

NUOVE FRONTIERE DEL REPORTING AZIENDALE

**La comunicazione
agli *stakeholders*
tra vincoli normativi
e attese informative**

**a cura di
Silvano Corbella
Luciano Marchi
Francesca Rossignoli**



Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Collana di Ragioneria ed Economia Aziendale – Open Access

Collana della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia Aziendale (SIDREA)

Direzione: Stefano Marasca (Università Politecnica delle Marche)

Comitato Scientifico: Stefano Adamo (Università del Salento); Luca Bartocci (Università di Perugia); Adele Caldarelli (Università di Napoli Federico II); Bettina Campedelli (Università di Verona); Nicola Castellano (Università di Pisa); Vittorio Dell'Atti (Università di Bari); Francesco De Luca (Università di Chieti-Pescara); Anna Maria Fellegara (Università Cattolica – Piacenza); Raffaele Fiorentino (Università di Napoli Parthenope); Francesco Giunta (Università di Firenze); Alberto Incollingo (Università della Campania); Giovanni Liberatore (Università di Firenze); Andrea Lionzo (Università Cattolica – Milano); Rosa Lombardi (Università di Roma La Sapienza); Luciano Marchi (Università di Pisa); Riccardo Mussari (Università di Siena); Paola Paoloni (Università di Roma La Sapienza).

SIDREA è l'associazione scientifica dei docenti di Ragioneria e di Economia aziendale inquadrati nel settore scientifico-disciplinare SECS-P/07. L'associazione è stata costituita nel 2005 allo scopo di promuovere lo sviluppo della base scientifica, della cultura economico-aziendale e dei principi di buon governo delle aziende di ogni tipo: dalle imprese alle aziende non-profit; dalle aziende private alle amministrazioni pubbliche; dalle piccole e medie imprese alle grandi imprese; dalle aziende familiari alle reti d'impresa.

La Collana pubblica studi e ricerche realizzati nell'ambito dei Gruppi di Studio SIDREA sulle tematiche di rilevante interesse teorico e applicativo nell'area della Ragioneria e dell'Economia Aziendale. L'obiettivo è quello di sviluppare sia modelli teorici sia applicazioni, in rapporto alle teorie economico-aziendali ed alla prassi delle aziende e della professione, sulle specifiche tematiche di riferimento dei gruppi di studio:

- Bilancio e principi contabili;
- Comunicazione non finanziaria;
- Governance e Controlli interni;
- Linee guida per il Controllo di gestione;
- Contabilità pubblica;
- Valutazione d'azienda;
- Diagnosi precoce della crisi d'impresa;
- Capitale intellettuale, Smart Technologies e Digitalizzazione;
- Studi di Genere.



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più:

http://www.francoangeli.it/come_publicare/publicare_19.asp

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.

NUOVE FRONTIERE DEL REPORTING AZIENDALE

**La comunicazione
agli *stakeholders*
tra vincoli normativi
e attese informative**

**a cura di
Silvano Corbella
Luciano Marchi
Francesca Rossignoli**



Società Italiana di Ragioneria
e di Economia Aziendale

FrancoAngeli
OPEN  ACCESS

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore ed è pubblicata in versione digitale con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia* (CC-BY-NC-ND 3.0 IT)

L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

Copyright © 2018 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy. ISBN 9788891786876

INDICE

AZIENDE PUBBLICHE E NON PROFIT

1. Integrated reporting e informativa extra-contabile nelle aziende pubbliche e private: differenze o convergenze? , di <i>Francesco Badia, Grazia Dicuonzo, Andrea Perrone e Vittorio Dell'Atti</i>	pag. 13
2. Popular financial reporting, a new information tool for social cooperatives , by <i>Paolo Pietro Biancone, Silvana Secinaro, Valerio Brescia and Daniel Iannaci</i>	» 35
3. Il ciclo della sostenibilità dalla programmazione al reporting. Proposta di un modello di sustainability management per gli enti locali , di <i>Elio Borgonovi, Fabio De Matteis e Daniela Preite</i>	» 71
4. Financial e performance disclosure nelle fondazioni di comunità , di <i>Bettina Campedelli, Chiara Leardini, Gina Rossi e Andrea Beretta Zanoni</i>	» 101
5. Potenzialità e limiti delle comunità di pratica in sanità: un caso studio , di <i>Cristiana Cattaneo, Silvana Signori e Elisabetta Acerbis</i>	» 122
6. Could hospital recovery plan improve information for stakeholders? , by <i>Marianna Mauro, Giorgia Rotundo and Monica Giancotti</i>	» 155
7. Il reporting per segmenti nel controllo di gestione. Un'esperienza nel settore delle autolinee di trasporto pubblico , di <i>Domenico Nicolò</i>	» 175
8. Ruolo e rappresentazione del fondo di dotazione nelle aziende non profit , di <i>Luigi Puddu, Christian Rainero, Alessandro Migliavacca e Riccardo Coda</i>	» 196

9. La rendicontazione sociale come strumento di public school accountability. Un'analisi empirica del contesto scolastico italiano , di <i>Domenico Raucci e Stefano Agostinone</i>	pag. 209
10. Riflessioni critiche sull'evoluzione manageriale del sistema di Reporting previsionale delle Università , di <i>Claudia Salvatore e Stefania Di Carlo</i>	» 243
11. Tendenze evolutive e criticità del reporting informativo nelle aziende pubbliche: configurazione e implementazione dell'Integrated Popular Reporting , di <i>Paolo Tartaglia Polcini, Giuseppe Sannino, Francesco Agliata e Natalia Aversano</i>	» 272
12. L'espressività del conto economico per le cooperative sociali: primi risultati di un'indagine condotta nel Veneto , di <i>Angela Broglia, Corrado Corsi e Paolo Farinon</i>	» 301

BILANCIO, PRINCIPI CONTABILI E REVISIONE

1. Determinants of cash flow classification under IAS 7: An analysis from a weak equity country , by <i>Michele Bertoni and Bruno De Rosa</i>	» 329
2. L'informativa di bilancio nelle situazioni di crisi , di <i>Paolo Bogarelli</i>	» 343
3. The EU banking industry perspective on non financial reporting. A research note from an Italian case study , by <i>Maura Campra and Paolo Esposito</i>	» 379
4. The rationale of badwill and its link with P/B ratios. A study on Italian banks , by <i>Chiara Comoli, Fabrizio Fratini and Patrizia Tettamanzi</i>	» 401
5. Key Audit Matters: prime evidenze sull'utilizzo della forma estesa della relazione del revisore , di <i>Giuseppe Ianniello, Marco Mainardi e Fabrizio Rossi</i>	» 430
6. Gli impatti dell'IFRS 16 sulla leva finanziaria e sulla performance , di <i>Francesca Magli, Alberto Nobolo e Matteo Ogliari</i>	» 448
7. L'efficacia dei modelli predittivi dell'insolvenza aziendale: un'applicazione sul territorio nazionale. La rilevanza dell'informativa di bilancio di tipo qualitativo , di <i>Federica Palazzi, Francesca Sgrò e Massimo Ciambotti</i>	» 472

8. Accounting enforcement in the European Union: Corporate governance, auditors, and the national authority, by <i>Alberto Quagli</i> and <i>Paola Ramassa</i>	pag. 496
9. The impact of financial reporting quality on debt maturity: Evidence from Italy, by <i>Andrea Rey</i> , <i>Roberto Maglio</i> and <i>Valerio Rapone</i>	» 530
10. La valutazione dei DPC con il metodo delle opzioni reali, di <i>Raffaele Trequattrini</i> , <i>Fabio Nappo</i> , <i>Benedetta Cuzzo</i> e <i>Matteo Palmaccio</i>	» 544

CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY E ACCOUNTABILITY

1. Corporate social responsibility and bank performance, by <i>Alessandra Allini</i> , <i>Luca Ferri</i> , <i>Rosanna Spanò</i> and <i>Annamaria Zampella</i>	» 575
2. Shared value reporting & assurance, by <i>Miriam Corrado</i> and <i>Paola Demartini</i>	» 596
3. Exploring the relationships between CSR, leadership and sustainable entrepreneurship theories: A theoretical framework, by <i>Franco E. Rubino</i> , <i>Antonella Silvestri</i> e <i>Stefania Veltri</i>	» 613
4. Corporate social responsibility and gender diversity, by <i>Franco E. Rubino</i> , <i>Caterina Aura</i> and <i>Francesca Aura</i>	» 628
5. Corporate size, Environmental-Social-Governance (ESG) & financial performance analysis, by <i>Marco Taliato</i> , <i>Christian Favino</i> and <i>Antonio Netti</i>	» 658
6. SDG accounting e informativa non finanziaria: prime evidenze empiriche sul contesto italiano, di <i>Andrea Venturilli</i> , <i>Fabio Caputo</i> e <i>Stefano Adamo</i>	» 701

NON-FINANCIAL DISCLOSURE E INTEGRATED REPORTING

1. La teoria d'impresa sottesa al report "integrato": dialogo tra economisti e aziendalisti, di <i>Maria Gabriella Baldarelli</i> , <i>Antonietta Cosentino</i> , <i>Mara Del Baldo</i> e <i>Angela Magistro</i>	» 727
2. Non-financial information: From voluntary to compulsory compliance. The state of the art in Italian context, by <i>Maria Assunta Baldini</i> , <i>Giovanni Bronzetti</i> and <i>Graziella Sicoli</i>	» 757
3. Paving the path for non-financial information disclosure in accordance with the Italian legislative decree no. 254/2016, by <i>Valter Cantino</i> , <i>Alain Devalle</i> , <i>Simona Fiandrino</i> and <i>Donatella Busso</i>	» 773

4. Business model disclosure in mandatory and voluntary corporate reports: An empirical analysis , by <i>Patrizia Di Tullio, Diego Valentinetti, Matteo La Torre, Lara Tarquinio and Michele A. Rea</i>	pag. 801
5. Integrated Reporting: lo “stato dell’arte” della ricerca e le prospettive per il futuro , di <i>Elena Gori, Alberto Romolini, Silvia Fissi e Marco Contri</i>	» 833
6. Il D.Lgs. 254/2016 sulla informativa non finanziaria: prime evidenze in Italia sul “prima” e sul “dopo” , di <i>Rossella Leopizzi, Stefano Coronella e Simone Pizzi</i>	» 862
7. Integrated reporting and analysts’ earnings forecast error: Empirical evidences , by <i>Francesca Rossignoli, Riccardo Stacchezzini and Alessandro Lai</i>	» 882
8. Integrated reporting and the malleable disclosure of intellectual capital , by <i>Alice Francesca Sproviero, Cristina Florio, Riccardo Stacchezzini and Silvano Corbella</i>	» 901
9. La creazione di valore tramite la connessione dei capitali: il framework del reporting integrato nel calcio professionistico , di <i>Raffaele Trequattrini, Alessandra Lardo, Benedetta Cuzzo and Ester Monica Letterese</i>	» 917

GOVERNANCE, CONTROLLI INTERNI E RISK MANAGEMENT

1. The quality of risk and risk management disclosure in financial reporting: An empirical analysis of Italian large listed firm , by <i>Francesco De Luca, Ho Than Phat Phan, Augusta Consorti and Stefania Migliori</i>	» 945
2. Corporate governance and enterprise risk management: Evidence from SMEs , by <i>Cristina Florio, Gaia Melloni and Francesca Rossignoli</i>	» 967
3. The impact of the stock option plans design on firm value: An empirical analysis of Italian listed companies , by <i>Alessandro Giosi, Silvia Testarmata and Simone Giancarli</i>	» 996
4. Exploring board human capital in the Italian context: The role of financial expertise and education for company performance , by <i>Sara Saggese and Fabrizia Sarto</i>	» 1022
5. L’evoluzione del ruolo del CFO nell’impresa moderna , di <i>Lucrezia Songini, Paola Vola e Gianpiero Garelo</i>	» 1044

