



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA

DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E ISTITUZIONI E TERRITORIO

Via Voltapaletto, 11 – 44100 Ferrara

Quaderno n. 24/2009

December 2009

Intangibili e dimensione sociale della performance
nelle aziende di servizio pubblico

Francesco Badia

Quaderni deit

Editor: Giovanni Ponti (giovanni.ponti@unife.it)

Managing Editor: Patrizia Fordiani (patrizia.fordiani@unife.it)

Editorial Board: Giovanni Masino

Simonetta Renga

<http://www.unife.it/dipartimento/economia/publicazioni/collana-quaderni-dipartimento/>

Intangibili e dimensione sociale della performance nelle aziende di servizio pubblico

Francesco Badia¹

Abstract

Intangibles and social performance in the public utilities

This paper aims to analyze the relevance of intangible assets, in particular linked to social responsibility, with reference to performance measurement systems in local utilities companies. Other two aspects can be connected to the emerging role of intangibles for the performance measurement: i) the development of multidimensional systems, and ii) the spread of corporate social responsibility. While the first part of the paper is dedicated to an analysis of the theoretical aspects, in the second part we evaluate if and how, in practice, these aspects have to be considered in order to visualize, measure and manage intangibles, in performance measurement systems of some local utilities companies, which constitute the case studies for this work.

KEYWORDS: Intangibles; Social Responsibility; Public Utilities

JEL CLASSIFICATION: H44; L32; L95; M14

¹ Assegnista di ricerca del Dipartimento di Economia Istituzioni Territorio, Università degli Studi di Ferrara, indirizzo e-mail: badia@economia.unife.it.

1. La centralità delle risorse intangibili nelle aziende di servizi pubblici

Negli ultimi anni, per effetto delle politiche di riforma messe in atto a partire dal livello comunitario, il sistema nel quale sono inseriti i servizi pubblici (locali e non) è divenuto di complessità crescente con l'evolversi del contesto:² in questo senso, si è creata una situazione in cui per gli enti locali e le aziende di servizi, è di fondamentale importanza conoscere, rilevare e coordinare una serie di risorse di tipo immateriale, quali conoscenze, competenze ed informazioni,³ che sono necessarie per gestire i servizi secondo i profili di efficienza economica ed efficacia quantitativa, qualitativa e sociale, anche nell'ottica della *Public Governance*.⁴ Secondo tale prospettiva, infatti, è di estrema importanza gestire efficacemente le conoscenze interne di un determinato territorio e sviluppare un appropriato sistema di relazioni fra aziende pubbliche e private coinvolte nell'erogazione dei servizi pubblici sul territorio medesimo. Nell'ambito della trattazione seguente, adottando un punto di vista che non faccia esclusivo riferimento ai servizi pubblici (locali e non), si vuole ora approfondire come le problematiche legate allo studio dei beni intangibili abbiano assunto un ruolo di ampio rilievo nell'ambito degli studi manageriali,⁵ divenendo uno degli elementi su cui anche le aziende, soprattutto quelle quotate in Borsa, e quindi con maggiori doveri di rendicontazione verso i terzi, hanno puntato la loro attenzione.

La crescita di importanza degli *intangibles* in campo economico non rappresenta un elemento di totale novità: i beni immateriali sono stati oggetto di studi, anche da parte della dottrina economico-aziendale, già da diverso tempo,⁶ con riferimento, in particolare, al loro ruolo nell'ambito dei bilanci⁷ ed al loro legame con il valore del capitale economico delle imprese, con particolare approfondimento, in quest'ambito, del significato e rilievo del concetto di "avviamento".⁸ La componente di novità, manifestatasi con forza dai primi anni Novanta, va piuttosto

² Si vedano alcune considerazioni svolte in ANSELMI L., "I servizi pubblici di interesse nazionale in un contesto competitivo", *Azienda Pubblica*, n.3-4 mar-apr 1997, pp. 287-299. Per un'analisi del più ampio quadro di cambiamento della pubblica amministrazione, si veda, sempre dello stesso autore: ANSELMI L., "Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni", Giappichelli, Torino, 2003; per un riferimento internazionale ai processi di riforma del settore pubblico, si rimanda a: POLLITT C., BOUCKAERT G., "Public Management Reform", Oxford University Press, Oxford, 2000.

³ Per un'analisi di questi aspetti, applicandoli ad ogni sistema aziendale in generale, si rimanda a: BERTINI U., "Il sistema aziendale delle idee", in AA.VV., "Scritti in onore di Carlo Masini", Tomo I, Egea, Milano, 1993, pp. 465-473.

⁴ Per approfondimenti, si veda: DONATO F., "Verso sistemi di public governance: l'ente locale come azienda rete", in BENI O., BRACCI E., DONATO F., "Gli enti locali verso logiche di public governance: elementi di management pubblico", *Quaderni del Dipartimento di Economia Istituzioni Territorio*, n. 6, Università di Ferrara, Ferrara, 2002, pp. 63-67. Per un inquadramento più generale delle logiche di *public governance*, si vedano KOOIMAN J., VAN VLIET M., "Governance and Public Management", in ELJASSEN K.A.M., KOOIMAN J., "Managing Public Organizations: Lessons from Contemporary European Experience", Sage, London, 1993, MENE-GUZZO M., "Dal New Public Management alla Public Governance: il Pendolo della Ricerca sull'Amministrazione Pubblica", *Azienda Pubblica*, n.3 ago 1995, pp. 491-510; RHODES R.A.W., "Understanding governance. Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability", Open University Press, Maidenhead, 1997; MINOGUE M., POLIDANO C., HULME D., (edited by), "Beyond the New Public Management. Changing Ideas and Practices in Governance", Edward Elgar, Cheltenham, 1998.

⁵ Va segnalato che anche altre discipline, dall'economia politica alla giurisprudenza, si sono occupate delle problematiche legate agli *intangibles* per i profili di rilevanza attinenti ai loro ambiti. Per approfondimenti su alcuni dei più recenti studi in campo economico-politico, si veda: BIANCHI P., LABORY S., (edited by), "The Economic Importance of Intangible Assets", Ashgate, Aldershot, 2004.

⁶ Su tale punto si sono intrattenuti, fra gli altri: ROSLENDER R., FINCHAM R., "Thinking critically about intellectual capital accounting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 383-398.

⁷ Per approfondimenti su tale argomento, con riferimenti anche alla dottrina in materia, si rimanda a: POZZA L., "Le Risorse Immateriali. Profili di rilievo nelle determinazioni quantitative d'azienda", Egea, Milano, 1999.

⁸ Su tale aspetto si vedano le considerazioni svolte in: BIANCHI MARTINI S., "Interpretazione del concetto di avviamento: analisi dei principali orientamenti della dottrina italiana", Giuffrè, Milano, 1996.

sto riscontrata nella centralità assunta da alcuni elementi nel contesto competitivo generale;⁹ essi sono riscontrabili:

- nella crescente complessità ambientale, che necessita di approcci innovativi per la sua gestione, da parte delle aziende che vogliono risultare vincenti sul mercato;¹⁰
- nello sviluppo della cosiddetta “economia dell'informazione”, da collegarsi anche al fenomeno della “*new economy*”, nell'ambito della quale si sviluppa un sistema in cui per tutti i soggetti aziendali sono disponibili una quantità di risorse informative di grande entità.¹¹

Nell'ambito del quadro di complessità dell'economia dell'informazione, la risorsa critica per le aziende diviene quella di poter gestire l'informazione in maniera conforme ai propri scopi: secondo alcuni autori, in tale elemento si instaura il concetto di “conoscenza”, identificabile appunto nella capacità da parte di un'azienda di gestire le informazioni in maniera vincente:¹² conseguentemente emerge, come fattore determinante nella creazione di conoscenza, il concetto di “capitale intellettuale”.¹³ Tale termine è tuttora uno dei più utilizzati in dottrina per definire il patrimonio di risorse di natura non tangibile di un'azienda.

Nei termini in cui ora è considerato, il concetto di capitale intellettuale è stato approfondito dalla teoria nella seconda metà degli anni Novanta; sicuramente, però, soprattutto per quanto riguarda l'ambito della strategia aziendale, va considerato il contributo dato dalla teoria della *Resource Based View* (RBV).¹⁴ I suoi sviluppi hanno portato alcuni autori a soffermarsi sul concetto di “competenza” (*core competence*), da vedersi come prodotto interno e peculiare di una determinata impresa: le competenze assumono valore proprio perché si sono sviluppate in quell'impresa e sono difficilmente trasferibile dalla stessa.

Anche se la centralità del fattore “intellettuale” delle risorse umane, l'importanza della capacità di innovare, di porsi nuove sfide e di progredire nello sviluppo del proprio *business* erano state alla base degli studi economico-aziendali già da diverso tempo, va rilevato come negli ultimi anni sia emersa la necessità di ampliare ed integrare, alla luce dei mutamenti cui si è

⁹ Si veda: ZAMBON S., “*Postfazione*”, a LEV B., “*Intangibles. Gestione, valutazione e reporting delle risorse intangibili delle aziende*”, Etas, Milano, 2003, versione italiana di: “*Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*”, Brookings Institution, Washington, 2001.

¹⁰ Per approfondimenti in materia, si veda: D'ATRI A., “*Le attività immateriali*”, Sirm, Ferrara, 2001.

¹¹ Sul legame fra “*new economy*” e crescita d'importanza degli *intangibles* si veda quanto affermato da Guthrie: “*Specifically, the importance of IC is emphasised in: - the revolution in information technology and the information society; - the rising importance of knowledge and the knowledge based economy; - the changing patterns of interpersonal activities and the network society; and - the emergence of innovation and creativity as the principal determinant of competitiveness*”, da GUTHRIE J., “*The management, measurement and the reporting of intellectual capital*”, *Journal of Intellectual Capital*, vol.2 no.1, 2001, pp. 27-41.

¹² Si veda al proposito: D'EGIDIO F., “*Il bilancio dell'intangibile. Per determinare il valore futuro dell'impresa*”, FrancoAngeli, Milano, 2001.

¹³ Fra i primi autori che hanno utilizzato tale definizione per tutte le risorse di un'azienda di natura non tangibile, ma capaci di condizionare fortemente i processi di produzione di ricchezza della stessa, vi è stato: STEWART T.A., “*Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations*”, Doubleday, New York, 1997. Secondo la sua definizione: “*Il capitale intellettuale è la somma di tutto ciò che tutti i dipendenti di un'azienda fanno e che le assicura un margine di competitività. [...] è tutto quel materiale intellettuale - sapere, informazione, proprietà intellettuale, esperienza - che può essere messo a frutto per creare ricchezza. È brainpower collettivo*”, da STEWART T.A., “*Il capitale intellettuale. La nuova ricchezza*”, Ponte delle Grazie, Milano, 1999, pp.7-8, traduzione a cura di ASTROLOGO M., RECCHIA E., di *op.cit.*, 1997.

¹⁴ La RBV considera le risorse (intangibili) dell'azienda come suo carattere distintivo fondamentale e come base per la costituzione del vantaggio competitivo. Essa trova il suo fondamento negli studi strategici sull'espansione delle aziende di Edith Penrose; si vedano, in particolare: PENROSE E.T., “*The theory of the growth of the firm*”, Blackwell, Oxford, 1959; e, con riferimento più specifico alla RBV: HAMEL G., PRAHALAD C.K., “*The Core Competence of the Corporation*”, *Harvard Business Review*, May/June 1990; STALK G., EVANS P., SHULMAN L.E., “*Competing on Capabilities: The New Rules of Corporate Strategy*”, *Harvard Business Review*, March/April 1992.

fatto riferimento, il campo di conoscenze già esistente in materia.¹⁵ In particolare, per usare una delle terminologie più diffuse in letteratura, da una parte emerge come gli *intangibles* siano un fattore centrale, preminente, nodale, da considerare nel processo di “creazione del valore”;¹⁶ dall'altra parte, invece, l'evidenza empirica mostra come i modelli di bilancio e di valutazione di tipo “tradizionale” non siano capaci di cogliere questo elevato potenziale¹⁷.

