



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

RENDICONTAZIONE SOCIALE NEL NON PROFIT E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

DOCUMENTI DI RICERCA N. 17



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



FrancoAngeli
OPEN  ACCESS



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

La missione del GBS è rivolta allo sviluppo e alla 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.

In coerenza con la stessa mission, il GBS intende, pertanto, proseguire nella funzione di standard setter nazionale, proiettandosi verso una dimensione internazionale ove si assiste a una proliferazione di standard, framework e linee guida non sempre in linea tra loro.

In tale scenario è indispensabile che il GBS prosegua nel solco del rigore metodologico e della impostazione scientifica, intercettando le nuove tendenze nel campo del social accounting e del non financial reporting attraverso un processo di inclusione “di tipo istituzionale” che guardi sempre di più al mondo delle professioni.

Ad oggi il GBS può contare su:

- un numero complessivo di 115 soci, tra fondatori, sostenitori, ordinari, università ed enti di ricerca;
- una produzione scientifica che annovera 3 standard, 16 documenti di ricerca e 1 position paper, a cui vanno a sommarsi gli articoli scientifici e monografie, in numero cospicuo, pubblicati dai propri associati che hanno saputo valorizzare i momenti di confronto e le attività di ricerca condotte all’interno dello stesso GBS;
- un numero elevato di workshop e attività convegnistiche legate a temi quali, tra gli altri, la responsabilità sociale d’impresa e la rendicontazione sociale in ambito pubblico e privato;
- un avvicendamento continuo di gruppi di ricerca che hanno contribuito attivamente al dibattito scientifico-professionale puntando, da ultimo, su temi quali: SDGs e reporting aziendale, riforma del terzo settore, rendicontazione sociale ed Università.

Consiglio direttivo

Prof.ssa Chiara Mio – *Presidente*
Prof.ssa Luisa Pulejo – *Vice Presidente*
Dott. Gabriele Badalotti – *Consigliere Delegato*
Dott. Franco Amelio
Dott. PierMario Barzaghi

Comitato scientifico

Prof. Andrea Venturelli – *Presidente*
Dott.ssa Cristiana Rogate – *Vice Presidente*
Prof.ssa Lara Tarquinio – *Vice Presidente*
Dott. Paolo Bersani
Dott. Ruggero Bodo
Dott.ssa Gaia Campione Taddei
Prof. Antonio Chiesi
Prof. Paolo Esposito
Dott. Carlo Luison
Dott. Paolo Palombelli
Prof. Paolo Ricci – *Già Presidente CD*
Prof. Gianfranco Rusconi – *Già Presidente CS*
Prof. Lorenzo Sacconi
Prof. Carlo Vermiglio
Prof. Mario Viviani

Comitato di garanzia

Dott. Claudio Badalotti
Prof. Alberto Martinelli
Rag. Pietro Portaluppi
Prof. Franco Vermiglio – *Già Presidente CD*
Prof. Alfredo Viganò

Il presente documento, approvato dal Comitato scientifico e dal Consiglio direttivo nel mese di luglio 2020, è stato redatto dal seguente **Gruppo di ricerca**.

Dott.ssa Cristiana Rogate – *Coordinatrice*
Prof. Lorenzo Sacconi – *Coordinatore*
Prof. Paolo Esposito
Dott. Lorenzo Magrassi – *Ricercatore della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti*
Dott. Paolo Palombelli
Dott. Mario Viviani



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

RENDICONTAZIONE SOCIALE NEL NON PROFIT E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

DOCUMENTI DI RICERCA N. 17



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

 **ASSIREVI**

FrancoAngeli

OPEN  ACCESS

Copyright © 2020 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Publicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate
4.0 Internazionale* (CC-BY-NC-ND 4.0)

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>

In memoria di Ondina Gabrovec Mei, madrina e spirito del GBS

INDICE

Introduzione	pag.	9
---------------------	------	---

PARTE PRIMA
RIFORMA DEL TERZO SETTORE
E RENDICONTAZIONE SOCIALE:
ASPETTI GENERALI

1. La rendicontazione nella riforma del terzo settore	»	17
1.1. Sul bilancio economico	»	17
1.2. Sul bilancio sociale	»	19
1.3. I decreti attuativi sulla rendicontazione sociale e sul social impact: primo commento	»	22
1.4. Approfondimento sui “decreti estivi”	»	23
2. La rendicontazione sociale tra profit e non profit: convergenze e specificità	»	30
2.1. Responsabilità sociale degli enti in generale e in specifico	»	30
2.2. Fatti e valori	»	33
2.3. La natura istituzionale degli enti	»	34
2.4. La responsabilità sociale nell’ente commerciale	»	37
2.5. La responsabilità sociale nelle organizzazioni non profit e nell’impresa sociale	»	38
2.6. Tirando le fila	»	42

PARTE SECONDA
NODI TEMATICI E INDIRIZZI OPERATIVI
PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
DEL TERZO SETTORE

1. Il ruolo degli stakeholder nel processo di reporting	pag.	49
2. Governance	»	59
3. Equilibrio tra le sezioni di bilancio sociale	»	63
4. Effetti e impatti	»	70
5. Rischi	»	74
5.1. Rischio di devianza dello scopo	»	75
5.2. Rischio di concentrazione del potere decisionale	»	76
5.3. Rischio di sottovalutazione della dimensione economico-finanziaria	»	76
5.4. Rischi di contesto	»	77
6. Trasparenza ed efficacia del bilancio sociale: la digitalizzazione	»	79
Terminologie	»	84
Conclusioni	»	86
Raccomandazioni generali	»	89
Raccomandazioni specifiche	»	90
Bibliografia	»	93

INTRODUZIONE

Le organizzazioni non profit (ONP)¹ non sono nuove alla rendicontazione sociale e il GBS, con il Documento di ricerca n. 10, già dieci anni fa² aveva approfondito l'applicabilità del suo modello alle ONP, alla luce di tre considerazioni:

- la missione sociale di queste organizzazioni comporta alcune difficoltà nell'applicazione del modello GBS *tout court*, rendendo ad esempio meno centrale in tali contesti il concetto di valore aggiunto (e la descrizione della sua distribuzione) rispetto alle aziende profit oriented, dato che il valore prodotto dalle ONP non ha, se non in modestissima parte, natura monetaria;
- l'eterogeneità del settore al suo interno, in termini sia di finalità sia di veste giuridica, suggeriva di pensare a criteri diversificati e flessibili (quindi a una gamma di modelli) da applicare nel processo di rendicontazione;
- il panorama nazionale era contraddistinto da una pluralità di norme e linee guida di rendicontazione per specifiche tipologie di organizzazioni non profit, tra le quali gli schemi ministeriali emanati per le fondazioni bancarie e le imprese sociali, le Linee guida elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti

¹ La terminologia riguardante le organizzazioni che non hanno il profitto come finalità primaria è varia. In questo contesto utilizziamo ONP per indicare tutto il vario mondo del non profit, ETS per tutti gli enti che vengono interessati dalla Riforma o che sceglieranno di entrare nel regime della Riforma del Terzo Settore. Il documento di ricerca, indirizzato a individuare criteri e soluzioni applicabili all'intero campo del non profit, utilizza quindi l'acronimo ONP e, unicamente in riferimento alle ultime disposizioni legislative, quello di ETS.

² Cfr. GBS, *Documento di ricerca n. 10 – La rendicontazione sociale per le aziende non profit*, Milano, Giuffrè, 2009.

Contabili (CNDCEC) prima e dall’Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) poi, i modelli sviluppati in autonomia dalle Regioni o proposti da consorzi ed enti di secondo livello per i propri associati³.

Da allora a oggi molte cose sono cambiate: l’evoluzione dell’economia, i cambiamenti demografici, l’emergere di nuovi bisogni e, soprattutto, l’aumento delle diseguaglianze sociali (anche in Occidente) hanno concorso ad attribuire alle istituzioni del non profit maggiore importanza.

Appare dunque evidente la necessità di attualizzare le riflessioni contenute nel Documento di ricerca n. 10 e del modello proposto, anche (e soprattutto) alla luce della riforma del Terzo settore il cui impianto generale, delineato dal Codice del Terzo settore (CTS)⁴, si è “perfezionato”, sul fronte della rendicontazione sociale, con le disposizioni contenute nei due decreti attuativi riguardanti, rispettivamente, la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore (ETS) e i sistemi per la valutazione dell’impatto sociale degli ETS⁵.

L’intento è di osservare nuovamente la realtà del non profit e di aggiornare conseguentemente la materia (finalità, relazioni, modalità operative, ecc.). Si tratta, quindi, di un nuovo sopralluogo e assieme di una revisione: il GBS intende riflettere ancora sulla natura e sullo scopo della rendicontazione sociale nel non profit per comprendere cosa possa (o debba) cambiare nell’ottica specifica della sua prospettiva, e all’interno delle sue competenze e finalità.

³ L’Agenzia per le ONLUS, la cui denominazione nel 2011 era cambiata in Agenzia per il Terzo settore, è stata soppressa dall’art. 8, co. 23, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, *Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*, che ne ha trasferito le funzioni al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

⁴ D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo settore, a norma dell’articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106*.

⁵ Decreti del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore*, e 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore*.

Box – Riferimenti normativi

Legge 6 giugno 2016, n. 106, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo Settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 4 luglio 2019, Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore.

Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali 23 luglio 2019, Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore.

Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 5 marzo 2020, Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo settore.

Obiettivo del presente documento di ricerca non è tuttavia proporre un nuovo modello di rendicontazione, bensì:

- delineare un confronto tra l'evoluzione normativa e lo stato dell'arte della rendicontazione sociale in ambito non profit;
- riflettere sul modo in cui il GBS ha finora trattato la materia;
- proporre, ove possibile e opportuno, eventuali indirizzi pragmatici (“raccomandazioni”) nell'ambito organizzativo e gestionale delle ONP alla luce dell'analisi di contesto;
- fornire indicazioni operative agli ETS (e, ove compatibili, anche alle ONP) per una efficace applicazione delle Linee guida ministeriali sulla rendicontazione sociale;
- individuare o rimarcare criticità e argomenti di rilievo per successivi approfondimenti.

In termini più discorsivi, e anticipando alcuni concetti che di seguito saranno meglio sviluppati, questo documento, oltre a contenere talune precisazioni sul processo di costruzione del bilancio sociale, vuole avviare una riflessione sulla concezione/definizione di accountability per le ONP, dove il compito di pianificare e realizzare le specifiche attività istituzionali, e poi di descriverne/rendicontarne gli esiti, *si sviluppi come un processo partecipato con crescente consapevolezza dai diversi protagonisti*, obiettivo, peraltro, espressamente richiamato dalla riforma. In tal senso non si vuole tuttavia semplicemente ribadire un concetto già con-

tenuto negli stessi decreti attuativi della riforma⁶; il GBS ritiene infatti necessario passare da una generale sollecitazione al dialogo sociale a una più precisa definizione del suo significato semantico, la cui “calibrazione” non può prescindere dalla considerazione del contesto del sistema economico-sociale in cui il non profit è incardinato e dei soggetti tra i quali tale dialogo debba instaurarsi e/o svilupparsi.

L’obiettivo, in sostanza, è di *promuovere una migliore identificazione degli attori e delle loro responsabilità*, fornendo l’evidenza che il bilancio sociale delle ONP – ancor più di quello delle altre forme di impresa e organizzazione – sia uno strumento insieme partecipato e dialettico; e in questa “partecipazione dialettica”, gli stakeholder *devono ricoprire, in varie fasi del processo, un ruolo attivo e necessario*, ruolo che nelle specifiche disposizioni inerenti la rendicontazione sociale (e complessivamente nell’impianto normativo della riforma) non risulta sufficientemente evidenziato, per quanto variamente evocato.

Dai decreti, infatti, agli stakeholder viene ascritto – come da tradizione – un ruolo “di rimessa”, come se l’iniziativa che li mette in gioco spetti sempre e solo all’organizzazione protagonista e responsabile del bilancio sociale; poi ci sarà un momento specifico del processo, quello che conosciamo come “stakeholder engagement”, che li fornirà di voce e di un certo potere. Ma nel caso delle ONP – a differenza degli enti commerciali – un tale approccio è con tutta probabilità limitante nella prospettiva, in particolare, dell’efficacia nel perseguimento delle finalità istituzionali e degli obiettivi di sistema che in questo momento storico la nostra società attribuisce loro: nelle ONP gli stakeholder devono avere un ruolo attivo fin dalla fase di definizione delle strategie e di verifica della loro attuazione.

Un aspetto generale merita comunque di essere evidenziato fin da subito: i tre decreti a cui principalmente si fa riferimento considerano gli ETS *complessivamente*; questi peraltro, come è noto, possono essere organizzazioni assai diverse tra loro per forma giuridica e/o per settore operativo. I decreti (e segnatamente il CTS) classificano queste organizzazioni secondo un legittimo criterio tipologico basato talvolta sui caratteri

⁶ «Inoltre, il bilancio sociale deve essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell’ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori». D.lgs. 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale*, cit., § 1.

istituzionali (associazioni riconosciute o non riconosciute, comitati, fondazioni, enti filantropici, reti associative, imprese sociali, ecc.) e talvolta sul tipo di servizio reso (associazioni musicali, fondazioni liriche, cooperazione allo sviluppo, fondazioni universitarie, ecc.). Tutte, in ogni caso, devono fare riferimento alle attività di interesse generale indicate all'art. 5 del CTS. Questi criteri classificatori non riescono però a specificare la qualità e i caratteri della relazione che si istituisce tra lo specifico ETS e gli altrettanto specifici soggetti ai quali è rivolta (e assieme ai quali si realizza) l'attività dell'ente.

Per tentare di ordinare la materia (e contemporaneamente per semplificarla, sempre ai fini della rendicontazione) conviene dunque a nostro avviso attribuire maggior rilievo agli output: ciò che l'ONP "produce" e genera in termini di vantaggi sociali deve essere il primo aspetto su cui concentrarsi, il momento che determina contemporaneamente l'organizzazione e la platea dei suoi stakeholder principali, definendone e circoscrivendone al contempo le responsabilità. I ragionamenti che seguono sono sviluppati anche alla luce di questa riflessione.

Questo documento consta di due parti distinte ma complementari:

- nella prima parte sono descritti e commentati i punti salienti della riforma in relazione alla rendicontazione sociale, con un esame delle principali novità introdotte nel sistema normativo e alcune considerazioni sulle peculiarità della rendicontazione degli ETS e delle ONP in generale;
- nella seconda parte sono trattati argomenti specifici (rispetto ai quali si avanzano altresì proposte e raccomandazioni), rivolti a modellare una forma di rendicontazione sociale per il settore non profit adeguata ai tempi e al ruolo che l'ordinamento giuridico attribuisce a queste organizzazioni.

PARTE PRIMA

RIFORMA DEL TERZO SETTORE
E RENDICONTAZIONE SOCIALE:
ASPETTI GENERALI

1. LA RENDICONTAZIONE NELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Sul fronte della rendicontazione, i provvedimenti normativi emanati dal 2016 al 2019 nell'ampio universo del non profit hanno senza dubbio accresciuto, e di molto, l'importanza del Bilancio sociale come forma di rendicontazione caratteristica delle organizzazioni non profit (ONP); d'altro canto, per la natura che le contraddistingue, il Bilancio sociale costituisce lo strumento elettivo per l'ottimizzazione delle relazioni delle ONP con i propri stakeholder.

Di seguito, si illustrano brevemente le principali disposizioni introdotte con la riforma del Terzo Settore in merito alla rendicontazione sociale, considerando peraltro anche ciò che viene disposto con riguardo al bilancio economico, poiché è proprio nella relazione tra aspetti economici e sociali che si perfeziona l'obiettivo di trasparenza e completezza della disclosure.

1.1. Sul bilancio economico

Il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo Settore* (CTS) ha introdotto specifici obblighi di rendicontazione in capo alle organizzazioni non profit coinvolte, automaticamente o volontariamente, nel nuovo regime normativo, per quanto attiene sia agli aspetti economico-finanziari sia a quelli non finanziari, con particolare riguardo alla descrizione delle attività realizzate e agli esiti delle stesse.

Nello specifico, l'art. 13 del CTS fornisce le regole in merito alla redazione del bilancio di esercizio da parte degli enti del Terzo Settore. Le

disposizioni fornite, tengono conto delle dimensioni degli enti e delle relative modalità di svolgimento dell'attività (commerciale o non commerciale; in via prevalente e non). L'articolo prevede che in via generale gli ETS siano tenuti alla redazione di un bilancio di esercizio che deve "dare conto" degli atti, dei fatti e degli accadimenti gestionali avvenuti nel corso dell'esercizio e così illustrare le relative poste di bilancio, per comunicare l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Gli obblighi di rendicontazione economica degli ETS – così come quelli di rendicontazione sociale – sono relazionati alle "dimensioni", come indicato dalla Riforma¹ così da includere, con un approccio modulare, disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni. A tal fine, sono distinti, per così dire, gli ETS "non piccoli" da quelli "piccoli". Questi ultimi, in base a quanto contenuto nell'art. 13, co. 2, del CTS dovranno aver realizzato ricavi in misura inferiore a 220.000 euro annui per poter beneficiare di una semplificazione in termini contabili, caratterizzata dall'opportunità di redigere il bilancio di esercizio nella forma del solo rendiconto finanziario "per cassa"².

Gli ETS sono pertanto tenuti a redigere il bilancio di esercizio composto dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione. All'interno del rendiconto gestionale devono essere fornite apposite indicazioni con riferimento alle entrate, ai proventi, ai costi e alle uscite dell'ente. Il documento redatto va depositato presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) così come disciplinato dall'art. 13, co. 7, del CTS. Gli enti che invece esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono depositare il bilancio di esercizio presso il Registro delle imprese.

Il richiamo al bilancio economico-contabile è una necessaria introduzione ai temi della rendicontazione sociale, giacché la logica della sostenibilità impone un chiaro equilibrio tra aspetti economici e aspetti sociali. Rimarcare l'importanza dei primi acquisisce significatività in un settore dove, per diverse tipologie di stakeholder, essi potrebbero ragionevolmente risultare meno rilevanti (o meno interessanti) dei secondi.

¹ Cfr. art. 4, co. 1, lett. g), L. n. 106/2016.

² Art. 13, co. 2, del CTS.