IMPRENDITORIALITÀ E FAMILY BUSINESS

- 1. Il coinvolgimento della famiglia nel Consiglio di Amministrazione delle imprese familiari. La rilevanza dello stadio generazionale**, di *Francesca Maria Cesaroni, Denisse Chamochumbi Diaz and Annalisa Sentuti* pag. 1067
- 2. Corporate Governance e Gender Diversity: impatto sulle performance delle imprese familiari**, di *Elena Cristiano, Franco E. Rubino e Francesca Aura* » 1088
- 3. Redesigning costing systems for business model servitization**, by *Riccardo Giannetti and Andrea Dello Sbarba* » 1114
- 4. La comunicazione della CSR nel family business: un multi case study nel settore alimentare**, di *Cinzia Vallone e Barbara Iannone* » 1132

PROGRAMMAZIONE E CONTROLLO DI GESTIONE

- 1. L'integrazione fra i sistemi di gestione delle performance e dei rischi: il caso lapideo**, di *Claudia Presti, Luciano Marchi e Giulio Greco* » 1159
- 2. Internal controls and financial performance in small and medium enterprises: First evidence of correlation in the northeastern Italy context**, by *Paolo Roffia* » 1172

ALTRI TEMI RILEVANTI

- 1. Compliance e capacità informativa del bilancio degli enti locali alla luce dell'introduzione dell'armonizzazione contabile: una indagine empirica**, di *Spiridione Lucio Dicorato e Marcello Corvo* » 1215
- 2. La redditività delle industrie conciarie italiane durante la crisi (2007-2015)**, di *Guido Migliaccio e Maria Fulvia Arena* » 1237
- 3. Gli equilibri finanziari delle cooperative di assistenza sociale e sanitaria durante la crisi**, di *Guido Migliaccio e Floriana Fusco* » 1265
- 4. Il reporting integrato: l'influenza del capitale intellettuale sulla performance aziendale. un'analisi empirica delle imprese italiane**, di *Michele Rubino e Antonello Garzoni* » 1294

3. IL CICLO DELLA SOSTENIBILITÀ DALLA PROGRAMMAZIONE AL REPORTING. PROPOSTA DI UN MODELLO DI SUSTAINABILITY MANAGEMENT PER GLI ENTI LOCALI*

di *Elio Borgonovi***, *Fabio De Matteis**** e *Daniela Preite*****

Abstract

Sebbene il dibattito scientifico in ambito economico-aziendale sia ricco di contributi sul tema della sostenibilità, gli stessi si concentrano su un aspetto specifico rappresentato dalla rendicontazione sulla sostenibilità. Coerentemente con questa evidenza bibliografica, il presente lavoro ha l'obiettivo di proporre un modello di *sustainability management* negli enti locali che, prendendo in esame quattro dimensioni della sostenibilità (sociale, ambientale, economica, culturale), vada oltre il focus sulla rendicontazione per considerare l'intero ciclo della sostenibilità (dalla programmazione alla rendicontazione). A tal fine, si utilizza la metodologia del *single case study* con unità di analisi multiple, prendendo in esame il caso del Comune di Lecce che ha assunto il ruolo di sperimentatore del modello di *sustainability management* progettato e presentato nel presente lavoro. L'analisi del caso consente alcune riflessioni conclusive sui punti di forza e debolezza del modello, al fine di evidenziare alcuni spunti per ottimizzarne applicabilità e funzionalità anche in altri enti locali.

3.1. Introduzione

Il concetto di sostenibilità è complesso, considerando la sua trasversalità rispetto a differenti ambiti della gestione, la sua multidimensionalità, la forte

* Benché il lavoro sia scaturito dall'apporto congiunto degli autori, è possibile attribuire il paragrafo 1 a Elio Borgonovi, i paragrafi 3.2 e 3.3 a Daniela Preite, i paragrafi 3.4, 3.5 e 3.6 a Fabio De Matteis.

** Professore Emerito di Public Management, CER GAS – SDA Bocconi.

*** Professore Aggregato di Economia e Management delle Amministrazioni Pubbliche, Università del Salento.

**** Professore Aggregato di Public Management, Università del Salento – Professor di Public Management, SDA Bocconi School of Management.

attenzione che implica rispetto all'impatto delle scelte gestionali e la necessità di considerare le ricadute intergenerazionali delle decisioni attuali. Pertanto, la definizione di sostenibilità non è semplice e, spesso, richiede un approccio multidisciplinare.

Numerosi sono i contributi scientifici in cui sono state proposte delle vere e proprie rassegne sulle differenti definizioni di sviluppo sostenibile¹, anche se non è possibile individuare una definizione esauriente di sostenibilità ed i tentativi di trovarne una potrebbero rappresentare una forzatura².

Nonostante la suddetta difficoltà nel definire univocamente il concetto di sostenibilità, si può essere concordi nell'individuare una prima definizione del concetto di sviluppo sostenibile nel rapporto Brundtland della *World Commission on Environmental and Development* (WCED) del 1987.

In questo documento si definisce lo sviluppo sostenibile come “uno sviluppo in grado di soddisfare i bisogni delle generazioni presenti senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri”³.

Inoltre, si stabilisce che lo sviluppo sostenibile vada inteso come “un processo nel quale lo sfruttamento delle risorse, la direzione degli investimenti, l'orientamento dello sviluppo tecnologico ed il cambiamento istituzionale sono tutti in armonia, ed accrescono le potenzialità presenti e future per il soddisfacimento delle aspirazioni e dei bisogni umani”.

Una prima analisi di tale definizione permette di identificare nella sostenibilità un approccio funzionale al durevole perseguimento di uno sviluppo che contempla in maniera congiunta equità sociale, salvaguardia ambientale e supporto al progresso economico, nell'ottica dell'equità intergenerazionale.

Un ulteriore momento che ha visto consolidarsi l'attenzione internazionale sul tema della sostenibilità è rappresentato dalla Conferenza delle Nazioni Unite su Ambiente e Sviluppo (UNCED) tenutosi a Rio de Janeiro nel giugno del 1992, che ha visto la nascita dell'Agenda 21, un documento – sottoscritto da oltre 170 governi – che individua le priorità delle agende politiche dei paesi sottoscrittori in tema di sostenibilità (ambientale, sociale ed economica).

¹ Fra gli altri si vedano: Pezzey J. (1992), “Sustainability: An Interdisciplinary Guide”, in *Environmental Values*, 1, pp. 321-362; Murcott, S. (1997), “What is Sustainability?”, Conference paper presented at AAAS Annual Conference; IIASA, *Sustainability Indicators Symposium*, Seattle, WA February 16, 1997.

² Homann, K., (1996), “Sustainability: Politikvorgabe oder regulative Idee?”, in Gerken, L.: *Ordnungspolitische Grundfragen einer Politik der Nachhaltigkeit*, p. 33-47, Baden-Baden: Nomos.

³ World Commission on Environment and Development (1987), *Our Common Future*, Oxford University Press, Oxford, U.K.

Proprio tale documento ha formalizzato la multidimensionalità del concetto di sostenibilità, dal momento che nell'Agenda 21 si è stabilito che gli obiettivi ambientali vanno perseguiti congiuntamente a quelli di natura sociale, economica ed istituzionale. Pertanto, è possibile individuare quelle che, tradizionalmente, sono considerate le tre dimensioni principali della sostenibilità⁴:

- sostenibilità ambientale, considerata in termini di capacità di mantenere nel tempo la disponibilità delle risorse naturali;
- sostenibilità economica, intesa come la capacità di produrre durevolmente reddito attraverso un uso razionale delle risorse disponibili;
- sostenibilità sociale, che può essere intesa come la capacità di assicurare l'accesso ai servizi ritenuti fondamentali (sicurezza, salute, istruzione) e di garantire le condizioni di benessere (serenità, socialità), in modo equo tra le attuali generazioni e quelle future.

Inoltre, particolare rilievo si può conferire ad una quarta dimensione della sostenibilità, cioè quella culturale. Infatti, considerata l'indubbia vocazione culturale del nostro Paese e, in generale, data la rilevanza di questa dimensione che produce ricadute anche su altri fattori dell'azione umana (si considera la cultura come elemento fondante del pensiero e dell'agire umano), in questo lavoro si considera anche la dimensione culturale della sostenibilità⁵.

Appare chiaro che, seppur enunciate in maniera distinta per ragioni di semplificazione esplicativa, le quattro dimensioni della sostenibilità prese in esame sono tra loro correlate e, pertanto, richiedono un approccio sistemico che porti a considerarle quali elementi di un insieme che sinergicamente contribuiscono al raggiungimento di un fine comune.

La complessità e le sinergie implicite nell'approccio sostenibile rimandano alla funzione essenziale che gli enti locali giocano nella realizzazione della sostenibilità. Ciò, si evince anche dai contenuti sia dell'Agenda 21 – in termini di ruolo attribuito agli enti locali in tema di sostenibilità (Agenda 21 Locale) – che della più recente Agenda 2030⁶.

Da qui scaturiscono i contenuti del paragrafo 3.2 del presente lavoro, che richiama i principali contributi scientifici in tema di sostenibilità legata all'azione delle aziende pubbliche. Nel successivo paragrafo 3.3, si delineano le fasi componenti il ciclo della sostenibilità negli enti locali, da cui si

⁴ De Matteis F., Preite D. (2015) *Il ciclo della sostenibilità negli enti locali. Teorie e strumenti per il management pubblico*, Giappichelli, Torino.

⁵ In tal senso: Amari M. (2012), *Manifesto per la sostenibilità culturale*, FrancoAngeli, Milano.

⁶ Bebbington J., Unerman J. (2018), "Achieving the United Nations Sustainable Development Goals", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1): 2-24.

evinces come lo stesso vada oltre il reporting di sostenibilità, principale elemento di attenzione della produzione scientifica. Segue il paragrafo 3.4, in cui si esplicitano la *research question* e la metodologia di ricerca applicata in questo lavoro. Nel paragrafo 3.5, si espone la proposta di modello di gestione della sostenibilità per gli enti locali scaturito da un progetto di ricerca e sperimentato in un capoluogo di provincia italiano. Infine, nel paragrafo 3.6, sono contenute alcune riflessioni conclusive.

3.2. Sostenibilità ed azienda pubblica: i contributi della letteratura

I termini *sostenibilità* e *sviluppo sostenibile* sono oramai utilizzati in diversi ambiti scientifici, culturali e politici. Il senso di tali espressioni è assai complesso e non può che essere spiegato adottando un approccio multidisciplinare. Tuttavia, non si può parlare di sostenibilità e, quindi, cercare di dare sistematicità teorica e pratica ad una innovata modalità di sviluppo, se non si pone la giusta attenzione al ruolo svolto da un attore protagonista del processo in parola: la pubblica amministrazione.

Le istituzioni pubbliche, infatti, sono particolarmente coinvolte non solo a livello centrale - dove vengono definiti e approvati i piani ed i programmi nazionali ed internazionali in tema di sostenibilità - ma soprattutto a livello locale laddove, in virtù del decentramento amministrativo e del principio di autonomia⁷, le municipalità, a volte anche di piccole o piccolissime dimensioni, governano il territorio con ordinamenti e regolamenti propri.

Il ruolo dell'ente locale è fondamentale: esso rappresenta il referente istituzionale più vicino al cittadino e alle organizzazioni economiche e sociali, al quale spetta il compito di promuovere la cultura dello sviluppo sostenibile attraverso l'elaborazione di una strategia complessiva ed articolata su più livelli e di indirizzare, con il proprio esempio, il comportamento della collettività. Le aziende pubbliche locali, da un lato, devono mettere a disposizione la propria esperienza e, dall'altro, devono assumere un ruolo attivo e collaborativo per la diffusione della cultura della sostenibilità e per l'implementazione della stessa.

