

PAOLO PIETRO BIANCONE - SILVANA SECINARO

POPULAR FINANCIAL REPORTING

Un nuovo strumento di rendicontazione
per le municipalità



G. GIAPPICHELLI EDITORE

POPULAR FINANCIAL REPORTING

Un nuovo strumento di rendicontazione
per le municipalità

PAOLO PIETRO BIANCONE - SILVANA SECINARO

POPULAR FINANCIAL REPORTING

Un nuovo strumento di rendicontazione
per le municipalità



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO - 2015
VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100
<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-5010-2



Opera distribuita con Licenza Creative Commons
Attribuzione – non commerciale – Non opere derivate 4.0 Internazionale

“Tra vent’anni sarai più infastidito dalle cose che non hai fatto che da quelle che hai fatto. Perciò molla gli ormeggi, esci dal porto sicuro e lascia che il vento gonfi le tue vele. Esplora. Sogna. Scopri”

Mark Twain

INDICE

	<i>pag.</i>
<i>Premessa</i>	IX
1. Introduzione	1
2. Accountability come strumento della trasparenza	9
1. Un approccio sistematico ed evolutivo	9
2. Gli <i>stakeholder</i> : accountability per informare	15
3. La trasparenza secondo i principi contabili internazionali	16
4. La trasparenza in Italia	18
3. Rendicontazioni alternative	23
1. Accountability e <i>misurazioni non monetarie</i>	23
2. La rendicontazione sociale	28
3. Il bilancio sociale	30
4. Il bilancio <i>consolidato</i>	34
4. Il Popular Financial Reporting	39
1. Il bisogno di accountability	39
2. Il Popular Financial Reporting: definizione	42
3. Gli <i>stakeholder</i>	46
4. Dal Popular Financial Reporting al popular report	49
5. Il Popular Financial Reporting: le finalità	51

	<i>pag.</i>
5. Popular Financial Reporting: il contenuto	55
1. Introduzione	55
2. Popular Financial Reporting e caratterizzazione dell'azienda pubblica	58
3. Popular annual financial reporting: il contenuto	61
4. Citizen-centric financial reporting	74
5. Report effort and accomplishment	76
6. L'informazione economico-patrimoniale-finanziaria e di bilancio	78
7. Prime esperienze di Popular Financial Reporting in Italia	79
8. Appendice: la check list per il Popular Financial Reporting	83
 <i>Bibliografia</i>	 91

PREMESSA

Il presente lavoro si colloca nel dibattito sulla rendicontazione trasparente delle aziende pubbliche che è assai acceso tra studiosi, legislatore e portatori di interesse.

In una fase di “armonizzazione” in tema di contabilità pubblica in Italia, che si sta traducendo nell’introduzione della rendicontazione economico-patrimoniale accanto a quella finanziaria, nell’emergere del concetto di gruppo pubblico, intendendo con esso caratterizzare la complessità dell’azienda pubblica e la stretta connessione con le aziende che in sua vece erogano servizi pubblici, nella sperimentazione del bilancio consolidato per le aziende pubbliche locali e sue partecipate (profit e non profit), è sempre vivo l’approccio economico-aziendale dell’amministrazione razionale delle aziende pubbliche fondata sul bilancio (programmazione, esecuzione, controllo).

L’esigenza di amministrazione razionale per le aziende pubbliche non ha elementi di conoscenza se non viene esercitata in un’ottica allargata a tutto l’insieme di aziende che sono al servizio della collettività e sorgono per volontà pubblica. L’azienda pubblica, insieme a società partecipate, aziende non profit (Fondazioni, Associazioni, ecc.), fa parte di un gruppo con finalità omogenee, se viste nell’ottica del soddisfacimento del bisogno collettivo, seppur appartenenti a settori di attività diversi, a volte complementari

Questo approccio ben si coniuga con la rendicontazione sociale, che mira a fornire maggiori informazioni contabili ed extra contabili di interesse degli *stakeholder* attraverso modelli alternativi e integrativi di bilancio. Il presente studio rappresenta interessanti elementi di innovazione, mutuati da esperienze internazionali, che mirano a fondere esigenze di rendicontazione sociale e trasparente con esigenze di chiarezza e comprensione, nell’interesse e a tutela degli *stakeholder*, in particolare dei cittadini, che diventano attori consapevoli e partecipativi.

Luigi Puddu

1. INTRODUZIONE

*Chi governa deve avere a cuore massimamente la bellezza della città,
per cagione di diletto e allegrezza ai forestieri, per onore,
prosperità e accrescimento della città e dei cittadini*

Costituto del Comune di Siena del 1309

Il settore pubblico deve confrontarsi con una molteplicità di *stakeholder* con necessità e caratteristiche eterogenee in grado di influenzare il loro processo decisionale. La partecipazione consapevole alla gestione della *res publica* di tutti coloro che ne hanno interesse è un diritto ormai acquisito: la produzione legislativa è da oltre un ventennio orientata a riconoscere e a tutelare i principi di trasparenza dei conti pubblici e della buona gestione a tutti i livelli della pubblica amministrazione, dai Comuni all'amministrazione centrale.

Al fine di individuare e analizzare l'esigenza informativa degli *stakeholder* occorre in primo luogo individuare le caratteristiche delle aziende pubbliche: Le aziende pubbliche si caratterizzano per la produzione di beni e servizi che sono rivolti ad un consumo collettivo che tiene anche in considerazione l'obiettivo di redistribuzione della ricchezza. (Puddu L., 2013).

Il primo elemento da analizzare è che le aziende pubbliche si caratterizzano per la produzione di beni e servizi come avviene nelle imprese private, seppur il settore pubblico li destini di fatto a tutta la collettività. Le aziende possono essere razionalmente studiate e classificate sotto molteplici punti di vista: le definizioni di aziende proposte dalla dottrina sono numerose, ma non sono altro che interpretazioni diverse di uno stesso fenomeno, che dipendono dal particolare momento attraversato dagli studi (Giannessi E., 1960). È di Giovanni Ferrero (1968) la concezione di azienda come un sistema economico, sociale, dinamico, aperto, che nasce per il soddisfacimento di bisogni. Dalla centralità del soddisfacimento dei bisogni si generano ripercussioni sull'immagine, sulla reputazione, sulle risorse umane, sui rapporti con i fornitori e con i clienti, sull'impatto territoriale (Harrison J.S., Caron H.St., 1998).

L'azienda pubblica è un sistema economico aperto, perché è rivolto alla società, e dinamico perché in continua evoluzione. Gli obiettivi devono essere soddisfatti con efficienza e efficacia. (Puddu L., 2001).

L'azienda pubblica acquisisce fattori produttivi ma con regole molto più complesse rispetto a quelle previste per il settore privato, per il semplice motivo che le risorse vengono finanziate dal settore pubblico secondo un criterio di equità. Per equità si intendono procedure che potrebbero definirsi di "gara".

Il mercato di sbocco delle aziende pubbliche è rappresentato non dal cliente, ma dal cittadino: sono aziende che si rivolgono alla collettività poiché hanno la necessità di soddisfare un bisogno collettivo. Il ruolo dell'azienda pubblica non è solo quello di produrre servizi efficienti minimizzando i costi, ma anche quello di essere "accountable" nei confronti della comunità di riferimento, ascoltando i bisogni e le preferenze dei cittadini ed instaurando un rapporto trasparente e responsabile con loro: la *governance* diviene il meccanismo che permette di migliorare la performance pubblica (Anessi Pessina E., 2011). Il ruolo svolto dalle aziende pubbliche è di rispondere a bisogni di necessità sociale: le aziende pubbliche finalizzano la produzione di beni e servizi al soddisfacimento dei particolari clienti, utenti del servizio pubblico (Borgonovi E., 1995).

In questa seconda prospettiva si inserisce il tema dell'armonizzazione contabile e la sua funzione di rendicontazione sociale (Meneguzzo M., 2006; Lazzini S., Ponzo S., 2007).

L'accountability è strettamente legata alla responsabilità: chi svolge una funzione di programmazione, di gestione o di controllo, è un soggetto responsabile verso coloro che subiscono/accettano gli effetti dell'esercizio di tali funzioni (Ricci P., 2005). In riferimento ad un territorio, se si rendiconta è perché esistono dei soggetti a cui occorre "dare conto" e, contemporaneamente, esistono dei soggetti che avvertono la necessità e la responsabilità di "rendere conto" delle azioni poste in essere. La responsabilità sociale del territorio è un approccio allo sviluppo che si sta imponendo nella ricerca di modelli sostenibili su scala globale. Il "sociale" è al centro nella sua accezione più ampia e completa, includendo e superando le categorie economiche e le esigenze del profitto. Conseguentemente, le aziende sono un soggetto fondamentale della responsabilità sociale (Fox T., Ward H., Howard B., 2002), ma non l'unico. Al centro c'è la comunità come soggetto promotore e al tempo stesso beneficiario della mentalità, della strategia e dei comportamenti socialmente responsabili di ciascuno dei suoi componenti.

L'ambiente socio-economico è, quindi, caratterizzato dalla presenza di aziende pubbliche e private e la relazione tra queste è molto importante. Tutte

e due le tipologie sono necessarie per il soddisfacimento dei bisogni dell'individuo.

L'analisi delle relazioni tra pubblico e privato e tra gli interlocutori di questi due settori, rappresentati dalle persone, introduce l'importante principio di sussidiarietà.

Il principio di sussidiarietà vede i suoi fondamenti del Trattato di Maastricht del 1992¹ indica come sia necessario che il cittadino si possa rivolgere all'organo a lui più prossimo, senza dover richiamare l'attenzione comunitaria. È possibile, quindi, esportare questo concetto dall'ambito della Comunità Europea e inserirlo nella relazione tra Stato e cittadino. Il cittadino potrà far riferimento all'organizzazione statale a lui più prossima e, solo nel caso in cui questa non possa soddisfare il bisogno in misura adeguata, potrà richiedere il coinvolgimento dello Stato centrale.

Da un'analisi attenta del principio, si può intuire come il governo centrale verrà chiamato ad agire solo nel caso in cui gli organi a lui sotto stanti non abbiano le competenze e le possibilità di intervenire.

La dimensione europea mette al primo posto l'individuo, inteso come persona, con le sue libertà e i suoi bisogni. Ogni persona, infatti, deve essere libera di soddisfare i suoi bisogni attraverso il sistema pubblico ed è lo stesso sistema che deve mettere la persona portatrice di bisogni al primo posto. Uno dei punti in comune tra l'azienda pubblica e quella privata è proprio il soddisfacimento dei bisogni dell'individuo.

Con riferimento al principio di sussidiarietà si possono individuare due tipi di fattispecie che sono la sussidiarietà orizzontale e quella verticale: al centro vi sono le Persone che si interfacciano in primo luogo con la propria sfera personale/familiare con cui interagiscono in prima linea nel soddisfacimento dei propri bisogni, in secondo luogo vi sono le imprese private a cui le persone si rivolgono se non riescono a soddisfare i propri bisogni con l'aiuto della sfera personale. L'ultimo stadio è rappresentato dall'azienda pubblica che agisce ed interviene solo nel caso in cui la sfera personale e il settore privato non siano riusciti ad adempiere alle esigenze del cittadino. Il set-

¹ L'articolo 5 del Trattato di Maastricht: «*La comunità agisce entro i limiti dei poteri conferiti da questo Trattato. Nelle aree che non ricadono nella sua competenza esclusiva, la Comunità svolgerà la propria azione secondo il principio di sussidiarietà, solo se e nella misura in cui gli obiettivi che si prefigge con la propria azione non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri e possono dunque in ragione della loro dimensione e degli effetti dell'azione proposta essere meglio conseguiti dalla Comunità*».

tore pubblico interverrà anch'esso, secondo il principio di sussidiarietà ovvero, interverrà per prima la forza comunale, poi quella regionale ed in ultimo lo Stato. (Puddu L., 2013). Le scelte devono essere il risultato di un ragionamento basato su un'informazione adeguata e corretta. Nessuna scelta può essere considerata corretta se non vi è alla base uno studio delle informazioni necessarie. Le informazioni le deve offrire il sistema informativo aziendale per produrre conoscenze utili al processo decisionale (Pozzoli S., 2013).

Amministrare razionalmente significa anche selezionare i fenomeni più rilevanti, l'importanza che bisogna dare ad ogni singola operazione. Non bisogna mai considerare i fenomeni nella stessa ottica, come se fossero tutti uguali poiché alcuni avranno più importanza e rilevanza di altri.

L'approccio economico-aziendale dell'amministrazione razionale delle aziende pubbliche fondata sul bilancio ben si coniuga con la rendicontazione sociale, che mira a fornire maggiori informazioni contabili ed extra contabili di interesse degli *stakeholder* attraverso modelli alternativi e integrativi di bilancio (bilancio sociale, bilancio di mandato). Non solo, Joshua D. Margolis, Hillary Anger Elfenbein e James P. Walsh hanno condotto una meta-analisi esaminando la relazione tra performance sociale aziendale (CSP) e performance finanziaria aziendale (CFP) e hanno concluso che *«la maggior parte delle prove indica una relazione lievemente positiva, e la CSP non sembra penalizzare le imprese dal punto di vista finanziario, né danneggiare le loro funzioni economiche»*. Hanno anche scoperto che *«se si agisce male, e si è scoperti, ciò ha un effetto più marcato sulla performance finanziaria rispetto all'agire bene»*. Con l'andare del tempo la letteratura sulla CSP si è notevolmente ampliata e sono stati coniati numerosi termini per indicare gli stessi concetti o concetti simili. Tutti questi tentativi cercano di ampliare gli obblighi del management aziendale portandole a includere nei loro bilanci anche considerazioni non finanziarie attraverso una rendicontazione integrata. Praticare la rendicontazione integrata apporta quattro benefici principali alle aziende. Primo, fornisce maggiore chiarezza sulle relazioni e sugli impegni. Secondo, aiuta a prendere decisioni migliori. Terzo, aumenta il livello di coinvolgimento di tutti gli *stakeholder* e facilita un dialogo interstakeholder su nuovi temi e interessi comuni: in questo modo l'impresa è in grado di cogliere sin dall'inizio il seme del cambiamento riguardante quelle aspettative che, nel corso del tempo, tenderanno ad affermarsi con più vigore. Quarto, riduce il rischio reputazionale. Questo per aziende pubbliche e private.

Recenti studi hanno dimostrato come la diffusione delle informazioni contabili e di bilancio in maniera comprensibile possono riflettere i risultati delle politiche pubbliche e, di conseguenza, servire da veicolo per comunicare

gli effetti economici della gestione politica: occorre che l'informativa finanziaria in modo che conti pubblici possono essere compresi e utilizzati correttamente da parte di non specialisti, anche per gli indirizzi al voto. È doveroso, in questo contesto, introdurre il concetto di cittadino, come *stakeholder* con due "anime": il cittadino utente/cliente dei servizi pubblici e il cittadino-elettore. Il cittadino utente/cliente ha interesse di soddisfare i propri bisogni, il cittadino-elettore, che dell'"anima" utente è un di cui, esprime con il proprio voto le preferenze e il gradimento delle politiche del governo pubblico sul territorio.

Oltre a queste esigenze, ne emerge un'ulteriore che è quella di considerare l'azienda pubblica e l'interesse dei servizi che essa eroga, direttamente e indirettamente. Negli ultimi anni e più precisamente nel corso dell'ultimo decennio le aziende pubbliche in tutta Europa hanno registrato una forte tendenza all'esternalizzazione (Gori E., Fissi S., 2012).

In tema di esternalizzazione, molte delle innovazioni apportate nel settore pubblico trovano origine nella concezione di "New Public Management" o di "reinventing government" presente già negli anni '80 in Gran Bretagna e in Nuova Zelanda, introdotta poi in altri paesi quali l'America, dopo gli anni '90 (Kamarck E., 2004).

La decisione di esternalizzare parte dei servizi offerti dalle aziende pubbliche è principalmente dettata dalla volontà di migliorare le performance cercando di ridurre gli sprechi e la stessa spesa pubblica. Quando, la possibilità di offrire un servizio migliore e innovativo contenendo maggiormente i costi può avvenire attraverso l'esternalizzazione di funzioni pubbliche, questa strada deve essere preferita. (Shleifer A., 1998).

Il processo anche definito come "contracting out" e quindi la privatizzazione "privatization" di alcuni servizi delle amministrazioni pubbliche desta, in taluni casi, preoccupazione di come attori privati svolgano funzioni di carattere pubblico (Freeman J., 1999).

I servizi pubblici "locali" dati in outsourcing riguardano proprio quei servizi che dovrebbero essere forniti direttamente dallo stesso Comune quale realtà istituzionale del territorio maggiormente vicino ai cittadini (Gianfelici C., 2008).

L'esternalizzazione dei servizi a società private che diventano partecipate trasforma l'azienda pubblica in una vera e propria capogruppo "holding" di aziende esterne impegnate nella realizzazione di prodotti/servizi finali per la comunità. (Negro G., Susio B., 2001). Pensare, quindi, all'amministrazione pubblica locale e centrale senza tener presente l'insieme di aziende che, a titolo, sorgono, su iniziativa dell'amministrazione pubblica, per soddisfare bisogni o

interessi collettivi è riduttivo per la gestione razionale della pubblica amministrazione (Puddu L., Secinaro S., 2012).

L'esigenza di amministrazione razionale per le aziende pubbliche non ha elementi di conoscenza se non viene esercitata in un'ottica allargata a tutto l'insieme di aziende che sono al servizio della collettività e sorgono per volontà pubblica. L'azienda pubblica, insieme a società partecipate, aziende non profit (Fondazioni, Associazioni, ecc.), costituisce un gruppo con finalità omogenee, se viste nell'ottica del soddisfacimento del bisogno collettivo, seppur appartenenti a settori di attività diversi, a volte complementari (Puddu L., 2013).

L'outsourcing è comunque un'attività che ha bisogno di una continua verifica da parte dell'azienda pubblica che decide di effettuare l'esternalizzazione per verificare e monitorare di continuo i risultati e le performance raggiunte (Passaro P., 2012).

Per le aziende pubbliche diventa così necessario adottare delle soluzioni organizzative, processi efficaci, strumenti utili di programmazione e di controllo poiché ricoprono in misura inferiore le funzioni di gestione e sempre più quella di organizzazione e coordinamento (Bigoni M., 2012).

Le scelte riguardanti le decisioni di gestione dei servizi hanno spesso una natura di tipo politico ed in molti casi si assiste ad un vero e proprio scorporo di attività verso altre aziende private e pubbliche che singolarmente gestiscono alcuni servizi. L'azienda pubblica assume, quindi, un ruolo centrale di direzione e controllo, diventando la capogruppo del Gruppo Pubblico. Esso è una realtà economico-aziendale complessa, composta da aziende con assetti giuridici e mission differenti (società di capitali, società consortili, cooperative, aziende speciali, consorzi, fondazioni, associazioni), ma con una direzione comune volta al soddisfacimento dei bisogni del territorio in cui operano. Ne consegue, in ottica di *accountability*, rappresentare le performance sociali, finanziarie, patrimoniali ed economiche in chiave consolidata di gruppo pubblico.

L'obiettivo del presente lavoro è presentare nuove forme di rendicontazione pubblica integrata attente alle esigenze degli *stakeholder* e alle emergenti norme legislative in tema di bilanci pubblici trasparenti, mutuando da best practice internazionali: in particolare, lo studio si sofferma sull'introduzione e l'applicabilità del Popular Financial Reporting (PFR). Si tratta di uno strumento di rendicontazione dell'attività consolidata dell'azienda pubblica e sue partecipate, che riassume in maniera comprensibile e trasparente i risultati di performance a favore degli *stakeholder*. Questi requisiti sono talvolta in contrasto con reporting finanziario tradizionale. Il PFR è un documento che

ha lo scopo di trasmettere i risultati finanziari delle aziende pubbliche per i soggetti interessati che non hanno necessariamente un background di finanza pubblica. Il documento dovrebbe essere derivato dal bilancio consolidato, dovrebbe usare la grafica e altri elementi visivi per aumentare il messaggio finanziario e non dovrebbe essere denso di elementi di natura tecnica. Si tratta di una nuova frontiera di rendicontazione integrata per le aziende pubbliche italiane ed europee, già consolidata in altri contesti internazionali: negli Stati Uniti, a esempio, il 60% delle municipalità utilizza il Popular Financial Reporting. Tale nuovo strumento è adatto a rispondere ai principi contabili internazionali Ipsas e ai principi contabili nazionali.

2. ACCOUNTABILITY COME STRUMENTO DELLA TRASPARENZA ¹

Sommario: 1. Un approccio sistematico ed evolutivo. – 2. Gli *stakeholder*: accountability per informare. – 3. La trasparenza secondo i principi contabili internazionali. – 4. La trasparenza in Italia.

1. Un approccio sistematico ed evolutivo

Sul finire degli anni '80 e '90 del secolo scorso i sistemi amministrativi dei Paesi occidentali sono stati interessati da processi di modernizzazione volti ad adottare logiche manageriali e aziendali allo scopo di migliorare la propria efficienza ed economicità. Il fenomeno è stato definito New Public Management. In sostanza, New Public Management (NPM) è l'etichetta che molti studiosi hanno dato a una serie di riforme dal 1980 in poi, per migliorare l'efficienza e le prestazioni dei governi occidentali e/o organizzazioni del settore pubblico (Pollit C. *et al.*, 2007). Esempi sono lo sviluppo di indicatori di performance e benchmarking, riforme del personale volte alla determinazione dell'occupazione nel settore pubblico sui modelli del settore privato, ponendo organi esecutivi a distanza di un braccio da ministeri, la creazione di partenariati pubblico-privato e l'introduzione di nuove tecniche e strumenti di gestione. I governi dell'Europa continentale si sono adattati e reinterpretati molte delle idee anglo-americane, alla base della NPM, per adeguarli ai propri contesti nazionali politico-amministrativo. In Italia, tale processo si è realizzato più lentamente, anche a causa del ritardo con cui siamo giunti all'approvazione di una legge generale sulla procedura amministrativa. Progressivamente, il percorso di riforma ha condotto ad un superamento del modello tradizionale, gerarchico e autoreferenziale nella sua struttura e

¹ Di Paolo Pietro Biancone.

rigido nei processi decisionali, informativi e comunicativi, a favore di un'organizzazione capace di operare in chiave aziendalistica.

Ulteriore principio fondante dell'aziendalizzazione delle amministrazioni pubbliche è quello dell'economicità, ossia l'ottimizzazione del rapporto economico fra risultato ottenuto e mezzi utilizzati per il suo conseguimento, e della semplificazione amministrativa, in modo da contribuire al miglioramento dell'efficienza dei risultati.

L'avvio del periodo di riforme è avvenuto nei primi anni '90, momento in cui si procede alla progressiva aziendalizzazione del settore pubblico, che ha comportato una riforma dei rapporti tra pubblica amministrazione e cittadini e della disciplina del rapporto di lavoro alle dipendenze della pubblica amministrazione. Con il termine *New Public Management* (NPM), si designa un modello di governo ed un insieme di tecniche di gestione delle amministrazioni pubbliche basate su pratiche provenienti soprattutto dal settore privato. L'idea base è quella di integrare il diritto amministrativo e le pratiche gestionali tradizionali che regolano il funzionamento di un ente pubblico (incentrate sulla coerenza tra norme ed adempimenti amministrativi) con metodi di gestione più orientati al risultato (garantendo maggiore economicità, efficienza ed efficacia nella gestione delle risorse e nella fornitura dei servizi).

È possibile sintetizzare alcuni dei principali capisaldi dei programmi di razionalizzazione degli apparati amministrativi che danno concretezza applicativa all'idea di NPM (Kickert W.J.M., 2006):

- separazione tra funzioni di indirizzo e fissazione di obiettivi politici, di competenza dell'organo politico, e funzioni di gestione e razionalizzazione dei processi affidata al management;
- alleggerimento degli apparati amministrativi attraverso forme di esternalizzazioni di funzioni gestionali e attraverso la costituzione di aziende di servizi pubblici alle quali possono partecipare anche aziende private; maggior ricorso al mercato ed alla concorrenza (ad es. attraverso forme di *contracting out*, fornitura di servizi a domanda individuale attraverso voucher ed altri meccanismi competitivi (creando un "quasi mercato")², ecc.);
- ricerca di economie di scala nella gestione dei servizi su dimensioni più ampie (ad es. attraverso la costituzione di Unioni di Comuni) e attraverso la costituzione di centrali per gli acquisti;
- razionalizzazione dei processi di pianificazione e valutazione delle performance; articolazione nell'ambito della struttura organizzativa di specifici budget e obiettivi di gestione, e relativo conferimento di au-

tonomie e deleghe di responsabilità manageriali (nuove forme di *governance* interna);

- possibilità di gestione flessibile del personale (contratti a termine, flessibilità, ecc.);
- valorizzazione delle risorse umane; incentivazione del personale sulla base delle performance organizzative ed individuali (performance-related pay);
- reingegnerizzazione dei processi finalizzata al miglioramento di efficienza ed efficacia, anche attraverso l'impiego di ICT;
- maggior attenzione alla qualità dei servizi ed all'ascolto dei cittadini utenti;
- la rimozione dell'eccesso dei vincoli burocratici (eliminating regulatory overkill).

L'impatto della NPM in Italia ha sortito solo in parte gli effetti sperati: in primo luogo, ha prevalso un approccio formale-giuridico (Caperchione E., 2000; Capano G., 2003), a discapito di una mancata introduzione di una vera e propria cultura manageriale in ambito pubblico (Mussari R., 1997). A questo, si aggiunge una irrisolta conflittualità tra politica e amministrazione (D'Alessio L., 2008, 2012).