1.2. Sul bilancio sociale

Il CTS prevede per gli ETS con entrate (ricavi, rendite, proventi) superiori ad un milione di euro e, indipendentemente dalle loro dimensioni, per l'impresa sociale e i Centri di Servizio per il Volontariato (CSV), l'obbligo di predisporre e pubblicare, anche attraverso il proprio sito istituzionale, il bilancio sociale, da redigersi in coerenza alle disposizioni contenute nelle Linee guida per la redazione del bilancio sociale di cui al decreto 4 luglio 2019 del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Il bilancio sociale – dispone il decreto – deve rispondere alle esigenze informative degli stakeholder, completando le informazioni presentate nella relazione di missione, rispetto a obiettivi e strategie, responsabilità e sistemi di governance, risultati e, soprattutto, effetti delle attività dell'ETS.

Il bilancio sociale è dunque un documento:

- con periodicità annuale;
- da approvarsi contestualmente al bilancio di esercizio;
- pubblico, da divulgare anche tramite il sito web;
- di natura consuntiva, ma anche con valenza programmatica, in quanto comporta l'esplicitazione di strategie, obiettivi e programmi futuri.

Il bilancio sociale, così come il bilancio di esercizio, deve rappresentare con *fedeltà, correttezza, buona fede, completezza e neutralità* l'operato e i risultati dell'ETS. Ancor più che il bilancio di esercizio, anche la rendicontazione non finanziaria deve mirare all'obiettivo di *ingaggiare* gli stakeholder.

In termini generali, il ruolo del bilancio sociale è di analizzare all'interno e comunicare all'esterno la relazione tra missione, obiettivi e strategie, risorse impiegate, attività svolte, risultati ottenuti e, ove possibile, effetti generati. Questo in modo da consentire la verifica della coerenza tra le finalità istituzionali e le iniziative realizzate e l'efficacia di queste ultime, in funzione del rapporto tra risorse disponibili e risultati perseguiti e in termini di cambiamenti generati sugli interlocutori diretti e sulla comunità di riferimento.

Si evidenzia, dunque, la duplice valenza del bilancio sociale, quale strumento strategico gestionale e strumento di comunicazione e relazione con gli stakeholder. In particolare, il bilancio sociale:

- **all'interno**, favorisce la condivisione delle strategie e accresce la consapevolezza del loro ruolo rispetto al raggiungimento degli obiettivi e della missione dell'organizzazione, supporta la verifica dei sistemi di governance e dell'adeguatezza dei comportamenti di manager e dipendenti, agevola la misurazione del cambiamento prodotto sui bisogni e sul contesto di riferimento;
- **all'esterno**, permette la conoscenza dell'identità e della distintività dell'approccio, consente la verifica dell'impiego responsabile delle diverse tipologie di risorse (umane, finanziarie, intellettuali, sociali, ecc.), facilita una valutazione informata, da parte degli stakeholder, del valore sociale prodotto, consolidando la fiducia e il consenso nei confronti dell'organizzazione.

Rispetto a quanto accade per il bilancio di esercizio, proprio poiché i destinatari del bilancio sociale non sono tecnici addetti ai lavori, nella rendicontazione sociale è necessario uno sforzo addizionale per fornire informazioni quanto mai chiare e significative per i diversi interlocutori. A tal proposito, è utile che nel bilancio sociale vi sia una nota metodologica in cui introdurre ed esplicitare i suoi aspetti essenziali e le sue principali caratteristiche (struttura del documento, perimetro di rendicontazione, processo di raccolta dei dati e delle informazioni, criteri e principi di redazione, ecc.), così come può essere utile inserire un glossario in cui chiarire eventuali acronimi e termini tecnici utilizzati.

Le Linee guida, oltre che richiedere un elenco di informazioni qualitative e quantitative, forniscono utili indicazioni di metodo e stabiliscono che la rendicontazione debba essere articolata per “macroaree di intervento”. Con tale termine si intende un insieme di attività istituzionali tra loro aggregate sulla base di un criterio univoco e rilevante rispetto alla missione dell'ETS, oltre che di immediata comprensione da parte degli stakeholder. La logica aggregativa deve essere valutata caso per caso e, in generale, la sua definizione richiede un'analisi approfondita: può essere basata, ad esempio, sui bisogni/fenomeni che l'organizzazione intende modificare, oppure sulla specifica categoria di soggetti a favore dei quali sono primariamente rivolte le attività dell'organizzazione.

Per ciascuna delle macroaree di intervento individuate, occorre descrivere e rendicontare i seguenti elementi:

- bisogni rispetto ai quali l'ente interviene;
- obiettivi, strategie, programmi di intervento;

- soggetti destinatari;
- attività realizzate;
- risultati raggiunti.

Riguardo alla nozione “risultati”, le Linee guida precisano che questi vadano intesi sia come quantità e qualità delle attività prodotte sia come effetti determinati rispetto ai bisogni identificati. Si tratta, peraltro, di un argomento alquanto complesso e dibattuto, tanto che è stato poi emanato un decreto apposito per trattare la materia (decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore*), con un notevole sforzo d’approfondimento, ma che non risolve tutti i dubbi.

Il processo di rendicontazione deve prevedere anche una fase di analisi per identificare specifici indicatori che misurino gli aspetti rilevanti e consentano un confronto tra i valori ottenuti nell’esercizio e altri valori di riferimento (per esempio: valori di anni precedenti, valori attesi, *standard* di riferimento). In questo modo il bilancio sociale permette di valutare:

- *coerenza*: corrispondenza tra missione, obiettivi e valore sociale prodotto;
- *efficacia*: capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati e soddisfare i bisogni e le aspettative legittime dei soggetti ai quali è indirizzata l’azione;
- *efficienza*: capacità di raggiungere gli obiettivi ottimizzando l’impiego delle risorse.

Su questo ultimo aspetto è utile sottolineare che il Terzo Settore si basa su un forte e stretto rapporto fiduciario con la propria comunità di riferimento; questa, infatti, non solo è destinataria dell’output degli ETS ma è anche fornitrice degli input che ne alimentano la gestione istituzionale (Prospersi, 2012). In tal senso, la riforma rileva l’esigenza non solo di accountability sociale, ma anche di accountability economica che riguarda la capacità dell’ente di gestire, in maniera efficace ed efficiente, le risorse disponibili – scarse per definizione – e di mantenere gli equilibri economici, patrimoniali e finanziari che permettano la continuità aziendale (Ricci, 2017).

In conclusione, la riforma introduce novità significative che, se da un lato chiariscono questioni problematiche o poco chiare, dall’altro lato pongono una serie di quesiti su aspetti centrali negli assetti organizzativi

e gestionali degli ETS, quali il ruolo degli stakeholder, la governance, la rilevanza degli aspetti economico-finanziari e gestionali, la valutazione dei rischi e la modalità di definizione e misurazione dell’impatto sociale.

1.3. I decreti attuativi sulla rendicontazione sociale e sul social impact: primo commento

Osservando prima il CTS³ e poi i due decreti attuativi inerenti alla rendicontazione sociale, si coglie certamente lo sforzo del legislatore per conferire unità a una materia di grande complessità e varietà. D’altro canto, i provvedimenti ingenerano una duplice impressione: da una parte, quella di una estrema analiticità nell’impianto articolato dal CTS nel tentativo di considerare le molteplici fattispecie del settore, dall’altra parte, quella di una certa genericità nell’approccio normativo seguito con i due decreti ministeriali, dovuto proprio alla difficoltà di regolare in modo univoco una tale varietà di enti.

Gli elementi unificanti – quelli che stanno in capo ai decreti – sono i classici del non profit (assenza dello scopo di lucro soggettivo, democrazia, scopi di bene comune, ecc.). Nel regime del Terzo Settore, il CTS prevede disposizioni specifiche per talune diverse tipologie legali di ETS, accomunate, appunto, dal perseguimento di attività di interesse generale (si legga: bene comune).

Se questa analiticità vale per il CTS, assai meno vale per le indicazioni riguardanti la rendicontazione sociale, che trattano tutti gli ETS sostanzialmente allo stesso modo, con l’evidenza dei punti da considerare cardinali, come, per esempio, la definizione di bilancio sociale, i soggetti che possono essere interessati all’esistenza del bilancio sociale, gli scopi del processo di rendicontazione e del documento di disclosure, il ribadimento del concetto di “attività di interesse generale” e la sua tassonomia, ecc.

Una prima valutazione su questi documenti è contemporaneamente positiva e pleonastica, nel senso che, se per un verso va apprezzato (e si ritiene utile) un generale riordino della materia con una reale semplificazione normativa, e l’introduzione di disposizioni vincolanti relative alla rendicontazione sociale che favoriscono un processo di sviluppo sociale

³ D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo Settore*.

e di modernizzazione culturale del welfare che punta su responsabilità, efficacia, partecipazione e trasparenza, per un altro verso, volgendo lo sguardo all'indietro, non si trovano particolari novità nel modo in cui il bilancio sociale viene descritto, nelle finalità cui deve essere orientato, nella struttura e, complessivamente, nella funzione che gli viene ascritta.

Occorre, quindi, tentare di andare oltre la tradizione e la sensatezza, per muoverci verso una diversa modalità interpretativa. Tale nuova modalità interpretativa non può riguardare le finalità, la forma, i contenuti, *ma deve riguardare proprio il campo e i soggetti da coinvolgere nel processo di rendicontazione sociale*. È il campo di realizzazione del bilancio sociale che merita un modo diverso di osservare protagonisti e fenomeni: è su di essi che va posta la massima attenzione.