⁷ Sugli aspetti legati all'autonomia e al decentramento amministrativo si vedano, tra gli altri: Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea; Ruffini R., Valotti G. (1996), *Aspetti istituzionali e governo delle aziende pubbliche*, Egea, Milano; Zangrandi A. (1994), *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano; Bracci E. (2006), *La scuola dell'autonomia. Analisi di contesto e implicazioni gestionali*, FrancoAngeli, Milano; Giovannelli L. (2013), "Le amministrazioni pubbliche tra autonomia e vincoli di sistema", in *Azienda pubblica*, 26, 3, pp. 293-307.

In particolare, le considerazioni che seguono prendono le mosse dall'esigenza di riflettere su un aspetto di rilievo sottolineato in letteratura qual è "quello di considerare la sostenibilità nel processo decisionale per guidare il management delle aziende verso un comportamento sostenibile"⁸. Se tale considerazione è riferibile all'intero universo aziendale, è possibile affermare che, anche a livello di governo locale, è fondamentale la presenza del cosiddetto *sustainable management*.

Ovvero, si può asserire che è indispensabile che all'interno dell'ente locale operino soggetti che, possedendo le adeguate competenze, siano in grado di integrare nelle proprie linee di indirizzo e nei documenti programmatici i principi dello sviluppo sostenibile che hanno ispirato gli atti sottoscritti durante i summit internazionali.

La presenza di una classe dirigente e politica all'altezza di tali sfide costituisce una condizione imprescindibile per avviare un processo di sviluppo sostenibile. Quest'ultimo, infatti, non comporta soltanto l'assunzione di nuove responsabilità, ma sollecita gli enti locali ad interrogarsi sulla propria funzione istituzionale, sulle modalità di svolgimento del proprio mandato e sulle proprie capacità di compiere scelte per la collettività che guardano anche al futuro. Scelte, cioè, assunte in considerazione del valore e della rilevanza, anche da un punto di vista strategico⁹, che sono ormai attribuiti alla sostenibilità. Di scelte che, quindi, non dovrebbero più sacrificare, come avveniva in passato, la visione di medio-lungo periodo ed alle quali, molto spesso, venivano anteposte quelle tendenti al raggiungimento di risultati politici immediati.

La strada per la diffusione dell'attenzione verso la sostenibilità non è priva di ostacoli e, certamente, occorre superare i forti limiti di carattere culturale che, ancora oggi, assecondano una percezione negativa della sostenibilità, intesa come costo e non come investimento. Una percezione che risente di una visione che non ha inglobato in se stessa il concetto di responsabilità sociale.

Responsabilità sociale e sviluppo sostenibile, infatti, rappresentano le due facce della stessa medaglia: la prima, infatti, è la condizione per costruire una società basata sulla corresponsabilità dei singoli protagonisti nel processo di sviluppo sostenibile. Tale condivisione di responsabilità si manifesta nel momento in cui tutti gli attori progettano in comune il futuro del proprio territorio favorendo così una forte legittimazione sociale di tutti i protagonisti

⁸ Farneti F., (2011), *La rendicontazione di sostenibilità negli enti locali*, RIREA, Roma, p. 29.

⁹ Sul ruolo strategico dello sviluppo sostenibile si vedano, tra gli altri: Tolba M. K., *Sustainable Development: constraints and opportunities*, Butterworths, London, 1997; Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, *Integrating economic and environmental policies: the case of Pacific Island countries*, Development papers n. 25, United Nation, 2004.

nella collettività. La pubblica amministrazione rappresenta uno dei principali attori di promozione della responsabilità sociale ed il ruolo che gli enti locali svolgono non è soltanto di natura normativa¹⁰. Essi, infatti, sono veri e propri catalizzatori di sviluppo e grazie alla predisposizione delle linee di indirizzo strategico per il raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità, possono diventare leader nella comunità, con un forte ascendente sulle collaborazioni con la società civile e il mondo imprenditoriale.

Una leadership efficace ed il giusto sostegno ai programmi per la collettività richiedono, però, processi in grado di garantire dialogo e trasparenza, sia sulle modalità decisionali che sulla individuazione degli effetti attesi, oltre che sulla rendicontazione delle attività svolte. È solo ponendo la giusta attenzione su tutte le dimensioni degli effetti della propria azione – sociale, ambientale ed economica – che l'amministratore pubblico può proporre le opzioni e gli strumenti più efficaci per il conseguimento dello sviluppo sostenibile. D'altra parte è giusto riconoscere al Comune un ruolo fondamentale nella promozione di modelli di sviluppo sostenibile in considerazione sia della dimensione locale dei processi decisionali *bottom-up*, che dell'attivazione di forme di partenariato e di partecipazione alle decisioni pubbliche da parte di tutti gli *stakeholder* interessati.

In generale, si tratta di ragionare e promuovere un modello di sviluppo nuovo basato su rinnovati rapporti economico-sociali e su un impiego razionale delle risorse e, quindi, incentrato su un profondo cambiamento culturale e organizzativo nel modo di gestire anche la pubblica amministrazione. Si tratta, cioè, di pensare ad un'amministrazione che per migliorare la governance della comunità di riferimento, indirizza e guida le azioni dei comparti sociali ed economici verso un modello innovativo, condiviso, razionale, durevole¹¹. Si auspica, cioè, un ente locale sempre più aperto al dialogo, alla trasparenza e che integra tra i criteri di gestione di efficienza, efficacia ed economicità – oramai consolidati nella dottrina economico-aziendale – quello della sostenibilità¹².

¹⁰ Sulla responsabilità sociale degli enti locali si vedano, tra gli altri: Borghonovi E., Rusconi G. (a cura di), (2008), *La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse*, FrancoAngeli, Milano; Pezzani, F. (2003), (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano; Perrone P. (2004), "La responsabilità sociale degli enti locali e la comunicazione dei risultati", *Azienda pubblica*, 17, (2), pp. 283-307.

¹¹ Bruff G., Wood A. (2000), "Local Sustainable Development: Land-Use Planning's Contribution to Modern LG", *Journal of Environmental Planning and Management*, 43, (4), pp. 519-539.

¹² Sul tema del New Public Management si vedano tra gli altri: Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme", in *Accounting Organizations and Society*, 20, (2/3), pp. 93-109; Behn, R. D., (1998), "The New Public Management Paradigm and the Search for Democratic Accountability", in *International Public Management Journal*, 1, (2), pp.

Al riguardo, però, Ball mette in guardia sulla possibilità che il management dell'ente locale possa commettere l'errore di focalizzare l'attenzione sulle azioni di breve periodo – volte al conseguimento di un adeguato livello di efficienza – andando a sfavore di quelle di lungo periodo, quali quelle legate alla sostenibilità¹³.

A partire dal 1987, il mondo accademico e quello istituzionale hanno innalzato il livello di attenzione sulle questioni legate alla tematica della sostenibilità alle quali, come evidenziato da Bebbington e Gray¹⁴ è stato assegnato un posto di riguardo nell'agenda politica di numerosi Paesi. I *policy maker*, come si evince nel lavoro di Rogers, Jalal e Boyd¹⁵, sono stati invitati a coniugare, nella predisposizione della propria agenda, la salvaguardia dell'ambiente naturale con i bisogni economici e sociali della collettività. Tuttavia secondo Strange e Bayley¹⁶ per conseguire un risultato concreto in tal senso è fondamentale che il principio della sostenibilità sia presente in modo trasversale nella definizione delle politiche a tutti i livelli di governo, da quello internazionale a quello locale. Diversamente il raggiungimento di tale obiettivo rimane una mera utopia.

La carenza in letteratura di ricerche specifiche inerenti agli orientamenti sostenibili delle istituzioni pubbliche è stata evidenziata nei lavori di Ball e Grubnic¹⁷, che hanno messo in luce l'importanza che gli studi sui principi e sulle pratiche sostenibili possono rivestire in tale ambito. Nello studio di

131-164. Parker L., Gould G., (1999), "Changing Public Sector Accountability. Critiquing New Direction", in *Accounting Forum*, 23, (2), pp. 109-136; Barzelay, M., (2001), *The New Public Management. Improving Research and Policy Dialogue*, University of California Press, Berkeley; Pollitt, C., Bouckaert, G., (2002), *La riforma del management pubblico*, Università Bocconi Editore, Milano; Anselmi L. (2005), *Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali. L'azienda comune*, Giuffrè, Milano; Borgonovi E. (2000), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano; Paoloni M, Grandis F.G. (2007), *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino.

¹³ Ball A. (2002), "Sustainability accounting in UK local government: An agenda for research", Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Research Report, n. 78.

¹⁴ Bebbington, J. and Gray, R. (2001), "An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualisation", in *Critical Perspectives on Accounting*, 12, (5), pp. 557-605.

¹⁵ Rogers P.P., Jalal K.F., Boyd J.A. (2008), *An introduction to sustainable development*, Earthscan, London.

¹⁶ Strange T., Bayley A. (2008), *Sustainable development. Linking economy, society, environment*, OECD Publishing, Paris.

¹⁷ Ball A. (2002), "Sustainability accounting in UK local government: An agenda for research", Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Research Report, n. 78;

Ball A. (2004), "A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference", in *Critical Perspectives on Accounting*, 15, (8), pp.1009-1035; Ball A., Grubnic S. (2007), "Sustainability accounting and accountability in the public sector", in Unerman J., Bebbington J., O'Dwyer B., *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, London.

Gray¹⁸, invece, è stata rilevata la disparità nel numero di lavori promossi nel settore pubblico rispetto a quello privato.

Tutto ciò sembra essere una contraddizione se si riprende la considerazione svolta precedentemente riguardo al sostegno che le aziende del settore pubblico potrebbero apportare allo sviluppo sostenibile in virtù della loro natura e, quindi, dell'espletamento delle proprie funzioni secondo un'ottica di sostenibilità¹⁹.

Le aziende pubbliche, per definizione, dovrebbero generare, attraverso le proprie scelte politiche, valore per la collettività: è quindi evidente la loro maggiore responsabilità non solo in fase di adozione di scelte sostenibili, ma anche in termini di promozione e supporto di politiche che ne incentivano lo sviluppo. In tal senso, come indicato nel lavoro di Ball e Grubnic sopra richiamato, un esempio di strumento utilizzabile in ambito pubblico a sostegno della sostenibilità è rappresentato dalle pratiche di *Green Public Procurement* (GPP), ovvero a quelle pratiche in cui si tiene conto degli aspetti ambientali al momento dell'acquisto di beni, servizi o lavori da parte di una PA.

L'aspetto inerente alla rendicontazione certamente risulta essere quello più trattato dagli studiosi sia italiani che internazionali²⁰. Le pubbliche amministrazioni, infatti, sia a livello nazionale che locale, dovendo sottostare a variegate raccomandazioni e a numerosi controlli, sembrano essere più agevolati e orientati a comunicare le azioni intraprese e, di conseguenza, le performance realizzate in termini di sostenibilità. Ma sono diversi gli studiosi che nei propri lavori hanno evidenziato l'esistenza di altri fattori che hanno contribuito alla proliferazione degli scritti sulla rendicontazione della sostenibilità negli enti locali. Ad esempio, nello studio di Kaur e Lodhia²¹ il coinvolgimento degli stakeholder è considerato una motivazione essenziale per lo sviluppo della rendicontazione di sostenibilità. Lo stesso orientamento si

¹⁸ Gray R. (2006), "Social, Environmental and Sustainability Reporting and Organizational Value Creation: Whose Value? Whose Creation?", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19, (6), pp. 793-819.