Gli ultimi 20-25 anni hanno pertanto visto l'evolversi di alcuni filoni di studio sugli intangibili, nel campo economico-aziendale, che possono essere ripercorsi secondo quest'ordine:¹⁸

- nei primi anni Ottanta, il riferimento, parlando di beni immateriali, è, da parte anche della dottrina internazionale, alla nozione di avviamento (“*goodwill*” con terminologia anglosassone);¹⁹
- nel corso degli anni Ottanta, emerge sempre più il distacco fra valore di mercato delle aziende e loro valore contabile; sul finire degli anni Ottanta avvengono alcuni primi tentativi di misurare le risorse intangibili;²⁰
- all'inizio degli anni Novanta, si hanno iniziative in alcune aziende, volte alla misurazione dei beni intangibili; il concetto di capitale intellettuale comincia ad assumere rilievo²¹ e nel 1992 viene elaborata la prima versione della BSC, che pone l'attenzione sulla centralità di saper gestire e controllare, in chiave strategica, anche gli elementi della *performance* diversi da quelli tradizionali, di natura quantitativo - monetaria e tradizionale;²²
- all'incirca a metà degli anni Novanta (1994), si ha la pubblicazione di un primo rendiconto di misurazione del capitale intellettuale, da parte dell'azienda svedese Skandia;²³ nel 1995 esce il volume sulla “*Knowledge-creating Company*” di Nonaka e Takeuchi,²⁴ che mette in risalto l'importanza della conoscenza in azienda;
- sul finire degli anni Novanta, e negli anni successivi, emerge un numero sempre crescente di lavori volti a identificare e misurare le risorse intangibili, anche su commissione di enti pubblici e governativi. Tali studi vengono a definire lo stato dell'arte attuale, tuttora, comunque, in evoluzione.

¹⁵ Per approfondimenti su quanto appena detto, si rimanda a: CORNO F., “*Patrimonio intangibile e governo dell'impresa*”, Egea, Milano, 1996.

¹⁶ Per approfondimenti, si consideri: DAUM J.H., “*Intangible Assets and Value Creation*”, Wiley, Chichester, 2003.

¹⁷ Si vedano, fra gli altri: LEV B., *op.cit.*, 2001; D'EGIDIO F., *op.cit.*, 2001.

¹⁸ Si riprende una classificazione operata in: GUTHRIE J., PETTY R., “*Intellectual Capital Literature Review. Measurement, Reporting and Management*”, *Journal of Intellectual Capital*, vol.1 no.2, 2000, pp. 155-176; cit. p. 161.

¹⁹ “*Historically, the distinction between intangible assets and intellectual capital has been vague at best. Intangibles have been referred to as "goodwill", and intellectual capital as part of this goodwill*”, da GUTHRIE J., PETTY R., *op.cit.*, 2000.

²⁰ Risalgono a questo periodo i primi sviluppi del modello di Sveiby che trova poi compimento in: SVEIBY K.E., “*The New Organizational Wealth. Managing & Measuring Knowledge-Based Assets*”, Berrett-Koehler, San Francisco, 1997.

²¹ Si faccia riferimento, in particolare, agli studi poi pubblicati nel lavoro: EDVINSSON L., MALONE M.S., “*Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*”, HarperCollins, New York, 1997.

²² Si vedano: KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*The Balanced Scorecard. Measures That Drive Performance*”, Harvard Business Review, Jan-Feb 1992, pp. 71-79; “*Putting the Balanced Scorecard to Work*”, Harvard Business Review, Sep-Oct 1993, pp.134-142.

²³ In questo processo, un ruolo di primo piano è stato detenuto da Leif Edvinsson, “*Director of Intellectual Capital*” dell'azienda dai primi anni Novanta, ed autore di importanti opere sul capitale intangibile: EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997. Ulteriori spunti sul caso Skandia, come azienda guida nell'ambito dell'*IC reporting*, si possono desumere da: MOURITSEN J., LARSEN H.T., BUKH P.N., “*Valuing the future: intellectual capital supplements in Skandia*”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 399-422.

²⁴ NONAKA I., TAKEUCHI H., “*The Knowledge-creating Company*”, Oxford University Press, Oxford, 1995.

Il quadro che ne deriva, pertanto, tende ad evidenziare come momenti fondamentali dei processi di ricerca intrapresi:

- 1) il legame imprescindibile fra *intangible assets* e valore di un'azienda; a questo proposito, ci sono autori che hanno identificato gli intangibili come le “radici” del valore, con un esempio molto pregnante anche dal punto di vista descrittivo;²⁵
- 2) la focalizzazione su quali siano le tipologie principali di beni intangibili rilevanti per un'azienda, nella sua prospettiva interna ed esterna; la ormai più consolidata distinzione tende a considerare gli elementi di capitale organizzativo, capitale umano (queste prime due dimensioni sono quelle a valenza prevalentemente interna) e capitale relazionale (a valenza, invece, prevalentemente esterna);²⁶
- 3) la discussione su quali siano le operazioni da esercitare da parte della direzione aziendale nei confronti del capitale intellettuale; in linea generale, esse possono convogliare su queste direttrici: visualizzazione, gestione, misurazione, rendicontazione e comunicazione.²⁷

Con riferimento alle tipologie di capitale sottostanti al concetto di capitale intellettuale, vi è, come detto, un sostanziale accordo nella dottrina, nella sua classificazione secondo tre distinte tipologie:

- a) capitale organizzativo, consistente in tutte quelle risorse, di natura interna, che contraddistinguono il modo d'essere dell'azienda: la sua cultura, lo stile di *leadership*, il lavoro di squadra, la gestione della conoscenza, l'affiatamento del personale;
- b) capitale umano, rintracciabile in tutte le specifiche caratteristiche del personale, quali le competenze, abilità, conoscenze, formazione, talento, e così via;
- c) capitale relazionale, relativo al sistema di rapporti instaurato con gli *stakeholder* esterni all'azienda, primi fra tutti i clienti, ma non solo.

Con riguardo invece al terzo punto citato nell'elenco ancora precedente, pare opportuno cercare di sviluppare brevemente alcuni aspetti peculiarmente legati alla visualizzazione (ai fini della gestione) del capitale intellettuale, alla misurazione ed alla rendicontazione. Con riferimento, per prime, alla misurazione e alla rendicontazione, sono stati sviluppati già alcuni sistemi in teoria,²⁸ che al momento però non sono ancora applicati con diffusione, per l'assenza

²⁵ “Perhaps the best way to appreciate the role of Intellectual Capital is metaphorical. If we picture a company as a living organism, say a tree, then what is described in organization charts, annual reports, quarterly statements, company brochures, and other documents is the trunk, branches, and leaves. The smart investor scrutinizes this tree in search of ripe fruit to harvest”, da EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997, p. 10.

²⁶ Pur essendo spesso distinte, per mettere in risalto la valenza più interna dell'una e più esterna dell'altra, capitale organizzativo e capitale relazionale, in alcune classificazioni sono considerate assieme come “capitale strutturale”. Si veda al proposito EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997, dove viene operata una macro distinzione solamente fra “human capital” e “structural capital”, dove il primo è formato da “combined knowledge, skill, innovativeness, and ability of the company's individual employees to meet the task at hand. It also includes the company's values, culture, and philosophy. Human capital cannot be owned by the company”, mentre il secondo è composto da “the hardware, software, databases, organizational structure, patents, trademarks, and everything else of organizational capability that supports those employees' productivity – in a world, everything left at the office when the employees go home. Structural capital also includes customer capital, the relationships developed with key customers. Unlike human capital, structural capital can be owned and thereby traded”, da EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997, p. 11.

²⁷ Con riferimento alla tematica della comunicazione del proprio capitale intangibile, si veda: AIAF, “La comunicazione degli intangibles e dell'intellectual capital: un modello di analisi”, Quaderno Aiaf n.106, supplemento alla Rivista AIAF n. 46, Gennaio 2002.

²⁸ Secondo D'Egidio vi sono tre possibili differenti approcci al problema della misurazione e rendicontazione dei beni intangibili: il primo approccio “cosiddetto incrementale prevede che la contabilità tradizionale rimanga il punto focale del reporting d'azienda, ma che le cifre di questi reports siano integrate, ove appropriato, da informazioni non finanziarie che aiutino gli investitori a valutare le risorse intangibili e soprattutto il valore futuro di una società. Un secondo approccio radicale prevede la realizzazione di veri e propri Bilanci delle Risorse Intangibili che accompagnano i bilanci tradizionali. Infine, esiste un cosiddetto approccio ibrido, per il quale la

di modelli obbligatori di questo tipo per le aziende, pur giustificata, d'altra parte, dall'ancora alto grado di incertezza della materia.²⁹

Per quanto concerne alla "visualizzazione" del capitale intellettuale (e conseguente gestione dello stesso), alcuni dei principali modelli presenti in teoria sono: lo "Skandia Navigator"³⁰, la "Value Chain Scorecard",³¹ l'"Intangibile Asset Monitor"³² e la già citata *Balanced Scorecard* di Kaplan e Norton.³³

Dall'analisi effettuata, si delinea un quadro per il quale le risorse intangibili, considerata la loro importanza in azienda, sono un elemento cruciale di cui va tenuto conto anche nella progettazione ed implementazione dei sistemi di controllo economico, come elemento fondamentale di guida della gestione.³⁴

valutazione diventerà sempre più basata sul mercato, ad esempio attraverso l'uso di real options"; nella successiva disamina l'autore propende poi per un modello del secondo tipo (da D'EGIDIO F., *op.cit.*, 2001, pp. 97-99); su tale materia, si consideri anche l'articolo di MOURITSEN J., LARSEN H.T., BUKH P.N.D., JOHANSEN M.R., "Reading an intellectual capital statement. Describing and prescribing knowledge management strategies", *Journal of Intellectual Capital*, vol.2 no.4, 2001, pp. 359-383.

²⁹ Con riferimento a possibili modelli di "bilancio dell'intangibile", si può fare considerare, fra gli altri, quello dello "Skandia IC Report"; si veda al proposito: EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997.

³⁰ Lo "Skandia Navigator" è concepito mediante il paragone con la forma architettonica di una casa: il tetto è rappresentato dal focus sui dati di natura economico-finanziaria, che danno un'idea delle *performance* che l'azienda, soprattutto legandosi al passato, è riuscita a produrre; le mura della casa sono invece costituite dal capitale intellettuale legato ai processi, da una parte e ai clienti dall'altra; essi sono l'elemento, legato al presente, che fa da transito fra il tetto e le fondamenta della casa, che sono costituite dall'elemento di innovazione e sviluppo dell'azienda, strettamente legato al futuro; al centro di tutto il sistema, come nelle vesti del cuore dell'edificio, si trova il fattore umano, che intrattiene importanti legami di reciproca influenza con il passato, il presente e il futuro dell'azienda; nell'ambito di tale modello il "navigatore" deve essere usato in conformità alle seguenti indicazioni: - designare un sistema di indicatori; - definirne alcuni al suo interno, capaci di dare un quadro complessivo dell'andamento aziendale; - essere adattato sulla base delle specifiche esigenze di chi lo utilizza. Si veda: EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997, pp. 67 e ss..

