



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

CONTABILITÀ E RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ DEL SISTEMA DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE E DEGLI ENTI LOCALI

POLICY STATEMENT

NOVEMBRE 2011





A cura della
Commissione “Consulenza ambientale”

Consigliere delegato
Giovanni Gerardo Parente

Presidente
Chiara Mio

Componenti

Gaetano Ambrogio
Paolo Burini
Basilio Aldo D’Ascoli
Francesco Costantini
Uberto Noro
Giuseppe Tagliatela

Guglielmo Antonacci
Clementina Chieffo
Goffredo Del Vecchio
Marisa Leto
Paolo Palombelli
Andrea Venturelli

IRDCEC
Lorenzo Magrassi

Mandato 2008-2012

Area di delega: *Consulenza direzionale e organizzazione aziendale*

Consigliere delegato: *Giovanni Gerardo Parente*

Consigliere co-delegato: *Domenico Piccolo*



SOMMARIO

1	OBIETTIVO DEL DOCUMENTO.....	1
2	RIFERIMENTI E NUOVE TENDENZE	3
2.1	I PROGETTI REALIZZATI A LIVELLO NAZIONALE.....	3
2.2	L'ORIENTAMENTO A LIVELLO EUROPEO: ALCUNE ESPERIENZE	5
3	LE LEVE DEL CAMBIAMENTO	7
3.1	IL PASSAGGIO DALL'ACCOUNTING ALL'ACCOUNTABILITY: IL VALORE E IL BENESSERE	7
3.2	OLTRE GLI STRUMENTI IN USO	10
4	IL RUOLO DEI COMMERCIALISTI "UTILI AL PAESE"	13
5	PROPOSTA LEGISLATIVA	15
	PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E TECNICI.....	17



Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (CNDCEC), organismo nazionale di categoria della professione economico-contabile, associa 143 Consigli degli Ordini territoriali, nei cui albi sono iscritti oltre 113.000 professionisti. Oltre alle funzioni di rappresentanza istituzionale e di consulenza sui progetti di legge relativi alla professione, funzioni svolte in costante collegamento con le istituzioni governative, gli enti regolatori e gli organi rappresentativi del mondo delle imprese, il CNDCEC coordina e promuove l'attività dei Consigli degli Ordini e vigila sul loro regolare funzionamento; fornisce inoltre supporto teorico e pratico agli iscritti per l'esercizio delle attività previste dall'Ordinamento professionale e nelle discipline connesse o complementari a tali attività, funzionali al corretto svolgimento della pratica professionale e nella tutela dell'interesse pubblico.

Missione del CNDCEC è sostenere i professionisti nel seguire un percorso di eccellenza nel pubblico interesse, perseguendo elevati standard qualitativi nell'offerta dei servizi e delle attività erogate, in virtù di conoscenze scientifiche e di competenze specialistiche in ambito economico-finanziario sviluppate attraverso specifici percorsi formativi in un quadro di principi etici e di standard tecnici rigorosi.

Consapevole del proprio ruolo sulle tematiche della consulenza societaria e tributaria, della rendicontazione, della gestione, della revisione e del controllo aziendale, tanto nel settore privato quanto in quello pubblico, e con riferimento sia alle organizzazioni lucrative sia agli enti non profit, il CNDCEC individua nei valori dell'integrità e dell'esperienza i cardini dell'attività professionale; in questa prospettiva ritiene sia proprio compito promuovere presso i professionisti, le imprese e i cittadini, la trasparenza nell'azione e la coerenza nei comportamenti, così da accrescere la legittimazione nei rapporti che intercorrono tra tutti gli operatori del sistema economico e sociale e la loro fiducia nei confronti della professione economico-contabile che rappresenta.



1 OBIETTIVO DEL DOCUMENTO

Scopo del documento è sensibilizzare l'universo degli stakeholder che operano a diretto contatto con la Pubblica amministrazione (cittadini, dirigenti, classe politica, professionisti, ecc.) verso il tema della sostenibilità e della sottostante contabilità pubblica, introducendo un differente approccio alla rilevazione e alla quantificazione del Valore che non si limiti alla mera identificazione di quanto riportato in un "Conto", espressione del valore economico di un fatto aziendale, ma che possa rappresentare, attraverso un complesso sistema di rilevazioni, anche valori ed esternalità intangibili che abbiano inciso positivamente o negativamente sull'insieme delle relazioni sociali e ambientali relative all'intera collettività amministrata.

L'esigenza di un cambio di approccio nella rilevazione del contesto della contabilità pubblica deriva dalla consapevolezza dell'insufficienza di una "rappresentazione per conti" nell'indagine sullo stato di "salute" di un sistema economico, pubblico o privato che sia; è necessario mettere a punto un set di strumenti che consentano di rappresentare la complessità della gestione di un'azienda (ancor più se di natura pubblica) nella sua interezza e che siano, quindi, espressione di un "sistema contabile di sostenibilità". Nel contesto della contabilità pubblica significa superare gli schemi contabili del "Dare" e dell'"Avere", al fine di rappresentare il sistema dei diritti e dei doveri su cui si fonda la civile convivenza di una comunità organizzata¹.

E' nostro convincimento che lavorare sui sistemi di rilevazione e di riclassificazione dei conti non rappresenti più una condizione sufficiente a garantire un sistema di rendicontazione per la collettività. Infatti, la laboriosità dell'elaborazione e la complessità della lettura limitano l'utilità della rendicontazione anche per lo stesso decisore amministrativo, politico o istituzionale.

Pertanto, alla luce delle prime sperimentazioni effettuate e delle applicazioni metodologiche ricorrenti in tema di rendicontazione pubblica, risulta necessario individuare nuovi strumenti che meglio rappresentino gli obiettivi da conseguire a livello di qualità minima di servizio (qualità socio-ambientale) per la collettività.

