



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea Magistrale in Management pubblico e dei Sistemi socio-sanitari

IL BILANCIO SOCIALE NELLE AZIENDE
SANITARIE: UNA RICERCA EMPIRICA IN
ITALIA

THE SOCIAL REPORT IN HEALTHCARE
ORGANIZATIONS: AN EMPIRICAL RESEARCH
IN ITALY

Relatore: Chiar.mo
Prof.ssa Alessia D'Andrea

Tesi di Laurea di:
Maria Rita Santori

Anno Accademico 2020 – 2021

INDICE

Introduzione	3
Capitolo Primo: Le aziende sanitarie: profili giuridici ed economico aziendali.....	5
1.1 La definizione di azienda sanitaria	5
1.2 L'evoluzione della normativa delle aziende sanitarie.....	9
1.3 L'assetto istituzionale del Servizio Sanitario Regionale Italiano	14
1.4 I caratteri economico-aziendali delle aziende sanitarie	16
1.5 Le relazioni delle aziende sanitarie con l'esterno: l'importanza degli stakeholder.....	21
1.6 La necessità di render conto nelle aziende sanitarie	27
Capitolo Secondo: L'accountability nelle aziende sanitarie: lo strumento del bilancio sociale.....	35
2.1 Il concetto di accountability: aspetti definitori	36
2.2 L'accountability nelle aziende sanitarie: una necessità?	38
2.3 Gli strumenti di accountability per le aziende sanitarie.....	43
2.4 Il bilancio sociale nelle aziende sanitarie: finalità e contenuto	45

2.5 I modelli di redazione del bilancio sociale per le aziende sanitarie (standard di processo e di documento)	49
2.5.1 Standard di Documento, Il Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS).....	52
2.5.2 Standard di Processo, Accountability 1000, Global Reporting Iniziative, SA 8000, Copenhagen Charter	59
2.5.3 L'informazione integrata secondo il Framework dell'IIRC	64
2.5.4 Similitudini e differenze tra i diversi modelli.....	66
2.6 L'utilità del bilancio sociale per le aziende sanitarie.....	70
Capitolo Terzo: Analisi Empirica dei Bilanci Sociali delle Aziende Sanitarie italiane.....	75
3.1 Obiettivi e metodologia della ricerca	75
3.2 Le aziende coinvolte e le tipologie di documenti realizzati.....	80
3.3 Le finalità dichiarate nel documento di Rendicontazione Sociale.....	82
3.4 La struttura del documento.....	88
3.5 Contenuto informativo del documento.....	94
Conclusioni	97
<i>Bibliografia.....</i>	<i>101</i>
<i>Sitografia</i>	<i>111</i>

Introduzione

Il presente lavoro nasce dalla considerazione che la rendicontazione sociale è una delle principali sfide per l'innovazione delle Aziende Sanitarie pubbliche italiane.

Essa risponde alle esigenze di conoscenza dei cittadini, imprese, associazioni, istituzioni pubbliche o private e consente di comprendere e valutare gli effetti prodotti dall'azione dell'azienda sanitaria nel suo ambiente di riferimento.

Un'azienda sanitaria pubblica, che già di per sé svolge un'attività di natura "sociale", ha il "dovere morale" di rendere conto rispetto alla propria responsabilità sociale per migliorare le relazioni con i propri stakeholder, per acquisire una maggiore consapevolezza interna ai fini di una migliore programmazione e gestione, per far crescere il senso di appartenenza. In una sola parola per migliorare la capacità di perseguire la propria mission.

Tra i requisiti della rendicontazione sociale si ha la volontarietà, il dialogo con i portatori d'interesse e il render conto degli impegni presi e dei risultati raggiunti.

L'obiettivo del presente lavoro di ricerca è indagare la diffusione dei documenti di rendicontazione sociale nel contesto italiano delle aziende sanitarie pubbliche.

Si vuole in aggiunta comprendere le differenze tra i documenti adottati in termini di modello di rendicontazione utilizzato, struttura e principali indicatori.

Per fare questo si è svolta, in prima battuta, un'indagine desk che parte dai siti istituzionali delle aziende sanitarie pubbliche italiane per vedere quante di loro redigono in maniera volontaria un documento di rendicontazione non finanziaria.

Una volta trovati i documenti si sono posti a confronto e si sono analizzati i seguenti elementi: le finalità per cui vengono redatti, struttura e contenuto.

Il lavoro è diviso in tre capitoli:

Nel primo capitolo sono presentati gli elementi definatori e i profili evolutivi del Servizio Sanitario Nazionale, focalizzando l'attenzione sul processo di aziendalizzazione che ha caratterizzato la realtà delle aziende sanitarie pubbliche italiane negli ultimi decenni. Si comincerà con la definizione di azienda sanitaria, proseguendo con l'evoluzione normativa e le riforme intervenute nel SSN.

Si evidenziano i caratteri economico-aziendali delle aziende sanitarie, le loro relazioni con l'ambiente di riferimento e la necessità del loro render conto.

Nel secondo capitolo si introducono i concetti di accountability, gli strumenti e la loro applicazione nelle aziende sanitarie. Tra gli strumenti l'attenzione è focalizzata sul bilancio sociale nelle aziende sanitarie e dei suoi modelli di redazione, facendo una distinzione tra standard di processo e standard di documento e mettendo in evidenza similitudini e differenze.

Nel terzo capitolo si illustra l'analisi empirica condotta sui bilanci sociali delle aziende sanitarie italiane, specificando gli obiettivi, la metodologia di ricerca, il campione di riferimento, i principali risultati della ricerca e alcune riflessioni di sintesi.

Capitolo Primo: Le aziende sanitarie: profili giuridici ed economico aziendali.

1.1 La definizione di azienda sanitaria

Secondo il codice civile “*L’azienda è il complesso dei beni organizzati dall’imprenditore per l’esercizio dell’impresa*”¹.

L’azienda può essere definita come “*lo strumento dell’umano operare in campo economico*”² e rappresenta “*il complesso delle attività economiche svolte da un soggetto o da una collettività di soggetti*”³.

Un’azienda può essere classificata sulla base della diversa finalità che le viene assegnata dai soggetti che la istituiscono e la governano⁴.

Secondo una concezione strumentale rispetto alle finalità economiche dell’agire umano⁵ un’azienda può essere distinta in:

- azienda di produzione, quando viene ad essa attribuita la funzione di accrescere l’utilità e/o il valore delle risorse messe a disposizione;
- azienda di erogazione-consumo quando invece viene ad essa attribuita la funzione di soddisfare i bisogni dei soggetti componenti l’azienda.

¹ CC. Art. 2555.

² G. FERRERO, *Istituzioni di economia d’azienda*, Giuffrè, Milano, 1968, pp.4 e ss.

³ G. ALBERTI, *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002, pp 13.

⁴ Cfr. G. ZAPPA, *Le produzioni nell’economia delle imprese*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 1957, p. 179.

⁵ Cfr. G. FERRERO, *Istituzioni di economia d’azienda*, *Op. cit.*

Questo criterio di ordinamento può essere correlato ad una classificazione realizzata in base al tipo di attività, processi economici, che nelle aziende vengono realizzati. Tenendo conto che un'azienda "*... si qualifica in forza di quella attività che svolge in modo eminente ... ovvero la destinazione per la quale l'istituto aziendale è sorto ed è organizzato*"⁶.

Un altro modo di classificarla è distinguerla in base alla natura giuridica del soggetto aziendale:

- azienda pubblica nel caso di persona giuridica di diritto pubblico;
- azienda privata nel caso di persona fisica o di persona giuridica di diritto privato.

Semplificando l'azienda pubblica fa capo direttamente o indirettamente allo Stato (pubblica amministrazione), mentre l'azienda privata è creata e sviluppata dai singoli ed opera secondo le loro intenzioni⁷.

Prendendo in considerazione le aziende pubbliche, le loro finalità sono quelle di soddisfare i bisogni espressi dalla collettività.

Nell'ambito delle aziende pubbliche una distinzione da operare, almeno a livello concettuale, è quella tra aziende pubbliche di erogazione e aziende pubbliche di

⁶ L.C. LUCIANETTI, *L'economia dell'azienda familiare*, Giuffrè, Milano, 1984, pag. 20.

⁷ Cfr. A. PROVVIDENZA, *L'azienda sanitaria pubblica: profili istituzionali ed economico-aziendali*, Aracne, 2006, pagg. 89-90.

produzione, per far ciò si introducono brevemente le nozioni di funzione e di servizio pubblico⁸.

“La funzione rappresenta una responsabilità dell’ente rispetto ad un’area di bisogno; il servizio pubblico è legato alla produzione tecnica e all’erogazione di una prestazione definita in quantità e qualità. Nella funzione si evidenzia il ruolo dell’ente pubblico nel coordinare gli interventi, nel definirli per rispondere a un definito bisogno, a fronte del quale esistono adeguate risorse finanziarie appositamente destinate; nel servizio pubblico l’ente pubblico o l’impresa pubblica è innanzitutto chiamata ad erogare prestazioni in risposta a domanda di servizi”⁹.

Nella pubblica amministrazione quindi la distinzione tra aziende pubbliche di erogazione e aziende pubbliche di produzione può essere fatta considerando:

1. Aziende pubbliche di consumo-erogazione, le aziende assegnatarie di specifiche funzioni che esprimono i bisogni che il loro operare deve soddisfare. Qui si ha la presenza del livello decisionale politico che interpreta e porta in primo piano i bisogni della collettività;

⁸ E. BORGONOVÌ, *L’economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano, 1975, pag. 12-14; Questa non è l’unica classificazione possibile, infatti Zangrandi (1994) distingue le aziende pubbliche in aziende di produzione, di consumo e composte.

⁹ A. ZANGRANDI, *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994, pag. 27.

2. Aziende pubbliche di produzione, le aziende che svolgono attività di produzione e di erogazione di beni e servizi in regime di competizione attraverso la loro cessione sul mercato. Qui il livello decisionale preminente è quello dirigenziale e non quello politico.

Tra le aziende pubbliche di consumo-erogazione si ricomprendono: lo Stato, le Regioni e i Comuni.

Tra le aziende pubbliche di produzione si ricomprendono: le aziende autonome dello Stato, le aziende speciali dei Comuni e delle Regioni, gli enti pubblici economici e le società per azioni a capitale pubblico¹⁰.

L'azienda sanitaria è definita come *“azienda dotata di personalità giuridica pubblica, di autonomia organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile, gestionale e tecnica”*¹¹, ha anche autonomia di carattere imprenditoriale, infatti sono *“aziende con personalità giuridica pubblica e autonomia imprenditoriale; la loro organizzazione e funzionamento sono disciplinati con atto aziendale di diritto privato”*¹². Si può quindi ritenere che le aziende sanitarie abbiano natura di enti pubblici economici¹³ e come tali rientranti tra le aziende pubbliche di produzione.

¹⁰ M.A. REA, *Sulla natura delle aziende sanitarie pubbliche*, Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, Gennaio-Febbraio 1998, pag. 76.

¹¹ D.Lgs. 7/12/93 n. 571 art. 3 comma.1, www.gazzettaufficiale.it

¹² D.Lgs. 16/6/99 n. 229 art. 3 comma.1.bis, www.gazzettaufficiale.it

¹³ Consiglio di Stato Va sezione decisione n. 2609 del 9/05/2001 e n.809 del 5/04/2002, www.giurdanella.it

1.2 L'evoluzione della normativa delle aziende sanitarie

Nel 1978 fu istituito il Servizio Sanitario Nazionale (SSN)¹⁴. Esso individuava un solo soggetto preposto a rispondere in maniera diretta alla domanda sanitaria dei cittadini, l'Unità Sanitaria Locale (USL). Essa era definita come un complesso di presidi, uffici e servizi, strumento per la gestione unitaria della tutela della salute che assolve ai compiti del SSN per conto dei comuni in un ambito territoriale determinato. Anche se dotata di una certa autonomia, l'USL era priva di personalità giuridica ed era strettamente vincolata ad una gestione di natura politica. Infatti all'interno delle USL erano presenti degli organi politici di governo locale della sanità con un definito ruolo politico da svolgere, dovevano farsi portatori delle istanze legate alla determinazione del bisogno di salute espresso dai cittadini, in linea con i livelli di governo statale e regionale¹⁵.

Tutti i suoi atti erano sottoposti a procedimenti amministrativi che erano formali e burocratici. Il modello così definito si rilevò inefficace ed inefficiente, caratterizzato da un elevato spreco di risorse finanziarie pubbliche, questo fu attribuito sia alla scarsa autonomia delle USL, che nella loro gestione subivano forti influenze da parte del potere politico locale, sia all'assenza di appositi meccanismi di responsabilizzazione delle risorse loro assegnate.

¹⁴ L. 23/12/1978 n. 833, www.gazzettaufficiale.it

¹⁵ Cfr. E. BORGONOVÌ, *Processi di cambiamento e di programmazione nelle Unità Sanitarie Locali*, Giuffrè, Milano, 1985, pag. 71.

Verso la fine degli anni '80 del secolo scorso, si avvia un processo di modernizzazione amministrativa e di riforma del settore pubblico denominato New Public Management (NPM)¹⁶. Questo porta al varo di specifici piani e programmi di riordino in diversi settori dell'apparato pubblico italiano¹⁷.

Con riferimento al settore sanitario, nell'opinione pubblica c'è l'idea che il servizio sanitario sia uno dei fattori principali del dissesto finanziario nel quale si trovava il paese anche se la spesa sanitaria era pari solo al 6% del PIL¹⁸.

Sul finire del 1987 il Ministro della sanità Carlo Donat-Cattin presenta al Parlamento un disegno di legge concernente il riordino del SSN basato su alcuni punti essenziali, tra i quali la regionalizzazione del Fondo sanitario nazionale, l'autonomia economico-gestionale delle USL e dei maggiori ospedali da costituire in azienda, la separazione delle responsabilità gestionali da quelle politiche, con l'affidamento della responsabilità di gestione delle aziende sanitarie a *manager*¹⁹. Il progetto decade a causa della fine della legislatura del governo ma complice la crisi economica mondiale del 1992 e lo scoppio di Tangentopoli, il Governo Amato vara una imponente manovra economica tra cui figura l'approvazione della

¹⁶ Cfr. G. RUENING, *Origin and Theoretical basis of New Public Management*, International Public Management Journal, n.4, 2001.

¹⁷ Cfr. M. MENEGUZZO, *New Public Management e modelli innovativi di programmazione e controllo interistituzionale della spesa pubblica*, Managerialità, Innovazione e Governance. La Pubblica Amministrazione verso il 2000, Aracne, Roma, 2001.

¹⁸ Cfr. V. MAPELLI, *Il sistema sanitario nazionale*, Il Mulino, Bologna, 1999.

¹⁹ Cfr. D. CHIASSO, *La riforma del sistema sanitario*, Bollettino di informazioni costituzionali e parlamentari – 1995.

legge delega 23 ottobre 1992 n. 421 che mirava essenzialmente a razionalizzare la spesa per il SSN e a responsabilizzare le Regioni nella loro gestione del budget.

Alla fine del 1992 fu adottato un decreto legislativo²⁰ di riordino del SSN che ne modificava il modello del '78 in maniera radicale²¹.

Insieme al decreto legislativo 517/93 danno vita alla cosiddetta “Seconda Riforma” del SSN.

In particolare, si operano una serie di cambiamenti in due distinte e chiare direzioni.

- la Regionalizzazione, il governo regionale è individuato come il vero livello decisionale politico, con il coordinamento dello stato esso diventa il fulcro attorno a cui ruota il sistema sanitario. La Regione definisce gli obiettivi di salute da raggiungere, assegna le risorse per il loro raggiungimento e controlla se essi sono stati raggiunti. Si ha il decentramento di funzioni e di responsabilità dallo Stato alle Regioni;
- l’Aziendalizzazione, per la prima volta si conferisce all’USL l’attributo di “azienda”. Le Usl si costituiscono in Aziende USL (Azienda Sanitaria Locale – ASL) e i grandi ospedali si rendono autonomi e si trasformano in Aziende Ospedaliere (AO). Si separano le attribuzioni di indirizzo politico

²⁰ D.Lgs 30/12/1992 n.502, www.gazzettaufficiale.it

²¹ Cfr. M. DEL VECCHIO, F. LONGO, *Gli aspetti rilevanti nell’applicazione del D.L. 502/92*, MECOSAN, 1993, n.6, sez. 2, pagg. 49-62.

e le attribuzioni gestionali, eliminando gli organi di rappresentanza politica e istituendo il responsabile unico nella figura del direttore generale, organo monocratico di nomina regionale²².

Con la seconda riforma si avvia un processo che con il riconoscimento della personalità giuridica pubblica, concede un'autonomia gestionale per aumentare la responsabilizzazione degli organi direttivi e ottenere una razionalizzazione del SSN²³.

Inoltre si ha l'abbandono di una contabilità finanziaria e l'adozione di una contabilità economica ed analitica, per centri di costo, per consentire la comparazione dei costi e dei risultati mediante un sistema di reports²⁴.

Nel 1999 con la legge Bindi²⁵ o riforma-ter si ha la piena attuazione del processo di aziendalizzazione avviato in precedenza.

Si eliminano le contraddizioni e le limitazioni e *“vi è la conferma della natura giuridica privata dell'azienda sanitaria locale, che mantiene tuttavia la sua*

²² Cfr. P. ADINOLFI, *L'Evoluzione organizzativa delle aziende sanitarie pubbliche*, MECOSAN, n. 37, 2001.

²³ Cfr. V. RAFTI, *Il processo di aziendalizzazione della sanità attraverso le riforme*, Sanità Pubblica 2, 305-318, 1999.

²⁴ Cfr. A. ZANGRANDI, *Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica*, MECOSAN, Volume 2, 1993.

²⁵ D.Lgs 19/06/1999 n. 229, www.gazzettaufficiale.it

funzione pubblica di garante del diritto all'assistenza sanitaria, ma con una maggiore flessibilità organizzativa e d'azione."²⁶

Si arriva alla normativa tuttora vigente delle aziende sanitarie locali, che hanno personalità giuridica pubblica ed autonomia imprenditoriale con organizzazione e funzionamento disciplinati con atto aziendale di diritto privato.

Nel rispetto degli indirizzi regionali si ha la pratica attuazione all'autonomia imprenditoriale.

Dal 2000 ad oggi il legislatore ha fatto interventi sul trasferimento delle funzioni in materia sanitaria verso le Regioni²⁷, sulla ridefinizione dell'assetto delle competenze tra governo centrale ed enti locali²⁸, sulla definizione dei livelli essenziali di assistenza (LEA)²⁹, sul contenimento della spesa sanitaria con i "patti per la salute"³⁰, ma non è più intervenuto sulla natura delle aziende sanitarie.

²⁶ Cfr. A. CAPPUCCI, *La Configurazione giuridica delle aziende sanitarie locali e loro profili autonomistici*, Sanità Pubblica, 2001, 11/12.

²⁷ Cfr. D.Lgs 56/2000 sul Federalismo Fiscale, www.gazzettaufficiale.it

²⁸ Legge Costituzionale 18/10/2001 n. 3 "Federalismo sanitario", www.parlamento.it

²⁹ Cfr. DPCM 29 novembre 2001, *Definizione dei livelli essenziali di assistenza*, DPCM 12 gennaio 2017, *Definizione e aggiornamento dei livelli essenziali di assistenza*, www.gazzettaufficiale.it

³⁰ Il Patto per la Salute è un accordo finanziario e programmatico tra il Governo e le Regioni, di valenza triennale, in merito alla spesa e alla programmazione del Servizio Sanitario Nazionale, finalizzato a migliorare la qualità dei servizi, a promuovere l'appropriatezza delle prestazioni e a garantire l'unitarietà del sistema. Il Patto per la Salute 2019-2021 è stato approvato il 18 dicembre 2019 dalla Conferenza Stato-Regioni.