1.4. Approfondimento sui “decreti estivi”

Primo decreto estivo

Il decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore*, preso atto della necessaria differenziazione degli ETS in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego delle risorse pubbliche (art. 4, co. 1, lett. G), della L. n. 106/2016), tenta di offrire uno standard di riferimento rispetto agli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e di informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi.

Il decreto, tuttavia, non riesce del tutto in tale tentativo, concentrandosi su ciò con cui il bilancio sociale “non deve essere confuso”, come la relazione di missione (par. 1 delle Linee guida), senza chiarire il ruolo e le modalità di engagement nel processo degli attori e degli interlocutori coinvolti:

[...] il bilancio sociale *deve essere visto* non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell'ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori (paragrafo 1).

Con riguardo agli aspetti definitivi, il decreto tenta di spiegarsi attraverso una serie di “implicazioni” e proposizioni che ribadiscono le finalità della rendicontazione, ma non riescono a descrivere i processi che dovrebbero perseguirle. In tal senso, al paragrafo 2, si legge:

Da tale definizione di bilancio sociale derivano alcune implicazioni:

- la necessità di fornire informazioni ulteriori rispetto a quelle meramente economiche e finanziarie;
- la possibilità data ai soggetti interessati, attraverso il bilancio sociale, di conoscere il valore generato dell’organizzazione ed effettuare comparazioni nel tempo dei risultati conseguiti.

In questo modo il bilancio sociale si propone di:

- fornire a tutti gli stakeholder un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell’ente;
- aprire un processo interattivo di comunicazione sociale;
- favorire processi partecipativi interni ed esterni all’organizzazione; fornire informazioni utili sulla qualità delle attività dell’ente per ampliare e migliorare le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli stakeholder; [...]

Se dunque risultano chiare le esigenze – la serie di “implicazioni” – rimane al lettore un amplissimo margine di discrezionalità interpretativa riguardo agli strumenti e alle regole di realizzazione – ancor meglio: *di processo* – del bilancio. È ciò di cui gli enti hanno bisogno, non solo per disporre di un comune linguaggio operativo, ma soprattutto per permettere agli stakeholder quella possibilità di raffronto e di scelta che è uno dei motivi per cui si realizza la rendicontazione, e che deriva – come il diffuso impiego di standard nelle imprese for profit testimonia – dall’esigenza degli stakeholder e più generalmente del pubblico di sapere attraverso quali strumenti, regole e vincoli si deve manifestare l’accountability.

Sarebbe inoltre stato utile che il decreto sulle Linee guida avesse approfondito il principio di “rilevanza”, di cui vi è un breve cenno, ma che necessiterebbe di un ulteriore sviluppo, specie nel disciplinare e regolare le modalità di individuazione degli interlocutori (stakeholder mapping) e della loro interazione partecipativa (stakeholder engagement) nel corso del complesso processo di rendicontazione sociale.

Un ulteriore elemento sul quale ipotizzare in futuro qualche approfondimento-miglioramento riguarda la dichiarazione valoriale che dovrebbe essere a capo della rendicontazione. Le Linee guida non sembrano, infatti,

attribuire un sostanziale rilievo alla centralità del sistema di valori e di principi che qualificano le attività degli enti e che orientano le scelte strategiche ed i comportamenti degli organi di governo, degli associati, lavoratori e volontari coinvolti. Anche relativamente a ciò, in accordo con la prassi corrente dei bilanci sociali e di sostenibilità, si crede utile un richiamo.

Secondo decreto estivo

Il decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore* («sempre ad invarianza finanziaria della spesa pubblica», art. 2) – tenta di introdurre nel settore non profit principi, procedure e contenuti minimi per la valutazione e la misurazione dell'impatto sociale. In particolare ci si sforza di identificare la diversa dimensione temporale in cui si manifestano o si possono manifestare gli esiti dell'attività degli enti («breve, medio e lungo periodo»), cui però non segue una vera e propria individuazione degli elementi di processo collegati ai diversi intervalli temporali.

La definizione di impatto sociale introdotta dal legislatore incorpora al suo interno elementi espliciti relativi alla qualità ed alla quantità dei servizi offerti, alle ricadute verificabili nel breve termine e quindi più dirette, ma anche agli effetti di medio-lungo periodo, che afferiscono alle conseguenze ed ai cambiamenti indotti sulla comunità di riferimento, nella prospettiva della costruzione di comunità più inclusive, sostenibili e coese. In tale quadro, le presenti linee guida hanno un valore promozionale, ponendosi quale strumento di facilitazione della concreta realizzazione della valutazione di impatto sociale (VIS).

D'altronde, è pur vero che le Linee guida si pongono in una dimensione di introduzione e sperimentazione del social impact measurement nel contesto normativo del Terzo Settore:

Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito di procedure di affidamento di servizi di interesse generale, possono prevedere la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale da parte degli ETS che intrattengono rapporti con le medesime PP.AA, sì da consentire una valutazione dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni e delle attività svolte.

All'interno di tali procedure, la valutazione di impatto è applicabile ad interventi ed azioni di media e lunga durata (almeno diciotto mesi) e di entità

economica superiori ad euro 1.000.000, se sviluppati in ambito interregionale, nazionale o internazionale.

Anche in questo caso tuttavia non v'è la proposta di modelli, di specifici indicatori, di parametri quantitativi, di dimensioni di valore, che sono solo richiamati con un intento dichiaratamente “promozionale”:

La finalità delle presenti linee guida è quella di definire criteri e metodologie condivisi secondo i quali gli enti di Terzo Settore possono condurre valutazioni di impatto sociale, che consentano di valutare, sulla base di dati oggettivi e verificabili, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati e rendere disponibili agli stakeholder informazioni sistematiche sugli effetti delle attività realizzate. Le valutazioni saranno realizzate con metodi qualitativi e quantitativi e potranno prevedere un sistema di indici e indicatori di impatto, da mettere in relazione con quanto eventualmente rendicontato nel bilancio sociale.

Pertanto, le presenti linee guida sull'impatto sociale sono da intendersi come uno strumento sperimentale di valutazione finalizzato a generare un processo concettuale e al contempo misurabile nel medio e lungo termine.

Il legislatore individua nella valutazione dell'impatto sociale e nella rendicontazione sociale i principali strumenti tramite i quali gli ETS comunicano ai propri stakeholder la creazione del valore sociale ed economico, migliorando contemporaneamente la loro capacità d'attrazione di finanziatori esterni. Oltre a ciò, si potrebbe però anche trattare di un utile strumento di governo e di controllo strategico nella misurazione delle diverse dimensioni di valore generato dall'ente.

Forse, nelle Linee guida sarebbe stato utile spingersi a distinguere, a differenziare, magari con meccanismi premiali, gli obblighi di valutazione di impatto sociale in funzione delle diverse tipologie di ETS, quali, ad esempio, ETS genericamente intesi ed ETS che svolgano con prevalenza attività commerciali, cooperative e imprese sociali, essendo queste non sempre ispirate a finalità comuni e operando con caratteristiche organizzative, dimensionali e settoriali spesso affatto diverse.

Decreto del 5 marzo 2020⁴

Il decreto del 5 marzo dà attuazione alle disposizioni del Codice del Terzo Settore con particolare riferimento agli obblighi di rendicontazione economico-finanziari come dettato dall'art. 13 del D.lgs. n. 117/2017, fornendo i modelli di bilancio che dovranno obbligatoriamente essere adottati dagli Enti del Terzo Settore a partire dall'esercizio 2021 con particolare riferimento a:

- modelli di stato patrimoniale (Mod. A);
- rendiconto gestionale (Mod. B);
- relazione di missione (Mod. C);
- modello di rendiconto per cassa (Mod. D).

Il decreto precisa che gli schemi presentati devono essere considerati come schemi «fissi», ma tuttavia è possibile operare qualche personalizzazione⁵ – di cui occorre dare conto nella relazione di missione – quando questo favorisce la chiarezza del bilancio.

In questa sede non si intende entrare nel merito dei modelli di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e rendiconto per cassa – per altro il decreto presenta nella parte finale anche un glossario esplicativo delle poste di bilancio – piuttosto si propone un commento sulla relazione di missione e sul suo rapporto con il Bilancio sociale.

Sulla relazione di missione il decreto precisa che:

La relazione di missione illustra, da un lato, le poste di bilancio e, dall'altro lato, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, cumulando informazioni che il codice civile colloca per le società di capitali, distintamente, nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione.

⁴ Decreto del 5 marzo 2020, *Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo Settore* (20A02158) (GU Serie Generale n. 102 del 18 aprile 2020).

⁵ Gli enti destinatari degli schemi possono, tuttavia, ulteriormente suddividere le voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto, senza eliminare la voce complessiva e l'importo corrispondente, quando questo favorisce la chiarezza del bilancio. Possono, altresì, raggruppare le citate voci quando il raggruppamento è irrilevante o quando esso favorisce la chiarezza del bilancio. In questo contesto, gli enti che presentano voci precedute da numeri arabi o voci precedute da lettere minuscole con importi nulli per due esercizi consecutivi possono eliminare dette voci. Possono, in ultimo, aggiungere, laddove questo favorisce la chiarezza del bilancio, voci precedute da numeri arabi o da lettere minuscole dell'alfabeto. Eventuali raggruppamenti o eliminazioni delle voci di bilancio devono risultare esplicitati nella relazione di missione, al punto 3.