¹ "Quando si parla del bilancio di uno Stato nazionale, il presupposto che si colloca a monte della ricerca di qualsiasi equilibrio nei conti, va ricercato nell'equilibrio tra i diritti e i doveri che ogni cittadino vanta ed ha nei confronti della comunità cui appartiene. Da questo punto di vista, un elemento centrale, per valutare l'equilibrio sociale tra il dare e l'avere, è rappresentato dal modo in cui un Paese disciplina quelli che sono gli elementi fondanti di ogni moderna democrazia: il lavoro e la solidarietà. Al riguardo il nostro Paese presenta squilibri così profondi la cui permanenza rappresenta un concreto ostacolo anche al raggiungimento di un equilibrio nei conti punti dello Stato". Cfr. Siciliotti C., *Dare e Avere*, Ipsoa Editore, Milano, 2010.



Lo sforzo è dunque quello di immaginare e realizzare non puri sistemi di contabilità e rendicontazione, ma strutture informative complesse e dinamiche, che permettano di rilevare molteplici aspetti del territorio e della collettività amministrata.

Partendo da alcuni principi fondamentali della nostra Costituzione, tra i quali la garanzia dei livelli essenziali di alcuni servizi (non ultimi quelli sanitari e assistenziali), è necessario definire con più accuratezza ed efficacia i livelli minimi di servizio, e ciò anche in relazione alla riforma federale. Tali livelli devono essere uniformi, nell'ambito del nostro Paese come anche a livello internazionale; devono, quindi, garantire le stesse potenzialità, anche se in territori differenti, con gli stessi costi standard di prestazione, tenendo conto dei livelli di efficienza e degli impatti indiretti. Più in particolare, a livello di enti territoriali e di società partecipate, occorre individuare modelli di qualità minima e di rendicontazione comuni.

La contabilità ambientale pubblica, meglio definibile come il sistema contabile dello sviluppo sostenibile (o contabilità di sostenibilità), andrebbe dunque intesa come rilevazione di livelli di qualità minimi di sostenibilità e di standard di costo per prestazioni di servizio rese alla collettività e al territorio, a garanzia sia del presente sia del futuro socio-ambientale di un Paese. La contabilità di sostenibilità, realizzata nella sua duplice possibile funzione di strumento di valutazione preventiva e consuntiva, si concretizza in un quadro di sintesi rappresentato dal bilancio di sostenibilità delle prestazioni e della spesa per livelli minimi di sostenibilità (di servizi socio-ambientali).



2 RIFERIMENTI E NUOVE TENDENZE

2.1 I PROGETTI REALIZZATI A LIVELLO NAZIONALE

Per approfondire il tema della contabilità pubblica di sostenibilità occorre fare riferimento ad alcuni snodi fondamentali del processo di partecipazione civile, informazione aziendale e trasparenza amministrativa, richiesti a livello internazionale e comunitario².

Tra i documenti “storici”, cardini dell’approccio di sviluppo sostenibile e fattori di crescita dell’attenzione verso tale approccio, è opportuno richiamare:

- a. il capitolo 28 dell’Agenda 21: in tale documento sullo sviluppo sostenibile, approvato dall’Onu nel 1992 a Rio de Janeiro, si fa riferimento al fatto che molti dei problemi legati alla sostenibilità possano essere risolti solo a livello locale, nella misura in cui la loro soluzione implichi il cambiamento delle abitudini quotidiane, degli stili di vita e dei modelli di sviluppo delle singole comunità;
- b. il VI Programma d’Azione comunitario: tale documento pone tra gli obiettivi prioritari l’integrazione della dimensione ambientale nei settori economici, da perseguire soprattutto attraverso l’impegno e la maggiore partecipazione dei cittadini alle decisioni riguardanti l’ambiente, in quanto l’efficacia delle politiche di sviluppo sostenibile si ritiene aumenti allorché le stesse politiche siano in grado di integrare chiarezza e trasparenza dei processi decisionali e di indicare obiettivi quantificabili, e allorché sia possibile monitorarne efficientemente i risultati.

Da entrambi i documenti, emerge come lo sviluppo sostenibile sia strettamente associato ai concetti di misurazione, valutazione e calcolo, in relazione sia allo stato dell’ambiente e delle risorse sia agli effetti delle politiche e degli interventi attuati.

² Per le ragioni cui si è per il momento soltanto accennato, ma sulle quali si avrà modo di tornare nei paragrafi seguenti, in questa sede, sebbene rappresenti un’assoluta novità in letteratura, in luogo della locuzione “contabilità ambientale pubblica” si preferisce adottare la locuzione “contabilità pubblica di sostenibilità”; questa, rispetto alla prima, si ritiene definisca meglio, sotto il profilo teorico, i confini nell’ambito dei quali ci s’intende muovere, e aiuti maggiormente, sotto il profilo operativo, a identificare possibili strumenti e soluzioni per rispondere alle criticità e alle problematiche relative ai temi qui trattati.



Le soluzioni dei problemi ambientali sono spesso complesse perché essi investono contemporaneamente il sistema degli habitat, il patrimonio ambientale e le risorse naturali disponibili (e le relative strategie di utilizzazione). Per questo motivo, nessun rilevamento di dati sull'ambiente può avvenire al di fuori del contesto del tessuto sociale ed economico al quale si riferisce. Laddove questa integrazione manchi, è impossibile identificare trend di sostenibilità ed effettuare scelte efficaci e condivisibili.

Le commissioni parlamentari di Camera e Senato, in particolare quella del Senato della Repubblica, si sono occupate del tema della contabilità pubblica di sostenibilità in più occasioni, e con un approccio politico trasversale. Al riguardo è opportuno fare riferimento al primo disegno di legge 11 giugno 2001, n. 188, e ai successivi, di cui l'ultimo è il disegno di legge 28 ottobre 2008, n. 1162.

