

Negli ultimi anni le aziende delle pubbliche amministrazioni italiane hanno sperimentato strumenti di rendicontazione sociale. Tali pratiche rappresentano il segnale di una presa di coscienza del settore pubblico sulla necessità di soddisfare le mutate e ampliate esigenze informative espresse dagli stakeholder e di rendere conto dell'azione amministrativa svolta, segnalandone priorità, modalità e risultati, soprattutto in termini sociali e ambientali.

Il G.B.S., Associazione nazionale per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale, nell'aprile 2005 ha presentato, presso la sede del CNEL (Roma), uno "Standard di base" per la rendicontazione sociale nel settore pubblico.

A quasi un anno dalla presentazione dello standard, docenti e ricercatori di alcune università italiane, con la collaborazione dell'Associazione G.B.S. e della Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, hanno organizzato una giornata di studio e di confronto per raccogliere, comprendere ed analizzare le riflessioni più significative suscitate dal modello. Gli atti della giornata di studio sono raccolti nel presente volume.



Associazione nazionale per la ricerca
scientifica sul Bilancio Sociale

Atti del Convegno di Caserta
23-24 febbraio 2006

**LO STANDARD G.B.S.
PER LA RENDICONTAZIONE
SOCIALE NELLA
PUBBLICA AMMINISTRAZIONE**
RIFLESSIONI A CONFRONTO

a cura di
PAOLO RICCI

- Convegno promosso da:
- Dipartimento di Discipline Economiche Aziendali, Università di Messina;
 - Dipartimento di Economia Aziendale "Egido Giannessi", Università di Pisa;
 - Dipartimento di Scienze Aziendali ed Economiche Giuridico, Università Roma Tre;
 - Dipartimento di Analisi dei Sistemi Economici e Sociali, Università del Sannio;
 - Dipartimento di Economia e Tecnica Aziendale, Università di Trieste;
 - G.B.S., Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale.

Deloitte.  **ERNST & YOUNG**



PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Comitato Scientifico:

- Luca Anselmi*, Università degli Studi di Pisa;
- Lidia D'Alessio*, Università degli Studi Roma Tre;
- Onofina Gabrovec Mei*, Università degli Studi di Trieste;
- Luisa Palejo*, Università degli Studi di Messina;
- Paolo Ricci*, Università degli Studi del Sannio;
- Gabriele Baddoloni*, *Carlo Lurison*, G.B.S.



Associazione nazionale per la ricerca
scientifica sul Bilancio Sociale

Atti del Convegno di Caserta
23-24 febbraio 2006

**LO STANDARD G.B.S.
PER LA RENDICONTAZIONE
SOCIALE NELLA
PUBBLICA AMMINISTRAZIONE
RIFLESSIONI A CONFRONTO**

a cura di
PAOLO RICCI

FrancoAngeli

Si ringrazia la Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, sede di Caserta, per la collaborazione offerta nell'organizzazione del Convegno. Si ringraziano inoltre Gabriele Badalotti e Silvana Carcano per l'attività di raccolta e sistemazione degli atti.

Ristampa	Anno								
0	1	2	3	4	5	6			
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015

Copyright © 2007 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sui diritti d'autore. Sono vietate e sanzionate la riproduzione con qualsiasi mezzo, formato o supporto comprese le fotocopie (queste ultime sono consentite solo se per uso esclusivamente personale di studio, nel limite del 15% di ciascun volume o fascicolo e alla condizione che vengano pagati i compensi stabiliti), la scansione, la memorizzazione elettronica, la comunicazione e la messa a disposizione al pubblico con qualsiasi mezzo (anche online), la traduzione, l'adattamento totale o parziale.

Stampa: Tipomontza, via Merano 18, Milano.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a "FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano".

Indice

Indirizzi di saluto, di <i>Francesco Vermiglio</i>	pag. 9
Presentazione, di <i>Luca Anselmi</i>	» 13
Introduzione, di <i>Ondina Gabrovec Mei</i>	» 23
Parte I: Riflessioni a confronto	
Il bilancio sociale come strumento di <i>governance</i> interna. Nuove prospettive di sviluppo per la rendicontazione sociale nel settore pubblico, di <i>Luca Bartocci</i>	» 39
La rendicontazione sociale negli enti locali quale strumento a supporto delle relazioni con gli stakeholder: una riflessione critica, di <i>Mario Mazzoleni e Marco Bertocchi</i>	» 52
La rendicontazione sociale delle amministrazioni pubbliche: standardizzare il processo o il documento?, di <i>Fabio Monteduro e Luciano Hinna</i>	» 75
Le finalità euristiche del "modello G.B.S." per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione: profili di analisi e spunti di riflessione, di <i>Massimo Polifroni</i>	» 97
I servizi di asseverazione del bilancio sociale nella pubblica amministrazione, di <i>Giacomo Manetti</i>	» 113
Il bilancio sociale tra marketing e misurazione del valore, di <i>Antonio Nisio e Maria Michela Spadavecchia</i>	» 127