³¹ La *Value Chain Scorecard*³¹ evidenzia i legami fra *intangibles* il processo di creazione del valore fondato sui momenti di ideazione di prodotti e servizi, loro sviluppo e commercializzazione finale; per ognuna delle fasi indicate (chiamate, rispettivamente, "scoperta e apprendimento", "implementazione", "commercializzazione") viene individuata una serie di elementi critici da tenere in considerazione, articolati in tre raggruppamenti, ciascuno per ognuna delle tre fasi: "rinnovamento interno, capacità acquisite, networking", "proprietà intellettuale, flessibilità tecnologica, internet", "clienti, performance, prospettive di crescita". Si veda: LEV B., *op.cit.*, 2001.

³² L'*Intangibile Asset Monitor* è costituito da un insieme di indicatori, dipendenti da due diverse dimensioni, rispetto alle quali vengono misurati; la dimensione generale alla quale si riferiscono riguarda le categorie di *intangibles* relativi a "competenze", "struttura interna", "struttura esterna", che richiamano ancora una volta le tre dimensioni del capitale intellettuale (umano, organizzativo, relazionale). Per ognuna di queste tre categorie vanno poi individuati indicatori più specifici, relativi a: - crescita e innovazione; - efficienza; - stabilità; con l'adozione di questo modello, compito del management diviene dunque quello di monitorare, secondo le prospettive indicate, il capitale intangibile della propria azienda, identificando anche gli opportuni indicatori di misurazione; il presente modello si lega inoltre ad una possibile rendicontazione esterna di quanto rilevato. Si veda: SVEIBY K.E., *op.cit.*, 1997.

³³ Tale strumento ha avuto una sua recente evoluzione nelle "Strategy Maps", che si pongono lo scopo di tenere conto in maniera ancor più specifica degli aspetti di natura intangibile che influenzano la strategia di successo di un'azienda: a tale proposito, gli autori presentano un'equazione di questo tipo: "*Breakthrough results = {Strategy Maps} + {Balanced Scorecard} + {Strategy-Focused Organization}*". Si veda: KAPLAN R.S., NORTON D.P., "*Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*", Harvard Business School Press, Boston, 2004.

³⁴ "In this respect, the rise of the importance of intangible assets in today's economy requires not only the development of specific measurement tools for these assets, but also the adoption of a different and more comprehensive conceptual view of organizational dynamics. Such a view requires in turn different measurement, communication and interpretation tools and methods. And this is true not only for companies but also for other types of organizations (e.g. non-profit entities, public sector organizations)", da LEV B., ZAMBON S., "*Intangibles and intellectual capital: an introduction to a special issue*", *European Accounting Review*, Vol.12 no.4 2003, pp. 597-603, cit. p. 598.

Volgendo l'attenzione alle aziende del settore pubblico,³⁵ tali concetti mantengono la medesima rilevanza, soprattutto alla luce dell'importanza del fattore "consenso" e della centralità delle risorse intangibili di fiducia e soddisfazione dell'utenza (elementi basilari del "capitale relazionale"), nell'influenzare proprio il consenso. Queste osservazioni acquisiscono ancora più valore se considerate nel quadro di evoluzione dell'ambiente di riferimento in cui sono chiamate ad operare le aziende di servizi pubblici locali: l'apertura ad un contesto di maggior competizione, la necessità di perseguire politiche della qualità efficienti ed efficaci, la centralità giocata dal sistema di conoscenze e relazioni nel modello di governo locale di un territorio (in una prospettiva di *Public Governance*) sono tutti fattori che rilanciano l'importanza dei fattori intangibili come variabile critica del successo di un'azienda di servizi pubblici locali.³⁶ Tali punti saranno oggetto di specifico approfondimento dei seguenti paragrafi. Nella considerazione delle risorse intangibili all'interno dei processi manageriali delle aziende, va però tenuto conto del cosiddetto "paradosso" degli intangibili che consiste nella presenza contemporanea di due fattori: da una parte la considerazione degli *intangibles* e il loro sfruttamento efficace rende un'azienda più forte, ma dall'altra la sottopone al governo di processi ad elevato grado di incertezza ed instabilità.³⁷ Saper raccogliere con esito positivo questa sfida³⁸ è sicuramente uno degli elementi di base su cui fondare un sistema di management capace di guidare un'azienda verso il successo.

2. La variabile di responsabilità sociale nel sistema di misurazione delle *performance*

Dopo aver approfondito l'importanza delle risorse intangibili in azienda, con alcuni tratti di specifico riferimento alle aziende di servizi pubblici, in questo paragrafo si intende analizzare in profondità una delle risorse intangibili più rilevanti: quella del consenso sociale, da considerarsi elemento basilare del "capitale relazionale" di un'azienda. In particolare, si vogliono approfondire i legami fra consenso sociale e sistema di misurazione delle *performance*.

La *performance measurement* è un processo manageriale volto a costituire un supporto alle decisioni dei soggetti operanti in azienda, al fine di raggiungere gli scopi prestabiliti in maniera ancora più efficace ed efficiente;³⁹ essa va pertanto individuata come uno strumento necessario alla direzione aziendale, momento di rilievo dell'attività di controllo. Volendo individuare le caratteristiche che stanno alla base di un sistema di misurazione delle *performance*, si possono considerare:⁴⁰

³⁵ Alcune interessanti notazioni in quest'ambito teorico sono presenti in: EDVINSSON L., MALONE M.S., *op.cit.*, 1997, pp. 189 e ss.. Per un'analisi più generale delle tendenze in atto nel settore pubblico, con particolare riferimento alla situazione italiana, si consideri: BORGONOVÌ E., "Principi e sistemi aziendali per le pubbliche amministrazioni", Terza edizione, Egea, Milano, 2002

³⁶ Si vedano, fra gli altri: BARONI D., "Enti locali e aziende di servizi pubblici. Assetti e processi di governance", Giuffrè, Milano, 2004; GROSSI G., "Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico-gestionali", Cedam, Padova, 2001.

³⁷ A questo proposito, si veda quanto osservato da Zambon: "Siamo di fronte a un paradosso: più il sistema economico poggia sugli intangibles, più esso è forte e dinamico. Ma, anche, più esso diventa vulnerabile e incerto. Una volta presa coscienza di questo paradosso, si tratta di lavorare nella direzione di fronteggiare questo cambiamento, nella consapevolezza che [...] gli intangibili non sono un fenomeno transeunte o di moda, quanto piuttosto un elemento permanente dell'odierno contesto economico in cui vengono ad agire i manager e le imprese", da ZAMBON S., *op.cit.*, 2003, p. 259.

³⁸ Per un'interessante analisi dei possibili sviluppi futuri degli studi sugli intangibles, si veda: GUTHRIE J., PETTY R., JOHANSON U., "Sunrise in the knowledge economy: managing, measuring and reporting intellectual capital", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 365-382.

³⁹ Fra i primi a parlare di "performance measurement", si può trovare: ECCLES R.G., "The performance measurement manifesto", *Harvard Business Review*, Jan/Feb 1991, pp. 131-137

⁴⁰ Tale analisi, una delle molte presenti in letteratura, è tratta da DONATO F., "La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica", Giuffrè, Milano, 2000, pp. 204 e ss..

- la multidimensionalità degli indicatori utilizzati nel sistema,⁴¹ vale a dire la considerazione di più variabili alla base del sistema di controllo, al fine di non valutare l'operato aziendale secondo la sola dimensione economico-finanziaria,⁴² ma anche considerando altri aspetti di rilievo della gestione, quali ad esempio l'ottenimento della qualità, il grado di innovazione e le modalità di svolgimento dei processi aziendali;
- l'armonizzazione di aspetti gestionali e strategici, ascrivibile alla necessità di evitare uno scollamento fra gli obiettivi di breve periodo e quelli di medio-lungo;
- l'equilibrio fra orientamento all'esterno e all'interno, al fine di non considerare l'azienda come un sistema chiuso, tenendo cioè ben presente il suo inserimento nel sistema sociale di relazioni, da gestire come chiave indispensabile per il successo aziendale.

Gli elementi appena citati rappresentano la base di riferimento del modello della *Balanced Scorecard*, fra i più conosciuti e utilizzati dalle aziende, già citato in precedenza fra i contributi che si pongono lo scopo di "visualizzare" le risorse intangibili in azienda. Gli elementi di base della *Balanced Scorecard* (d'ora in poi, BSC) stanno nell'equilibrio (*balance*) fra obiettivi a breve e lungo termine, fra indicatori monetari e non monetari, fra prospettiva interna ed esterna. La multidimensionalità del modello della BSC sta nella ricerca degli equilibri gestionali con riferimento a quattro dimensioni, che si pongono il fine di superare i limiti dei sistemi informativo-contabili, basati unicamente sulla misurazione di dati di natura quantitativo-monetaria: 1) economico – finanziaria; 2) clientela; 3) processi interni; 4) apprendimento e crescita.

Le quattro prospettive elencate sono strettamente legate fra loro da un impianto causa-effetto, per cui le misurazioni dell'ultima dimensione (l'apprendimento e crescita)⁴³ influenzano la dimensione precedente, fino a giungere alla prima dimensione, quella economico-finanziaria. Si ha così che ogni elemento che si tende a misurare nell'azienda ha poi un effetto o un risvolto sulla *performance* economico-finanziaria, che, pur non essendo l'unico elemento da valutare, è comunque uno dei punti di riferimento da tenere sotto controllo, in particolar modo per un'impresa privata.

Va considerato, però, come successivi approfondimenti e applicazioni del modello⁴⁴ anche al settore pubblico e no-profit, abbiano portato gli autori alla considerazione che "*il successo delle organizzazioni statali e senza fini di lucro dovrebbe essere misurato in base all'efficacia e all'efficienza che dimostrano nel soddisfare le esigenze dei loro promotori*".⁴⁵ Tale affermazione ha condotto per le organizzazioni pubbliche o no-profit, ad un decisivo cambiamento di prospettiva, in quanto la prima dimensione, verso la quale sono indirizzate le

⁴¹ Per approfondimenti: LAPSLEY I., MITCHELL F., (edited by), "*Accounting and Performance Measurement*", Paul Chapman, London, 1996; MARCHI L., QUAGLI A., "*Il quadro di controllo delle imprese industriali. Strutture e procedure per il controllo gestionale e per l'analisi prodotto/mercato*", Maggioli, Rimini, 1997.

⁴² Sull'importanza di considerare anche i risvolti della performance non di natura economico-finanziaria, si veda: AAA FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, "*Recommendations on Disclosure of Nonfinancial Performance Measures*", Accounting Horizons, Vol.16 n.4 December 2002, pp. 353-362.

⁴³ Tale dimensione, giustamente, se considerata la sua natura, costituisce il fondamento delle altre ("gli obiettivi legati alla prospettiva dell'apprendimento e della crescita costituiscono i driver per ottenere risultati eccellenti nelle prime tre prospettive della scheda di valutazione bilanciata", da KAPLAN R.S., NORTON D.P., *op.cit.*, 2000, p. 133).

⁴⁴ KAPLAN R.S., NORTON D.P., "*The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*", Harvard Business School Press, Boston, 1996; "*Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I*", Accounting Horizons, March 2001, pp. 87-104; "*Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*", Accounting Horizons, June 2001, pp. 147-160.

⁴⁵ KAPLAN R.S., NORTON D.P., "*Balanced Scorecard: tradurre la strategia in azione*", Isedi, Torino, 2000, traduzione italiana, a cura di PERRIA L., di: "*The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*", Harvard Business School Press, Boston, 1996, p. 188.

altre, viene ad essere non più la *performance* economico-finanziaria, bensì quella della clientela.⁴⁶

Sempre per quanto riguarda il settore pubblico, pertanto, la misurazione delle *performance*⁴⁷ deve tenere conto del bisogno di porre come primo obiettivo dell'azienda non solamente il perseguimento del profitto, ma anche quello della soddisfazione della cittadinanza;⁴⁸ anche se è vero che pure in un'azienda privata la soddisfazione della clientela è condizione necessaria al successo imprenditoriale,⁴⁹ nelle aziende pubbliche essa acquisisce un'importanza ancor maggiore, per via del legame che vi è fra direzione dell'azienda, classe politica e consenso della cittadinanza; inoltre, l'esistenza dell'azienda pubblica stessa, in un certo senso, è motivata dalla necessità di soddisfare alcuni bisogni primari della popolazione. Tali principi sembrano applicabili anche alle aziende di servizi pubblici locali, perché si pensa di poter affermare che l'aspetto di erogazione del servizio pubblico (e dunque la soddisfazione dei bisogni della cittadinanza) sia preminente per tali aziende, al di là della forma giuridica, sia essa pubblica o privata.