Le riforme introdotte a partire dal Duemila, con particolare riguardo alle implicazioni dell'importanza conferita al principio di trasparenza e alla progressiva digitalizzazione e dematerializzazione dei processi amministrativi, affrontando nello specifico il tema dell'"accessibilità totale" quale strumento di partecipazione e, quindi, di coinvolgimento democratico del cittadino e degli *stakeholder* ai processi di gestione dei servizi pubblici. Il tema della contabilità economico-patrimoniale e quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili rientrano nel più ampio concetto di *accountability*, inteso come necessità per le amministrazioni pubbliche di essere responsabili nell'utilizzo delle risorse finanziarie e, al contempo, di essere trasparenti nei confronti dei propri cittadini (Caperchione E., Pezzani F., 2000). Il passo più importante nel processo di riforma è il D.Lgs. n. 118/2011²: esso prevede l'adozione

² Il D.Lgs. n. 118/2011, è l'ottavo decreto attuativo in materia di federalismo fiscale e reca le norme di attuazione della delega di cui all'art. 2, co. 2, lett. h) della legge n. 42/2009 che introduce il nuovo impianto normativo relativamente all'armonizzazione dei sistemi contabili pubblici.

La nuova norma si compone di 38 articoli ripartiti in tre titoli:

- Titolo I: introduce i principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province autonome e gli Enti locali.

della contabilità economico-patrimoniale e definisce nuovi principi contabili e schemi di bilancio comuni, al fine di favorire l'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Tra i principali benefici della contabilità economico-patrimoniale, Barrett (1993), Evans (1995), Mellor (1996), Funnel e Cooper (1998) e Anthony (2000) ricordano la possibilità per l'ente di avere una visione completa e precisa delle proprie passività, una maggiore trasparenza sulla gestione ed impiego delle risorse, un migliore controllo sui costi e sulla spesa pubblica ed una più facile misurazione e valutazione della performance aziendale. Invece, coloro che sono contrari a questo tipo di contabilità in ambito pubblico, ne sottolineano i limiti teorici, quali scarsa coerenza con le caratteristiche proprie dell'azienda pubblica³ (Montesinos V. *et al.*, 1995; Monsen N., Näsi S., 1998, 1999, 2000) e i limiti pratici, quali le difficoltà di implementazione⁴ (Guthrie J., 1998; Stanton P.A., Stanton P.J., 1998; Newberry S., 2002; Hodges R., Mellet H., 2003; Carlin T.M., Guthrie J., 2003).

Ulteriore e importante evoluzione è quella di considerare l'azienda pubblica nella sua interezza: l'azienda pubblica può operare direttamente o per il tramite di altre aziende, specializzate in alcune attività, che restano legate tra loro da rapporti interdipendenti di *governance*. Tale profilo permette di indi-

-
- Titolo II: detta i principi contabili generali e applicati per le aziende che operano nel settore sanitario.
 - Titolo III: presenta le disposizioni finali e transitorie.

Alla normativa seguono una serie di allegati contenenti i principi contabili, gli schemi di conto economico e di stato patrimoniale, gli schemi di rendiconto finanziario, le linee guida della nota integrativa e della relazione sulla gestione.

³ A questo proposito, basti pensare che l'obiettivo dell'azienda pubblica non è quello di produrre utile e che, oltretutto, la struttura finanziaria e patrimoniale non assumono per le Pubbliche Amministrazioni la stessa rilevanza come avviene per le imprese private Guthrie J., Johnson M. (1994), "Commercialisation of the Public Sector: Why, How and for What? A Prospective view", in Whiltshire K. (ed.), *Governance and Economic Efficiency*, CEDA, Sidney; McRae M.-Aiken M. (1994), "AAS29 and Public-Sector Reporting: Unresolved Issues", *Australian Accounting Review*, Vol. 4, n. 2, pp. 65-72; Lewis N. (1995), "AAS 29. A critique", in ASCPA (ed.), *Readings in Accounting Developments in the Public Sector 1993-1994*, Melbourne; Guthrie J. (1998), "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector: Rhetoric or Reality", *Financial Accountability and Management*, Vol. 14, n. 1; Anessi Pessina E.-Steccolini I. (2007), *I sistemi contabili degli Enti Locali: stato dell'arte e prospettive di riforma*, Egea, Milano.

⁴ Numerose esperienze internazionali hanno evidenziato le cause che hanno portato al fallimento l'implementazione della contabilità economico-patrimoniale all'interno del settore pubblico (Steccolini I. (2004), *Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino).

viduare un sistema di “partecipazioni” (Puddu L., 2010). Esse possono assumere la natura di:

- partecipazioni con titoli partecipativi (es. azioni, quote);
- partecipazioni senza titoli partecipativi.

Con azioni quote l’azienda pubblica gode di un titolo di proprietà che mantiene un proprio valore di scambio e, quindi, costituisce una vera e propria attività patrimoniale. Sono tali, ad esempio, le partecipazioni dell’azienda pubblica in altre società per azioni che, tradizionalmente, sono quelle che svolgono attività di servizi pubblici (es.: trasporti pubblici, energia, acqua, ecc.).

Le partecipazioni senza titoli partecipativi danno all’azienda pubblica una titolarità di *governance* (es.: nomina amministratori, sindaci e revisori, ecc.), ma non un diritto patrimoniale con valore di scambio o di eventuale liquidazione. Si tratta, a esempio, dei conferimenti eseguiti in conto patrimonio di dotazione in diversi soggetti quali, a esempio, associazioni, fondazioni, comitati e consorzi.

In questo caso, tali partecipazioni, ancorché prive di valore economico in senso stretto, in quanto è assente il “valore di scambio”, posso considerarsi ugualmente investimenti di natura finanziaria, da classificarsi fra le attività di stato patrimoniale. Ciò è possibile se ci si riferisce ad un concetto più ampio di valore economico, attribuendo così valore all’uso sia giuridico sia strumentale di tali partecipazioni:

- “uso giuridico” nell’esercizio del potere di governo e di controllo attraverso la nomina dei soggetti di riferimento per la *governance* dell’azienda partecipata (es. amministratori, sindaci, ecc.). Questo rapporto, inoltre, giustifica l’erogazione di ulteriori contributi in conto esercizio necessari per finanziare la gestione dell’azienda partecipata (es.: associazione, fondazione, ecc.);
- “uso strumentale” per un’attività che mantiene obiettivi di soddisfazione di bisogni pubblici (es. cultura, sport, ecc.), ma viene fatta svolgere da aziende specializzate e terze rispetto all’azienda pubblica.

Nella dottrina, molti studiosi hanno sviluppato il tema del gruppo aziendale e, in particolare, si è definito il gruppo aziendale come «*un gruppo di aziende che si presentano come unità economiche nelle quali l’insieme delle società partecipante è amministrato su basi uniformi (o “direzione unica”), in funzione dell’interesse del gruppo unitariamente inteso*» (Ferrero G., 1967). In sostanza, nel gruppo aziendale inteso in senso economico devono esistere rapporti di dipendenza, originati dalla presenza di un soggetto controllante

che assicuri alle diverse aziende controllate una unitaria condotta economica (Masini C., 1979). Il soggetto economico unitario è necessario per influenzare in maniera decisiva la politica di gestione delle singole partecipate attraverso l'espressione di un'unica volontà economica ispirata. In sostanza, il soggetto economico coincide con quello dell'azienda dominante, in quanto esercita la propria influenza anche sulle decisioni delle controllate: esso può essere rappresentato dalla "società madre" (soggetto economico immediato) o dal soggetto economico della "società madre" (soggetto economico mediato)⁵.

Il gruppo pubblico locale non sempre è caratterizzato da una condotta unitaria: esistono, infatti, diversi livelli di rapporti tra l'istituzione pubblica (che è rappresentata, a esempio, da: sindaco, giunta, assessori delegati) e il soggetto partecipato. Perciò, se il soggetto partecipato è "allineato" alle direttive dell'azienda pubblica controllante, allora si può definire il gruppo pubblico locale in senso economico-aziendale. In questo caso, il bilancio consolidato risulta uno strumento di informazione e controllo. D'altro canto, se il soggetto partecipato non è allineato alle direttive dell'azienda pubblica controllante, non si tratta di un gruppo in senso economico-aziendale, ma di gruppo per le valutazioni informative economiche, finanziarie e patrimoniali. In questo caso, il bilancio consolidato assume il ruolo di strumento di informazione contabile, a esempio, sul valore dell'indebitamento, sui flussi di tesoreria, sugli investimenti effettuati e il loro andamento (Puddu L., 2012).

⁵ In tal contesto, è opportuno richiamare l'articolazione delle aziende pubbliche, che afferiscono all'Amministrazione statale e di Amministrazione degli enti pubblici.

L'amministrazione statale ha una organizzazione verticistica. A capo ci sono i Ministeri che si avvalgono di molteplici strutture suddivise per competenza. Queste strutture amministrative sono composte da numerosi uffici che svolgono le proprie attività in applicazione di norme di legge e di direttive governative, sebbene in alcuni casi godano di un certo grado di autonomia. Le strutture sono generalmente composte da un'amministrazione centrale e da amministrazioni periferiche subordinate gerarchicamente e decentrate sul territorio finanche a livello provinciale. Ad esempio, le prefetture fanno capo al Ministero dell'Interno, le intendenze di finanza fanno capo al Ministero delle Finanze.

Le aziende pubbliche locali sono organizzate in modo sostanzialmente analogo rispetto all'amministrazione statale e sono suddivise in enti pubblici territoriali – regioni e comuni – ed enti pubblici non territoriali. Pur non essendo gerarchicamente subordinate al governo, le aziende pubbliche locali sono, comunque, tenute ad uniformarsi, entro certi limiti, alle direttive governative, sono soggette a controlli e in determinate circostanze al commissariamento da parte del governo.

2. Gli *stakeholders*: accountability per informare

In ambito pubblico, parlare di *stakeholder* significa includere qualsiasi persona o organizzazione che abbia interesse e possa essere positivamente o negativamente influenzati dalle politiche pubbliche. Questo include le organizzazioni governative e private, le aziende di ogni dimensione, le autorità locali, la comunità in generale, singoli cittadini, altre parti interessate, come università, scuole, organizzazioni di volontariato e di comunità, gruppi svantaggiati, indigeni gruppi e persone di non madrelingua di lingua sfondo. Ogni servizio pubblico coinvolge una vasta gamma di relazioni tra i responsabili politici e le parti interessate, e partenariati rafforzati con questi interlocutori potenzialmente fornisce uno strumento per ottimizzare esigenze del territorio, risorse ed esigenze ambientali. In effetti, la legittimità delle politiche pubbliche ora dipende spesso da un processo di scambio tra la società e il governo (Quirchmayr G., Tagg R., 2002).

Gli *stakeholder* sono bisognosi di informazioni a seconda dei livelli di interazione con l'azienda pubblica; sono gli *stakeholder* stessi gli utilizzatori e i destinatari delle informazioni contabili e di bilancio dell'azienda pubblica e del gruppo pubblico di cui è a capo: cittadini, consiglieri e amministratori, fornitori, creditori, finanziatori, organi di controllo, aziende del gruppo. Accanto a questi, si possono individuare altri portatori di interesse, che sono legati al territorio: quali a esempio, aziende del territorio, organizzatori di categoria, associazioni per la promozione e la tutela del territorio, istituzioni scolastiche e università. I destinatari di informazione pubblica sono, in generale, tutte le parti interessate e gli utenti del bilancio. È rilevante distinguere tra i soggetti della “comunicazione interna” alla “Comunicazione esterna”: i destinatari della prima sono la collettività, le altre aziende pubbliche, gli istituti di credito, i provider, il terzo; i destinatari della seconda sono i manager, la politica e organi amministrativi, dipendenti (Puddu L., 2010).

Adottando e adattando la Copenaghen Charter (1999)⁶, il cui scopo è delineare gli aspetti e i principi più importanti per gestire il processo di rendicontazione del valore economico e sociale creato all'interno e all'esterno dell'azienda, rispetto ai suoi portatori di interessi, l'azienda pubblica deve identificare gli *stakeholder* “chiave” (Figura 1), che hanno un peso e permettono con il loro consenso di operare, per poi determinare quali gruppi di *stakehol-*

⁶ Presentata al Convegno “*Building Stakeholder Relations – the third international conference on social and ethical accounting, auditing and reporting*” nel 1999.

der includere nel ciclo di dialogo e rendicontazione e quali informare semplicemente. Anche per le aziende pubbliche o per i gruppi aziendali pubblici è opportuno identificare i fattori critici di successo per ogni gruppo di *stakeholder* e ogni area di interesse. I driver per individuare gli *stakeholder* sono l'influenza esercitata dall'azienda pubblica e dal suo gruppo, in termini decisionali e il grado di interesse per le azioni e le iniziative intraprese dall'azienda pubblica nella sua interezza.

Per costruire un canale di dialogo continuo con gli *stakeholder* bisogna dotarsi di una struttura organizzativa coerente: una struttura *stakeholder oriented*: è necessario assimilare all'interno dell'azienda la cultura della rendicontazione. In concreto, è necessario determinare gli indicatori chiave da adottare per la comunicazione agli *stakeholder*. Gli indicatori sono delle informazioni sintetiche sui "fatti" coniugati sotto le varie angolazioni della responsabilità sociale, che si riferiscono alle performance realizzate, non solo in termini economici, ma anche e soprattutto in termini di ricaduta sociale.

Figura 1. – *Gli stakeholder e la loro identificazione*



Fonte: Rielaborazione propria su dati Copenhagen Charter.

3. La trasparenza secondo i principi contabili internazionali

Il processo di armonizzazione contabile avviato mira a garantire la trasparenza e l'accessibilità dei risultati è necessario. Il principio di fondo è che i

contribuenti e gli *stakeholder* tutti devono poter conoscere l'uso delle imposte e risorse raccolte, e deve capire come questi fondi sono utilizzati per la realizzazione di servizi e opere pubbliche.

Come già trattato, con l'aumento dei servizi erogati internamente ed in outsourcing a società esterne o controllate, diventa necessaria una rappresentazione di tutti i servizi e le aziende necessari base su quali sono le esigenze individuate dalle autorità locali, un Conceptual Framework per la contabilità del settore pubblico, da parte dell'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). Il Conceptual Framework è il quadro di riferimento per tutti i principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS, basati principalmente sulla contabilità per competenza economica. Gli IPSAS e la contabilità per competenza economica migliorano la gestione finanziaria e accrescono la trasparenza, contribuendo ad una visione più completa e accurata della posizione finanziaria dell'amministrazione pubblica. Non è trascorso molto tempo da quando la crisi finanziaria e del debito pubblico hanno mostrato chiaramente l'esigenza per i governi di tutto il mondo di migliorare il sistema di reporting finanziario e la gestione delle risorse del settore pubblico. Le scelte delle amministrazioni pubbliche sulla gestione finanziaria incidono fortemente sui cittadini: un reporting finanziario solido e trasparente ha il potenziale di migliorare il processo decisionale del settore pubblico e di rendere le amministrazioni più responsabili nei confronti dei propri elettori. I concetti contenuti nel Conceptual Framework forniscono le basi per uno sviluppo coerente degli IPSAS e di utili Recommended Practice Guidelines (RPG) e forniscono linee guida ai redattori dei bilanci che si trovano ad affrontare problematiche relative al reporting finanziario che non siano già state trattate negli IPSAS né nelle RPG. Il Conceptual Framework si occupa anche di definizione, riconoscimento e valutazione degli "elementi" (o elementi costitutivi) del bilancio, e della presentazione nel bilancio redatto per scopi di carattere generale.

Gli IFRS (International Financial Reporting Standards) identificano con il termine "accountability" la sua missione di trasparenza, responsabilità ed efficienza per i mercati finanziari di tutto il mondo, concetto seguito e caldeggiato anche dagli IPSAS. L'articolo 3 della Direttiva 2011/85/EU prevede che gli Stati membri dell'Unione Europea «*si dotino di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica e contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza [economica]*». Si riconosce il bisogno di realizzare la trasparenza contabile a tutti i livelli della Pubblica Amministrazione nei Paesi membri dell'Unione Europea. I principi contabili

internazionali vengono adottati solo in alcuni Paesi, ma non tutti hanno deciso di adottarli. Il Legislatore italiano, ad esempio, non è ancora intervenuto in materia di utilizzo degli IPSAS, tuttavia ha più volte tentato di rendere più omogenei e confrontabili i documenti contabili delle diverse Pubbliche Amministrazioni. Alcuni di questi tentativi hanno avuto successo, altri sono stati più marginali ma, in generale, l'esigenza di armonizzazione è ancora fortemente sentita; così come la soddisfazione dei cittadini resta l'obiettivo di informativa finanziaria nel settore pubblico. Per questo motivo è importante per garantire una maggiore trasparenza nei confronti degli *stakeholder* e consentire una maggiore condivisione. Le parti interessate e, in particolare, i cittadini hanno bisogno di strumenti concreti per leggere informazioni presenti in bilancio. I principi contabili nazionali e internazionali sono unanimi nel sancire il diritto alla trasparenza dei conti pubblici. Sulla base di questi presupposti, assume rilievo l'importanza informazioni consolidate, perché è focalizzata sulle informazioni per esternalizzare i servizi (Biancone P.P., Secinaro S., 2015). Le informazioni consolidate devono soddisfare le esigenze di informazione, interna ed esterna, e questo permette di raggiungere obiettivi di affidabilità complessiva della Pubblica Amministrazione e delle sue controllate (Grossi G., Steccolini I., 2008).

Anche il Governmental Accounting Standards Board (GASB), la fonte di principi contabili generalmente accettati (GAAP) utilizzati dallo Stato e governi locali negli Stati Uniti, ha la missione di stabilire e migliorare gli standard di Stato e locali in termini di accountability: ciò si traduce nell'individuazioni di informazioni utili per gli utenti di relazioni finanziarie.

4. La trasparenza in Italia

In Italia la trasparenza della Pubblica Amministrazione è sancita sotto tre aspetti fondamentali. Il primo è l'accountability: il D.Lgs. n. 118/2011 introduce i principi (principio della programmazione, della contabilità finanziaria, della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato), che sono legati all'adozione del piano dei conti integrato, allo scopo di armonizzare i conti di tutte le aziende pubbliche e di raccordare con il Sistema europeo dei conti nazionali (SEC 2010). L'intero sistema dell'armonizzazione contabile si fonda su alcuni principi fondamentali: il principio della competenza finanziaria potenziata, l'accantonamento nel fondo svalutazione crediti, che presidierà la spesa di somme certe a fronte di entrate incerte (evitare la pro-

duzione di disavanzi nascosti). Il principio di competenza finanziaria potenziata renderà spendibili nell'anno solo le somme certe. Nel principio generale della competenza finanziaria viene definito il criterio di esigibilità delle obbligazioni attive e passive, ma il principio generale è declinato in termini operativi, in criteri di imputazione differenziati in funzione della tipologia di entrata e di spesa. Il principio della contabilità integrata che consentirà l'implementazione dei sistemi di controllo e programmazione.

Altro esigenza della trasparenza è la partecipazione, intesa come attenzione al concetto degli *stakeholder* e al loro coinvolgimento nella conoscenza e nella decisione, attraverso l'accessibilità alle informazioni di bilancio e non. Il D.Lgs. n. 33/2013 non lascia dubbi alle interpretazioni, avendo come obiettivi:

- favorire la prevenzione della corruzione;
- attivare un nuovo tipo di “controllo sociale” (accesso civico);
- attivare un nuovo tipo di controllo sociale (accesso civico);
- sostenere il miglioramento delle performance;
- migliorare l'accountability dei manager pubblici;
- abilitare nuovi meccanismi di partecipazione e collaborazione tra Pubblica Amministrazione e cittadini.

Tabella 1. – *La percentuale di trasparenza contabile dei Comuni, raggruppati per Regioni*

<i>Regione</i>	<i>Numero P.A.</i>	<i>Totale P.A.</i>	<i>%</i>
Abruzzo	298	391	76,21%
Basilicata	138	186	74,19%
Calabria	428	514	83,27%
Campania	639	860	74,30%
Emilia-Romagna	492	594	82,83%
Friuli-Venezia Giulia	204	231	88,31%
Lazio	523	703	74,40%
Liguria	242	298	81,21%
Lombardia	1.607	1.934	83,09%
Marche	290	344	84,30%

Segue

<i>Regione</i>	<i>Numero P.A.</i>	<i>Totale P.A.</i>	<i>%</i>
Molise	126	161	78,26%
Piemonte	1.243	1.432	86,80%
Puglia	388	503	77,14%
Sardegna	436	513	84,99%
Sicilia	457	654	69,88%
Toscana	424	513	82,65%
Trentino-Alto Adige	291	331	87,92%
Umbria	124	169	73,37%
Valle d'Aosta	72	85	84,71%
Veneto	705	843	83,63%
TOTALE	9.127	11.259	81,06%

Fonte: Bussola per la trasparenza, dati gennaio 2016.

Questo avviene attraverso il riordino dei fondamentali obblighi di pubblicazione derivanti dalle innumerevoli normative stratificate nel corso degli ultimi anni, anche attraverso le uniformi modalità di pubblicazione dei dati di interesse delle aziende pubbliche e delle aziende a essa afferenti e la definizione di ruoli, responsabilità e processi in capo alle Pubbliche Amministrazioni e agli organi di controllo. Al fine di poter monitorare gli obblighi di pubblicazione presenti nel decreto e di consentire un accompagnamento delle Pubbliche Amministrazioni nel percorso di attuazione, è stato attivato il sistema “Bussola della Trasparenza”. Esso consente alle Pubbliche Amministrazioni e ai cittadini di utilizzare strumenti per l’analisi ed il monitoraggio dei siti web. Il principale obiettivo è di accompagnare le amministrazioni, anche attraverso il coinvolgimento diretto dei cittadini, nel miglioramento continuo della qualità delle informazioni on-line e dei servizi digitali. La Bussola della Trasparenza, realizzata dal Dipartimento della Funzione Pubblica, è accessibile da tutti i cittadini e rappresenta un sistema che accompagna le amministrazioni nel percorso verso la “trasparenza totale” utilizzando strumenti che coniugano la trasparenza delle Pubbliche Amministrazioni con la partecipazione e la collaborazione dei cittadini. La Bussola assume un ruolo rilevante nel misurare il livello di trasparenza di una amministrazione con

riflessi importanti per quanto riguarda la prevenzione ed il contrasto alla corruzione. S la classifica dei Comuni italiani trasparenti: illustra la posizione identificata dal simbolo # (con possibilità di pari merito), il nome dell'amministrazione, la percentuale di aderenza dei siti delle Pubbliche Amministrazioni ai contenuti minimi, definiti nelle linee guida e il numero di indicatori soddisfatti sul totale. Tali indicatori sono correlati alla realizzazione della struttura così come definito dall'Allegato A al D.Lgs. n. 33/2013.

La classifica, sempre in aggiornamento, rivela una percentuale di aderenza media alla trasparenza dei bilanci dei Comuni pari all'81%, un dato migliorabile e in continua evoluzione. Può migliorare anche in termini di nuovi strumenti di accountability più accessibili agli *stakeholder*. La trasparenza e la partecipazione facilitano anche l'accountability delle Pubbliche Amministrazioni. In particolare, si favorisce la tendenza al corretto utilizzo delle risorse ed il raggiungimento di risultati in linea con le finalità istituzionali garantendo meccanismi di maggiore responsabilizzazione del management interno.

3. RENDICONTAZIONI ALTERNATIVE¹

Sommario: 1. Accountability e *misurazioni non monetarie*. – 2. La rendicontazione sociale. – 3. Il bilancio sociale. – 4. Il bilancio *consolidato*.

1. Accountability e *misurazioni non monetarie*

L'informazione è utile ai responsabili della gestione al fine di produrre la conoscenza necessaria al processo decisionale. In questo ambito si possono individuare due sistemi interrelati di conoscenze: quelle che riguardano l'amministrazione razionale fondata sul bilancio e quelli che sono misurati da indicatori di risultato non monetari (es.: qualità dei processi, apprendimento organizzativo, ecc.).

In particolare, l'amministrazione razionale fondata sul bilancio considera, in termini congiunti, un'analisi tempo-spazio dei fatti amministrativi finalizzata a fornire informazioni quantitativo-monetarie, raccolte in un modello logico ed obiettivo che fa da supporto e guida al processo decisionale (Puddu L., 2013).

Sotto il profilo temporale, l'amministrazione razionale si articola nelle classiche fasi cronologiche, fra di loro sempre interdipendenti, della programmazione, dell'esecuzione e del controllo.

In ognuna delle indicate fasi si producono flussi informativi utili per il processo decisionale e denominati obiettivi, nella programmazione, risultati, nell'esecuzione e scostamenti nel controllo.

L'amministrazione razionale fondata sul bilancio considera, in termini congiunti, un'analisi tempo-spazio dei fatti amministrativi finalizzata a fornire informazioni quantitativo-monetarie, raccolte in un modello logico ed obiettivo, che fa da supporto e guida al processo decisionale (Tabella 1).

¹ Di Silvana Secinaro.

Tabella 1. – *L'amministrazione razionale fondata sul bilancio*

<i>Fasi di gestione</i> <i>Aspetti della gestione</i>		<i>Programmazione</i>	<i>Esecuzione</i>	<i>Controllo</i>
Finanziario		Preventivo finanziario	Rilevazioni di contabilità	Rendiconto finanziario
Impieghi	Fonti			
Variazione finanziaria				
Patrimoniale		Stato patrimoniale preventivo		Stato patrimoniale consuntivo
Attivo	Passivo			
Netto				
Economico		Conto economico preventivo		Conto economico consuntivo
Costi	Ricavi			
Risultato				
Quadratura/Cassa		Bilancio preventivo		Bilancio consuntivo

Fonte: Puddu L., *Ragioneria Pubblica*, Celid, Torino, 2014.