Modelli di rendicontazione sociale per le amministrazioni pubbliche: un'analisi empirica sul bilancio sociale, di <i>Mara Zuccardi Merli ed Elisa Bonollo</i>	pag. 141	Una prima applicazione dello standard di rendicontazione sociale del G.B.S. per il settore pubblico: il caso della Regione Campania, di <i>Roberto Jannelli, Luca Cerri, Marco Virginito</i>	pag. 267
Il bilancio sociale nel governo delle relazioni con gli stakeholder e nella programmazione e controllo delle amministrazioni pubbliche, di <i>Domenico Nicolò</i>	» 160	Una rilettura del Bilancio Sociale per l'Ente Locale: tre possibili punti deboli dello standard G.B.S., di <i>Cecilia Megali</i>	» 285
La rappresentazione del capitale relazionale nel bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche, di <i>Tindara Abbate e Monica Panzino</i>	» 175	Il valore della rendicontazione sociale in INAIL, di <i>Lucina Mercadante</i>	» 297
Parte II: Esperienze a confronto		Riflessi dei Principi Contabili sulla redazione del Bilancio Sociale, di <i>Leonardo Bastanza, Gaetano Bertozzi Avanzini, Sabina Ponzo</i>	» 303
La rendicontazione sociale nell'università: l'esperienza dell'Università di Bari, di <i>Mario Carrassi e Salvatore Romanazzi</i>	» 191	Un modello a rete per la responsabilità sociale tra imprese e P.A. I nodi della pianificazione, comunicazione e valutazione, di <i>Barbara Altomonte, Elena Marini</i>	» 326
La sperimentazione del Bilancio Sociale della Procura della Repubblica di Bolzano: aspetti metodologici e pratici, di <i>Silvana Giancane, Andrea Moro, Cuno J. Tarfusser, Bruno Vigilio Turra</i>	» 202	Il bilancio sociale si è fermato ad Eboli: "sfide ed opportunità di sviluppo negli enti locali del mezzogiorno", di <i>Paolo Esposito</i>	» 340
Ripensare bilancio e nota integrativa in una prospettiva sociale. L'esperienza dell'Università IUAV di Venezia, di <i>Giampietro Parolin e Pietro Marigonda</i>	» 213	Il Bilancio Sociale delle Aziende Sanitarie Locali: una rendicontazione per stakeholder, di <i>Carlo Luison, Michele Tancredi Loiudice, Marzia Dranis</i>	» 363
Il ruolo dello standard G.B.S. nel processo di rendicontazione sociale in sanità: l'esperienza dell'azienda sanitaria della Versilia, di <i>Simone Lazzini, Grazia Luchini, Roberto Della Cerra</i>	» 222	Conclusioni , di <i>Francesco Vermiglio</i>	» 378
La prassi dei Comuni siciliani in tema di bilancio sociale: un'analisi comparativa, di <i>Luisa Palejo e Gustavo Barresi</i>	» 249		

Molteni M., *L'impresa tra competitività e responsabilità*, in *Impresa e Stato*, Vol. 65, (2003).

Nibale G., *L'etica aziendale, l'economicità aziendale e l'economicità sociale*, in *Finanza, Marketing e Produzione*, n. 4, (1995).

Paddu L., "Ragioneria Pubblica. Il bilancio degli enti locali", Giuffrè, Milano, (2001).

Sacconi L., *L'etica degli affari. Individui, imprese e mercati nella prospettiva di un'etica razionale*, Il Saggiatore, Milano, (1991).

Sacconi L., *Etica e Responsabilità sociale di impresa: cosa accomuna e cosa distingue l'impresa sociale dalle altre forme di impresa?*, Università Cattaneo LIUC, Castellanza, (2002).

Sappelli G., *Responsabilità d'impresa*, Guerini Editore, Milano, (1996); G. Rusconi,

Etica e impresa. Un'analisi economico-aziendale, Clueb, Bologna, (1997).

Sciarelli S., *La produzione del valore allargato quale obiettivo dell'etica nell'impresa*, in *Finanza, marketing e produzione*, Dicembre, (2002).

Terzani S., *Responsabilità sociale dell'azienda*, in *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, luglio-agosto, (1984).

Vermiglio F., *La responsabilità sociale dell'impresa*, Industria Poligrafica della Sicilia, Messina, (1983).

Zamagni S., *La responsabilità sociale dell'impresa: presupposti etici e ragioni economiche*, in *L'impresa giusta. Responsabilità e rendicontazione sociale nella cooperazione*, Il Ponte Editore, Perugia, (2003).

I servizi di asseverazione del bilancio sociale nella pubblica amministrazione

Giacomo Manetti,

Università di Firenze

1. La credibilità del bilancio sociale ed il ruolo dei servizi di asseverazione

Negli ultimi anni le amministrazioni pubbliche - ed in particolare gli enti locali - si sono orientate verso la pubblicazione di alcune tipologie di report sociali o socio-ambientali nel tentativo di garantire la trasparenza sul proprio operato nei confronti dei cittadini e degli altri stakeholder. Fra questi documenti ricordiamo: il bilancio sociale annuale, il bilancio sociale di mandato, il bilancio ambientale, il bilancio di sostenibilità, i rapporti e bilanci di settore, il bilancio di genere, il bilancio partecipativo.¹

L'implementazione di strumenti di misurazione e valutazione della performance sociale risulta perfettamente coerente con i postulati di trasparenza e *accountability*² delineati nei principi contabili per gli enti locali (Pccl)³, tanto che alcuni autori hanno auspicato il consolidamento e la standardizzazione di tali prassi rendicontative quale essenziale elemento di controllo sociale a coronamento del sistema di bilancio previsto.⁴ Tuttavia, ad oggi, non esistono principi generalmente accettati a livello nazionale che possano condurre verso una standardizzazione del processo rendicontativo e del do-

¹ Sulle distinzioni riportate si vedano: Bartocci L., *Il bilancio sociale negli enti locali: fondamenti teorici e aspetti metodologici*, Giappichelli, Torino, (2003); TAVESSE A. (a cura di), *Rendere conto ai cittadini. Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Roma, 2004. Da qui in poi utilizzeremo la sola espressione «bilancio sociale» poiché, ai fini del presente lavoro, la diversa tipologia di documento concretamente realizzata non incide in maniera determinante sulle procedure di verifica esterna da implementare.

² Sul tema dell'*accountability* interna ed esterna negli enti locali si veda: STECCOLINI L., *Accountability e sistemi informativi negli enti locali. Dal rendiconto al bilancio sociale*, Giappichelli, Torino, (2004).