Per questi motivi, dunque, si vuole dare ora particolare enfasi, nel seguito della trattazione al concetto di "responsabilità sociale" della gestione, al quale tutte le aziende sono sottoposte. La responsabilità sociale d'impresa, *corporate social responsibility* nella terminologia anglosassone, è stata studiata già a partire dagli anni Trenta, ma è negli ultimi trent'anni che gli studi in materia hanno cominciato a detenere un'importanza maggiore e ad influenzare anche l'operato delle imprese.⁵⁰

⁴⁶ Così si esprimono gli autori: "quasi tutte le organizzazioni no profit e governative incontravano difficoltà con l'architettura originaria della *balanced scorecard*, in cui al vertice della gerarchia compariva la prospettiva economico-finanziaria. Considerato che, per la maggior parte di queste organizzazioni, l'obiettivo principale non è il raggiungimento del successo economico-finanziario, si può modificare l'architettura della scheda per collocare in cima alla gerarchia i clienti o i membri dell'organizzazione. [...] Nel caso di un'organizzazione no profit o governativa, invece, le misure economiche finanziarie non sono indicatori significativi del fatto che l'organizzazione compia la sua missione. La missione dell'ente dovrebbe essere espressa e misurata al livello più alto della scheda". Da KAPLAN R.S., NORTON D.P., "L'impresa orientata alla strategia. *Balanced Scorecard in azione*", Isedi, Torino, 2002, traduzione italiana, a cura di PERRIA L., di "The Strategy Focused Organization", *op.cit.*, 2001, pp. 136-137.

⁴⁷ Per approfondimenti sull'utilizzo della *performance measurement* nel settore pubblico, si veda: BUSCHOR E., SCHEDLER K., (edited by), "Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting", Paul Haupt, Berne, 1994. In particolare, va rilevato come il Governo inglese, a partire dal 2000, abbia implementato un sistema di misurazione delle *performance* dei servizi pubblici per gli enti locali, basato sul paradigma del *Best Value*. Tale argomento sarà oggetto di trattazione approfondita nel terzo capitolo del lavoro. Al momento si rimanda, per una prima analisi a: SANDERSON I., "Performance Management, Evaluation and Learning in 'Modern' Local Government", *Public Administration*, Vol. 79 no.2 Summer 2001, pp. 297-313. Sulle opportunità e rischi derivanti dall'adozione dell'approccio della *performance measurement* nel settore pubblico, si veda invece: MODEL S., "Performance Measurement Myths in the Public Sector: a Research Note", *Financial Accountability & Management*, 20 (1) February 2004, pp. 39-55.

⁴⁸ Sulle difficoltà di applicazione e le sfide apportate dai sistemi di *performance measurement* nel settore pubblico, si vedano SMITH P., "Performance Indicators and Outcome in the Public Sector", *Public Money & Management*, October-December 1995, pp. 13-16; SANDERSON I., "Beyond Performance Measurement? Assessing 'Value' in Local Government", *Local Government Studies*, Vol.24 no.4 Winter 1998, pp. 1-25.

⁴⁹ L'aspetto della centralità della capacità dell'impresa di soddisfare il cliente e della flessibilità dei processi manageriali è sviluppato in maniera approfondita in: JOHNSON H.TH., "Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment", The Free Press, New York, 1992.

⁵⁰ Per la letteratura di riferimento si considerino, a livello internazionale, fra gli altri: ACKERMAN R.W., "The social challenge to business", Harvard University Press, Boston, 1975; CARROLL A.B., "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, n.4/1979, pp. 497-505; LANTOS G.P., "The boundaries of strategic corporate social responsibility", *Journal of Consumer Marketing*, vol. 18, n.7/2001, pp. 595-630; a livello di dottrina italiana, fra gli autori che hanno utilizzato un approccio assimilabile a quello della responsabilità sociale d'impresa, si possono ricordare: MASINI C., "Lavoro e risparmio", Utet, Torino, 1970; CODA V., "L'orientamento strategico dell'impresa", Utet, Torino, 1988; CATTURI G., "Teorie Contabili e scenari economico-aziendali", Cedam, Padova, 1997. Per un'analisi della letteratura di riferimento si

Considerando la dottrina economico-aziendale, con riferimento al concetto di “consenso sociale”, si può richiamare, in primo luogo, il concetto, proposto da Coda,⁵¹ di “*sistema degli interlocutori sociali*”, per il quale l’impresa deve mirare ad ottenere un consenso “reale”, uguale o superiore al consenso “necessario”, ai fini della sua sopravvivenza. La responsabilità sociale d’impresa tiene conto dei riflessi dell’operare aziendale non solo in riferimento alla dimensione economico-finanziaria della *performance*, bensì anche a quelle con risvolti su tutti i soggetti portatori d’interesse nei confronti dell’azienda, presenti nella società.⁵²

Da quanto detto, si desume che il concetto di responsabilità sociale è fortemente legato a quello di reputazione aziendale verso tutti gli *stakeholder* dell’azienda,⁵³ per effetto del quale un’impresa dotata di una buona reputazione può usufruire di un vantaggio competitivo non irrilevante nei confronti dei concorrenti:⁵⁴ ciò accade perché una buona reputazione sociale consente di creare attorno all’azienda un diffuso clima di fiducia da parte dei clienti, che in certi casi saranno perfino disposti a riconoscere un *premium price* per l’adozione di comportamenti socialmente responsabili. Approfondendo questo concetto, si possono identificare i seguenti benefici derivanti da una condotta socialmente responsabile o etica:⁵⁵

- 1) si evitano a priori i possibili svantaggi ex-post di una politica aziendale corrotta o esclusiva, in termini di costi, sia di reputazione che economici, soprattutto quando vi siano leggi che vietano tali tipologie di comportamento;
- 2) l’adozione di una condotta socialmente responsabile non porta a sacrificare il profitto, ma a preferire un profitto di lungo periodo, costruito su fondamenta più solide, in particolare basate sul consenso sociale;
- 3) con riferimento ai processi aziendali interni, la crescita di una cultura di responsabilità sociale può contribuire a migliorare anche il clima aziendale, permettendo il raggiungimento di una convergenza interna verso il successo aziendale.

Recentemente si è ravvisato, nella pratica aziendale, in conseguenza di queste osservazioni, l’emergere di molte tipologie di documenti di rendicontazione, legati al concetto di responsabilità sociale: si è così venuto a delineare l’utilizzo, sempre più frequente, da parte delle aziende, del “bilancio sociale”,⁵⁶ uno strumento per il quale non sono ancora previsti, al momento attuale, standard obbligatori, nonostante si stiano diffondendo alcuni studi volti a definirne, per le aziende che intendono implementarlo.⁵⁷

rimanda a: VISCONTI L.M., “*Responsabilità sociale e disclosure d’impresa: un’analisi critica della letteratura*”, Azienda Pubblica, n.6 nov-dic 2002, pp. 591-614.

⁵¹ CODA V., *op.cit.*, 1988. Si veda anche, dello stesso autore, “*Comunicazione e immagine nella strategia di impresa*”, Giappichelli, Torino, 1991.

⁵² “*For a definition of social corporate responsibility to fully address the entire range of obligations business has to society, it must embody the economic, legal, ethical, and discretionary categories of business performance*”, da CARROLL A.B., *op.cit.*, 1979, p. 499.

⁵³ A questo proposito, grande influenza in dottrina è stata ed è tuttora esercitata dall’approccio della “*Stakeholder Theory*”, per la quale si rimanda a: DONALDSON T., PRESTON L.E., “*The Stakeholder Theory of the Corporation: Concept, Evidence and Implications*”, *Academy of Management Review*, vol.20, January 1995.

⁵⁴ Si vedano, al proposito: MIOLO VITALI P., “*La valutazione della dimensione «etico-sociale» nel sistema delle decisioni aziendali*”, in AA.VV., “*Scritti in onore di Carlo Masini*”, Tomo I, Egea, Milano, 1993, pp. 743-750; RAVASI D., “*Pressioni ambientali e reputazione aziendale*”, *Economia & Management*, n.6/2002, pp. 56-57.

⁵⁵ Per approfondimenti, si veda anche: MARRA A., “*L’etica aziendale come motore di progresso e di successo*”, Franco Angeli, Milano, 2002.

⁵⁶ Per un ampio approfondimento in materia, si rimanda a: HINNA L., (a cura di), “*Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani*”, Il Sole 24 Ore, Milano, 2002.

⁵⁷ Fra le tante iniziative di questo tipo, si segnala la *Global Reporting Initiative* (per la quale si rimanda al sito: www.globalreporting.org), che si pone il fine di promuovere un quadro omogeneo di relazioni da parte delle aziende sulle loro pratiche economiche, ambientali e sociali; per l’Italia, l’iniziativa di riferimento è quella intrapresa dal Gruppo Bilancio Sociale, (GBS, sito internet: www.gruppobilanciasociale.org), che recentemente ha elaborato delle linee di redazione generali anche per i bilanci sociali delle aziende pubbliche: si veda GBS - AS-

Anche con specifico riguardo al settore pubblico e dei servizi di pubblica utilità, l'esigenza di improntare l'attività a condotte etiche o socialmente responsabili si è fatta sempre più avanti, nella dottrina internazionale degli ultimi anni;⁵⁸ a motivazione della necessità di strumenti di monitoraggio, nei sistemi di controllo, della variabile sociale per le aziende pubbliche, si possono segnalare i seguenti aspetti:

- le perplessità sull'effettiva capacità degli strumenti di controllo tradizionali di essere adeguati a tale scopo;
- l'evoluzione del contesto verso una maggiore responsabilizzazione e volontà di coinvolgimento, da parte della cittadinanza;
- il processo di trasformazione che ha investito nel suo complesso la Pubblica Amministrazione, processo che ha ricompreso anche una considerazione maggiore di tale elemento.

Con riguardo alle aziende di servizi pubblici, ad esse si possono applicare gli elementi già presentati per le aziende del settore pubblico, anche per quelle che abbiano natura giuridica privata: è evidente, infatti, come la responsabilità sociale d'impresa sia per esse di assoluta importanza, considerato il ruolo centrale giocato dal consenso della comunità di riferimento nell'erogazione dei servizi. Pare opportuno specificare che, negli ultimi anni, i concetti legati alla responsabilità sociale, sono stati spesso messi accanto, da parte della dottrina, al concetto di *accountability*,⁵⁹ genericamente considerabile come il dovere di rendere conto in maniera responsabile, e trasparente, del proprio operato. Secondo taluni autori,⁶⁰ il concetto di *accountability* è più ampio di quello di responsabilità sociale, in particolare se si considera implicita dell'*accountability* la necessità di rendicontare riguardo al proprio operato, cosa non obbligatoria invece nella prospettiva della responsabilità sociale, più finalizzata sulle modalità di azione.⁶¹

L'importanza e la centralità della dimensione sociale della *performance* per un'azienda fa sì che sia necessario considerarla uno degli elementi di natura intangibile da comprendere nella

SOCIAZIONE NAZIONALE PER LA RICERCA SCIENTIFICA SUL BILANCIO SOCIALE, "La rendicontazione sociale nel settore pubblico", Giuffrè, Milano, 2005. Con riferimento allo schema generale proposto dal GBS esso si fonda su tre elementi di base: 1) l'identità aziendale, che consiste nell'illustrazione della missione e dei principi di riferimento dell'azienda; 2) la produzione e distribuzione del valore aggiunto, l'elemento di natura maggiormente quantitativa, nel quale sono esplicitati i raccordi con il bilancio economico-patrimoniale; 3) la relazione sociale, di natura più qualitativa, che vuole invece mettere in risalto i vantaggi creati per i diversi *stakeholder* dell'azienda. Ulteriori approfondimenti sulle iniziative legate alla promozione di varie forme di rendicontazione della variabile sociale (o ambientale) sono presenti in: MAURI D., VALENTINI T.D., "Un approccio alla rendicontazione di sostenibilità: impostazione metodologica e indicatori", Quaderni della Fondazione Enrico Mattei, n.1/2003.