In questi documenti risulta evidente la volontà di fornire informazioni sia al decisore politico sia alla collettività alla quale lo stesso fa riferimento. I concetti di rendicontazione dell'utilizzo delle risorse (tra le quali anche quelle di carattere socio-ambientale) in un determinato lasso temporale e di verifica degli interventi posti in essere per migliorare la qualità di vita e il benessere della collettività rappresentano i passaggi cruciali di tali documenti, anche con riguardo all'evoluzione in termini di rendicontazione contabile.

Nel corso degli ultimi dieci anni sono cresciute le sperimentazioni a livello nazionale nel campo dell'accounting e della rendicontazione socio-ambientale. Tra le prime possono essere incluse l'Ecobilancio dello Stato, redatto, già nel 2008, dalla Ragioneria Generale dello Stato e l'attività informativa condotta dall'ISTAT, che, da molti anni, si occupa di rilevazioni ambientali mediante l'utilizzo di strumenti che consentono un'integrazione dell'informativa anche a livello Eurostat (Namea, Seriee, Conti satelliti, Epea).

Esistono, inoltre, significative sperimentazioni e applicazioni in tema di rendicontazione ambientale pubblica (tra le quali CLEAR³, Life, Eco Budget, Contare) e diverse linee guida sul bilancio ambientale degli enti locali (tra le quali quelle dell'UPI, dell'ANCI, del Ministero dell'Ambiente e dell'Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale (ISPRA)⁴).

Con riferimento ai concetti di rendicontazione sociale poi, si ricorda l'uso della grandezza "Valore Aggiunto"⁵ e dei relativi prospetti di determinazione⁶ e di distribuzione⁷.

Gli strumenti di rendicontazione ambientale e sociale evidenziano, tuttavia, una serie di limitazioni, prevalentemente riconducibili a una comune derivazione contabile che non consente di realizzare un livello di integrazione tra misurazioni monetarie (contabili) e misurazioni quantitativo-non monetarie e qualitative (ambientali e sociali).

³ Cfr. AA.VV., *Metodo CLEAR. Dalla contabilità alla politica ambientale*, Edizioni Ambiente, Milano, 2003.

⁴ Cfr. AA.VV. "Il Bilancio Ambientale negli Enti Locali. Linee guida. Versione per la sperimentazione", in Manuali e linee guida, 50/2009, Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale (ISPRA), Roma, 2009.

⁵ Sul punto si riportano le due pubblicazioni curate dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale: G.B.S., *La rendicontazione sociale nel settore pubblico (standard di base per il settore pubblico)*, Giuffrè, Milano, 2005, e G.B.S., *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2006.

⁶ Nel "Prospetto di determinazione del Valore Aggiunto" la grandezza oggetto di valorizzazione viene individuata tramite la composizione dei proventi e degli oneri intermedi.

⁷ Nel "Prospetto di Riparto del Valore Aggiunto" la grandezza viene ricomposta quale sommatoria delle remunerazioni percepite dagli stakeholder interni all'azienda e delle liberalità esterne.



In sintesi, nei modelli di rendicontazione ambientale pubblica, si prevede l'utilizzo del sistema dei "Conti fisici" e quello dei "Conti monetari", intendendo per:

- Conti fisici, quelli relativi al monitoraggio delle emissioni atmosferiche e al consumo di materiali⁸;
- Conti monetari, quelli relativi alla spesa destinata dall'azienda pubblica alla tutela ambientale.

Questi ultimi, in particolare, hanno una derivazione puramente contabile, poiché vengono determinati attraverso una rielaborazione dei dati di bilancio (preventivo e/o consuntivo) dell'azienda pubblica; tale processo di rielaborazione rappresenta l'unico collegamento unidirezionale tra i due modelli di rendicontazione. Non si ravvisa, pertanto, un processo parallelo e inverso nel quale i risultati del bilancio tradizionale possano, in via diretta, essere condizionati positivamente, nel caso di ecoefficienza, o negativamente, nel caso di eco-inefficienza, dalle performance rilevate dalla rendicontazione ambientale.

Analoghe considerazioni valgono per il Valore aggiunto, il cui prospetto di determinazione mette in evidenza la contrapposizione articolata dei componenti positivi e negativi della gestione di esercizio provenienti direttamente dal sistema di contabilità economico-patrimoniale dell'azienda.

Ne deriva che la comune derivazione contabile delle due grandezze, Conti monetari e Valore aggiunto, determinate attraverso una rielaborazione dei dati di bilancio (preventivo e/o consuntivo) grazie all'utilizzo di adeguati sistemi di raccordo, non consente, successivamente, di riallocare nel bilancio tradizionale dell'azienda pubblica le performance ambientali e sociali rilevate in precedenza.

2.2 L'ORIENTAMENTO A LIVELLO EUROPEO: ALCUNE ESPERIENZE

A livello europeo è in fase finale l'approvazione della proposta legislativa della Commissione Europea di adozione di indicatori di misurazione del benessere e della qualità della vita da includere nei rendiconti contabili nazionali, indicatori che possano rappresentare non solo dinamiche economiche ma anche valori socio-ambientali. La Commissione, infatti, ha avanzato una proposta di regolamento sui valori economico-ambientali dell'Europa e su un quadro di rendicontazione che stabilisca il collegamento tra le attività economiche e le pressioni ambientali.

Il draft della Commissione Europea, "Data Collection Handbook on Environmental Goods and Services Sector", del 25 marzo 2009⁹ costituisce un ulteriore documento di sensibilizzazione sui temi sopra citati.

⁸ Con riguardo a tale tipologia di indicatori, il set più diffuso è quello degli European Common Indicators (ECI), costituito da 10 indicatori e avente l'obiettivo di misurare in modo sintetico non uno specifico fenomeno bensì l'orientamento alla sostenibilità della comunità locale.