1.3 L'assetto istituzionale del Servizio Sanitario Regionale Italiano

Gli assetti istituzionali dei singoli Servizi Sanitari Regionali (SSR) comprendono la numerosità e la tipologia delle aziende dotate di autonomia giuridica ed economica che le Regioni, in seguito al processo di regionalizzazione del SSN, devono individuare e che compongono il gruppo sanitario pubblico regionale.

Le Regioni devono:

- definire l'articolazione del territorio regionale in aziende sanitarie locali (ASL);
- decidere la costituzione in aziende ospedaliere (AO) e aziende ospedaliere integrate con l'università degli ospedali che hanno rilievo nazionale, regionale e che vedono la presenza di discipline ad alta specializzazione;
- definire il ruolo di Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) integrati con il SSN all'interno del sistema regionale.

Oggi in Italia si trova una eterogeneità interregionale in termini di numero e dimensione media delle ASL e AO e di istituti diversi da ASL e AO inseriti nel gruppo sanitario pubblico regionale.

Secondo il Rapporto OASI 2020, come evidenziato nella tabella 1.1³¹, in Italia si hanno 118 Aziende Sanitarie Locali (in cui si fanno rientrare anche le ASST Lombarde) e 42 Aziende Ospedaliere (AO ed AOU).

³¹ Elaborazione da Rapporto OASI 2020, Osservatorio sulle Aziende e sul Sistema Sanitario Italiano, CER GAS – Bocconi, Dicembre 2020, <https://www.cergas.unibocconi.eu>

Esse costituiscono l'universo da cui si andrà ad estrarre il campione per l'analisi empirica.

tabella 1.1 enti pubblici dei Servizi Sanitari Regionali (2020)										
Regione	ASL e ASST				AO e AOU			IRCCS	Altri	
	Numero ante 502/92	Numero al 31/12/95	Numero al 30/06/2001	Numero al 30/06/2020	Numero al 31/12/95	Numero al 30/06/2001	Numero al 30/06/2020	Numero al 30/06/2020	Numero al 30/06/2020	
1 Abruzzo	15	6	6	4	0	0	0	0	0	
2 Basilicata	7	5	5	2	1	1	1	1	0	
3 Calabria	31	11	11	5	4	4	4	0	0	
4 Campania	61	13	13	7	7	8	7	1	2	
5 Emilia Romagna	41	13	13	8	5	5	4	3	0	
6 Friuli Venezia Giulia	12	6	6	3	3	3	0	2	1	
7 Lazio	51	12	12	10	3	3	3	2	3	
8 Liguria	20	6	5	5	3	3	0	2	1	
9 Lombardia	84	44	15	27	16	27	0	4	11	
10 Marche	24	13	13	1	3	4	2	1	0	
11 Molise	7	4	4	1	0	0	0	0	0	
12 PA Bolzano	4	4	4	1	0	0	0	0	0	
13 PA Trento	11	1	1	1	0	0	0	0	0	
14 Piemonte	63	22	22	12	7	7	6	0	0	
15 Puglia	55	12	12	6	4	6	1	2	1	
16 Sardegna	22	8	8	1	1	1	1	0	3	
17 Sicilia	62	9	9	9	16	17	5	2	3	
18 Toscana	40	12	12	3	4	4	4	0	1	
19 Umbria	12	5	4	2	2	2	2	0	1	
20 Valle d'Aosta	1	1	1	1	0	0	0	0	0	
21 Veneto	36	22	21	9	2	2	2	1	1	
ITALIA	659	228	197	118	81	97	42	21	28	

1.4 I caratteri economico-aziendali delle aziende sanitarie

L'azienda sanitaria, come azienda pubblica, oltre alla finalità dell'equilibrio economico ha la finalità del soddisfacimento dei bisogni umani, elevati ad interessi pubblici normativamente tutelati.

In letteratura non esiste una definizione univoca di azienda, vista la sua complessità “... *dare una definizione sintetica dell'azienda ... non è forse possibile*”³² ma esistono caratteri di aziendalità comuni ad ogni azienda³³ che sono:

- un insieme di individui e mezzi coordinati che operano per un medesimo fine: la “... *creazione di valore per l'azienda stessa e per le differenti categorie di portatori di interesse comunque coinvolti e socialmente riconosciuti*”³⁴;
- il perseguimento dell'economicità, considerata la condizione necessaria per garantire la sopravvivenza nel tempo del sistema azienda. L'economicità rappresenta la capacità dell'azienda di perdurare nel tempo, massimizzando l'utilità delle risorse impiegate, e dipende dal conseguimento di performance di efficienza e di efficacia gestionali,

³² A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema nell'ordine delle sue rilevazioni*, Tipografia Sociale Torinese, 1953, pag. 15.

³³ Cfr. G. ZAPPA, *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano, 1962, pag. 549.

³⁴ E. CAVALIERI, *La ragioneria e l'economia aziendale: dinamiche evolutive e prospettive di cambiamento*, FrancoAngeli, 2008, pag.31.

nonché dal rispetto di condizioni di equilibrio economico, patrimoniale e monetario-finanziario³⁵;

- l'autonomia che è “... *condizione indispensabile per sviluppare l'azienda ... l'autonomia è mutevole nello spazio e nel tempo con riferimento ad elementi strutturali e settoriali.*”³⁶ L'azienda è un'entità con vita propria distinta dagli individui che la creano, la gestiscono e dai fattori produttivi che ne hanno dato origine.

Nell'azienda sanitaria ritroviamo questi caratteri, il suo fine è il soddisfacimento del bisogno di salute.

Come richiamato da Borgonovi “*Il sistema di tutela della salute esiste per dare risposte di elevata qualità ai bisogni dei pazienti. La capacità di raggiungere le sue finalità dipende da molteplici fattori tra i quali vanno ricordati: a. il progresso delle conoscenze scientifiche riferite alle determinanti del benessere fisico e psichico delle persone; b. la natura del rapporto tra i pazienti (che esprimono i bisogni e la domanda) e coloro che detengono tali conoscenze (medici, infermieri e altri operatori); c. la disponibilità di beni e di strumenti (attrezzature, apparecchiature e farmaci, dispositivi medici, ecc.) che possono influenzare positivamente l'evoluzione dello stato di salute; d. le risorse*

³⁵ U. SOSTERO, *L'equilibrio economico delle aziende*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Luglio-Agosto, 2002.

³⁶ A. ZANGRANDI, *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche: aspetti di gestione, organizzazione e misurazione economiche*, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 18.

economiche tramite cui è possibile acquisire le risorse strumentali e remunerare le persone che si occupano della salute dei pazienti (finanziamento del sistema); e. la funzionalità del complesso di persone e beni organizzati per garantire l'offerta dei servizi, ossia delle aziende della salute.”³⁷

Pertanto l'obiettivo non è quello di raggiungere un risultato economico che remunererà in maniera adeguata il capitale investito, ma il perseguimento dell'economicità, che si ottiene attraverso un impiego ottimale e senza sprechi delle risorse. Bisogna però disgregare il principio dell'economicità, andando ad individuare da un lato l'equilibrio economico e dall'altro il soddisfacimento dei bisogni che l'azienda deve soddisfare.

Infatti “... è ben chiaro, ..., che la tutela della salute è il fine, il funzionamento dei sistemi e delle aziende il mezzo ..., si passa attraverso una efficace organizzazione e un uso efficiente delle risorse, per arrivare ad un equilibrio ... sostenibile.”³⁸

L'economicità rappresenta in questo caso la capacità di correlare l'esigenza economica aziendale con l'esigenza sociale di soddisfacimento dei fabbisogni dell'utente e della collettività.

³⁷ E. BORGONOVÌ, *La tutela della salute è il fine, il funzionamento dei sistemi e delle aziende è il mezzo*, EGEA, 2008, pag.176.

³⁸ E. BORGONOVÌ, R. TARRICONE, *L'aziendalizzazione della sanità in Italia*, Rapporto OASI 2012, EGEA, 2012.

L'azienda sanitaria inoltre gode di piena autonomia imprenditoriale, anche se, avendo natura pubblica, non essendo dotata di un capitale di rischio e sottoposta a dei vincoli istituzionali, l'autonomia imprenditoriale viene intesa come libertà organizzativa e gestionale dell'azienda stessa³⁹.

L'autonomia permette, *“pur nell'ambito dei vincoli, scelte molto differenziate che producono modelli di gestione differenziati e che possono anche produrre risultati differenziati”*⁴⁰.

Il direttore generale dell'azienda sanitaria nella sua autonomia organizzativa e gestionale può decidere l'allocazione delle risorse e la loro gestione in modo tale da perseguire gli obiettivi nel rispetto dei vincoli assegnati⁴¹.

Tale autonomia si sviluppa all'interno degli obiettivi di politica sanitaria adottati nell'ambito della programmazione regionale.

Gli obiettivi di salute fissati dalla Regione devono essere raggiunti nel rispetto del vincolo di pareggio di bilancio⁴², ossia entro i limiti delle risorse finanziarie assegnate. Infatti le aziende sanitarie dovendo uniformare la propria attività a

³⁹ R. MELE, M. TRIASSI, *Management e gestione delle aziende sanitarie*, CEDAM, Padova, 2008, pagg. 37-38.

⁴⁰ A. ZANGRANDI, *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, pag. 25, *Op. cit.*

⁴¹ Cfr. A. CAPPUCCI, *La Configurazione giuridica delle aziende sanitarie locali e loro profili autonomistici*, 18/19, *Op. cit.*

⁴² D.Lgs 23/06/2011 n.118 Titolo II Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario, www.gazzettaufficiale.it

criteri di efficacia, efficienza ed economicità⁴³ sono tenute al rispetto dei vincoli di bilancio. Con l'introduzione della dimensione economica è necessario predisporre flussi informativi in grado di monitorare i valori economici a sostegno delle funzioni di pianificazione, organizzazione e controllo⁴⁴.

Il budget⁴⁵ è lo strumento a supporto di queste funzioni e consente di verificare i nodi critici dei processi e offre la possibilità di attuare correzioni per il miglioramento dell'efficienza e dell'efficacia.

Esso è uno strumento di programmazione che definisce i tempi e le risorse che verranno impiegate per lo sviluppo delle attività aziendali.

Esiste una gestione del budget con cui si indicano le operazioni di monitoraggio delle risorse e delle attività preventivate.

⁴³ L'economicità è "... intesa come l'equilibrio dinamico nel tempo tra la quantità delle risorse impiegate nei processi ... e le attività, servizi, funzioni ... Si tratta di un confronto tra il grado di raggiungimento delle finalità proprie di ciascuna azienda pubblica e le risorse destinate a questa." L'efficacia e l'efficienza riguardano i servizi erogati e le attività svolte dall'ente pubblico, è la "focalizzazione sui risultati" dell'azione dell'ente pubblico. A. ZANGRANDI, *Autonomia realizzativa*, Azienda Pubblica, Vol. 8, Fasc. 1, 1995, pag 1-6.

⁴⁴ Cfr. L. DEL BENE, *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitari*, Giuffrè, 2000.

⁴⁵ Cfr. *Il sistema di programmazione e il sistema di budget*, in La sanità risanata a cura di Bruno Pratola in Collana di documentazione del consiglio regionale dell'Emilia Romagna, Bologna, 1995, pag. 229 e segg.



Con la gestione del budget si possono confrontare periodicamente i risultati intermedi raggiunti con gli obiettivi finali effettivi e mettere in moto un'eventuale azione di correzione.

Un approfondimento sugli strumenti amministrativi contabili verrà trattato nel paragrafo 1.5.

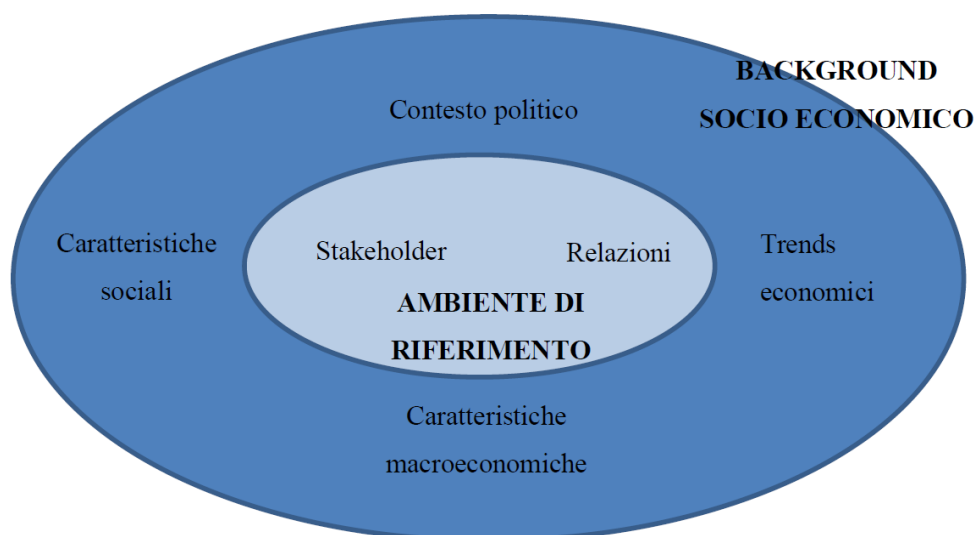
1.5 Le relazioni delle aziende sanitarie con l'esterno: l'importanza degli stakeholder

In un'azienda sanitaria l'analisi e l'investigazione dell'ambiente in cui opera è una fase molto importante. Questa fase è alla base della strategia⁴⁶ dell'azienda stessa e può creare le condizioni per raggiungere la sua missione che è quella della

⁴⁶ Cfr. M. DEL VECCHIO, *Strategia e pianificazione strategica nelle aziende sanitarie pubbliche: un'introduzione*, MECOSAN, volume 17, 2008.

creazione di valore per tutti quei soggetti che a vario titolo sono coinvolti nella vita dell'azienda.

Tutte le aziende sono inserite in un background socio-economico, fatto di un certo contesto sociale, politico, macroeconomico e culturale, in cui attiva dei sotto-ambienti denominati ambienti di riferimento, costituiti dagli stakeholder e dalle relazioni con essi instaurate⁴⁷.



L'azienda deve prestare attenzione ai suoi portatori di interesse, ai loro bisogni e a come influenzano positivamente o negativamente l'attività aziendale.

L'espressione stakeholder è ormai di uso comune e si contrappone all'espressione shareholder, che identifica il portatore di interessi economici precisi e determinati.

⁴⁷ Cfr. L. CONDOSTA, *Il bilancio sociale d'azienda*, Ipsoa, 2008.

Gli stakeholders possono essere di diverso tipo (ad esempio personale dipendente, fornitori, giovani, ambientalisti, mondo del volontariato, comunità territoriali, etc.) ed avere diverso peso nel condizionare il comportamento dell'azienda.

Essi sono tutti i soggetti sociali ed istituzionali che sono portatori di interessi di natura diversa ed agiscono con ruoli diversi nei confronti dell'azienda influenzandone gli orientamenti.

Nell'ambito pubblico è importante realizzare un adeguato processo per individuare i propri stakeholder per ricercare in modo efficace, il consenso necessario e la legittimazione sociale intorno alle proprie attività⁴⁸.

Nella "*Teoria degli stakeholder*"⁴⁹ tutti i portatori d'interesse diventano soggetti attivi che si relazionano con l'azienda e influiscono sul suo agire.

Si distingue tra stakeholder primario e secondario, inoltre vengono identificati due attributi chiave nell'identificazione di uno stakeholder:

1. un'aspettativa (legittima, rispetto all'azienda);
2. la capacità di influenzare l'azienda.

L'identificazione e la gestione degli stakeholder che implica l'attenzione all'interesse e al benessere di tutti quelli che possono favorire o ostacolare il

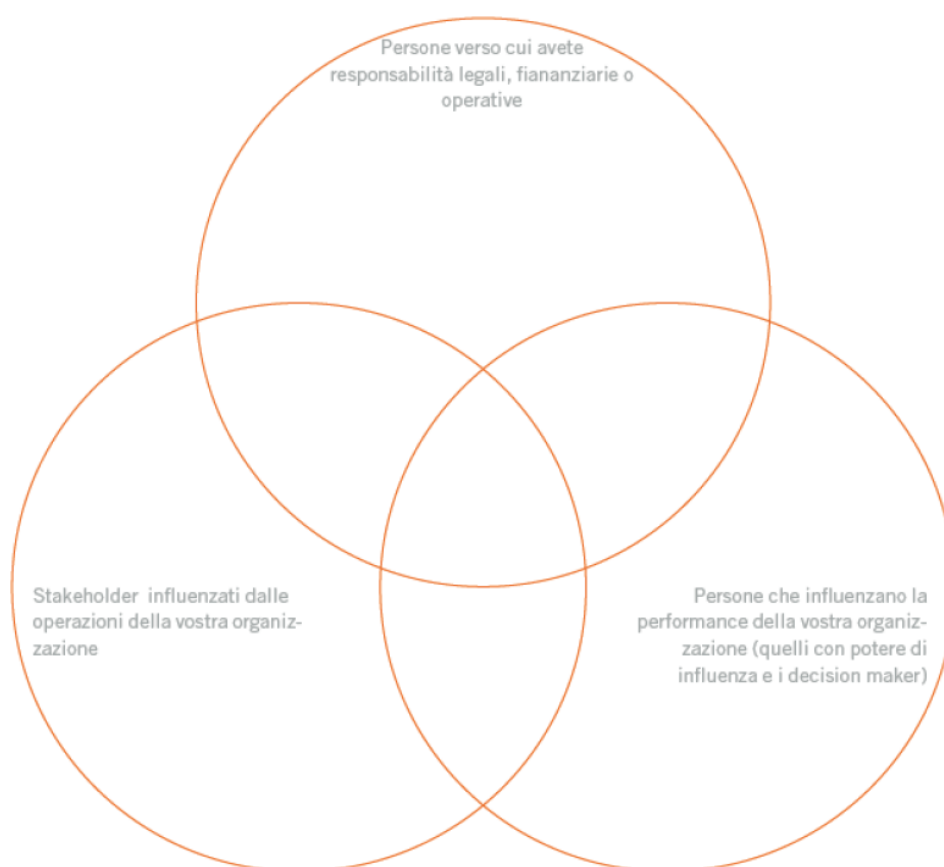
⁴⁸ Cfr. E. CARDILLO, *I presupposti scientifici e culturali dei percorsi di social accounting nel settore pubblico*, Giappichelli, Torino, 2008.

⁴⁹ Cfr. R.E. FREEMAN, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge University Press.

raggiungimento dell'obiettivo aziendale, può essere attuata attraverso la loro mappatura.

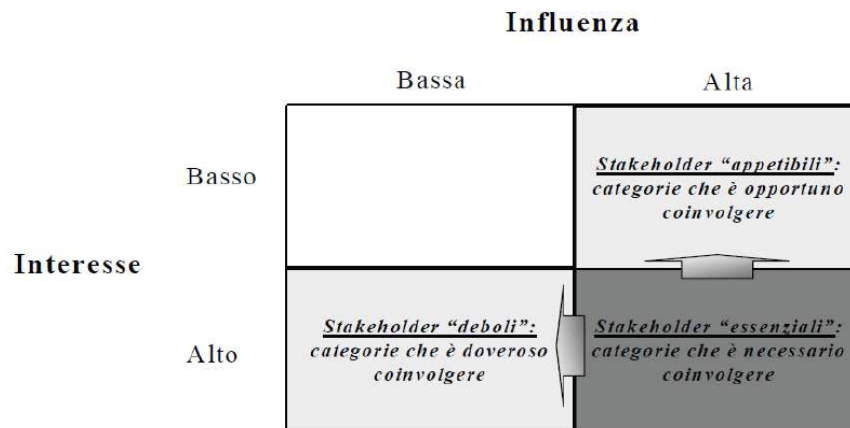
La mappatura aiuta a scoprire quali sono gli stakeholder da coinvolgere, essa può essere attuata attraverso diversi modelli.