Questo accostamento tra relazione di missione e nota integrativa e relazione sulla gestione redatte dalle società di capitale parrebbe conferire una valenza prevalente di accountability economica alla relazione di missione. In realtà, l'elenco dei contenuti presentato nel decreto rinforza la connessione tra rendicontazione economica e sociale e presenta diversi punti di contatto con il Bilancio sociale. In particolare, infatti, la relazione di missione deve indicare:

- la *missione* perseguita e le attività di interesse generale richiamate nello statuto (punto 1);
- alcuni aspetti attinenti alla governance: dati su associati e fondatori, attività svolte nei loro confronti, informazioni sulla partecipazione degli associati alla vita dell'ente (punto 2), importo dei compensi spettanti all'organo esecutivo, all'organo di controllo e al soggetto incaricato della revisione legale (punto 14);
- informazioni relative al *personale*: numero medio dei dipendenti, ripartito per categoria, numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale (punto 13), differenza retributiva tra lavoratori dipendenti per verificare il rispetto del rapporto 1 a 8, se non già rendicontata nel Bilancio sociale (punto 23);
- indicazione delle *modalità di perseguimento delle finalità statutarie*, con specifico riferimento alle attività di interesse generale (punto 20);
- informazioni e riferimenti in ordine al *contributo che le attività diverse forniscono al perseguimento della missione dell'ente* e l'indicazione del carattere secondario e strumentale delle stesse (punto 21).

Anche nell'illustrazione della *situazione dell'ente* e dell'*andamento della gestione* (punto 18) il decreto richiede che l'analisi sia coerente con l'entità e la complessità dell'attività svolta e prevede che possa contenere

nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'ente e dell'andamento e del risultato della sua gestione, indicatori finanziari e non finanziari, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze. L'analisi contiene, ove necessario per la comprensione dell'attività, un esame dei rapporti sinergici con altri enti e con la rete associativa di cui l'organizzazione fa parte.

Dunque la relazione di missione nel disegno del legislatore riporta alcune informazioni del Bilancio sociale ritenute essenziali e necessarie a dare senso alle politiche di gestione delle risorse economico-finanziarie. Per gli ETS, infatti, le risorse economiche rappresentano uno dei *mezzi* per raggiungere i *fini* sociali e di bene comune per i quali gli ETS vengono costituiti. Tenendo conto che il mantenimento dell'equilibrio economico rappresenta un presupposto indispensabile per garantire nel tempo la continuità dell'organizzazione e la sua capacità di perseguire la missione sociale, la rendicontazione economico-finanziaria può essere correttamente compresa e adeguatamente valutata solo alla luce della rendicontazione delle più generali attività dell'Ente e, soprattutto, della misurazione della loro efficacia. Ricordando che l'efficienza senza efficacia si azzera.

Nella stessa logica, il decreto dispone anche che:

La relazione del revisore legale ex art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010.

Si consideri, infine, che il Bilancio sociale è obbligatorio per le imprese sociali e gli ETS che superano il milione di euro di fatturato. Per gli Enti che realizzano ricavi tra i 220.000 euro annui e il milione di euro la relazione di missione rappresenta l'unico documento che coniuga elementi di rendicontazione economica e sociale.

2. LA RENDICONTAZIONE SOCIALE TRA PROFIT E NON PROFIT: CONVERGENZE E SPECIFICITÀ

Per affrontare in modo adeguato l'argomento, dopo avere richiamato e commentato alcuni elementi che contraddistinguono le previsioni inerenti alla rendicontazione sociale di cui alla riforma del Terzo Settore, conviene ora introdurre un tema che difficilmente viene affrontato in modo esplicito e che si sostanzia nei seguenti quesiti: «Esistono sostanziali differenze tra la responsabilità sociale (e dunque la rendicontazione sociale) propria di un'organizzazione orientata al profitto e un'organizzazione non profit? Esistono elementi concettuali, logici o di processo rispetto ai quali risultino identiche, analoghe o diverse?».

In quest'ottica, quindi, si ritiene opportuno proporre un ragionamento sulla base di una sufficiente delimitazione del concetto di "responsabilità" per i diversi tipi di organizzazione e, soprattutto, di una appropriata valutazione del ruolo dei soggetti coinvolti e del loro peso (discrezionale) nella conduzione (si potrebbe dire *nella vita*) dell'organizzazione.

2.1. Responsabilità sociale degli enti in generale e in specifico

Il concetto di "responsabilità sociale" per molto tempo si è direttamente connesso con quello d'impresa commerciale, tanto è vero che essi appaiono insieme nella locuzione più in uso nel settore (e nel relativo acronimo): *Corporate Social Responsibility* (CSR), in italiano, Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI). È però necessaria, in proposito, qualche precisazione.

I processi e i fatti che hanno da tempo stabilito o evocato la responsabilità delle imprese e degli enti non sono da intendersi nel senso di una progressiva occupazione del campo dei beni sociali e di welfare da parte di imprese che seguono il modello dello shareholder value; lo storico fallimento dello “scopo di profitto” nel fornire questi beni non è venuto meno, semmai con la crescente diseguaglianza economica e sociale delle nostre società esso si è accresciuto. Piuttosto, la diffusione di modelli d’impresa socialmente responsabile – e più recentemente l’integrazione dei temi della sostenibilità nella gestione e nella relazione con gli stakeholder – intendono spingere la stessa impresa capitalistica a uscire dai limiti ristretti dello shareholder value, e quindi ad intendere la stessa impresa capitalistica come istituzione economica che ha tra le sue finalità la creazione di valore equamente distribuito tra i suoi stakeholder, adottando forme di rendicontazione non finanziaria che dimostrino gli effetti generati nei loro confronti.

Questa tendenza di una parte del mondo profit ad ampliare i propri criteri di gestione strategica, di governo e di rendicontazione, contribuisce a ridurre la distanza delle sue finalità rispetto a quelle delle organizzazioni non profit propriamente intese, e offre la possibilità della messa in comune di alcuni metodi e strumenti di governance e gestione.

D’altro canto, le nozioni di responsabilità sociale e di finalità e governance multi-stakeholder (beneficiari, operatori, donatori, ecc.), essenziali per il successo dell’impresa sociale, non sono automaticamente garantite dalla presenza del vincolo giuridico dell’assenza dello scopo di lucro.

In questo ambiente in cui i confini appaiono mobili, o almeno incerti, emerge una domanda che è opportuno porre nella prospettiva della rendicontazione sociale: *quale è il tratto comune, cioè quello generico, della rendicontazione sociale, valido per ogni forma di impresa, e quale è il tratto singolare, cioè quello specifico, della rendicontazione sociale, valido (solo) per il settore non profit?*

Se un tratto generico esiste – e il GBS ritiene esista – è perché risulta connaturato all’impresa in generale, quale istituzione volta a realizzare un equo bilanciamento ed equilibrio di contrattazione tra gli interessi di diversi stakeholder (Sacconi, 2007a). In effetti, l’impresa socialmente responsabile – in quanto orientata a creare conseguenze positive ed equamente distri-

buite tra diversi stakeholder – può apparire un “genere” non necessariamente legato ad una particolare forma giuridica¹.

È quindi necessario procedere con chiare distinzioni concettuali per evitare confusioni nocive: *prima di tutto* tra piano descrittivo (o *di fatto*) e il piano normativo (o *di valore*, nel senso della *business ethics*), *secondariamente* tra *genere* e *specie*.

¹ Deve qui essere segnalata con molta evidenza una limitazione circa l'estensione di questa analisi: qui ci limitiamo a considerare la responsabilità sociale di società per azioni, imprese familiari, cooperative di consumo, lavoro e cooperative sociali, associazioni, fondazioni, in generale organizzazioni disciplinate dal diritto privato, mettendo a confronto quelle appartenenti al cosiddetto Terzo Settore, incluse le imprese sociali, con le altre imprese. Ma è chiaro che molte organizzazioni appartenenti alla pubblica amministrazione siano nondimeno produttive di beni e servizi, in gran parte qualificabili come beni di welfare, pubblici o comuni, importanti per una platea molto estesa di stakeholder (si pensi agli ospedali appartenenti alla sanità pubblica, alle scuole di ogni ordine e grado e alle università pubbliche, che sono la maggioranza nei Paesi europei).

Per molte di queste organizzazioni si dovrebbe parlare di intersezione positiva con l'insieme delle organizzazioni socialmente responsabili, ma non in base alla mera classificazione nell'ambito degli enti di proprietà pubblica, bensì in base a considerazioni analoghe a quelle in seguito sviluppate per le imprese sociali. Per molti aspetti – la natura di *credence goods* e *le asimmetrie informative*, le esternalità coinvolte, l'ampiezza degli stakeholder cui sono rivolti i beni, le ragioni di equità nella distribuzione – sono le stesse considerazioni che portano a qualificare la responsabilità sociale delle imprese sociali e del settore non profit. E non si esaurirebbero nella mera proprietà pubblica, che non impedisce l'abuso dell'autorità amministrativa, ma richiederebbero comunque riferimento alla nozione di responsabilità sociale che promana dall'idea di accordo tra gli stakeholder rilevanti del tipo particolare di organizzazione; in un certo senso ciò è ovvio, perché se si adotta una prospettiva di etica pubblica basata sull'idea di *contratto sociale* è naturale che le organizzazioni pubbliche abbiano responsabilità verso i cittadini destinatari potenziali dei servizi e molteplici categorie di stakeholder ipoteticamente parte di quell'accordo fondamentale. È anche ovvio che tali aspetti nel settore pubblico vadano soggetti a molteplici discipline per legge (non tutte coerenti).