¹⁹ Brugmann, J. (1996), "Planning for Sustainability at the local government level", *Environ Impact Asses Rev*, Vol. 16, pp.363-379; Kelly R., Sirr L., Ratcliffe J. (2004), "Futures Thinking to Achieve Sustainable Development at Local Level in Ireland", *Foresight: The Journal of Futures Studies, Strategic Thinking and Policy*, 6, (2), pp. 80-90.

²⁰ Fra gli altri: Dumay J., Guthrie J., Farneti F., (2010), "GRI Sustainability Reporting Guidelines for Public and Third Sector Organizations", in *Public Management Review*, Vol. 12, Issue 4, pp. 531-548; Williams B., Wilmschurt T., Clift R., (2011), "Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects", in *Accounting Forum*, Vol. 35, pp. 176-186; Farneti F. (2012), La rendicontazione di sostenibilità negli enti locali, RIREA, Roma.

²¹ Kaur, A and Lodhia, S (2014) "The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils", *Pacific Accounting Review: Special issue on Sustainability Accounting and Reporting*, 26, (1/2), pp. 54-74.

evince dal lavoro di Farneti e Guthrie (2009)²² nel quale, con riferimento al settore pubblico australiano, si è rilevato che l'attività di reporting della sostenibilità è giustificata dalla necessità di informare le parti interessate alle attività dell'organizzazione.

Inoltre, secondo Ball e Bebbington²³, per l'azienda pubblica, la trasparenza in merito agli aspetti della sostenibilità rappresenta una variabile imprescindibile e legata alla sua stessa natura. Ancora, per i medesimi studiosi, in termini generali la *performance* delle organizzazioni pubbliche è spesso correlata proprio al raggiungimento di obiettivi socialmente sostenibili. Attraverso la rendicontazione di sostenibilità le organizzazioni pubbliche hanno a disposizione uno strumento per il monitoraggio delle proprie strategie e per indirizzare le azioni future.

Al contrario gli approfondimenti inerenti alla programmazione delle strategie sostenibili risultano essere ancora limitati. Come affermato nel lavoro di Williams²⁴, infatti, si potrebbe immaginare un'integrazione dello sviluppo sostenibile nel processo di pianificazione strategica, così come negli altri processi ad essa successivi.

Relativamente all'esperienza italiana si segnalano i lavori di Mazzara, Siboni e Sangiorgi²⁵ nei quali sono analizzate le pratiche attuate negli enti locali considerando lo sviluppo sostenibile in un'ottica strategica e, laddove viene fatta una prima analisi con riferimento al livello di considerazione dello sviluppo sostenibile nei piani strategici degli enti locali.

In generale, si potrebbe affermare che la programmazione, per essere tradotta in un'azione concreta, deve essere supportata dall'elaborazione concertata di una strategia al cui interno sono specificati:

- gli obiettivi e le finalità esplicite delle politiche;
- le responsabilità da attribuire a tutti i soggetti coinvolti;
- le risorse umane e finanziarie da impiegare;

²² Farneti, F. & Guthrie, J. (2009), "Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations: Why They Report", *Accounting Forum*, 33, (2), pp. 89-98.

²³ Ball, A., and Bebbington, J., (2008), "Accounting and Reporting for Sustainable development in Public Service Organisations: issues and emerging directions", *Public Money and Management*, 28(6), pp. 323-325.

²⁴ Williams, P.M. (2002), "Community Strategies: Mainstreaming Sustainable Development and Strategic Planning?", in *Sustainable Development*, 10, (4), pp.197-205.

²⁵ Mazzara L., Sangiorgi D., Siboni B. (2010a), "Strategic planning in Italian local governments. A sustainability focus?", in *Public Management Review*, 12, (4), pp. 493-509; Mazzara L., Siboni B., Sangiorgi D. (2010b), "Lo sviluppo sostenibile in ottica strategica: un'analisi delle pratiche negli enti locali", in *Azienda Pubblica*, 23, (3), pp. 417-443; Mazzara L., Siboni B., Sangiorgi D. (2013), "La considerazione dello sviluppo sostenibile nei piani strategici degli enti locali. Un bilancio del primo decennio", in *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, 1/2/3, pp. 77- 89.

- gli adeguati meccanismi di controllo con cui monitorare i risultati raggiunti e gli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi programmati.

Da un lato, si rileva lo sviluppo di una sensibilità verso le tematiche sociali ed ambientali nelle fasi di programmazione dell'ente locale, ma, allo stesso tempo è anche doveroso sottolineare come tale sensibilità sia contenuta e lasci ancora ampio spazio all'approccio adempimentale agli strumenti di programmazione in generale.

Dall'altro, un'analoga situazione si rileva in termini di sistemi e tecniche di misurazione e valutazione dei risultati connessi alle strategie generali dell'ente e, di conseguenza, anche relativi agli obiettivi programmati nello specifico ambito della sostenibilità. Da qui la necessità di una maggiore attenzione e diffusione del controllo strategico²⁶ e del controllo di gestione²⁷.

La fase del controllo, infatti, chiude il ciclo della programmazione e consente, tra l'altro, di disporre di dati inerenti alla gestione e al suo andamento con particolare riferimento ai costi sostenuti, ai risultati conseguiti, agli scostamenti rispetto agli obiettivi programmati individuando anche le cause determinanti tali scostamenti.

Si tratta di valutazioni complesse, ma importanti ai fini della verifica del processo decisionale, perché consentono di riesaminare i target individuati nei documenti di programmazione e procedere, quindi, alla loro conferma, eliminazione o riformulazione secondo i criteri di efficienza, efficacia, economicità e sostenibilità.

3.3. Oltre il reporting: il ciclo della sostenibilità negli enti locali

Come rilevato dall'analisi contenuta nel paragrafo precedente, gran parte della letteratura, nell'affrontare la tematica della sostenibilità, si è concentrata essenzialmente sulla fase della rendicontazione attraverso la determinazione di indicatori di sostenibilità. Si tratta, pertanto, di analisi (aventi per oggetto teorie, modelli e strumenti) che sono finalizzate ad evidenziare alcuni aspetti della sostenibilità relativi al momento consuntivo della gestione.

²⁶ Sul controllo strategico si vedano, fra gli altri: Onesti T., Angiola N. (a cura di), (2009), *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, Milano.

²⁷ Sulle potenzialità del controllo di gestione negli Enti Locali si vedano, tra gli altri: Borgonovi E. (1988), "I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazioni", in *Azienda Pubblica*, n. 1, pp. 11-30; Hinna L. (2002), *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova; Mussari R. (2001) (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Rubbettino, Soveria Mannelli.

Medesima impostazione si rileva nei modelli di misurazione della sostenibilità tra i quali assume particolare rilievo la *Global Reporting Initiative* (GRI) che è tra quelli più diffusi a livello mondiale²⁸.

Global Reporting Initiative è un'organizzazione non governativa fondata in nord America, che ha statuito linee guida e principi per la rendicontazione in tema di sostenibilità in differenti campi dell'agire economico. In particolare GRI focalizza l'attenzione sugli indicatori di sostenibilità economica, sociale ed ambientale (suggerendone dei set per ciascuna dimensione della sostenibilità) quali strumenti essenziali per la misurazione e rendicontazione della sostenibilità

Appare evidente come GRI, pertanto, consideri, essenzialmente, il momento consuntivo della rendicontazione quale fase essenziale per la misurazione e la valutazione della sostenibilità di un'azienda. Diversi contributi della letteratura analizzano il GRI da differenti punti di vista, fra i quali, i seguenti:

- la diffusione e l'utilità dell'approccio GRI nella rendicontazione aziendale²⁹;
- l'impatto dell'approccio GRI sulla rendicontazione di sostenibilità³⁰;
- alcune criticità e limiti del GRI³¹;
- l'utilizzo del GRI nel settore pubblico³².

²⁸ Marimon F., Alonso-Almeida M.delM., Rodriguez M.delP, Cortez Alejandro K.A. (2012). "The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point?", in *Journal of cleaner Production*, Vol. 33, pp. 132-144.

²⁹ Alonso-Almeida M.delM., Llach J., Marimon F. (2014). "A Closer Look at the "Global Reporting Initiative" Sustainability Reporting as a Tool to Implement Environmental and Social Policy: A Worldwide Sector Analysis", in *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 21, pp. 318-335.

³⁰ Moneva J. M., Archel P., Correa C. (2006). "GRI and the camouflaging of corporate unsustainability", in *Accounting Forum*, vol. 30, pp. 121-137.

³¹ Isaksson R., Steimle U. "What does GRI-Reporting tell us about Corporate Sustainability?", paper presented at the 1st QMOD Conference, 20-22 August 2008 in Helsingborg; Fonseca A., McAllister M.L., Fitzpatrick P., (2012). "Sustainability reporting among mining corporations: a constructive critique of the GRI approach", in *Journal of Cleaner Production*, vol. 84, pp. 70-83; Hahn R., Lulfs R. (2014). "Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 123, pp. 401-420; Belkhir L., Bernard S., Abdelgadir S. (2017). "Does GRI reporting impact environmental sustainability? A cross-industry analysis of CO2 emissions performance between GRI-reporting and non-reporting companies", in *Management of Environmental Quality: An International Journal*, Vol. 28, n. 2, pp. 138-155.

³² Guthrie J., Farneti F. (2008). "GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations", in *Public Money and Management*, December, pp. 361-366; Alonso-Almeida M.delM., Marimon F., Casani F., Rodriguez-Pomeda J. (2015). "Diffusion of sustainability reporting in university: current situation and future perspective", in *Journal of Cleaner Production*, vol. 106, pp. 144-154.

Tanto il modello in sé, quanto i principali contributi scientifici relativi al GRI, mettono in luce come lo stesso sia focalizzato sul momento del reporting di sostenibilità. Non si considera questa una critica all'approccio GRI, dal momento che lo stesso si è sviluppato appositamente per guidare le modalità di rendicontazione in tema di sostenibilità. Altrettanto chiaramente, però, si evidenzia come una rendicontazione collegata ad una fase preventiva di programmazione degli obiettivi di sostenibilità sul cui grado di raggiungimento si sviluppa il reporting consuntivo, aumenti il suo valore informativo.

In questo lavoro, pertanto, (i) per la rilevanza che si ritiene opportuno conferire alla sostenibilità, (ii) per andare oltre la focalizzazione sul momento della rendicontazione e (iii) per conferire una maggiore portata informativa ai risultati ottenuti in tema di sostenibilità, si è scelto di approfondire la sostenibilità considerandone tanto la fase preventiva di programmazione, quanto quella di gestione e quella consuntiva di rendicontazione. Da qui, la scelta di fare riferimento al ciclo della sostenibilità³³ costituito dalle seguenti fasi: programmazione, gestione e controllo.

La programmazione riguarda la definizione degli obiettivi di sostenibilità che l'ente locale si prefigge di raggiungere. Questa fase risulta decisamente complessa in quanto è particolarmente delicato, e spesso sottovalutato, definire delle precise strategie di matrice politica (linee di mandato) dalle quali far discendere, in maniera esplicita, obiettivi di sostenibilità da raggiungere ed attività da realizzare sottese a tali obiettivi. Tale complessità deriva sia da una contenuta sensibilità alle tematiche inerenti alla sostenibilità, sia dall'assenza di normativa che preveda esplicitamente una fase di programmazione della sostenibilità (va sottolineato come le aziende pubbliche siano ancor oggi notevolmente influenzate da un approccio giuridico alla loro attività).

Alla programmazione segue la fase della gestione, intesa come la fase di implementazione delle azioni programmate al fine di raggiungere gli obiettivi di sostenibilità dell'azienda pubblica locale. Inoltre, la fase di gestione della sostenibilità si deve occupare anche della predisposizione di un sistema di raccolta di dati/informazioni da elaborare ed analizzare per la misurazione dei risultati insita nella successiva fase del controllo.