- Modello creazione di insiemi⁵⁰



⁵⁰ Cfr. *Il Manuale dello Stakeholder Engagement*, Volume 2, AccountAbility, UNEP, 2008.

- Modello a matrice interesse/influenza⁵¹



Considerando il modello a matrice si possono rilevare le tre tipologie di stakeholder delle aziende sanitarie⁵²:

1. **gli stakeholder deboli** che sono quella categoria che ha un alto interesse ma bassa influenza e che mettendosi in relazione con l'azienda, è doveroso coinvolgere. Nel caso di un'azienda sanitaria sono i pazienti/cittadini e i fornitori;
2. **gli stakeholder appetibili** sono quella tipologia che ha un basso interesse ma alta influenza e che è conveniente coinvolgere nell'attività aziendale.

⁵¹Cfr. P. RICCI, *Lo Standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli, Milano, 2007.

⁵² *Mappatura degli stakeholder dell'Azienda Ospedaliero-Universitaria "Policlinico Vittorio Emanuele"* Catania, www.policlinicovittorioemanuele.it/sites/default/files/pagina/bilancio/2011/mappatura_stakeholder.pdf

Nel caso di un'azienda sanitaria possono essere le organizzazioni sindacali;

3. **gli stakeholder essenziali** sono quella tipologia che ha un alto interesse e un'alta influenza, che hanno quindi, una rilevante capacità di intervento sull'attività aziendale e che è necessario coinvolgere. Nel caso di un'azienda sanitaria sono le risorse umane (personale) e la Regione.

La mappatura permette, oltre all'identificazione degli stakeholder, un loro migliore coinvolgimento nell'attività aziendale.

Tramite la mappatura è possibile conoscere meglio i differenti interessi, obiettivi, livelli di influenza e di potere di cui gli stakeholder dispongono, consentendo all'azienda una migliore comunicazione e di lavorare in modo da coinvolgerli.

La mappatura è uno degli strumenti dello *Stakeholder Engagement*⁵³ processo attraverso il quale un'azienda identifica le aspettative e i bisogni dei suoi stakeholder, per poi gestirli attraverso il loro coinvolgimento.

Non bisogna però confondere lo *Stakeholder Engagement* con lo *Stakeholder Management*.

Lo *Stakeholder Management* si lega alla gestione aziendale, infatti è la gestione dei propri stakeholder, attraverso cui si analizzano, si pianificano e si attuano le azioni progettate per coinvolgere e valorizzare gli stakeholder⁵⁴.

⁵³ Il Manuale dello Stakeholder Engagement, *Op. cit.*

Invece lo *Stakeholder Engagement* è un processo che segue il principio di inclusività ed è la pratica di interagire e influenzare gli stakeholder aziendali per aumentare la fiducia verso l'azienda e influenzarne i risultati attraverso la comunicazione, la consultazione, la negoziazione, il compromesso e la creazione di relazioni.

1.6 La necessità di render conto nelle aziende sanitarie

Con l'aziendalizzazione sono stati introdotti strumenti amministrativi contabili tipici delle aziende private. Si è avuto il passaggio nelle aziende sanitarie da una contabilità finanziaria ad una contabilità economico patrimoniale⁵⁵.

Esse sono tenute a redigere:

- il bilancio pluriennale di previsione, che serve da raccordo alla pianificazione regionale ed esprime gli obiettivi di lungo periodo definiti dall'azienda;
- il bilancio economico di previsione, che esprime il programma di esercizio;

⁵⁴ Cfr. G. RUSCONI, *Alcune riflessioni sui recenti sviluppi dello stakeholder management: il valore per gli stakeholder*", *Impresa Progetto-Electronic Journal of Management*, 2012.

⁵⁵ Cfr. M. MARTINELLI, *La contabilità e il bilancio nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001.

- il bilancio consuntivo di esercizio, che consente di verificare a consuntivo il grado di raggiungimento degli obiettivi del bilancio di previsione, oltre che adempiere agli obblighi di legge.

Questi documenti assolvono sia ad una finalità conoscitiva interna all'azienda sia ad una finalità informativa verso l'esterno a riguardo dei risultati gestionali limitatamente ai valori economici.

A seguito dell'aziendalizzazione, con una gestione basata sull'economicità e sull'equilibrio di bilancio, è stato necessario quindi introdurre processi di pianificazione, programmazione e controllo basati su piani obiettivo, budget, contabilità analitica, reporting⁵⁶.

Valutare le performance dell'azienda attraverso il solo controllo di gestione non è però esaustivo, l'azienda sanitaria ha obiettivi di convenienza economica e obiettivi di miglioramento della qualità dell'assistenza e un importante indicatore della performance è la qualità del servizio erogato⁵⁷.

Con il decreto legislativo 150/2009 noto come "Riforma Brunetta" si passa dal controllo di gestione al performance management, che è un sistema di gestione che serve a migliorare la qualità dei processi decisionali attraverso il ciclo della performance.

⁵⁶ Cfr. L. DEL BENE, *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitari*, Op. cit.

⁵⁷ A. CAPPUCCI, *L'Azienda sanitaria e la misurazione della sua performance*, Sanità Pubblica, Fascicolo 3, 2001.



Il valore aggiunto del performance management “... è dato dal suo impiego a supporto della presa di decisioni con lo scopo di misurare per imparare, migliorare e governare. Esso orienta a rafforzare le capacità di diagnosi e di ragionamento strategico, stimola l’apprendimento organizzativo, motiva e incentiva il miglioramento, attribuendo senso e fondatezza alle diagnosi, sviluppando la trasparenza sui risultati e quindi la partecipazione”.⁵⁸

Il fine ultimo di un’azienda sanitaria non è quello di produrre un risultato economico ma produrre “valore” per i propri stakeholder rendendo accessibile, trasparente e valutabile la propria strategia, le iniziative realizzate, i servizi erogati ed i risultati conseguiti.

⁵⁸ R. GIOLITTI, *Dal Performance measurement al performance management*, Cantieri, Dipartimento della Funzione Pubblica, 2006, pag. 156.

Nell'azienda sanitaria la gestione è orientata al soddisfacimento di obiettivi di natura sociale e il perseguimento dell'equilibrio sul piano economico, patrimoniale e finanziario rappresenta “*solo*” un vincolo ed una condizione necessaria per il raggiungimento delle finalità istituzionali⁵⁹.

Il valore nell'assistenza sanitaria⁶⁰ può essere definito come il risultato raggiunto sulla salute del paziente rispetto ai costi di cura. L'attenzione deve essere posta sul valore per i pazienti e non sulla riduzione dei costi.

Nel valore si ha la qualità del servizio erogato, ma il concetto di qualità non va inteso come “*manca di difetti*” ma come aderenza alle specifiche esigenze, come grado di soddisfacimento del cliente/utente⁶¹.

A caratterizzare il valore non sarà quindi solo la prestazione sanitaria ma anche la qualità del processo di produzione del servizio (interventi chirurgici, esami clinici, ecc), del sistema di erogazione del servizio (tempi di attesa, accesso, sistema di prenotazione, etc.) e la componente relazionale del servizio (senso di fiducia, accoglienza, credibilità, etc.).

⁵⁹ Cfr. E. BORGONOVÌ, C. MAMBRETTI, *Economia sanitaria e qualità di vita*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2003.

⁶⁰ Cfr. M.E. PORTER, What is value in health care?, *New England Journal of Medicine*, 2010, Vol.363 No.26, pp. 2477-2481.

⁶¹ Cfr. L. FITZGERALD, R. JOHNSTON, S. BRIGNALL, R. SILVESTRO, C. VOSS, *Misurare le performance nelle imprese di servizi*, Milano, 1998, pag 80.

In definitiva l'azienda Sanitaria deve rispondere ai bisogni di salute della popolazione di riferimento, informarli sull'utilizzo efficiente delle risorse e sulla disponibilità, l'accessibilità e la qualità dei servizi.

Essa ha la necessità di render conto degli impegni presi e legarli ai risultati e agli effetti prodotti, deve in un'ottica di trasparenza evidenziare il filo che lega la visione politica, alla definizione di obiettivi strategici, alla loro attuazione attraverso la gestione delle risorse, la realizzazione di interventi e attività, alla valutazione dei risultati e degli effetti prodotti.

Questo filo è la “*catena di senso*” che unisce i diversi momenti del processo di programmazione – attuazione – valutazione⁶².

Quindi considerando la sua natura pubblica, le sue finalità istituzionali (interesse pubblico), la sua capacità di definire e attuare politiche oltre che di erogare servizi, si ha che il suo render conto è strettamente connesso alla sua responsabilità verso la comunità di riferimento in cui opera.

La responsabilità assume una dimensione sociale in quanto “*ogni istituzione è responsabile degli effetti che la propria azione produce nei confronti dei suoi interlocutori e della comunità.*”

Tale responsabilità richiede di dar conto della propria azione ai diversi interlocutori, costruendo con essi un rapporto fiduciario e di dialogo permanente”⁶³.

⁶² Cfr. C. ROGATE, *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2004.

Per dare quindi un'immagine completa e chiara delle scelte e del valore creato dall'azienda sanitaria si ha bisogno di affiancare ai tradizionali rendiconti di valori economici, anche una rendicontazione idonea a dare conto della responsabilità sociale⁶⁴ che dia informazioni sulle ricadute sociali dell'attività svolta.

Inoltre la responsabilità sociale nella sanità non è una semplice evoluzione della responsabilità sociale d'impresa (Corporate Social Responsibility – CSR), in cui l'azienda è considerata un'istituzione sociale le cui finalità vanno oltre la sua sopravvivenza e lo sviluppo economico, ma implicano anche il miglioramento della qualità della vita della società, la tutela dell'ambiente, la creazione e la salvaguardia del lavoro⁶⁵.

Le aziende sanitarie dovrebbero incoraggiare la sostenibilità economica, sociale e ambientale per essere un riferimento e per farlo devono trovare un equilibrio tra esigenze economiche e sanitarie.⁶⁶

Si può affermare che in un'azienda sanitaria esiste una sinergia naturale tra la missione dell'erogazione dell'assistenza sanitaria e la sostenibilità e la responsabilità sociale, cercano tutte di migliorare il benessere umano.⁶⁷

⁶³ Direttiva del Ministro della Funzione Pubblica sulla Rendicontazione Sociale nelle Amministrazioni Pubbliche, G.U. n. 63 16 Marzo 2006, pag 19, www.funzionepubblica.gov.it

⁶⁴ Cfr. *Rendere conto ai cittadini*, Dipartimento della Funzione Pubblica, Edizioni Scientifiche Italiane, 2004, <http://www.sinanet.isprambiente.it/gelso/files/rendere-conto-ai-cittadini.pdf>

⁶⁵ Cfr. A. ROMOLINI, *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, 2007.

⁶⁶ Cfr. M.C. CARNERO, *Assessment of environmental sustainability in health care organizations, Sustainability*, 2015, 7(7), 8720-8291.

Parlare di Responsabilità sociale in sanità implica trasparenza, disponibilità a rendere conto⁶⁸ e cultura della sostenibilità⁶⁹.

Le organizzazioni sanitarie sono sotto la pressione dei vari stakeholder per fornire servizi di alta qualità, convenienti, accessibili e sostenibili.

Le aziende sanitarie stanno cercando di impiantare una cultura della sostenibilità attraverso cambiamenti nelle strategie di gestione e nelle competenze manageriali delle loro organizzazioni.

Un esempio di sviluppo sostenibile di un servizio sanitario è quello della Regione Emilia Romagna.

Essa ha proposto una serie di azioni volte a ridurre progressivamente l'impatto ambientale delle sue strutture e a formare il personale in un'ottica di applicazione di best practices.

Ma le sue azioni non sono state sistematiche e non hanno coinvolto una serie di stakeholder e questo ne ha limitato l'efficacia⁷⁰.

⁶⁷ Cfr. E. SENAY, P.J. LANDRINGAN, *Assessment of environmental sustainability and corporate social responsibility reporting by large health care organizations*, JAMA network open, 2018, 1(4).

⁶⁸ Cfr. E. BORGONOVÌ, *La responsabilità sociale in sanità*, MECOSAN, 56, 2005.

⁶⁹ Cfr. B. RAMIREZ, D.J. WEST, M.M. COSTEL, *Development of a culture of sustainability in health care organizations*, Journal of Health Organization and Management, 2013.

⁷⁰ Cfr. C. CAVICCHI, *Healthcare sustainability and the role of intellectual capital. Evidence from an Italian Regional Health Service*, Journal of Intellectual Capital, 2017, Vol.18 No. 3, pp 544-563.

Capitolo Secondo: L'accountability nelle aziende sanitarie: lo strumento del bilancio sociale.

Le aziende sanitarie come evidenziato nel capitolo precedente sono soggette a vincoli di responsabilizzazione e a processi di resa del conto, di giustificabilità e di rispondenza agli interessi e alle aspettative provenienti dall'ambiente di riferimento.

Esse sono chiamate a:

- rafforzare la capacità di risposta ai bisogni di salute dei propri utenti;
- valorizzare e comunicare adeguatamente ai potenziali utenti ed agli altri stakeholder le iniziative realizzate, i servizi erogati, i risultati ottenuti.

Il processo mediante il quale, coloro che assumono la responsabilità dell'erogazione dei servizi sanitari perseguono gli obiettivi di efficienza, di efficacia e di garanzia all'accesso alle cure, soddisfacendo gli stakeholder, viene chiamato accountability⁷¹.

⁷¹ Cfr. S. LAZZINI, *Principi di accountability nei sistemi sanitari italiano e statunitense*, Milano, Giuffrè, 2005.

2.1 Il concetto di accountability: aspetti definitori

Il concetto di accountability assume dimensioni e forme diverse ma è diventato sinonimo di buona governance.

L'accountability può essere definita come quell'insieme di azioni che svolgono la funzione sociale di dar conto da parte di un individuo o organizzazione ad un altro/a.

Si può vedere l'accountability come un ciclo “virtuoso”⁷² fra l'*accountee* e l'*accountor* in cui abbiamo un'attribuzione e accettazione della responsabilità di date attività e si arriva alla fine del ciclo alla dimostrazione e alla verifica del modo in cui la responsabilità è stata gestita:

- se le date attività sono state effettuate o no;
- se sono stati raggiunti i risultati attesi dallo svolgimento delle attività;
- le modalità con cui le attività sono state realizzate e i risultati ottenuti.

In uno studio incentrato sulle aziende ed amministrazioni pubbliche il termine accountability⁷³ richiama a due componenti fondamentali:

- il dover dar conto ai cittadini in maniera esaustiva e comprensibile dell'utilizzo delle risorse e della produzione dei risultati;

⁷² F. PEZZANI, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003.

⁷³ Cfr. E. GUARINI, *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto dei sistemi di misurazione e controllo*, Azienda pubblica, n. 6, 2000.

- l'esigenza di introdurre una maggiore responsabilizzazione interna alle aziende relativamente all'impiego delle risorse e alla produzione dei risultati correlati.

L'accountability quindi può essere distinta tra interna ed esterna⁷⁴:

- interna se si rivolge ai manager che devono acquisire consapevolezza degli obiettivi da raggiungere e della necessità di rendere conto delle scelte adottate e dei risultati realizzati. È influenzata nella sua applicazione, dalle strategie aziendali che si sono assunte e dall'organizzazione dell'azienda;
- esterna se si rivolge agli stakeholder comunicando in modo trasparente l'uso delle risorse e la performance realizzata. È condizionata dal contesto normativo e dal contesto socioculturale in cui si trova l'azienda.

L'accountability nel caso in cui si utilizzino risorse non proprie ha l'esigenza di dover rendere conto dei risultati ottenuti, non è altro che *“l'attitudine a rendere conto, a raccontare, a informare soggetti diversi; in altre parole significa essere trasparenti nelle relazioni”*⁷⁵.

Si può differenziare inoltre tra un accountability obbligatoria, legata a precise norme che obbligano a realizzare documenti di illustrazione e comunicazione, essenzialmente riferiti ad aspetti economico finanziario e patrimoniali e un

⁷⁴ Cfr. E. CAPERCHIONE, *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000.

⁷⁵ Cfr. L. HINNA, *Come gestire la responsabilità sociale dell'impresa*, Edizioni Il Sole 24 Ore, Milano, 2005.

accountability volontaria che pone la sua attenzione a come la gestione dell'azienda pubblica impatti sui propri stakeholder.

2.2 L'accountability nelle aziende sanitarie: una necessità?

In una azienda sanitaria la domanda di accountability può essere ricondotta:

- al soddisfacimento dei bisogni dei diversi portatori d'interesse;
- alla misurazione e valutazione della performance negli aspetti dell'efficacia, efficienza, qualità, accesso, equità, equilibrio economico-finanziario della produzione ed erogazione dei servizi sanitari;
- alla “*Clinical Governance*”⁷⁶, le organizzazioni sanitarie si rendono responsabili del miglioramento continuo della qualità dei servizi e garantiscono elevati standard assistenziali creando le condizioni ottimali nelle quali viene favorita l'eccellenza clinica;
- alla comunicazione della performance ai diversi portatori d'interesse, per gli aspetti di competenza di ciascuno.

L'amministrazione pubblica deve essere quindi in grado di produrre “valore” per la collettività, attraverso la soddisfazione di bisogni individuali o collettivi.

⁷⁶ Cfr. G. SCALLY, L.J. DONALDSON, *Clinical governance and the drive for quality improvement in the new NHS in England*, BMJ 1998.

Questo “valore” deve essere riconosciuto e misurato dai propri stakeholder ed essere comunicato⁷⁷.

Nelle aziende sanitarie l’accountability deve essere in grado di soddisfare sia la domanda di salute dei cittadini e dei pazienti che l’esigenza di ottemperare alla natura pubblica del suo servizio, ma non essendoci un obbligo di comunicazione del “valore” prodotto, ma solo una facoltà a farlo, essa può essere vista come “link of accountability” (legami di accountability) che porta al concetto di responsiveness⁷⁸.

È una responsabilità più estesa, di un farsi carico e di rispondere delle proprie azioni in modo trasparente.

L’accountability derivante dalla responsiveness crea un legame tra l’azienda e il suo ambiente di riferimento, mostrando la capacità dell’azienda di rispondere alla funzione per la quale è stata istituita cioè alle “*ricadute sociali delle attività svolte dai vari enti ed istituzioni*”⁷⁹.