Nel dicembre 2010 Francia e Germania hanno presentato una relazione congiunta su nuovi indicatori dal titolo “Monitoring economic performance, quality of life and sustainability”, puntando alla necessità di includere gli aspetti non materiali del benessere, tra i quali la salute, i risultati educativi, le attività del mercato del lavoro, gli aspetti ambientali.

Nel gennaio 2011, in Germania, il Bundestag ha istituito una Commissione parlamentare su “Progresso, prosperità e qualità della vita”; nell’ottica di individuare specifici “indicatori di prosperità” tale Commissione ha tra i propri obiettivi di lavoro l’identificazione e l’esame dei fattori che nei prossimi anni possano influenzare la qualità della vita e il benessere sociale.

Nel Regno Unito, il Dipartimento sugli affari ambientali, alimentari e rurali (DEFRA) ha pubblicato il 13 aprile 2011 un’indagine sul “Public attitude survey” che presenta statistiche aggiornate sul livello di soddisfazione della vita; in sintesi, tale indagine è finalizzata all’individuazione di indicatori che misurino il benessere della vita da associare ad altri indicatori economici tra i quali il PIL.

Le esperienze maturate nel contesto europeo non sono risultate però sufficienti a modificare, nel nostro Paese, l’approccio culturale all’informazione e alla rendicontazione di sostenibilità nei bilanci previsionali e nei conti consuntivi della P.A. e tale circostanza rappresenta un limite all’indirizzo e alle scelte di politica economica nazionale ed europea.

⁹ Il documento pubblicato dall’Eurostat il 25 marzo 2009 rappresenta l’ultima tappa del percorso di implementazione del nuovo approccio comunitario alle tematiche della protezione ambientale e dello sviluppo sostenibile, approccio emerso negli anni Novanta e rafforzatosi a partire dai Consigli Europei di Lisbona (marzo 2000) e di Göteborg (giugno 2001). L’obiettivo del manuale Eurostat è dunque quello di fornire indicazioni di carattere operativo finalizzate all’implementazione, a livello nazionale, di sistemi di rilevazione statistica coerenti che consentano, tramite l’ottenimento di dati omogenei e comparabili, di indagare le caratteristiche e l’andamento economico del settore dei beni e servizi ambientali.



3 LE LEVE DEL CAMBIAMENTO

Se il Paese non cresce è anche perché lo si guarda sempre con gli stessi occhi, come quelli di un genitore che non voglia vedere adulti i propri figli. Per superare tale stallo occorre, quindi, compiere uno sforzo notevole per acquisire un distacco tale da consentirci di giungere a una piena consapevolezza dell'impossibilità di rappresentare, solo e sempre con gli stessi strumenti (concettuali e operativi), un sistema di relazioni economiche, sociali e ambientali oramai sostanzialmente mutato anche rispetto a un passato piuttosto recente.

Il CNDCEC propone un modello per superare l'attuale frammentazione dei flussi informativi presenti nei tradizionali modelli di rendicontazione in uso (economico-finanziario, sociale e ambientale); tale modello dovrà consentire la rappresentazione e la valorizzazione delle informazioni gestionali rilevanti, giungendo a integrare anche le performance di sostenibilità, utilizzando nuovi linguaggi e nuove regole.

3.1 IL PASSAGGIO DALL'ACCOUNTING ALL'ACCOUNTABILITY: IL VALORE E IL BENESSERE

Il passaggio evolutivo-sociale dallo stato di diritto (hobbesiano) allo stato del benessere (*welfare state*, nelle sue varie declinazioni *lib-lab*) nei principali Paesi industrializzati ha comportato, agli inizi degli anni '70, la transizione dal modello di *government*, fondato sul principio di legalità e sulla ripartizione gerarchica dei poteri e delle competenze, a un modello di *governance*, basato sul principio di sussidiarietà e sulla flessibilità dei compiti e degli obiettivi, introducendo un nuovo soggetto cui rapportarsi: l'utente-cittadino.

A supporto di tale passaggio, la teoria economica aziendalista ha coniugato una nuova filosofia manageriale denominata New Public Management.



La New Public Management ha avviato¹⁰ un processo di riforma della P.A. finalizzato a incrementarne le prestazioni in termini di efficienza, efficacia ed economicità e a trasferire nel settore pubblico le logiche di gestione tipiche del settore privato.

Anche in Italia, naturalmente, il settore pubblico ha dovuto fronteggiare la crescente complessità dei bisogni e la scarsità delle risorse finanziarie, cercando un diverso approccio manageriale alla gestione degli enti che cercasse di coniugare le nuove istanze dell'agire politico (in cerca di legittimazione e consenso crescenti¹¹) con la conseguente nuova legislazione (improntata alla maggiore trasparenza e affidabilità e al controllo della gestione¹²) da approntare per rispondere a quelle istanze.

Il nuovo paradigma gestionale ha comportato un necessario aggiornamento dapprima dei sistemi contabili e, a seguire, degli strumenti manageriali operativi che consentissero una migliore misurazione e valutazione della stessa gestione; a completamento di tali innovazioni si affiancava anche una maggiore attenzione verso i sistemi di controllo dell'organizzazione e delle informazioni.

Relativamente ai sistemi contabili, ogni Paese ha dovuto quindi valutare se passare dai tradizionali sistemi informativi contabili di natura quasi esclusivamente valoriale, basati sulla contabilità finanziaria (cash basis accounting), a una contabilità economico-patrimoniale (accrual basis accounting), o utilizzare i due sistemi in modo alternativo, a seconda dell'ente pubblico da gestire¹³.

Per il passo successivo, che riguardava gli strumenti manageriali e i metodi di valutazione e misurazione della gestione, la dottrina ha attinto a piene mani da quelli in uso nel controllo strategico delle aziende private, iniziando a fornire al cittadino-utente le prime informazioni attraverso una rendicontazione, anche se solitamente occasionale e unidirezionale¹⁴.

Il funzionamento della pubblica amministrazione passa quindi da una gestione "per norme e per procedure" a una gestione "per obiettivi" tipica del modello aziendalistico.