Tuttavia, noi qui ci limitiamo a trattare il concetto nell'ambito degli enti disciplinati dal diritto privato, proprio per mostrare come la nozione di responsabilità sociale basata sull'idea di contratto sociale qualifichi anche le diverse forme di impresa e organizzazione di natura privatistica, le quali secondo una visione miope si ritirerebbero al riparo dalle considerazioni di giustizia e di equità sociale che promanano dall'idea di contratto sociale – idea quest'ultima da alcuni considerata “pubblicistica” e non “privatistica”. Proprio su questa base, il GBS ritiene di doversi focalizzare sulle organizzazioni disciplinate dal diritto privato, nella prospettiva che il contratto sociale imponga vincoli di natura almeno etica (e, secondo gli ordinamenti, anche di natura giuridica) sulle stesse imprese e organizzazioni private (peraltro la partecipazione dei lavoratori al governo delle imprese è una norma costituzionale, anche se largamente inattuata, in Italia). Laddove l'analisi fosse poi svolta inglobando anche le organizzazioni della pubblica amministrazione, si dovrebbe parlare di “contaminazione” tra organizzazioni pubbliche e private, profit e non profit, o, meglio, secondo il punto di vista qui espresso, di diverse specificazioni delle responsabilità sociali organizzative che promanano da un'unica idea del contratto sociale tra molteplici stakeholder.

2.2. Fatti e valori

Quanto alla distinzione tra *fatti e valori*, il fatto che un'impresa capitalistica abbia vari stakeholder e che la sua attività abbia un impatto sociale assai rilevante non ne fa immediatamente un'impresa socialmente responsabile. Lo diventa solo se nella sua forma di governance e di gestione strategica *realizza intenzionalmente un bilanciamento equo tra i diversi interessi/diritti degli stakeholder*, che rifletta una qualche forma di contratto sociale o di possibile accordo reciprocamente vantaggioso ed accettabile imparzialmente tra di loro (Sacconi 2000, 2005).

Allo stato, nel contesto italiano la disciplina giuridica della società per azioni e, in generale, delle società di capitale non prevede profili rivolti a garantirne la responsabilità sociale, se si fa eccezione della disciplina residuale delle società benefit e delle conseguenze, sul piano nazionale, della disciplina europea che richiede alle società quotate l'adozione di rendicontazione non finanziaria, prevenendo l'attribuzione reputazionale anche per i soggetti non obbligati che la adottano su base volontaria². Per il momento la ricezione del principio normativo della responsabilità sociale è lasciata al sistema delle regole di soft law o autoregolazione (ed è legittimo discutere sulle conseguenze, a parere di molti deleterie, che la mancanza di una disciplina giuridica almeno di principio ha avuto sulla messa in atto della responsabilità sociale di impresa in Italia).

Allo stesso modo, l'essere impresa sociale in linea con una normativa di diritto positivo (fatto) *non implica l'essere un'impresa socialmente responsabile nel senso dell'equo bilanciamento tra i suoi stakeholder* (valore), che ne rifletta un patto costitutivo in vista della produzione di un bene di welfare o di un bene comune il cui interesse è generale e intergenerazionale. Naturalmente le norme giuridiche positive possono favorire (o contrastare) il raggiungimento di uno standard di responsabilità sociale: l'evoluzione della normativa sull'impresa sociale può certamente essere interpretata come tendente alla creazione nell'ambito del Terzo Settore di una forma d'impresa volta a soddisfare criteri di responsabilità sociale nella produzione di beni di welfare.

² All'art. 7 del D.lgs. n. 254/2016 si precisa: «I soggetti diversi da quelli ricompresi nell'ambito di applicazione di cui all'articolo 2 che, su base volontaria, redigono e pubblicano dichiarazioni individuali o consolidate non finanziarie e che si attengono a quanto disposto dal presente decreto legislativo, possono apporre su dette dichiarazioni la dicitura di conformità allo stesso».

Tuttavia, quando si osservano “aggiramenti” del vincolo alla non distribuzione degli utili negli enti non profit e nelle stesse imprese sociali, attraverso l’assegnazione di benefit personali esorbitanti, ciò che osserviamo sono atteggiamenti che, lungi dall’essere coerenti con la responsabilità sociale, piuttosto inclinano ad un orientamento speculativo volto all’arricchimento degli amministratori o di alcune categorie di lavoratori. Questi casi patologici, non ascrivibili all’insieme degli enti non profit o delle imprese sociali, nell’ambito del ragionamento proposto, tuttavia, costituiscono una contaminazione di tutt’altra natura rispetto a quella sopra considerata: più che identificare “segmenti” del mondo profit e di impresa sociale che ricadono all’interno del genere dell’impresa socialmente responsabile, essi rimarcano la tendenza opposta di certi “segmenti” del non profit a emulare lo scopo di orientamento al profitto puro e semplice delle imprese commerciali, violando, se non la lettera, certamente lo spirito delle norme distintive del Terzo Settore.

Questi *ibridi di fatto* non dicono nulla sulla responsabilità sociale delle imprese. Piuttosto, siccome le caratteristiche giuridiche dell’impresa non profit hanno – come vedremo – un significato nell’identificazione di una *specie* di impresa socialmente responsabile, fin tanto che gli “aggiramenti” non siano illegali, essi illustrano devianti esempi (*fatto*) di organizzazioni appartenenti al settore non profit *chiaramente non riconducibili* al genere della responsabilità sociale.

2.3. La natura istituzionale degli enti

Il mero avere impatti sociali non consente di identificare né tra le imprese commerciali, né tra gli enti non profit, quelli che soddisfano la definizione di organizzazione socialmente responsabile. Né è sufficiente la categorizzazione di diritto positivo tra enti commerciali aventi scopo di lucro, cooperative con scopo mutualistico ma con diritto all’appropriazione del ristorno, organizzazioni non profit, ETS o (al loro interno) imprese sociali, poiché ciascuna di queste tipologie può includere organizzazioni socialmente responsabili e non.

La responsabilità sociale può essere quindi identificata in un *genus* normativo che verosimilmente riguarda un sottoinsieme di ciascuna di queste categorie; e in effetti, non esiste in Italia una disciplina generale di

diritto positivo della responsabilità sociale di impresa (né obbligatoria né basata sulla possibilità di opt out/opt in).

Si dovrà così chiarire (per esemplificare solo i poli del discorso) la distinzione tra responsabilità sociale di:

- un'impresa la cui struttura formale è caratterizzata dalla proprietà di investitori di capitali, che, ai fini della responsabilità sociale, deve essere controbilanciata da doveri fiduciari estesi verso gli stakeholder, circostanza che presuppone forme di partecipazione, co-decisione e consultazione (differenziate) dei vari portatori di interessi (da cercare e sostituire);
- forme di impresa o organizzazioni che tecnicamente sono “senza interessi proprietari”, poiché nessuno ha diritto di prelievo dell'utile per scopi privati, e che devono perseguire una finalità sociale in senso universalistico, attraverso l'equo bilanciamento degli interessi dei vari soggetti che contribuiscono al suo perseguimento, avendo però come finalità principale la soddisfazione di un interesse generale o di un bisogno prioritario rispetto agli interessi di coloro che cooperano alla sua soddisfazione.

Per ribadire e ancor più precisare i concetti appena espressi, tali fenomeni possono essere osservati in una prospettiva più propriamente economica o di efficienza, seguendo l'analisi delle diverse forme di proprietà dell'impresa di Hansmann (*La proprietà dell'impresa*, Bologna, il Mulino, 2005), focalizzata sulle ragioni che spiegano le diverse forme giuridiche d'impresa proprio in base al livello di efficienza connaturato a ciascuna di esse, considerando scopi, natura dei partecipanti e condizioni di relazione col mercato. Le diverse forme di allocazione della proprietà – alias il diritto alla presa delle decisioni residuali e di prelievo dell'utile – tra gli stakeholder interessati comportano che il medesimo ideale di responsabilità sociale sia poi declinato in modo differenziato:

- ente commerciale for profit: si legittima in questo caso l'assegnazione del diritto di prendere decisioni residuali e di prelevare l'avanzo di gestione alla categoria degli investitori di capitale, data la maggior importanza dell'investimento finanziario, del rischio della sua espropriazione opportunistica; il controllo da parte degli azionisti comporta la maggior efficienza, dunque anche la massima salvaguardia dell'ente;

- cooperative di lavoro e consumo: si giustifica in questo caso l’allocazione del diritto residuale di controllo e prelievo degli utili (ristorni) alla categoria dei soci lavoratori o dei soci consumatori, dato che i conferimenti da valorizzare non hanno natura finanziaria e lo scopo si identifica nel contrasto dell’abuso di autorità (oltre che del potere monopsonistico/monopolistico) dell’impresa capitalistica nel mercato del lavoro oppure nella distribuzione di beni; ne sono chiari esempi la cooperazione di lavoro nei servizi ad alta intensità di lavoro, le esperienze di works-by-out nell’industria, oppure anche la cooperazione di consumo o dei produttori nella grande distribuzione;
- organizzazioni non profit e ETS (inclusa la sua organizzazione a fini produttivi in forma di impresa sociale – spesso una cooperativa sociale): in questo caso, l’interesse dell’utente per i servizi di welfare e i beni comuni (sanità, assistenza, istruzione, ricerca scientifica, protezione e riproduzione del patrimonio ambientale e culturale, gestione di risorse naturali e infrastrutture di interesse comune, ecc.) è così diffuso e generalizzato (talvolta intergenerazionale) da rendere difficile la sua organizzazione in forma di controllo diretto da parte del consumatore; al contempo, l’incompletezza del contratto e l’asimmetria informativa tra utenti e fornitori di servizi è così marcata che per questi ultimi, qualora fosse legittimo il perseguimento del lucro, sarebbe troppo facile estrarre un sovrapprofitto a scapito della qualità dei servizi, appropriandosi dei margini creati dalla differenza di costo tra qualità dichiarata e qualità effettiva; si richiede quindi la presenza di un fiduciario degli utenti beneficiari, che garantisca il perseguimento dei loro interessi, circostanza che impone l’assenza dello scopo di lucro e il vincolo della non distribuzione degli utili.