L’azienda sanitaria ha una responsabilità sociale verso la sua comunità di riferimento, deve porre attenzione all’efficacia delle cure, all’appropriatezza delle prestazioni e alla qualità dei servizi erogati. Inoltre l’assistenza sanitaria è un

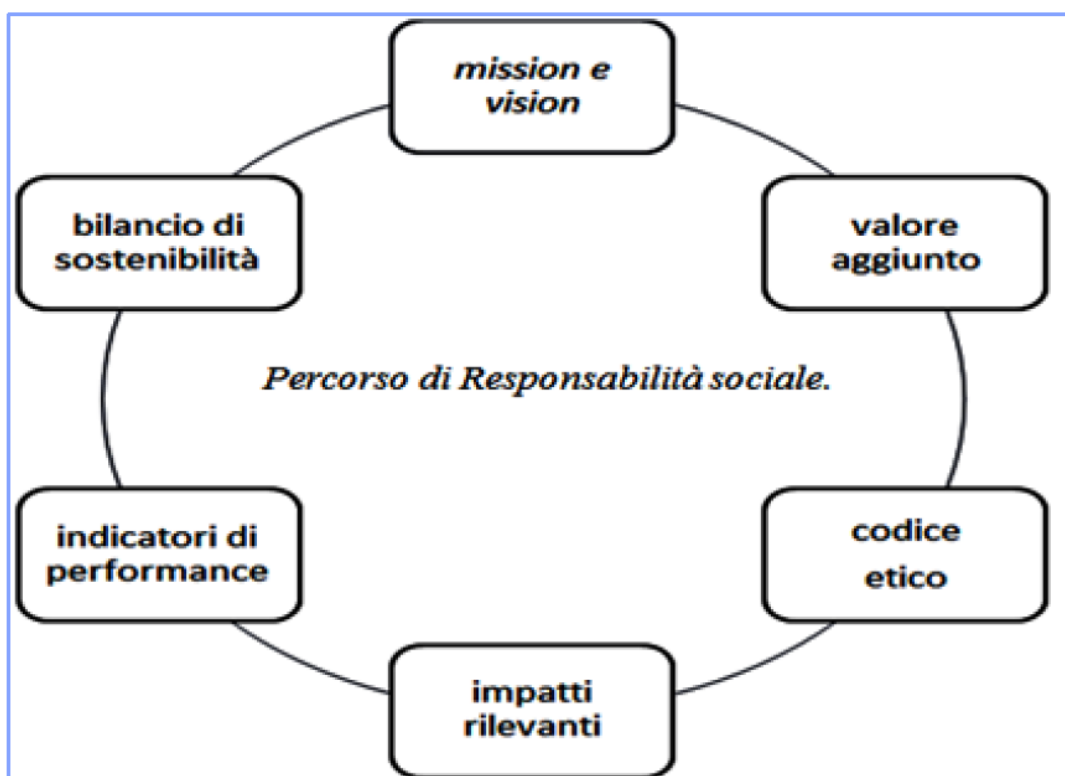
⁷⁷ Cfr. E. GUARINI, *Accountability e comunicazione del “valore” negli enti locali*, *Economia&Management*, Fascicolo 2, 2001.

⁷⁸ Cfr. J. D. STEWART, *The role of information in public accountability*, Philip Allan Publishers Limited, 1984.

⁷⁹ Cfr. L. HINNA, *Il bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, 2004.

servizio pubblico e i cittadini hanno diritto alla garanzia dell'universalità delle cure, alla possibilità di accesso ad esse e ad un'informazione adeguata.

L'azienda sanitaria decidendo di intraprendere il percorso della responsabilità sociale si assume il compito di svolgere una serie di attività collegate che servono a creare un valido rapporto tra politiche, impegni presi e obiettivi da un lato e i risultati ottenuti e gli effetti prodotti dall'altro; rende accessibile, trasparente e valutabile il suo operato⁸⁰.



⁸⁰ Cfr. L. RIDOLFI, *La Performance Strategica in sanità: verso un modello integrato*, IX conferenza ESPAnet Italia, Macerata 22-24 settembre 2016.

La responsabilità sociale include anche aspetti come la cura dell'ambiente o della protezione degli interessi di tutti gli stakeholder coinvolti nell'assistenza sanitaria.⁸¹

Essa dovrebbe essere implementata volontariamente e non solo a beneficio privato per migliorare la reputazione dei manager. Attenzione però perché la soddisfazione di alcuni interessi di parte possono essere contrari all'obiettivo della salvaguardia della salute.

La responsabilità sociale, intesa come capacità dell'azienda sanitaria di perseguire la mission utilizzando col massimo grado di efficacia ed efficienza le risorse sia in termini di economicità che di ricaduta sociale, e il soddisfacimento delle esigenze informative degli stakeholder su cui tale responsabilità agisce, si può esplicitare tramite la rendicontazione sociale.

Nella rendicontazione sociale si distinguono tre fondamentali motivazioni⁸²:

- “per moda” o di “avanguardia”;
- “per esigenze e spinte esterne”;
- “per presa di coscienza”.

⁸¹ Cfr. C. BRANDÃO, G. REGO, I. DUARTE, R. NUNES, *Social responsibility: a new paradigm of hospital governance?*, Health Care Analysis, 2013, 21(4), 390-402.

⁸² Cfr. P. GIOMO, A. MESSERI, N. NANTE, *Il bilancio sociale e la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione. Mondo Sanitario*, 6-7, 2006.

Qualunque sia la motivazione si crea sempre un circolo virtuoso, infatti la “moda” diventa “esigenza” che crea a sua volta consapevolezza che spinge verso posizioni di avanguardia.

Rendicontare secondo i principi dell’accountability⁸³ significa non limitarsi ad una pura e semplice raccolta e misurazione dei risultati e degli effetti dell’azione dell’azienda, ma comprende il più esteso significato di *“esporre gli effetti misurabili dell’azione amministrativa dal punto di vista dei portatori d’interesse; quindi, il valore sociale delle azioni, degli interventi e dei servizi erogati dall’ente”*⁸⁴.

Nella pubblica amministrazione *“ogni istituzione è responsabile degli effetti che la propria azione produce nei confronti dei suoi interlocutori e della comunità. Tale responsabilità richiede di dar conto della propria azione ai diversi interlocutori, costruendo con essi un rapporto fiduciario e di dialogo permanente”*⁸⁵.

L’azienda sanitaria ha quindi la necessità di mettersi al servizio dei cittadini, valorizzandoli, applicando la propria responsabilità pubblica nel servire invece

⁸³ Cfr. B. Harber, T. Ball, From Blame Game to Accountability in Health Care, Options Politiques, 2003.

⁸⁴ Cfr. A. TANESE, *Rendere conto ai cittadini, il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2004.

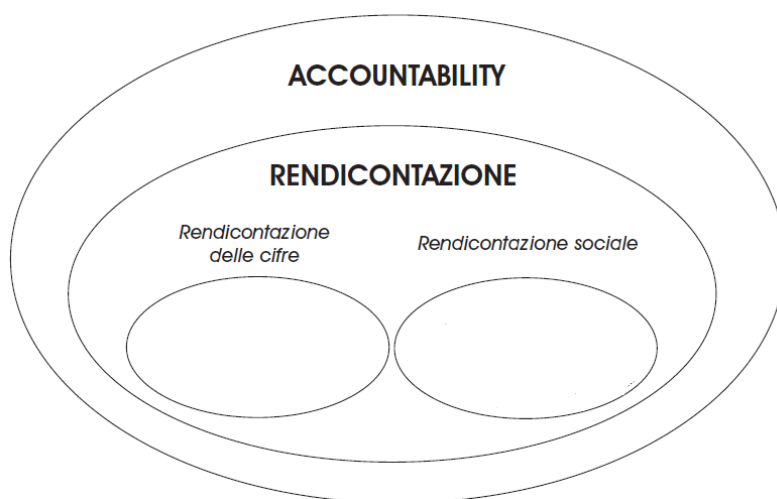
⁸⁵ Cfr. Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento delle Funzione Pubblica, Direttiva 17 Febbraio 2006, *Rendicontazione Sociale nelle amministrazioni pubbliche*, GU serie generale n. 63 del 16/03/2006, www.gazzettaufficiale.it

che governare, valorizzando le persone e non la produttività⁸⁶, essa deve rappresentare la propria comunità.

2.3 Gli strumenti di accountability per le aziende sanitarie

Gli strumenti di accountability sono numerosi, perché numerosi sono gli aspetti, gli oggetti e gli approcci al processo.

Tra i concetti di accountability e rendicontazione sociale esiste una precisa gerarchia concettuale⁸⁷.



La Rendicontazione è una delle dimensioni del concetto di accountability, in ambito pubblico abbiamo la rendicontazione delle cifre, rivolta agli organi di controllo e la rendicontazione sociale rivolta ai cittadini.

⁸⁶ Cfr. A. COCOZZA, *Nuovi Modelli Organizzativi per la pubblica amministrazione*, Sviluppo&Organizzazione, maggio/giugno 2016.

⁸⁷ Cfr. L. HINNA, *Il bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche*, *Op. cit.*

La rendicontazione sociale è ampiamente adottata in tutto il mondo da vari tipi di organizzazioni, in Italia con riferimento al settore pubblico e non profit si ha un processo di convergenza verso un quadro parzialmente regolamentato⁸⁸.

Nella rendicontazione sociale l'azienda sanitaria definisce la propria responsabilità sociale ed ambientale e soddisfa le esigenze informative degli stakeholder su cui tale responsabilità ricade.

Tutti gli strumenti di rendicontazione sociale hanno come elementi tipici:

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

Gli strumenti per effettuare la rendicontazione sociale, sono molteplici e a seconda degli obiettivi e degli ambiti si ha il:

- Bilancio di Missione;
- Bilancio di Genere;
- Bilancio Ambientale;
- Bilancio Sociale.

Il bilancio sociale è quindi una delle forme che la rendicontazione sociale può assumere, è la “*punta dell'iceberg*” di una domanda di accountability, è lo strumento principale delle aziende sanitarie per dar conto degli obiettivi

⁸⁸ Cfr. R. MUSSARI, P. MONFARDINI, *Practices of social reporting in public sector and non-profit organizations: An Italian perspective*, Public Management Review, 2010, 12(4), 487-492.

perseguiti, delle azioni realizzate e dei risultati raggiunti dal punto di vista dei destinatari finali.

Il suo fine generale è rendere accessibile, trasparente e valutabile l'azienda da parte dei cittadini.

2.4 Il bilancio sociale nelle aziende sanitarie: finalità e contenuto

Il bilancio sociale può essere considerato il principale strumento di rendicontazione sociale, esso rappresenta in un unico quadro il rapporto tra visione politica, obiettivi, risorse e risultati.

Il Bilancio Sociale supporta le relazioni fra azienda e stakeholder, creando le condizioni affinché il rendere conto e il chiedere conto non rimangano meri adempimenti formali o rituali.

Gli indicatori, i dati e le informazioni che si trovano in un bilancio sociale sono volti a mettere in luce le attività realizzate dall'azienda che hanno generato un impatto sugli stakeholder.

L'uso del bilancio sociale per le aziende sanitarie italiane può essere associato all'effetto di due prospettive⁸⁹:

- Il bilancio sociale come documento di rendicontazione dell'attività dell'azienda comprensibile ai vari stakeholder;

⁸⁹ Cfr. D. ALESANI, M. MARCUCCIO, E. TRINCHERO, *Bilancio sociale e aziende sanitarie: stato dell'arte e prospettive di sviluppo*, MECOSAN, 55, 2005.

- Il bilancio sociale collegato alla sensibilità sociale nei confronti dell'operato delle aziende pubbliche di cui le aziende sanitarie fanno parte.

Il bilancio sociale infatti rappresenta una forma più completa ed efficace di controllo delle performance complessive dell'azienda pubblica⁹⁰.

Il bilancio sociale oltre che a misurare, rappresentare, comunicare e controllare i risultati sociali, serve a programmare la strategia e gli obiettivi sociali, questo vale per tutte le aziende pubbliche e quindi anche per le aziende sanitarie.

Esso si collega al bilancio di esercizio che comunica e rappresenta la dimensione economica ma è di difficile lettura da parte del cittadino e ne amplia la portata.

Il Bilancio sociale *“è l'esito di un processo con il quale l'amministrazione rende conto delle scelte”*⁹¹.

Nelle aziende sanitarie questo processo è estremamente rilevante, infatti trattandosi di aziende di natura pubblica si hanno le seguenti finalità⁹²:

⁹⁰ Cfr. E. GUARINI, *Prospettive del bilancio sociale negli enti locali*, Azienda Pubblica, Volume 15, Fascicolo 6, 2002.

⁹¹ Cfr. *Bilancio Sociale, Linee guida per le amministrazioni pubbliche*, Formez, Dipartimento della funzione pubblica, 2006, <http://focus.formez.it/content/bilancio-sociale-linee-guida-amministrazioni-pubbliche>

⁹² Cfr. Direttiva 17 Febbraio 2006, *Op. cit.*



- Contabile, attiene alla rappresentazione delle modalità di governo delle risorse economico-finanziarie, per integrare e rivitalizzare il sistema in uso secondo le disposizioni normative vigenti;
- Comunicativa, attiene al sistema di comunicazione con gli stakeholder, per metterli al centro dell'azione amministrativa e per rendere loro conto dell'operato e delle azioni svolte. Implica una relazione di scambio tra l'azienda che comunica e gli stakeholder che possono esprimere il proprio parere e fornire il loro contributo nella definizione e nel raggiungimento delle strategie aziendali;
- Responsabilità politica, attiene al governo dei rapporti tra Azienda, Regione ed enti locali, permette una maggiore trasparenza e visibilità delle scelte politiche e la possibilità di valutare la capacità di buon governo;

- Professionale, attiene al governo delle risorse umane e alla loro motivazione e responsabilizzazione, per ridare senso al lavoro svolto dal personale con un'azione di feedback positivo;
- Strategico-organizzativa, attiene al governo strategico dell'azienda e all'assetto organizzativo funzionale alla sua attuazione, permette di ridisegnare i processi di pianificazione, programmazione e controllo dell'ente dal punto di vista del cittadino;
- Governance interna o funzionamento, attiene al governo dei processi attraverso i quali i fattori operativi vengono combinati e danno luogo alla produzione ed erogazione dei servizi, per responsabilizzare le aziende.

Tutto questo può essere racchiuso in due concetti:

1. migliorare l'accountability nei diversi stakeholder;
2. accrescere all'interno dell'organizzazione la consapevolezza della mission aziendale e della sua declinazione in strategie e piani operativi.

Il bilancio sociale contiene informazioni relative a⁹³:

- *"identità dell'ente"*, in cui l'azienda esplicita:
 - la visione strategica;
 - la mappa degli stakeholder;
 - la struttura organizzativa;
 - le risorse economico-finanziarie a disposizione;

⁹³ Cfr. E. GUARINI, *Prospettive del bilancio sociale negli enti locali*, Op. cit.

- valore creato per gli stakeholder, misurato ed elaborato attraverso l'elencazione:
 - degli obiettivi;
 - delle azioni svolte;
 - delle risorse impiegate;
 - dei risultati ottenuti.

Il bilancio sociale contiene inoltre una presentazione iniziale con cui l'azienda chiarisce le finalità e i contenuti del documento e una nota metodologica che descrive il processo seguito per la sua costruzione, infatti *“il bilancio è l'ultimo atto di un processo”*⁹⁴.

2.5 I modelli di redazione del bilancio sociale per le aziende sanitarie (standard di processo e di documento)

Tutti i modelli partono dal principio che l'azienda è un'organizzazione con una complessa rete di relazione con i propri stakeholder.

I modelli hanno da una parte le norme che definiscono il sistema di comunicazione con gli stakeholder e dall'altra la rappresentazione della *performance* economica, ambientale e sociale.

⁹⁴ Cfr. L. HINNA, *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.

In tutti i modelli si ha l'esigenza che le informazioni contenute siano attendibili, controllabili ed adeguate.

Un'informazione è attendibile quando è controllabile, quindi uno standard deve privilegiare quelle informazioni che hanno entrambe queste caratteristiche, evitando le informazioni che hanno un elevato grado di soggettività e che non possono essere verificate.

Un'informazione è adeguata quando consente agli stakeholder di formarsi un giudizio sull'azienda senza eccessivo sforzo di interpretazione e raccolta dei dati.

Le informazioni devono partire da ciò che l'azienda è o vuole essere e prendere in considerazione ciò che ha fatto, i risultati che ha ottenuto e il modo in cui gli stakeholder li hanno percepiti.

I modelli si possono suddividere in relazione al loro oggetto di applicazione, quindi sulla base delle tematiche affrontate, ma anche in base ai settori di riferimento, alle modalità di coinvolgimento degli stakeholder e alla tipologia di stakeholder considerati, ecc.

Per promuovere e supportare la diffusione dell'utilizzo del bilancio sociale da parte delle pubbliche amministrazioni, facendo chiarezza su significati, funzioni, modelli e processi aziendali che ne supportano l'implementazione, il Ministro della Funzione Pubblica ha emanato una direttiva⁹⁵ i cui principi generali sono

⁹⁵ Cfr. Direttiva 17 Febbraio 2006, *Op. cit.*

validi per tutte le amministrazioni pubbliche e quindi anche per le aziende sanitarie.

Lo scopo della direttiva è far sì che le amministrazioni pubbliche abbiano un orientamento teso a rendere accessibile, trasparente e valutabile il loro operato da parte dei cittadini, mediante l'adozione del bilancio sociale.

La direttiva può essere considerata come una risposta al deficit di comprensibilità dei sistemi di rendicontazione pubblici.

A seguito della direttiva sono state emanate delle linee guida⁹⁶ che rappresentano una base di riferimento per la definizione dei contenuti e del processo di realizzazione del bilancio sociale considerato *“uno strumento di rendicontazione delle responsabilità, dei comportamenti e dei risultati sociali, ambientali ed economici delle attività svolte da un'organizzazione. Ciò al fine di offrire un'informativa strutturata e puntuale a tutti i soggetti interessati non ottenibile a mezzo della sola informazione economica contenuta nel bilancio di esercizio”*.

Tali linee guida presuppongono l'articolazione del documento in tre parti, così suddivise:

- valori di riferimento, visione e programma dell'amministrazione;
- politiche e servizi resi;
- risorse disponibili e utilizzate.

⁹⁶ Cfr. Bilancio Sociale, Linee guida per le amministrazioni pubbliche, *Op. cit.*

Inoltre si può avere una suddivisione tra modelli che pongono particolare enfasi sul processo e modelli che pongono enfasi sul documento.

Oltre alla suddivisione accennata, in questi ultimi anni si stanno sviluppando studi anche su modelli di rendicontazione integrati.

Il bilancio sociale dovrebbe essere in grado di rendere conto ai diversi stakeholder del grado di raggiungimento degli obiettivi preventivamente esplicitati dall'azienda, secondo quanto riportato in altri documenti (bilancio economico-patrimoniale, piano strategico, documento di programmazione annuale, etc.).

Tutti i diversi report e documenti prodotti da un'azienda sanitaria, tramite cui definisce i propri obiettivi e misura i propri risultati, devono essere allineati, messi in ordine e integrati nei loro contenuti.

Si ha la necessità di avere un unico documento che dia una visione più ampia dell'azienda che allarghi la valutazione e non si soffermi solo sugli indicatori di carattere economico finanziario.

2.5.1 Standard di Documento, Il Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS)

Uno *standard* di documento focalizza l'attenzione sulla definizione dei principi e sulla struttura di redazione e non va a coinvolgere l'organizzazione, ma si limita a presentare metodologie di esposizione dei dati ed informazioni sociali, prevede il soddisfacimento di requisiti minimi specifici.

Fra gli standard di documento ricade il Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS). Nasce nel 1998 come gruppo di lavoro sulle aziende sanitarie⁹⁷, composto da ricercatori, dirigenti del Ministero della Sanità, dirigenti delle aziende sanitarie pubbliche, professionisti e società di consulenza con esperienza ed interessi in tema di rendicontazione sociale, di programmazione e controllo nel sistema sanitario, con l'obiettivo di offrire una guida sulle finalità e sulle procedure di formazione del Bilancio Sociale.

Nel 2001 il GBS⁹⁸ si è costituito formalmente in forma di Associazione di ricerca *non profit*, prendendo la medesima denominazione, con l'incarico dello “*sviluppo e promozione della ricerca scientifica sul bilancio sociale e sulle tematiche inerenti ai processi di gestione responsabile di imprese al fine di favorire la diffusione della responsabilità sociale aziendale e la sua applicazione nei contesti nazionale ed internazionale*”⁹⁹.

La finalità del modello è principalmente quella di rappresentare la riclassificazione e distribuzione del valore aggiunto, l'entità dei contributi ricevuti e degli impegni richiesti ad ogni classe di stakeholder.

Il GBS definisce principi di redazione del bilancio sociale.

⁹⁷ Cfr. L. HINNA, *Il modello GBS*, (a cura di) F. VERMIGLIO, *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano 2000.