Tali passaggi non erano però considerati sufficienti a garantire pienamente gli elementi essenziali ai fini dell'attuazione dei nuovi modelli di governance, che dovevano (e devono) seguire il crescente livello di aziendalizzazione degli enti pubblici e di coinvolgimento del cittadino/utente.

Nel corso degli anni '90, pertanto, viene compiuto un ulteriore sforzo teorico che prende il nome di Public Governance: questa nuova teoria criticava l'approccio New Public Management, in quanto applicato con modalità eccessivamente aziendalistiche trascurava, invece, l'estrema varietà degli altri fattori sociali che ogni singolo Paese deve affrontare e cercare di governare (globalizzazione, internazionalizzazione, emigrazione, cooperazione allo sviluppo, spesa per il welfare, salvaguardia

¹⁰ E' stato probabilmente verso il finire dagli anni '70 che in Gran Bretagna, col governo Thatcher, si è avuta un'applicazione pratica di tale teoria, poi ripresa in altri Paesi di area anglosassone.

¹¹ In tal senso – ancorché in ritardo rispetto agli altri Paesi – sono stati apripista in Italia la l. 81/1993, con l'elezione diretta dei sindaci e dei presidenti di Provincia, e il TUEL 267/2000.

¹² Si vedano la l. 142/1990, il d.lgs. 29/1993, la l. 94/1997, il d.lgs. 286/1999, fino al recentissimo d.l. 138/2011 (Manovra di Ferragosto), che prevede l'introduzione del collegio dei revisori dei conti nelle Regioni e lo sganciamento della nomina dei componenti del collegio dei revisori dei Comuni e delle Regioni dalla nomina degli organi di governo.

¹³ In Italia la riforma dei sistemi contabili è stata avviata a livello centrale con la l. 94/1997, cui è seguita quella sulla contabilità degli enti locali, delle aziende sanitarie, delle Regioni, delle istituzioni scolastiche, degli enti pubblici non economici e delle Camere di commercio.

¹⁴ Si ricordano qui la nascita delle teorie e delle esperienze su *Planning, Programming, and Budgeting System*, *Zero Base Budgeting*, *Programme-evaluation*, *Analisi costi-benefici*, *Balance scorecard*, ecc.



dell'ambiente, sviluppo tecnologico, ecc.). Per i fautori della Public Governance, è da tali esigenze che deve partire la funzione della P.A., attivando e gestendo i processi di interazione tra i molteplici attori sociali, seguendo il consenso e puntando alla reciproca condivisione delle problematiche.

A livello politico-sociologico ci s'indirizza verso il passaggio dallo stato del benessere (spesso indirizzato a soggetti normativamente ben individuati) allo stato societario e relazionale¹⁵, definendo ancor meglio i principi di governance e di accountability, concetti tra loro strettamente interconnessi e ripresi anche dal Comitato Public Governance (già PUMA) dell'OCSE¹⁶ e dal Libro Bianco sulla Governance Europea della Commissione Europea¹⁷, e identificando quali condizioni essenziali della "good governance", tra gli altri, i principi di accountability, trasparenza, inclusione, efficacia e coerenza.

Invero, il concetto di accountability viene usato con una pluralità di accezioni e con diversi significati, che comunque si basano su una definizione minima comune: l'accountability è costituita da quell'insieme di azioni che svolgono la funzione sociale di "rendere conto" da parte di un soggetto a un altro soggetto.

Superando quindi l'accezione di accountability legata principalmente alla contabilizzazione (accounting), si è poi passati da un approccio di accountability "tradizionale" unidirezionale (come quello inerente alla New Public Management) a un'accountability evoluta, interrelazionale e partecipativa, che coinvolge i vari attori delle nuove sfide sociali e risulta più coerente con il nuovo paradigma della Public Governance.

Nel documento del PUMA, si definisce come Accountability "la capacità della P.A. di verificare, attraverso meccanismi di rendicontazione e di feedback, la coerenza delle sue azioni e decisioni con obiettivi predefiniti e condivisi¹⁸".

In Italia, il Dipartimento della Funzione Pubblica parte dall'accountability tradizionale per poi ampliarne la definizione, potendo questa "differire tra un Paese e l'altro, in relazione alle differenti tradizioni amministrative. Nell'accountability possono confluire il concetto sia di responsabilità di amministratori e funzionari che utilizzano risorse finanziarie pubbliche, sia di rendicontabilità (nel senso della dimostrabilità e documentabilità) nell'utilizzo di danaro pubblico, sotto il profilo non solo della regolarità e affidabilità dei conti, ma anche della più impegnativa verifica dell'efficienza e dell'efficacia delle gestioni. Accanto alle differenze tra i diversi ordinamenti nazionali, rileva anche una comunanza di esigenze, tra le quali l'esigenza di perfezionare la transizione da una accountability, basata sulle sole verifiche di conformità (compliance-based accountability), ad una fondata sulle verifiche e valutazioni delle performances (performance-based accountability) o dei risultati dell'azione amministrativa"¹⁹.

¹⁵ Si veda l'opera di Pierpaolo Donati, considerato il fondatore della sociologia relazionale. Lo Stato Sociale Relazionale o Societario viene descritto come un sistema politico-amministrativo che governa una società composta da una rete di soggetti sociali che perseguono il bene comune, inteso come creazione di beni relazionali, Stato Sociale che ha come obiettivo il riconoscimento di una cittadinanza complessa, riconoscendo, oltre i diritti civili, politici ed economici, anche i diritti umani e sociali.

¹⁶ Cfr. PUMA/OECD, "Strategy for OECD statement on governance", 2001, disponibile sul sito [web:www.oecd.org/gov](http://www.oecd.org/gov).

¹⁷ Cfr. Commissione della Comunità Europee, "La Governance Europea. Un Libro Bianco", Bruxelles, 2001.