Sotto il profilo temporale, l'amministrazione razionale si articola nelle classiche fasi cronologiche, fra di loro sempre interdipendenti, della programmazione, dell'esecuzione e del controllo.

In ognuna delle indicate fasi si producono flussi informativi utili per il processo decisionale e denominati obiettivi, nella programmazione, risultati, nell'esecuzione e scostamenti nel controllo.

Ogni azione affinché sia razionale, prima viene creata nel pensiero, poi messa in pratica e infine giudicata con riferimento a quanto si sia effettivamente realizzato rispetto a ciò che era dato come obiettivo. Nell'ambito delle aziende, l'indicato approccio temporale si accompagna ad un'analisi nello spazio degli elementi che configurano l'attività amministrativa osservata e misurata in termini "quantitativi-monetari" nel processo di acquisizione-impiego della ricchezza aziendale (vita della ricchezza).

I profili, sempre congiunti, in cui tradizionalmente si osserva l'indicato processo sono quelli finanziario, collegamento tra flussi di fonti e di impieghi di capitale, economico, aspetto riferito ai flussi di costi e di ricavi, e patrimoniale come relazioni di stato tra attività e passività.

Lo strumento che consente di raccogliere le indicate informazioni quanti-

tativo/monetarie è quello del bilancio e della contabilità per cui si può parlare più in generale di amministrazione razionale fondata sul bilancio, nei suoi vari aspetti di analisi congiunta tempo-spazio.

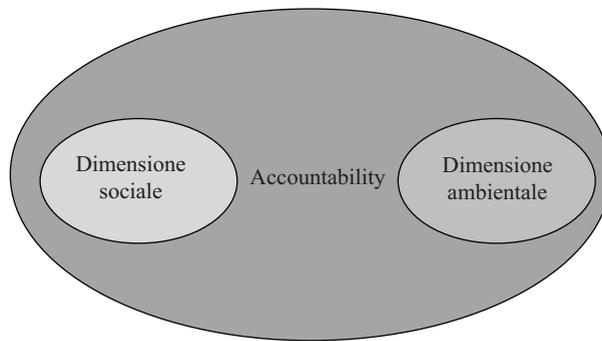
Seguire la sola impostazione razionale non può portare ad escludere tutti gli altri valori etici e di qualità che, invece, devono sempre essere presenti per dirigere e orientare i processi decisionali di una “sana e corretta” amministrazione d’azienda.

In primo luogo occorre, dare alle aziende “un senso” nella soddisfazione dei bisogni, senza il quale verrebbe meno la condizione fondante per l’esistenza dell’attività economica. Il problema dell’accountability può essere, almeno concettualmente, scisso in due percorsi paralleli ma distinti:

1. il problema di come misurare il valore “globale” dell’output (cioè il “valore” della propria attività);
2. il problema di come comunicare (cioè come rendicontare) i risultati agli *stakeholder*.

Il percorso di cui al punto 1) si rifà alla natura stessa del concetto di azienda, quale sistema che utilizza degli input per svolgere un processo produttivo al fine di realizzare una serie di output. Di conseguenza, è assolutamente necessario cercare di identificare, quantificare e misurare il valore tanto degli input utilizzati (siano essi materie prime, forza lavoro, risorse naturali, conoscenza, tecnologia, valori del sistema sociale, ecc.), quanto degli output (prodotti finiti, servizi, conoscenze, impatto ambientale, sociale, culturale, ecc.), indipendentemente dalla loro presenza o meno su un mercato che ne misuri un “prezzo” di scambio. Nel settore pubblico, le difficoltà sono numerose, non solo perché tale processo e la consapevolezza “rendicontativa” sono sorti in un periodo relativamente recente, ma anche per alcune peculiarità intrinseche del settore stesso. Una di queste peculiarità riguarda il fatto che l’azienda pubblica, pur producendo servizi con un indiscutibile valore sociale, non vende i suoi prodotti sul mercato a fronte di un prezzo che, seppure con tutte le cautele possibili, rappresenta una certa misura del “valore” dell’output (Figura 1).

Di conseguenza, sono i cittadini che, attraverso i loro giudizi, si “sostituiscono” al mercato, esercitando così una sorta di “controllo sociale”. Sono proprio i cittadini, abitanti di un certo territorio, infatti, i veri “giudici” e “misuratori” dell’utilità creata dall’azienda pubblica con le sue azioni, politiche, comportamenti e servizi prodotti. Di conseguenza, i cittadini sono i primi *stakeholder* a dover essere adeguatamente informati con correttezza, veridicità, completezza e trasparenza.

Figura 1. – *Le declinazioni dell'accountability*

Fonte: elaborazione propria.

Il secondo percorso, di cui al punto *sub 2*), è quello delle modalità di rendicontazione. Gli “strumenti” che vengono utilizzati (dal bilancio sociale a quello di mandato², dal bilancio ambientale³ al bilancio partecipativo⁴) costituiscono modalità differenti e tentativi di cogliere da prospettive multiple i risultati e gli effetti di una comune ed unitaria gestione ed attività dell’azienda locale.

Emerge, dunque, la necessità di avere informazioni continue ed aggiornate su almeno altri tre punti di vista della gestione:

² Si veda paragrafo 3.

³ È un documento informativo nel quale sono descritte le principali relazioni tra l’impresa e l’ambiente, pubblicato volontariamente allo scopo di comunicare direttamente con il pubblico interessato.

⁴ Il Bilancio Partecipativo o partecipato è una forma di partecipazione diretta dei cittadini alla vita politica della propria città, consistente nell’assegnare una quota di bilancio dell’azienda pubblica alla gestione diretta dei cittadini, che vengono così messi in grado di interagire e dialogare con le scelte delle Amministrazioni per modificarle a proprio beneficio. Il Bilancio partecipativo si propone di innovare e rafforzare la partecipazione dei cittadini alla vita politica ed amministrativa della città in diversi modi:

- i cittadini hanno un’occasione di formazione civica per conoscere meglio gli strumenti amministrativi con cui vengono prese le decisioni sull’area in cui vivono, studiano o lavorano;
- l’Amministrazione ha l’occasione di ascoltare le priorità espresse dai cittadini e può, almeno in parte, condividere con loro le scelte di governo del territorio;
- per tutti è un’occasione di apprendimento reciproco.

- a) la prospettiva “cliente”;
- b) la prospettiva dei processi, anche innovativi;
- c) la prospettiva dell’organizzazione e dell’apprendimento organizzativo.

Tali prospettive rappresentano la matrice di definizione del sistema bilancio di obiettivi, denominato “balance of scorecard”.

La prospettiva cliente/utente (o customer satisfaction) osserva la capacità di appagamento delle esigenze degli utilizzatori finali in termini di beni e servizi prodotti a cui si affiancano le relative modalità di erogazione (tempestività, assistenza, comportamento del personale, ecc.).

La prospettiva dei processi che consente di analizzare ogni singola attività nell’ambito di un processo più ampio di appartenenza.

Questa analisi consente di razionalizzare le varie attività riducendo le possibili repliche e verificando l’opportunità di ogni atto amministrativo.

La prospettiva dell’organizzazione prende in esame la valutazione delle risorse umane che operano nell’azienda ai diversi livelli di gerarchia.

Valutazione che include un’analisi sulla struttura organizzativa, sui vari meccanismi operativi e sulla capacità di miglioramento continuo attraverso l’apprendimento di esperienza lavorativa sia per i processi già a regime che per quelli di innovazione e sviluppo.

Tabella 2. – *Rendicontazione e dimensione*

<i>Forme di rendicontazione annuale)</i>	<i>Dimensione economico/ finanziaria/ patrimoniale</i>	<i>Dimensione sociale</i>	<i>Dimensione ambientale</i>
Bilancio d’esercizio (economico/patrimoniale/finanziario)	X		
Bilancio sociale		X	
Bilancio partecipativo		X	
Bilancio di mandato		X	X
Bilancio consolidato	X	X	

Fonte: elaborazione propria.

Tutte le indicate prospettive, quando opportunamente integrate in funzione delle attese dei vari “portatori di interessi” (o “*stakeholder*”) rispetto all’azienda, trovano il loro inquadramento sistemico nel “bilancio sociale” e in quello di “mandato” che per le aziende pubbliche va presentato al termine di ogni durata istituzionale di governante.

Non solo, in presenza di servizi esternalizzati, il bilancio delle aziende pubbliche, da solo, non consente l’apprezzamento delle suddette analisi, in particolare degli impatti finanziari, patrimoniali ed economici nella loro interezza, uniti a impatti socio-territoriali. Si inserisce in questo contesto, la prospettiva di informazione attraverso il bilancio consolidato del gruppo pubblico.

2. La rendicontazione sociale

Il bilancio di esercizio tradizionale non costituisce uno strumento sufficiente a rendere conto ai cittadini dell’operato di un’amministrazione pubblica. I dati economico-finanziari, infatti, non leggono l’attività e i risultati dell’amministrazione dal punto di vista del cittadino, che è interessato principalmente a capire in che modo essa svolge il suo mandato, quali sono le priorità e gli obiettivi di intervento, quali i livelli di prestazione attesi e realizzati e soprattutto gli effetti prodotti dalla propria azione. È da tenere in considerazione il fatto che la *governance* delle aziende pubbliche è scelta in base ad una campagna elettorale dove sempre più gli elementi di valutazione non sono le idee di fondo espressione dei partiti (molto lontane dalle nuove esigenze del cittadino, a seguito di una evoluzione dei bisogni derivante dal miglioramento della qualità della vita), ma aspetti più terreni che sono individuabili nelle politiche culturali, sociali relative ai trasporti, ecc. che non si differenziano in termini di spesa ma di allocazione efficiente della stessa. L’ingresso recente del bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche sembra rispondere in modo nuovo e più efficace a questa esigenza crescente di trasparenza e comunicazione all’esterno delle scelte e dei risultati raggiunti. Si tratta, in altri termini, di esplicitare in un dialogo aperto con la comunità di riferimento il modo in cui l’azienda pubblica interpreta il proprio ruolo e assume le proprie responsabilità.

La dottrina aziendalistica italiana, con riferimento al ruolo rivestito dal bilancio sociale, ha assunto posizioni contrastanti, poiché mentre una parte di essa ha riconosciuto allo strumento in questione contenuti e finalità peculiari (Matacena A., 1984; Vermiglio F., 1984; Rusconi G., 1988), altra parte

ha sostenuto la possibilità di rinvenire nell'informazione di natura contabile gli aspetti sociali dell'attività aziendale svolta (Terzani S., 1995). Inoltre, essa non soltanto non ha una visione unitaria in merito alla definizione di bilancio sociale, ma diverge anche sull'utilizzo del termine "bilancio sociale", preferendo ad esso la denominazione di resoconto sociale, rendiconto sociale, bilancio socio-economico, bilancio societale, e via così⁵.

Anche nella letteratura internazionale ed, in particolare, in quella anglosassone nella quale si parla alternativamente di corporate social reporting, ethical statements, social accounting, values report, social audit, ethical audits, social statement, social responsibility accounting⁶. Controverso appare,

⁵ Cavalieri considera il bilancio sociale come «un complesso organico di informazioni elaborate relative al confronto costi sociali-benefici sociali e agli altri aspetti aziendali che producono effetti nella sfera sociale (investimenti, occupazione, sicurezza sul lavoro, ecc.), ottenibili anche come prodotti di un'autonoma contabilità». Cavalieri E. (1987), "Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa", in AA.VV., *Opere in memoria di Egidio Giannessi*, Cursi, Pisa, p. 380; Cassandro afferma che il «"bilancio sociale" è un bilancio che vuol dimostrare – in termini monetari, come ogni bilancio – qual è stato il risultato dell'attività aziendale nei riguardi dell'intera collettività, nell'ambito della quale l'azienda svolge il suo specifico processo di produzione di beni o servizi». Cassandro P.E. (1981), "Sul cosiddetto bilancio sociale dell'impresa", *Riv. it. ragioneria e di economia aziendale*, p. 291; Vermiglio intravede nel bilancio sociale «un documento destinato ai terzi che serve per informare. In quanto tale, esso è, al tempo stesso, un mezzo di relazioni pubbliche, che tende a rendere esplicita la funzione sociale dell'impresa, al fine di migliorarne l'immagine e creare consenso attorno ad essa». Vermiglio F. (1984), *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo Editori, Messina, p. 179; Rusconi, in prima approssimazione, definisce lo stesso come «quell'insieme di valutazioni, indici ed osservazioni verbali che riguardano in qualche modo gli effetti dell'azione dell'impresa sui diversi componenti della società civile». Rusconi G. (1987), "Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale", in *Riv. it. ragioneria e di economia aziendale*, marzo-aprile, p. 12; Terzani, invece, evidenzia la rilevanza del bilancio sociale quale «strumento che, confrontando quanto realizzato nel rispetto di esigenze sociali, fornisce informazioni circa gli obiettivi che le aziende hanno inteso raggiungere tramite i risultati di gestione». Terzani S. (1995), *Introduzione al bilancio d'esercizio*, Padova, Cedam, p. 259. Taluni autori sono concordi nel considerare il bilancio sociale come «qualcosa di più di un semplice strumento di informazione [in grado di rappresentare] un momento di passaggio ad un più complesso "piano sociale" fondato su una serie di obiettivi, sui quali si è raggiunto [...] il consenso tra le parti». Desantis G.-Ventrella A.M. (1980), *Il bilancio sociale nell'impresa*, Franco Angeli, Milano, p. 16. Del medesimo avviso Superti Furga F. (1997), "Note introduttive al bilancio sociale", *Sviluppo & Organizzazione*, novembre-dicembre, p. 29 ss.

⁶ Grey R.H.-Dey C.-Owen D.-Evans R.-Zadek S. (1997), "Struggling with the Praxis

inoltre, l'utilizzo del termine "bilancio", attesa l'assenza di una vera e propria tecnica di bilanciamento contabile. La mancanza di una uniformità terminologica, conseguenza della relativa attualità delle tematiche in questione, ha determinato, in maniera speculare, una mancata condivisione della metodologia e dei contenuti, nonostante il diffuso riconoscimento di alcuni denominatori comuni. In Italia, così come nella maggior parte di altri Paesi, la redazione del Bilancio sociale, non essendo obbligatoria, non è sottoposta a vincoli legislativi, né esistono principi o raccomandazioni emanati da organismi indipendenti che ne stabiliscono i contenuti minimi, sebbene, negli anni, diversi sono stati i tentativi in tal senso⁷.

3. Il bilancio sociale

Come già evidenziato, il concetto di "accountability" è inteso come dovere della Pubblica Amministrazione di essere "accountable" ovvero capace "di dare conto" alla collettività amministrata dei profili economici, finanziari e patrimoniali dell'attività svolta, sia direttamente che attraverso i soggetti che partecipa. La rendicontazione delle aziende pubbliche è di per sé sociale perché ogni sua azione e forma di comunicazione è per sua natura sociale: sociale è il patto che fonda e legittima il suo operato, sociale è l'orizzonte dei suoi spazi di intervento. Realizzare il bilancio sociale significa mettere a nudo e cercare di rileggere il sistema di relazioni sociali all'interno del quale ogni azienda pubblica è inserita, per valutare in modo condiviso e trasparente il ruolo svolto e l'impatto che genera su quel sistema. L'azienda pubblica, situata nel più ampio quadro di relazioni sociali sottese alla sua attività, non può più limitarsi a dar conto dei suoi risultati economici, seppur in modo trasparente e nel rispetto dei principi contabili generalmente accettati; deve altresì comunicare e coinvolgere i propri *stakeholder* in un'attività di valutazione e legittimazione del proprio valore sociale, del corretto uso delle risorse ambientali, del rispetto di codici etici di comportamento.

Il bilancio sociale è frutto, quindi, di un processo di rendicontazione sociale e dallo specifico significato che esso assume in un contesto pubblico,

of Social Accounting: Stakeholders, Accountability, Audits and Procedures", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, n. 3, pp. 325-364.

⁷ Si pensi all'American Accounting Association negli Stati Uniti, all'Institute of social and ethical accountability di Londra, al gruppo Praxis in Germania ed al Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale in Italia.

dobbiamo innanzitutto individuare i criteri minimi che lo differenziano da altri processi di rendicontazione. Sulla base dell'esperienza di questi ultimi anni e delle metodologie più diffuse, gli elementi che appaiono come tipici della rendicontazione sociale sono essenzialmente tre:

- la volontarietà;
- la resa del conto degli impegni, dei risultati e degli effetti sociali prodotti;
- l'individuazione e la costruzione di un dialogo con i portatori d'interesse.

La volontarietà dipende dal fatto che ogni azienda pubblica è libera di realizzare o meno un documento di rendicontazione sociale (ad esempio un bilancio sociale o ambientale), è libera di scegliere le modalità di realizzarlo e cioè la periodicità, il contenuto e le tecniche di realizzazione. Quanto alle modalità di realizzazione, non esistono regole univoche di rendicontazione sociale, ma dei principi, delle metodologie e degli standard di riferimento. In particolare, si tratta della norma internazionale SA8000, quale codice di condotta socialmente responsabile che pur non contenendo indicazioni sulla rendicontazione sociale, la prevede e la presuppone. Vi sono poi lo standard di processo AccountAbility 1000 – AA1000; le linee guida della Global Reporting Iniziative – GRI; il modello elaborato a livello nazionale italiano dal Gruppo Bilancio Sociale – GBS, che hanno prodotto delle linee guida generali per la redazione del bilancio sociale e, di recente, delle linee guida specifiche per il settore pubblico.

Il bilancio sociale riflette la specificità di un'azienda pubblica, della storia e del contesto in cui essa opera, senza dare per scontato il vocabolario specialistico che si è sviluppato attorno a questo nuovo strumento e senza replicare uno dei tanti bilanci proposti (Pollifroni M., 2007). Il valore aggiunto del processo di rendicontazione è nella individuazione di significatività delle informazioni da offrire al cittadino non come mero flusso comunicativo unidirezionale ma come occasione di valutazione e di critica. Si tratta insomma di trasformare un insieme variegato di informazioni in uno strumento conoscitivo, in cui al centro è lo *stakeholder* cittadino, con l'obiettivo di stabilire un rapporto costruttivo tra cittadini e istituzioni.

Il bilancio sociale è un documento riferito ad un atto di attività, quindi normalmente coincidente con il periodo del bilancio di esercizio, che rende conto in una prospettiva consuntiva e programmatica:

- della missione e delle strategie dell'ente;

- dei progetti e delle attività realizzate nel corso dell'anno;
- dei risultati prodotti e degli effetti determinati rispetto ai diversi portatori di interesse.

Il termine “bilancio” viene utilizzato non in senso contabile ma per esprimere le caratteristiche di uno strumento di comunicazione che rappresenti l'equilibrio fra gli scopi e la realizzazione di progetti aziendali e gli effetti che gli stessi comportano sulla collettività in termini di soddisfacimento dei bisogni e delle aspettative degli *stakeholder* di riferimento.

In ambito pubblico, una declinazione più comune è il bilancio sociale di mandato può essere considerato, per certi versi, come lo strumento fondamentale per un ente pubblico per rendere conto ad una comunità/territorio di riferimento del proprio operato. Infatti si tratta di un documento che rilegge e rende conto delle attività e dei risultati raggiunti da un'amministrazione con riferimento a tutto l'arco del mandato politico. Se dunque il bilancio sociale annuale consente di rendere conto alla fine di ogni anno dei risultati raggiunti, il bilancio sociale di mandato consente di realizzare un vero e proprio bilancio complessivo di ciò che l'amministrazione è riuscita a realizzare rispetto agli impegni presi con i cittadini. Il bilancio sociale annuale consente di rendere conto alla fine di ogni anno dei risultati raggiunti; mentre il bilancio sociale di mandato consente di realizzare un vero e proprio bilancio complessivo di ciò che l'amministrazione è riuscita a realizzare rispetto agli impegni presi con i cittadini.

Il contenuto del bilancio di sociale di mandato tiene conto:

- delle politiche dell'amministrazione;
- dei risultati socialmente rilevanti raggiunti con riferimento alle politiche, sia dal punto di vista dell'efficienza e dell'efficacia degli interventi (output), sia, dato il periodo temporale di riferimento, sull'impatto prodotto dall'azione amministrativa (outcome).

Il D.Lgs. n. 149/2011, attuativo del federalismo fiscale, nell'ambito dei Meccanismi Sanzionatori, all'articolo 4 ha regolato la “relazione di fine mandato provinciale e comunale”, definendo uno schema “tipo” per la redazione del documento. Esso stabilisce che l'azione dell'ente pubblico dovrebbe essere valutata in termini di:

- efficacia nell'attuazione del programma, cioè di coerenza dei risultati con gli obiettivi e i programmi elettorali esplicitati a inizio mandato, al fine di rendere nota la capacità/incapacità di completamento e realizzazione dei macro-obiettivi;

- grado di efficienza ed economicità raggiunti nell'utilizzo delle risorse finanziarie allocate e rese disponibili, con la correlazione dei meccanismi di spesa alle aree di intervento e l'esplicitazione della variazione economico-patrimoniale realizzata nel periodo;
- efficacia sociale, cioè capacità di generare e favorire lo sviluppo sostenibile del territorio e della comunità di riferimento.

La struttura operativa e lo schema orientativo che dovrebbe assumere il documento, alla luce delle principali esperienze e prassi consolidate potrebbe essere composta da alcuni livelli informativi, variamente accorpabili/estendibili⁸, quali:

- una relazione esplicativa o lettera di presentazione, contenente le finalità del bilancio di mandato, la nota metodologica sulla sua redazione, nonché l'esplicitazione chiara degli obiettivi e delle macro-linee programmatiche che erano state dichiarate nel programma di inizio mandato;
- una lettura delle politiche pubbliche per macro aree strategiche di riferimento, che rappresenti, con le opportune "chiavi di lettura" lo strumento di verifica e misurazione degli impatti dell'azione amministrativa, con l'individuazione dello stato di attuazione di ciascun impegno;
- un rendiconto economico-finanziario delle entrate e delle uscite realizzate nel periodo interessato, nonché la dimensione degli investimenti strutturali realizzati, comunicati anche con l'ausilio di opportuni indicatori sintetici che siano esplicativi del trend temporale dei fenomeni analizzati;
- un rendiconto sintetico sullo stato di attuazione di ciascun impegno elettorale preso, per area strategica o area tematica, con la chiara esplicitazione di un giudizio sulla realizzazione, non realizzazione, parziale realizzazione, non realizzabilità dello stesso;
- linee programmatiche: considerato che il bilancio di fine mandato deve rappresentare un "ponte" verso la gestione futura dell'ente in un'ottica di continuità nel tempo e nello spazio; in particolare, per tutte le iniziative, le attività e i progetti avviati, che devono essere portati a conclusione.

⁸ De Bernardi P. (2013), *Manuale di Ragioneria Pubblica*, Ipsoa, Milano.

4. Il bilancio *consolidato*

Come già evidenziato, il concetto di “accountability” è inteso come dovere della Pubblica Amministrazione di essere “*accountable*” ovvero capace “di dare conto” alla collettività amministrata dei profili economici, finanziari e patrimoniali dell’attività svolta, sia direttamente che attraverso i soggetti che partecipa.

Tabella 3. – *L’accountability tra obbligatorietà e accessibilità da parte degli stakeholder*

	<i>Obbligatorio</i>	<i>Stakeholder target in base al grado di comprensione e informativa</i>
Bilancio d’esercizio (economico/patrimoniale/finanziario)	Si	Addetti ai lavori (politici, professionisti, società di revisione, ricercatori) Finanziatori Amministrazione centrale Mass Media specializzati
Bilancio sociale	No	Cittadini Aziende del territorio Mass Media Risorse umane Organizzazioni non Profit
Bilancio partecipativo	No	Cittadini
Bilancio di mandato	Si	Cittadini Aziende del territorio Mass Media Risorse umane Amministrazione centrale
Bilancio consolidato	Si	Addetti ai lavori (politici, professionisti, società di revisione, ricercatori) Finanziatori Amministrazione centrale Mass Media Specializzati Aziende del gruppo

Fonte: nostra elaborazione.

È opportuno, in questo contesto, provare a tracciare un'analisi di rapporto tra obbligatorietà/volontarietà degli strumenti di accountability a disposizione e *stakeholder* in grado di accedere, inteso nel senso ampio del termine, che intende la capacità di comprensione del documento. Seguendo questi driver, risulta che il mero bilancio d'esercizio è un documento schematico, professionale, complesso e rigido nella sua forma, che è accessibile solo ad addetti ai lavori, finanziatori e mass media specializzati; stesso discorso vale per il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale, che allarga la comunicazione anche alle aziende del gruppo, ma sempre con un approccio comunicativo ancorato a rigidità di schemi e rappresentazioni. Al contrario, forme di rendicontazione sociale sono, almeno sulla carta, più orientate all'accessibilità da parte dei non addetti ai lavori; tuttavia, non essendo ancorati a schemi rigidi ed, avendo carattere di volontarietà, la sfida resta sempre nei contenuti e nella modalità di presentazione: in tema di accountability, il rischio di poca chiarezza e scarsa semplificazione è sempre alto.