³ Osservatorio per la finanza e la contabilità per gli enti locali, *I principi contabili per gli enti locali*, Ministero degli Interni, Roma, 2004.

⁴ Sul punto si veda quanto espresso in: Farneti G.-Pozzoli S. (a cura di), *Il bilancio sociale di mandato. Il ciclo integrato di strategia e controllo sociale*, Ipsosa, Milano, 2005, pp. 17 e ss.

cumento finale. Le stesse linee guida del Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.)⁵ nella pubblica amministrazione non presentano ancora un elevato grado di condivisione e diffusione per fungere da riferimento generalmente accettato.

Dunque, il bilancio sociale è un documento facoltativo e, anche nei casi in cui l'ordinamento vigente nei singoli Stati ne raccomandi anche soltanto implicitamente la pubblicazione⁶, gli standard per la sua redazione⁷ non presentano ancora una generale condivisione.

In attesa di un principio contabile specifico per il bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche, fattori quali la mancanza di un obbligo normativo, l'assenza di linee guida generalmente accettate, la tendenza a rendicontare soltanto gli aspetti positivi della gestione aziendale, lo scarso coinvolgimento degli stakeholder, la tendenza a non inserire analisi degli scostamenti tra le politiche programmate e le azioni implementate, minano alla base l'attendibilità del documento. Esiste, quindi, un rischio di autoreferenzialità che rende il bilancio sociale nella pubblica amministrazione uno strumento scarsamente utilizzato dai cittadini e della comunità locale. È da questa esigenza di colmare il gap di credibilità che caratterizza il bilancio sociale che si comprende il ruolo strategico dei servizi di *assurance* (o servizi di asseverazione) realizzati da revisori contabili abilitati o da società di revisione.

Si tratta di un tema di ricerca ancora in fase embrionale, data la mancanza di alcuni presupposti logici, primo fra tutti la diffusione di standard per la rendicontazione. La situazione è tuttavia destinata a mutare rapidamente poiché nel corso dell'ultimo biennio sono stati emanati due principi internazionali per la conduzione di servizi di verifica esterna sui bilanci sociali:

⁵ Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.), *La rendicontazione sociale nel settore pubblico*, Giuffrè, Milano, (2005).

⁶ È il caso degli Stati Uniti dove il concept statement n. 2 del 1994 «Service efforts and accomplishments reporting» e il documento di indirizzo del 2003 «Reporting performance information: suggested criteria for effective communication» pubblicati dal Governmental Accounting Standards Board (GASB) identificano gli elementi e le caratteristiche della rendicontazione a rilevanza esterna nelle amministrazioni pubbliche, con particolare enfasi sulle azioni e sui risultati raggiunti nell'erogazione dei servizi pubblici. Raccomandazioni sulla struttura ed i contenuti del reporting esterno relativo alla misurazione della performance delle amministrazioni locali sono state emanate anche nel Regno Unito, in Australia, in Nuova Zelanda. Sul punto rimandiamo alla lettura di: Farneti G.-Pozzoli S. (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, Franco Angeli, Milano, (2005).

⁷ È il caso delle linee guida GRI con specifico riferimento al supplemento di settore sulle public agencies. Per approfondimenti si vedano: Global Reporting Initiative (GRI), *G3 Guidelines. Version for public comment*, Amsterdam, (2006); Global Reporting Initiative (GRI), *Sector supplement for public agencies*, Amsterdam, (2005).

ISAE 3000⁸ e AA1000 AS⁹. In Italia, a questi standard si aggiungono le «Linee guida per la revisione del bilancio sociale» recentemente emanate dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.)¹⁰.

Delle tre raccomandazioni citate riteniamo che ISAE 3000 presenti maggiore autorevolezza poiché:

– è espressione della prassi contabile internazionale (è stato pubblicato dall'*International Auditing and Assurance Standard Board*-IAASB, ente di diretta emanazione dell'*International Federation of Accountants*-IFAC);

– si riferisce a servizi di *assurance* condotti da revisori contabili abilitati; – si può applicare a qualsiasi tipo di report a carattere *nonfinancial* indipendentemente dalle linee guida adottate per la sua redazione; – costituisce sia uno standard di processo (indica cioè i presupposti metodologici e le fasi che caratterizzano il servizio di *assurance*) che di contenuto (contiene indicazioni precise sul profilo e le caratteristiche dell'*assurance provider*, sulle tipologie di test e verifiche ammesse, sulla forma della relazione, sulla formulazione del giudizio finale).

Gli altri due principi, al contrario, non ci sembrano possedere le stesse caratteristiche. Infatti, nel caso di AA1000 AS siamo di fronte ad uno standard emesso nel 2003 dalla fondazione privata *The Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA) di Londra e destinato a tutti coloro che forniscono servizi di verifica esterna indipendentemente dall'appartenenza ad albi di professionisti abilitati. Anche le linee guida di revisione G.B.S. presentano limiti palesi, poiché sono applicabili pressoché esclusivamente ai bilanci sociali redatti in conformità con lo standard G.B.S. e, comunque, sono ampiamente ispirate ad ISAE 3000.

Date queste premesse e considerando l'indicazione legislativa per cui ai dottori commercialisti e agli esperti contabili italiani spettano «la redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati»¹¹, risulta particolarmente interessante illustrare in sintesi le indicazioni di ISAE 3000 quale riferimento

⁸ International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), *International Standard on Assurance Engagements 3000. Assurance engagement other than audits or reviews of historical information*, New York, (2004).

⁹ Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA), *AA1000 Assurance Standard*, Londra, (2003). Il documento è reperibile all'indirizzo web: www.accountability.org.uk.

¹⁰ Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.), *Linee guida per la revisione del bilancio sociale. Documento di ricerca n. 1*, Roma, (2004).