¹⁸ Si veda anche FORMEZ, "Quaderno 40. La riforma delle P.A. e i nuovi profili di governance e accountability", Roma, 2005.

¹⁹ Ibidem.



Nell'ottica dello stato relazionale e societario, un'accountability evoluta è quindi fra i principali elementi che dovrebbero consentire una *governance* ottimale che punti al reciproco arricchimento dei diversi attori (istituzioni, P.A., aziende, organizzazioni, cittadini, ecc.), tutti soggetti liberi e responsabili, dalla quale emergano politiche sociali che diventino "funzioni della società", politiche gestite da quella pluralità di attori relazionati fra loro e basate, oltre che sulla libertà e sull'uguaglianza, anche sulla sussidiarietà e solidarietà allargate: in definitiva – a livello politico – un passaggio dal *welfare state* alla *welfare society*.

3.2 OLTRE GLI STRUMENTI IN USO

La misurazione e la valutazione dei risultati dell'azione del sistema delle amministrazioni pubbliche, a livello complessivo, e delle singole aziende e amministrazioni pubbliche rappresentano temi di interesse prioritario per i responsabili decisionali, a livello politico e tecnico-direzionale, nonché prioritari argomenti di ricerca per gli studiosi e per i ricercatori interessati al settore pubblico.

Negli ultimi anni, il tema della valutazione delle performance del sistema di amministrazioni pubbliche ha progressivamente interessato non soltanto gli stakeholder interni alle aziende pubbliche, ma anche e soprattutto gli stakeholder esterni: dalle imprese private, con cui le stesse amministrazioni pubbliche intrattengono una molteplicità di relazioni riconducibili al filone di ricerca delle *business government relationships*, alle rappresentanze degli utenti e dei cittadini, dalle organizzazioni politiche e sindacali alle organizzazioni appartenenti al Terzo settore, anch'esse erogatrici di servizi alle amministrazioni pubbliche, sempre più interessate all'attivazione di modalità di partenariato.

Inoltre, sui temi della misurazione e della valutazione dei risultati, gli economisti aziendali si devono sempre più confrontare con studiosi e ricercatori che sposano altri approcci e indagano altri filoni disciplinari, quali gli economisti pubblici, interessati a canalizzare e comprendere le dinamiche sottostanti alle performance macro e microeconomiche del settore pubblico, i sociologi, i giuristi e, soprattutto, i politologi e gli studiosi di scienza dell'amministrazione, che approfondiscono il tema della valutazione delle politiche pubbliche (*policy implementation* e *policy evaluation*). E proprio sulla valutazione delle politiche pubbliche si è riscontrata negli ultimi anni un'interessante convergenza, nel contesto italiano, tra economisti aziendali, politologi e amministrativisti.



Nel passaggio da un modello di New Public Management a un modello di Public Governance, in cui la tradizionale impostazione del modello delle “3E” (efficienza, efficacia ed economicità) ridefinita in termini di equità, qualità e competitività, viene considerata – nella prospettiva OCSE – come strumento per la salvaguardia dei principi di trasparenza, inclusione, coerenza e condivisione, si assiste al definitivo consolidamento di una prospettiva multidimensionale per la valutazione delle performance delle amministrazioni pubbliche. In altri termini, il trasferimento da un modello di government²⁰ – incentrato sull’attivazione e sull’indirizzo dei diversi attori del sistema socio-economico attraverso varie leve di manovra, che vanno dalla spesa pubblica agli interventi normativi e alla programmazione socio-economica – a un modello di governance²¹ – inteso come insieme attività e strumenti propri dell’amministrazione pubblica all’interno di un sistema sociale e politico volti a orientare e coordinare risorse e interventi realizzati dai diversi attori presenti all’interno dello stesso – implica l’introduzione di una logica multidimensionale nella valutazione delle performance delle amministrazioni pubbliche; ad efficacia, efficienza ed economicità si sommano dimensioni ulteriori, quali:

- l’equità, particolarmente rilevante nei confronti dei gruppi di utenti e degli stakeholder esterni che dispongono di scarse disponibilità finanziarie;
- la trasparenza dell’azione pubblica;
- il rispetto dell’etica;
- il miglioramento della qualità e della sostenibilità (intesa in termini economici, sociali e ambientali) delle diverse politiche di intervento messe in atto dalle amministrazioni pubbliche;
- l’accountability, ovvero la capacità di “render conto” rispetto ai diversi portatori e gruppi di interesse, interni ed esterni alle amministrazioni pubbliche.

In un tale scenario è evidente che l’individuazione e la conseguente determinazione di un modello che racchiuda al suo interno tutte le dimensioni impone una profonda riflessione sul concetto di valore e su come lo stesso sia in grado di ricomprendere una parte o la totalità delle *performance* associate alla gestione della pubblica amministrazione.

L’esigenza di riflessioni più ampie e articolate sulla nozione di valore richiede il superamento di una visione contabile per giungere a collegare politiche, progetti, interventi e azioni dell’operatore pubblico al contesto sociale, istituzionale ed economico di riferimento.

Proprio in questa prospettiva entrano in gioco il concetto di “*social capital*” e le connesse relazioni che sussistono tra lo stesso e gli stakeholder, ambiti di studio che dottrina e operatori non hanno mancato di indagare, fino a giungere ad una classificazione di risorse e relazioni che distingue, tra le

²⁰ L’attività di government richiede alle diverse amministrazioni pubbliche lo sviluppo di attività manageriali quali la pianificazione, la programmazione, il budgeting e il controllo di gestione, e prevede che tramite tali attività si realizzi una funzione di regolazione e di indirizzo nei confronti degli altri attori, anche con riguardo alla gestione delle risorse finanziarie.

²¹ L’attività di governance presuppone un ruolo di promozione e coordinamento dell’amministrazione pubblica in cui le performance del sistema sociale ed economico siano il risultato delle interazioni tra la pluralità di attori presenti.



varie categorie di capitale, il “capitale umano”, il “capitale intellettuale”, il “capitale naturale” e il “capitale sociale”²².

