

# Il valore aggiunto dello scambio con gli stakeholder

di Marco Bertocchi

**N**egli ultimi anni il bilancio sociale ha trovato notevole diffusione, quale strumento di rendicontazione chiara e trasparente dei risultati delle amministrazioni pubbliche. Nelle pagine precedenti si è sottolineato come esso possa costituire un'importante occasione per «restituire tutto il processo con il quale l'amministrazione interpreta e soddisfa le esigenze e i bisogni della collettività di riferimento», e possa contribuire a far fronte a una serie di deficit che caratterizzano i sistemi di rendicontazione pubblici. Per tale motivo uno dei presupposti essenziali per la corretta implementazione del bilancio sociale è che esso sia integrato con il sistema di programmazione e controllo. Questo aspetto viene chiaramente evidenziato dalle Linee guida della Dpcm 17 febbraio 2006, le quali ribadiscono che:

- 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 in esso contenute devono essere coerenti con quanto esposto nei documenti ufficiali di programmazione, controllo e rendicontazione;
- a regime, il processo di rendicontazione sociale

non deve essere separato dal processo di programmazione e controllo, ma strutturalmente integrato a esso e contribuire al suo miglioramento.

Da tali principi emerge un importante spunto di riflessione: il bilancio sociale può contribuire al miglioramento della capacità di risposta dell'ente alle esigenze di accountability poste dalla collettività solo se è supportato da un processo di crescita complessiva della qualità dei sistemi di programmazione, controllo e rendicontazione già adottati. Tali esigenze, peraltro, dovrebbero essere già presidiate in modo efficace dagli strumenti che la normativa richiede alle amministrazioni per "rendere il conto" del proprio operato.

Qualora si rilevassero dei deficit da questo punto di vista, si potrebbe intervenire per migliorare la qualità dei documenti che costituiscono il sistema di bilancio dell'ente, già adottati e obbligatori per legge, senza necessariamente introdurre un ulteriore strumento, per giunta volontario, quale il bilancio sociale.

Quindi, quale valore aggiunto effettivo può apportare il bilancio sociale agli enti che intendono adottarlo?

Per rispondere a tale domanda, occorre approfondire il rapporto esistente

tra il bilancio sociale e i documenti che costituiscono il sistema di bilancio, ipotizzando che questi ultimi siano strutturati in modo da rispondere pienamente ai principi e alle finalità per i quali la normativa li prevede.

In particolare, può essere utile affrontare la questione:

- confrontando i principi generali che caratterizzano la redazione del bilancio sociale con i postulati contabili del sistema di bilancio;
- chiarendo le relazioni esistenti tra il bilancio sociale e il tradizionale rendiconto di gestione.

## PRINCIPI

In merito al primo aspetto, è opportuno ribadire che il fatto di considerare il bilancio sociale uno strumento a carattere volontario, non significa che la definizione dei criteri per la sua redazione rientri nella totale discrezionalità dell'ente che intende adottarlo: occorre comunque osservare alcuni principi generali, senza i quali il bilancio sociale non può essere qualificato come tale.

Le Linee guida del Dpcm 17 febbraio 2006 rappresentano, in merito, un utile strumento di indirizzo a supporto delle amministrazioni pubbliche, in quanto definiscono principi e regole generali che devono caratterizzare la struttura, il contenuto e il

*Come per il tradizionale rendiconto, attendibilità e veridicità delle informazioni fornite sono i pilastri insostituibili nella redazione del documento. Ma nel caso del bilancio sociale c'è una vera e propria marcia in più: la linea del confronto*