¹¹ DLgs 139/2005, *Costituzione dell'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*, Roma, (2005).

per i revisori contabili nell'impostazione e nella conduzione di attività di verifica esterna su tali documenti.

2. La procedura di verifica secondo la prassi contabile internazionale

Il primo elemento preso in considerazione dallo IAASB per l'impostazione dei servizi di asseverazione su report a carattere non economico-finanziario è la determinazione del livello di affidabilità delle verifiche condotte (*level of assurance*), onde diminuire il divario tra la percezione che il lettore ha dell'affidabilità della procedura e l'effettività della stessa (*expectation gap*).

Il principio consente al revisore di indicare due diversi livelli di *assurance* sulla base delle caratteristiche intrinseche dell'oggetto indagato (*subject matter*) e delle indagini effettivamente implementate: ragionevole (*reasonable assurance*) e limitato (*limited assurance*).

Il motivo di questa duplice opzione è del tutto evidente: nel caso dello standard ISAE 3000 l'universo dei possibili oggetti indagati è molto vasto ed eterogeneo, pertanto non è logico stabilire a priori un livello di affidabilità più o meno elevato. L'unica certezza riguarda la sostanziale impossibilità di garantire un livello di *assurance* assoluto che non è previsto neppure per il tradizionale *full audit* del bilancio d'esercizio¹². In dettaglio, i fattori che determinano un livello di affidabilità dei controlli più o meno elevato sono:

- l'utilizzo di test selettivi;
- i limiti dei sistemi di controllo interno;
- il fatto che gran parte degli elementi raccolti dal revisore sono probativi ma non conclusivi;
- l'ampia discrezionalità che riguarda le fasi di raccolta degli elementi probativi e di elaborazione delle conclusioni ottenute sulla base delle evidenze riscontrate;
- le caratteristiche intrinseche del *subject matter* (SM).

¹² Sul legame tra tipo di procedura implementata e livello di *assurance* fornito sono stati elaborati alcuni contributi internazionali di grande interesse. In particolare si vedano: Hasan M.-Majjoor S.-Mock T.J.-Roebuck P.-Sinnott R.-Vanstraelen A., *The different types of assurance services and levels of assurance provided*, in «International Journal of Auditing», n. 9/2005; International Federation of Accountants (IFAC), *The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High*, New York, (2002).

Nel caso del bilancio sociale, qualora i primi quattro elementi sopra riportati non fossero sufficienti ad evidenziare l'impossibilità di raggiungere un livello di *assurance* elevato, le caratteristiche del SM dovrebbero eliminare ogni indugio. Infatti, essendo il bilancio sociale un oggetto di indagine particolarmente complesso che affianca, ad informazioni di carattere quantitativo, elementi di natura più qualitativa e che, soprattutto, implica la realizzazione di un processo difficilmente formalizzabile (mappatura e coinvolgimento degli *stakeholder*, *embedding* delle loro opinioni ed altro ancora) non è possibile garantire un livello elevato di affidabilità delle verifiche. Pertanto, escludiamo a priori la *reasonable assurance* e propendiamo decisamente per la *limited assurance*, sempre che sia data ampia libertà di azione al revisore e ai suoi collaboratori (in caso contrario, infatti, la procedura sarebbe concordata e il livello di *assurance* nullo).

Lo IAASB richiama poi la necessità di rispettare i requisiti etici¹³ e di garantire l'indipendenza formale (assenza di rapporti commerciali con l'azienda revisionata) e sostanziale (atteggiamento mentalmente indipendente e propenso allo scetticismo professionale) del revisore. Nell'ambito dell'informativa sociale questi requisiti sono generalmente rispettati, tranne nel caso in cui il revisore chiamato a svolgere il servizio di verifica abbia sposato un approccio «consulenziale» che lo veda direttamente responsabile per i contenuti del documento.

L'accettazione dell'incarico dovrebbe essere subordinata all'individuazione di un soggetto responsabile per il bilancio sociale. Mentre nelle società si tratta normalmente del consiglio di amministrazione, riteniamo che ci si debba riferire alla Giunta negli Enti Locali o, comunque, all'organo che detiene il potere esecutivo nelle altre amministrazioni pubbliche¹⁴.

In caso di servizio di asseverazione condotto congiuntamente da più persone, il revisore deve accettare l'incarico soltanto qualora sia ragionevolmente sicuro che le persone che faranno parte del team di lavoro possiedono le necessarie conoscenze professionali. A questo proposito, non è superfluo ricordare che le verifiche esterne indipendenti di bilanci sociali richiedono una preparazione interdisciplinare che spesso esula dal tradizionale

¹³ Si tratta di integrità, competenza professionale, *due care*, riservatezza e comportamento professionale.

¹⁴ Si noti che l'individuazione della Giunta quale organo responsabile del bilancio sociale non esclude il necessario passaggio di approvazione del documento in Consiglio. Del resto, anche nelle società, è prassi diffusa l'approvazione preliminare del documento da parte del CdA e la successiva votazione da parte dell'assemblea dei soci, possibilmente in concomitanza con l'approvazione del bilancio d'esercizio.

bagaglio tecnico-conoscitivo dei revisori contabili. È per questo motivo che ISAE 3000 ha previsto la possibilità che l'auditor si avvalga, per l'espletamento delle sue indagini, del lavoro di esperti di altre discipline. È altrettanto evidente che tutte le persone che compongono il gruppo di lavoro dovranno attenersi ai principi etici contenuti nel *framework* IAASB¹⁵ e ciascuna di loro avrà responsabilità diverse a seconda dei compiti assegnati. In generale, è richiesta una conoscenza di base del lavoro complessivamente svolto, ma la visione d'insieme delle diverse problematiche appartiene soltanto al revisore contabile. Egli, infatti, assegna i compiti ai vari esperti, valuta la ragionevolezza delle assunzioni, dei metodi e delle fonti informative utilizzate, nonché delle conclusioni espresse da ciascuno. Corollario di questa affermazione è l'attribuzione della responsabilità ultima del revisore per l'opinione espressa nella relazione finale. Tale parere professionale sarà il frutto della combinazione delle diverse evidenze empiriche raccolte ed interpretate dagli esperti. A loro volta le evidenze possono tradursi in elementi probativi se possiedono le caratteristiche di sufficienza e appropriatezza (rispettivamente, misura delle quantità e della qualità delle evidenze raccolte).