⁹⁸ Cfr. GBS, Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, *Principi di redazione del bilancio sociale*, Milano, 2001, www.gruppobilanciosociale.org

⁹⁹ Cfr. <http://www.gruppobilanciosociale.org>

Il bilancio sociale è visto come un documento da affiancare a quelli tradizionali che permette al *management* di avere a disposizione i dati necessari alla valutazione ed al controllo dei risultati prodotti utilizzabili anche per la definizione delle strategie sociali, fornisce agli organi di governo dell'azienda elementi per la definizione di programmi e progetti che contribuiscono allo sviluppo di comportamenti socialmente responsabili.

Esso fornisce a tutti gli stakeholder un quadro complessivo delle *performance* nei diversi ambiti, economico, sociale e ambientale, al fine di consentire loro di formarsi un giudizio motivato sul comportamento dell'azienda. Se viene redatto periodicamente consente il confronto nel tempo dei documenti di una stessa azienda, permettendo di mettere in evidenza cambiamenti di attività, di risultati, di metodo. E' complementare, integra il bilancio consuntivo e indica le linee programmatiche future di un'azienda.

Il modello GBS specifica che il Bilancio Sociale deve essere un documento:

- **autonomo:** si parla di un'autonomia relativa al documento, infatti le informazioni contenute sono fortemente legate a quelle evidenziate nel Bilancio d'esercizio;
- **universalmente applicato:** Il modello GBS individua criteri che con opportuni accorgimenti sono applicabili a prescindere dalla forma giuridica, oggetto dell'attività e dimensione;

- **periodico:** alla fine di ogni esercizio si redige il Bilancio Sociale, che quindi è un documento consuntivo sul quale verranno svolti confronti temporali sui risultati;
- **pubblico:** è un documento rivolto a tutti i soggetti interessati all'operato della azienda in varia misura.

Inoltre il GBS raccomanda un elenco di diciassette principi ritenuti fondamentali per la redazione del bilancio sociale:

1. Responsabilità, vanno identificati gli stakeholder verso cui l'azienda si assume la responsabilità di rendere conto della propria attività;
2. Identificazione, bisogna identificare le responsabilità connesse all'attività dell'azienda. Individuarne la missione, definirne valori etici, principi, regole ed obiettivi;
3. Trasparenza, si riferisce al procedimento seguito per la formazione del bilancio ed è rivolto a consentire a tutti i destinatari di conoscere le modalità attraverso le quali, sono state raccolte, riclassificate ed esposte le informazioni in esso contenute;
4. Inclusione, bisogna dar voce a tutti gli stakeholder identificati, esplicitando la metodologia di indagine e di *reporting* adottata. Eventuali inclusioni o limitazioni devono essere motivate;

5. Coerenza, deve essere fornita una descrizione chiara, esauriente ed esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del *management* ai valori dichiarati;
6. Neutralità, è necessaria una assoluta imparzialità delle informazioni fornite, nel senso che queste non devono risultare quale strumento atto a favorire interessi di parte o particolari coalizioni;
7. Competenza, vanno considerati gli accadimenti che producono effetti sociali nell'esercizio di riferimento;
8. Prudenza, si tratta di cautela e ponderazione, capacità di governare le passioni e di orientare l'azione di governo dell'impresa al perseguimento di un bene comune di tipo universale¹⁰⁰;
9. Comparabilità, i bilanci sociali devono essere comparabili e confrontabili nel tempo, all'interno della stessa azienda e fra aziende di settori, territorio e dimensioni simili;
10. Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità. I contenuti informativi devono essere chiari e comprensibili;
11. Periodicità e ricorrenza, il bilancio sociale deve essere riferito allo stesso periodo amministrativo del bilancio di esercizio e deve essere redatto con la medesima periodicità;

¹⁰⁰ Cfr. S. ZAMAGNI, *Prudenza*, Il Mulino, 2015.

12. Omogeneità, i dati monetari devono essere espressi nell'unica moneta di conto;
13. Utilità, le informazioni e i dati riportati devono essere completi ed attendibili.
14. Significatività e rilevanza, è indispensabile tenere presente l'impatto che gli accadimenti, economici e non, producono nella realtà circostante;
15. Verificabilità, tutte le informazioni, devono poter essere verificate attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e rendicontazione;
16. Attendibilità, le informazioni devono rappresentare in modo veritiero e corretto l'oggetto cui sono riferite;
17. Autonomia, deve essere richiesta e garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio da parte di terzi incaricati di redigere specifiche parti del bilancio, oppure di formulare valutazioni o commenti sul processo seguito.

Oltre a questi principi, ogni singola azienda può far riferimento ad ambiti etici, normativi e professionali maggiormente caratterizzanti la propria specificità, inserendoli accanto ai principi di redazione.

Gli stakeholder che vengono presi in considerazione dallo standard sono: il personale, i soci, i finanziatori, i clienti, gli utenti, i fornitori, la pubblica amministrazione e la collettività.

Quest'ultima categoria comprende, tra l'altro, gli interessi di natura sociale e ambientale. Per ciascun gruppo di stakeholder il bilancio deve riferire in ordine alle politiche intraprese e ai risultati attesi, al grado di soddisfazione rilevato rispetto alle aspettative, alle modalità di comunicazione e al livello di conflitto.

Il GBS ha redatto inoltre un modello specifico per le aziende sanitarie pubbliche¹⁰¹ in cui vengono definiti gli obiettivi del bilancio sociale.

Il bilancio sociale serve al rapporto tra azienda e stakeholder, ad esporre le linee di indirizzo strategico che l'azienda si impegna a perseguire nel tempo e a rendicontare tutte le produzioni che l'azienda sanitaria ha offerto, direttamente o indirettamente, alla comunità nell'esercizio di riferimento al fine di realizzare le proprie finalità istituzionali di salute e di cura.

Lo standard definisce la struttura, rivolta a tutelare l'uniformità nella presentazione delle informazioni, e il contenuto minimo del documento, quale presupposto per la sua validità e per la comparabilità spaziale e temporale delle informazioni che contiene.

Il modello proposto prevede una struttura articolata in tre parti, tutte obbligatorie:

- identità aziendale, in cui si ha la descrizione dello scenario e del contesto di riferimento dell'azienda pubblica e si forniscono informazioni

¹⁰¹ Cfr. GBS, *Il bilancio sociale, Documenti di Ricerca N° 9, la Rendicontazione Sociale per le Aziende Sanitarie*, Giuffrè, Milano, www.gruppobilanciosociale.org

sull'assetto istituzionale e organizzativo esplicitandone la mission, i valori e i principi;

- produzione e distribuzione del valore aggiunto, misura del beneficio prodotto dall'ente sotto forma di beni e servizi offerti agli stakeholder;
- relazione sociale, per consentire agli stakeholder la valutazione dei risultati raggiunti.

Il documento che raccoglie tutte queste informazioni, il GBS lo chiama *bilancio sociale*, per sottolineare la sua funzione di *periodico rendiconto* e per sottolineare che è l'integrazione e il completamento del bilancio di esercizio.

2.5.2 Standard di Processo, Accountability 1000, Global Reporting Iniziative, SA 8000, Copenhagen Charter

Negli *standard* di Processo sono dettate linee guida e principi di qualità verso un processo di miglioramento per una rendicontazione etico-sociale d'impresa.

A differenza degli standard di contenuto considerano il documento finale come fase terminale del processo.

AccountAbility 1000 (AA 1000) rappresenta uno *standard* di processo sviluppato dall'ISEA (*Institute of Social and Ethical Accountability*)¹⁰².

¹⁰² I.S.E.A. è un'organizzazione internazionale impegnata nella diffusione della responsabilità sociale e del comportamento etico nel mondo degli affari e delle organizzazioni non profit.

Il modello ha come obiettivo quello di migliorare la responsabilità sociale e la *performance* dell'organizzazione nell'impegno etico e sociale verso i propri *stakeholder*, indicando le fasi necessarie per l'implementazione di un sistema di *social accounting, auditing e reporting* all'interno di essa.

I concetti alla base di questo standard sono:

- l'*accountability*;
- l'inclusività, ogni fase del processo di *accounting, auditing e reporting* riflette le aspirazioni e i bisogni di tutti gli *stakeholder*.

Il suo fine è quello di mettere a disposizione una piattaforma che qualsiasi organizzazione può utilizzare e impiegare come base per costruire il proprio sistema di *social reporting*.

Dal 2003 l'AA 1000 include linee guida¹⁰³ per le fasi di verifica dei risultati (*auditing*) e della loro comunicazione all'esterno (*reporting*).

L'AA 1000 è uno *standard* di processo del sistema di programmazione, controllo e rendicontazione delle pratiche sociali e non solo del sistema di reporting, non contiene indicazioni sul contenuto o le misure di performance.

Non dando indicazioni sulla definizione della struttura del modello di rendicontazione sociale, né sulle informazioni minime che esso deve riportare consente una personalizzazione degli strumenti.

¹⁰³Cfr. Linee guida internazionali per la revisione indipendente dei bilanci sociali delle imprese le AA1000AS Assurance Standard, ISEA 2003, www.accountability.org

Il modello *Global Reporting Initiative* (G.R.I.)¹⁰⁴ è nato nel 1997 per iniziativa della C.E.R.E.S. (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*)¹⁰⁵ in *partnership* con la U.N.E.P. (United Nation Environment Programme)¹⁰⁶ e con il contributo dell'ONU.

È un modello di reporting sociale che ha come obiettivo il coinvolgimento degli stakeholder.

Bisogna indicare le categorie di stakeholder, i principi utilizzati per la loro definizione, le modalità e la frequenza della loro consultazione, i risultati della partecipazione e come le informazioni ottenute sono applicate all'interno del processo decisionale.

Per permettere alle aziende di costruire social reporting credibili, comparabili e verificabili, come sono i bilanci di esercizio, sono state prodotte delle linee guida. Le *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance* integrano i tre aspetti dell'azienda (la sostenibilità – economica, ambientale e sociale) in un unico modello di rendicontazione.

La struttura del *Rapporto di sostenibilità* è così articolata in cinque parti:

1. *Vision* e strategia;
2. Profilo dell'organizzazione;

¹⁰⁴ Cfr. www.globalreporting.org

¹⁰⁵ Cfr. www.ceres.org

¹⁰⁶ Cfr. www.unep.org

3. Struttura di governo e sistema di *management*;
4. Indicatori di *performance*;
5. Informazioni aggiuntive discrezionali.

L'adeguamento allo standard GRI si può realizzare anche per approssimazioni successive, l'azienda può conformare la sua rendicontazione al modello *standard*, recependo tutte le indicazioni delle linee guida, oppure conformarsi ad esse gradualmente¹⁰⁷.

Un'azienda può aderire in toto alla struttura del documento, in questo caso deve riportare tutti gli indicatori cardine, nel caso in cui aderisse a una sola parte di esso deve motivare l'omissione di uno o più di indicatori.

Lo Standard SA 8000 rappresenta un codice internazionale di condotta etica cui tutte le aziende indistintamente possono fare riferimento per operare nel rispetto dei diritti umani dei lavoratori.

I requisiti di responsabilità a cui si riferisce sono limitati al rapporto con una sola categoria di stakeholder, i lavoratori. È possibile scomporre la struttura dello standard in base a due step¹⁰⁸.

A Copenaghen nel 1999 si è tenuta la conferenza internazionale dell'ISEA (*Institute of Social and Ethical Accountability*) su "*Social and Ethical Accounting*,

¹⁰⁷ Cfr. G. MANETTI, *Il Triple Bottom Line Reporting. Dal coinvolgimento degli stakeholder alle verifiche esterne*, Collana di studi economico-aziendali "Alberto Riparbelli", Franco Angeli, Milano 2006.

¹⁰⁸ Cfr. SAI Social Accountability International <https://sa-intl.org/programs/sa8000/>

Auditing and Reporting". Tema della conferenza: la costruzione della relazione con gli *stakeholder*.

Durante i lavori è impostata la *Copenhagen Charter*¹⁰⁹, che rappresenta una guida al dialogo con e tra gli *stakeholder*, sulla base dei principi della rendicontazione sociale.

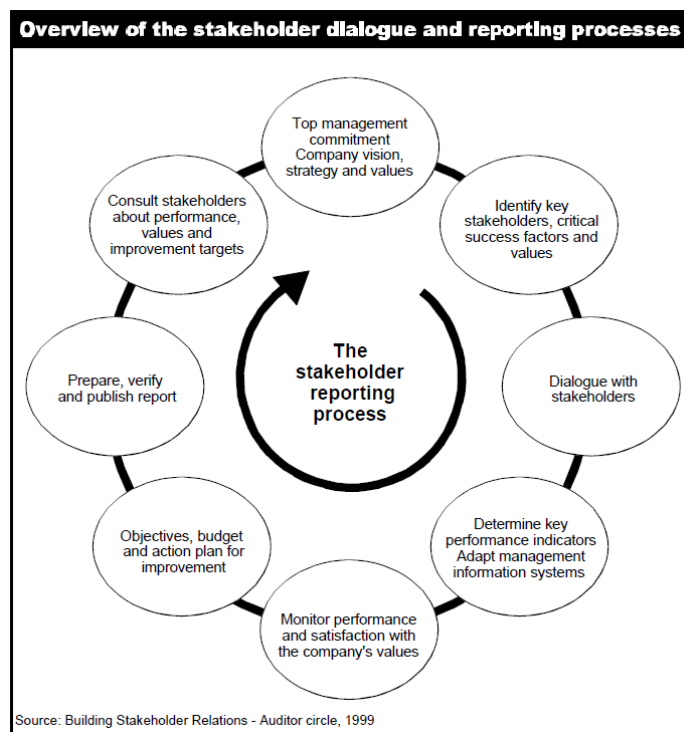
Il modello riproduce un ciclo gestionale volto alla costruzione e al mantenimento di relazioni strutturate con gli *stakeholder*, considerando il social reporting funzionale al management aziendale.

Le fasi fondamentali del processo sono:

- la definizione degli elementi di fondo;
- i principi di rendicontazione sociale all'interno dell'organizzazione;
- la comunicazione dei risultati.

Questa articolazione in fasi permette di ottenere un duplice risultato, assicurare che la rendicontazione sociale sia ben integrata nell'organizzazione e al contempo verificare che i valori e le aspettative degli *stakeholder* chiave siano rispecchiati nella percezione che l'impresa ha di sé stessa, della propria missione e dei valori che la caratterizzano.

¹⁰⁹ Cfr. The Copenhagen Charter - a management guide to stakeholder reporting, Ernst & Young, KPMG, PricewaterhouseCoopers, House of Mandag Morgen, 1999, http://base.socioeco.org/docs/doc-822_en.pdf



2.5.3 L'informazione integrata secondo il Framework dell'IIRC

L'*International Integrated Reporting Council* (IIRC) è un ente globale costituito nell'agosto 2010 che annovera, tra i suoi membri costituenti, l'*International Accounting Standard Boards* (IASB), la *Global Reporting Initiative* (GRI), l'*International Assurance and Audit Standards Board* (IAASB), l'*American Standards Accounting Board* (AASB).

Nel settembre 2011 l'IIRC pubblica il *Discussion Paper "Towards Integrated Reporting – Communicating value in the 21st Century"* e a dicembre del 2013 pubblica l'*International <IR> Framework*.

L'idea è quella di creare un framework per l'integrated reporting riconosciuto a livello internazionale in grado di descrivere il processo di creazione del valore nel tempo.

L'esigenza è quella di combinare le diverse forme di reportistica aziendale armonizzandole.

Il bilancio integrato è lo strumento che riunirà i differenti report elaborati da un'impresa in un unico documento idoneo a rappresentare la reale capacità dell'impresa di creare valore nel lungo periodo.

L'attività dell'IIRC trova giustificazione nella constatazione dell'inadeguatezza di dati e informazioni economico – finanziarie nel rappresentare la reale complessità delle aziende e del processo di creazione di valore.

La rendicontazione integrata ha quindi lo scopo di delineare l'informativa “necessaria all'apprezzamento del valore proprio alle organizzazioni nel ventunesimo secolo”¹¹⁰.

Il report integrato costituisce una *“comunicazione concisa avente ad oggetto il modo in cui strategia, governance, performance e prospettive future aziendali contribuiscono alla creazione di valore nel breve e medio – lungo termine, in relazione all'ambiente di riferimento”*¹¹¹.

¹¹⁰ Cfr. www.theiirc.org

¹¹¹ Cfr. www.theiirc.org, *Op. cit.*

Il Bilancio Integrato consente all'organizzazione che ne fa uso di veicolare la volontà di “raccontarsi” in modo più completo, più ricco, integrando aspetti economici, sociali, ambientali e di governo.

2.5.4 Similitudini e differenze tra i diversi modelli

Tutti gli standard presentano un'utilità sotto almeno tre aspetti¹¹²:

- garantiscono l'omogeneità e la confrontabilità tra i bilanci sociali;
- fissano i principi fondamentali che devono essere rispettati dalle aziende nella rendicontazione sociale, che sono quelli dell'attendibilità, della comprensibilità e della significatività nell'ottica degli stakeholder;
- evitano che la rendicontazione sociale sia solo uno strumento di marketing della direzione generale.

Negli standard di processo il coinvolgimento degli stakeholder è il punto centrale, non si ha un'informazione unidirezionale, ma un processo continuo di comunicazione biunivoca tra l'azienda e gli stakeholder che sono coinvolti durante l'intera fase di costruzione del processo di rendicontazione, si ha lo *stakeholder engagement*.

¹¹² Cfr. D. ALESANI, M. THIEGHI, S. GIGLI, *La standardizzazione della rendicontazione sociale: l'approccio delle aziende sanitarie*, MECOSAN 59, 2006.

Nello standard di documento il dialogo con gli stakeholder è invece una semplice comunicazione dei risultati conseguiti evidenziati nel report finale.

Lo standard AA 1000 fornisce una guida per il processo di rendicontazione, ma non indica quale debba essere il contenuto specifico di un documento di comunicazione sociale, come invece accade nel GBS.

Il modello GBS presenta dei punti di contatto con le linee guida GRI, riguardo al coinvolgimento degli stakeholder e nell'aggancio tra il bilancio sociale e i dati contabili dell'azienda, ma si differenzia dal GRI per il fatto di assegnare al valore aggiunto la funzione di lettura in chiave sociale dei risultati economici.

Anche se in linea generale abbiamo analogie tra i modelli, essi differiscono dal punto di vista dei contenuti e nelle metodologie.

Il GBS si focalizza sulla definizione dei principi e dei procedimenti per la redazione del report finale, che è il mezzo con cui comunicare all'esterno dati e informazioni di ambito sociale. In questo modo il bilancio sociale può essere utilizzato solo come strumento gestionale delle politiche di intervento predisposte in sede di programmazione e diviene una rendicontazione di una serie di attività.

Nell'AA 1000 e nel GRI si enfatizza il processo e il bilancio sociale è l'ultima fase di un processo che serve ad orientare alla responsabilità sociale, la rendicontazione è più sfumata e l'approccio è rivolto a supportare i processi decisionali sia nella fase programmatica che durante l'esercizio.

Anche la parte del coinvolgimento degli stakeholder che troviamo in tutti i modelli segue un approccio diverso a secondo dello standard scelto.

Il report integrato è alle sue prime applicazioni nella pubblica amministrazione e per quanto riguarda le aziende sanitarie si hanno ancora pochi casi di adozione dell'IR¹¹³, ma tra le ragioni che giustificano la necessità di adottarlo è che questo chiarirà sia alle aziende che agli stakeholder la connessione esistente tra le informazioni finanziarie e non finanziarie.

L'IR modella una rendicontazione multidimensionale secondo l'approccio del Triple Bottom Line - TBL¹¹⁴ che propone all'azienda di ricercare una misura che esprima la creazione di valore che sintetizzi il valore aggiunto economico, il valore aggiunto ambientale e il valore aggiunto sociale. Attraverso il modello di rendicontazione sociale basato sull'Integrated Reporting l'azienda sanitaria persegue i propri obiettivi bilanciando l'obiettivo economico con la gestione delle problematiche sociali e ambientali¹¹⁵.

