi da portare ad un giudizio negativo o all'impossibilità di emettere un giudizio. Pertanto, nel giudizio con rilievi, l'opinione professionale conterrà una chiara espressione delle eccezioni riscontrate, descritte in maniera tale che il lettore della relazione possa chiaramente individuare gli elementi di criticità emersi dall'indagine e le motivazioni di tali criticità.
121. Infine, si raccomanda che il revisore si astenga dall'esprimere consigli o suggerimenti per il miglioramento del sistema informativo o del bilancio sociale all'interno della relazione finale onde non sconfinare in attività di consulenza.