Per quel che concerne il tipo di verifiche che debbono essere condotte dal team, si prevede una combinazione di test di sostanza, procedure analitiche e test di controllo. Nel primo caso, con specifico riferimento al bilancio sociale, riteniamo si debba trattare di indagini volte a verificare che i dati e gli indicatori quantitativi riportati (sia di natura economico-finanziaria che socio-ambientale) provengano dal sistema informativo interno e che quest'ultimo, a sua volta, rispecchi gli accadimenti aziendali. Le procedure analitiche, sottocategorie dei test di sostanza, si concretizzano nell'analisi critica di serie storiche di dati, in indagini sugli scostamenti rispetto ai valori programmati oppure in analisi degli indici e dei trend aziendali. Infine, i test di controllo dovrebbero verificare il corretto funzionamento dei sistemi di controllo interno esistenti, onde testare la loro capacità di prevenire o individuare eventuali anomalie¹⁶.

Riteniamo, inoltre, che il revisore debba anche procedere ad indagini approfondite tramite interviste e colloqui con il personale dirigente e non dirigente, gli assessori, i consiglieri, i revisori etc. per verificare il livello di coinvolgimento delle diverse categorie di stakeholder nell'ambito del pro-

cesso rendicontativo. In altri termini, si tratta di verificare il rispetto dei principi di significatività e rilevanza che, come noto, nell'ambito del bilancio sociale focalizzano l'attenzione sul coinvolgimento degli stakeholder. Fine ultimo delle indagini condotte è giungere a conclusioni suffragate da sufficienti ed appropriate evidenze su attendibilità e rilevanza delle informazioni contenute nel documento.

Il tipo di procedura concretamente adottata determina poi una diversa valutazione del rischio di revisione, poiché il grado con il quale l'*auditor* considera le diverse componenti del rischio (rischio inerente, rischio di controllo e rischio di indagine¹⁷) dipende dalle peculiari circostanze dell'incarico, in particolare dalla natura del SM e dal grado di affidabilità del servizio.

Ciò che emerge chiaramente dallo standard è l'obbligo (non la facoltà) di procedere ad una valutazione del rischio di revisione anche quando il documento sottoposto a verifica non costituisca un output naturale della contabilità.

Un altro punto particolarmente delicato è costituito dalla determinazione dei criteri di riferimento (*suitable criteria*). A questo riguardo ISAE 3000 richiama espressamente il *framework* IAASB ricordando che il revisore non può accettare l'incarico se non conosce i criteri di riferimento con i quali è stato redatto il bilancio sociale o li ritenga insufficienti.

Nello specifico contesto del bilancio sociale, non essendo possibile individuare principi contabili generalmente accettati (come nel caso degli IAS/IFRS per il bilancio economico-finanziario), l'unico riferimento plausibile è costituito, ad oggi, dalle raccomandazioni internazionali o nazionali come GRI, AA1000¹⁸, G.B.S.¹⁹.

Nella programmazione della propria attività, il revisore dovrebbe sempre mantenere una propensione allo scetticismo professionale attraverso una valutazione critica delle evidenze ottenute e dell'affidabilità della documentazione raccolta.

Una sintesi delle considerazioni sin qui espresse è offerta dalla tavola 1. Da essa si evince che il passaggio dalle procedure concordate tra committente e revisore (molto diffuse prima del 2005) allo standard ISAE 3000 ha

¹⁵ Cfr. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), *International Framework on Assurance Engagement*, New York, (2003).

¹⁶ Per approfondimenti su test di sostanza, procedure analitiche e test di controllo si vedano: Bruni G. (a cura di), *La revisione aziendale di bilancio*, Iesdi, Torino, (2004); Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè, Milano, (2004).

¹⁷ Sulla distinzione tra le tre tipologie di rischio si rimanda a: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDCC), *Principio di revisione n. 400. La valutazione del rischio di revisione e il sistema di controllo interno*, Giuffrè, Milano, (2005).

¹⁸ Institute of Social and Ethical Accountabiltiy (ISEA), *AA1000 Framework*, Londra, (1999).

¹⁹ Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.), *Principi di redazione del bilancio sociale*, Adkronos Comunicazioni, Roma, (2001).

portato con sé sensibili conseguenze per la verifica esterna del bilancio sociale.

	Chi sceglie le procedure di revisione?	Livello di assurance	Tipo di verifiche	Valutazione del rischio di revisione?	Forma della relazione finale
ISAE 3000	Il revisore e gli esperti del team interdisciplinare	Ragionevole o limitato	Test di controllo e test di sostanza	Sì	Positiva (<i>reasonable assurance</i>) o negativa (<i>limited assurance</i>)

Tav. 1. Caratteristiche dei servizi di assurance secondo ISAE 3000

Rispetto al passato è possibile emettere opinioni professionali che contengano un livello di *assurance* limitato (escludiamo a priori il livello *reasonable* per le ragioni sopra elencate) conducendo una serie di verifiche che indagano in profondità l'efficacia dei sistemi di controllo interno, l'affidabilità dei processi rendicontativi e la veridicità delle informazioni espresse, aprendo la strada a team interdisciplinari coordinati dall'*auditor*.