**DIALOGO**



## Documenti a confronto/1

Postulati contabili		Principi di redazione del bilancio sociale (Gruppo GBS)	
Postulato	Definizione	Si/No	Definizione
Unità	L'Ente locale è una entità giuridica unitaria. Unitario, pertanto, deve essere il suo bilancio di previsione e il rendiconto	No	
Annualità	I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendiconto, devono essere predisposti a cadenza annuale e si riferiscono a un periodo di gestione, che coincide con l'anno solare		Periodicità e ricorrenza: essendo complementare al bilancio d'esercizio deve corrispondere al periodo amministrativo di questo ultimo
Universalità e integrità	È necessario comprendere nel sistema di bilancio tutte le operazioni e i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali, riconducibili all'Ente locale, al fine di presentare una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento dell'ente		Identificazione: informazione completa riguardo alla proprietà, al governo dell'azienda e al paradigma etico dell'azienda (= valori, principi, regole, missione)
Veridicità e attendibilità	Le informazioni, per essere utili, devono essere attendibili. Un'informazione ha la qualità dell'attendibilità quando è scevra da errori rilevanti e pregiudizi e può quindi essere considerata dagli utilizzatori come fedele rappresentazione di ciò che essa tende, o dovrebbe tendere, a rappresentare	Si	Attendibilità e fedele ricostruzione: le informazioni contenute nel Bilancio Sociale devono essere considerate una fedele rappresentazione e, quindi, senza errori o pregiudizi
Pareggio finanziario	Il bilancio di previsione deve essere deliberato in pareggio finanziario complessivo, considerando quindi tutte le entrate e tutte le spese	No	
Pubblicità	Il sistema di bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili. È compito dell'ente rendere effettiva tale funzione assicurando ai cittadini e agli organismi di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio annuale e dei suoi allegati, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie	No	
Comprensibilità (chiarezza)	Il sistema di bilancio deve essere comprensibile e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. L'articolazione del sistema di bilancio deve essere tale da facilitarne, tra l'altro, la comprensione e permetterne la lettura per programmi, servizi e interventi	Si	Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità: le informazioni contenute nel Bilancio Sociale devono essere chiare e comprensibili e vi deve essere un giusto equilibrio tra forma e contenuto

**Fonte:** Bertocchi M., Bisio L., Latella G., *Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali. Logiche e strumenti d'innovazione. Il Sole 24 Ore libri, (2006)*

processo di definizione del bilancio sociale.

In ogni caso, a livello generale tali principi sono affermati da diversi standard di rendicontazione sociale, sia nazionali che internazionali, i quali:

- da un lato, tendono a rafforzare la credibilità del bilancio sociale, equiparando le informazioni da esso fornite a

quelle prodotte dagli altri documenti del sistema di bilancio, e a evitare che lo stesso sia soggetto a facili "manipolazioni" da parte di chi lo redige;

- dall'altro lato, evidenziano e chiariscono i principi che contraddistinguono in modo specifico il bilancio sociale e il processo di redazione.

zione.

Più in particolare, confrontando i principi di rendicontazione sociale con i postulati contabili del sistema di bilancio degli Enti locali:

- si evidenziano sostanziali analogie per quanto riguarda i principi che devono essere seguiti per assicurare l'attendibilità, la veridicità, la significatività e la comprensibilità delle informazioni fornite;
- i principi che contraddistinguono in modo specifico il bilancio sociale rispetto ai tradizionali documenti del sistema di bilancio sono riferiti principalmente all'inclusione e al coinvolgimento dei portatori di interessi nel processo di rendicontazione sociale.

La Tabella di queste pagine, propone un confronto dettagliato tra principi di redazione del bilancio sociale e i postulati contabili del sistema di bilancio degli Enti locali (tratti dal documento dell'Osservatorio Finalità e postulati dei principi contabili negli Enti locali).

Per effettuare tale confronto si è preso come riferimento il documento Principi di redazione del bilancio sociale, elaborato dal Gruppo Gbs nel 2001 e valido per la generalità delle organizzazioni pubbliche e private.

### RENDICONTO

Con riferimento al secondo aspetto, potrebbe essere immediato chiedersi perché ci sia bisogno di affiancare il bilancio sociale al tradizionale rendiconto. Che bisogno c'è di un altro documento nel-



l'ambito del già affollato panorama dei documenti di pianificazione, programmazione, controllo e rendicontazione degli Enti locali?