La terza fase del processo di *sustainability management* è quella del controllo, considerato come un momento di analisi dei risultati, non secondo un approccio burocratico di verifica degli adempimenti, ma, piuttosto, secondo un approccio economico-aziendale orientato all'ottenimento di dati ed informazioni utili alla nuova fase di programmazione ed al supporto della gestione.

³³ De Matteis F., Preite D. (2015). *Il ciclo della sostenibilità negli enti locali. Teorie e strumenti per il management pubblico*, Giappichelli, Torino.

La considerazione integrata di queste fasi da parte del modello in esame, unitamente all'approccio economico-aziendale alle stesse, rappresenta di certo un elemento di elevata complessità dal momento che entrambi questi aspetti non sono tradizionalmente diffusi nelle aziende pubbliche e sono correlati ad elementi culturali che, tipicamente, implicano processi evolutivi che richiedono tempi piuttosto prolungati.

3.4. *Research question* e metodologia della ricerca

L'analisi della letteratura contenuta nei paragrafi precedenti, getta le basi per la *research question* che guida il presente lavoro al fine di alimentare il dibattito scientifico sul tema della sostenibilità, ampliandolo rispetto al tradizionale focus sul reporting: "quali potrebbero essere i caratteri di un modello che metta a sistema le fasi del ciclo della sostenibilità e consideri in modo integrato la sostenibilità nell'attività dell'ente locale?". Obiettivo del lavoro di ricerca è, pertanto, quello di proporre un modello di *sustainability management* che consenta la programmazione, la rilevazione, la misurazione e la valutazione del profilo di sostenibilità negli enti locali.

Nel tentativo di rispondere alla *research question*, la metodologia di ricerca applicata è quella del *case study*³⁴, che in questo lavoro è di tipo esplorativo³⁵, consente una generalizzazione teorica³⁶: infatti, l'analisi di specifiche realtà socio-economiche e di scelte manageriali in esse compiute non consente la generalizzazione empirica verso un aggregato di elementi a causa della presenza di numerosi elementi specifici caratterizzanti la realtà studiata³⁷.

In particolare, si è deciso di analizzare il Comune di Lecce adottando, pertanto, l'opzione del *single case study*³⁸, sulla base del fondamento logico per il quale si è in presenza di un caso critico rispetto all'oggetto di analisi³⁹ (modello di *sustainability management*). Il Comune di Lecce può essere considerato un caso critico in quanto si è prestato alla sperimentazione del

³⁴ Yin R. K. (2009). *Case Study Research. Design and Methods*. SAGE, pp. 8-11.

³⁵ Turrini A. (2002). "Lo studio dei casi come metodologia di ricerca in economia aziendale", in *Azienda Pubblica*, Vol. 1-2, pp. 67-85.

³⁶ Foster P., Gomm R., Hammersley M. (2000). *Case Study Method. Key Issues*, Sage, London.

³⁷ Gillham B. (1999). *Case Study Research Methods*, Continuum, London.

³⁸ Si vedano, fra gli altri: Eisenhardt K.M. (1989), "Building theories from case study research", in *Academy of Management Review*, Vol. (14)4, pp. 532-550; Baxter P., Jack S. (2008), "Qualitative case study methodology: Study design and implementation for novice researchers", in *The Qualitative Report*, Vol. 13(4), pp. 544-559.

³⁹ Yin, R. K. (2009). *Case Study Research. Design and Methods*. SAGE, p. 47.

modello di *sustainability management* progettato. In altri termini, tale modello è scaturito da un progetto di ricerca triennale che ha visto il Comune di Lecce impegnato in qualità di ente sperimentatore attraverso l'implementazione – grazie all'affiancamento del ricercatore – dei vari aspetti (in termini di approccio, procedure e strumenti/documenti) caratterizzanti il modello stesso.

Il disegno di ricerca ha previsto unità di analisi multiple (*embedded units of analysis*). Di seguito, per ciascuna unità di analisi, si indicherà anche la fonte utilizzata per l'acquisizione dei dati:

- la prima unità di analisi ha avuto per oggetto il modello di *sustainability management* con riferimento ai suoi elementi caratterizzanti (strumenti, parametri di misurazione, ecc.). La fonte dei dati e delle informazioni scaturisce da un'analisi documentale⁴⁰ basata, essenzialmente, sul PEG/Piano della performance, sul Report del controllo strategico/Relazione sulla performance, sul Rendiconto di gestione e sulle cartelle di lavoro excel impiegate per la misurazione del grado di soddisfazione dell'utenza;
- la seconda unità di analisi ha preso in esame il sistema di *sustainability management* attraverso il punto di vista del Segretario Generale a cui è stato attribuito il ruolo di referente del processo di sperimentazione del modello intrapreso dal Comune di Lecce. Relativamente a questa unità di analisi, la fonte dei dati è rappresentata da interviste semi-strutturate⁴¹ attraverso le quali si sono approfonditi i principali aspetti tecnici legati alla sperimentazione del modello e le ricadute del percorso formativo (su temi legati al modello di sostenibilità sperimentato) che, su impulso del Segretario Generale, ha affiancato l'intero processo di implementazione dello stesso;
- la terza unità di analisi prende in esame il modello di *sustainability management* in termini di fasi realizzate e soggetti coinvolti per sperimentare lo stesso. In questa terza unità di analisi del caso di studio, informazioni e dati sono stati generati attraverso la tecnica delle osservazioni dirette⁴² di tipo non strutturato e dissimulato (al fine di non condizionare i soggetti osservati).

L'impiego della metodologia del *case study* attraverso il ricorso a differenti unità di analisi, ha permesso di analizzare l'oggetto della ricerca, rappresentato dal modello di *sustainability management*, da differenti punti di

⁴⁰ Corbetta P. (2003). *La ricerca sociale: metodologia e tecniche*, il Mulino, Bologna.

⁴¹ Kvale S., Brinkmann S. (2009). *InterViews: Learning the craft of qualitative researching interviewing*, Sage, London.

⁴² Bailey K. D. (1995). *Metodi della ricerca sociale*, il Mulino, Bologna, pp. 287-324.

vista, (integrando i dati e le informazioni raccolte): i documenti afferenti al sistema, il Segretario Generale che è la figura apicale responsabile della sperimentazione del modello ed il processo e i soggetti a vario titolo coinvolti nella sperimentazione e, quindi, nel funzionamento del modello proposto.

I dati registrati e le informazioni raccolte attraverso le differenti fonti sopra citate, sono stati utilizzati nell'analisi del caso e sono relativi al triennio 2015-2018 durante il quale si è passati dalla definizione del modello di *sustainability management* per gli enti locali, alla sua prima sperimentazione nel Comune di Lecce.

3.5. Ciclo della sostenibilità: proposta di un modello di *sustainability management*

Il modello di gestione della sostenibilità sperimentato nel Comune di Lecce, è stato sviluppato in seno al progetto di ricerca “Multidimensionalità, misurazione e valorizzazione della sostenibilità nella Pubblica Amministrazione”⁴³. Si tratta di un modello la cui versione di partenza deriva dall'analisi della letteratura e della prassi in tema di sostenibilità, ma che, successivamente, è stato modificato per integrare alcune variazioni scaturite dalla sperimentazione dello stesso. In ultima analisi, pertanto, il modello descritto compendia gli spunti derivanti dall'analisi di letteratura e prassi con quanto emerso durante l'implementazione dello stesso.

Il modello verrà illustrato facendo riferimento a quanto emerso durante la sua sperimentazione nel Comune di Lecce e considererà l'analisi dei principali elementi che lo caratterizzano e che sono qui di seguito sinteticamente elencati:

- l'approccio che è alla base dell'implementazione di un sistema di *sustainability management* negli enti locali;
- le dimensioni della sostenibilità che si prendono in considerazione;
- le fasi del ciclo di *sustainability management* e l'integrazione con i documenti in uso negli enti locali;
- gli elementi di misurazione della sostenibilità negli enti locali;
- la rendicontazione e la disseminazione dei risultati sulla sostenibilità dell'ente locale.

⁴³ Il Progetto “Multidimensionalità, misurazione e valorizzazione della sostenibilità nella Pubblica Amministrazione” è finanziato con fondi europei attraverso il programma a sostegno della specializzazione intelligente e della sostenibilità sociale e ambientale della Regione Puglia, intervento “Future in Research”.

Approccio. I principali approcci individuati, alla base dell'implementazione di un sistema di *sustainability management* negli enti locali, sono essenzialmente due:

- quello autonomo che considera i processi di *sustainability management* in maniera separata rispetto agli altri processi che si realizzano negli enti locali, e ciò sia da un punto di vista di logiche che di strumenti utilizzabili (punto di forza: riconoscere alla sostenibilità un ruolo specifico; punto di debolezza: percezione di un aggravio di lavoro da parte della struttura dell'ente che vive il presidio della sostenibilità come un adempimento);
- quello integrato che considera i vari aspetti connessi al *sustainability management* come integrati nella più ampia gestione dell'azienda pubblica locale nel suo complesso (punto di forza: sinergia derivante dal trattare congiuntamente più aspetti della gestione, evitando la proliferazione di documenti in cui potrebbero ripetersi informazioni analoghe e consentendo una visione d'insieme dell'azienda pubblica; punto di debolezza: rischio che la sostenibilità venga sottovalutata rispetto ad altri aspetti di maggior rilievo contenuti nei documenti scelti per l'integrazione).

Dei due approcci appena sinteticamente richiamati, si è scelto l'approccio integrato che, peraltro, è stato considerato in maniera più ampia nella duplice accezione:

- di integrazione dei processi legati alla sostenibilità integrati rispetto al ciclo ed ai documenti di programmazione e controllo in uso presso gli enti locali, al fine di evitare un aggravio di lavoro, di considerare la sostenibilità quale elemento della performance generale di un ente locale e non come un aspetto a sé stante, evitando la logica dei "compartimenti stagni";
- di integrazione fra la fase di programmazione degli obiettivi di sostenibilità e quella del controllo sul livello di raggiungimento degli stessi, superando, peraltro, sia il limite rilevato dall'analisi della letteratura e della prassi di focalizzare l'attenzione essenzialmente sulla fase consuntiva di rendicontazione della sostenibilità, sia un aspetto critico che spesso caratterizza i processi negli enti locali e che vede la fase programmata sconnessa da quella di rendiconto a consuntivo.

Dimensioni della sostenibilità. Le dimensioni della sostenibilità prese in considerazione dal modello sono quella ambientale, sociale, economica e culturale per la cui definizione si rimanda al paragrafo 1 del presente lavoro.

Inoltre, accanto alle dimensioni della sostenibilità sopra richiamate, il presente modello prende in considerazione anche la dimensione finanziaria⁴⁴ della sostenibilità. Questa è definita come la disponibilità di risorse finanziarie da utilizzare razionalmente per raggiungere gli obiettivi istituzionali delle organizzazioni del settore pubblico. In altre parole, la sostenibilità finanziaria può essere considerata come la capacità del governo di fornire servizi pubblici (mantenimento o aumento del benessere sociale) in un livello quantitativo e qualitativo attraverso un uso razionale delle risorse finanziarie disponibili che consenta di contenere la pressione fiscale (fonte primaria delle risorse finanziarie nelle Pubblica Amministrazione), senza compromettere la soddisfazione dei bisogni delle generazioni future.

Pertanto, la sostenibilità finanziaria può essere considerata, allo stesso tempo, come una sfera autonoma di sostenibilità a livello istituzionale, e come parte delle tradizionali dimensioni della sostenibilità: in effetti, la sostenibilità finanziaria – come sopra definito – può essere considerata come uno strumento di valutazione della sostenibilità sociale, economica, ambientale e culturale.