Il lavoro del revisore si completa con l'emissione di una relazione finale contenente una chiara espressione delle sue conclusioni circa le informazioni incluse nel documento oggetto di indagine. Il giudizio, nel caso della *limited assurance*, dovrebbe essere espresso in forma negativa ossia attestando che gli elementi probativi raccolti non inducono a ritenere che il documento non rappresenti in maniera veritiera e corretta la performance complessiva dell'azienda.

A conclusione della descrizione degli elementi essenziali del servizio di verifica esterna sul bilancio sociale previsti da ISAE 3000, preme sottolineare che il revisore ha comunque la facoltà di:

- stabilire con il committente una procedura concordata²⁰ (*agreed-upon procedure*) nella quale questi ultimo indichi al revisore gli elementi da indagare. La verifica si conclude con una relazione finale (nota anche come «attestazione di conformità procedurale»²¹) che esplicita soltanto i fatti e rilievi emersi (quindi, non un vero e proprio giudizio) ed il livello nullo di affidabilità dell'indagine;

²⁰ Per approfondimenti sulla procedura citata si rimanda a: Mainardi M., *I servizi di assurance e le relazioni emesse dalla società di revisione*, Cedam, Padova, (2004), pp. 53 e ss.

²¹ Cfr. Barzaghi P., *La responsabilità sociale e ambientale d'impresa: le verifiche sul processo e sul rendiconto di una gestione responsabile*, in Sacconi L. (a cura di), *La RSI e il bilancio sociale nelle banche e nelle imprese*, ABI, Roma, (2003).

- condurre una indagine conoscitiva limitata²² (*review*) tramite colloqui e procedure analitiche finalizzati all'espressione di un giudizio in forma negativa sulla quadratura dei dati economico-finanziari del bilancio sociale con quelli contenuti nel rendiconto consuntivo.

Tuttavia, data l'esistenza di uno standard specifico per la conduzione di servizi di *assurance* su report di carattere non economico-finanziario, la scelta di una delle due procedure sopra descritte risulterebbe non perfettamente allineata alle prassi contabile internazionale e, soprattutto, non contribuirebbe affatto alla riduzione dell'*expectation gap*.

3. Elementi di criticità delle raccomandazioni G.B.S. per le attività di verifica

Le linee guida G.B.S. per la revisione del bilancio sociale si ispirano allo standard ISAE 3000 e in larga parte ne rispecchiano il contenuto e il linguaggio utilizzato. Ciò nonostante, il loro limite più palese è identificabile nell'esclusiva applicazione ai bilanci redatti in conformità con lo standard G.B.S. da parte di imprese profit²³. Quindi, non soltanto sarà necessario attendere documenti specifici per le amministrazioni pubbliche, ma anche in presenza di linee guida ad hoc, la raccomandazione avrà ad oggetto esclusivamente bilanci sociali redatti in conformità con gli standard G.B.S., ossia articolando il documento nelle tre sezioni dedicate all'identità, alla produzione e distribuzione del valore aggiunto e alla relazione sociale, nonché applicando fedelmente i postulati indicati dal gruppo di studio.

Ai fini della revisione esterna, un significato del tutto particolare assume la sezione sulla produzione e distribuzione del valore aggiunto. In passato la possibilità di condurre un servizio di verifica esterna inguadrabile all'interno delle *review* o delle procedure concordate, faceva propendere l'auditor verso l'ancoraggio dell'attività di revisione alle informazioni quantitativo-monetarie espresse nel bilancio sociale. Tale prassi era stimolata anche dalla possibilità di avvalersi di rendiconti consuntivi già asseverati e, quindi, più affidabili e probativi nell'ottica del revisore. Anche in questo senso, riteniamo, deve essere interpretata l'enfasi dei documenti

²² Cfr. Mainardi M., *I servizi di assurance*, op.cit., pp. 47 e ss.

²³ Cfr. Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.), *Linee guida per la revisione del bilancio sociale*, op. cit., pag. 11.

G.B.S. sulla produzione e distribuzione del valore aggiunto, data la presenza di società di revisione all'interno del board del gruppo di studio italiano.

Prassi e dottrina, tuttavia, non hanno mancato di evidenziare che il proposito di produzione e distribuzione del valore aggiunto - seppur opportunamente rielaborato per le amministrazioni pubbliche - è contestabile da un punto di vista informativo²⁴. In effetti, in mancanza di ricavi derivanti da beni o servizi ceduti sul mercato, il valore aggiunto prodotto non rappresenta un indice del valore economico creato e la sua ripartizione alle diverse categorie previste (risorse umane, pubblica amministrazione, finanziatori, valore non ripartibile destinato alla conservazione e all'incremento del patrimonio) non appare indicativa di una ricchezza distribuita agli stakeholder.

A tal proposito, si ritiene che uno schema di riclassificazione dei dati contabili che contenga le risorse stanziati ed impegnate per macro-aree strategiche di attività (individuare in base alle esigenze informative), consentirebbe un confronto immediato con:

- i programmi ed i progetti contenuti nella relazione previsionale e programmatica (RPP);
- gli obiettivi e gli indicatori espressi nel piano esecutivo di gestione (PEG).

Si noti che, dal punto di vista del revisore esterno, questo tipo di riclassificazione dei dati contabili non creerebbe particolari difficoltà operative, anzi fornirebbe maggiori elementi di indagine per le analisi degli scostamenti e per la verifica della coerenza tra gli impegni politici assunti ed il grado di mantenimento degli stessi.

Altri punti critici presenti nella raccomandazione G.B.S. per le amministrazioni pubbliche sono l'eccessiva genericità degli indicatori proposti ed un'indicazione poco chiara della struttura della terza parte dedicata alla relazione sociale (vero fulcro dell'informativa sociale esterna).

Anche nel confronto tra le linee guida G.B.S. per la revisione del bilancio sociale e lo standard ISAE 3000 è possibile riscontrare alcune incongruenze sostanziali.