Peraltro, occorre anche considerare che recentemente i principi contabili hanno cercato di valorizzare appieno la funzione del rendiconto, quale strumento di accountability. Il Principio contabile n. 3 (Punto 11) afferma che «il rendiconto deve soddisfare le esigenze degli utilizzatori del sistema di bilancio:

- cittadini;
- consiglieri e amministratori;
- organi di controllo e altri enti pubblici;
- dipendenti;
- finanziatori;
- fornitori e altri creditori».

Il rendiconto, «oltre a fornire informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale, deve evidenziare anche i risultati socialmente rilevanti prodotti dall'ente». A tal fine i principi contabili attribuiscono un ruolo centrale alla relazione al rendiconto che, «oltre a fornire le informazioni sull'andamento economico-finanziario dell'ente, deve consentire di valutare l'impatto delle politiche locali e dei servizi sul benessere sociale e sull'economia insediata».

Inoltre, il Principio contabile n. 3 attribuisce notevole enfasi alla partecipazione "interna" al processo di rendicontazione:

- chiarendo il ruolo dei responsabili dei servizi (Punto 16);
- richiedendo, quale requisito essenziale,

## Documenti a confronto/2

Postulati contabili		Principi di redazione del bilancio sociale (Gruppo GBS)	
Postulato	Definizione	Si/No	Definizione
Significatività e rilevanza	L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, oppure confermando o correggendo valutazioni da loro effettuate precedentemente	Si	Bisogna valutare l'impatto effettivo che gli accadimenti economici o meno hanno prodotto
Informazione attendibile	Per essere attendibile, l'informazione deve rappresentare fedelmente le operazioni e gli altri eventi che intende rappresentare o che può ragionevolmente ritenere che essa rappresenti		Attendibilità e fedele ricostruzione
Coerenza	Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la pianificazione, la programmazione, la previsione e gli atti di gestione. La coerenza implica che gli stessi siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi	Si	Descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati
Attendibilità e congruità	L'attendibilità delle entrate e la congruità delle spese ha un valore essenziale per la corretta gestione dell'ente, per salvaguardare l'equilibrio di bilancio e prevenire il possibile dissesto. L'attendibilità e la congruità devono essere dimostrate con valutazioni, analisi, descrizioni e verificate dall'organo di revisione dell'ente		Utilità: le notizie che compongono il Bilancio sociale devono contenere solo dati e informazioni utili in termini di attendibilità e completezza
Ragionevole flessibilità	I documenti previsionali non debbono essere interpretati come immodificabili perché questo comporterebbe una rigidità nella gestione che può rivelarsi controproducente	No	
Neutralità (imparzialità)	Per essere affidabile, l'informazione contenuta nel sistema di bilancio deve essere neutrale, ovvero sia scevra da distorsioni preconcette	Si	Imparzialità e indipendenza da interessi di parte
Prudenza	Il principio della prudenza non deve portare a un'arbitraria riduzione di entrate e proventi, bensì a quella qualità di giudizi a cui deve informarsi il procedimento valutativo di formazione del sistema di bilancio	Si	Gli effetti sociali sia positivi sia negativi devono essere rappresentati senza sopravvalutare il quadro della realtà aziendale e della sua rappresentazione
Comparabilità	Gli utilizzatori devono essere in grado di comparare il sistema di bilancio di un Ente locale nel tempo al fine di identificare gli andamenti tendenziali. Gli utilizzatori inoltre devono essere in grado di comparare il sistema di bilancio di diversi enti locali (...)	Si	Deve essere possibile il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di aziende operanti nel medesimo settore

**Fonte:** Bertocchi M., Bisio L., Latella G., *Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali. Logiche e strumenti d'innovazione. Il Sole 24 Ore libri, (2006)*

un'effettiva partecipazione dei consiglieri nella valutazione delle risultanze fornite dallo schema di rendiconto (Punto 20).

Il rendiconto di gestione deve quindi scaturire da un percorso che vede coinvolti gli attori organizzati-

vi interni, non solo nella rilevazione e rappresentazione delle informazioni ma, anche e soprattutto nell'analisi e nella valutazione dei risultati conseguiti.