²² Nel *discussion paper* “Towards integrated reporting. Communicating Value in the 21st Century”, pubblicato nel settembre 2011, allo scopo di aiutare i lettori nel comprendere i concetti e il ragionamento scientifico condotto nel documento, e senza alcuna pretesa di univocità descrittiva, interpretativa e classificatoria relativa al capitale (le cui tipologie, uso, rilevanza e impatto possono variare notevolmente in ragione delle singole differenti organizzazioni), l’International Integrated Reporting Committee (IIRC), classifica a scopi scientifici, appunto, risorse e relazioni (il capitale) nelle seguenti categorie:

“

- Financial capital: The pool of funds that is available to the organization for use in the production of goods or the provision of services, and obtained through financing, such as debt, equity or grants, or generated through operations or investments;
- Manufactured capital: Manufactured physical objects (as distinct from natural physical objects) that are available to the organization for use in the production of goods or the provision of services, including buildings, equipment, and infrastructure (such as roads, ports, bridges and waste and water treatment plants);
- Human capital: People’s skills and experience, and their motivations to innovate, including their alignment with and support of the organization’s governance framework and ethical values such as its recognition of human rights, ability to understand and implement an organization’s strategies, and loyalties and motivations for improving processes, goods and services, including their ability to lead and to collaborate;
- Intellectual capital: Intangibles that provide competitive advantage, including intellectual property, such as patents, copyrights, software and organizational systems, procedures and protocols, and the intangibles that are associated with the brand and reputation that an organization has developed;
- Natural capital: Natural capital is an input to the production of goods or the provision of services. An organization’s activities also impact, positively or negatively, on natural capital. It includes water, land, minerals and forests, and biodiversity and eco-system health;
- Social capital: The institutions and relationships established within and between each community, group of stakeholders and other networks to enhance individual and collective well-being. Social capital includes common values and behaviours, key relationships, and the trust and loyalty that an organization has developed and strives to build and protect with customers, suppliers and business partners, and an organization’s social licence to operate.”.



4 IL RUOLO DEI COMMERCIALISTI “UTILI AL PAESE”

I professionisti economico-contabili svolgono diverse funzioni e attività nel contesto delle Pubbliche amministrazioni, degli enti locali e del settore pubblico.

Negli enti locali e nelle società i professionisti svolgono attività di revisione legale. Alle responsabilità connesse a tali incarichi si aggiungono le responsabilità legate alla gestione amministrativa che i professionisti svolgono ordinariamente in ragione delle trasversali competenze proprie del percorso formativo e delle caratteristiche di una professione il cui oggetto spazia dalle discipline giuridiche a quelle economiche, da quelle amministrative a quelle contabili, da quelle gestionali a quelle consulenziali.

In altri termini, le peculiarità della professione rendono il professionista un osservatore e un attore privilegiato nell'evoluzione dei processi rivolti all'introduzione e all'adozione della sostenibilità e della contabilità di sostenibilità nelle Pubbliche amministrazioni e nel settore pubblico in generale.

La natura dell'attività dei professionisti contabili è infatti tale da sviluppare nel professionista la capacità di vedere oltre la singola realtà aziendale, di recepire le sollecitazioni di molti settori del sistema economico-produttivo e di percepire le esigenze e le richieste provenienti sia dalla domanda sia dall'offerta. Nello svolgimento dell'attività professionale questi è coinvolto nella tutela dell'interesse pubblico nell'ambito di diverse attribuzioni operative, cui segue la necessità di un continuo aggiornamento sulla normativa economico-ambientale nei vari fronti professionali e l'esigenza di svolgere funzioni di intermediazione rispetto a molteplici interlocutori economici, produttivi e sociali.

Il reporting rappresenta un'attività cruciale dei professionisti contabili e la sostenibilità costituisce un'opportunità colta da tempo, un approfondimento avviato con consapevolezza tecnico-scientifica sempre più permeante nell'ottica di fornire un servizio affidabile, completo e trasparente nel supporto al settore produttivo. Le competenze in ambito ambientale completano quelle maturate nel reporting, le affinano e le rendono più adeguate a soddisfare le richieste informative provenienti dalla società civile.

La pratica nel continuo utilizzo delle conoscenze di reporting e di sostenibilità economica e ambientale è sviluppata dal professionista nel suo operare congiuntamente in funzioni e in ambiti separati, se riferiti alle definizioni tradizionali del linguaggio economico, ma interrelati o complementari, se riferiti ai percorsi formativi professionali, nel momento in cui tali attività e funzioni siano esercitate nel contesto trasversale dell'economia della sostenibilità sociale, ambientale e produttiva.

Nella seguente tabella sono indicati alcuni ambiti socio-ambientali che possono o devono essere approfonditi nel corso dello svolgimento di singole, fondamentali funzioni/attribuzioni professionali.



La tabella evidenzia l'alta probabilità di sviluppo di competenze alla base della contabilità socio-ambientale pubblica tramite l'interrelazione tra esercizio della professione e tematiche socio-ambientali sensibili.

	Regolamentazione ambientale	Normativa sulla sicurezza	Sostenibilità produttiva	Sostenibilità socio ambientale
Collegio Sindacale	X	X		X
Revisore legale	X	X		
Consulente aziendale	X	X	X	X
Componente Nuclei di valutazione	X	X	X	X
Valutazione aziendale			X	
Componente organi amministrativi			X	X
Dirigente pubblico	X	X		
Attività accademica	X		X	X
Controllo strategico	X	X	X	X
Controllo di gestione	X	X	X	X
Funzioni amministrative	X	X	X	X
Asseverazione				X



5 PROPOSTA LEGISLATIVA

La proposta legislativa costituisce un altro importante tassello per poter giungere alla modifica del sistema della contabilità e della rendicontazione di sostenibilità della P.A. (Stato, Regioni, enti locali, ecc.).