In primis, nonostante fosse intento dichiarato del G.B.S. attenersi alle indicazioni della prassi contabile internazionale, è evidente un diverso contenuto della relazione finale. Più in dettaglio, i quattro gradi di giudizio espressi dal G.B.S. (attestazione di conformità, attestazione con eccezioni, attestazione con indicazioni di miglioramento, attestazione con richiamo di

informativa) divergono sensibilmente da quelli previsti da ISAE 3000. Per lo IAASB, infatti, il revisore può esprimere:

- un giudizio senza rilievi (formulato in forma negativa);
- un giudizio positivo con rilievi;
- un giudizio negativo;
- il rifiuto di emettere un giudizio.

Innanzi tutto l'incoerenza concerne l'assenza dei pareri più negativi (giudizio negativo e rifiuto di emettere un giudizio), sostituiti da due articolazioni quantomeno ambigue perché contenenti suggerimenti per il miglioramento del processo rendicontativo (un aspetto, tipico dell'approccio consulenziale e decisamente inaccettabile per un revisore esterno indipendente²⁵) e richiami di informativa che si inquadrebbero più coerentemente all'interno del giudizio positivo con rilievi.

In secondo luogo, la forma positiva²⁶ del giudizio espresso all'interno dell'attestazione di conformità risulta in palese contrasto con la prassi internazionale. Come chiarito in precedenza, infatti, ISAE 3000 prevede un giudizio espresso in forma negativa per procedere con livelli di affidabilità limitati.

Altro elemento problematico delle linee guida per la revisione del bilancio sociale del G.B.S. riguarda il richiamo - tipico della *review* - alla «quadatura» dei dati economico-finanziari del bilancio sociale con quelli contenuti nel rendiconto consuntivo revisionato²⁷. Anche in questo caso, si tratta di un'espressione non prevista da ISAE 3000.

Infine, nei fac-simile di relazione finale predisposti dal G.B.S. manca completamente un'indicazione chiara del livello di affidabilità della procedura, non contribuendo affatto alla riduzione dell'*expectation gap*.

²⁵ Per quel che concerne gli enti locali, si tenga in considerazione che la formulazione di suggerimenti da parte dell'organo di revisione è obbligatoria a norma dell'art. 239 del Tuel. In particolare, si richiede che la relazione dei revisori sul rendiconto di gestione contenga anche «rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione».

²⁶ La formula prevista è: «Sulla base delle procedure di verifica svolte, riteniamo che il bilancio sociale al 31 dicembre 200X di ... sia conforme alle linee guida con riferimento alle quali è stato predisposto, riportate nel paragrafo "..." dello stesso». Cfr. Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (G.B.S.), *Linee guida per la revisione del bilancio sociale*, op.cit., pag. 41.

²⁷ «Inoltre, i dati di carattere economico-finanziario del bilancio sociale corrispondono ai dati ed alle informazioni del bilancio d'esercizio e consolidato e gli altri dati ed informazioni sono coerenti con la documentazione e rispondenti ai contenuti richiesti dalle linee guida in conformità ai quali il bilancio sociale è stato predisposto». *Ibidem*, pag. 41.

²⁴ Per tutti si veda: Farneti G., Pozzoli S. (a cura di), *Il bilancio sociale di mandato*, op. cit., pp. 10 e ss.

Volendo giungere ad un giudizio complessivo sulle linee guida G.B.S. per la revisione del bilancio sociale, è possibile evidenziare una coerenza formale con lo standard ISAE 3000 ma anche alcuni «scollamenti» sostanziali che sembrano sottolineare la «nostalgia» dei revisori verso la *review* e la procedura concordata a scapito di verifiche più pervasive ed affidabili.

Punti di forza e originalità delle linee guida G.B.S. sono invece riscontrabili nella descrizione delle procedure di verifica (attraverso numerose ed efficaci esemplificazioni) e nell'enuciatazione della necessità di test di ragionevolezza²⁸ volti a garantire un livello minimo di eticità dei valori espressi.

Dato che il G.B.S. ha esplicitato l'intenzione di sottoporre le linee guida per la revisione ad un processo di *improvement* attraverso la raccolta di *feedback* da parte di tutti gli stakeholder interessati, riteniamo utile che il gruppo di studio italiano si orienti verso l'integrazione delle raccomandazioni dello IAASB - attraverso esemplificazioni pratiche relative alla revisione del bilancio sociale - piuttosto che allontanarsi dalla prassi contabile internazionale per formulare soluzioni operative che non conducano ad una maggiore chiarezza per revisori, *intended users* ed utilizzatori finali.

4. Osservazioni finali

Le raccomandazioni della prassi contabile nazionale ed internazionale in tema di asseverazione del *non financial reporting* propendono decisamente per un ampliamento delle tecniche tradizionali di revisione aprendo la strada a team interdisciplinari coordinati dal revisore contabile.

La necessità di ricorrere ad esperti esterni è legata a numerosi fattori: difficoltà nella valutazione dell'impatto ambientale, impossibilità di valutare il grado di reale coinvolgimento degli stakeholder nel processo rendicontativo, prevalenza di informazioni di carattere qualitativo-descrittivo all'interno del bilancio sociale ed altro ancora.

La tradizione del *social audit* anglosassone e scandinavo ha in parte risposto ai limiti intrinseci degli strumenti di revisione contabile proponendo

l'intervento di *famous face, social evaluators, opinion leader*²⁹, panel di esperti, organizzazioni non governative ed agenzie di *rating* che, di volta in volta, sono chiamati ad esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni qualitative e sul rispetto dei postulati di significatività e rilevanza dell'informazione. Si tratta di tecniche scarsamente standardizzabili e decisamente opinabili, ma che talvolta possono raggiungere l'obiettivo di fornire credibilità ai report molto più efficacemente del giudizio espresso da una società di revisione.