Tutto ciò spiega l'attuale diffuso interesse per l'introduzione del bilancio consolidato nelle aziende pubbliche ovvero di quel documento contabile di sintesi atto ad evidenziare la situazione finanziaria, patrimoniale ed economica del Gruppo Comunale: indipendentemente dalle distinte personalità giuridiche, le imprese del gruppo sono viste e considerate come un unicum (ovvero divisioni o filiali di un'unica grande società). Le operazioni poste in essere da ogni singola azienda devono essere valutate in virtù della loro capacità di generare utilità per il gruppo pubblico: ciò comporta la necessità di avere la giusta informazione sui risultati economici della gestione e sulla evoluzione della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo nel suo insieme. I bilanci delle singole imprese, da soli, non sono sufficienti allo scopo, recando informazioni parziali perché inerenti a segmenti dell'attività del gruppo: sarà il bilancio consolidato (quale ulteriore strumento contabile) a fornire la visione dell'insieme, delle consistenze patrimoniali e finanziarie del gruppo, delle sue variazioni (incluso il risultato economico), assolvendo la sua funzione informativa:

- a) interna nei confronti degli organi politici (Sindaco, Consiglio, Giunta), gestionali (Direttore Generale, Dirigenza) e di controllo: detti organi della capogruppo potranno controllare l'attività svolta dai soggetti partecipati non solo in termini di rendicontazione ma anche in termini di scostamenti tra quanto programmato e realizzato;
- b) esterna nei confronti di tutti gli *stakeholder* del gruppo che, attraverso di esso possono esercitare un controllo sia sull'operato del management del gruppo stesso che sulle persone ad esso delegate.

Rappresenta sia uno strumento di comunicazione dell'andamento della gestione del gruppo verso l'esterno che un supporto al governo del gruppo stesso ai fini della programmazione delle attività e della verifica degli impatti delle strategie. Chiarire la funzione del bilancio consolidato nella realtà pubblica è essenziale al fine di identificarne le caratteristiche distintive ed i principi di riferimento. Risulta fondamentale chiedersi se esso debba essere considerato strumento a sostegno dei meccanismi decisori (c.d. decision usefulness) o di accountability. La contrapposizione fra il principio di decision usefulness e quello di accountability nasce nel contesto di aziende con particolare riferimento alla scelta dei postulati che devono ispirare il reporting aziendale.

Secondo il principio di utilità ai fini decisionali il documento di bilancio serve ai destinatari come base informativa per assumere decisioni a contenuto economico. Dato che i destinatari sono numerosi e le informazioni abbondanti, è necessario selezionarle privilegiando i fabbisogni informativi comuni ai diversi destinatari ed attribuendo rilevanza a quelli di alcune categorie (soci, investitori, finanziatori, creditori). In questa impostazione il dato contabile risulta al centro del sistema di reporting e deve avere spiccato carattere di attendibilità e selettività.

Il principio dell'accountability, invece, pone l'accento non tanto sul fabbisogno informativo del destinatario dell'informazione, quanto sulla relazione di responsabilità e trasparenza che lega chi deve rendere il conto (accountor) e chi ne è il destinatario (accountee).

Da qui, emerge l'esigenza di ragionare e di rendicontare in un orizzonte più ampio, caratterizzato dall'introduzione di una nuova visione economico-aziendale, quella del Gruppo Pubblico. La dottrina economico-aziendale ha delineato il concetto di gruppo comunale che si inserisce nell'ambito della più ampia categoria dei gruppi aziendali, che, pur essendo formati da aziende diverse tra loro, possono essere visti come un'azienda unica che opera secondo una propria strategia unitaria, senza per questo far venire meno l'autonomia giuridica dei soggetti che li compongono (Puddu L., 2012).

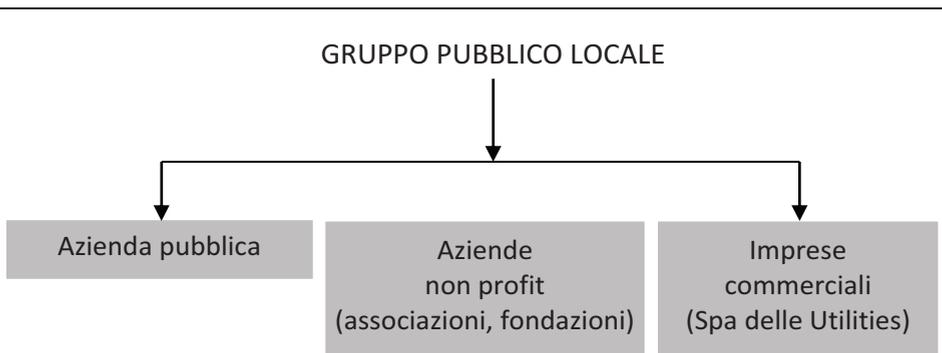
La presenza di diverse aziende, che fanno capo ad un soggetto economico unitario, quindi, è condizione necessaria, ma non sufficiente, in quanto elemento fondamentale per poter parlare di gruppo è la presenza di un disegno strategico comune. Tale impostazione, è sicuramente in linea con gli orientamenti dei principi contabili internazionali (IFRS/IPSAS)⁹ in tema di controllo che individuano la presenza di un gruppo laddove un'azienda sia in grado

⁹ In particolare, gli aspetti relativi al bilancio consolidato delle aziende pubbliche sono trattati dagli IPSAS 36, 37, 88.

di determinare le politiche gestionali di un'altra, indipendentemente dalla presenza di un legame partecipativo tra di esse. In sostanza, si individua un gruppo pubblico locale quando sussistono tre elementi fondamentali:

1. un soggetto economico ente pubblico locale;
2. una direzione economica e strategica unitaria, aspetto che, pur essendo tipico di qualsiasi gruppo aziendale, nel caso in questione è affiancato dalla peculiarità delle scelte economiche e strategiche connesse alla funzione pubblica propria dell'ente locale;
3. più soggetti giuridici di diversa natura, atteso che la specificità del gruppo pubblico è proprio quella di essere composto sia da aziende di natura privatistica che da aziende di natura pubblicistica. In particolare, le aziende esterne che possono comporre il gruppo comunale sono: Società di capitali; Società consortili; Società cooperative; Istituzioni; Aziende Speciali; Consorzi; Fondazioni; Associazioni; altri enti pubblici.

Figura 2. – *Composizione del Gruppo pubblico locale*



Fonte: AA.VV., *Il gruppo pubblico locale. Aspetti economico-aziendale e di bilancio*, Giapichelli, Torino, 2010.

Il bilancio consolidato è normato in Italia dal D.Lgs. n. 118/2011 e dal relativo principio contabile allegato 4/4 con le seguenti finalità:

- a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci delle aziende che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;

- b) attribuire all'azienda capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'azienda pubblica.

Si tratta di un documento di recente introduzione, in fase sperimentale, ma che, a regime, sarà obbligatorio per tutte le aziende pubbliche. Il Bilancio Consolidato è composto dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico e dai documenti allegati che consistono nella Relazione sulla Gestione (che comprende la Nota Integrativa) e nella relazione dell'Organo di Revisione dell'azienda capogruppo.

Al di là degli aspetti meramente tecnici di redazione del bilancio consolidato, è importante sottolineare la sostanza del documento, che integra ed estende informazioni di carattere economico-patrimoniale-finanziario, arricchendo di contenuti consolidati. Il bilancio consolidato del gruppo pubblico informa su performance pubbliche in senso più ampio, rispondendo a un gruppo di portatori di interesse più numeroso e, allo stesso tempo, risponde a una utilità decisionale di governo del gruppo. Rimane, però, ancorato nella rigidità formale della rappresentazione imposta per legge, con schemi di bilancio *ad hoc* e dettati normativi vincolanti: ha bisogno di essere supportato da strumenti di rendicontazione che tengano conto degli aspetti di bilancio, spiegandoli ed esplicitandoli secondo logiche extracontabili, con tecniche comunicative semplici ed efficaci, tali da mantener vivo l'interesse e la comprensione da parte da parte dei principali *stakeholder*: i cittadini.

4. IL POPULAR FINANCIAL REPORTING¹

Sommario: 1. Il bisogno di accountability. – 2. Il Popular Financial Reporting: definizione. – 3. Gli *stakeholder*. – 4. Dal Popular Financial Reporting al popular report. – 5. Il Popular Financial Reporting: le finalità.

1. Il bisogno di accountability

I cittadini chiedono sempre più responsabilità pubblica ai governi e programmi di governo sempre più attenti ai reali bisogni del territori, in particolare in materia di gestione delle risorse pubbliche. Secondo gli ultimi dati Istat², il clima sociale in Italia nei confronti delle istituzioni continua a essere negativo. Il Paese, infatti, è attraversato da una diffusa insoddisfazione dei cittadini verso la politica e le istituzioni pubbliche. La fiducia dei cittadini verso le istituzioni è rimasta su livelli decisamente bassi: misurata su una scala da 0 a 10, la fiducia nel Parlamento è pari mediamente a 3,5; quella nelle Amministrazioni locali solo di poco più elevata. Anche sul governo delle Regioni, delle Provincie e dei Comuni il giudizio dei cittadini è insufficiente (3,7). Le uniche due istituzioni verso le quali i cittadini esprimono una fiducia positiva sono i Vigili del fuoco e le Forze dell'ordine, che insieme raggiungono il voto medio di 7 anche se leggermente in calo rispetto all'anno precedente. È prioritario migliorare il rapporto tra cittadini e aziende pubbliche, partendo dal territorio. Un bilancio trasparente ai cittadini è il punto di partenza per un reale coinvolgimento di questi ultimi nella definizione di una parte del bilancio economico al fine di realizzare un processo di democrazia diretta per la gestione della *res publica*.

¹ Di Silvana Secinaro.

² Rapporto Istat, "Politica e istituzioni" del dicembre 2015 (www.istat.it).

Il bisogno di trasparenza è tutelato dal Legislatore il principio di trasparenza è stato introdotto proprio dalla legge n. 15/2005. Pertanto, il predetto principio stabilisce l'obbligo per tutte le Pubbliche Amministrazioni di rendere visibile e controllabile all'esterno il proprio operato; in sintesi, la trasparenza contribuisce a rendere conoscibile l'azione amministrativa.

Per il cittadino la trasparenza si traduce in un mezzo per consentire un controllo sul corretto esercizio di un potere pubblico, ma anche come un diritto a comprendere l'operare delle Pubbliche Amministrazioni, ossia ad elaborare una interpretazione personale della realtà amministrativa.

Sotto il profilo della rendicontazione, per l'azienda pubblica, in particolare, quella locale, i Comuni, il concetto di trasparenza si traduce in:

- sistemi di rendicontazione chiari, di facile interpretazione e coinvolgenti;
- sistemi di comunicazioni efficaci, anche attraverso l'utilizzo di strumenti web (open government)³.

Per quanto riguarda la rendicontazione trasparente, entra in campo l'esigenza di accountability e la dimensione sociale. La trasparenza ruota attorno alla galassia dei procedimenti amministrativi, imperniata su azioni, adempimenti, modelli organizzativi, provvedimenti, decisioni informali e formali: l'obiettivo è semplificare i processi e, di conseguenza, produrre documenti di informazione e rendicontazione delle performance chiari e comprensibili ai non addetti ai lavori (Pollifroni M., 2003).

Accanto a ciò, si inserisce lo strumento web, che dà opportunità di diffusione efficace e tempestiva, che deve essere gestita in modo strategico e coerente con gli obiettivi. Gli strumenti di open government sono in fase di introduzione in Italia: secondo l'Open Government Index⁴, l'Italia è a metà

³ Si intende un concetto di *governance* a livello centrale e locale, basato su modelli, strumenti e tecnologie che consentono alle amministrazioni di essere "aperte" e "trasparenti" nei confronti dei cittadini. In particolare l'Open government prevede che tutte le attività dei governi e delle amministrazioni dello stato debbano essere aperte e disponibili, al fine di favorire azioni efficaci e garantire un controllo pubblico sull'operato.

⁴ L'Open Government Index è stato realizzato sulla base di interviste effettuate ai cittadini dei diversi Stati (102) per investigare su quattro profili:

- la reperibilità delle norme vigenti e dei dati sul funzionamento dell'amministrazione (è stato chiesto quanto sia facile reperire i testi delle leggi e le informazioni sulla gestione della cosa pubblica);
- diritto d'accesso all'informazione (si è verificato quanto sia facile nei diversi Paesi ottenere le informazioni in possesso dell'amministrazione);

classifica – e comunque tra gli ultimi Stati europei – sull’accesso all’informazione e sulla partecipazione.

Nella sfida alla trasparenza sono in primo luogo coinvolti i Comuni, che hanno un rapporto più diretto con i cittadini del territorio: in questo contesto, stanno emergendo in Italia esperienze di rendicontazione sociale, denominate bilancio partecipativo. Il bilancio partecipativo è un percorso che mira a coinvolgere i cittadini per renderli parte attiva di alcune scelte dell’amministrazione sia attraverso la condivisione delle proposte sia con il loro voto su tali proposte. Esso si caratterizza sia come spazio di confronto fra cittadini e tra cittadini ed amministratori, sia come momento di apprendimento collettivo in cui tutte le parti coinvolte sono chiamate ad approfondire tematiche di interesse collettivo recependo istanze e sollecitazioni diverse, sfruttando la ricchezza della diversità e della molteplicità dei punti di vista.

Si tratta di uno strumento utile, che, per sua natura, non tiene conto della dimensione complessiva dell’azienda pubblica locale e non contiene informazioni e modalità di intervento sull’intera dimensione pubblica locale, trascurando le aziende che erogano servizi pubblici, esternalizzati.

Lo strumento del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale, di recente introduzione in Italia, consente di non perdere informazioni importanti sulle performance dell’azione pubblica sul territorio, nelle diverse forme organizzative. D’altronde, il fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi pubblici è assai diffuso: secondo i dati della Corte dei Conti, le partecipate delle aziende pubbliche locali sono 5.258, a cui si aggiungono altri 2.214 organismi di varia natura, come consorzi e fondazioni. Una moltitudine di società che hanno un forte impatto sui conti pubblici, spesso non accompagnato da una corrispondente trasparenza.

Il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale ha, però, limiti in termini di chiarezza e comprensibilità per i non addetti ai lavori. Non sono, peraltro, ancora partite iniziative di spiegazione e diffusione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale ai cittadini.

-
- partecipazione civica (si è controllato quanto sia effettiva la partecipazione dei cittadini al processo decisionale);
 - meccanismi per la tutela dei diritti (è stato chiesto ai cittadini se esistano strumenti efficaci per ottenere la tutela dei propri diritti).

2. Il Popular Financial Reporting: definizione

All'estero, nei Paesi anglofoni è diffusa, invece, una forma di rendicontazione sociale che ha caratteristiche di trasparenza e comprensione: il Popular Financial Reporting⁵. Non è un caso che questo strumento di rendicontazione sociale sia nato e sia sviluppato laddove ha origini e si è sviluppato il concetto di Csr (Corporate social responsibility): sin dagli anni '90, i Comuni statunitensi redigono il Popular Financial Reporting, in alternativa ad altre forme di rendicontazione⁶.

Si tratta di un meccanismo di comunicazione a disposizione delle aziende pubbliche locali per soddisfare questa domanda di trasparenza e responsabilità. Lo scopo del Popular Financial Reporting è quello di fornire i dati finanziari in una forma che non genera confusione o scoraggiamento per i non addetti ai lavori (Groff J.E., Pitman M.K., 2004). Nelle esperienze internazionali⁷, gli obiettivi raggiunti dal Popular Financial Reporting sono molteplici:

⁵ Il Popular Financial Reporting rientra nei dettati dei Principi (Gasb), Governmental Accounting Standards Board (GASB): «*gruppi di cittadini vogliono informazioni circa gli sforzi di servizio, i costi, e le realizzazioni di un ente pubblico. Queste informazioni, quando combinate con informazioni provenienti da altre fonti, aiutano gli utenti a valutare l'efficienza e l'efficacia di governo e possono contribuire a formare la base per voto o decisioni di finanziamento*» (GaSb, 1987). Il PFR è stato introdotto tra i documenti GASB nel 1991.

⁶ Il GFOA (Government Finance Officers Association), presente in Canada e Stati Uniti, ha istituito il Financial Reporting Awards Program Popolare annuo (PAFR programma), già a partire dal 1991 per incoraggiare e assistere i governi statali e locali a redigere il PAFR di alta qualità economico-finanziaria-informativa, appositamente progettati per essere facilmente accessibili e di facile comprensione alle parti interessate, senza un background in finanza pubblica. Si tratta, quindi, di un riconoscimento per i Comuni che hanno avuto successo nel raggiungimento dei suddetti obiettivi.

⁷ L'analisi è stata condotta sui Popular Financial Reporting dei Comuni, che lo redigono, con maggior numero di abitanti dei Paesi Anglofoni, Stati Uniti, Australia e Canada. Nel dettaglio:

Stati Uniti: **California:** Sacramento, **Texas:** Austin, **New York:** New York City, **Florida:** Miami, Tallahassee, **Illinois:** Springfield, **Pennsylvania:** Pittsburg, Harrisburg, **Ohio:** Columbus, **Michigan:** Lansing, **Georgia:** Tbilisi, **Carolina del Nord:** Raleigh, **New Jersey:** Trenton, **Virginia:** Richmond, **Washington:** District of Columbia, **Massachusetts:** Boston, **Indiana:** Indianapolis, **Arizona:** Phoenix, **Tennessee:** Nashville, **Missouri:** Jefferson City, **Maryland:** Annapolis, **Wisconsin:** Madison, **Minnesota:** Saint Paul, **Colorado:** Denver, **Alabama:** Montgomery, **Carolina Del Sud:** Columbia, **Loui-**

- facilitare percorsi di comunicazione tra governo e cittadini;
- soddisfare le esigenze di responsabilità e trasparenza;
- fornire informazioni complete del gruppo pubblico locale;
- dare visibilità degli effetti sul territorio come conseguenza delle politiche dell'azienda pubblica locale.

Il Popular Financial Reporting (PFR), adeguatamente progettato, può assolvere a una funzione importante nella diffusione delle informazioni, intesa come messa a disposizione del pubblico informazioni a scopo educativo: avendo cittadini più consapevoli, gli organi di governo possono avere un dialogo più efficace con loro, in ottica di miglioramento del benessere nel territorio. Non solo, può stimolare gli individui interessati a essere coinvolti in deliberazioni di bilancio. I PFR contribuisce anche allo sviluppo di cittadini informati che vogliono e sono in grado di fornire un contributo pubblico per quanto riguarda le questioni di politica attuali ed emergenti. In aggiunta, il Popular Financial Reporting fornisce un canale nel ciclo di feedback del processo decisionale delle politiche pubbliche.

L'essenza della trasparenza, soprattutto per quanto riguarda la contabilità pubblica, è sinonimo di accessibilità e comprensibilità delle informazioni: non è sufficiente che le informazioni sia scritte e presentate, gli interlocutori (cittadini e gli altri *stakeholder*) devono essere in grado di leggerli, capirli e, per astratto, redigerli⁸.

siana: Baton Rouge, **Kentucky:** Frankfort, **Oregon:** Salem, **Oklahoma:** Oklahoma City, **Porto Rico:** San Juan, **Connecticut:** Hartford, **Iowa:** Des Moines, **Mississippi:** Jackson, **Arkansas:** Little Rock, **Kansas:** Topeka, **Utah:** Salt Lake City, **Nevada:** Carson City, **Nuovo Messico:** Santa Fe, **Virginia Occidentale:** Charleston, **Nebraska:** Lincoln, **Idhao:** Boise, **Hawaii:** Honolulu, **Maine:** Augusta, **New Hampshire:** Concord, **Rhode Island:** Providence, **Montana:** Helena, **Delaware:** Dover, **Dakota del Sud:** Pierre, **Alaska:** Alaska City, Juneau, **Dakota del Nord:** Bismarck, **Vermont:** Montpelier, **Wyoming:** Cheyenne, **Guam:** Hagatna, **Isole Vergini Americane:** Charlotte Amalie, **Samoa Americane:** Pago Pago, **Isole Marianne Settentrionali:** Saipan.

Canada: **Columbia Britannica:** Victoria, **Alberta:** Edmont, **Saskatchewan:** Regina, **Monitoba:** Winnipeg, **Ontario:** Toronto, **Quebec:** Quebec, **Nuovo Brunswick:** Fredericton, **Nuova Scozia:** Halifax, **Isole Del Principe Edoardo:** Charlottetown, **Terranova e Labrador:** St Jhon's, **Yukon:** Whitehorse, **Territori del Nord Ovest:** Yellowknife, **Nunavut:** Iqualuit.

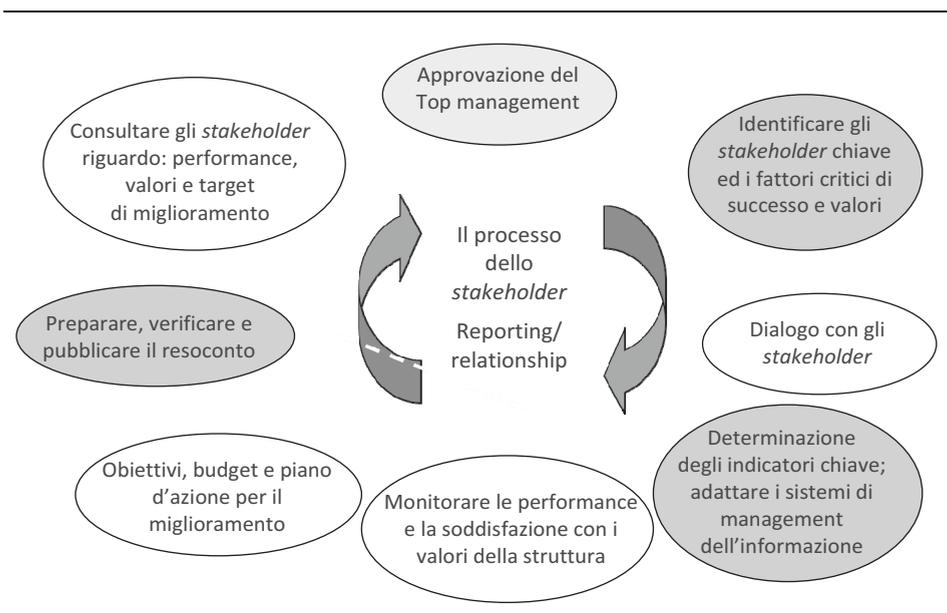
Australia: **Australia Meridionale:** Adelaide, **Australia Occidentale:** Perth, **Nuovo Galles Del Sud:** Sydney, **Queensland:** Brisbane, **Tasmania:** Hobart, **Victoria:** Melbourne.

⁸ Il Presidente degli Stati Uniti, Thomas Jefferson, sosteneva che perché l'azione di governo sia efficace devono essere semplici i meccanismi di spesa pubblica e i meccanismi

La trasparenza fiscale si declina in:

- coinvolgimento degli *stakeholder* (Figura 1);
- accesso immediato a informazioni affidabili, complete, tempestive;
- informazioni comprensibili e comparabili sulle attività di governo;
- rappresentazione delle performance delle azioni di governo e degli effetti relativi sul territorio.

Figura 1. – *Processo di coinvolgimento degli stakeholder nel PFR*



Fonte: rielaborazione propria.

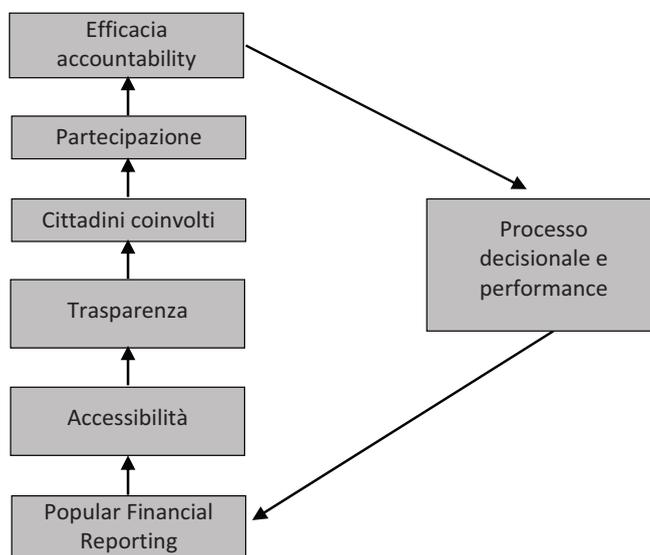
In sostanza, il PFR rende conto delle performance di gruppo ed è rivolto ai soggetti pubblici (ad esempio, cittadini, imprese e gruppi della comunità) che non hanno un background in finanza pubblica, ma che hanno bisogno o desiderano informazioni sulla gestione. Lo scopo è quello di facilitare l'accesso alle informazioni: è importante considerare che il Popular rappresenta uno strumento di coinvolgimento obbligatorio per il cittadino. Di per se stesso, questo tipo di rendicontazione sociale ribalta il paradigma che la municì-

di fiscalità (entrate) e le relative rendicontazioni, in modo da favorire la supervisione da parte del popolo.

palità è obbligata a fornire documenti di ogni tipo per i diversi *stakeholder* competenti e non competenti; conoscere per poter prendere decisioni è un obbligo del cittadino e, quindi, il PFR rappresenta lo strumento che il cittadino conosce e comprende.

È un documento che ben sintetizza in forma applicativa-operativa le relazioni tra trasparenza e accountability (Figura 2): per sua natura, il Popular Financial Reporting⁹ presenta i dati in modo semplice e accessibile, coinvolge i cittadini e ne aumenta la partecipazione attiva, generando in un circolo virtuoso un sistema di rendicontazione utile al processo decisionale e al miglioramento costante delle performance.