¹¹³ Cfr. S. MARASCA, L. MONTANINI, A. D'ANDREA, E. CERIONI, *The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The stakeholder's perspective*, Business Strategy and Environment, Volume 29, Issue 4, Wiley, May 2020.

¹¹⁴ Cfr. J. ELKINGTON, *Cannibals with forks: the triple bottom line of the 21st century business*, Oxford, Capstone, 1997.

¹¹⁵ Cfr. S. MARASCA, L. MONTANINI, A. MANELLI, A. D'ANDREA, M. VALLESI, V. CARIGNANI, *Social reporting in a health care organization: A case study of a regional hospital*, Sustainability and social responsibility: Regulation and reporting, Springer, Singapore, 2018.

Racchiudere in un documento unico e sintetico le informazioni finanziarie e non finanziarie migliora l'immagine dell'azienda e ne consente una valutazione più vasta.

In Italia ad oggi non ci sono disposizioni normative che rendono obbligatoria la redazione del bilancio sociale per le aziende sanitarie.

Alcune regioni hanno avviato dei progetti regionali, è il caso della Regione Emilia Romagna, che con propria legge¹¹⁶ ha reso obbligatoria per le aziende sanitarie la presentazione, unitamente al bilancio di esercizio, del bilancio di missione, nel quale rendere conto del perseguimento degli obiettivi gestionali e di salute assegnati dalla Regione e concertati con le Conferenze territoriali sociali e sanitarie.

Le aziende sanitarie che hanno deciso volontariamente di adottare un loro bilancio sociale si rifanno agli standard precedentemente visti, ma il fatto che non c'è un modello globalmente accettato che specifica esattamente cosa deve e non deve esserci in un bilancio sociale rende difficile confrontare i bilanci sociali delle diverse aziende sanitarie.

Quindi accanto all'obbligatorietà di rendere conto ai cittadini tramite un bilancio sociale bisognerebbe definire un modello unico, che tutte le aziende sanitarie dovrebbero seguire per permettere il confronto tra le varie realtà regionali.

¹¹⁶ Cfr. L.R. 23 Dicembre 2004, n. 29.

2.6 L'utilità del bilancio sociale per le aziende sanitarie

Il bilancio sociale è uno strumento volontario e costoso¹¹⁷ e la sua efficacia e utilità in termini di accountability e di gestione dei rapporti con gli stakeholder può essere inficiata se non c'è condivisione, se è visto come un'imposizione.

“Si chiama bilancio, ma non è un bilancio, racconta dei fatti e non delle cifre, si rivolge a tutta la platea degli stakeholder e non solo agli addetti ai lavori, serve a gestire il consenso e quindi a comunicare, ma anche ad ascoltare”¹¹⁸ ma il linguaggio che bisogna usare e le informazioni devono essere selezionate, riguardo agli stakeholder interessati, per evitare la loro non comprensibilità¹¹⁹.

Con il bilancio sociale, l'azienda sanitaria accresce il legame con il suo ambiente di riferimento, contribuendo a migliorare la qualità di vita della salute pubblica.

Il bilancio sociale è anche definito *“specchio magico”¹²⁰*, perché è uno strumento di consapevolezza e di responsabilizzazione, oltre che uno strumento di dialogo.

Come uno specchio riflette una situazione, ma allo stesso tempo fa riflettere, creando un processo dinamico.

Tra azienda e ambiente di riferimento si instaura un rapporto di fiducia basato sulla trasparenza di quanto fatto, ma anche di quanto non è stato fatto.

¹¹⁷ Cfr. L. HINNA, *Il bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche*, Op. cit.

¹¹⁸ Idem

¹¹⁹ Cfr. A.D. BARRETTA, P. MONFARDINI, *Utilizzo e vantaggi del bilancio sociale in sanità: analisi di un caso aziendale*, Azienda Pubblica, 3, 2009.

¹²⁰ Cfr. M. VIVIANI, *Specchio Magico: il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Il Mulino, 1999.

L'azienda pone al centro di tutta l'attività di programmazione e governo, la definizione delle attese e la soddisfazione dei diversi portatori di interesse.

Ma in un'azienda sanitaria non solo il bilancio è "sociale", ma è socialmente rilevante tutta l'attività posta in essere da essa.

La salute è la cosa più importante della vita di una persona, l'azienda sanitaria ha il compito di fornire servizi di assistenza per tutelare la salute della popolazione, individuando e cercando di modificare tutti quei fattori che influiscono negativamente sulla salute dell'individuo, sostenendo e incoraggiando quelli che invece sono vantaggiosi.

In relazione alla tutela della salute *"occorre esplicitare con precisione che si è in presenza di un sistema multistakeholder sbilanciato"*¹²¹, cioè di fronte a un contrasto di interessi tra i vari stakeholder, va sempre privilegiata e tutelata la posizione dei pazienti.

Per una azienda sanitaria è importante redigere il bilancio sociale, infatti grazie ad esso la comunità di riferimento è informata sulla mission, sulle strategie, sulle attività realizzate e sugli effetti prodotti.

¹²¹ Cfr. E. BORGONOVÌ, *La responsabilità sociale nel sistema di tutela della salute*, MECOSAN, 48, 2003.

Redigere il bilancio sociale permette di veicolare il messaggio secondo il quale l'azienda contribuisce al miglioramento della qualità della vita dei membri del suo ambiente di riferimento¹²².

È sugli effetti prodotti che si misura la capacità dell'azienda a provvedere ai bisogni della collettività e il bilancio sociale è l'esito finale di un processo in cui si rende conto degli effetti e delle conseguenze che l'azienda produce sul benessere dei diversi stakeholder¹²³.

L'utilità del bilancio sociale non è ristretta alla dimostrazione ex post delle azioni e dei risultati conseguiti, ma come strumento di accountability consente, ai vari stakeholder, di verificare e valutare se le attese sono state soddisfatte.

Questo presuppone che le attese devono essere state avanzate ex ante e crea un legame fra il bilancio sociale e il processo di programmazione e controllo.

Infatti il bilancio sociale non si limita a definire lo stato di fatto raggiunto ma rapporta la performance realizzata con quella programmata.

Accanto alla sua implementazione è importante per l'azienda comunicare le proprie iniziative di responsabilità sociale. Questa comunicazione può essere fatta in molti modi, si può comunicare tramite documenti ufficiali e dedicare una sezione sul proprio sito aziendale.

¹²² Cfr. A. PALETTA, M. TIEGHI, *Il Bilancio sociale su base territoriale. Dalla comunicazione istituzionale alla Public Governance*, Isedi Editore, Torino, 2007.

¹²³ Cfr. C. ROGATE, *Esperienze e riflessioni critiche sul bilancio sociale nel settore pubblico*, Azienda Pubblica, Volume 15, Fascicolo 6, 2002.

In letteratura¹²⁴ ci sono esempi di come Internet fornisce alla comunicazione aziendale uno strumento facile ed economico di diffusione delle informazioni migliorando l'interazione con gli stakeholder.

Si può affermare in conclusione che il bilancio sociale non è solo uno strumento di comunicazione infatti la sua predisposizione consente di riflettere sul rapporto con gli stakeholder e l'ambiente circostante, attivare scambi di informazione e confronto all'interno delle varie unità operative dell'azienda, mettere in evidenza la necessità di integrare i processi di programmazione, controllo e rendicontazione.¹²⁵

¹²⁴ Cfr. A. D'ANDREA, S. MARASCA, G.L. GREGORI, L. PIZZICHINI, *CSR Communication: The use of Internet-Based Tools*, Symphoniya, 2019, Fascicolo: 2, 38-59.

¹²⁵ Cfr. C. ROGATE, *Esperienze e riflessioni critiche sul bilancio sociale nel settore pubblico*. *Op. cit.*

Capitolo Terzo: Analisi Empirica dei Bilanci Sociali delle Aziende Sanitarie italiane

3.1 Obiettivi e metodologia della ricerca

Essendo la rendicontazione sociale uno strumento volontario si possono avere aziende che periodicamente lo pubblicano, si sceglie il più recente documento pubblicato, ed aziende che ne hanno pubblicato uno negli anni passati e poi hanno abbandonato lo strumento, si prende l'ultima versione del documento disponibile. Si possono dunque avere documenti e quindi campioni su livelli temporali differenti.

La motivazione della ricerca è vedere quante aziende sanitarie locali redigono in maniera volontaria un documento di rendicontazione non finanziaria.

Inoltre la ricerca si propone di investigare le caratteristiche dei bilanci sociali delle aziende sanitarie pubbliche italiane confrontandoli tra di loro.

L'obiettivo del confronto dei diversi bilanci sociali è quello di individuare elementi comuni o aspetti peculiari quali la struttura del documento e i contenuti.

La ricerca ha ad oggetto tutte le aziende sanitarie italiane identificate dal Rapporto OASI 2020.

Dall'universo delle aziende sanitarie descritto nel paragrafo 1.3, si estrae il campione di analisi tramite una ricerca delle aziende sanitarie che hanno pubblicato nel loro sito aziendale almeno un documento di rendicontazione sociale.

Per la costruzione del database con tutti gli indirizzi dei siti istituzionali delle aziende sanitarie italiane si è effettuata una ricerca DESK sul motore di ricerca Google.

Dalla barra di Google si cerca l'indirizzo del sito dell'Agenas (Agenzia Nazionale per i servizi sanitari Regionali) e una volta entrati nel sito istituzionale si cerca di individuare se esiste un elenco di tutte le aziende sanitarie italiane.

Navigando all'interno del sito dell'Agenas sia nel "*Portale della Trasparenza*", sia effettuando una ricerca tramite la parola chiave "*Aziende Sanitarie Locali*", non si trova nulla che permetta di costruire un database.

Si passa allora al sito del Ministero della Salute (www.salute.gov.it) e tramite la funzione "*cerca*" si effettua una ricerca con la parola chiave "*Aziende Sanitarie*", tra i risultati della ricerca si ottiene il rimando all' "*Open Data – Dati – Aziende Sanitarie Locali*". Questo Open Data rappresenta un primo database utile da cui attingere le informazioni cercate.

Effettuando una nuova ricerca con la parola chiave "*Aziende Ospedaliere*" si trova "*Open Data – Dati – Aziende Ospedaliere_Aziende Ospedaliere Universitarie e IRCCS*" che rappresenta il secondo database che si andrà ad utilizzare.

Si elaborano i dati dei due files integrando gli indirizzi mancanti, si arriva alla costruzione del database finale contenente tutte le aziende sanitarie pubbliche italiane.

Il database è diviso su due cartelle, “*ASL&ASST*” e “*AO&AOU*”, in cui le aziende sono ordinate per Regione, con l’indicazione della denominazione, indirizzo, CAP, Comune, Provincia, indirizzo web del sito istituzionale.

In totale, come indicato dal Rapporto OASI 2020, si costruisce un database con 118 Aziende Sanitarie Locali (in cui sono incluse le ASST Lombarde) e 42 Aziende Ospedaliere (AO ed AOU).

Costruito il database dell’universo delle aziende sanitarie pubbliche italiane oggetto di indagine, si ricercano tutti i documenti di rendicontazione sociale pubblicati e resi noti attraverso il canale informativo rappresentato dal sito istituzionale dell’azienda.

I passi seguiti per ogni azienda sanitaria del database è il seguente:

- sul motore di ricerca google si scrive l’indirizzo web del sito istituzionale per avere il rimando al sito;
 - una volta all’interno del sito istituzionale dell’azienda sanitaria tramite la funzione “*ricerca*” si effettua una ricerca con le parole chiavi:
 - Bilancio Sociale;
 - Bilancio di Missione;
 - Bilancio di Genere;
 - Bilancio Etico;
- per vedere se l’azienda pubblica una rendicontazione sociale;

- come controprova tramite la web directory di Google si scrive l'indirizzo web dell'azienda unito alle stesse parole chiavi utilizzate precedentemente.

Da tutti i siti web istituzionali utilizzati per l'indagine DESK risulta che le seguenti aziende sanitarie hanno pubblicato almeno un documento di rendicontazione sociale (Tabella 3.1).

I DOCUMENTI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE REALIZZATI DALLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE ITALIANE				
	REGIONE	DENOMINAZIONE AZIENDA	DOCUMENTO	PERIODO
1	ABRUZZO	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI	BILANCIO SOCIALE	2010-2012
2	BASILICATA	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA	BILANCIO SOCIALE	2016
3	BASILICATA	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA	BILANCIO SOCIALE	2020
4	BASILICATA	AZIENDA OSPEDALIERA REGIONALE SAN CARLO	BILANCIO SOCIALE	2016
5	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL BOLOGNA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
6	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA OSPEDALIERO-UNIVERSITARIA DI BOLOGNA POLICLINICO SANT'ORSOLA MALPIGHI	BILANCIO DI MISSIONE	2015
7	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL FERRARA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
8	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA OSPEDALIERO-UNIVERSITARIA DI FERRARA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
9	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL IMOLA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
10	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL MODENA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
11	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA OSPEDALIERO-UNIVERSITARIA DI MODENA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
12	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL PARMA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
13	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA OSPEDALIERO-UNIVERSITARIA DI PARMA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
14	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL PIACENZA	BILANCIO DI MISSIONE	2015
15	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL REGGIO EMILIA	BILANCIO DI MISSIONE	2011
16	EMILIA ROMAGNA	AZIENDA USL DELLA ROMAGNA	BILANCIO DI MISSIONE	2014
17	LIGURIA	Azienda sociosanitaria ligure 4 CHIAVARESE	BILANCIO SOCIALE	2019
18	LIGURIA	Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO	BILANCIO SOCIALE	2013-2014
19	LOMBARDIA	ASST RHODENSE	BILANCIO SOCIALE EX AO GUIDO SALVINI	2006
20	LOMBARDIA	ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE EX AO DELLA VALTELLINA	2014
21	LOMBARDIA	ASST DI LECCO	BILANCIO SOCIALE EX AO PROVINCIA DI LECCO	2012
22	MARCHE	A. O. U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA	INTEGRATED REPORT	2018
23	PIEMONTE	ASL DI ASTI	BILANCIO SOCIALE	2014
24	PIEMONTE	ASL DI BIELLA	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2015-2018
25	PIEMONTE	ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' - SAVIGLIANO	BILANCIO SOCIALE E DI MANDATO	2015-2017
26	PIEMONTE	ASL CN2 ALBA-BRA	BILANCIO SOCIALE DEL TERRITORIO DI ALBA BRA E ASL CN2	2007
27	PIEMONTE	AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO	BILANCIO SOCIALE E DI MANDATO	2015-2017
28	PIEMONTE	ASL TO5 CHERI - CARMAGNOLA - MONCALIERI - NICHELINO	BILANCIO SOCIALE	2018
29	PIEMONTE	AZIENDA OSPEDALIERA SS ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO	BILANCIO SOCIALE	2018
30	PUGLIA	ASL BRINDISI	BILANCIO SOCIALE	2015
31	SICILIA	ASP TRAPANI	BILANCIO SOCIALE	2015
32	SICILIA	Azienda Ospedaliera Papardo	BILANCIO SOCIALE	2016
33	VALLE D'AOSTA	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE	2011-2012
34	VENETO	AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 14 CHIOGGIA	2007
35	VENETO	AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 19 ADRIA	2010
36	VENETO	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 21 LEGNAGO	2014

Tabella 3.1

In totale i documenti trovati sono 36, quindi circa il 23% delle aziende sanitarie italiane hanno pubblicato almeno un documento di rendicontazione sociale negli ultimi 15 anni (Grafico 3.1).

Inoltre la distribuzione di aziende che hanno pubblicato almeno un documento di rendicontazione sociale si concentra in alcune aree d'Italia (Grafico 3.2).

Grafico 3.1

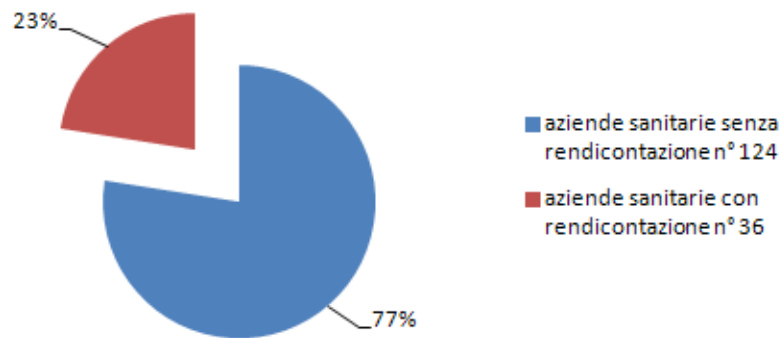
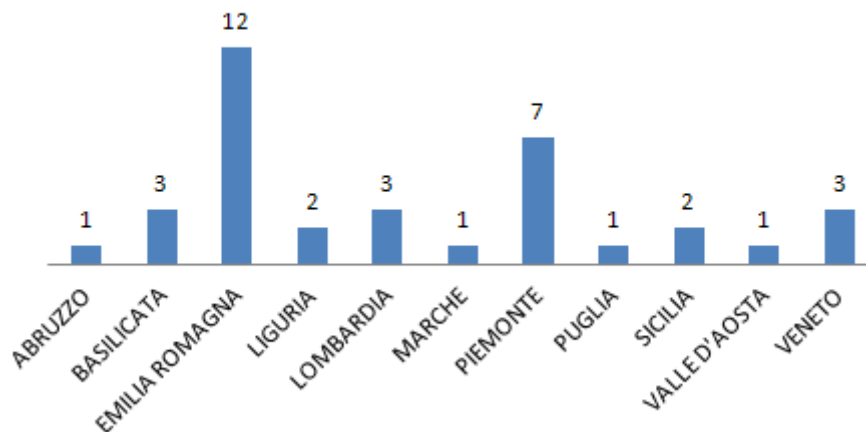


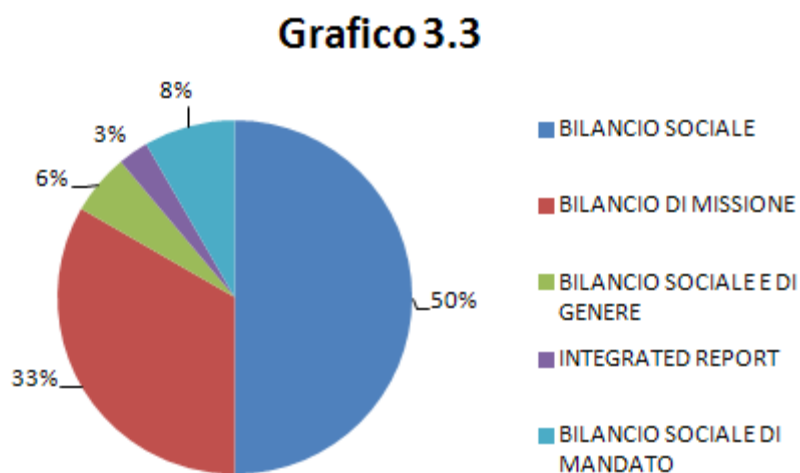
Grafico 3.2



3.2 Le aziende coinvolte e le tipologie di documenti realizzati

Nell'indagine empirica svolta, come si è visto nel paragrafo precedente, si sono trovati 36 documenti, variamente denominati, che rientrano nella categoria della rendicontazione sociale.

In particolare si tratta di n° 18 documenti denominati Bilancio Sociale, n° 12 documenti denominati Bilancio di Missione, n° 2 documenti denominati Bilancio Sociale e di Genere, n° 3 documenti denominati Bilancio Sociale di Mandato e n° 1 documento denominato Integrated Report (Grafico 3.3).