Nel presente modello si considera quest'ultima possibilità, prendendo in considerazione la sostenibilità finanziaria più che come specifica dimensione della sostenibilità (al pari delle dimensioni ambientale, sociale, economica e culturale), come elemento trasversale a queste. Pertanto, gli aspetti finanziari sono, in questa sede, considerati come elementi da prendere in esame per ciascuna dimensione delle altre quattro dimensioni della sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale), per giungere a definire il profilo di sostenibilità complessivo di un ente locale.

Le fasi del ciclo di *sustainability management* e l'integrazione con i documenti in uso negli enti locali. Come precedentemente accennato, l'approccio integrato seguito nel presente modello riguarda:

- sia l'integrazione della programmazione degli obiettivi di sostenibilità con le successive fasi di gestione e controllo della sostenibilità;
- sia l'integrazione dei processi inerenti alla sostenibilità con il ciclo ed i documenti di programmazione e controllo in uso presso gli enti locali.

⁴⁴ De Matteis F., Preite D. (2018). "Sustainability Management and Local Governments: a Proposal to define the Role of Financial Sustainability", in Rodriguez Bolivar M.P., Lopez Subires M.D., *Financial Sustainability and Intergenerational Equity in Local Governments*, IGI Global, Hershey (USA); Lopez Subires, M.D., Rodriguez Bolivar M.P. (2017). "Financial Sustainability in Governments. A New Concept and Measure for Meeting New Information Needs" in Rodriguez Bolivar M.P. (Ed.). *Financial Sustainability in Public Administration*. Palgrave Macmillan.

Con riferimento al primo punto, il modello elaborato ed applicato prevede di non soffermarsi alla misurazione dei risultati in tema di sostenibilità nella fase consuntiva dell'esercizio, ma piuttosto di prendere l'intero ciclo di sostenibilità (per il quale si rimanda al paragrafo 3 del presente lavoro).

Con riferimento al secondo punto (integrazione dei processi inerenti alla sostenibilità con il ciclo ed i documenti di programmazione e controllo in uso presso gli enti locali), nel presente modello si è scelto di integrare da un punto di vista documentale gli aspetti relativi alla sostenibilità (ambientale, sociale, economica, culturale) nel PEG/Piano della performance (d'ora in poi PEG/PdP). Si utilizza il nome PEG/PdP perché questi due documenti (Piano Esecutivo di Gestione e Piano della Performance) sono ormai da considerarsi organicamente unificati in un solo documento (appunto PEG/PdP) in base alla normativa vigente (art. 169 del TUEL, modificato dal D.Lgs 126/2014).

Nell'approccio integrato seguito nel presente modello, si è scelto di individuare nel PEG/PdP il documento cardino attorno al quale ruota il ciclo di programmazione/gestione/controllo della sostenibilità in quanto:

- si tratta di uno strumento che, per sua natura, è un documento di programmazione che contiene sia il riferimento agli obiettivi strategici (di origine politica) sia l'individuazione di obiettivi operativi;
- si tratta di un documento che, oltre ad assolvere una funzione di programmazione, nasce anche con finalità di controllo. Si tratta, infatti, di un documento che nasce da un'organica unificazione, da un lato, del PEG che viene utilizzato in fase consuntiva per la valutazione della dirigenza e, dall'altro, del Piano della performance che rappresenta la base per la stesura a fine anno della Relazione sulla performance in cui si misura il grado di realizzazione delle strategie dell'ente locale;
- si tratta di un documento che, se interpretato ed implementato correttamente, deve gettare le basi per una fase di gestione che, partendo dalla definizione degli obiettivi, predisponga processi e strumenti per raccogliere dati ed informazioni necessari alla successiva fase del controllo;
- si tratta di un documento che prevede il collegamento ai dati contabili contenuti nel bilancio di previsione e permette, pertanto, la considerazione anche degli aspetti finanziari correlati agli obiettivi di sostenibilità del comune.

Elementi di misurazione della sostenibilità. Il modello qui proposto si basa su quattro elementi utilizzati per la valorizzazione del profilo di sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale) dell'ente locale. Gli elementi presi in esame vengono quantificati attraverso degli indicatori che, nella

maggior parte dei casi, mettono in relazione ciò che si è programmato con il risultato effettivamente raggiunto. Per ciascun elemento si giunge, pertanto, ad un valore espresso in termini percentuali e la media di tali valori – considerando, pertanto, equo il peso di ciascun elemento analizzato – porta alla misurazione del livello di sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale) dell’ente locale.

I quattro elementi analizzati e misurati per la valorizzazione del profilo di sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale) dell’ente locale sono i seguenti:

livello di raggiungimento degli obiettivi ambientali, sociali, culturali e di sviluppo economico;

- livello di *customer satisfaction* espresso dall’utenza di servizi ambientali, sociali, culturali e di sviluppo economico;
- livello di *commitment* finanziario dell’ente locale negli ambiti ambientale, sociale, culturale e di sviluppo economico;
- livello di sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale) generale dell’esercizio precedente.

Tali elementi vengono determinati con riferimento al Comune di Lecce e sono sintetizzati nella successiva Tabella 1.

Livello di raggiungimento degli obiettivi. Dal PEG/PdP, considerato in questo modello come punto di riferimento documentale, è possibile individuare, per ogni settore dell’ente, gli obiettivi programmati relativi a ciascuna delle quattro dimensioni della sostenibilità considerate (ambientale, sociale, economica e culturale).

La struttura delle schede PEG/PdP è stata impostata in maniera tale da individuare a preventivo per ciascun obiettivo, insieme ad altre informazioni, anche le seguenti: il peso, le azioni ed i tempi stimati di realizzo per ciascuna azione necessaria al perseguimento dell’obiettivo (cronoprogramma), indicatori di risultato e relativi target (valore atteso dell’indicatore), l’area strategica di afferenza (corrispondente alla linea di mandato), i riferimenti ai codici di missioni e programmi di bilancio dalle quali si attingono le risorse per la realizzazione di ciascun obiettivo.

I parametri impiegati per la determinazione del livello di raggiungimento degli obiettivi sono rappresentati dal rispetto tempi e dal rispetto target. Il primo deriva – desumendo i dati dal cronoprogramma contenuto nel PEG-Piano della performance – dal rapporto fra il numero di attività sottostanti un obiettivo che sono state realizzate nel rispetto della tempistica programmata, ed il numero totale di attività previste per quell’obiettivo. Il secondo scaturisce dalla media degli scostamenti fra valore atteso (target) e valore effettivo

degli indicatori di risultato correlati a ciascun obiettivo. Quindi, per ottenere una misura del livello di raggiungimento dell'obiettivo, si determina la media dei valori assunti dai due parametri appena illustrati per ogni obiettivo relativo alla sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale).

La media delle percentuali di raggiungimento di tutti gli obiettivi afferenti a ciascuna dimensione della sostenibilità, consente di determinare il livello di raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità ambientale, il livello di raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità sociale, il livello di raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità culturale ed il livello di raggiungimento degli obiettivi di sostenibilità economica.

Gli obiettivi considerati per ciascuna dimensione della sostenibilità vengono selezionati fra tutti gli obiettivi dell'ente in base alla loro afferenza a missioni correlate alle dimensioni stesse. In altri termini, gli obiettivi relativi alla sostenibilità culturale sono quelli per i quali, nel PEG/PdP, è stato inserito il collegamento alla Missione di bilancio n. 5 ("Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali"), gli obiettivi di sostenibilità ambientale sono quelli riconducibili alla Missione n. 9 ("Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente"), gli obiettivi di sostenibilità sociale sono quelli collegati alla Missione n. 12 ("Diritti sociali, politiche sociali e famiglia"), gli obiettivi di sostenibilità economica sono raggruppati nella Missione n. 14 ("Sviluppo economico e sostenibilità").

Livello di customer satisfaction. Nel presente modello si ritiene che il livello di soddisfazione dell'utenza che fruisce di servizi legati all'ambiente, di tipo sociale, connessi allo sviluppo economico e relativi al settore culturale, rappresenta un elemento fondamentale nella determinazione del livello di sostenibilità (ambientale, sociale, economica, culturale): infatti, il grado di *customer satisfaction* è uno degli elementi imprescindibili per comprendere se l'ente sta corrispondendo ai fabbisogni della collettività ed in che modo proseguire nell'erogazione dei servizi.

Si procede, pertanto alla mappatura dei servizi erogati dall'ente locale: se la carta dei servizi del comune non è aggiornata, si effettua una ricognizione di tutti i servizi erogati al fine di avere una visione completa dell'attività svolta. Questa attività è indispensabile perché, sulla base della mappatura effettuata, si effettua la selezione dei servizi da sottoporre ad analisi di *customer satisfaction*, iniziando da quelli con un elevato impatto sulla collettività.

Una volta selezionati i servizi si sviluppa un questionario per la rilevazione della *customer satisfaction* che considera allo stesso tempo sia la possibilità di rilevare il grado di soddisfazione dell'utenza su aspetti specifici del servizio indagato, sia la presenza di elementi comuni a tutti i servizi al

fine di poter aggregare i dati per ciascuna dimensione della sostenibilità. Nel comune di Lecce, nel corso del 2017, sono stati sottoposti a rilevazione ed analisi della *customer satisfaction* n. 31 servizi erogati (relativamente alle quattro dimensioni della sostenibilità considerate) per un totale di n. 443 questionari compilati dall'utenza.

Questa impostazione, una volta effettuata la rilevazione (realizzata presso gli uffici dell'ente nelle modalità di volta in volta ritenute più opportune a seconda della tipologia di servizio – es.: in alcuni casi online, in altri di persona) consente di tramutare le preferenze qualitative espresse dall'utenza in valori percentuali aggregabili per ciascuna dimensione della sostenibilità al fine di ottenere il livello di *customer satisfaction* relativo alla dimensione ambientale/sociale/sviluppo economico/culturale della sostenibilità (attraverso una media delle percentuali di soddisfazione dell'utenza dei servizi afferenti all'ambiente, al sociale, allo sviluppo economico ed alla cultura).

Livello di commitment finanziario. Come precedentemente accennato, in questo modello la sostenibilità finanziaria viene considerata come un elemento da prendere in esame per ciascuna dimensione delle altre quattro dimensioni della sostenibilità (ambientale, sociale, economica e culturale) per giungere a definire il profilo di sostenibilità complessivo di un ente locale. In particolare, si prende in considerazione il grado di coinvolgimento/attenzione finanziaria dell'ente locale rispetto alle tematiche oggetto di attenzione delle quattro dimensioni della sostenibilità analizzate. Ciò in quanto, l'impegno finanziario è uno degli indici che, da un lato, evidenzia l'attenzione finanziaria dell'ente verso la sostenibilità, e, dall'altro, rappresenta un indicatore del grado di realizzazione delle politiche dell'ente locale in tema di sostenibilità.

In particolare, al fine di definire il livello di commitment finanziario dell'ente in tema di sostenibilità:

- rapporto % fra impegni e stanziamenti (per le missioni di bilancio n. 5, 9, 12, 14 relative a cultura, ambiente, sociale e sviluppo economico). Questo indicatore esprime il grado di rispetto/attendibilità delle previsioni in tema di sostenibilità;
- rapporto % fra pagamenti e impegni (per le missioni di bilancio n. 5, 9, 12, 14 relative a cultura, ambiente, sociale e sviluppo economico). Questo indicatore esprime il grado di realizzo (da un punto di vista finanziario) delle attività dell'ente in ambiti connessi alle quattro dimensioni della sostenibilità considerati dal presente modello.