Ciò che salta all’occhio nella distinzione tra le specie, identificate in funzione (soltanto) del livello di efficienza nell’allocazione dei diritti di proprietà, è la presenza o l’assenza della legittimazione dell’interesse dell’investitore di capitale a perseguire, mediante l’attività dell’impresa, uno scopo di lucro grazie all’esercizio del diritto di proprietà.

Conviene ora scendere più in dettaglio, osservando come possa diversamente intendersi la “responsabilità sociale” nell’impresa ordinaria (ente commerciale) e nell’organizzazione non profit.

2.4. La responsabilità sociale nell'ente commerciale

Nell'ente commerciale la responsabilità sociale consegue dalla necessità di proteggere gli stakeholder non finanziari e non controllanti l'impresa, i cui investimenti specifici sarebbero gravemente a rischio sotto un regime di controllo assoluto e di integrale prelievo del profitto da parte dei detentori dell'investimento finanziario.

Il fondamentale contratto sociale costitutivo dell'impresa tra stakeholder – che fonda in generale l'idea di responsabilità sociale – è infatti compatibile con la forma di proprietà capitalistica fin tanto che essa permetta una distribuzione equa del valore creato tra gli stakeholder e la minimizzazione degli effetti esterni, e conseguentemente preveda doveri fiduciari estesi nonché diritti di informazione e di partecipazione degli stakeholder non controllanti che consentano ai medesimi di verificare la soddisfazione di detti doveri fiduciari (Sacconi, 2007a, 2007b).

Nel caso in cui ragioni di efficienza (come quelle accennate prima e ben formulate da Hansmann) suggeriscano che la proprietà dell'impresa commerciale sia allocata ad altri stakeholder (ad esempio, nelle varie tipologie di cooperativa), la responsabilità sociale nasce dalla necessità di limitare l'abuso nei confronti di stakeholder non controllati (ad esempio, nella cooperativa di consumo, il pregiudizio per gli interessi dei lavoratori, dei soci sovventori o dei creditori, delle comunità locali in cui la cooperativa opera, ecc.).

La responsabilità sociale nelle cooperative è perciò giustificata dal medesimo principio secondo cui l'accordo fondamentale tra molteplici stakeholder richiede la compatibilità tra l'allocazione della proprietà e del controllo e la partecipazione equa di vari stakeholder al valore creato. Di conseguenza, essa vincola il controllo da parte dei soci della cooperativa alla soddisfazione di altri interessi idealmente rappresentati nell'accordo fondamentale e quindi impone agli amministratori doveri fiduciari estesi e forme di consultazione, sorveglianza e partecipazione, per garantire che tali doveri fiduciari siano adempiuti.

Lo schema concettuale (etico) ruota quindi sempre intorno al contratto sociale tra i diversi stakeholder, che costituisce la spiegazione potenziale e la giustificazione costitutiva dell'impresa.

Il contratto sociale implica un'equa partecipazione al valore creato (misurato secondo metriche di benessere che eccedono, meglio, che tra-

scendono il valore monetario) e riflette i bisogni e i contributi di ciascuno dei soggetti che ne sono vincolati. Non è specifico di alcuna tipologia giuridica di impresa, bensì è alla base di ciascuna di esse e viene specializzato entro ogni forma giuridica di proprietà e di controllo da una particolare “specificazione” dei doveri fiduciari estesi, che rendono la tutela degli interessi di chi esercita il controllo compatibile con l’equo trattamento degli stakeholder non controllanti.

In tutti i casi, la responsabilità sociale rappresenta un vincolo all’abuso della proprietà e del controllo da parte della categoria di stakeholder cui tali diritti sono allocati per ragioni di efficienza.

In conclusione, con riguardo alle imprese commerciali:

- *generico* – nella responsabilità sociale di ogni impresa commerciale – è l’approccio multi-stakeholder alla funzione obiettivo, alla governance e alla gestione strategica, basato sull’idea del contratto sociale equo tra gli stakeholder;
- *specifica* – presupponendo un modello di governo che protegga l’interesse e il punto di vista dello stakeholder controllante – è la declinazione dei doveri fiduciari estesi e delle forme d’informazione, consultazione, sorveglianza e partecipazione che permettono agli stakeholder non controllanti di verificare l’adempimento dei principi di equa cooperazione impliciti nel contratto sociale di base.

2.5. La responsabilità sociale nelle organizzazioni non profit e nell’impresa sociale

Nel mondo non profit, specialmente quello organizzato produttivamente (cioè l’impresa sociale), a differenza degli enti commerciali, la responsabilità sociale è sì costituita da un bilanciamento equo tra vari stakeholder, ma vi è una *differenza specifica* legata alla natura dei beni prodotti e alla struttura dell’informazione associata a tali beni.

Tali beni, infatti, non possono normalmente esser offerti attraverso scambi di mercato, in cui le parti dello scambio ricercano il loro guadagno monetario privato. L’impresa è dunque in senso stretto “senza proprietari” (ove – si ricordi – la proprietà è data dalla compresenza del diritto alla presa delle decisioni residuali e al prelievo dell’utile) e le sue forme di finanziamento sono specifiche, quali le donazioni grant making, la rac-

colta fondi, il finanziamento pubblico, il credito e la finanza non speculativa.

La distinzione specifica deriva perciò dalla natura dei beni di welfare, che sono in larga misura beni comuni, con forti effetti esterni, e che, in un'ottica di giustizia sociale, sono caratterizzabili come *beni sociali primari* (Rawls) (cioè mezzi fondamentali per sviluppare qualsiasi piano di vita) o come base di *funzionamenti fondamentali* (Sen). I processi e le relazioni che ruotano intorno a tali beni, inoltre, sono caratterizzati da una forte asimmetria informativa a danno dei beneficiari e dalla difficoltà di perfezionarsi in contratti completi. La compresenza di queste caratteristiche spiega i tratti specifici della responsabilità sociale delle organizzazioni non profit e delle imprese sociali.

Si consideri ora l'implicazione che, muovendo dalla struttura informativa associata ai beni, giunge alla qualificazione non profit dell'organizzazione o impresa. Come già accennato, un tipico mercato dei beni di welfare (servizi sanitari, formazione ai vari livelli, assistenza ai bambini e agli anziani, salvaguardia e riproduzione del patrimonio ambientale, artistico e culturale, ecc.) non funzionerebbe a causa delle asimmetrie informative e dell'impossibilità di regolare con contratti completi le prestazioni, poiché molteplici contingenze imprevedute possono cambiarne i termini (si pensi all'adattamento del trattamento sanitario man mano che si scopre lo stato di salute del malato) e indurre rinegoziazioni opportunistiche.

L'investitore, che avesse la proprietà dell'impresa, trarrebbe extraprofiti dalla semplice possibilità di offrire servizi di bassa qualità o rinegoziare continuamente le prestazioni. Ciò farebbe accumulare un utile di cui i proprietari potrebbero "legittimamente" appropriarsi. Questa è tra le principali ragioni per le quali è richiesto il vincolo non profit, che semplicemente impedisce di appropriarsi del margine che potrebbe risultare da queste azioni opportunistiche. Tuttavia, l'asimmetria informativa, assieme alla natura dell'offerta di beni (pubblici o comuni), esige una delega fiduciaria a una struttura di governo, alla quale è associato di necessità un ambito di discrezionalità.

Cosa ne impedisce l'abuso? Questo è di fatto ancora possibile, pur nei limiti del vincolo alla non distribuzione degli utili, e la casistica è varia, pur nei limiti del presupposto della liceità dei comportamenti. Infatti, esiste la possibilità di aggirare il vincolo della non distribuzione degli utili assegnando bonus e utilizzando l'ente non profit come fonte di arricchimento.

mento privato degli amministratori, dei manager o di alcune categorie privilegiate di lavoratori. È possibile sfruttare appalti pubblici per servizi di accoglienza (per esempio agli immigrati) la cui qualità è così bassa da permettere un utile distribuito tra gli operatori in forma di bonus. Un ente (ad esempio una fondazione) potrebbe perseguire il self-interest del fondatore o focalizzarsi su servizi riservati a cerchie ristrette di amici o a categorie privilegiate.