Figura 2. – Relazioni tra trasparenza, accountability, Popular Financial Reporting



Fonte: nostra elaborazione.

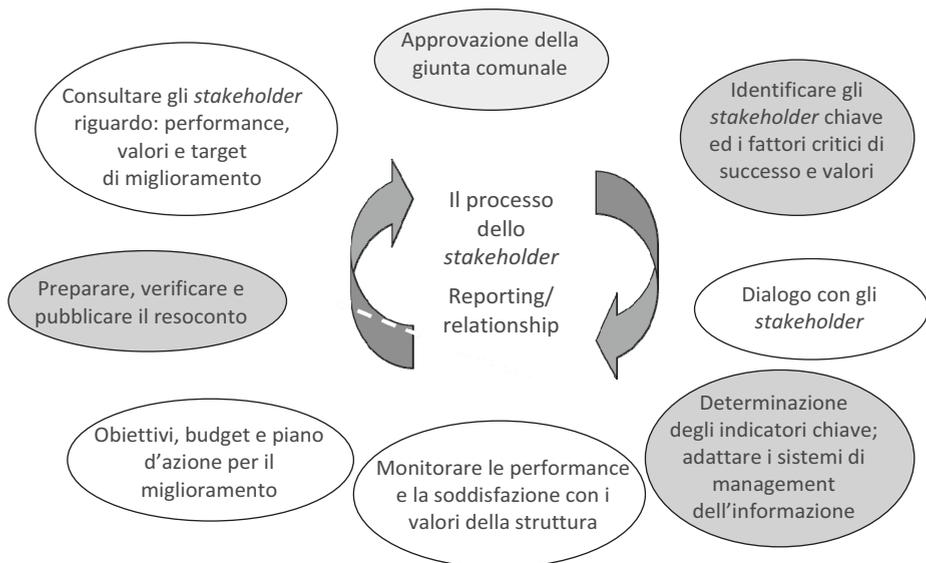
⁹ Per capire meglio ciò che i cittadini si aspettano in termini di utilizzo efficace di informazione, il Governmental Accounting Standards Board (GASB), ha finanziato e condotto nel 2011 una ricerca per comprendere come rendere comprensibile ai non addetti ai lavori il rapporto finanziario efficace dal punto di vista di un cittadino. Il Popular Financial Reporting redatto dal 60% dei Comuni statunitensi, tra cui Denver, Maryland City, Miami, Pittsburg, ecc. Questo processo ha portato a una definizione di rapporti popolari efficaci, compresi i criteri di efficacia che saranno utili per la preparazione e distribuzione di PFR.

E in effetti, il Popular Financial Reporting ha le potenzialità per ingenerare un circolo virtuoso: i Comuni utilizzano lo strumento per fornire ai cittadini informazioni sulle performance pubbliche e per migliorare la trasparenza e rafforzare la responsabilità e, di conseguenza, di aumentare il sostegno dei cittadini per il governo e aumentare il coinvolgimento dei cittadini nel processo decisionale del governo.

3. Gli stakeholder

Per costruire un canale di dialogo continuo con gli *stakeholder* bisogna dotarsi di una struttura organizzativa coerente: una struttura *stakeholder oriented* (Figura 3). La struttura deve essere in grado di determinare gli *indicatori chiave* da adottare per la comunicazione agli *stakeholder*: in particolare, gli indicatori sono delle *informazioni sintetiche sui "fatti" coniugati sotto le va-*

Figura 3. – L'orientamento agli stakeholder



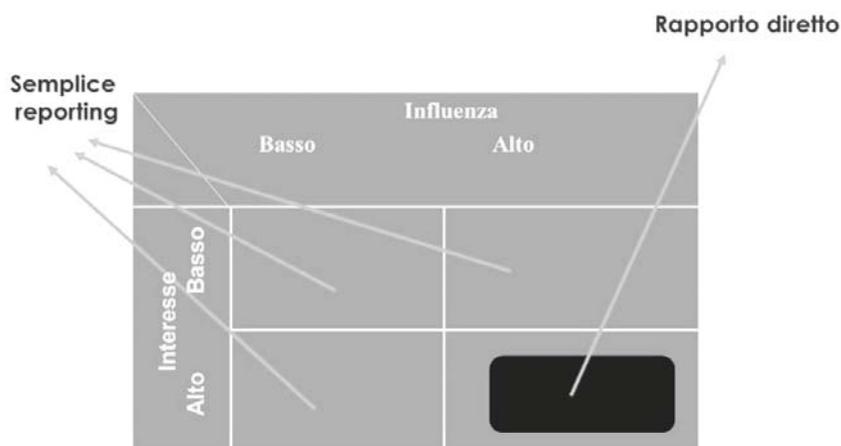
Fonte: Tanese A. (a cura di) (2004), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli-Roma.

rie angolazioni della responsabilità sociale, che si riferiscono alle *performance* realizzate, non solo in termini economici, ma anche e soprattutto in termini di *ricaduta sociale*.

In sostanza, nel redigere il Popular Financial Reporting l'azienda pubblica, nella sua interezza di gruppo, deve semplicemente ripensare e dare voce a tutti coloro per i quali la propria attività si legittima e acquista un significato di servizio o di politica pubblica, che sono poi i cittadini, le imprese e le istituzioni destinatari di servizi o beneficiari di interventi pubblici. Aspetto fondamentale è che il Popular Financial Reporting non rappresenta esclusivamente un documento di rendicontazione, ma una sorta di reingegnerizzazione del sistema informativo e decisionale, ovvero la chiave di gestione del manager pubblico.

La chiave di individuazione è di tipo matriciale (Figura 4) e mette in relazione l'influenza che l'azienda pubblica, in senso ampio, esercita (a esempio, potere impositivo delle imposte e tasse, potere legislativo, tradotto in termini di introduzione di nuove norme e regolamentazioni, che ne influenzano l'agire individuale o collettivo) con l'interesse che riscuote l'agire dell'azienda pubblica, le performance e le ricadute sul territorio.

Figura 4. – La matrice degli stakeholder



Fonte: Tanese A. (a cura di), *op. cit.*

Si instaura una relazione diretta con gli *stakeholder*, laddove l'influenza e l'interesse sono alti: si collocano in questa dimensione, i cittadini fortemente

interessati alle performance dell'azienda pubblica e su effetti su territorio così come sono decisamente influenzati dalle scelte e dalla politica dell'azienda pubblica, nel suo complesso di gruppo, erogatore di servizi pubblici.

La concezione di fondo è che il singolo cittadino, la singola impresa o associazione è sempre portatore e portatrice di un interesse particolare, individuale o di gruppo; è compito dell'amministrazione pubblica, chiamata a dare risposta alle loro richieste e bisogni, ricondurre ad omogeneità e ad un equilibrio sostenibile le modalità di risposta.

L'obiettivo ultimo del Popular Financial Reporting è quello di fornire elementi di riconoscimento e di valutazione da parte dei portatori di interesse così individuati, che diventano interlocutori e parte attiva del processo di rendicontazione:

- selezionando insieme all'azienda i parametri e gli indicatori per la rendicontazione;
- esprimendo una propria valutazione sulle performance;
- esprimendo un giudizio conclusivo proprio sulla base del documento di rendicontazione sociale, come input per le attività future di programmazione e intervento;
- rendendosi parte attiva nelle stesse attività di programmazione e attuazione degli interventi.

Nel Popular Financial Reporting il rapporto con i portatori di interesse è, quindi, ispirato dal principio di circolarità che anima tutti i processi di rendicontazione sociale.

Il processo di rendicontazione del Popular Financial Reporting è intimamente connesso con i processi di partecipazione e di coinvolgimento dei cittadini, pur essendo logicamente separato da esso. In altri termini, l'attività di rendicontazione non richiede necessariamente la partecipazione diretta dei cittadini (e più in generale dei portatori di interesse) alle diverse fasi; tuttavia la promozione della partecipazione dei cittadini può essere un elemento che:

- rafforza e costruisce su nuove basi il sistema di relazioni tra azienda pubblica e cittadini;
- legittima maggiormente i programmi di azione dell'ente;
- favorisce una comunicazione e un utilizzo più efficace degli stessi strumenti di rendicontazione sociale.

Nella prassi statunitense, la definizione dei portatori di interesse può seguire criteri diversi e ne consegue una declinazione diversa nel Popular Financial Report:

- a) quello dei percettori della spesa, cioè degli effettivi destinatari delle risorse messe a disposizione dall'ente: cittadini, imprese, enti locali, stato, regione;
- b) partire dall'analisi dei destinatari delle politiche messe in atto dall'ente locale, utilizzando la cosiddetta rendicontazione di genere che individua quali portatori d'interesse le famiglie, i minori, gli anziani, i giovani, i disabili, gli studenti, i lavoratori, le donne, gli imprenditori;
- c) la differenziazione dei territori su cui gravita l'azienda pubblica, intendendo come portatori di interessi coloro che risiedono in quell'area.

In sostanza, a definizione degli *stakeholder* è un'operazione necessaria per il sistema di rendicontazione del Popular Financial Reporting: è dal punto di vista dei portatori di interesse che vengono presentati e comunicati in modo comprensibile i numeri e la creazione di valore che l'azione dell'azienda pubblico nella sua interezza ha determinato.

4. Dal Popular Financial Reporting al popular report

Nella prassi anglofona, il Popular Financial Reporting ha diverse declinazioni (Figura 5), a seconda del bisogno di informazione e delle caratteristiche del territorio, dei cittadini e, in generale, degli *stakeholder*, viene redatto una particolare forma di PFR, che deve comunque coniugare aspetti di accountability ad aspetti di comunicazione semplice e comprensibile.

Le più diffuse interpretazioni del Popular Financial Reporting sono: il popular annual financial reporting (PAFR), la rendicontazione consolidata del gruppo pubblico locale, con informazioni e schemi di bilancio comprensibili a molti; il budget, una sintesi del bilancio di previsione; il citizen-centric financial report, ossia la guida al bilancio per il cittadino la guida del cittadino al bilancio, i bilanci di servizio, report of efforts and accomplishment; l'annual report, i rendiconti annuali. Il più diffuso attualmente è il popular annual financial reporting, adottato da oltre il 60% delle amministrazioni locali di Stati Uniti, Canada e Australia e proprio su questo concentreremo la nostra analisi di contenuto nel dettaglio.

Per la nostra analisi ci concentriamo in particolare sui seguenti tipi di PFR: cittadino-centrico relazione finanziaria, PAFR, bilancio sintesi, budget-in-breve, resoconto degli sforzi e delle realizzazioni, in stile corporativo relazione annuale. Si tratta di un meccanismo di comunicazione disposizione dei governi locali per soddisfare questa domanda di trasparenza e responsabilità.

Figura 5. – *Le declinazioni del Popular Financial Reporting*

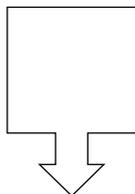
Fonte: nostra elaborazione.

Lo scopo del Popular Financial Reporting è quello di fornire i dati finanziari in una forma che non genera confusione o scoraggiamento per i non addetti ai lavori (Groff J.E., Pitman M.K., 2004). Nelle esperienze internazionali, gli obiettivi raggiunti dal Popular Financial Reporting sono molteplici:

- facilitare percorsi di comunicazione tra governo e cittadini;
- soddisfare le esigenze di responsabilità e trasparenza;
- fornire informazioni complete del gruppo pubblico locale;
- dare visibilità degli effetti sul territorio come conseguenza delle politiche dell'azienda pubblica locale.

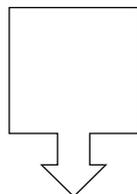
In termini di analisi delle diverse declinazioni del Popular Financial Reporting in relazione alla classificazione degli *stakeholder*, è possibile fare il seguente collegamento:

- a) percettori della spesa, cioè degli effettivi destinatari delle risorse messe a disposizione dall'ente: cittadini, imprese, enti locali, stato, regione;



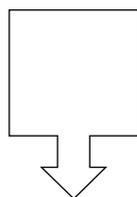
POPULAR ANNUAL FINANCIAL REPORT

- b) partire dall'analisi dei destinatari delle politiche messe in atto dall'ente locale, utilizzando la cosiddetta rendicontazione di genere che individua quali portatori d'interesse le famiglie, i minori, gli anziani, i giovani, i disabili, gli studenti, i lavoratori, le donne, gli imprenditori;



CITIZEN-CENTRIC FINANCIAL REPORT

- c) la differenziazione dei territori su cui gravita l'azienda pubblica, intendendo come portatori di interessi coloro che risiedono in quell'area.



REPORT OF EFFORTS AND ACCOMPLISHMENT

5. Il Popular Financial Reporting: le finalità

Il processo di rendicontazione tramite il Popular Financial Reporting coinvolge, come abbiamo analizzato, in modo diretto sia l'organizzazione che realizza il bilancio sociale, sia l'insieme dei soggetti destinatari del documento e, più in generale, partecipi del processo di comunicazione ad esso sotteso.

Volendo allora interrogarsi in modo più preciso sulle finalità del processo di rendicontazione sociale, vale a dire sulle ricadute che può generare all'interno e all'esterno del sistema di relazioni in cui l'amministrazione è inserita, possiamo individuare sei diverse dimensioni:

- la dimensione contabile: il Popular Financial Reporting serve a dare ri-

- sposta all'esigenza di integrare e rivitalizzare il sistema di rendicontazione dell'uso delle risorse economico-finanziarie consolidate;
- la dimensione comunicativa: il Popular Financial Reporting consente di porre al centro dell'azione amministrativa il governo delle relazioni con l'esterno al fine di garantire una maggiore qualità dei processi di comunicazione e di scambio con i portatori di interesse;
 - la dimensione politica: il Popular Financial Reporting consente di riqualificare e rilegittimare socialmente l'azione amministrativa e il sistema della rappresentanza, attraverso una maggiore trasparenza e visibilità delle scelte politiche e una possibilità di valutazione condivisa della capacità di buon governo;
 - la dimensione di *governance* interna: il Popular Financial Reporting fornisce uno strumento al sistema amministrativo nel suo complesso per responsabilizzare le amministrazioni alla sostenibilità della spesa pubblica;
 - la dimensione strategico-organizzativa: il Popular Financial Reporting può essere uno strumento efficace per riorientare i processi di pianificazione, programmazione e controllo dell'ente in un'ottica diversa (dal punto di vista del cittadino) e ripensare l'assetto organizzativo dell'azienda pubblica;
 - la dimensione professionale: il Popular Financial Reporting permette di ridare senso al lavoro pubblico, riorientando l'organizzazione del lavoro alla consapevolezza e al miglioramento dei risultati prodotti per i destinatari, valorizzando e sviluppando le competenze e le professionalità, trovando nuove occasioni di motivazione e di responsabilizzazione degli operatori.

Quel che varia è il grado, l'intensità e la consapevolezza con cui ciascun Comune incide attraverso la redazione del Popular Financial Reporting su ciascuna delle suddette dimensioni. Il fatto di far prevalere una delle dimensioni può essere peraltro il risultato di una scelta consapevole e contingente oppure l'effetto di influenze territoriali, culturali, ambientali: a esempio, come vedremo nel prossimo capitolo, la connotazione prevalente di un Comune sotto il profilo socio-economico determina contenuti e finalità differenti del Popular Financial Reporting; una città a prevalente connotazione culturale ha contenuti di popular differenti rispetto a una città a prevalente connotazione industriale.

Scegliere di rendere conto della propria azione attraverso il Popular Financial Reporting significa per un Comune voler incidere e modificare alcune componenti strutturali del suo modo di essere e di operare:

- il modo di pensare e di interpretare la propria responsabilità da parte dei vertici politici e amministrativi dell'ente, nonché le relazioni che intercorrono tra politica e amministrazione;
- rileggere in modo nuovo la struttura, i processi e la cultura organizzativa dell'azienda pubblica, nella sua dimensione di gruppo;
- impostare su nuove basi le relazioni dell'amministrazione con l'esterno.

È, in un certo senso, una scelta di trasparenza nel modo di interpretare il ruolo e la responsabilità sociale dell'organizzazione, che chiama in causa tutti coloro che vi operano, ai diversi livelli.

Inoltre, quando un'amministrazione decide di avviarsi su questa strada diventa difficile tornare indietro senza effetti negativi sulla sua immagine.

Il Popular Financial Reporting è sinonimo di un impegno dell'amministrazione nei confronti dei cittadini: un impegno al dialogo, al coinvolgimento: esso comporta solo la raccolta e la diffusione di informazioni, ma richiede una più generale disponibilità all'ascolto, al confronto e al cambiamento. Diventa, quindi, importante trasformare strutturalmente e progressivamente il bilancio sociale in un reale *strumento di gestione*, che modifica e orienta le strategie, l'assetto e i processi organizzativi e gestionali dell'azienda pubblica locale.

Figura 6. – *Le dimensioni dell'accountability*

	<i>Dimensione economico/ finanziaria/ patrimoniale e di sostenibilità</i>	<i>Dimensione sociale</i>	<i>Dimensione ambientale</i>
Bilancio d'esercizio (economico/patrimoniale/finanziario)	X		
Bilancio sociale		X	
Bilancio partecipativo		X	
Bilancio di mandato		X	X
Bilancio consolidato	X	X	
Popular Financial Reporting	X	X	X

Fonte: nostra elaborazione.

5. POPULAR FINANCIAL REPORTING: IL CONTENUTO¹

Sommario: 1. Introduzione. – 2. Popular Financial Reporting e caratterizzazione dell'azienda pubblica. – 3. Popular annual financial reporting: il contenuto. – 4. Citizen-centric financial reporting. – 5. Report effort and accomplishment. – 6. L'informazione economico-patrimoniale-finanziaria e di bilancio. – 7. Prime esperienze di Popular Financial Reporting in Italia. – 8. Appendice: la check list per il Popular Financial Reporting.

1. Introduzione

Redigere il Popular Financial Reporting significa introdurre un processo che permette di integrare la rendicontazione pubblica e sviluppare la comunicazione delle performance finanziarie, ambientali, sociali e di *governance* attraverso un unico documento. Come abbiamo visto nel precedente capitolo, il PFR si rivolge a tutti gli *stakeholder*, in modo consolidato completo, chiaro, conciso e accessibile, fornendo una visione complessiva della capacità di creare valore in modo responsabile.

Per PFR si intende un nuovo approccio alla rendicontazione pubblica che dimostra il legame tra la strategia politica, le performance finanziarie e il contesto sociale, ambientale ed economico all'interno del quale opera l'organizzazione. Nel rafforzare questi legami, il PFR può aiutare i politici a prendere decisioni più sostenibili e consente agli altri *stakeholder* di comprendere in modo completo le reali performance dell'organizzazione pubblica. Inoltre, esso può stimolare ancora prima le priorità della campagna elettorale, in quanto è strutturato sulle esigenze degli *stakeholder* e, quindi, può rappresentare correttamente una mappa di obiettivi a cui fare riferimento.

A livello di coinvolgimento degli *stakeholder*, il PFR può consentire la va-

¹ Di Silvana Secinaro.

lutazione più ampia di un'impresa in quanto allarga lo spettro valutativo delle sue performance, non soffermandosi quindi solo su indicatori di carattere economico. L'ampliamento dello spettro informativo dell'azienda pubblica, in ottica consolidata, può, inoltre, comportare una maggiore consonanza dell'azienda pubblica con le esigenze e le aspettative dei propri *stakeholder*. Il Popular Financial Reporting è un utile strumento per rendere più consapevoli gli *stakeholder* in merito alla complessità dell'azienda pubblica locale e, quindi, ad aumentare la cultura del pubblico; di conseguenza, l'adozione del PFR potrebbe anche aumentare la possibilità di ottenere maggiore fiducia da parte degli *stakeholder*. Da non trascurare l'aspetto educativo: stimolare la partecipazione alla *res publica* accresce il senso di appartenenza a una comunità e la fiducia nelle istituzioni pubbliche.

Tra i benefici a livello organizzativo l'adozione del PFR implica una maggiore collaborazione tra le diverse funzioni dell'azienda, specialmente tra gli uffici preposti alla rendicontazione: questo percorso porta a una maggiore condivisione delle politiche dell'azienda pubblica per il territorio e una maggiore idea di insieme, in quanto è richiesta la collaborazione tra le varie funzioni aziendali per la raccolta delle informazioni necessarie alla redazione del documento. L'adozione del PFR, infine, può accrescere la consapevolezza delle problematiche e dei rischi. Infatti, un management impegnato a fornire informazioni sulle attività e le performance, nel senso più ampio, pone le basi per un continuo processo di miglioramento e innovazione dell'azienda pubblica locale.

Non mancano, però, le criticità: l'implementazione del Popular Financial Reporting comporta l'attivazione di un idoneo processo informativo supportato da adeguati sistemi integrati, a livello di azienda pubblica e sue partecipate. Il pensare per obiettivi di popular necessita di una reingegnerizzazione dei processi decisionali e dei flussi di informazioni. Tale processo comporta inevitabilmente dei costi: siano essi calcolati come ore uomo necessarie per lo sviluppo e il calcolo dei key performance indicators (KPI), sia come costi per software applicativi. Una volta implementato tale processo, l'azienda pubblica locale e, in generale, il suo gruppo potranno beneficiare di economie di scala, recuperando quindi totalmente o in parte gli investimenti effettuati, generate dalle sinergie create dall'adozione del report unico all'interno dell'impresa, da una maggiore conoscenza e conseguentemente da una migliore gestione della reputazione e da un ampliamento dello spettro informativo. Il maggior beneficio è, comunque, da riscontrarsi nella capacità di assolvere in modo più efficace alla funzione strumentale di sussidiarietà.

Nello specifico si possono individuare le seguenti criticità che potrebbero

scaturire nel processo di implementazione del report unico all'interno dell'organizzazione aziendale:

- l'adozione del Popular Financial Reporting comporta un'attribuzione di funzioni al controllo interno (internal audit) per la verifica dei processi di elaborazione dei dati e delle informazioni non economiche. Tali controlli dovrebbero focalizzarsi sia sulle metodologie di elaborazione dei dati sia sul processo di validazione dei dati stessi;
- l'adozione del PFR implica un ridisegno parziale delle procedure aziendali di reporting. È necessario, infatti, che vengano sviluppate procedure tali da assicurare la qualità nella raccolta delle informazioni. Inoltre è necessaria l'implementazione di procedure di controllo delle informazioni inserite al fine di poter offrire al lettore un'informativa completa, accurata e strutturata²;
- l'adozione del report unico comporta un ampliamento della struttura aziendale e conseguentemente dei costi di struttura in quanto dovrà essere implementato un sistema di reporting idoneo alla misurazione dei KPI legati alla performance ambientale e sociale.

Una seconda serie di possibili criticità nel processo di implementazione del PFR può essere individuata nel documento stesso e nelle informazioni in esso racchiuse:

- il PFR, gestendo una consistente mole di informazioni, potrebbe diventare fuorviante per gli utilizzatori del documento stesso, che potrebbero non comprendere il nuovo approccio adottato dall'azienda pubblica e avere difficoltà ad individuare le informazioni di loro interesse in un unico documento. Occorre, quindi, sintetizzare i dati, in base alle declinazioni che il PFR offre e utilizzare i sistemi di diffusione on line (sito web e social) per dare visibilità alle informazioni, senza rischiare la sovraesposizione;
- le diverse sezioni del documento, laddove redatte da soggetti/ unità differenti potrebbero non seguire un progetto editoriale coerente e vanificare, almeno in parte, lo sforzo informativo.

² Sharp, Florence C.; Carpenter, Frances H.; Sharp, Robert F. (1992), "Popular Financial Reports for Citizens", *CPA Journal*.

2. Popular Financial Reporting e caratterizzazione dell'azienda pubblica

Il Popular Financial Reporting, per sua natura, fornisce una visione della natura e della qualità delle relazioni che l'azienda pubblica, in senso ampio, intrattiene con i suoi portatori d'interesse, includendo la misura in cui l'organizzazione comprende e tiene in considerazione i bisogni e gli interessi. Rappresenta, dunque, un'opportunità e una nuova sfida. Il Popular Financial Reporting è utile per l'azienda pubblica locale e, per questo, si inserisce nell'ambito della comunicazione integrata di tutta la pubblica amministrazione.

La redazione di un Popular Financial Reporting può consentire, inoltre, maggiori opportunità di aggregazione con organizzazioni complementari sotto forma di reti aziendali o altre forme di sviluppo congiunto.

L'analisi sui PFR campione ha permesso di capire quali aspetti "non monetari" della gestione sono soliti tenere sotto osservazione, in particolare tramite utilizzo di appositi indicatori, e quali di questi vengono comunicati all'interno e all'esterno dell'azienda e con quali modalità.

Il primo risultato è quello di aver individuato una relazione tra caratterizzazioni socio-economiche del Comune e declinazione di Popular Financial Reporting adottato (Figura 1): nell'analisi è emerso che le municipalità con la prevalenza del settore terziario nel territorio di afferenza sono orientate a presentare il Report Effort and accomplishment; viceversa, le municipalità con territorio sviluppato nel settore della produzione industriale o agricola presentano Popular Annual financial report. Le Città con settore turistico e culturale sviluppato presentano i Citizen-centric financial report.

Figura 1. – *Le declinazioni del PFR in funzione delle caratterizzazioni*

	<i>Profilo socio-economico prevalente</i>	<i>Tipo di Popular Financial Reporting</i>
COMUNE	Vocazione turistica	Citizen-centric financial report
	Vocazione servizi	Report effort and accomplishment
	Vocazione industriale	Popular annual financial report
	Vocazione artigiana	Citizen-centric financial report
	Ibrido	Popular annual financial report

Fonte: elaborazione propria.