Le aree di maggiore diffusione (vedi Grafico 3.2) sono il Piemonte con 7 documenti, la Basilicata, la Lombardia e il Veneto con 3 documenti, la Liguria e la Sicilia con 2 documenti, chiudono l'Abruzzo, le Marche, la Puglia e la Valle d'Aosta con 1 documento a testa.

La Regione Emilia Romagna costituisce realtà a sé in quanto ha reso obbligatoria con Legge Regionale 23 Dicembre 2004 n. 29, la redazione del Bilancio di Missione per le proprie aziende e ha predisposto un apposito manuale che definisce la struttura espositiva e i contenuti minimi del documento.

Il Bilancio di Missione serve a rendere conto del perseguimento degli obiettivi di salute assegnati alle aziende sanitarie dalla Regione e dalle conferenze territoriali sociali e sanitarie. Essendo l'indagine empirica concentrata solo sulla rendicontazione sociale volontaria, sono da non considerare i Bilanci di Missione delle aziende della Regione Emilia Romagna che non sono volontari.

Il campione analizzato è quindi costituito da n° 24 documenti di rendicontazione sociale che corrisponde all'intera popolazione di documenti trovati tramite l'indagine desk (Tabella 3.2).

I DOCUMENTI DI RENDICONTAZIONE SOCIALE VOLONTARI REALIZZATI DALLE AZIENDE SANITARIE PUBBLICHE ITALIANE				
	REGIONE	DENOMINAZIONE AZIENDA	DOCUMENTO	PERIODO
1	ABRUZZO	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI	BILANCIO SOCIALE	2010-2012
2	BASILICATA	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA	BILANCIO SOCIALE	2016
3	BASILICATA	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA	BILANCIO SOCIALE	2020
4	BASILICATA	AZIENDA OSPEDALIERA REGIONALE SAN CARLO	BILANCIO SOCIALE	2016
5	LIGURIA	Azienda sociosanitaria ligure 4 CHIAVARESE	BILANCIO SOCIALE	2019
6	LIGURIA	Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO	BILANCIO SOCIALE	2013-2014
7	LOMBARDIA	ASST RHODENSE	BILANCIO SOCIALE EX AO GUIDO SALVINI	2006
8	LOMBARDIA	ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE EX AO DELLA VALTELLINA	2014
9	LOMBARDIA	ASST DI LECCO	BILANCIO SOCIALE EX AO PROVINCIA DI LECCO	2012
10	MARCHE	A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA	INTEGRATED REPORT	2018
11	PIEMONTE	ASL DI ASTI	BILANCIO SOCIALE	2014
12	PIEMONTE	ASL DI BIELLA	BILANCIO SOCIALE DI MANDATO	2015-2018
13	PIEMONTE	ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' - SAVIGLIANO	BILANCIO SOCIALE E DI MANDATO	2015-2017
14	PIEMONTE	ASL CN2 ALBA-BRA	BILANCIO SOCIALE DEL TERRITORIO DI ALBA BRA E ASL CN2	2007
15	PIEMONTE	AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO	BILANCIO SOCIALE E DI MANDATO	2015-2017
16	PIEMONTE	ASL T05 CARMAGNOLA - CHERI - MONCALIERI - NICHELINO	BILANCIO SOCIALE	2018
17	PIEMONTE	AZIENDA OSPEDALIERA SS ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO	BILANCIO SOCIALE	2018
18	PUGLIA	ASL BRINDISI	BILANCIO SOCIALE	2015
19	SICILIA	ASP TRAPANI	BILANCIO SOCIALE	2015
20	SICILIA	Azienda Ospedaliera Papardo	BILANCIO SOCIALE	2016
21	VALLE D'AOSTA	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	BILANCIO SOCIALE E DI GENERE	2011-2012
22	VENETO	AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 14 CHIOGGIA	2007
23	VENETO	AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 19 ADRIA	2010
24	VENETO	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA	BILANCIO SOCIALE EX ULSS 21 LEGNAGO	2014

Tabella 3.2

3.3 Le finalità dichiarate nel documento di Rendicontazione Sociale

Nella maggior parte dei documenti si trova, generalmente nella premessa o nell'introduzione, le motivazioni che ne hanno dettato l'adozione, le finalità ad esso assegnate.

Dall'analisi delle finalità si nota che si passa dall'identificazione del report sociale come semplice strumento di comunicazione, mediante cui illustrare l'attività dell'azienda (ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' – SAVIGLIANO, AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE – CUNEO) all'interpretazione dello stesso quale strumento di valutazione dell'operato aziendale deputato a misurare il risultato, le azioni e le scelte poste in essere (A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA).

Dall'analisi si trova che il Bilancio Sociale serve a:

- ASL 2 Lanciano – Vasto – Chieti
 - ... *rendere conto ai cittadini e ai principali stakeholder le scelte fatte, le risorse impiegate e i risultati raggiunti*
 - ... *rendere trasparente il proprio operato, dando così la possibilità al cittadino di formulare un proprio giudizio sull'attività svolta dall'Amministrazione e sulla affidabilità nel rispettare gli impegni*
- Azienda Sanitaria Locale Matera
 - ... *“dare conto” ai cittadini, in primis, ed a tutti gli stakeholders di riferimento, su ciò che fa l'Azienda, la sua organizzazione,*

l'offerta di servizi, le attività erogate, i costi sostenuti, gli obiettivi assegnati ed i risultati raggiunti

- ... *rappresenta la maggiore garanzia di trasparenza, responsabilità e legittimazione sociale*

- Azienda Sanitaria Locale di Potenza

- ... *rappresenta le attività svolte dall'Azienda con riferimento ai Livelli Essenziali di Assistenza e ad alcuni settori socio-sanitari specificamente individuati*

- ... *consentire agli stakeholders (cittadini in primis) di avere accesso, con maggiore immediatezza, ai dati più significativi dei servizi erogati e di strutturare una relazione di interscambio con l'Azienda Sanitaria*

- Azienda Ospedaliera Regionale San Carlo

- ... *relazione sullo stato di raggiungimento degli obiettivi assegnati sia sotto il profilo assistenziale che sotto quello economico-finanziario*

- ... *“rendere conto” ai vari portatori di interessi dei risultati della gestione aziendale, esaminata sotto ogni singolo profilo*

- Azienda sociosanitaria ligure 4 CHIAVARESE

- ... *strumento di verifica delle politiche aziendali, delle strategie e dello stato delle relazioni tra l'Azienda e gli stakeholder*

- ... *efficace metodo di controllo continuo sulle attività*
- Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO
 - ... *rende conto in una prospettiva sia consuntiva sia programmatica della missione e delle strategie formulate, delle risorse utilizzate e delle attività realizzate, dei risultati prodotti e degli effetti determinati*
- ASS ASST RHODENSE
 - ... *dare una sintesi, anche storica, del contesto nel quale l'Azienda opera, nonché dei propri principi di funzionamento, dell'insieme delle attività che sono svolte, delle risorse finanziarie impegnate e delle relazioni che l'Azienda intrattiene con i propri interlocutori*
- ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO
 - ... *rappresentare l'utilizzo delle risorse pubbliche, quindi di tutti noi, per creare valore sociale a vantaggio dei cittadini*
- ASST DI LECCO
 - ... *rendere conto ai cittadini ed alle istituzioni come abbiamo impiegato ... le risorse pubbliche a disposizione dell'Azienda*
- ASL DI ASTI
 - ... *serve a ridefinire il dialogo con il cittadino e con tutti i portatori di interesse, nonché di riportare l'attività dell'ente all'esterno*

- ... rappresenta la certificazione di un profilo etico, l'elemento che legittima il ruolo di un soggetto istituzionale agli occhi della comunità di riferimento
- ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' – SAVIGLIANO
 - ... è uno strumento dell'immagine aziendale e un potente mezzo di comunicazione
 - ... rendere chiare e visibili a tutti le attività che l'ASL CN1 ha realizzato
- ASL CN2 ALBA-BRA
 - ... rendicontare il valore creato attraverso le proprie attività verso i diversi portatori di interesse (stakeholder)
- AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO
 - ... è uno strumento dell'immagine aziendale e un potente mezzo di comunicazione
 - ... rendere chiare e visibili a tutti le attività che l'Azienda Ospedaliera (A.O.) S. Croce e Carle di Cuneo ha realizzato
- ASL TO5 CARMAGNOLA - CHIERI - MONCALIERI – NICHELINO
 - ... “tirare le somme”, e proporre quanto di buono è stato fatto, cosa migliorare, quali sviluppi l'azienda si propone di portare avanti

- AZIENDA OSPEDALIERA SS.ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO
 - ... *rappresenta una fotografia rispetto al Piano Strategico e pone in evidenza alcuni aspetti, che tendono ad evidenziare il grande lavoro realizzato dagli operatori*
- ASL BRINDISI
 - ... *verifica delle politiche aziendali, delle strategie e dello stato delle relazioni tra l'Azienda e gli stakeholder*
- ASP TRAPANI
 - ... *promuovere nei portatori di interesse interni ed esterni:*
 - *un più forte senso di appartenenza all'identità aziendale*
 - *una maggiore consapevolezza dell'impatto dell'azienda sul territorio di riferimento*
 - ... *risponde ad un preciso dovere che l'Azienda intende adempiere, ossia di dare conto alla sua comunità di riferimento, della quale è essa stessa componente*
- Azienda Ospedaliera Papardo
 - ... *comunicare le attività ed il raggiungimento degli obiettivi programmati nell'anno, mettendo in relazione le risorse economiche impiegate con i risultati ottenuti secondo diverse dimensioni (efficienza, efficacia, impatto sociale, qualità*

organizzativa e professionale percepita) e per i vari stakeholder o portatori di interessi, cioè tutti quei soggetti verso i quali l'azienda si ritiene socialmente responsabile

- AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA
 - ... restituire una visione d'insieme delle finalità e delle attività dell'Azienda
 - ... rappresentare alla cittadinanza valdostana ed a tutti gli altri “attori rilevanti del sistema”, il valore ed il valore aggiunto prodotto dalla Azienda USL
 - ... tradurre il dato di bilancio economico – finanziario in attività caratteristica, e quindi in servizi sanitari
- AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA
 - ... riferisce delle scelte, delle attività e dei risultati, in un dato periodo
 - ... consentire ai cittadini di conoscere e formulare, di conseguenza, un proprio giudizio su come l'Azienda realizza la sua missione istituzionale
- AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA
 - ... raccontare i “fatti” più importanti che hanno contrassegnato il percorso dell'Azienda ... in ambito sanitario, sociosanitario e sociale

- AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA
 - ... *condurre ad una lettura dei risultati e dell'impatto finale dell'Azienda anche dal punto di vista dei non addetti ai lavori. Ma allo stesso tempo, per "dare trasparenza" all'azione istituzionale intrapresa*
- A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA
 - ... *l'integrated report serve a ... valutare la sua performance complessiva, per dare testimonianza di un atteggiamento trasparente ed etico, dell'attenzione alla sostenibilità nell'uso delle risorse e del perseguimento di obiettivi di equità, di appropriatezza, sicurezza e qualità delle cure*

Elemento comune è il “rendere conto” ai vari stakeholder, la trasparenza e l'attenzione diretta ai cittadini e agli utenti, in relazione alla volontà di realizzare un documento che deve essere comprensibile ai non “addetti ai lavori” ed esaustivo del ruolo, dell'attività e dei risultati dell'azienda.

3.4 La struttura del documento

Nell'analisi empirica condotta la prima distinzione fatta è tra i documenti che hanno la nota metodologica e quelli che non hanno la nota metodologica (tabella 3.3).

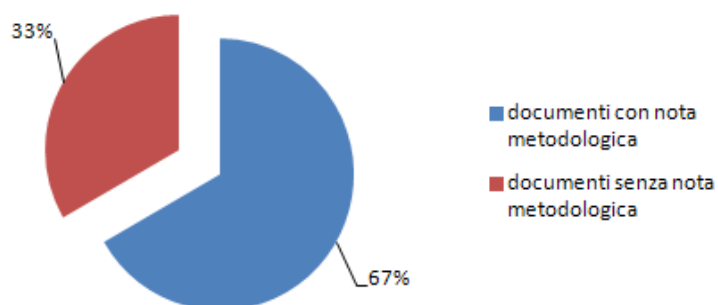
Questa prima distinzione è molto importante perché la nota metodologica descrive il processo di rendicontazione seguito dall'amministrazione nella costruzione del documento e indica al lettore lo standard di riferimento.

	DENOMINAZIONE AZIENDA	Nota Metodologica
1	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI	x
2	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA	x
3	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA	x
4	AZIENDA OSPEDALIERA REGIONALE SAN CARLO	o
5	Azienda sociosanitaria ligure 4 CHIAVARESE	o
6	Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO	o
7	ASST RHODENSE EX AO GUIDO SALVINI	x
8	ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO EX AO DELLA VALTELLINA	o
9	ASST DI LECCO EX AO PROVINCIA DI LECCO	o
10	A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA	x
11	ASL DI ASTI	x
12	ASL DI BIELLA	o
13	ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' - SAVIGLIANO	x
14	ASL CN2 ALBA-BRA	x
15	AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO	x
16	ASL TO5 CARMAGNOLA - CHIERI - MONCALIERI - NICHELINO	x
17	AZIENDA OSPEDALIERA SS.ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO	o
18	ASL BRINDISI	x
19	ASP TRAPANI	x
20	Azienda Ospedaliera Papardo	x
21	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	x
22	AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA EX ULSS 14 CHIOGGIA	x
23	AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA EX ULSS 19 ADRIA	o
24	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA EX ULSS 21 LEGNAGO	x

Tabella 3.3

Nel totale dei 24 documenti solo 16 hanno una nota metodologica (Grafico 3.4).

Grafico 3.4



Dall'analisi dei 16 documenti che hanno la nota metodologica si può ricavare che un gruppo di n° 8 aziende ritiene opportuno adottare il modello proposto a livello nazionale dal Gruppo di studio sul Bilancio Sociale (GBS) per le aziende sanitarie e alcune di queste dichiarano di fare riferimento anche ad ulteriori standard internazionali, come le linee guida di *Accountability 1000* e il *Global Reporting Initiative*.

Una segnala il riferimento all'approccio promosso dalle Linee Guida sul Bilancio Sociale Direttiva del ministro della funzione pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche G.U. n 63 del 16 Marzo 2006 (Tabella 3.4).

		Modello GBS La rendicontazione sociale per le Aziende sanitarie	GRI	AA 1000	Linee Guida sul Bilancio Sociale Direttiva del ministro della funzione pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche G.U. n 63 del 16 Marzo 2006
	DENOMINAZIONE AZIENDA				
1	ASST RHODENSE EX AO GUIDO SALVINI	x	x		
2	ASL CN2 ALBA-BRA	x		x	
3	ASL TO5 CARMAGNOLA - CHIARI - MONCALIERI - NICHELINO	x			
4	ASL BRINDISI	x			x
5	ASP TRAPANI	x			
6	Azienda Ospedaliera Papardo	x		x	
7	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	x			
8	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA EX ULSS 21 LEGNAGO	x			

Tabella 3.4

La struttura maggiormente impiegata negli otto documenti è quella composta da tre macro-aree di informazione:

- identità aziendale;
- rendiconto economico;
- relazione sociale.

Un altro gruppo di n° 3 aziende ritiene opportuno adottare l'approccio promosso dalle Linee Guida sul Bilancio Sociale Direttiva del ministro della funzione pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche G.U. n 63 del 16 Marzo 2006 (Tabella 3.5).

		Modello GBS La rendicontazione sociale per le Aziende sanitarie	GRI	AA 1000	Linee Guida sul Bilancio Sociale Direttiva del ministro della funzione pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche G.U. n 63 del 16 Marzo 2006
	DENOMINAZIONE AZIENDA				
1	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI				x
2	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA				x
3	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA				x

Tabella 3.5

La struttura maggiormente impiegata nei tre documenti è quella composta da tre macro-aree di informazione:

- identità aziendale;
- scelte ed azioni di governo;
- relazione sociale.

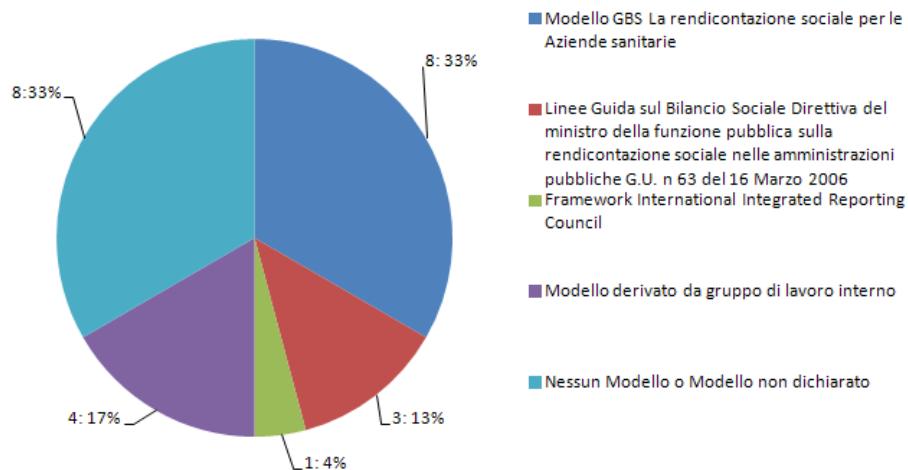
Nell'altro gruppo di n° 5 aziende che hanno una nota metodologica si possono dividere tra chi come l'A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA dichiara di ispirarsi al Framework dell'international Integrated Reporting Council (IIRC) e le altre che dichiarano di non seguire uno standard ben preciso ma di redigere il documento secondo quanto deciso dal proprio gruppo di lavoro aziendale incaricato della redazione.

L'analisi empirica evidenzia quindi che un terzo del campione si ispira ai principi del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale per le aziende sanitarie, circa il 13% alle Linee Guida per il Bilancio Sociale nelle Amministrazioni Pubbliche, una si ispira al IIRC, il 17% segue un modello proprio e l'ultimo terzo di aziende non hanno o non dichiarano un modello di riferimento (Tabella 3.6 e Grafico 3.5).

	DENOMINAZIONE AZIENDA	Modello GBS La rendicontazione sociale per le Aziende sanitarie	Linee Guida sul Bilancio Sociale Direttiva del ministro della funzione pubblica sulla rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche G.U. n 63 del 16 Marzo 2006	Framework International Integrated Reporting Council	Modello derivato da gruppo di lavoro interno	Nessun Modello o Modello non dichiarato
1	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI		x			
2	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA		x			
3	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA		x			
4	AZIENDA OSPEDALIERA REGIONALE SAN CARLO					x
5	Azienda sociosanitaria figure 4 CHIAVARESE					x
6	Azienda sociosanitaria figure 5 SPEZZINO					x
7	ASST RHODENSE EX AO GUIDO SALVINI	x				
8	ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO EX AO DELLA VALTELLINA					x
9	ASST DI LECCO EX AO PROVINCIA DI LECCO					x
10	A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA			x		
11	ASL DI ASTI				x	
12	ASL DI BIELLA					x
13	ASL CNI CUNEO - MONDOVI - SAVIGLIANO				x	
14	ASL CN2 ALBA-BRA	x				
15	AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO				x	
16	ASL T05 CARMIGNOLA - CHIARI - MONCALIERI - NICHELINO	x				
17	AZIENDA OSPEDALIERA SS.ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO					x
18	ASL BRINDISI	x				
19	ASP TRAPANI	x				
20	Azienda Ospedaliera Papardo	x				
21	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	x				
22	AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA EX ULSS 14 CHIOGGIA				x	
23	AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA EX ULSS 19 ADRIA					x
24	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA EX ULSS 21 LEGNAGO	x				
		8	3	1	4	8

Tabella 3.6

Grafico 3.5



Nel totale dei 24 documenti si trovano strutture espositive differenti per lunghezza complessiva ed organizzazione interna.