Il livello di commitment finanziario complessivo, sarà misurato dalla media fra i valori percentuali assunti dagli indicatori sopra richiamati, giungendo,

pertanto, a un unico valore percentuale per ciascuna dimensione della sostenibilità, che sintetizza il livello di commitment finanziario dell'ente locale.

Livello di sostenibilità dell'anno in corso. Per ciascuna delle quattro dimensioni della sostenibilità prese in esame dal presente modello, la media dei tre indicatori appena illustrati (livello di raggiungimento degli obiettivi, livello di *customer satisfaction*, livello di commitment finanziario) consente di ottenere il livello di sostenibilità dell'anno in corso (cioè l'anno oggetto dell'analisi).

Tabella 1 – Sintesi della misurazione del Livello di sostenibilità del Comune di Lecce

Indicatore	Sostenibilità culturale	Sostenibilità ambientale	Sostenibilità sociale	Sostenibilità economica	Sostenibilità anno in corso
1) Livello di raggiungimento degli obiettivi (ambientali, sociali, di sviluppo economico, culturali)	93%	83%	89%	100%	91%
2) Livello di <i>customer satisfaction</i>	82%	81%	90%	89%	85%
3) Livello di commitment finanziario	73%	79%	28%	84%	66%
4) Livello sostenibilità anno in corso (media degli indicatori 1,2,3)	83%	81%	69%	91%	81%

Livello sostenibilità generale dell'esercizio precedente. Nel concetto di sostenibilità è implicito quello di equità intergenerazionale. Da qui l'esigenza di tenere in considerazione il fattore tempo. In questo modello si è scelto di considerare l'elemento temporale, prendendo in considerazione, quale elemento di valutazione del profilo di sostenibilità dell'ente locale, il livello di sostenibilità generale dell'anno precedente. In questo modo, quanto fatto nel passato influenza la situazione di sostenibilità attuale: il secondo anno di impiego del modello, considerare l'anno precedente comporterà prendere in considerazione un solo anno precedente a quello attuale. Ma, con il passare degli esercizi, il livello di sostenibilità generale dell'anno precedente (che a sua volta scaturisce da una media dei vari elementi di misurazione della sostenibilità ed il livello di sostenibilità di un ulteriore anno precedente) sintetizzerà, in qualche modo, quanto realizzato in tema di sostenibilità negli esercizi precedenti (considerando, pertanto, l'elemento temporale collegato all'impatto intergenerazionale delle politiche pubbliche in tema di sostenibilità).

Livello di sostenibilità generale. La media fra il livello di sostenibilità dell'anno in corso ed il livello di sostenibilità generale dell'anno precedente, porta alla misurazione del livello di sostenibilità generale (ambientale, sociale, economica, culturale) dell'ente.

Naturalmente, il primo anno di applicazione del modello, il livello di sostenibilità generale coinciderà con il livello di sostenibilità dell'anno in corso, non avendo la disponibilità del dato rappresentativo del livello di sostenibilità generale dell'anno precedente. Dal secondo anno di applicazione del modello in poi, prendere in considerazione anche il livello di sostenibilità generale dell'anno precedente, consentirà di considerare il fattore temporale. Infatti, il dato sintetico generale (livello di sostenibilità generale) scaturisce dalla media fra il livello di sostenibilità dell'anno in corso ed il livello di sostenibilità generale dell'anno precedente: quest'ultimo, a sua volta, ingloba l'effetto temporale, rappresentando un valore medio fra il valore dell'anno x-1 ed il valore dell'anno x-2, e così via.

Nel caso del Comune di Lecce, essendo il 2017 il primo anno di sperimentazione del modello di *sustainability management* presentato in questo lavoro, il livello di sostenibilità dell'anno in corso (pari all'81%) coincide con il livello di sostenibilità generale.

Rendicontazione e disseminazione dei risultati sulla sostenibilità. Il presente modello prevede, a consuntivo, la stesura di un Report di sostenibilità dell'ente locale volto a sintetizzare tutti i punti precedentemente enucleati e, pertanto, ad illustrare il profilo di sostenibilità del comune. Attualmente, nel Comune di Lecce, il Report di sostenibilità è in fase di stesura e la sua struttura deve condurre ad un documento snello che faciliti la lettura da parte dei suoi user, considerando che questi possono essere sia interni che esterni all'ente. Si ipotizza la possibilità di redigere una versione sintetica del documento per finalità esterne ed una versione analitiche per finalità interne: fermo restando che, in ogni caso, il lettore può fruire di dettagli circa le informazioni ed i dati veicolati nel documento, facendone richiesta al comune. Principali finalità del Report di sostenibilità, orientato alla disseminazione dei risultati (dati ed informazioni) nello stesso contenuti, sono:

- finalità di divulgazione interna: necessaria per fornire dati e informazioni utili ai *decision maker* interni all'ente (politici, dirigenti) affinché possano prendere decisione sulla base di dati oggettivi;
- finalità di divulgazione esterna: per la conoscenza del profilo di sostenibilità dell'ente locale da parte degli stakeholder esterni (es.: cittadini, turisti, investitori, organizzazioni non profit, imprese, ecc.) compresi altri enti locali interessati alla replicabilità del modello.

La divulgazione, in ultima analisi, è rivolta a creare un dialogo per indirizzare le politiche di sostenibilità di un ente locali verso le necessità reali del territorio amministrato.

3.6. Riflessioni conclusive

La letteratura economico-aziendale in tema di sostenibilità, si è concentrata essenzialmente sulla fase della rendicontazione attraverso la determinazione di indicatori di sostenibilità. Da qui, la definizione della *research question* che guida il presente lavoro: “quali potrebbero essere i caratteri di un modello che metta a sistema le fasi del ciclo della sostenibilità e consideri in modo integrato la sostenibilità nell’attività dell’ente locale?”. Obiettivo del lavoro di ricerca è, pertanto, quello di proporre un modello di *sustainability management* che consenta la programmazione, la rilevazione, la misurazione e la valutazione del profilo di sostenibilità negli enti locali. La metodologia di ricerca utilizzata per raggiungere tale obiettivo e rispondere alla *research question* è quella del *single case study* con unità di analisi multiple. Si è presentato il caso del Comune di Lecce che ha svolto il ruolo di comune sperimentatore del modello proposto (e scaturito da un progetto di ricerca triennale).

Il modello progettato e sperimentato si prefigge l’obiettivo di determinare il livello di sostenibilità (ambientale, sociale, economica, culturale) negli enti locali attraverso l’impiego di un approccio integrato e la misurazione di alcuni elementi (raggiungimento degli obiettivi, *customer satisfaction*, *commitment* finanziario, livello di sostenibilità dell’esercizio precedente) considerati costituenti il profilo di sostenibilità di un ente locale. Per quanto il modello sia suscettibile di miglioramenti, dal momento che quella sperimentata nel caso di studio proposto è la prima versione dello stesso, si ritiene di poterne evidenziare alcuni elementi di particolare rilievo:

- il modello di *sustainability management* sperimentato considera l’intero ciclo di programmazione e controllo della sostenibilità. Pertanto, non ci si focalizza solo sulla rendicontazione (come evidenziato dall’analisi della letteratura), si sottolinea la necessità di sviluppare competenze di programmazione degli obiettivi di sostenibilità e si dà maggiore forza alla rendicontazione (confrontabile rispetto ad obiettivi programmati e non limitata ad un resoconto dello stato dell’arte in tema di sostenibilità);
- il modello proposto, oltre all’integrazione fra programmazione e controllo di cui al punto precedente, suggerisce l’integrazione del ciclo della sostenibilità nei documenti in uso negli enti locali (specie in fase

di programmazione). Ciò consente di non appesantire il carico di lavoro dei settori comunali coinvolti e rappresenta un elemento di impulso ad un approccio manageriale a questi documenti, cercando di limitare l'approccio adempimentale agli stessi;

- il modello fornisce un solo dato sintetico percentuale per ciascuna delle dimensioni della sostenibilità considerate e per la sostenibilità generale dell'ente locale (ferma restando la possibilità di ottenere le informazioni più analitiche da cui proviene la misura sintetica). Questo appare particolarmente significativo dal punto di vista della leggibilità e snellezza dell'informazione tanto per i lettori esterni (che non è detto abbiano le competenze per comprendere la procedura a monte del valore sintetico finale), quanto per gli utilizzatori interni che si contraddistinguono per la carenza di tempo e, pertanto, sono più orientati ad avere la disponibilità di pochi dati chiari (da poter eventualmente approfondire), piuttosto che di documenti troppo voluminosi;
- il modello presentato si caratterizza per la sua replicabilità nelle aziende pubbliche locali perché i suoi elementi essenziali sono riscontrabili in tutti gli enti locali. In particolare, nel modello si pone attenzione al *trade off* fra standardizzazione (gli elementi principali del modello sono fissi e uguali per tutti gli enti) e adattamento alle caratteristiche dell'ente che lo implementa (es: modalità/servizi sui quali rilevare la *customer satisfaction*; struttura della scheda PEG/PdP; ecc.). In merito a questo aspetto (adattamento), la sperimentazione del modello ha messo in luce che non è efficace ricorrere ad un modello che non sia commisurato alle caratteristiche (in termini di complessità, competenze, ecc.) dell'ente locale utilizzatore.
- l'implementazione del modello presentato può svolgere una funzione di impulso all'ottenimento anche di altri risultati rispetto alla determinazione del livello di sostenibilità: ci si riferisce, in particolare, al supporto che il modello può fornire al controllo strategico, al controllo di gestione, alla rilevazione della *customer satisfaction* (questa nel modello è prevista relativamente alle dimensioni della sostenibilità considerate, ma essa si può utilmente rilevare anche per ambiti che esulano quelli più direttamente connessi alla sostenibilità), all'aggiornamento della carta dei servizi.

Aspetti critici del modello di *sustainability management* sperimentato sono rappresentati:

- dalla necessità di formazione negli enti locali
 - sia per sviluppare le competenze in tema di sostenibilità necessarie all'implementazione del modello;

- sia per creare condivisione rispetto al modello. La sperimentazione, infatti, ha evidenziato come non sia efficace calare dal di fuori dell'ente locale un modello/aspetto innovativo che non venga condiviso dalla struttura interna. La condivisione interna non è semplice sia per sua natura – in quanto attiene al profilo culturale di chi opera nell'ente locale – sia qualora tale condivisione debba essere realizzata in tempi piuttosto ristretti. Un adeguato affiancamento formativo, pertanto, risulta indispensabile per fronteggiare tali criticità;
- dalla divulgazione della sperimentazione del modello anche in altri enti (al momento è in corso l'applicazione dello stesso modello nel Comune di Brindisi) in quanto maggiore è il numero degli enti che sperimentano il modello, maggiore è la possibilità di individuarne ulteriori punti di forza e di debolezza al fine di ottimizzarne l'applicabilità ed il funzionamento.

Bibliografia

- Alonso-Almeida M.delM., Llach J., Marimon F. (2014). “A Closer Look at the “Global Reporting Initiative” Sustainability Reporting as a Tool to Implement Environmental and Social Policy: A Worldwide Sector Analysis”, in *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 21, pp. 318-335.
- Alonso-Almeida M.delM., Marimon F., Casani F., Rodriguez-Pomeda J. (2015). “Diffusion of sustainability reporting in university: current situation and future perspective”, in *Journal of Cleaner Production*, vol. 106, pp. 144-154.
- Amari M., (2012), *Manifesto per la sostenibilità culturale*, FrancoAngeli, Milano.
- Anselmi L. (2005), *Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali. L'azienda comune*, Giuffrè, Milano.
- Bailey K. D., (1995). *Metodi della ricerca sociale*, Il Mulino, Bologna, pp. 287-324.
- Ball A. (2002), “Sustainability accounting in UK local government: An agenda for research”, Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Research Report, n. 78.
- Ball A. (2002), “Sustainability accounting in UK local government: An agenda for research”, Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Research Report, n. 78.
- Ball A. (2004), “A Sustainability Accounting Project for the UK Local Government Sector? Testing the Social Theory Mapping Process and Locating a Frame of Reference”, in *Critical Perspectives on Accounting*, 15, (8), pp.1009-1035.
- Ball A., Grubnic S. (2007), “Sustainability accounting and accountability in the public sector”, in Unerman J., Bebbington J., O'Dwyer B., *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, London.