È, inoltre, immaginabile e auspicabile che nella scelta del tipo ci sia una relazione tra grado di istruzione/scolarità dei cittadini del territorio e Popular Financial Reporting adottato: questa relazione è fondamentale per orientare le informazioni e le relative modalità di comunicazione.

Figura 2. – *La filosofia del sistema Erp*



Fonte: nostra rielaborazione da Davenport T.H. (1998), "Putting the Enterprise into the Enterprise System", *Harvard Business Review*, July-August.

A livello di sistemi informativi è richiesto un gestionale integrato: si tratta di disoluzioni Asp (Application Service Provider) per la gestione dei sistemi per la segreteria, demografia, personale, contabilità, tributi, uffici tecnici, ma anche gestione dei servizi sul territori, basata su banche dati cartografiche e alfanumeriche. L'Australia ha adottato un sistema Erp: l'Enterprise resource planning (la "pianificazione delle risorse d'impresa") non è un concetto nuovo; nelle imprese si utilizza per indicare quel sistema di gestione che coagula su di sé vendite, acquisti, inventario, contabilità. In poche parole, mette ordine alle attività legate ai processi dell'azienda e dunque semplifica anche l'organizzazione. Con l'uso di software *ad hoc* (ne sono nati innumerevoli negli ultimi anni, tra cui Sap, Oracle, Salesforce, ...) e di aziende che li gestiscono (come Panaya), si possono ottenere risultati efficienti ed efficaci). L'Erp ha la capacità di mettere a sistema e unificare tutti i database delle differenti

funzioni dell'azienda reparti in un unico database che può essere condiviso con tutti i dipendenti: l'Erp automatizza le attività coinvolte nell'esecuzione di ogni processo aziendale (Figura 2). In sostanza, si tratta di un processo di reingegnerizzazione dell'informazioni, in base a un database unitario e condiviso per funzioni e processi.

Il miglioramento qualitativo e quantitativo delle relazioni con i cittadini, i soggetti interessati, gli utenti e destinatari dei servizi erogati dalla pubblica amministrazione, si realizza anche negli strumenti da adottare per la divulgazione del PFR: l'adozione degli strumenti e delle logiche di open policy, cioè caratterizzate da una forte interazione tra pari, sono parte integrante delle modalità con cui l'azienda pubblica locale si rivolge agli utenti. È prioritario per i siti e i servizi web delle aziende pubbliche locali dotarsi di strumenti che aumentino la partecipazione, attraverso l'interazione tra aziende pubbliche locali e cittadini. La e-Participation, intesa come partecipazione dei cittadini alle attività della Pubblica Amministrazione attraverso l'utilizzo delle Tecnologie dell'Informazione e della Comunicazione (ICT), si configura come uno degli elementi qualificanti delle politiche nazionali di e-Government, in particolare per garantire un migliore accesso ai servizi (e-inclusion) e facilitare, in un'ottica di apertura e trasparenza, la valutazione dall'esterno dell'azione di governo, sia a livello nazionale che locale.

Gli strumenti di e-Participation vengono integrati all'interno dei siti istituzionali per esplicitare la relazione tra l'amministrazione e i cittadini, garantendo il massimo livello di interazione attraverso:

- l'adozione di tecnologie basate sul “linguaggio naturale”, semplificando così la navigazione dei contenuti informativi online e la partecipazione al processo decisionale;
- la riconfigurazione dei servizi web esistenti, con l'introduzione di spazi e strumenti che consentono l'interazione sincrona e asincrona tra il cittadino e l'amministrazione;
- l'esplicitazione delle regole di interazione, le modalità di utilizzo degli strumenti, le forme di restituzione al cittadino dei contributi forniti online (feedback);
- l'attivazione di meccanismi di moderazione automatici, supportati dalla presenza di moderatori online;
- l'adozione di soluzioni adeguate a tutelare la privacy e la protezione dei dati dei cittadini, esplicitandone i principi nel sito web.

L'utilizzo dei media deve essere fatto tenendo conto della struttura della cittadinanza e deve essere efficiente ed efficace: deve, quindi, essere adeguato

alla partecipazione della popolazione, in modo estensivo e non selettivo, ne consegue la necessità di individuare strumenti di comunicazione adeguati ai fruitori.

Non solo, I social media sono da considerare come canali di broadcasting ad alto potenziale di audience, dalla forma semplice e di versatile diffusione tra i cittadini, estremamente economici (sia per gli utenti che aziende pubbliche stesse), multiplatforma e spesso interoperabili tra loro. Attraverso la pubblicazione in tempo reale di piccoli messaggi di testo (microblogging), immagini, audio e video, si può garantire un'informazione costante e aggiornata, comunicare ed erogare servizi mirati a particolari fasce d'utenza, accrescere la percezione di vicinanza dell'amministrazione ai cittadini. In questo contesto, occorre valutare bene l'efficacia dell'informazione anche in termini di cittadini raggiunti.

3. Popular annual financial reporting: il contenuto

Per quanto riguarda il contenuto, occorre subito chiarire che tali elementi rilevanti non sono concepiti per definire una struttura standard, da seguire secondo una precisa sequenza. Infatti, la presentazione delle informazioni deve rispondere alle circostanze specifiche dell'organizzazione e consentire di evidenziare i collegamenti esistenti tra gli elementi rilevanti.

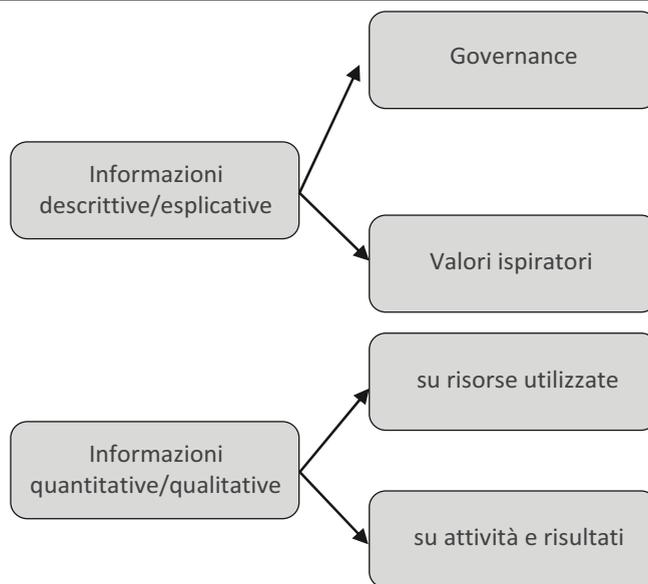
In termini generali, il PFR si divide in due parti (Figura 3): la prima parte contiene le indicazioni descrittive, in particolare sulla *governance* e sui principi di fondo e i valori che animano l'agire dell'azienda pubblica locale; la seconda che contiene i dati quantitativi caratterizzanti le azioni di governo dell'anno di riferimento.

In premessa, i “*must*” del documento:

- comprensibilità del contenuto: il documento è rivolto ai portatori di interessi, non addetti ai lavori;
- dimensione: i contenuti devono essere esaustivi e concisi. Il documento deve avere una lunghezza compatibile tra le informazioni da diffondere e la lunghezza tollerata da cittadini poco propensi a letture “lunghe e noiose”. Il documento deve saper conquistare il lettore per dimensione, contenuti e messaggi;
- significatività delle informazioni: è necessario;
- coerenza: di anno in anno occorre garantire la confrontabilità delle in-

- formazioni e i miglioramenti, grazie alla partecipazione attiva degli *stakeholder*;
- accessibilità: il linguaggio deve essere comprensibile e semplice; il documento deve essere tradotto in tutte le lingue parlate dai cittadini del territorio, tenendo conto anche delle lingue dei residenti immigrati da altri Paesi; il documento deve essere diffuso capillarmente, attraverso una campagna di divulgazione *ad hoc*.

Figura 3. – Lo schema del contenuto del PFR



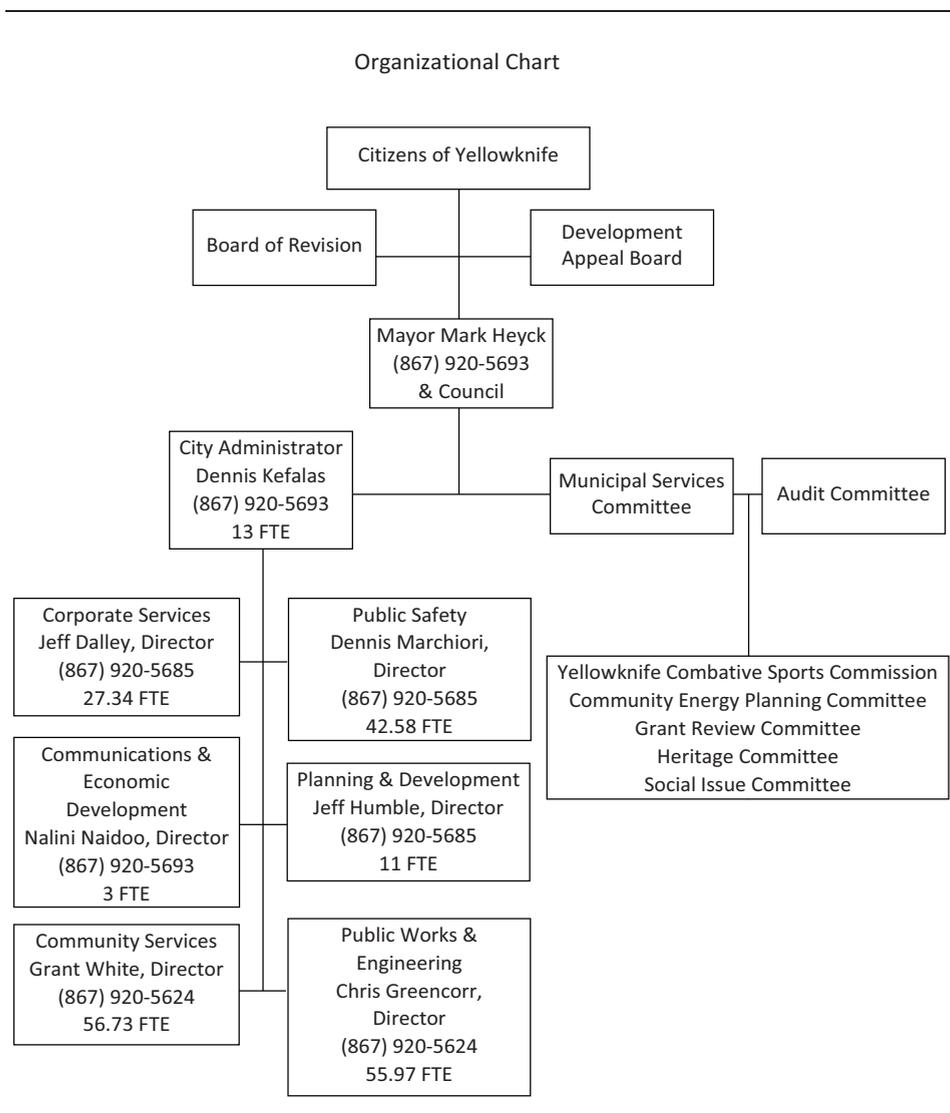
Fonte: nostra elaborazione.

Innanzitutto, il popular annual financial reporting offre una panoramica dell'azienda pubblica e dell'ambiente in cui opera: identificazione di missione, visione, cultura, etica e valori dell'organizzazione; nonché di attività, e servizi offerti.

Poi, si descrive la *governance*, determinazione della struttura amministrativa e dei processi decisionali, in particolare quelli strategici, dei meccanismi di definizione/monitoraggio dell'attività pubblica. Inoltre, si documenta l'implementazione di iniziative per promuovere e consentire l'innovazione e il collegamento esistente fra retribuzioni, incentivi e la creazione di valore nel bre-

ve, medio e lungo termine. Non mancano, in questa sezione, rappresentazioni sotto forma di organigramma (Figura 4).

Figura 4. – *Comune di Yellowknife in Canada*



Fonte: Popular Annual Report (2014).

Si dà spazio alle attività aziendali chiave: servizi resi, esercizi del potere impositivo. Per poi, illustrare la strategia e allocazione delle risorse: individuazione degli obiettivi di breve, medio e lungo termine e delle relative strategie per raggiungerli, del piano di allocazione delle risorse per l'implementazione della strategia e delle modalità di misurazione degli obiettivi e dei risultati previsti (Figura 5).

Figura 5. – Città di Melbourne – Australia

2014-15 Key Projects

Project	Cost
Recreation Infrastructure Improvements – Royal and Princes Parks	\$ 6,200,000
Kathleen Syme Library and Community Centre, Carlton	\$ 4,500,000
Streetscape Improvements and Design – Undertaking of major streetscape improvements in the central city in accordance with the Streetscape Framework	\$ 3,670,000
Queen Victoria Precinct Renewal	\$ 2,305,000
Neill Street Reserve, Carlton – Landscape and recreational facilities improvements Stage 2	\$ 2,280,000
Return to Royal Park – Reinstatement of parkland on the site of the old Royal Children's Hospital in Parkville	\$ 1,980,000
Bicycle Improvement Program – Including Flemington Road and Arden St	\$ 1,887,000
Urban Landscapes Climate Adaptation – Streets and open spaces	\$ 1,339,000

Fonte: Popular Annual Report (2014).

Per quanto riguarda le performance, si dà voce alla comunicazione di informazioni quantitative e qualitative sulle performance realizzate dall'azienda pubblica locale, intesa come gruppo aziendale, come quest'ultima realizza gli obiettivi strategici e i risultati ottenuti in termini di ricadute sul territorio. Le informazioni sono di tipo consolidato e, quindi, il prerequisito è la redazione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale (Figura 6)³.

³ Si veda anche paragrafo sull'informazione finanziaria.

Figura 6. – *Il caso Melbourne – Australia***FINANCIAL STATEMENTS***Comprehensive Income Statement*

For the Year Ended 30 June 2015

The Comprehensive Income Statement should be read in conjunction with the accompanying notes.

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Income	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Rates and charges	230,919	213,631	3	231,184	213,837
Statutory fees and fines	0	0	0	0	0
Parking fines	42,316	38,495	4	42,316	38,495
Other statutory fees and fines	7,960	7,871	4	7,960	7,871
User fees	0	0	0	0	0
Parking fees	53,648	50,828	5	49,269	46,796
Other user fees	16,165	16,365	5	15,477	15,681
Grants – operating	10,489	9,102	6	10,489	9,102
Grants – capital	19,516	14,433	6	19,516	14,433
Contributions – monetary	15,795	9,652	7	15,497	9,506
Contributions – non monetary	11,562	7,895	7	11,562	7,895
Net gain on disposal of property, infrastructure, plant and equipment	2,033	1,097	8	1,381	954
Fair value adjustments for investment properties	364	5,640	0	364	5,640
Other income	218,414	223,537	9	30,762	29,484
Total Income	629,181	598,546	N/A	435,777	399,694
Expenses	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Employee benefit expense	225,346	221,828	10	132,798	129,481
Materials and services	239,409	241,059	11	160,621	157,230
Bad and doubtful debts	6,754	3,567	12	6,630	3,562
Depreciation and amortisation	74,092	69,467	13	57,685	55,281

Segue

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Borrowing cost	164	353	14	0	0
Other expenses	9,345	8,739	15	4,669	5,250
Grants and contributions	13,217	13,347	0	13,217	13,347
Contributions of assets to external parties	0	4,200	0	0	4,200
Total Expenses	568,327	562,560	N/A	375,620	368,351
Surplus For The Year	60,854	35,986	N/A	60,157	31,343
Other Comprehensive Income	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Net asset revaluation increment	61,519	76,569	29	61,519	76,569
Gain/(loss) on defined benefits plans	863	4,024	36	0	0
Total Other Comprehensive Income	62,382	80,593	N/A	61,519	76,569
Total Comprehensive Result	123,236	116,579	N/A	121,676	107,912

Balance Sheet

For the Year Ended 30 June 2015

The Balance Sheet should be read in conjunction with the accompanying notes.

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Assets	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Current Assets	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Cash and cash equivalents	118,972	89,024	16	106,519	81,339
Trade and other receivables	48,997	57,695	17	25,550	26,626
Other financial assets	5,300	21,700	18	2,000	18,000
Inventories	816	656	19	0	0
Other assets	15,660	6,623	20	12,664	3,920
Total Current Assets	189,745	175,698	N/A	146,733	129,885

Segue

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Non-Current Assets	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Investment in subsidiaries and trust	7,250	7,675	21	31,659	32,316
Property, infrastructure, plant and equipment	3,501,754	3,407,643	22	3,438,198	3,340,611
Investment property	114,069	113,789	23	114,069	113,789
Intangible assets	34,597	38,207	24	10,853	11,004
Net assets of City of Melbourne's Defined Benefits Superannuation Fund	1,195	423	36	0	0
Total Non-Current Assets	3,658,865	3,567,737	N/A	3,594,778	3,497,720
Total Assets	3,848,610	3,743,435	N/A	3,741,511	3,627,605
Liabilities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Current Liabilities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Trade and other payables	77,175	89,840	25	53,308	61,065
Trust funds and deposits	8,526	7,057	26	6,111	4,901
Provisions	44,350	44,513	27	30,269	31,349
Total Current Liabilities	130,051	141,410	N/A	89,688	97,315
Non-Current Liabilities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Provisions	4,849	5,551	27	2,900	3,042
Interest bearing loans and borrowings	0	6,000	28	0	0
Total Non-Current Liabilities	4,849	11,551	N/A	2,900	3,042
Total Liabilities	134,900	152,961	N/A	92,588	100,357
Net Assets	3,713,710	3,590,474	N/A	3,648,923	3,527,248
Equity	0	0	N/A	0	0
Accumulated surplus	1,953,664	1,897,574	N/A	1,892,914	1,838,385
Reserves	1,760,046	1,692,900	29	1,756,009	1,688,863
Total Equity	3,713,710	3,590,474	N/A	3,648,923	3,527,248

Statement of Changes in Equity
For the Year Ended 30 June 2015

The Consolidated and Council Statements of Changes in Equity should be read in conjunction with the accompanying notes.

<i>Consolidated</i>	<i>Note</i>	<i>Total equity 2015 \$'000</i>	<i>Total equity 2014 \$'000</i>	<i>Accumul. surplus 2015 \$'000</i>	<i>Accumul. surplus 2014 \$'000</i>	<i>Asset revaluat. reserve 2015 \$'000</i>	<i>Asset revaluat. reserve 2014 \$'000</i>	<i>Other reserves 2015 \$'000</i>	<i>Other reserves 2014 \$'000</i>
Balance at beginning of the financial year	0	3,590,474	3,473,845	1,897,574	1,861,508	1,673,503	1,596,934	19,397	15,403
Surplus for the year	0	60,854	36,036	60,854	36,036	0	0	0	0
Net asset revaluation increment/(decrement)	29	61,519	76,569	0	0	61,519	76,569	0	0
Transfers to other reserves	29	0	0	(13,286)	(7,254)	0	0	13,286	7,254
Transfers from other reserves	29	0	0	7,659	3,260	0	0	(7,659)	(3,260)
Actuarial gain/(expense) – City of Melbourne's Defined Benefits Superannuation Fund	36	863	4,024	863	4,024	0	0	0	0
Balance at the end of the financial year	N/A	3,713,710	3,590,474	1,953,664	1,897,574	1,735,022	1,673,503	25,024	19,397
Balance at beginning of the financial year	N/A	3,527,248	3,419,336	1,838,385	1,811,036	1,669,466	1,592,897	19,397	15,403

Segue

<i>Consolidated</i>	<i>Note</i>	<i>Total equity 2015 \$'000</i>	<i>Total equity 2014 \$'000</i>	<i>Accumul. surplus 2015 \$'000</i>	<i>Accumul. surplus 2014 \$'000</i>	<i>Asset revaluat. reserve 2015 \$'000</i>	<i>Asset revaluat. reserve 2014 \$'000</i>	<i>Other reserves 2015 \$'000</i>	<i>Other reserves 2014 \$'000</i>
Surplus for the year	N/A	60,157	31,343	60,157	31,343	0	0	0	0
Net asset revaluation increment/(decrement)	29	61,519	76,569	0	0	61,519	76,569	0	0
Transfers to other reserves	29	0	0	(13,286)	(7,254)	0	0	13,286	7,254
Transfers from other reserves	29	0	0	7,659	3,260	0	0	(7,659)	(3,260)
Balance at the end of the financial year	N/A	3,648,924	3,527,248	1,892,915	1,838,385	1,730,985	1,669,466	25,024	19,397

Statement of Cash Flows

For the Year Ended 30 June 2015

The Statement of Cash Flows should be read in conjunction with the accompanying notes.

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Cash Flows from Operating Activities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Rates and charges	232,979	213,852	N/A	233,245	214,058
Statutory fees and fine	50,276	50,283	N/A	50,276	46,366
User fees	71,613	72,149	N/A	62,235	62,477
Grants – Operating	12,615	9,102	N/A	12,615	9,102
Grants – Capital	19,516	16,354	N/A	19,516	16,193
Contributions – Monetary	15,795	9,506	N/A	15,497	9,506
Interest received	3,851	4,339	N/A	3,419	4,585
Dividends received	0	0	N/A	2,744	3,662
Trust funds and deposits taken	1,189	1,935	N/A	1,189	1,935
Other receipts	234,108	235,940	N/A	24,235	28,309
Net GST refund/payment	2,260	4,598	N/A	14,797	16,188
Employee cost	(224,473)	(224,245)	N/A	(131,345)	(128,422)
Materials and services	(283,495)	(262,388)	N/A	(196,626)	(169,494)
Other payments	(23,357)	(20,570)	N/A	(16,822)	(14,583)
Net cash provided by/(used in) operating activities	112,877	110,855	30	94,975	99,882
Cash Flows from Investing Activities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Payments for property, infrastructure, plant and equipment	(96,333)	(111,905)	22	(87,722)	(105,238)
Proceeds from Sale of property, infrastructure, plant and equipment	2,579	2,866	N/A	1,927	1,819
Payments for investments	425	(25,594)	N/A	0	(18,000)
Proceeds from Sale of Investments	16,400	0	N/A	16,000	0

Segue

<i>Item</i>	<i>Consolid. 2015 \$'000</i>	<i>Consolid. 2014 \$'000</i>	<i>Note</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Net cash provided by/(used in) investing activities	(76,929)	(134,633)	N/A	(69,795)	(121,419)
Cash Flows from Financing Activities	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Proceeds from borrowing	0	1,500	N/A	0	0
Repayment of borrowing	(6,000)	0	N/A	0	0
Net cash provided by/(used in) financing activities	(6,000)	1,500	N/A	0	0
Net increase(decrease) in cash and cash equivalents	29,948	(22,277)	N/A	25,180	(21,537)
Cash and cash equivalents at beginning of the financial year	89,024	111,301	N/A	81,339	102,876
Cash and cash equivalents at the end of the financial year	118,972	89,024	31	106,519	81,339
Financing arrangements	N/A	N/A	32	N/A	N/A
Restrictions on cash assets	N/A	N/A	16	N/A	N/A

Statement of Capital Works

For the Year Ended 30 June 2015

The Statement of Capital Works should be read in conjunction with the accompanying notes.

<i>Item</i>	<i>Consolidated 2015 \$'000</i>	<i>Consolidated 2014 \$'000</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Property	N/A	N/A	N/A	N/A
Land	4	354	4	354
Total Land	4	354	4	354
Buildings	N/A	N/A	N/A	N/A
Buildings	10,818	18,005	10,818	18,005
Heritage buildings	8,549	12,749	8,549	12,749
Leasehold improvements	509	318	0	0

Segue

<i>Item</i>	<i>Consolidated 2015 \$'000</i>	<i>Consolidated 2014 \$'000</i>	<i>Council 2015 \$'000</i>	<i>Council 2014 \$'000</i>
Total Buildings	19,876	31,072	19,367	30,754
Total Property	19,880	31,426	19,371	31,108
Plant & Equipment	N/A	N/A	N/A	N/A
Plant, machinery and equipment	10,713	8,417	1,865	1,983
Fixtures, fittings and furniture	165	222	41	71
Computers and telecommunications	8,231	10,531	7,170	9,745
Library books	915	908	915	908
Total Plant & Equipment	20,024	20,078	9,991	12,707
Infrastructure	N/A	N/A	N/A	N/A
Roads	13,110	15 487	13,110	15 487
Bridges	659	464	659	464
Footpaths and cycleways	5,480	12 586	5,480	12 586
Drainage	3,465	2 613	3,465	2 613
Recreational, leisure and community facilities	10	0	10	0
Parks, open space and street-scapes	1,239	1 525	1,239	1 525
Statues, sculptures and artworks	72	593	72	593
Other infrastructures	28,681	21 899	28,681	21 899
Total Infrastructure	52,716	55,167	52,716	55,167
Total Capital Works Expenditure	92,620	106,671	82,078	98,982
Represented by:	N/A	N/A	N/A	N/A
New asset expenditure	50,036	59,528	39,494	51,839
Asset renewal expenditure	39,934	44,621	39,934	44,621
Asset expansion expenditure	485	0	485	0
Asset upgrade expenditure	2,165	2,522	2,165	2,522
Total capital works expenditure	92,620	106,671	82,078	98,982

Fonte: Popular Annual Report.

Si accertano, inoltre, la qualità delle relazioni con gli *stakeholder* chiave e le modalità di soddisfazione delle stesse, presentando indici di soddisfazione e gradimento, indici di partecipazione, indicatori di customer satisfaction sui servizi da parte dei cittadini e dei portatori di interesse (Figura 7).

Figura 7. – *Il caso Hobart – Australia*



Fonte: Popular Annual Report (2014).