E ancora, l'Ente locale «deve dimostrare, con la presentazione del rendi-



## Documenti a confronto/3

Postulati contabili		Principi di redazione del bilancio sociale (Gruppo GBS)	
Postulato	Definizione	Si/No	Definizione
Competenza finanziaria	La competenza finanziaria è il criterio con il quale le entrate e le spese si riconducono al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l'obbligo a pagare (impegno)	No	
Competenza economica	Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente e attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari	No	
Conformità del procedimento di formazione ai principi contabili	Tutto il processo di formazione del sistema di bilancio si informa a corretti principi contabili	Si	«Il Gruppo ritiene che possano essere chiamati bilanci sociali solo quelli che abbiano il contenuto minimo previsto da questo documento e che siano stati redatti nel rispetto dei principi e del processo di seguito descritti»
Verificabilità dell'informazione	L'informazione patrimoniale, economica e finanziaria fornita dal sistema di bilancio deve essere verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento contabile, tenendo conto anche degli elementi soggettivi	Si	L'informazione contenuta nel Bilancio Sociale deve sempre essere verificabile

### Principi di redazione del bilancio sociale (Gruppo Gbs) non raccordati con i postulati contabili

Responsabilità	Si devono poter identificare le categorie di stakeholder ai quali l'azienda deve rendere conto
Inclusione	Si deve cercare di dar voce a tutti gli stakeholder identificati
Trasparenza	Tutti devono essere in grado di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione
Competenza di periodo	Gli effetti sociali devono essere rilevati nel momento in cui si manifestano e non quando vi è la manifestazione finanziaria
Omogeneità	Le espressioni quantitative monetarie devono essere espresse nell'unica moneta di conto
Autonomia da terze parti	Vi deve essere autonomia e indipendenza di giudizio. Sempre

**Fonte:** Bertocchi M., Bisio L., Latella G., *Manuale di programmazione, contabilità e controllo negli enti locali. Logiche e strumenti d'innovazione. Il Sole 24 Ore libri, (2006)*



conto della gestione, il profilo di "accountability" raggiunto, cioè di responsabilizzazione e di capacità di rendere conto della propria attività» (Punto 12).

È indubbio che il rendiconto debba tendere a una rappresentazione il più possibile completa dei risultati, sotto i profili della legittimità della gestione, della situazione finanziaria ed economico-patrimoniale, e degli impatti so-

ciali dell'attività dell'ente.

Tuttavia il rendiconto, per assolvere a tali complesse finalità, non solo deve rispondere a dei principi generali di redazione, ma deve anche rispettare dei requisiti specifici di forma e di contenuto, definiti da modelli ministeriali da cui non è possibile derogare. In particolare, con documenti quali il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimo-

nio, si rappresentano i risultati su una struttura di bilancio uguale per tutti gli enti e finalizzata, tra le altre cose, al consolidamento della spesa pubblica, mentre solo con la relazione al rendiconto è possibile recuperare una dimensione personalizzata nella dimostrazione dei risultati nelle diverse aree di intervento.

In ogni caso il rendiconto, pur assumendo rilevanza esterna, si caratterizza per produrre un flusso informativo di tipo unidirezionale rivolto alla generalità dei cittadini, ma sul quale non si sviluppa alcun coinvolgimento nella valutazione dei risultati. A ciò occorre aggiungere la notevole complessità tecnica dei prospetti di sintesi economico-finanziaria di cui è costituito il rendiconto, che lo rende di fatto poco comprensibile a molti degli stessi amministratori e dirigenti degli Enti locali.

Il bilancio sociale, invece, è l'esito di un processo di dialogo sistematico, nell'ambito del quale gli stakeholder partecipano alla valutazione dei risultati, fornendo indicazioni per la ridefinizione degli obiettivi. Non solo, essi vanno progressivamente coinvolti nella definizione del bilancio sociale stesso, sicché si può dire che tale documento, con il passare del tempo, diventi il frutto di un metodo e di un linguaggio condiviso tra l'Ente locale e i propri stakeholder.

E questo può essere ritenuto il valore aggiunto apportato dal bilancio sociale rispetto al rendiconto di gestione.