Queste considerazioni ci inducono a sostenere che il revisore possa, o meglio debba, richiedere la collaborazione di soggetti esterni i quali - grazie all'esperienza acquisita sul campo in attività di valutazione e revisione etico-sociale - evidenzino gli elementi di maggiore debolezza ed opinabilità del processo rendicontativo.

Riteniamo, altresì, che nell'ambito della pubblica amministrazione, un ruolo determinante debba essere svolto dal già citato «controllo sociale» dei cittadini. Ad essi, in qualità di stakeholder primari dell'informazione esterna, il revisore dovrà chiedere una condivisione del documento per evidenziarne gli elementi di maggiore criticità³⁰. Secondo questo approccio, che potremmo definire di «verifica partecipativa», il revisore si avvale dei *feedback* dei cittadini per attestare la significatività/rilevanza delle informazioni espresse nel bilancio sociale. Al contrario, è del tutto evidente che la valutazione della veridicità e della correttezza dei dati e degli indicatori non può essere demandata ai cittadini, bensì rimarrà di esclusiva pertinenza del revisore contabile.

Ovviamente, nell'impostare tali forme consultive e nel decidere quali azioni concretamente implementare, il revisore e l'amministrazione pubblica rendicontante dovranno valutare attentamente il *trade-off* tra costi e benefici.

La metodologia da utilizzare a tal fine non deve tradursi nell'adozione di tecniche tipiche della revisione contabile di bilancio anche ai servizi di *assurance* su documenti non economico-finanziari come il bilancio sociale; anche se questo modo di procedere è purtroppo consolidato è comunque da considerare non soltanto insufficiente ai fini della raccolta di adeguati ele-

²⁸ Questi ultimi rappresentano una tipologia di test assente negli standard IFAC-IAASB e finalizzati ad accertare che «i valori dichiarati e la conseguente missione, non siano in contrasto con principi etici di comune sentire, con le leggi e le altre fonti normative in cui si so-

stanza il patto sociale dei cittadini e che i valori e la missione non siano palesemente irrealizzabili, in considerazione della natura, delle dimensioni e del contesto in cui l'impresa si trova ad operare». Ibidem, pag. 24.

²⁹ Sui metodi e sulle tecniche di social audit citati si rimanda alla lettura di: Hinna L., *Il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano, (2004), pp. 176 e ss.

³⁰ Esemplificando, il revisore può adottare tecniche di coinvolgimento per la raccolta di *feedback* quali la convocazione di assemblee popolari ripartite per zona, la costituzione di organi di staff composti da rappresentanti dei cittadini, la somministrazione di questionari, l'organizzazione di consultazioni per via telematica.

menti probativi, ma anche contrario alle più recenti raccomandazioni della prassi contabile internazionale.

All'estremo opposto, la tendenza ad affidare servizi di asseverazione di bilanci sociali ad enti o persone fisiche non abilitati per la revisione contabile è quantomeno fuorviante³¹, poiché non si ancora la procedura a standard generalmente accettati e, soprattutto, non è possibile attuare alcuna forma di controllo sul revisore/verificatore da parte di un albo professionale di appartenenza.

La soluzione più raccomandabile appare dunque l'affidamento della procedura ad un revisore contabile abilitato che, su problematiche particolari che esulino dal suo tradizionale bagaglio conoscitivo, si avvarrà della collaborazione di professionisti esterni dotati di specifiche e comprovate competenze, garantendo, al contempo, l'attuazione di forme di verifica partecipativa.

In capo al revisore contabile rimarrà la responsabilità esclusiva per il coordinamento del team interdisciplinare, per la pianificazione del processo di consultazione della cittadinanza, per il contenimento delle opinioni espresse e per la formulazione del giudizio finale all'interno dell'*assurance statement*.

Il bilancio sociale tra marketing e misurazione del valore

Antonio Nisio,

Università di Bari

Maria Michela Spadavecchia,

Università di Bari

Il presente contributo è frutto del lavoro congiunto dei due autori, in particolare Antonio Nisio è autore della premessa e del paragrafo 3; Maria Michela Spadavecchia è autrice dei paragrafi 1 e 2.

Premessa

Per lungo tempo la crescita economica ha rappresentato una necessità imprescindibile nel contesto sociale ed economico, anche a discapito di altri aspetti rilevanti quali l'eticità, la salvaguardia dell'ambiente, la socialità, l'equità, la responsabilità, la qualità della vita.

Attualmente si assiste ad un'inversione di tendenza; affinché le aziende pubbliche e private creino e raccolgano consenso e fiducia, non è più sufficiente creare ricchezza; è necessario rendere conto delle modalità attraverso le quali è creata e distribuita.

Parlare di responsabilità sociale all'interno delle pubbliche amministrazioni è può apparire scontato o, di più, tautologico, in quanto per definizione esse perseguono il fine di incrementare il benessere umano attraverso la creazione di valore sociale.

Tuttavia, è necessario che i policy maker abbiano a loro disposizione e utilizzino correttamente una idonea strumentazione volta a fornire informazioni utili a assumere decisioni funzionali al perseguimento del fine e a verificare i risultati conseguiti. Le riforme normative e gestionali che hanno investito le Amministrazioni Pubbliche, hanno contribuito alla definizione di nuovi assetti istituzionali ed organizzativi il cui corretto funzionamento richiede responsabilità e trasparenza nelle scelte e nei comportamenti. Il diffondersi di processi inclusivi sia nella fase della decisione sia nella fase

³¹ Sul punto si rimanda alla ricerca empirica contenuta in: Deegan C., Cooper B.J., Shelly M., *An investigation of TBL report assurance statements: international evidence*, CPA Australia, Melbourne, 2004.