Si evidenziano, infine, le opportunità, le sfide e le incertezze che l'azienda pubblica potrebbe incontrare nel raggiungimento degli obiettivi strategici e quali sono le implicazioni che ne derivano per il modello di business e per le sue performance future. In questo ambito, peculiare è l'attenzione al risk management della municipalità, una sezione apposita in cui si delineano le azioni di risk management intraprese dall'azienda pubblica (Figura 8).

Figura 8. – *Il popular annual financial reporting di Saint Paul*

RISK MANAGEMENT
<p>The City has a centralized Risk Management Division within the Office of Human Resources that provides direction, management, coordination and planning services for risk, insurance and employee benefit programs. The risk management effort covers significant loss exposures, applies effective and reasonable risk controls and suggests funding arrangements for both insured and self-funded risks to ensure that the financial integrity of the City is not impaired after a loss.</p> <p>The Risk Management Division also provides administrative and management services in the areas of health and welfare benefits, tort liability, workers' compensation, occupational health, loss control and safety, emergency preparedness, contract review and property insurance. Additional information on the City of Saint Paul's risk management activities can be found in Note VIII.C of the notes to the financial statements.</p>

Fonte: Popular Annual Report (2014).

4. Citizen-centric financial reporting

Sempre nel contesto del Popular Financial Reporting, il Citizen-centric financial report rappresenta uno strumento di ascolto, relazione e comunicazione, perché permette ai cittadini di valutare le spese previste nel bilancio e l'operato dell'azienda pubblica, di indirizzare le scelte dell'amministrazione sugli interventi pubblici da realizzare o i servizi da implementare o migliorare.

I cittadini, attraverso questa forma di rendicontazione sociale accessibile e comprensibile, possono cioè partecipare alla previsione di investimento, influenzare le scelte e priorità politiche e quindi "decidere" attivamente le politiche future.

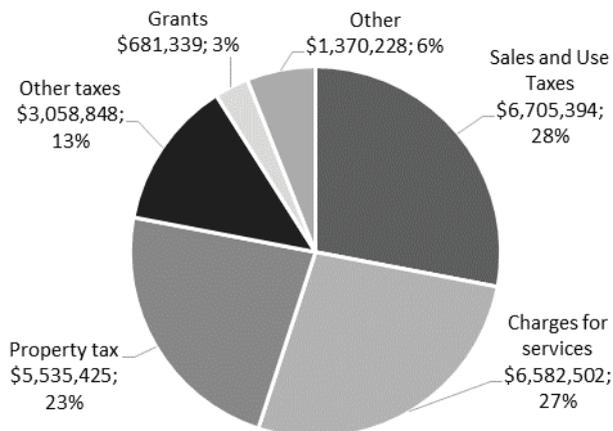
Esso prevede momenti e materiale di informazione rivolti alla cittadinanza, riguardanti l'operato dell'azienda, gli investimenti fatti e gli interventi previsti. Questo percorso di partecipazione è supportato dalla comunicazione e dall'uso di strumenti per informare, coinvolgere e per raccogliere le idee e i suggerimenti della cittadinanza.

È sempre presente un inquadramento sulla *governance* comunale, particolarmente incentrata sugli aspetti fiscali di imposizione e riscossione.

La prima domanda a cui risponde questa declinazione del Popular Financial Reporting è come si finanzia il Comune e come spende il denaro dei cittadini (Figura 9).

Figura 9. – Citizen-centric Praire Village

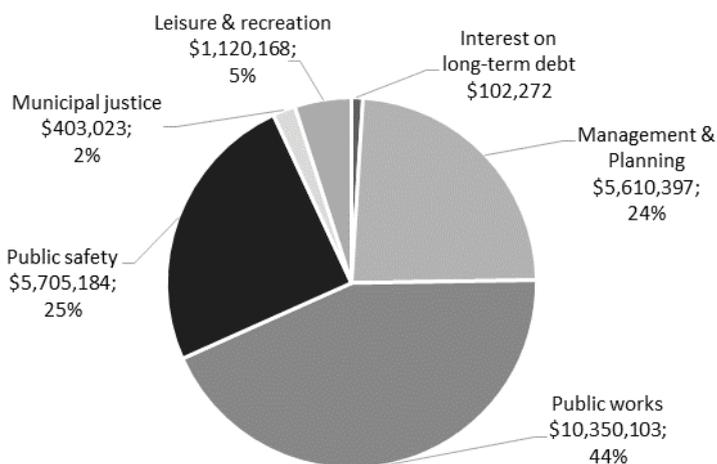
Where does the money come from?



Fonte: Citizen-centric financial report.

Figura 10. – Il caso Praire Village

Where does the money go?



Fonte: Citizen-centric financial report – Bois.

La seconda domanda è quali sono i risultati sul territorio di interesse del cittadino, in termini di biblioteche, scuole, servizi comunali erogati, attrattività del territorio e crescita occupazionale (Figura 11).

Figura 11.

BOISE BITS:
4 Library Locations
8 Community Centers
694 Miles of Sewer Pipe
10,853 Streetlights
1,404,321 Airport Enplanements

Fonte: Boise-Usa.

5. Report effort and accomplishment

La traduzione letterale di Effort and Accomplishment è sforzi di servizio e le realizzazioni di reporting: semplicemente rende l'idea del tipo di popular report. Si tratta della rendicontazione di selezionate misure di risultati di performance di un governo. Questo implica l'individuazione e la diffusione di indicatori di prestazioni di servizio che forniscono informazioni decisioni utili sul governo.

Come abbiamo visto, i bilanci tradizionali non forniscono tutte le informazioni necessarie per determinare il grado in cui il governo ha avuto successo o meno. Nell'interesse degli *stakeholder*, è opportuno conoscere come sono stati forniti i servizi pubblici, seguendo i driver di efficacia, efficienza ed economicità. L'obiettivo del reporting è, dunque, quello di fornire al pubblico solo questo tipo di informazioni di efficacia, efficienza ed economicità dei servizi pubblici comunali.

Le componenti essenziali della rendicontazione sono:

- Scopo – Perché l'informazione di dati di performance?

- Principali finalità e obiettivi – Base per valutare il grado in cui un Comune ha raggiunto i risultati attesi dei suoi programmi e dei servizi.
- Focus sulle misure più importanti per i lettori.
- Discussione e analisi dei risultati e sfide – Una spiegazione di ciò che è stato raggiunto e quali fattori influenzano il livello di realizzazione

Il caso Alaska City:

NOTE FROM THE DIRECTOR

Dear Alaskans,

I have walked in many shoes during my time with the Permanent Fund Dividend Division. In each pair, I've gained a new perspective and expanded my knowledge, which, in turn fueled my passion for this program. In August of 2014, with great honor, I accepted the position of Division Director.

Hitting the pavement running less than a month before the division disbursed its first payment of 2014 dividends on October 2, 2014 was without a doubt an exhilarating way to start the job. With great success, the division distributed over one billion dollars in dividend increments of \$1,884.00 to eligible Alaskans.

As I continue on this journey it is important for me to take this opportunity to thank the wonderful people that work hard to make this program possible. Graciously, 79 division employees work day in and day out to offer Permanent Fund Dividend assistance to the entire State of Alaska.

In the past year, we have been using data analysis to come up with more consistent work flows for our employees, as well as the public. By taking a close look at our business analytics, we have been able to see where our peak and valleys are, taking more of a proactive approach to how we do business. We look forward to seeing how the time and effort spent on this will pay off in the upcoming PFD processes that get us to "Payment Day"!

Looking forward:

The division's mission is «to administer the Permanent Fund Dividend program assuring that all eligible Alaskans receive timely dividends». Although this phrase guides us every day and is how we measure our success, I believe the delivery in which we accomplish this is equally important. Looking forward, the division will be committed to continue working to improve our level of customer service.

In 2014, we experienced record breaking levels of public contact. With careful analysis and feedback from all of you we developed and implemented new methods in an effort to improve our response times.

Additionally, the division will be focused on enhancing the applicant portal known as myPFDinfo. Some of these enhancements include expanding the

document center and introducing interactive forms. As an example, applicants will soon be able to log-in to myPFDinfo to update direct deposit information. We also hope to provide an access solution to residents that do not have an Alaskan Driver's License, while still maintaining a consistent level of security. On behalf of the division team, we look forward to serving you and welcome your suggestion.

6. L'informazione economico-patrimoniale-finanziaria e di bilancio

È importante chiarire che i dati di bilancio presenti nel Popular Financial Reporting sono di tipo consolidato: come abbiamo visto in precedenza, l'azienda pubblica locale è rappresentata nella sua interezza di gruppo. Il bilancio consolidato è redatto secondo gli schemi internazionali uniformi, introducendo regole contabili, modelli di rendicontazione e criteri di valutazione delle poste di bilancio comuni a livello nazionale e internazionale.

La scelta del grado di dettaglio dell'informativa economico-patrimoniale-finanziaria è in funzione di due elementi:

- declinazione del popular adottata;
- numero di informazioni di bilancio rilevanti.

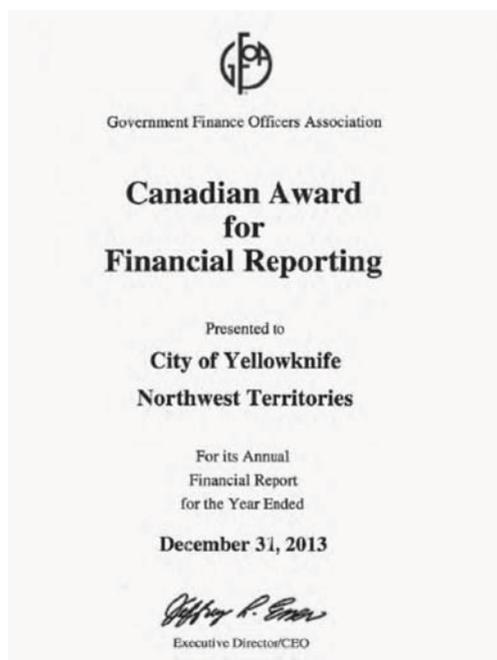
Nel popular annual financial reporting, le informazioni di bilancio sono più complete, presentate sotto forma di schemi e sotto forma di report e grafici di approfondimento; nel citizen-centric sono poco presenti gli schemi e si lascia spazio alle sintesi di bilancio consolidato, che vengono di volta in volta esplicitate, in funzione della comprensibilità per i cittadini. Nell'effort and accomplishment i dati consolidati sono relativi ai servizi, costi e ricavi, indicatori di efficienza ed efficacia.

Il Popular Financial Reporting, seppure a carattere volontario, richiede la certificazione da parte di società di revisione: si tratta di una certificazione che ha carattere di garanzia, di veridicità. Si tratta di una certificazione tecnico professionale, che attesta la veridicità e attendibilità dei dati contabili, l'adesione alle normative e ai principi contabili relativi.

La certificazione dei revisori non attesta la chiarezza espositiva e la semplicità, alla cui prova sono sottoposti direttamente i cittadini. Nei Paesi che attualmente adottano il Popular Financial Reporting, esiste una forma di certificazione sociale, un riconoscimento, conferito dal Government Finance Officers Association (Gfoa), che attesta la qualità del documento sotto il profilo

del contenuto e della sua rappresentazione a vantaggio dei portatori di interesse (Figura 12).

Figura 12. – *La certificazione Gfoa di Yellowknife – Canada*



Fonte: Popular Financial Reporting – Yellowknife City.

7. Prime esperienze di Popular Financial Reporting in Italia

La sfida della ricerca è realizzare il primo Popular Financial Reporting in Italia e in Europa per il Comune di Torino. Il programma di ricerca è impegnativo e sfidante e si sta concretizzando con azioni specifiche:

- formazione e sensibilizzazione alle tematiche di programmazione e controllo della gestione e delle risorse finanziarie;
- individuazione e sperimentazione tecniche di programmazione delle risorse finanziarie;

- studio e adozione adempimenti necessari conseguenti alla riforma ex D.Lgs. n. 118/2011;
- individuazione e sperimentazione tecniche di programmazione delle risorse finanziarie idonee a fronteggiare le criticità di contesto;
- verifica ed eventuale adeguamento del sistema di valutazione della performance;
- disegno progettuale dei nuovi software di gestione delle attività che devono adeguarsi al D.Lgs. n. 118/2011;
- individuazione delle implicazioni che la riforma del sistema contabile per le amministrazioni pubbliche avranno sulla redazione del bilancio consolidato del Gruppo Conglomerato Pubblico;
- assistenza nella redazione del popular report, nuova frontiera del bilancio per le aziende pubbliche.

Attualmente, è proposta una metodologia di lavoro e una check list per la realizzazione del Popular Financial Reporting di stampo adattata e sviluppata in sintonia con le diverse specificità del contesto normativo nazionale, in modo da non sovrapporsi o confondersi con la disciplina cogente, ma diventare di stimolo esperienziale per la diffusione di una cultura inclusiva della gestione della res publica. Il documento deve tener, quindi, conto delle esperienze internazionali esistenti, mutuandole con le esigenze dei Comuni italiani in ambito normativo, informatico e culturale.

Il documento viene realizzato seguendo le best practice che sono presenti a livello internazionale, nei Paesi Anglofoni. Il percorso di rendicontazione secondo il metodo POP ha richiesto diversi step di realizzazione.

In primo luogo, la fase di ricognizione: è stata mappata la dimensione del Comune di Torino sotto i diversi livelli socio-economici-strutturali:

- popolazione;
- territorio di riferimento (caratteristiche geo-politiche);
- numero di aziende presenti;
- contesto politico;
- avanzamento tecnologico;
- assetto organizzativo del Comune;
- servizi offerti;
- modalità di erogazione dei servizi;
- mappatura delle aziende a partecipazione comunale;
- mappatura delle aziende non profit a “partecipazione” comunale.

Nella seconda fase, è stata analizzata la composizione del gruppo pubblico “Comune di Torino”, partendo dall’individuazione di composizione, ruoli

e responsabilità della Giunta e del Consiglio Comunale. Accanto a questo, è stata condotta un'analisi su *governance*, assetto organizzativo, meccanismi operativi delle aziende partecipate (profit e non profit), individuando, altresì, i diversi responsabili nominati per la gestione e l'internal audit di società controllate, collegate e partecipate.

La terza fase è stata orientata a individuare, con gli organi di governo del Gruppo pubblico locale, quali sono gli *stakeholder* di riferimenti del gruppo e di quali informazioni hanno bisogno. L'individuazione dei portatori di interessi ha comportato un delicato processo di analisi, che è sempre in corso, per individuare *stakeholder* sempre più articolati. Il primo risultato è evidenziato dalla figura che segue (Figura 13).

Figura 13. – La mappatura degli stakeholder per il Comune di Torino

Mappa degli Stakeholder		Famiglia	Saperi	Beni comuni	Attività economiche	Reti e comunicazione	Risorse e organizzazione
INTERNI	Risorse umane						
	Amministratori						
	Revisori						
	Rappresentanze sindacali						
CITTADINI	Cittadini-beneficari/utilizzatori servizi						
	Donne						
	Giovani						
	Anziani						
	Bambini						
	Genitori						
	Stranieri						
	Cittadini con disabilità						
	Cittadini in situazione di disagio						
	Studenti						
	Sportivi						
	Turisti						
	Contribuenti						
	Automobilisti, ciclisti, pedoni, utilizzatori di mezzi pubblici						
ESTERNI IMPRESE	Società partecipate						
	Commercianti, albergatori, imprese						
ORGANIZZAZIONI E ASSOCIAZIONI	Scuole e istituti di formazione						
	No profit						
	Volontariato						
	Sportive						
	Culturali						
	Media						
	Associazioni di consumatori						
Associazioni ambientaliste							
ISTITUZIONI	Regione						
	Istituzioni pubbliche						
	Ospedali e azienda sanitaria						
	Università						
Chiesa							

Fonte: nostra elaborazione.

La quarta fase, maggiormente operativa, si declina in diversi fronti di impegno:

1. Raccolta e analisi del contesto di riferimento: dati statistici sociali/demografici, culturali, strutturali ed economici sul territorio.
2. Analisi e presentazione delle circoscrizioni in cui è suddivisa la Città di Torino, dando evidenza in termini partecipativi del patrimonio e delle caratteristiche di ciascuno.
3. Raccolta e analisi della composizione del personale appartenente al Gruppo Consolidato del Comune di Torino. Analisi di genere e ove possibile analisi per classi di età e livello di studio.
4. Redazione e analisi del Bilancio Consolidato, focalizzando l'attenzione su quelli che sono i componenti del patrimonio netto ed evidenziandone la composizione in modo da definire la rilevanza in termini di ricaduta diretta o indiretta. Studio e analisi del processo di consolidamento alla base del documento contabile.
5. Ridefinizione e analisi del Rendiconto Finanziario della Città di Torino, rideterminando le uscite per servizio/attività. Ricerca di una possibile perequazione tra incassi/trasferimenti e spesa. Analisi grafica e valutazione basata sulla rilevanza della spesa per settori/servizi.
6. Studio del Piano esecutivo di gestione e della Relazione di Performance della Città di Torino per l'anno 2014 e analisi del piano esecutivo di gestione per l'anno 2015 al fine di individuare i possibili settori ed elementi significativi e rappresentabili in termini chiari per ciascun settore.
7. Elaborazione di griglie di analisi quantitative e qualitative per ogni settore/attività della Città di Torino volte alla raccolta dei dati.
8. Studio, analisi e rappresentazione grafica dei risultati maggiormente significativi realizzati da ciascun settore sia in termini quantitativi che in termini qualitativi. La rappresentazione si è concentrata su elementi specifici per ciascun settore/attività, secondo la prevalenza delle spesa, garantendo comunque una trasparenza dei principali risultati.
9. Raccolta dei contratti di servizio, ove presenti con controllate, collegate e analisi dei possibili criteri di valutazione cogenti al contratto.
10. Richiesta attraverso interrogazione aperta dei risultati in termini quantitativi e qualitativi per l'anno 2014 e primo semestre 2015, e analisi e rappresentazione ove possibile dei risultati in termini qualitativi (attraverso relazione libera della direzione) o quantitativi (valutazione numero servizi e qualità del servizio). Confronto dei risultati raggiunti ove possibile rispetto al budget e al programma iniziale. Ciò è possi-

bile nei casi in cui esista un sistema di controllo interno e un sistema di qualità interna.

11. Raccolta, analisi e rappresentazioni grafiche delle informazioni quantitative e qualitative di servizio presenti sui siti istituzionali delle società controllate, collegate e partecipate.

La quinta fase consiste nell'elaborazione del Popular Financial Reporting, optando per la forma Popular Annual financial report, che è quella che coniuga aspetti economici/finanziari/patrimoniali consolidati con aspetti di rendicontazione non monetaria, legati agli effetti di politiche del gruppo comunale sul territorio. La sfida è rendere le informazioni del bilancio POP semplici, accessibili, comprensibili e valutabili, nell'interesse degli *stakeholder*. In questa fase vengono studiati anche gli aspetti grafici, di diffusione, di utilizzo del sito e dei canali social: l'obiettivo è che il popular sia diffuso capillarmente e compreso da tutto, in modo tale da generare un ciclo virtuoso di confronto con la collettività.

8. Appendice: la check list per il Popular Financial Reporting

Di seguito, si propone una check list per il recupero delle informazioni utili alla redazione del Popular Financial Reporting, laddove non risultano ancora impiantati sistemi informativi tipo Erp.

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
1. Giunta e Consiglio Comunale (diviso per rappresentanze politiche). Organigramma rappresentante soggetti nominati in controllate/partecipate ove presenti.						
2. Bilancio consolidato.						
3. Elenco partecipate (profit e no profit).						
4. Descrizione educazione e cultura.				N. asili nido/scuole/istituti/università/enti di formazione accreditati divisi per grado, livello medio di istruzione della popolazione residente, % promossi per grado nell'anno, % occupati post università, n. laboratori extrascolastici, n. musei, n. visite ai musei rientranti nel territorio comunale (ove possibili divisioni per quartiere), menzioni scolastiche, servizi per disabili, centri estivi, pof (piano formativo promosso da città).	Descrizione e elementi di innovazione.	

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
5. Dipendenti consolidato.				N. dipendenti del consolidato divisi per genere, fasce di età, attività/settore, qualifica, tutele e servizi per i dipendenti.	Tipologie di contratti (es. ore a settimana, tutele ...).	
6. Tessuto economico.				N. imprese attive nel territorio comunale, n. mercati rionali e n. spazi, diversificazione per settore, numero di aziende sanitarie/ASL e ambulatori presenti sul territorio, consuntori (spazi). Ove possibile n. casi trattati e tipologia per i servizi di diretta gestione comunale.	Qualità percepita, questionari di gradimento.	
7. Analisi demografica.				Cittadini residenti, composizione di genere, reddito pro capite, suddivisione degli occupati per settore, percentuale di disoccupati divisi ove possibile per fasce di età, numero di licenze commerciali emesse divise per settore merceologico, numero ispezioni.		

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
8. Circostrizioni.				Elenco e descrizione circostrizioni e densità abitativa.		
9 Servizi.						
Polizia municipale				(N. poliziotti, n. mezzi, n. sedi, n. interventi o ore di servizio), n. multe, n. autovelox fissi e mobili.	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti (elogi e richiami).	
Cultura				Progetti e iniziative attive.		
Sport e tempo libero				Piscine/palestre/circoli pubblici (es. bocciofile) ... comunali (n. dipendenti, n. strutture e dislocazione per circostrizione, n. di utenti/accessi all'anno, n. di attività e dislocazione).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti. Questionari di gradimento del servizio.	
Parcheggi				(N. dipendenti, n. parcheggi e dislocazione per circostrizione (coperti e scoperti) stalli in superficie divisi tra liberi e pagamento).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti. Questionari di gradimento del servizio.	
Servizio pubbliche affissioni				(N. dipendenti, n. affissioni, n. postazioni disponibili e tipo, n. vidimazioni).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti. Questionari di gradimento del servizio.	

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
Gestione rifiuti				(N. dipendenti diretto serv Torino, % raccolta diffe- renziata n. inceneritori, n. discariche, n. tonnel- late rifiuti prodotti, n. bidoni/cassonetti stradali porta a porta n. cestini, m ² spazzamento manuale e m lineari spazzamento meccanizzato).	N. reclami/rilievi/sanzio- ni/sospensioni/licenzia- menti.	
Sistema Bibliotecario				N. dipendenti, n. bibliote- che, n. libri catalogati, n. prestiti, n. licenze attive.	N. reclami/rilievi/sanzio- ni/sospensioni/licenzia- menti.	
Canili municipali				N. dipendenti, n. gabbie, n. cani e gatti presi in carico n. affidamenti, n. prese in carico annue.	N. reclami/rilievi/sanzio- ni/sospensioni/licenzia- menti.	
Servizi sociali				Accompagnamento unico (n. dipendenti divisi in ma- crosettori, n. casi trattati per servizio per macroset- tore anziani disabili adulti in difficoltà, nomadi e stranieri n° strutture a gestione diretta e indiretta per macrosettore ...).	N. reclami/rilievi/sanzio- ni/sospensioni/licenzia- menti.	
Impianti e rete di illumina- zione				(N. dipendenti, n. lampio- ni, energia impiegata, n. lavori di manutenzione).	N. reclami/rilievi/sanzio- ni/sospensioni/licenzia- menti.	

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
Viabilità e mobilità				(N. dipendenti, m ² strade comunali, n. manutenzioni strade comunali, n. infrastrutture, n. lavori di manutenzione infrastrutture ordinaria m ² , n. impianti semaforici, n. interventi manutenzione straordinaria, energia semafori).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti.	
Demografico ed elettorale statistico				(N. dipendenti, n. servizi erogati/certificati, n. sedi).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti.	
Parchi e verde				(N. parchi e aree verdi divisi per circoscrizione, n. alberi, n. dipendenti, n. aiuole fiorite, n. servizi erogati, m ² verde complessivo tagliato di erba – moltiplicare area per numero di volte n. potature, abbattimenti, vta, nuovi piantumazione, n. aree giochi, n. manutenzioni ord e stra).	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti.	
Ambiente				N. dipendenti servizio svolto.	N. reclami/rilievi/sanzioni/sospensioni/licenziamenti.	

<i>Sezione popular report</i>	<i>Applicabile</i>	<i>Disponibile</i>	<i>Assessorato/ servizio competente</i>	<i>Dati quantitativi</i>	<i>Dati qualitativi</i>	<i>Valorizzazione patrimoniale in consolidato (si/no/non applicabile)</i>
10. Rendiconto finanziario e politica (es. agevolazioni fiscali verso il cittadino) ...						
11. Eventuali indicatori di performance individuati dal gruppo consolidato.	No					
12. Contratti di servizio in essere per l'erogazione dei servizi.						
13. Entrate comunali suddivise per quartiere.	No					
14. Valutazioni qualitative o quantitative su servizi erogati dal gruppo consolidato.						
15. Certificazioni di qualità di sistema o di prodotto.						
16. Progetti speciali (descrizione/erogazione/verifica risultati).	No					
17. Convenzioni istituzionali (cultura, patrimonio, ricerca, sanità, istruzione).						Trasversale
18. Elenco beni/immobilizzazioni inventariate.						