⁵⁸ Fra gli altri, si vedano: BUCHHOLZ R.A., "Business Environment and Public Policy. Implications for Management", Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1995; CHAPMAN R.A., "Problems of Ethics in Public Sector Management", Public Money & Management, January-March 1998, pp. 9-13; PATTISON S., "The Value of Ethics", Local Government Studies, Vol.20 no.4 Winter 1994, pp. 547-553; DOIG A., SKELCHER C., "Ethics in Local Government: Evaluating Self-Regulation in England and Wales", Local Government Studies, Vol.27 no.1 Spring 2001, pp. 87-108.

⁵⁹ Fra i primi ad utilizzare il termine *accountability* nell'accezione qui presentata, si ha: MIDGLEY K., "Management Accountability and Corporate Governance: Selected Readings", Macmillan, London, 1982; importanti approfondimenti sono contenuti anche in: GRAY R., OWEN D., ADAMS C., "Accounting and Accountability. Changes and Challenger in Corporate Social and Environmental Reporting", Prentice Hall, London, 1996.

⁶⁰ Si veda GUARINI E., "Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche", in PEZZANI F., (a cura di), "L'accountability delle amministrazioni pubbliche", Egea, Milano, 2003, , pp. 93-112.

⁶¹ A questo proposito si veda quanto affermato nel Libro Verde dell'Unione Europea sulla responsabilità sociale d'impresa: "il concetto di responsabilità sociale delle imprese significa essenzialmente che esse decidono di propria iniziativa di contribuire a migliorare la società e rendere più pulito l'ambiente", da COMMISSIONE EUROPEA, "Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese", COM(2001), 366, Bruxelles, 18.7.2001, p. 4.

misurazione delle *performance*,⁶² che, con particolare riferimento alle aziende di servizi pubblici, siano capaci di adeguarsi alle molteplici sfide che il mutato contesto sociale sta ponendo al comparto delle *public utilities*.⁶³ Ciò dovrebbe avvenire, in particolare, in modo tale che il sistema di *performance measurement*:

- sia coerente con le priorità strategiche dell'azienda;
- consideri l'impatto delle scelte strategiche, mediante l'impatto esercitato dalle stesse sul benessere del territorio;
- abbia cura dei rapporti esterni con la cittadinanza, le altre aziende pubbliche del territorio e le organizzazioni locali, soprattutto quelle impegnate nel sociale.

Nel paragrafo seguente, si cercherà di valutare l'effettiva considerazione della dimensione sociale nei sistemi di *performance measurement*, mediante un'analisi empirica applicata ad alcune aziende di servizi pubblici.

3. Alcune evidenze empiriche nel settore delle aziende di servizi pubblici locali in Italia, Regno Unito e Spagna

Mediante l'utilizzo di un approccio metodologico deduttivo - induttivo⁶⁴ si è voluto, nell'ambito della presente ricerca, rintracciare la presenza degli elementi descritti nella parte teorica, in alcune concrete realtà di servizio pubblico, in prevalenza, ma non unicamente, a rilevanza locale. Ai fini di poter disporre di dati non riferiti ad un unico contesto nazionale, si è scelto di svolgere l'analisi in tre paesi che presentano, per certi aspetti, dei contesti che si differenziano fra di loro per il comparto dei servizi pubblici, nazionali e locali. In particolare, si è ritenuto opportuno considerare, oltre alla situazione italiana, gli elementi di rilievo emergenti dall'analisi dei casi aziendali di due paesi come il Regno Unito (con riferimento più specifico all'Inghilterra), e la Spagna.⁶⁵

Gli elementi di interesse del Regno Unito sono ravvisabili nel fatto che esso è stato il primo paese a procedere a politiche di privatizzazione, che hanno fortemente mutato il contesto istituzionale in cui erano inseriti i servizi pubblici, compresi quelli locali.⁶⁶

Per quanto riguarda la Spagna, l'analisi della sua situazione presenta interessanti spazi di ricerca, in quanto si è di fronte ad un paese, che, per ordinamento generale del sistema legislativo, tradizioni e caratteristiche socio-culturali, appare più facilmente comparabile all'Italia, anche se emergono alcuni caratteri distintivi.⁶⁷

⁶² "Corporate social performance requires that (1) a firm's social responsibilities be assessed, (2) the social issues it must address be identified, and (3) a response philosophy be chosen", da CARROLL A.B., *op.cit.*, 1979, p. 504.

⁶³ Per un'analisi dei possibili scenari futuri di considerazione della dimensione di responsabilità sociale (nonché di quella etica), si vedano: CARROLL A.B., "Ethical Challenges for Business in the New Millennium: Corporate Social Responsibility and Models of Management Morality", *Business Ethics Quarterly*, jan 2000, pp. 33-42; CHAPMAN R.A., (edited by), "Ethics in Public Service for the New Millennium", Ashgate, Aldershot, 2000.

⁶⁴ Per approfondimenti si faccia riferimento a: FERRARIS FRANCESCHI R., "L'indagine metodologica in economia aziendale", Giuffrè, Milano, 1978, RYAN B., SCAPENS R.W., THEOBALD M., "Research Method & Methodology in Finance & Accounting", 2nd Edition, Thomson, London, 2002.

⁶⁵ La presente analisi empirica è riferita ad uno studio comparato sui casi elencati effettuato nell'anno 2006, che mantiene comunque connotati di attualità anche per il presente.

⁶⁶ Fra i riferimenti principali in materia di analisi delle riforme condotte nel Regno Unito negli ultimi anni nella gestione dei servizi pubblici locali, e dei loro risvolti economico aziendali, si consideri: BOYNE G.A., (edited by) "Managing local services: from CCT to Best Value", Frank Cass, London, 1999.

⁶⁷ Fra di essi, si possono sottolineare l'elevato grado di autonomia della *Comunidad Autonoma*, che può essere comparabile con la Regione italiana, ed un processo di riforma del settore pubblico avviato qualche anno dopo quello italiano. Fra gli autori che si sono soffermati più compiutamente sui processi di riforma del settore pubblico in Spagna, anche con riferimento ai servizi pubblici locali, si possono annoverare Vicente Pina e Lourdes Torres. A titolo di prima analisi, si veda: PINA V., TORRES L., "La iniciativa privada en el sector publico: externalizacion de servicios y financiación de infraestructuras", Aeca, Madrid, 2003.

Nell'ambito di questo processo di comparazione di casi, si è scelta l'analisi di due settori di servizi pubblici quali la distribuzione del gas ed i servizi ambientali. Tali servizi sono da considerarsi entrambi di pertinenza locale per il contesto italiano, mentre la situazione è differente per gli altri due paesi interessati: infatti, mentre la gestione dei servizi ambientali è di competenza dell'autorità degli enti locali anche in Inghilterra ed in Spagna, il servizio di distribuzione e vendita gas è sottoposto unicamente a processi di gestione e regolazione nazionale in entrambi i paesi. In tale differenza di contesto sta anche la motivazione che ha spinto allo studio di questi due differenti servizi: quello di disporre di un orizzonte di analisi relativo a servizi per i quali da una parte di presentassero modelli gestionali uniformi (servizi ambientali) e difforni (distribuzione e vendita gas) nei paesi considerati.

Ai fini della comparazione, si sono individuati come riferimento i casi di tre aree territoriali che presentassero profili omogenei nella popolazione, ovvero quelli di Ferrara, Nottingham e Granada,⁶⁸ tale per cui, seppur in presenza di alcune differenze, tutte e tre le città, nel contesto nazionale o regionale di riferimento, possono essere considerate come città medie o medio-grandi; inoltre, tutti i casi considerati sono contraddistinti dalla presenza di un'istituzione di formazione superiore (l'Università), a forte impatto sul territorio.

In conseguenza di quanto detto, i casi analizzati sono stati:

- per l'Italia, per entrambi i servizi, si è studiato il caso del gruppo Hera, principale azienda di servizio pubblico operante nel territorio della Provincia di Ferrara (e in quelle di Bologna, Ravenna, Forlì-Cesena, Rimini, Modena), fra le principali *holding* di gestione di servizi pubblici locali nel territorio nazionale, a maggioranza, comunque, di capitale pubblico locale;⁶⁹
- per l'Inghilterra, relativamente ai servizi ambientali,⁷⁰ i casi delle *local authorities* di Nottinghamshire County Council e Nottingham City Council, Ashfield D.C.,⁷¹ Bassetlaw D.C., Broxtowe B.C.,⁷² Gedling B.C., Mansfield D.C., Newark & Sherwood D.C., Rushcliffe B.C., che erogano *in-house* gran parte dei servizi legati ai rifiuti; per il settore del gas, essendo ormai il mercato aperto alla concorrenza in ogni fase della filiera, si è individuata come aziende di riferimento British Gas, l'ex monopolista del settore, oggi privatizzato;⁷³

⁶⁸ Secondo recenti statistiche, Ferrara ha 130.992 abitanti, considerando il Comune (la popolazione provinciale è invece di 344.323 abitanti, quella della Regione Emilia Romagna è di 3.983.346), la città di Nottingham ne ha 278.000 (che diventano 1.031.000, considerando la Contea dello Nottinghamshire, su un totale di 4.208.000 abitanti delle East Midlands), mentre Granada ne ha 240.661 (821.000, se si conta tutta la Provincia, mentre la *Comunidad Autónoma de Andalucía* ne ha 7.357.558). Per il reperimento di questi dati, si è fatto riferimenti a banche dati e pubblicazioni disponibili online, sui siti di Istat (IT), Government Office for the East Midlands (UK), Junta de Andalucía (ESP). Si vedano: www.istat.it, www.go-em.gov.uk, www.juntadeandalucia.it.

⁶⁹ Per l'analisi di questo caso sono state svolte diverse interviste sia con il *top management* del gruppo, sia con i responsabili dei processi di controllo economico. I casi sono stati approfonditi poi con l'ausilio della documentazione fornita durante questa intervista ed il materiale presente sul sito: www.gruppohera.it.

⁷⁰ Con riguardo agli enti locali elencati di seguito, si specifica che l'indagine è stata condotta in sei di essi (Nottinghamshire County, Nottingham City, Ashfield, Broxtowe, Gedling, Rushcliffe), mediante interviste al responsabile del servizio rifiuti dell'ente, oltre che all'analisi della documentazione fornita dalla dirigenza e/o disponibile sui siti internet di tali enti (www.nottinghamshire.gov.uk, www.nottinghamcity.gov.uk; www.ashfield-dc.gov.uk; www.broxtowe.gov.uk; www.gedling.gov.uk; www.rushcliffe.gov.uk), mentre per gli altri tre enti (Bassetlaw, Mansfield e Newark & Sherwood) si è proceduto unicamente all'analisi del materiale disponibile sul loro sito internet (www.bassetlaw.gov.uk, www.mansfield.gov.uk, www.newark-sherwooddc.gov.uk).

⁷¹ D.C. sta per "*District Council*".

⁷² B.C. sta per "*Borough Council*".