- Ball, A., and Bebbington, J., (2008), "Accounting and Reporting for Sustainable development in Public Service Organisations: issues and emerging directions", *Public Money and Management*, 28(6), pp. 323-325.
- Barzelay, M., (2001), *The New Public Management. Improving Research and Policy Dialogue*, University of California Press, Berkeley.
- Baxter P., Jack S. (2008), "Qualitative case study methodology: Study design and implementation for novice researchers", in *The Qualitative Report*, Vol. 13(4), pp. 544-559.
- Bebbington, J. and Gray, R. (2001), "An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualisation", in *Critical Perspectives on Accounting*, 12, (5), pp.557-605.
- Bebbington, J. and J. Unerman (2018), "Achieving the United Nations Sustainable Development Goals", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1): 2-24.
- Behn, R. D., (1998), "The New Public Management Paradigm and the Search for Democratic Accountability", in *International Public Management Journal*, 1, (2), pp. 131-164.
- Belkhir L., Bernard S., Abdelgadir S. (2017). "Does GRI reporting impact environmental sustainability? A cross-industry analysis of CO2 emissions performance between GRI-reporting and non-reporting companies", in *Management of Environmental Quality: An International Journal*, Vol. 28, n. 2, pp. 138-155.
- Borgonovi E. (1996), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi E. (2000), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi E. (1988), "I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazioni", in *Azienda Pubblica*, n. 1, pp. 11-30.
- Borgonovi E., Rusconi G. (a cura di), (2008), *La responsabilità sociale delle istituzioni di pubblico interesse*, FrancoAngeli, Milano.
- Bracci E. (2006), *La scuola dell'autonomia. Analisi di contesto e implicazioni gestionali*, FrancoAngeli, Milano.
- Bruff G., Wood A. (2000), "Local Sustainable Development: Land-Use Planning's Contribution to Modern LG", *Journal of Environmental Planning and Management*, 43, (4), pp. 519-539.
- Brugmann, J. (1996), "Planning for Sustainability at the local government level", *Environ Impact Asses Rev*, Vol. 16, pp.363-379.
- Corbetta P. (2003). *La ricerca sociale: metodologia e tecniche*, il Mulino, Bologna.
- De Matteis F., Preite D. (2015), *Il ciclo della sostenibilità negli enti locali. Teorie e strumenti per il management pubblico*, Giappichelli, Torino.
- De Matteis F., Preite D. (2018), "Sustainability Management and Local Governments: a Proposal to define the Role of Financial Sustainability", in Rodriguez Bolivar M. P., Lopez Subires M. D., *Financial Sustainability and Intergenerational Equity in Local Governments*, IGI Global, Hershey (USA).
- Dumay J., Guthrie J., Farneti F. (2010), "GRI Sustainability Reporting Guidelines for Public and Third Sector Organizations", in *Public Management Review*, Vol. 12, Issue 4, pp. 531-548.

- Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, *Integrating economic and environmental policies: the case of Pacific Island countries*, Development papers n. 25, United Nation, 2004.
- Eisenhardt K.M. (1989), "Building theories from case study research", in *Academy of Management Review*, Vol. (14)4, pp. 532-550.
- Farneti F. (2012), *La rendicontazione di sostenibilità negli enti locali*, RIREA, Roma.
- Farneti F., (2011), *La rendicontazione di sostenibilità negli enti locali*, RIREA, Roma, p. 29.
- Farneti, F. & Guthrie, J. (2009), "Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organisations: Why They Report", *Accounting Forum*, 33, (2), pp. 89-98.
- Fonseca A., McAllister M.L., Fitzpatrick P., (2012). "Sustainability reporting among mining corporations: a constructive critique of the GRI approach", in *Journal of Cleaner Production*, vol. 84, pp. 70-83.
- Foster P., Gomm R., Hammersley M. (2000). *Case Study Method. Key Issues*, Sage, London.
- Gillham B. (1999). *Case Study Research Methods*, Continuum, London.
- Giovanelli L. (2013), "Le amministrazioni pubbliche tra autonomia e vincoli di sistema", in *Azienda pubblica*, 26, 3, pp. 293-307.
- Gray R. (2006), "Social, Environmental and Sustainability Reporting and Organizational Value Creation: Whose Value? Whose Creation?", in *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19, (6), pp. 793-819.
- Guthrie J., Farneti F. (2008). "GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations", in *Public Money and Management*, December, pp. 361-366.
- Hahn R., Lulfs R. (2014): "Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies", in *Journal of Business Ethics*, Vol. 123, pp. 401-420.
- Hinna L., (2002), *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova.
- Homann K., (1996), "Sustainability: Politikvorgabe oder regulative Idee?", in Gerken, L.: *Ordnungspolitische Grundfragen einer Politik der Nachhaltigkeit*, p. 33-47, Baden-Baden: Nomos.
- Hood C. (1995), "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme", in *Accounting Organizations and Society*, 20, (2/3), pp. 93-109.
- Isaksson R., Steimle U. (2008), "What does GRI-Reporting tell us about Corporate Sustainability?", paper presented at the 1st QMOD Conference, 20-22 August 2008 in Helsingborg.
- Kaur A., Lodhia S. (2014), "The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils", *Pacific Accounting Review: Special issue on Sustainability Accounting and Reporting*, 26, (1/2), pp. 54-74.
- Kelly R., Sirr L., Ratcliffe J. (2004), "Futures Thinking to Achieve Sustainable Development at Local Level in Ireland", *Foresight: The Journal of Futures Studies, Strategic Thinking and Policy*, 6, (2), pp. 80-90.
- Kvale S., Brinkmann S. (2009). *InterViews: Learning the craft of qualitative researching interviewing*, Sage, London.

- Lopez Subires, M.D., Rodriguez Bolivar M.P. (2017). "Financial Sustainability in Governments. A New Concept and Measure for Meeting New Information Needs" in Rodriguez Bolivar M.P. (Ed.). *Financial Sustainability in Public Administration*. Palgrave MacMillan.
- Marimon F., Alonso-Almeida M.delM., Rodriguez M.delP, Cortez Alejandro K.A. (2012). "The worldwide diffusion of the global reporting initiative: what is the point?", in *Journal of cleaner Production*, Vol. 33, pp. 132-144.
- Mazzara L., Sangiorgi D., Siboni B. (2010a), "Strategic planning in Italian local governments. A sustainability focus?", in *Public Management Review*, 12, (4), pp. 493-509.
- Mazzara L., Siboni B., Sangiorgi D. (2010b), "Lo sviluppo sostenibile in ottica strategica: un'analisi delle pratiche negli enti locali", in *Azienda Pubblica*, 23, (3), pp. 417-443.
- Mazzara L., Siboni B., Sangiorgi D. (2013), "La considerazione dello sviluppo sostenibile nei piani strategici degli enti locali. Un bilancio del primo decennio", in *Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale*, 1/2/3, pp. 77-89.
- Moneva J.M., Archel P., Correa C. (2006). "GRI and the camouflaging of corporate unsustainability", in *Accounting Forum*, vol. 30, pp. 121-137.
- Murcott, S. (1997), "What is Sustainability?", Conference paper presented at AAAS Annual Conference; IIASA, *Sustainability Indicators Symposium*, Seattle, WA February 16, 1997.
- Mussari R. (2001) (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Rubbettino, Soveria Mannelli.
- Onesti T., Angiola N., (a cura di), (2009), *Il controllo strategico nelle amministrazioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano.
- Paoloni M, Grandis F.G. (2007), *La dimensione aziendale delle amministrazioni pubbliche*, Giappichelli, Torino.
- Parker L., Gould G., (1999), "Changing Public Sector Accountability. Critiquing New Direction", in *Accounting Forum*, 23, (2), pp. 109-136.
- Perrone P. (2004), "La responsabilità sociale degli enti locali e la comunicazione dei risultati", in *Azienda pubblica*, 17, (2), pp. 283-307.
- Pezzani, F. (2003), (a cura di), *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Pezzey J. (1992), "Sustainability: An Interdisciplinary Guide", in *Environmental Values*, 1, pp. 321-362.
- Pollitt, C., Bouckaert, G., (2002), *La riforma del management pubblico*, Università Bocconi Editore, Milano.
- Rogers P.P., Jalal K.F., Boyd J.A. (2008), *An introduction to sustainable development*, Earthscan, London.
- Ruffini R., Valotti G. (1996), *Aspetti istituzionali e governo delle aziende pubbliche*, Egea, Milano.
- Strange T., Bayley A. (2008), *Sustainable development. Linking economy, society, environment*, OECD Publishing, Paris.
- Tolba M.K., *Sustainable Development: constraints and opportunities*, Butterworths, London, 1997.
- Turrini A. (2002). "Lo studio dei casi come metodologia di ricerca in economia aziendale", in *Azienda Pubblica*, Vol. 1-2, pp. 67-85.

Il tema della comunicazione esterna agli *stakeholders* è da sempre, per l'azionalista, un'area di studio di estrema attualità, nel cui ambito, l'attenzione degli studiosi e dei *practitioners* si è indirizzata alla comunicazione *econo-mico-finanziaria*, dove il bilancio di esercizio riveste un ruolo centrale quale strumento informativo di sintesi della dinamica gestionale. In tempi più recenti i confini della comunicazione esterna si sono ampliati nelle forme e nei contenuti, attribuendo un rinnovato interesse a tematiche in passato relegate a ruoli "di contorno": l'importanza della comunicazione in materia di sostenibilità ambientale e di salvaguardia delle risorse naturali, di tutela dell'occupazione e sicurezza dei lavoratori, di sviluppo socio-culturale del territorio, e così via. Sono poi oggetto di rinnovato interesse anche tutte le tematiche di bilancio più tradizionali, sia in ragione della entrata in vigore di nuovi standard contabili di riferimento, sia in ragione dell'attenzione oggi indirizzata alle cd. "*non GAAP measurement*".

Nel quadro delineato si è collocato il Convegno Sidrea 2018 dedicato al tema "*Nuove frontiere del reporting aziendale. La comunicazione agli stakeholders tra vincoli normativi e attese informative*". La presente pubblicazione accoglie una parte rilevante dei contributi presentati e discussi nel corso delle sessioni parallele del Convegno.

Silvano Corbella è dal 2011 professore ordinario di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università degli Studi di Verona dove è oggi titolare degli insegnamenti di Ragioneria Generale e Applicata e di Valutazioni d'Azienda. È autore di pubblicazioni nazionali e internazionali in tema di financial accounting e di corporate governance.

Luciano Marchi è professore ordinario di Pianificazione e Controllo Gestionale presso il Dipartimento di Economia e Management dell'Università di Pisa. È direttore scientifico della rivista *Management Control* e di una collana referata di monografie su strategia, management e controllo. È attualmente presidente della Società Italiana dei Docenti di Ragioneria ed Economia Aziendale. La sua attività di ricerca è incentrata sulle tematiche relative alla revisione, al controllo di gestione e all'integrazione dei sistemi informativo-contabili.

Francesca Rossignoli è dal 2012 ricercatore di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università degli Studi di Verona. È autrice di pubblicazioni nazionali e internazionali in tema di financial accounting, corporate governance e management delle PMI.