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. (2010), *Il gruppo pubblico locale: aspetti economico-aziendale e di bilancio*, a cura di Puddu L., Mora R., Giappichelli, Torino.
- Adam B., Mussari R., Jones R. (2011), "The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and UK", *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, n. 2, pp. 107-133.
- Agle B.R., Donaldson T., Freeman R.E., Jensen M.C., Mitchell R.K., Wood D.J. (2008), "Dialogue: Toward superior stakeholder theory", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 18, n. 2, pp. 153-190.
- Anessi Pessina E., Steccolini I. (2007), *I sistemi contabili degli Enti Locali: stato dell'arte e prospettive di riforma*, Egea, Milano.
- Anessi Pessina E., Sicilia M., Steccolini I. (2011), *Bilanci pubblici tra riforme e prassi: quali sfide per il futuro*, Egea, Milano.
- Anselmi L. (1995), *L'azienda "Comune"*, Maggioli, Rimini.
- Anthony R.N. (2000), "The fatal defect in the federal accounting system", *Public Budgeting and Finance*, Vol. 20, n. 4.
- Aucoin P. (1990), "Administrative reform in Public Management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums", *Governance*, Vol. 2, n. 3.
- Barrett G.R. (1993), "AICPA incoming chairman prepares the profession for rapid change", *Journal of Accountancy*, Vol. 176, n. 4, pp. 88-90.
- Bekke H.J.G.N., Kickert W.J.M., Kooiman J. (1995), "Public Management and governance", in Kickert W.J.M., Van Vught F. (a cura di), *Public Policy and Administrative Sciences in the Netherlands*, Prentice Hall, London, pp. 199-216.
- Biancone P.P., Secinaro S. (2015), "Public Local Group: The Financial Statement Effects of Adopting the International Public Sector Accounting Standards (The Case of Italy)", *International Business and Management*, Vol. 10, n. 2, pp. 1-5.
- Biancone P.P., Secinaro S., Indelicato A. (2014), "Public Local Group: the influence of stakeholders in consolidated accounting process. Empirical evidence in Italy", *International Journal of Management*, Vol. 5, pp. 115-121.
- Bigoni M. (2012), *Programmazione e controllo dei gruppi pubblici locali. Dagli Strumenti esistenti alle soluzioni innovative per la Governance*, Giuffrè, Milano.

- Borghi A., Criso P., Farneti G. (2014), *Bilanci-Gestione-Controllo-Servizi*, Ipsoa-Gruppo Wolters Kluwer, Milano.
- Borgonovi E. (1995), *Il controllo della spesa pubblica. Aspetti istituzionali di politica economica e di sistemi contabili*, Egea, Milano.
- Borgonovi E. (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 3^a ed., Egea, Milano.
- Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 5^a ed., Egea, Milano.
- Borzacchini L. (2005), *Il computer di Platone alle origini del pensiero logico e matematico*, Dedalo, Bari.
- Bronzetti G. (2007), *Le aziende Non Profit. Un esame degli strumenti di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano.
- Camera Dei Deputati (Anno 2012), *Relazione sui risultati della sperimentazione dell'attuazione del decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali, e dei loro organismi*, Trasmessa alla Presidenza il 23 maggio 2103.
- Capano G. (2003), "Administrative traditions and policy change: when policy paradigms matter. The case of Italian administrative reform during the 1990s", *Public Administration*, Vol. 81, n. 4, pp. 781-801.
- Caperchione E. (2000), "I risultati della ricerca", in Caperchione E., Pezzani F. (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Caperchione E. (2000), *Sistemi informativi-contabili nella pubblica amministrazione: profili comparativi, evoluzione e criteri per la progettazione*, Egea, Milano.
- Caperchione E., Lapsley I. (2011), "Making a comparisons in government accounting", *Financial Accountability and Management*, Vol. 27, n. 2, pp. 103-106.
- Caperchione E., Pezzani F. (2000), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Carlin T.M., Guthrie J. (2003), "Accrual output based budgeting system in Australia", *Public Management Review*, Vol. 5, n. 2.
- Carpenter F.H., Sharp F.C. (1992), "Popular reporting: local government financial reports to the citizenry", *Governmental Accounting Standards Board*.
- Cassano R. (2014), *Accountability e Stakeholders Relationship nelle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano.
- Cavaliere A., Loiero R. (2011), *L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi*, Maggioli, Rimini.
- Cella P. (2012), *Bilancio e Contabilità Enti Non Profit*, Maggioli, Rimini.
- Chan J. (1994), "Accounting and financial management reform in the United States Government: an application of professor Lüder's contingency model", in Ernst B., Kuno S. (a cura di), *Perspectives on performance measurement and public sector accounting*, Haupt, Berna.

- Collecchio M. (2012), "L'Armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale", *La Finanza Locale*, n. 3, pp. 46-61.
- Corbetta P. (2003), *La ricerca sociale: metodologie e tecniche, le tecniche qualitative*, Il Mulino, Bologna.
- D'Alessio L. (1992), "La gestione delle aziende pubbliche", *Problemi di programmazione, controllo e coordinamento*, Giappichelli, Torino.
- D'Alessio L. (2012), "Enti strumentali regionali e loro accountability", *Il caso Lazio*.
- D'amore M. (2002), *Il bilancio dell'ente locale in una prospettiva internazionale. Il caso del Regno Unito*, Giappichelli, Torino.
- Doni F. (2007), *La teoria personalistica del conto. Aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Giuffrè, Milano.
- Eisenhardt K.M. (1989), "Building Theories from Case Study Research", *The Academy of Management Review*, pp. 532-550.
- Evans M. (1995), *Resource accounting and budgeting*, CIPFA, London.
- Farneti G., Pozzoli S. (2005), *Principi e sistemi contabili negli enti locali: il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, Franco Angeli, Milano.
- Fattore G. (2005), *Metodi di ricerca in economia aziendale*, Egea, Milano.
- Ferrero G. (1966), *La valutazione economica del capitale d'impresa*, Vol. 1, Giuffrè, Milano.
- Ferrero G. (1968), *Istituzioni di economia d'azienda*. Giuffrè, Milano.
- Ferrero G. (1980), *Impresa e management*, Giuffrè, Milano.
- Fici L. (2010), *I Servizi Pubblici Locali: un modello di governance multidimensionale. I risultati di una ricerca empirica*, Franco Angeli, Milano.
- Fox T., Ward H., Howard B. (2002), *Public sector roles in strengthening Corporate Social Responsibility: a baseline study*, World Bank, Washington D.C.
- Francesconi A. (2007), *Comunicare il valore dell'azienda Non Profit*, Cedam, Padova.
- Freeman J. (2000), "The private role in public governance", *New York University Law Review*, p. 543.
- Fuertes I. (2008), "Towards harmonization or standardization in government accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience", *Journal of comparative policy analysis: Research and Practice*, Vol. 10, n. 4, pp. 327-436.
- Funnel W., Cooper K. (1998), *Public sector accounting and accountability in Australia*, University of New South Wales Press, Sydney.
- Garino G., Mora R., Puddu L., Scarpulla S., Secinaro S. (a cura di), (2010), *Il Gruppo Pubblico Locale. Aspetti Economico-Aziendale e di Bilancio*, Giappichelli, Torino.

- Garseth-Nesbakk L., Mellemvik F. (2011), "The construction of materiality in government accounting: a case of constraining factors and the difficulties of hybridization", *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, n. 2, pp. 195-216.
- Gianfelici C. (2008), *I servizi pubblici locali in Outsourcing. Le funzioni di indirizzo e controllo dei Comuni*, Franco Angeli, Milano.
- Giannessi E. (1960), *Il contenuto del fenomeno aziendale*, LeMonnier, Firenze.
- Glaser B.G.-Strauss A.L. (2012), *The Discovery of Grounded Theory. Strategies for qualitative research*, Aldine Transaction, Chicago, USA.
- Gori E., Fissi S. (2012), *Il dissesto finanziario negli enti locali. Un modello per l'analisi e la prevenzione dei default*, Franco Angeli, Milano.
- Goulding C. (2002), *Grounded Theory. A practical guide for management, business and market researchers*, Sage Publications, London.
- Grandis F.G. (2008), *Enti Strumentali e loro Accountability. Il caso Marche*, Franco Angeli, Milano.
- Groff J.E., Pitman M.K. (2004), "Municipal financial reporting on the world wide web: a survey of financial data displayed on the official websites of the 100 largest US municipalities", *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 53, n. 2, p. 20.
- Grossi G. (2009), "New Development: Consolidated financial Reporting as a stimulus for change in Italian Local Government", *Public Money Management*, Vol. 29, n. 4.
- Grossi G., Newberry S. (2009), "Whole of Government accounting-international trends", *Public Money & Management*, pp. 209-218.
- Grossi G., Pepe F. (2009), "Consolidation in the public sector: a cross-country comparison", *Public Money and Management*, CIPFA, pp. 251-256.
- Grossi G., Reichard C. (2008), "Municipal corporatization in Germany and Italy", *Public Management Review*, Vol. 10, n. 5, pp. 597-617.
- Grossi G., Steccolini I. (2008), "Il bilancio consolidato negli enti locali: principi contabili e condizioni operative", *Azienda pubblica*, n. 4, pp. 395-411.
- Grossi G., Steccolini I. (2015), "Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation", *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, n. 4, pp. 325-334.
- Gruening G. (2001), "Origin and theoretical basis of New Public Management", *International Public Management Journal*, Vol. 4, n. 1.
- Guthrie J. (1998), "Application of accrual accounting in the Australian Public Sector: rhetoric or reality", *Financial Accountability and Management*, Vol. 14, n. 1.
- Guthrie J., Johnson M. (1994), "Commercialisation of the Public Sector: why, how and for what? A prospective view", in Whiltshire K. (ed.), *Governance and Economic Efficiency*, CEDA, Sidney.
- Guzzo G. (2010), *Le aziende no profit. Principi e sistemi di amministrazione e di ragioneria*, Franco Angeli, Milano.

- Harrison J.S., Caron H.St.J. (1998), *Strategic Management of Organizations and Stakeholders: Concepts and Cases*, 2nd ed., South-Western, Cincinnati.
- Harrison J.S., Freeman R.E. (1999), "Stakeholders, social responsibility, and performance: Empirical evidence and theoretical perspectives", *Academy of Management Journal*, Vol. 42, n. 5, pp. 479-485.
- Heald D., Georgiou G.(2000), "Consolidation Principles and Practices for the UK Government Sector", *Accounting and Business Research*, Vol. 30, n. 2, pp. 153-167.
- Hespenheide E., Pavlovsky K., McElroy M. (2010), "Accounting for Sustainability Performance", *Financial Executive International*.
- Hodges R., Mellet H. (2003), "Reporting public sector financial results", *Public Management Review*, Vol. 5, n. 1.
- Hood C. (1991), "A Public Management for all season", *Public Administration*, Vol. 69, n. 1.
- ISAE, IRES Piemonte, IRPET, SRM, IReR, Comitato Scientifico: Brosio G., Buratti C., Osculati F., Rizzo I., Salvemini Restuccia M.T. (2008), *La finanza locale in Italia*, Rapporto 2007, Franco Angeli, Milano.
- Jagalla T., Becker S.D., Weber J. (2011), "A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states", *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, n. 2, pp. 134-165.
- Jensen M.C. (2001), *Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function*, Harvard Business School Press, Working Paper, Cambridge, MA.
- Kamarck E.C., Joseph S., Nye Jr. (2004), *Governance.com. Democracy in the Information Age*, Brookings Institution Press, Washington D.C.
- Kickert W.J.M. (1997), "Public governance in the Netherlands: an alternative to anglo-american "managerialism", *Public Administration*, Vol. 75, n. 4.
- Kickert W.J., Toonen T.A. (2006), "Public administration in the Netherlands: Expansion, diversification and consolidation", *Public Administration*, Vol. 84, n. 4, pp. 969-987.
- Kooiman J. (1993), *Modern Governance: New Government Society interactions*, Sage Publications, London.
- Lapsley I. (1999), "Accounting and the New Public Management: instruments of substantive efficiency or a rationalizing modernity?", *Financial Accountability and Management*, Vol. 15, n. 3-4, pp. 201-207.
- Lapsley I., Pallot J. (2000), "Accounting, management and organizational change: a comparative study of local government", *Management Accounting Research*, n. 2.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), "On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform", *European Accounting Review*, Vol. 18, n. 4, pp. 719-723.

- Lazzini S., Ponzo S. (2007), “Tendenze all’armonizzazione nel processo di riordino dell’ordinamento contabile degli enti locali”, *Azienda pubblica*, n. 2, pp. 243-267.
- Lewis N. (1995), “AAS 29. A critique”, in ASCPA (ed.), *Readings in accounting developments in the public sector 1993-1994*, Melbourne.
- Lombrano A., Zanin L. (2013), “IPSAS and Local Government Consolidated Financial Statements – Proposal for a territorial consolidation method”, *Public Money and Management*, Vol. 33, n. 6, pp. 429-436.
- Lüder K. (1992), “A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment”, in Chan J.L., Patton J.M. (a cura di), *Research in governmental and nonprofit accounting*, JAI Press, Greenwich.
- Lüder K. (1994), “The contingency model reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain”, in Ernst B., Kuno S. (a cura di), *Perspectives on performance measurement and public sector accounting*, Haupt, Berna.
- Lüder K., Jones R. (2003), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Fachverlag Modern Withscharft, Francoforte.
- Manes Rossi F. (2002), *La crisi dell’azienda pubblica. Origini, tipologia e strumenti di fronteggiamento*, Cedam, Padova.
- Manganelli B., Basile G. (2013), “Appreciation model of a public entity set of assets in the accounting system”, *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2, n. 2, pp. 55-60.
- Marcon G. (1999), “The state of Public Management and Public Management in Italy: lessons for research methodology”, paper presentato all’IPMN workshop “Assessing alternative research methodologies”, *Public Management*, Siena.
- Margolis J.D., Elfenbein H.A., Walsh J.P. (2007), “Does it pay to be good? A meta-analysis and redirection of research on the relationship between corporate social and financial performance”, *Ann Arbor*, Vol. 1001, 48109-1234.
- Masini C. (1957), *I bilanci d’impresa: principi e concetti*, Giuffrè, Milano.
- Masini C. (1964), *La struttura dell’impresa*, Giuffrè, Milano.
- Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente: il “bilancio sociale”*, Clueb, Bologna.
- Mcrae M., Aiken M. (1994), “AAS29 and Public-Sector reporting: unresolved issues”, *Australian Accounting Review*, Vol. 4, n. 2, pp. 65-72.
- Mellor T. (1996), “Why Governments should produce balance sheets”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, n. 1, pp. 78-81.
- Meneguzzo M. (1995), “Dal New Public Management alla Public Governance: il pendolo della ricerca sulla amministrazione pubblica”, *Azienda pubblica*, n. 8.
- Meneguzzo M. (1997), “Ripensare la modernizzazione amministrativa e il New Public Management. L’esperienza italiana: innovazione dal basso e sviluppo della governance locale”, *Azienda pubblica*, n. 6.
- Meneguzzo M. (2006), “La strategia e la governance delle amministrazioni pubbliche”, in AA.VV., *Economia delle aziende pubbliche*, McGraw Hill, Milano.
- Migliaccio G. (2010), *Gli schemi di rendicontazione economico-patrimoniale degli enti locali. Evoluzione, comparazioni e prospettive*, Franco Angeli, Milano.

- Minogue M., Polidano C., Hulme D. (1998), *Beyond the New Public Management*, Edward Elgar, Northampton.
- Mitchell J.C. (1956), "Case and situation analysis", *Sociological Review*, pp. 187-211.
- Mondin B. (1998), *Storia della Metafisica*, Vol. I, PDUL Edizioni di Studio Domenicano, Bologna.
- Monsen N., Näsi S. (1998), "The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion", *European Accounting Review*, Vol. 7, n. 2, pp. 275-288.
- Monsen N., Näsi S. (1999), "Comparing cameral and accrual accounting in local governments", in A.D. Bac (ed.), *International Comparative issues in Government Accounting*, Kluwer, Boston.
- Monsen N., Näsi S. (2000), *Is accrual accounting appropriate for governmental organisations*, EIASM Conference, Zaragoza.
- Montesinos V. et al. (1995), "Comparative analysis of governmental accounting system in OECD Countries: An empirical approach", in Montesinos V., Vela J.M. (eds.), *International research in Public Sector Accounting, Reporting and Auditing*, Instituto Valenciano de Investigaciones Economicas, Valencia.
- Mussari R. (1994), *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova.
- Mussari R. (1995), *Italian local government accounting reform: an application of professor Lüder's contingency model*, paper presentato alla V Conferenza CIGAR, Padova.
- Negro G., Susio B. (2010), *Le nuove rotte organizzative: modelli ed esperienze per gli enti locali*, Franco Angeli, Milano.
- Newberry S.M. (2002), "The conceptual framework sham", *Australian Accounting Review*, Vol. 12, n. 3.
- Nobes C., Parker R. (2011), *Comparative International Accounting*, Prentice-Hall, Halow, UK.
- OECD (1998), *European principles for public administration*, SIGMA papers n. 27, CCNM/SIGMA/PUMA(99)/44/REV1, OECD, Parigi.
- Olson O., Guthrie J., Humphrey C. (1998), "International Experiences with "New" Public Financial Management (NPFM) Reforms: New World? Small World? Better World?", *Global Warning: debating international developments in New Public Financial Management*, Oslo, pp. 17-48.
- Onesti T. (1995), *"Fattori ambientali" e comportamentali contabili. Analisi comparata dei sistemi contabili di alcuni Paesi industrializzati*, Giappichelli, Torino.
- Passaro P. (2012), *L'esternalizzazione dei servizi negli enti locali. Problematiche organizzative e gestionali*, Cacucci, Bari.
- Perulli G., Mingarelli A. (2008), *Servizi pubblici e Società Partecipate*, Halley, Macerata.

- Pezzani F. (2005), "L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica", *Azienda pubblica*, n. 4.
- Pollifroni M. (2003), *Processi e modelli di e-government ed e-governance applicati all'azienda pubblica*, Giuffrè, Milano.
- Pollifroni M. (2007), *Public sector social responsibility. Strumenti di rendicontazione etico-sociale per l'azienda pubblica*, Vol. 36, Giuffrè, Milano.
- Pollit C., Boukaert G. (2007), *Public management reform. A comparative analysis*, 2nd ed., Oxford University Press, Oxford.
- Popper K. (2000), *Scienza e Filosofia: cinque saggi*, Einaudi, Torino.
- Pozzoli M. (2005), *Principi contabili ed enti locali. La prospettiva internazionale*. Franco Angeli, Milano.
- Pozzoli M. (2009), *Principi Contabili per il Terzo Settore*, Franco Angeli, Milano.
- Pozzoli S. (2005), *Principi contabili ed enti locali: la prospettiva internazionale*, Franco Angeli, Milano.
- Prahalad C., Bettis R. (1986), "The Dominant Logic: A New Linkage Between Diversity and Performance", *Strategic Management Journal*, Vol. 7, pp. 485-501.
- Puddu L., Di Russo D. (2013), *Manuale di Ragioneria Pubblica*, Eutekne, Torino.
- Puddu L., Mora R. (a cura di) (2010), *Il Gruppo Pubblico Locale. Aspetti economico-aziendale e di bilancio*, Giappichelli, Torino.
- Puddu L., Buchi G., Fagnola F., Gibello Ribatto P. (2011), *Elementi essenziali per la predisposizione e la certificazione del bilancio delle Aziende Sanitarie*, Giuffrè, Milano.
- Puddu L., Buchi G., Pollifroni M., Sorano E., Rainero C., Tradori V., Indelicato A., Secinaro S. (2012), *Ragioneria pubblica: il "sistema unico" di rilevazione contabile per le aziende pubbliche*, Celid, Torino.
- Puddu L., Di Russo D., Falduto L., Secinaro S. (2013), *Il Bilancio Consolidato degli Enti Locali*, Ed. Map, Torino.
- Puddu L., Rainero C., Secinaro S., Vietti M.C. (2013), "The Consolidated Financial Statement: Are Ipsas and National Accounting Standards Comparable? The Turin City Council Case", *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4.
- Puddu L., Indelicato A., Pollifroni M., Rainero C., Secinaro S., Sorano E., Tradori V. (2014), *Appunti di «Ragioneria pubblica applicata»*, Celid, Torino.
- Quirchmayr G., Tagg R. (2002), "An architectural concept for knowledge integration in inter-administration computing", *Proceedings of 3rd International Workshop on Knowledge Management in e-Government*, Vol. 7.
- Rhodes R.A.W. (1996), "The new governance: governing without governance", *Political Studies*, Vol. 44, pp. 652-667.
- Ricci P. (2005), *Enti strumentali regionali e loro accountability: il caso Campania*, vol. 350, Franco Angeli, Milano.

- Romolini A. (2007), *Accountability e Bilancio Sociale negli Enti Locali*, Franco Angeli, Milano.
- Rusconi G. (1988), *Il bilancio sociale d'impresa: problemi e prospettive*, Giuffrè, Milano.
- Salvatore C. (2013), *Il processo di trasformazione dei sistemi di controllo contabile e gestionale nelle aziende pubbliche*, Franco Angeli, Milano.
- Santuari A. (2012), *Le organizzazioni Non Profit*, Cedam, Padova.
- Saunders N.-Lewis P.-Thornhill A. (2009), *Research Method for Business Student*, 5^{ed}, Financial Times Prentice Hall, Harlow.
- Sciumè P., Zazzeron D. (2011), *Guida alle Onlus*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Segatori R. (2002), *Governance e democrazia nell'esperienza italiana*, paper presentato al Convegno AIS-Associazione Italiana di Sociologia, 26-27 settembre.
- Shleifer A. (1998), "State versus private ownership", *Journal of Economic Perspectives*, n. 12, pp. 133-150.
- Singleton R., Straits B. (1999), *Approaches to social research*, 3rd ed., Oxford University Press, New York.
- Sirotti Gaudenzi A. (2010), *Proprietà intellettuale e diritto alla concorrenza*, Wolters Kluwer, Milano.
- Soverchia M. (2008), *L'armonizzazione contabile delle amministrazioni pubbliche. Attori, processi, strumenti*, Giuffrè, Milano.
- Stanton P.A., Stanton P.J. (1998), "The questionable economics of governmental accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, n. 2.
- Steccolini I. (2004), *Accountability e sistemi informativi negli enti locali: dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino.
- Tagesson T., Grossi G. (2012), "The materiality of consolidated financial reporting – An alternative approach to Ipsasb", *Int. J. Public Sector Performance Management*, Vol. 2.
- Trobia A. (2012), *La ricerca sociale quali-quantitativa*, Franco Angeli, Milano.
- Vecco M. (2007), *L'evoluzione del concetto di patrimonio culturale*, Franco Angeli, Milano.
- Vela J.M., Fuertes I. (2000), "Local government accounting in Europe: a comparative approach", in Caperchione E., Mussari R. (a cura di), *Comparative issues in local government accounting*, Kluwer, Boston.
- Vermiglio F. (1984), *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*. Grafo editor, Messina.
- Viganò E. (1991), "La ragioneria internazionale. Natura, contenuto e metodo", *Rivista dei Dottori Commercialisti*, n. 5.
- Viganò E. (1996), *L'economia aziendale e la ragioneria. Evoluzione-prospettive internazionali*, Cedam, Padova.

- Volpatto O. (1987), *Amministrare oggi l'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- Volpatto O. (1987), *Il controllo direzionale nell'ente locale*, Giuffrè, Milano.
- Weirich T., Avery C., Anderson H. (1971), "International accounting: varying definitions", *International Journal of Accounting, Education, Research*, Vol. 7, n. 1.
- Yin R.K. (2003), *Case study research: Design and methods*, 3rd ed., Sage Publications, London.
- Yin R.K. (2011), *Qualitative Research from Start to Finish*, The Guilford Press, New York-London.
- Yin R.K. (2014), *Case Study Research. Design and Methods*, 5 ed, Sage Publications, Los Angeles.

Il presente lavoro si colloca nel dibattito sulla rendicontazione trasparente delle aziende pubbliche che è assai acceso tra studiosi, legislatore e portatori di interesse. L'obiettivo è presentare nuove forme di rendicontazione pubblica integrata attente alle esigenze degli *stakeholder* e alle emergenti norme legislative in tema di bilanci pubblici trasparenti, mutuando da best practice internazionali: in particolare, lo studio si sofferma sull'introduzione e l'applicabilità del Popular Financial Reporting (PFR). Si tratta di uno strumento di rendicontazione dell'attività consolidata dell'azienda pubblica e sue partecipate, che riassume in maniera comprensibile e trasparente i risultati di performance a favore degli *stakeholder*. Questi requisiti sono talvolta in contrasto con reporting finanziario tradizionale. Il PFR è un documento che ha lo scopo di trasmettere i risultati finanziari delle aziende pubbliche per i soggetti interessati che non hanno necessariamente un background di finanza pubblica.

Paolo Pietro Biancone, Professore Ordinario di Economia Aziendale presso l'Università di Torino, Dipartimento di Management. Presiede il Corso di Laurea in Professioni Contabili, coordina il corso di dottorato in Business & Management ed è responsabile dell'Osservatorio sulla Finanza Islamica. Relatore a convegni nazionali ed internazionali, è autore di numerose pubblicazioni in materia di bilancio e principi contabili internazionali. Direttore Responsabile dell'European Journal of Islamic Finance. Dottore commercialista e Revisore legale dei conti.

Silvana Secinaro, Ricercatrice di Economia Aziendale presso l'Università di Torino, Dipartimento di Management. Ha pubblicato sui temi della Ragioneria Pubblica, in particolare sul bilancio consolidato del gruppo pubblico locale. È membro del gruppo di lavoro MEF (Ministero Economie e Finanze) per analizzare le implicazioni degli Ipsas (International Public Sector Accounting Standards) in Italia. Dottore commercialista, Revisore legale dei conti e giornalista pubblicista.