⁷³ Approfondimenti sulla situazione del gruppo possono essere desunti dallo schema presente sul sito www.britishgas.co.uk, che rimanda ai siti delle altre aziende che fanno parte o hanno fatto parte del gruppo: BG Group (www.bg-group.com), National Grid Transco Group, (www.ngtgroup.com), nata dall'unione di Transco (www.transco.uk.com) con l'azienda americana National Grid, Centrica (www.centrica.co.uk), che possiede British Gas e Scottish Gas (www.house.co.uk). L'analisi di questo gruppo è stata resa possibile, pertanto, oltre

- per la Spagna, con riferimento ai servizi ambientali il Consorzio di smaltimento dei rifiuti RESUR⁷⁴ (di natura pubblica), responsabile del servizio per tutta la Provincia di Granada, e dell'azienda privata INAGRA⁷⁵, concessionaria del servizio di raccolta dei rifiuti per la zona del Comune di Granada; inoltre, per il settore del gas, si è studiato il caso dell'azienda Gas Natural, ex monopolista di fatto (o quasi) per le fasi del trasporto, distribuzione e commercializzazione, oggi liberalizzate.⁷⁶

Ai fini di non rendere troppo vasta la trattazione presente in questo lavoro, non saranno riportati tutti i risultati della ricerca prodotta, che ha riguardato i profili più generali di gestione dei servizi pubblici locali e l'utilizzo dei sistemi di controllo manageriale e strategico in quest'ambito, ma solamente quelli di attinenza con il presente lavoro. In particolare, a tale proposito, l'analisi ha cercato di approfondire principalmente tre aspetti:

- quale importanza viene data dai responsabili dei sistemi di controllo delle aziende trattate alla considerazione della variabile di responsabilità sociale;
- in quale modo tale variabile viene dunque ricompresa nei sistemi di misurazione delle *performance*;
- quali documenti sono predisposti ai fini di dare una qualche forma di rendicontazione della *performance* sociale.

Nel seguito della trattazione, per ciascuno dei tre profili individuati, sarà espresso un giudizio globale derivante dall'analisi effettuata, soffermandosi a mettere in luce i casi di maggior interesse.

3.1 Considerazione da parte del management dell'importanza della variabile di responsabilità sociale

In linea generale, ciò che è emerso dall'analisi dei casi citati, con riferimento al livello di considerazione della dimensione sociale della *performance* da parte del management delle aziende, è che la responsabilità sociale d'impresa è considerato un cardine importante per l'operare di un'azienda che eroga un servizio pubblico per la comunità locale.

Scendendo nel concreto di alcuni casi specifici, in Hera, l'aspetto sociale della *performance*, risulta essere in modo deciso uno dei punti fondanti della sua *mission*: a livello *corporate*, infatti, la pianta organica prevede un'unità organizzativa dedicata esclusivamente alla *Corporate Social Responsibility*, con un responsabile in stretto contatto con l'Amministratore Delegato *in primis*, oltre che con gli uffici che si occupano di controllo strategico e controllo di gestione; compito principale di tale unità organizzativa è quello della redazione del Bilancio di

che dall'informativa disponibile sui siti segnalati, anche da colloqui avuti con alcuni docenti della Nottingham Business School, presso la quale è stato svolto un periodo di ricerca, che si sono interessati al processo di privatizzazione del gas nel Regno Unito.

⁷⁴ L'indagine di questo caso è stata svolta mediante interviste con l'*Asesor Economico*, vale a dire il dirigente tecnico più elevato, del gruppo.

⁷⁵ Per l'analisi di questo caso si è avuta un'intervista con il *Director Tecnico* dell'azienda; altri dati utili sono stati desunti dal sito dell'azienda www.inagra.es.

⁷⁶ Allo studio di questo caso si è giunti partendo dall'approfondimento del caso di Gas Andalucía, controllata di Gas Natural (che presenta una struttura divisionale su base geografica); poiché, per molte delle problematiche di interesse del lavoro (in particolare l'approfondimento dei sistemi di controllo), non era possibile ottenere un quadro esauriente di analisi dalla sola Gas Andalucía, è stato necessario riferirsi all'azienda capogruppo, che ha sede a Barcellona. Per l'analisi di questo caso si sono utilizzati, da una parte delle interviste con il *Director Presupuestación y Control de Gestión Grupo Consolidado* di Gas Natural e la responsabile delle *Relaciones Institucionales, Dirección Corporativa de Relaciones Externas*, dall'altra il materiale fornito in sede di intervista e quello reperito sul sito internet della società (www.GasNatural.com).

Sostenibilità, secondo un processo che nel gruppo sta andando ormai consolidandosi e che ha fatto anche ottenere ad Hera alcuni importanti riconoscimenti nazionali.⁷⁷

In Inghilterra, a livello di enti locali, sono stati introdotti dal Governo, a partire dal 2000, alcuni sistemi di indicatori, chiamati *Best Value (BV)*⁷⁸ e *Corporate Performance Assessment (CPA)*⁷⁹ che hanno lo scopo di fornire un quadro d'insieme del livello di qualità offerta nell'erogazione dei servizi pubblici per i quali ciascun ente locale esercita la funzione pubblica. Nell'ambito di queste iniziative è compreso anche un tentativo di misurare la *performance* sociale di alcuni enti, anche se in certi casi lo schema molto vincolante tende ad apparire come eccessivamente rigido. L'attenzione al profilo sociale della *performance* è molto sentito in questo paese, tanto è vero che alcuni degli enti intervistati hanno comunque avviato iniziative di partecipazione e coinvolgimento della cittadinanza, volte a conseguire un buon grado di consenso sociale. Anche nel settore del gas si evidenziano, nelle varie aziende che fanno o facevano parte del gruppo British Gas, una forte attenzione alla considerazione della responsabilità sociale della gestione, soprattutto ai fini della rendicontazione verso l'esterno. In particolare emerge come interessante il caso di Transco, azienda con sede in Inghilterra del gruppo anglo-americano National Grid Transco, che presiede a tutti i processi legati alla distribuzione primaria del gas nel Regno Unito. L'elemento di riferimento unitario per l'implementazione delle politiche strategiche e gestionali delle aziende facenti parte di National Grid Transco, viene visto però nel rispetto di una serie di valori di responsabilità sociale, la cui statuizione in alcuni documenti informativi ad uso esterno ha permesso al gruppo il conseguimento di diversi riconoscimenti internazionali in tema di rispondenza del *business* ai valori della *corporate social responsibility*.

In Spagna, pur in un quadro di tendenziale attenzione alle problematiche considerate, è apparso un livello di interesse al problema della responsabilità sociale non ancora troppo sviluppato a livello locale (dove le aziende considerate hanno comunque sviluppato azioni volte a raccogliere il consenso della cittadinanza), mentre, per quanto riguarda il caso di Gas Natural, gruppo di interesse nazionale, la variabile sociale della *performance* pare essere tenuto in buona considerazione, come desumibile dall'illustrazione del *Corporate Responsibility Report* nelle pagine successive.

3.2 Presenza della “dimensione sociale” nei sistemi di misurazione delle performance

Dalla ricerca effettuata è emerso come sostanzialmente, nonostante la centralità della variabile di responsabilità sociale sia riconosciuta da tutti, siano individuate, in tutte le aziende, alcune difficoltà nell'implementazione di sistemi di misurazione delle *performance* che possano efficacemente tenere conto di questo aspetto.

⁷⁷ Per quanto riguarda il Bilancio di Sostenibilità, va sottolineato come nella sua forma attuale esso possa essere considerato, almeno in parte, come un'evoluzione del Bilancio di Sostenibilità che veniva predisposto fino al 2003 da Agea, azienda di servizi locali di Ferrara, poi incorporata da Hera: di fatto, il responsabile attuale del Bilancio di Sostenibilità in Hera è stato uno dei principali promotori e sostenitori (assieme all'ex-Amministratore Delegato di Agea, oggi ricoprente il medesimo incarico in Hera) di tale iniziativa in Agea. Tale osservazione assume valore in quanto, nell'ottica della ricerca, che ha portato a questo lavoro e che ha coperto il periodo in cui è avvenuta la fusione per incorporazione di Agea in Hera (la ricerca è infatti iniziata quando ancora Agea era entità distinta da Hera), ha assunto grande interesse vedere come una delle *best practices* di Agea sia stata utilizzata poi dalla *holding* incorporante.

⁷⁸ Per approfondimenti sul Best Value, si rimanda a: BOYNE G.A., (edited by), “*Managing local services: from CCT to Best Value*”, Frank Cass, London, 1999.

⁷⁹ Per conoscere meglio il significato della CPA si rimanda ai documenti redatti dal Governo inglese in materia o a: WILSON J., “*Comprehensive Performance Assessment-Springboard or Dead-Weight?*”, Public Money & Management, January 2004, pp. 63-68.

Con riferimento specifico ad alcuni casi, per Hera, si segnala come al momento la misurazione della dimensione sociale della *performance* sia più volta all'ottenimento di alcuni dati per il sistema del Bilancio di Sostenibilità. Il legame fra il sistema di controllo "tradizionale" e tali misurazioni non è stato ancora completato, anche se è sembrato di poter osservare che la dirigenza stia facendo alcuni importanti passi in questa direzione: uno di questi segnali può essere ravvisato nell'adozione, cominciata nell'ultimo anno di una *Balanced Scorecard*, calata sulle specifiche esigenze del gruppo: essa è fondata sugli elementi teorici del modello classico di Kaplan e Norton e pare che sia già riuscita in un primo importante scopo di creare piena conoscenza e condivisione degli obiettivi da parte dei dirigenti.

Nei casi degli enti locali inglesi, grande influenza è esercitata chiaramente dal *Best Value e dalla CPA*, il quale al suo interno dovrebbe anche comprendere concetti legati alla responsabilità sociale. Non è facile, e la letteratura ancora non si è espressa con chiarezza in materia, esprimere un giudizio sull'effettiva capacità di tali modelli di raggiungere questo scopo.⁸⁰ Si può comunque rilevare che la continua attenzione esercitata dal Governo inglese nella ricerca dei modelli più idonei di implementazione di tali sistemi, vada nella direzione di considerare le diverse dimensioni di interesse della *performance*, in primis quelle della qualità dei servizi e del raggiungimento del consenso sociale, oltre a quelle di risultato economico, della qualità della *disclosure*, delle modalità organizzative, in un'ottica assimilabile a quella della *Balanced Scorecard*.

Con riferimento ai casi spagnoli, elementi di interesse emergono sostanzialmente da Gas Natural, per la quale va osservato come, da circa un anno, sia in fase di prima implementazione (ma già operativo) un sistema che si ispira alla *Balanced Scorecard*, e che considera come rilevanti i seguenti profili dimensionali della *performance*: crescita (distinta per i settori del gas e dell'energia), redditività e qualità. Tale sistema, volto prevalentemente a fini interni pare considerare però in maniera solo marginale la performance sociale. La dimensione sociale viene considerata solamente ai fini della rendicontazione esterna, per la quale si rimanda al seguente sotto-paragrafo.

3.3 Alcuni esempi di documenti di rendicontazione della performance sociale

In primo luogo, fra gli strumenti di rendicontazione esterna realizzati dalle aziende analizzate, possono essere citati i *Best Value Performance Plans*: essi rappresentano i documenti chiave dell'iniziativa *Best Value*; ogni ente locale è chiamato obbligatoriamente a redigerli, tenendo conto di tutti gli aspetti chiave del BV. Una loro trattazione specifica però esulerebbe dagli scopi del presente lavoro, tenuto conto che in essi la componente sociale è sì presente, ma non troppo sviluppata. Ai fini della presente trattazione è sufficiente segnalarne l'esistenza, come principali documenti di *reporting* esterno relativamente alle *performance* (comprendenti dunque anche quelle di natura sociale), realizzate in materia di servizi dagli enti locali inglesi.