Accanto a documenti di taglio divulgativo con un numero di pagine contenuto (Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO 12 pp.; AZIENDA OSPEDALIERA SS ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO 49 pp.) si trovano documenti più complessi e strutturati (ASL 2 LANCIANO - VASTO – CHIETI 201 pp.; ASL TO5 CHERI - CARMAGNOLA - MONCALIERI – NICHELINO 160 pp.; A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA 102 pp.).

In linea generale, gli elementi comuni che si riscontrano nella quasi totalità dei documenti analizzati, sono rappresentati da tre sezioni specifiche:

- la sezione dedicata all'identità aziendale che illustra la missione aziendale, gli assetti istituzionali e organizzativi dell'azienda e il perseguimento degli obiettivi gestionali;
- la sezione dedicata alla relazione sociale che analizza gli effetti dell'attività aziendale verso le diverse categorie di stakeholder;
- la sezione dedicata al conto economico che riguarda le informazioni economico-finanziarie.

3.5 Contenuto informativo del documento

Come visto nei capitoli precedenti alla rendicontazione sociale è attribuita una funzione informativa nei confronti dei vari stakeholder, l'analisi dei documenti evidenzia che tutti prendono a riferimento l'attività aziendale nel suo complesso.

Fra i contenuti (Tabella 3.7) comuni si ritrova l'identità aziendale, cioè tutti quegli elementi descrittivi che consentono di inquadrare l'azienda, la sua storia, i suoi valori l'organizzazione e la dotazione di personale.

L'elemento comune più interessante è quello che si riferisce alle attività svolte, ai servizi erogati e al numero di utenti serviti.

La maggior parte dei documenti adotta la prospettiva della capacità produttiva e del rispetto degli obiettivi prefissati, solo in alcuni documenti viene evidenziata l'efficacia dei servizi.

Infatti tutte le aziende rendono conto delle attività, delle prestazioni e dei servizi resi assimilando la rendicontazione ad una relazione sul numero di cittadini assistiti e sulle attività svolte.

Solo alcune relazionano sui risultati raggiunti e nel caso di performance negative solo la ASL TO5 mette in evidenza ciò che non è stato raggiunto a causa di inefficienza della gestione interna o per altre cause.

Altro elemento comune sono le informazioni economico-finanziarie (equilibrio economico, composizione costi e ricavi) che in alcuni casi sono utilizzati per rendicontare il valore generato nei confronti degli stakeholder (costi per Livelli essenziali di assistenza per esempio nella AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA, prospetto di ripartizione del valore aggiunto per esempio ASST RHODENSE EX AO GUIDO SALVINI).

	DENOMINAZIONE AZIENDA	Identità Aziendale	Attività - Prestazioni - Servizi	Obiettivi	Azioni	Risultati	coinvolgimento degli stakeholder	indicatori di Performance	Conto economico
1	ASL LANCIANO-VASTO-CHIETI	X	X	X	X	X	X	X	X
2	AZIENDA SANITARIA LOCALE MATERA	X	X	X		X		X	X
3	AZIENDA SANITARIA LOCALE DI POTENZA	X	X				X		X
4	AZIENDA OSPEDALIERA REGIONALE SAN CARLO	X	X	X		X	X	X	X
5	Azienda sociosanitaria ligure 4 CHIAVARESE	X	X						X
6	Azienda sociosanitaria ligure 5 SPEZZINO		X						X
7	ASST RHODENSE EX AO GUIDO SALVINI	X	X	X					X
8	ASST DELLA VALTELLINA E DELL'ALTO LARIO EX AO DELLA VALTELLINA	X	X						X
9	ASST DI LECCO EX AO PROVINCIA DI LECCO	X	X						X
10	A.O.U. OSPEDALI RIUNITI di ANCONA	X	X	X	X	X	X	X	X
11	ASL DI ASTI	X	X	X	X	X	X	X	X
12	ASL DI BIELLA		X						X
13	ASL CN1 CUNEO - MONDOVI' - SAVIGLIANO	X	X	X	X	X	X		
14	ASL CN2 ALBA-BRA	X	X				X		X
15	AZIENDA OSPEDALIERA S. CROCE E CARLE - CUNEO		X				X		X
16	ASL TO5 CARMAGNOLA - CHIERI - MONCALIERI - NICHELINO	X	X	X	X	X	X	X	X
17	AZIENDA OSPEDALIERA SS.ANTONIO E BIAGIO E CESARE ARRIGO	X	X	X				X	X
18	ASL BRINDISI	X	X	X	X	X	X		X
19	ASP TRAPANI	X	X	X			X		X
20	Azienda Ospedaliera Papardo	X	X	X			X		X
21	AZIENDA USL della VALLE D'AOSTA	X	X				X		X
22	AZIENDA ULSS N. 3 SERENISSIMA EX ULSS 14 CHIOGGIA	X	X				X		X
23	AZIENDA ULSS N. 5 POLESANA EX ULSS 19 ADRIA	X	X	X	X	X	X		X
24	AZIENDA ULSS N. 9 SCALIGERA EX ULSS 21 LEGNAGO	X	X	X	X	X		X	X

Tabella 3.7

Conclusioni

Dall'indagine desk svolta sulle aziende sanitarie pubbliche italiane emerge che meno del 25% delle aziende (36 su 160, Grafico 3.1) si è cimentata con la redazione di almeno un documento di rendicontazione sociale negli ultimi anni.

Questo numero si riduce ancora di più escludendo le aziende sanitarie della Regione Emilia Romagna, in cui per legge è obbligatorio la redazione del Bilancio di Missione arrivando quindi a un totale di 24 aziende (Tabella 3.2), che hanno redatto in maniera volontaria il documento e che rappresentano il campione totale oggetto di analisi. Questo dato non entusiasmante è dovuto molto probabilmente oltre che alla volontarietà, al fatto che redigere un bilancio sociale è “costoso”.

Dall'analisi empirica dei documenti delle 24 aziende emerge che la maggior parte delle aziende sanitarie ha realizzato il documento per comunicare e illustrare ai vari stakeholder le attività realizzate e i risultati ottenuti, ma anche per arricchire la propria immagine. Tutto questo è in linea con quanto discusso nei capitoli precedenti sulla necessità delle aziende sanitarie di dar conto degli obiettivi perseguiti, delle azioni realizzate e dei risultati raggiunti, in poche parole rispondere a una domanda di accountability.

In tutti i documenti c'è la volontà di comunicare in modo esaustivo e in maniera “semplice”, ma ogni documento è possibile ritenerlo un pezzo unico.

Infatti accanto a documenti snelli e comprensibili anche ai non tecnici ci sono documenti più articolati nei contenuti e quindi più adatti ai tecnici del settore. Ma il fine generale di un bilancio sociale, come visto nell'analisi teorica, dovrebbe essere quello di rendere accessibile, trasparente e valutabile l'azienda da parte dei cittadini.

Inoltre si trovano richiami a diversi modelli di redazione (alcuni sono quelli citati e presentati nei capitoli precedenti, altri non fanno riferimento a modelli standard) e quindi i documenti sono confrontabili fino a un certo punto.

È auspicabile che si giunga ad avere un unico standard per la rendicontazione sociale delle aziende sanitarie così che i documenti siano effettivamente confrontabili per poter valutare e diffondere la conoscenza della gestione delle aziende sanitarie pubbliche italiane.

Un'ulteriore considerazione è legata al fatto che un bilancio sociale deve essere coerente con tutti i documenti e report prodotti da un'azienda sanitaria (piano strategico, documento di programmazione annuale, bilancio economico-patrimoniale, etc.) che esplicitano missione, obiettivi, risorse e risultati dell'azienda, esso va ad affiancare, come evidenziato nella parte teorica, i tradizionali rendiconti economici con informazioni sulle ricadute sociali dell'attività svolta.

Un ulteriore approfondimento della tematica potrebbe essere quello di vedere effettivamente quante tra le aziende sanitarie pubbliche attualmente continuano a redigere un documento di rendicontazione sociale a scadenza periodica.

Essendo la redazione del bilancio sociale volontario e “impegnativo” da un punto di vista finanziario e di tempo, molte aziende sanitarie tra quelle oggetto di analisi hanno sicuramente abbandonato la sua redazione.

Il lavoro si concentra solo sulle aziende sanitarie pubbliche italiane, ma una sua evoluzione potrebbe essere quella di estendere il tutto alle aziende sanitarie di altre nazioni o di ripetere il lavoro tra qualche anno per porre in evidenza eventuali cambiamenti nelle pratiche di adozione di tali strumenti di accountability.

Bibliografia

ADINOLFI P., *L'Evoluzione organizzativa delle aziende sanitarie pubbliche*, MECOSAN, n. 37, 2001

ALBERTI G., *Elementi di economia aziendale*, CEDAM, 2002

ALESANI D., MARCUCCIO M., TRINCHERO E., *Bilancio sociale e aziende sanitarie: stato dell'arte e prospettive di sviluppo*, MECOSAN, 55, 2005

ALESANI D., THIEGHI M., GIGLI S., *La standardizzazione della rendicontazione sociale: l'approccio delle aziende sanitarie*, MECOSAN 59, 2006

AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema nell'ordine delle sue rilevazioni*, Tipografia Sociale Torinese, 1953

BARRETTA A.D., MONFARDINI P., *Utilizzo e vantaggi del bilancio sociale in sanità: analisi di un caso aziendale*, Azienda Pubblica, 3, 2009

BORGONOV E., *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano, 1975

BORGONOV E., *Processi di cambiamento e di programmazione nelle Unità Sanitarie Locali*, Giuffrè, Milano, 1985

BORGONOV E., *La responsabilità sociale nel sistema di tutela della salute*, MECOSAN, 48, 2003

- BORGONOV E., MAMBRETTI C., *Economia sanitaria e qualità di vita*, Milano, Il Sole 24 Ore, 2003
- BORGONOV E., *La responsabilità sociale in sanità*, MECOSAN, 56, 2005
- BORGONOV E., TARRICONE R., *L'aziendalizzazione della sanità in Italia*, Rapporto OASI 2012, EGEEA, 2012
- BRANDÃO C., REGO G., DUARTE I., NUNES R., *Social responsibility: a new paradigm of hospital governance?*, Health Care Analysis, 2013, 21(4), 390-402
- CAPERCHIONE E., *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano, 2000
- CAPPUCCI A., *L'Azienda sanitaria e la misurazione della sua performance*, Sanità Pubblica, Fascicolo 3, 2001
- CAPPUCCI A., *La Configurazione giuridica delle aziende sanitarie locali e loro profili autonomistici*, Sanità Pubblica, 2001, 11/12
- CARDILLO E., *I presupposti scientifici e culturali dei percorsi di social accounting nel settore pubblico*, Giappichelli, Torino, 2008
- CARNERO M.C., *Assessment of environmental sustainability in health care organizations*, Sustainability, 2015, 7(7), 8720-8291
- CAVALIERI E., *La ragioneria e l'economia aziendale: dinamiche evolutive e prospettive di cambiamento*, FrancoAngeli, 2008

- CAVICCHI C., *Healthcare sustainability and the role of intellectual capital. Evidence from an Italian Regional Health Service*, Journal of Intellectual Capital, 2017, Vol.18 No. 3, pp 544-563
- CHIASSO D., *La riforma del sistema sanitario*, Bollettino di informazioni costituzionali e parlamentari – 1995
- COCOZZA A., *Nuovi Modelli Organizzativi per la pubblica amministrazione*, Sviluppo&Organizzazione, maggio/giugno 2016
- CONDOSTA L., *Il bilancio sociale d'azienda*, Ipsoa, 2008
- D'ANDREA A., MARASCA S., GREGORI G.L., PIZZICHINI L., *CSR Communication: The use of Internet-Based Tools*, Symphoniya, 2019, Fascicolo: 2, 38-59
- DEL BENE L., *Criteri e strumenti per il controllo gestionale nelle aziende sanitari*, Giuffrè, 2000
- DEL VECCHIO M., LONGO F., *Gli aspetti rilevanti nell'applicazione del D.L. 502/92*, MECOSAN, 1993, n.6, sez.2
- DEL VECCHIO M., *Strategia e pianificazione strategica nelle aziende sanitarie pubbliche: un'introduzione*, MECOSAN, volume 17, 2008
- ELKINGTON J., *Cannibals with forks: the triple bottom line of the 21st century business*, Oxford, Capstone, 1997
- FERRERO G., *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1968

FITZGERALD L., JOHNSTON R., BRIGNALL S., SILVESTRO R., VOSS C.,
Misurare le performance nelle imprese di servizi, Milano, 1998, pag 80

FREEMAN R.E., *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge
University Press

Il Manuale dello Stakeholder Engagement, Volume 2, AccountAbility, UNEP,
2008

GIOLITTI R., *Dal Performance measurement al performance management*,
Cantieri, Dipartimento della Funzione Pubblica, 2006

GIOMO P., MESSERI A., NANTE N., *Il bilancio sociale e la rendicontazione
sociale nella pubblica amministrazione. Mondo Sanitario*, 6-7, 2006

GUARINI E., *Ruolo dell'ente locale e accountability: l'impatto dei sistemi di
misurazione e controllo*, Azienda pubblica, n. 6, 2000

GUARINI E., *Accountability e comunicazione del "valore" negli enti locali*,
Economia&Management, Fascicolo 2, 2001

GUARINI E., *Prospettive del bilancio sociale negli enti locali*, Azienda Pubblica,
Volume 15, Fascicolo 6, 2002

HARBER B., BALL T., *From Blame Game to Accountability in Health Care*,
Options Politiques, 2003

HINNA L., *Il modello GBS*, (a cura di) F. VERMIGLIO, *Il bilancio sociale*, Il
Sole 24 Ore, Milano 2000.

HINNA L., *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

HINNA L., *Il bilancio sociale delle amministrazioni pubbliche*, FrancoAngeli, 2004

HINNA L., *Come gestire la responsabilità sociale dell'impresa*, Edizioni Il Sole 24 Ore, Milano, 2005

LAZZINI S., *Principi di accountability nei sistemi sanitari italiano e statunitense*, Milano, Giuffrè, 2005

LUCIANETTI L.C., *L'economia dell'azienda familiare*, Giuffrè, Milano, 1984

MANETTI G., *Il Triple Bottom Line Reporting. Dal coinvolgimento degli stakeholder alle verifiche esterne*, Collana di studi economico-aziendali "Alberto Riparbelli", Franco Angeli, Milano 2006

MAPELLI V., *Il sistema sanitario nazionale*, Il Mulino, Bologna, 1999

MARASCA S., MONTANINI L., MANELLI A., D'ANDREA A., VALLESI M., CARIGNANI V., *Social reporting in a health care organization: A case study of a regional hospital, Sustainability and social responsibility: Regulation and reporting*, Springer, Singapore, 2018

MARASCA S., MONTANINI L., D'ANDREA A., CERIONI E., *The how and why of integrated reporting in a public health care organization: The*

stakeholder's perspective, Business Strategy and Environment, Volume 29, Issue 4, Wiley, May 2020

MARTINELLI M., *La contabilità e il bilancio nelle aziende sanitarie*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2001

MELE R., TRIASSI M., *Management e gestione delle aziende sanitarie*, CEDAM, Padova, 2008

MENEGUZZO M., *New Public Management e modelli innovativi di programmazione e controllo interistituzionale della spesa pubblica, Managerialità, Innovazione e Governance. La Pubblica Amministrazione verso il 2000*, Aracne, Roma, 2001

MUSSARI R., MONFARDINI P., *Practices of social reporting in public sector and non-profit organizations: An Italian perspective*, *Public Management Review*, 2010, 12(4), 487-492

PALETTA A., TIEGHI M., *Il Bilancio sociale su base territoriale. Dalla comunicazione istituzionale alla Public Governance*, Isedi Editore, Torino, 2007

PEZZANI F., *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2003

PORTER M.E., *What is value in health care?*, *New England Journal of Medicine*, 2010, Vol.363 No.26, pp. 2477-2481

PRATOLA B., *Il sistema di programmazione e il sistema di budget*, La sanità risanata, Collana di documentazione del consiglio regionale dell'Emilia Romagna, Bologna, 1995

PROVVIDENZA A., *L'azienda sanitaria pubblica: profili istituzionali ed economico-aziendali*, Aracne, 2006

RAFTI V., *Il processo di aziendalizzazione della sanità attraverso le riforme*, Sanità Pubblica 2, 305-318, 1999

RAMIREZ B., WEST D.J., COSTEL M.M., *Development of a culture of sustainability in health care organizations*, Journal of Health Organization and Management, 2013

REA M.A., *Sulla natura delle aziende sanitarie pubbliche*, Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, Gennaio-Febbraio 1998

RICCI P., *Lo Standard G.B.S. per la rendicontazione sociale nella pubblica amministrazione*, Franco Angeli Milano 2007

RIDOLFI L., *La Performance Strategica in sanità: verso un modello integrato*, IX conferenza ESPAnet Italia, Macerata 22-24 settembre 2016

ROGATE C., *Esperienze e riflessioni critiche sul bilancio sociale nel settore pubblico*, Azienda Pubblica, Volume 15, Fascicolo 6, 2002

ROGATE C., *Il bilancio sociale negli enti locali*, Maggioli, Rimini, 2004

ROMOLINI A., *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, 2007

RUENING G., *Origin and Theoretical basis of New Public Management*, International Public Management Journal, n.4, 2001

RUSCONI G., *Alcune riflessioni sui recenti sviluppi dello stakeholder management: il "valore per gli stakeholder"*, *Impresa Progetto-Electronic Journal of Management*, 2012

SCALLY G., DONALDSON L.J., *Clinical governance and the drive for quality improvement in the new NHS in England*, BMJ 1998

SENAY E., LANDRINGAN P.J., *Assessment of enviromental sustainability and corporate social responsibility reporting by large health care organizations*, JAMA network open, 2018, 1(4)

SOSTERO U., *L'equilibrio economico delle aziende*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Luglio-Agosto, 2002

STEWART J. D., *The role of information in public accountability*, Philip Allan Publishers Limited, 1984

TANESE A., *Rendere conto ai cittadini, il bilancio sociale nelle amministrazioni pubbliche*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2004

VIVIANI M., *Specchio Magico: il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Il Mulino, 1999

ZAMAGNI S., *Prudenza*, Il Mulino, 2015

ZANGRANDI A., *Il passaggio dalla contabilità finanziaria alla contabilità economica*, MECOSAN, Volume 2, 1993

ZANGRANDI A., *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994

ZANGRANDI A., *Autonomia realizzativa*, Azienda Pubblica, Vol. 8, Fasc. 1, 1995

ZANGRANDI A., *Amministrazione delle aziende sanitarie pubbliche: aspetti di gestione, organizzazione e misurazione economiche*, Giuffrè, Milano, 1999

ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomo I, Giuffrè, Milano, 1957

ZAPPA G., *L'economia delle aziende di consumo*, Giuffrè, Milano, 1962

Sitografia

http://base.socioeco.org/docs/doc-822_en.pdf

<https://focus.formez.it/content/bilancio-sociale-linee-guida-amministrazioni-pubbliche>

<https://sa-intl.org/programs/sa8000/>

<https://www.accountability.org>

<https://www.ceres.org>

<https://www.cergas.unibocconi.eu>

<https://www.funzionepubblica.gov.it>

<https://www.gazzettaufficiale.it>

<https://www.giurdanella.it/2003/10/la-natura-giuridica-delle-aziende-sanitarie-e-le-loro-ingiunzioni-fiscali/>

<https://www.globalreporting.org>

<https://www.gruppobilanciosociale.org>

<https://www.parlamento.it>

https://www.policlinicovittorioemanuele.it/sites/default/files/pagina/bilancio/2011/mappatura_stakeholder.pdf

<https://www.sinanet.isprambiente.it/gelso/files/rendere-conto-ai-cittadini.pdf>

<https://www.theirc.org>

<https://www.unep.org>