Tutte le proposte legislative del nostro Parlamento in tema di contabilità di sostenibilità, formalmente limitate, peraltro, all'ambito della contabilità ambientale, non includono ancora gli elementi necessari all'innovazione del processo di rilevazione e di rappresentazione del complesso sistema della contabilità per la sostenibilità e, quindi, necessitano di un'impostazione diversa e più attuale.

Dall'analisi delle proposte di legge presentate in Parlamento emerge la diffusa consapevolezza, da parte delle diverse fazioni politiche, della necessità di un urgente adeguamento degli strumenti della programmazione statale, regionale e locale, al fine di consentire, mediante l'introduzione di un sistema di contabilità ambientale (che, come si è illustrato, va più propriamente ricondotta, anzi, ripensata, nell'ambito di uno scenario più complesso di una contabilità di sostenibilità) l'effettiva ponderazione delle problematiche ambientali nell'ambito dei processi di decisione politica e amministrativa.

Tuttavia, l'impostazione comune ai disegni di legge nazionali presenta i caratteri dell'approccio "tradizionale" alle tematiche della protezione ambientale e dello sviluppo sostenibile, in quanto l'introduzione, in quelle sedi, del sistema di contabilità ambientale (peraltro, appunto, ormai già teoricamente e praticamente desueto) è esplicitamente finalizzato, da un lato, all'analisi del rapporto tra fenomeni ambientali e fenomeni economici e sociali mediante il monitoraggio delle pressioni antropiche sull'ambiente, dall'altro, all'esplicitazione dei "costi occulti" ambientali, ossia delle spese sopportate dalla comunità per le attività di prevenzione, controllo e ripristino, nonché i costi relativi al danno ambientale non riparato.

Oltre ad alcune specifiche competenze che sono giuridicamente riconosciute ai dottori commercialisti e agli esperti contabili in tema ambientale dall'art. 1, co. 3, lett. o) e p), del d.lgs. 139/2005, non si è finora considerata la professione economico-contabile come risorsa davvero rilevante ai fini della realizzazione di quel necessario cambiamento nell'approccio alla contabilità di sostenibilità nella P.A. e non si è valorizzato il contributo che proprio i professionisti potrebbero fornire in tale prospettiva; essi rappresentano infatti un anello di congiunzione tra i sistemi economico-produttivo e sociale in un quadro di riferimento operativo in cui emerge sempre più l'esigenza di contemperare con eccezionale responsabilità diversi diritti costituzionalmente garantiti (tra i quali la tutela della salute e del patrimonio ambientale e la libertà di iniziativa economica) nel perseguimento di un interesse pubblico ancora più generale rappresentato dal miglioramento della qualità della vita sociale.



Per muovere il sistema dalla contabilità all'accountability, appunto, il CNDCEC si propone quindi quale attore e strumento per promuovere e realizzare la formulazione di una proposta legislativa nuova o integrativa della normativa in vigore, che si fondi sulla razionalizzazione dei criteri contabili di classificazione dei livelli minimi delle spese socio-ambientali, anche ai fini di uno sviluppo del Patto di Stabilità e della sua rappresentazione nei bilanci previsionali e nei conti consuntivi, nel quadro di un migliore utilizzo dei fondi comunitari per gli investimenti ambientali, materiali e immateriali.



PRINCIPALI RIFERIMENTI NORMATIVI E TECNICI

RIFERIMENTI NORMATIVI

Disegno di legge 28 ottobre 2008, n. 1162, “Norme in materia di contabilità ambientale nella pubblica amministrazione”

Decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, “Costituzione dell’Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell’articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34”.

Disegno di legge 11 giugno 2001, n. 188, “Legge quadro in materia di contabilità ambientale dello Stato, delle regioni e degli enti locali”.

Legge 3 aprile 1997, n. 94, “Modifiche alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni e integrazioni, recante norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio. Delega al Governo per l'individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato”.

RIFERIMENTI TECNICI

International Integrated Reporting Committee (IIRC), “Towards integrated reporting. Communicating Value in the 21st Century”, Discussion Paper, 12 settembre 2011.

Department for Environment, Food and Rural Affairs (DEFRA) “Public attitude survey”, Statistical-Release, Survey Questionnaire 2011 e PDF data tables final, 13 aprile 2011.

Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung e Conseil d’Analyse Économique, “Monitoring economic performance, quality of life and sustainability”, Joint Report as requested by the Franco-German Ministerial Council, dicembre 2010.

European Commission, EUROSTAT, Working Group “Environmental Expenditure Statistics”, Joint Eurostat/EFTA group, “Data Collection Handbook on Environmental Goods and Services Sector”, Final Draft, 25 marzo 2009.

AA.VV. “Il Bilancio Ambientale negli Enti Locali. Linee guida. Versione per la sperimentazione”, in Manuali e linee guida, 50/2009, Istituto Superiore per la Protezione e la Ricerca Ambientale (ISPRA), Roma, 2009.

Gruppo di studio per il Bilancio Sociale, *Lo standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella Pubblica Amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2006.

FORMEZ, “Quaderno 40. Nuovi profili di accountability nelle P.A. Teoria e strumenti”, novembre 2005.

Gruppo di studio per il Bilancio Sociale, *La rendicontazione sociale nel settore pubblico (standard di base per il settore pubblico)*, Giuffrè, Milano, 2005.

AA.VV., *Metodo CLEAR. Dalla contabilità alla politica ambientale*, Edizioni Ambiente, Milano, 2003.

Commissione della Comunità Europea, “La Governance Europea. Un Libro Bianco”, Bruxelles, 5 agosto 2001.

OECD-PUMA, “Strategy for OECD statement on governance”, 2001, disponibile sul sito web: www.oecd.org/gov.

*** *** ***