Inoltre, appare significativo soffermarsi brevemente su altri due documenti, fra quelli predisposti dalle aziende che sono state oggetto di analisi: il Bilancio di Sostenibilità di Hera e il *Corporate Responsibility Report* di Gas Natural. Con riferimento al Bilancio di Sostenibilità di Hera, come accennato, un primo punto di interesse va ravvisato nella possibilità di raccordare tale strumento con la *Balanced Scorecard* da poco adottata, opportunità che potrebbe presentarsi nel futuro. Per quanto riguarda più propriamente la struttura del documento, invece, esso, giunto alla sua terza edizione, dopo quelle del 2003 e del 2004, si rifà sostanzialmente allo schema proposto dal GBS (Gruppo Bilancio Sociale): infatti, l'"identità azienda-

⁸⁰ Si veda al proposito: HIGGINS P., JAMES P., ROPER I., "Best Value: Is It Delivering?", *Public Money & Management*, August 2004, pp. 251-258

le” è contenuta nei primi capitoli “Chi siamo” e “Il dialogo con gli *stakeholder*”, che fanno seguito all’introduzione intitolata “Questo bilancio”. Successivamente, nella sezione intitolata “I risultati economici e il valore aggiunto” è analizzata la produzione e distribuzione del valore aggiunto. Successivamente segue tutta la parte dedicata agli *stakeholder* con una sezione dedicata a ciascuno di quelli che sono considerati i più importanti fra di loro: i lavoratori, i clienti, gli azionisti, i finanziatori, i fornitori, la pubblica amministrazione, la comunità locale, l’ambiente e le generazioni future. In quest’ultima sezione (dedicata appunto all’ambiente), in particolare, sono esposti una serie di indicatori che possono essere legati al sistema di *performance measurement*, mentre tale legame appare sviluppabile maggiormente in futuro per gli altri *stakeholder*.

Il *Corporate Responsibility Report* di Gas Natural è giunto alla sua quarta edizione annuale nel 2005. In questa sede viene introdotto con la nomenclatura inglese, in quanto è redatto in tale lingua oltre che in spagnolo (castigliano) e catalano: tale elemento può essere già di per sé visto come un segnale di responsabilità sociale nei confronti degli investitori esteri del gruppo non di lingua spagnola. Il documento è articolato fondamentalmente in quattro parti: 1) *The Gas Natural Group* (articolato sulle parti *Organisation Profile; Mission, Vision and Values; Principles of Action; Strategy of the Gas Natural Group; Corporate Governance*), dove viene presentato il gruppo (mediante una serie di dati quantitativi), i valori a cui si ispira, la sua strategia e il sistema di *comportate governance* adottato; 2) *Corporate Responsibility and the Gas Natural Group* (suddivisa in *Corporate Responsibility Commitments; Management of Corporate Responsibility; The Gas Natural Foundation; Economic Contribution of the Gas Natural Group to Society; Environmental Value of natural gas; Dialogue with Interest Groups*), sezione questa prevalentemente descrittiva, che fa riferimento a come il gruppo intende approcciarsi con la responsabilità sociale e mostra il cammino negli anni fatto in questa direzione; 3) *Interest Groups* (composto da *Customers and the Gas Natural Group; Shareholders and Investors and the Gas Natural Group; Employees and the Gas Natural Group; Suppliers and the Gas Natural Group; Society and the Gas Natural Group: the Environment; Society and the Gas Natural Group: Citizenship*), la sezione principale del documento, nell’ambito della quale sono illustrati secondo un profilo quali-quantitativo tutti i rapporti dell’azienda con le diverse tipologie di *stakeholder*; 4) Parti conclusive (*Actions for 2006, External Verification Report, Contents and GRI Indicators, Glossary, Gas Natural Group Companies, Readers' opinions*), in cui, fra le altre cose, sono elencate le priorità di azione nei confronti dei vari *stakeholder* per il 2006, viene riportata la relazione dei revisori ed è contenuto l’indice di dove sono rintracciabili gli indicatori GRI (*Global Reporting Initiative*), nel resto del documento.

4. Conclusioni e linee di studio future

Sulla base di quanto emerso nella parte empirica, si può affermare che la considerazione delle risorse intangibili, in particolare di quelle legate al consenso sociale, sia in fase di forte implementazione nelle aziende di servizi pubblici: le dimensioni su cui pare necessario continuare ad investire sono quelle di collegamento fra *performance*, consenso sociale e legame con il territorio di riferimento, in una prospettiva di integrazione fra esterno ed interno. Facendo riferimento ai casi analizzati, la necessità di approntare sistemi gestionali volti ad offrire prospettive di misurazione su base multidimensionale, che tengano conto della dimensione sociale e degli altri aspetti intangibili della *performance*, è sentita nella grande maggioranza dei casi studiati; ciò non toglie, comunque, che dalle interviste svolte nelle varie aziende og-

getto di studio, siano state avvertite delle difficoltà di concretizzazione degli obiettivi generali nei sistemi di misurazione.⁸¹

In considerazione di quanto emerso, appare opportuno segnalare che appare opportuno continuare ad investire su strumenti, che, se considerati nell'ottica di un reale contributo alla gestione e non visti come delle formalità da espletare, possono contribuire ad un miglioramento reale nella considerazione delle prospettive elencate: si pensi ad esempio alle Carte dei Servizi, al Bilancio Sociale e/o di Sostenibilità, al Bilancio dell'Intangibile e/o a sistemi di misurazione del capitale intellettuale, nonché a strumenti di controllo strategico. Le aziende che hanno utilizzato metodologie di questo tipo (si pensi ad esempio al caso analizzato della BSC in Hera e Gas Natural) paiono aver ottenuto buoni risultati in termini di responsabilizzazione del personale, in merito al raggiungimento degli obiettivi legati alla strategia aziendale.

Con riferimento più specifico alla considerazione della variabile di responsabilità sociale, va comunque segnalato come al momento essa appare maggiormente cercata dai grandi gruppi (si ricordino i casi di Hera, Gas Natural e National Grid Transco), che probabilmente si sentono di dover "giustificare" alla comunità, in maniera chiara e decisa, il perché di una presenza sul mercato, ascrivibile di fatto a posizioni monopolistiche (*de iure* o *de facto*), volendo in un certo senso "dimostrare" che non sfruttano tali posizioni per arricchimenti indebiti a danno della comunità.

In conclusione, anche sulla base di quanto emerso dal diretto contatto con le aziende che sono state oggetto dei casi empirici approfonditi in questo lavoro, si ritiene che un'azienda di servizio pubblico non possa che attuare un costante riferimento alla presa di responsabilità nei confronti dell'utente, inteso sia come cliente che come cittadino. Da questa assunzione discende la necessità di un'azione che deve informare in maniera chiara e veritiera la comunità, dunque l'*accountability*.

Si ritiene però che vi possa essere un profilo più approfondito di considerazione di quest'elemento, nel momento in cui viene anche valutato come fine dell'attività aziendale non puramente l'ottenimento del consenso sul proprio operato, ma anche la promozione di condizioni volte a far sì che questo consenso sia stato ottenuto in maniera giustificata. Utilizzando la prospettiva del consenso reale e necessario di Coda,⁸² si potrebbe affermare che, in questo secondo caso, il consenso reale non persegue solamente il carattere della necessità, ma si pone anche una misura di eticità: si tratta dunque di introdurre anche una prospettiva etica.⁸³ Una considerazione importante da fare è però che non si ritiene che tale prospettiva, possibile punto di partenza di approfondimenti futuri, sia da considerarsi obbligatoria per la sopravvivenza dell'azienda, dunque per la garanzia dell'economicità: per essa rimane sufficiente ottenere il livello di consenso "necessario" richiesto. Si ritiene però che, parlando di un servizio "pubblico", una prospettiva di questo tipo possa essere ciò a cui si può tendere come sublimazione del raggiungimento dei fini aziendali.⁸⁴

⁸¹ Per un approfondimento di questa e altre problematiche legate alla concreta definizione del sistema di misurazione della responsabilità sociale, si veda: MARCUCCIO M., "Rendicontazione sociale e aziende pubbliche locali: uno strumento di accountability e controllo strategico", Azienda Pubblica, n.6 nov-dic 2002, pp. 637-672

⁸² Si veda nuovamente: CODA V., *op.cit.*, 1988.

⁸³ Tale approccio è peraltro coerente con quanto affermato da Farneti, che definisce il "sistema di valori" di un'azienda pubblica, "assunti quali fondamentali conoscenze circa le quali si deve realizzare la più completa condivisione di tutti i soggetti interessati.", da FARNETI G., *op.cit.*, 1995, p. 185.

⁸⁴ "A nostro avviso la considerazione dei valori etici nell'ambito dell'attività economica posta in essere dalle pubbliche amministrazioni, presenta aspetti meno problematici rispetto alla situazione che si presenta con riferimento alle imprese. Anzi, siamo dell'opinione che nelle aziende pubbliche «razionalità economica» ed «etica» non possono che essere, naturalmente, aspetti complementari di un unico sistema di valori", da FARNETI G., *op.cit.*, 1995, p. 216.

Bibliografia

- AAA FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, “*Recommendations on Disclosure of Nonfinancial Performance Measures*”, Accounting Horizons, Vol.16 n.4 December 2002, pp. 353-362
- AA.VV., “*Scritti in onore di Carlo Masini*”, Egea, Milano, 1993
- ACKERMAN R.W., “*The social challenge to business*”, Harvard University Press, Boston, 1975
- AIAF, “*La comunicazione degli intangibles e dell'intellectual capital: un modello di analisi*”, Quaderno Aiaf n.106, supplemento alla Rivista AIAF n. 46, Gennaio 2002
- ANSELMINI L., “*I servizi pubblici di interesse nazionale in un contesto competitivo*”, Azienda Pubblica, n.3-4 mar-apr 1997, pp. 287-299
- ANSELMINI L., “*Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*”, Giappichelli, Torino, 2003
- BARONI D., “*Enti locali e aziende di servizi pubblici. Assetti e processi di governance*”, Giuffrè, Milano, 2004
- BERTINI U., “*Il sistema aziendale delle idee*”, in VV.AA., “*Scritti in onore di Carlo Masini*”, Tomo I, Egea, Milano, 1993, pp. 465-473
- BIANCHI MARTINI S., “*Interpretazione del concetto di avviamento : analisi dei principali orientamenti della dottrina italiana*”, Giuffrè, Milano, 1996
- BIANCHI P., LABORY S., (edited by), “*The Economic Importance of Intangible Assets*”, Ashgate, Aldershot, 2004
- BORGONOVINI E., “*Principi e sistemi aziendali per le pubbliche amministrazioni*”, Terza edizione, Egea, Milano, 2002
- BOYNE G.A., (edited by) “*Managing local services: from CCT to Best Value*”, Frank Cass, London, 1999
- BUCHHOLZ R.A., “*Business Environment and Public Policy. Implications for Management*”, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1995
- BUSCHOR E., SCHEDLER K., (edited by), “*Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*”, Paul Haupt, Berne, 1994
- CARROLL A.B., “*A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance*”, Academy of Management Review, n.4/1979, pp. 497-505
- CARROLL A.B., “*Ethical Challenges for Business in the New Millennium: Corporate Social Responsibility and Models of Management Morality*”, Business Ethics Quarterly, jan 2000
- CATTURI G., “*Teorie Contabili e scenari economico-aziendali*”, Cedam, Padova, 1997
- CHAPMAN R.A., “*Problems of Ethics in Public Sector Management*”, Public Money & Management, January-March 1998, pp. 9-13
- CHAPMAN R.A., (edited by), “*Ethics in Public Service for the New Millennium*”, Ashgate, Aldershot, 2000
- CODA V., “*L'orientamento strategico dell'impresa*”, Utet, Torino, 1988

- CODA V., *“Comunicazione e immagine nella strategia di impresa”*, Giappichelli, Torino, 1991
- CORNO F., *“Patrimonio intangibile e governo dell'impresa”*, Egea, Milano, 1996
- D'ATRI A., *“Le attività immateriali”*, Sirm, Ferrara, 2001
- D'EGIDIO F., *“Il bilancio dell'intangibile. Per determinare il valore futuro dell'impresa”*, FrancoAngeli, Milano, 2001
- DAUM J.H., *“Intangibile Assets and Value Creation”*, Wiley, Chichester, 2003
- DOIG A., SKELCHER C., *“Ethics in Local Government: Evaluating Self-Regulation in England and Wales”*, Local Government Studies, Vol.27 no.1 Spring 2001, pp. 87-108
- DONALDSON T., PRESTON L.E., *“The Stakeholder Theory of the Corporation: Concept, Evidence and Implications”*, Academy of Management Review, vol.20, January 1995
- DONATO F., *“La variabile ambientale nelle politiche aziendali: sostenibilità economica ed ecologica”*, Giuffré, Milano, 2000
- DONATO F., *“Verso sistemi di public governance: l'ente locale come azienda rete”*, in BENI O., BRACCI E., DONATO F., *“Gli enti locali verso logiche di public governance: elementi di management pubblico”*, Quaderni del Dipartimento di Economia Istituzioni Territorio, n. 6, Università di Ferrara, Ferrara, 2002, pp. 63-67
- ECCLES R.G., *“The performance measurement manifesto”*, Harvard Business Review, Jan/Feb 1991, pp. 131-137
- EDVINSSON L., MALONE M.S., *“Intellectual Capital. Realizing your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower”*, HarperCollins, New York, 1997
- EUROPEAN COMMISSION, *“Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese”*, COM(2001), 366, Bruxelles, 18.7.2001
- FARNETI G., *“Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori”*, Giappichelli, Torino, 1995
- FERRARIS FRANCESCHI R., *“L'indagine metodologica in economia aziendale”*, Giuffré, Milano, 1978
- GAS NATURAL CORPORATE SUSTAINABILITY REPORT, 2003
- GBS - ASSOCIAZIONE NAZIONALE PER LA RICERCA SCIENTIFICA SUL BILANCIO SOCIALE, *“La rendicontazione sociale nel settore pubblico”*, Giuffré, Milano, 2005
- GRAY R., OWEN D., ADAMS C., *“Accounting and Accountability. Changes and Challenger in Corporate Social and Environmental Reporting”*, Prentice Hall, London, 1996
- GROSSI G., *“Il gruppo comunale e le sue dinamiche economico-gestionali”*, Cedam, Padova, 2001
- GUARINI E., *“Un modello di riferimento per la progettazione dei meccanismi di accountability delle aziende pubbliche”*, in PEZZANI F., (a cura di), *“L'accountability delle amministrazioni pubbliche”*, Egea, Milano, 2003, pp. 93-112
- GUATRI L., *“Trattato sulla valutazione delle aziende”*, Egea, Milano, 1998
- GUTHRIE J., *“The management, measurement and the reporting of intellectual capital”*, Journal of Intellectual Capital, vol.2 no.1, 2001, pp. 27-41

- GUTHRIE J., PETTY R., “*Intellectual Capital Literature Review. Measurement, Reporting and Management*”, *Journal of Intellectual Capital*, vol.1 no.2, 2000, pp. 155-176; cit. p. 161
- GUTHRIE J., PETTY R., JOHANSON U., “*Sunrise in the knowledge economy: managing, measuring and reporting intellectual capital*”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 365-382
- HAMEL G., PRAHALAD C.K., “*The Core Competence of the Corporation*”, *Harvard Business Review*, May/June 1990
- HERA, BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ, 2003
- HIGGINS P., JAMES P., ROPER I., “*Best Value: Is It Delivering?*”, *Public Money & Management*, August 2004, pp. 251-258
- HINNA L., (a cura di), “*Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani*”, *Il Sole 24 Ore*, Milano, 2002
- JOHNSON H.TH., “*Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*”, *The Free Press*, New York, 1992
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*The Balanced Scorecard. Measures That Drive Performance*”, *Harvard Business Review*, Jan-Feb 1992, pp. 71-79
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*Putting the Balanced Scorecard to Work*”, *Harvard Business Review*, Sep-Oct 1993, pp.134-142
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*”, *Harvard Business School Press*, Boston, 1996. Traduzione italiana, a cura di PERRIA L.: “*Balanced Scorecard: tradurre la strategia in azione*”, *Isedi*, Torino, 2000.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I*”, *Accounting Horizons*, March 2001, pp. 87-104
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II*”, *Accounting Horizons*, June 2001, pp. 147-160
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., “*Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*”, *Harvard Business Scholl Press*, Boston, 2004
- KOOIMAN J., VAN VLIET M., “*Governance and Public Management*”, in ELJASSEN K.A.M., KOOIMAN J., “*Managing Public Organizations: Lessons from Contemporary European Experience*”, *Sage*, London, 1993
- LANTOS G.P., “*The boundaries of strategic corporate social responsibility*”, *Journal of Consumer Marketing*, vol. 18, n.7/2001, pp. 595-630
- LAPSLEY I., MITCHELL F., (edited by), “*Accounting and Performance Meseasurement*”, *Paul Chapman*, London, 1996
- LEV B., “*Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*”, *Brookings Institution*, Washington, 2001
- LEV B., ZAMBON S., “*Intangibles and intellectual capital: an introduction to a special issue*”, *European Accounting Review*, Vol.12 no.4 2003, pp. 597-603, cit. p. 598
- MARCHI L., QUAGLI A., “*Il quadro di controllo delle imprese industriali. Strumenti e procedure per il controllo gestionale e per l’analisi prodotto/mercato*”, *Maggioli*, Rimini, 1997

- MARCUCCIO M., *“Rendicontazione sociale e aziende pubbliche locali: uno strumento di accountability e controllo strategico”*, Azienda Pubblica, n.6 nov-dic 2002, pp. 637-672
- MARRA A., *“L’etica aziendale come motore di progresso e di successo”*, Franco Angeli, Milano, 2002
- MASINI C., *“Lavoro e risparmio”*, Utet, Torino, 1970
- MAURI D., VALENTINI T.D., *“Un approccio alla rendicontazione di sostenibilità: impostazione metodologica e indicatori”*, Quaderni della Fondazione Enrico Mattei, n.1/2003
- MENEGUZZO M., *“Dal New Public Management alla Public Governance: il Pendolo della Ricerca sull’Amministrazione Pubblica”*, Azienda Pubblica, n.3 ago 1995, pp. 491-510
- MIDGLEY K., *“Management Accountability and Corporate Governance: Selected Readings”*, Macmillan, London, 1982
- MINOGUE M., POLIDANO C., HULME D., (edited by), *“Beyond the New Public Management. Changing Ideas and Practices in Governance”*, Edward Elgar, Cheltenham, 1998
- MIOLO VITALI P., *“La valutazione della dimensione «etico-sociale» nel sistema delle decisioni aziendali”*, VV.AA., *“Scritti in onore di Carlo Masini”*, Tomo I, Egea, Milano, 1993, pp. 743-750
- MODELL S., *“Performance Measurement Myths in the Public Sector: a Research Note”*, Financial Accountability & Management, 20 (1) February 2004, pp. 39-55
- MOURITSEN J., LARSEN H.T., BUKH P.N., *“Valuing the future: intellectual capital supplements in Skandia”*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 399-422
- MOURITSEN J., LARSEN H.T., BUKH P.N.D., JOHANSEN M.R., *“Reading an intellectual capital statement. Describing and prescribing knowledge management strategies”*, Journal of Intellectual Capital, vol.2 no.4, 2001, pp. 359-383
- NONAKA I., TAKEUCHI H., *“The Knowledge-creating Company”*, Oxford University Press, Oxford, 1995
- PATTISON S., *“The Value of Ethics”*, Local Government Studies, Vol.20 no.4 Winter 1994, pp. 547-553
- PENROSE E.T., *“The theory of the growth of the firm”*, Blackwell, Oxford, 1959
- PEZZANI F., (a cura di), *“L’accountability delle amministrazioni pubbliche”*, Egea, Milano, 2003
- PINA V., TORRES L., *“La iniciativa privada en el sector publico: externalizacion de servicios y financiacion de infraestructuras”*, Aeca, Madrid, 2003
- POLLITT C., BOUCKAERT G., *“Public Management Reform”*, Oxford University Press, Oxford, 2000
- POZZA L., *“Le Risorse Immateriali. Profili di rilievo nelle determinazioni quantitative d’azienda”*, Egea, Milano, 1999
- RAVASI D., *“Pressioni ambientali e reputazione aziendale”*, Economia & Management, n.6/2002, pp. 56-57
- RHODES R.A.W., *“Understanding governance. Policy Networks, Governance, Reflexivity and Accountability”*, Open University Press, Maidenhead, 1997

- ROSLENDER R., FINCHAM R., “*Thinking critically about intellectual capital accounting*”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 14 n. 4 2001, pp. 383-398
- RYAN B., SCAPENS R.W., THEOBALD M., “*Research Method & Methodology in Finance & Accounting*”, 2nd Edition, Thomson, London, 2002
- SANDERSON I., “*Beyond Performance Measurement? Assessing 'Value' in Local Government*”, Local Government Studies, Vol.24 no.4 Winter 1998, pp. 1-25
- SANDERSON I., “*Performance Management, Evaluation and Learning in 'Modern' Local Government*”, Public Administration, Vol. 79 no.2 Summer 2001, pp. 297-313
- SMITH P., “*Performance Indicators and Outcome in the Public Sector*”, Public Money & Management, October-December 1995, pp. 13-16
- STALK G., EVANS P., SHULMAN L.E., “*Competing on Capabilities: The New Rules of Corporate Strategy*”, Harvard Business Review, March/April 1992
- STEWART T.A., “*Intellectual Capital. The New Wealth of Organizations*”, Doubleday, New York, 1997. Traduzione italiana, a cura di ASTROLOGO M., RECCHIA E.: “*Il capitale intellettuale. La nuova ricchezza*”, Ponte delle Grazie, Milano, 1999.
- SVEIBY K.E., “*The New Organizational Wealth. Managing & Measuring Knowledge-Based Assets*”, Berrett-Koehler, San Francisco, 1997
- VISCONTI L.M., “*Responsabilità sociale e disclosure d'impresa: un'analisi critica della letteratura*”, Azienda Pubblica, n.6 nov-dic 2002, pp. 591-614
- WILSON J., “*Comprehensive Performance Assessment-Springboard or Dead-Weight?*”, Public Money & Management, January 2004, pp. 63-68
- ZAMBON S., “*Postfazione*”, a LEV B., “*Intangibles. Gestione, valutazione e reporting delle risorse intangibili delle aziende*”, Etas, Milano, 2003, italian version of “*Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*”, Brookings Institution, Washington, 2001

Sitografia

www.ashfield-dc.gov.uk

www.bassetlaw.gov.uk

www.bg-group.com

www.britishgas.co.uk

www.broxtowe.gov.uk

www.centrica.co.uk

www.Gas Natural.com

www.gedling.gov.uk

www.globalreporting.org

www.go-em.gov.uk

www.gruppobilanciosociale.org

www.gruppohera.it

www.house.co.uk

www.inagra.es

www.istat.it

www.juntadeandalucia.es

www.mansfield.gov.uk

www.newark-sherwooddc.gov.uk

www.ngtgroup.com

www.nottinghamcity.gov.uk

www.nottinghamshire.gov.uk

www.rushcliffe.gov.uk

www.transco.uk.com