Il freno agli abusi non può realizzarsi esclusivamente nel mero vincolo formale alla non distribuzione degli utili. La mitigazione di tale rischio va piuttosto ricercata attraverso la specificazione della *responsabilità sociale delle organizzazioni non profit* intesa come equo bilanciamento tra gli interessi degli stakeholder, sulla base di un principio di giustizia sociale, che, nel caso peculiare dell'impresa sociale poi (considerato l'ibridismo della sua natura), è insieme più generale, più complesso e anche più impegnativo, rispetto a quanto debba concretizzarsi nel contesto degli enti commerciali e anche di altre tipologie di organizzazioni non profit.

L'equità richiede anche in questo caso di bilanciare diverse aspettative legittime, quali quelle dei beneficiari con quelle dei donatori, dei lavoratori, dei fornitori e degli stessi finanziatori privati cui è dovuta una remunerazione equa del credito.

E interviene qui la seconda fonte di specificità. Come osservato, i beni di welfare sono in larga misura *beni sociali primari* o prestazioni necessarie a sostenere i *funzionamenti* fondamentali delle persone. Essi hanno, per così dire, rilevanza *costituzionale* (salute, istruzione, ricerca di base, cultura, prevenzione della povertà e inclusione sociale, mantenimento e riproduzione delle risorse naturali, del patrimonio ambientale artistico e culturale, ecc.), in quanto primari elementi contemplati nel contratto sociale generale che sostiene e giustifica le istituzioni fondamentali della società, e richiedono, quindi, la soddisfazione di un criterio di priorità: prima di tutto la produzione e distribuzione dei beni, equa rispetto ai bisogni, poi l'equo bilanciamento tra gli interessi degli stakeholder che contribuiscono alla produzione dei beni e dei servizi, garantendo loro benefici proporzionali al contributo fornito per la loro produzione ed erogazione.

In conclusione, con riguardo alle organizzazioni non profit:

- *generico* è il perseguimento di una funzione obiettivo in cui si bilanciano diverse pretese di diversi stakeholder (alcune motivate dal bisogno, altre motivate dal contributo), e la necessità di forme di

governance in cui ciascun stakeholder deve essere dotato di “voce” (anche attraverso patti fiduciari);

- *specificità* è la *gerarchia* tra le pretese degli stakeholder stabilita in base a un criterio di *priorità*: in primo luogo occorre garantire la soddisfazione del bisogno e la distribuzione equa del bene sociale primario (ad esempio, salute, istruzione, reddito minimo) o il funzionamento fondamentale tra i beneficiari in base a un criterio che consideri universalisticamente coloro che ne hanno diritto, cioè l’idea di un accordo generale e imparziale; in secondo luogo occorre poi remunerare il contributo di chi partecipa alla produzione del bene o all’erogazione del servizio in modo equo, cioè proporzionale al contributo fornito alla cooperazione.

Per capire come il primo contratto sociale (riferito alla soddisfazione dei bisogni o dei funzionamenti fondamentali) vincoli o stabilisca il perimetro entro il quale possono essere soddisfatte le pretese configuratesi nell’ambito del secondo contratto sociale (riferito alla remunerazione del contributo fornito alla produzione dei beni e alla erogazione dei servizi primari), è possibile proporre un esempio contrario, legato all’esperienza dei giorni bui della emergenza Covid-19 in Lombardia.

Da autorevoli esponenti del settore della ricerca scientifica e operatori del sistema sanitario, è stato osservato che tra le cause della vasta e repentina diffusione del virus in quella Regione, e anche della trasformazione di alcune strutture ospedaliere e di ricovero in focolai della pandemia, sia da annoverare un modello di sanità sviluppato, da diversi lustri, nell’ottica prioritaria della ospedalizzazione dei pazienti in strutture poli-specialistiche di eccellenza, piuttosto che nella prospettiva della prevenzione e cura diffusa a livello territoriale, attenta alla medicina generale, potenzialmente più idoneo ad assistere le persone risultate, nell’emergenza pandemica, via via infette in un diffuso isolamento domiciliare.

Ebbene, ammessa la sua verosimiglianza, questa ricostruzione rappresenterebbe un perfetto esempio da cui indurre i potenziali drammatici effetti scaturenti dall’inversione della sequenza dell’adempimento delle due diverse tipologie di contratto sociale (entrambe inerenti al concetto di responsabilità sociale ed entrambi rilevanti per la sua identificazione e declinazione nel sistema socioeconomico attuale).

2.6. Tirando le fila

Le distinzioni descritte nei due precedenti paragrafi non hanno pretesa d'essere perfette. Tuttavia, esse spiegano, nella sostanza, la *ratio* di diversità dovute alle forme giuridiche alternative, anche in presenza di una comune vocazione alla responsabilità sociale.

Nel caso degli enti for profit, pensiamo a un gruppo di stakeholder che perseguono il proprio beneficio personale (non necessariamente monetario) basato sulla remunerazione dei loro investimenti specifici; a tale scopo, raggiungono un accordo di reciproco vantaggio, che può prevedere una distribuzione equa mutuamente accettabile del *surplus*; tale accordo, poi, richiede forme condivise di governance che possono essere variamente graduate, senza escludere che il detentore del capitale possa perseguire il proprio scopo egoistico subordinato al vincolo dell'imparziale perseguimento (identificato per via di accordo) degli scopi personali e ideali dei vari stakeholder.

Nel caso delle organizzazioni non profit e dell'impresa sociale, l'accordo sull'equità di trattamento degli stakeholder non li pone tutti sullo stesso piano: prima viene l'interesse dello stakeholder beneficiario e l'equo trattamento di ogni beneficiario potenziale in base ai bisogni relativi, e solo dopo vengono gli interessi degli stakeholder che entrano nella contrattazione per l'equa remunerazione in base al contributo fornito e al valore creato nella produzione di beni, servizi e funzionamenti fondamentali. In questo contesto, tuttavia, si noti, è da escludersi che possa rientrare il perseguimento dello scopo prettamente speculativo di un investitore di capitale finanziario, in quanto prestazioni commerciali "speculative" possono essere offerte dall'ente non profit solo in quanto annesse a prestazioni prive della condizione di un possibile ritorno monetario, prestazioni che richiedono quindi motivazioni intrinseche da parte dei lavoratori, ma anche dei finanziatori e dei donatori.

Il ragionamento proposto vuole contribuire a chiarire ciò che accomuna e ciò che distingue la responsabilità sociale delle diverse forme d'impresa. La mancata adozione dei fondamenti concettuali descritti ai fini della distinzione tra elemento normativo e descrittivo, (generico e specifico) rischia infatti di produrre argomentazioni fallaci, i cui esiti paradossali possono essere facilmente esemplificati. Ad esempio, si consideri il seguente sillogismo:

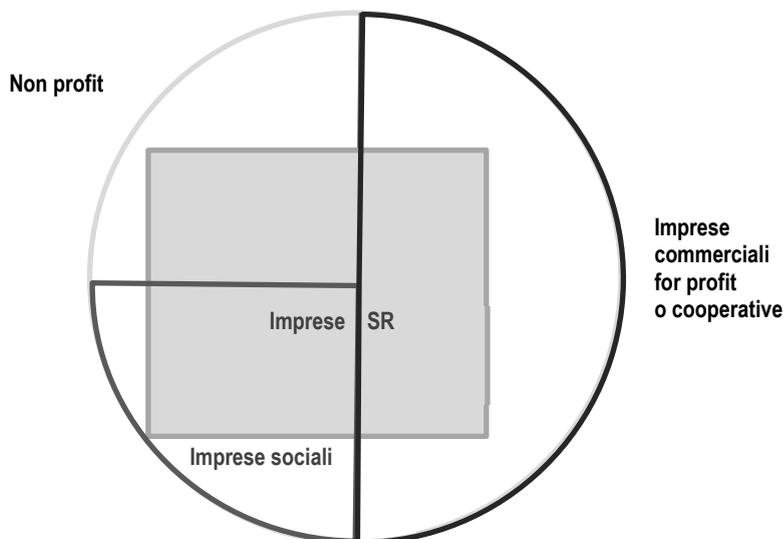
- «Ogni impresa che abbia un impatto sociale è un'impresa socialmente responsabile» (scambio tra fatti e valori),
- inoltre, «ogni impresa socialmente responsabile è un'impresa sociale» (scambio del genere con la specie),
- quindi «ogni impresa che abbia un impatto sociale è un'impresa sociale».

Ciò porterebbe a considerare qualsiasi impresa commerciale come legittimata a intervenire nella produzione di beni di welfare come la sanità o l'istruzione di base, verosimilmente violando il principio di universalità dei diritti, la clausola di non escludibilità, il pluralismo delle opinioni, ecc. Alternativamente ciò potrebbe offrire giustificazione per l'intervento di forme di finanza speculativa nel finanziamento di beni e servizi di welfare con l'obiettivo della remunerazione di mercato degli investimenti finanziari (ad esempio nella forma di social impact bonds), avvalendosi di imprese sociali poste sotto contratto o entrando nella loro governance mediante partecipazioni al capitale sociale (il che naturalmente implicherebbe la sostituzione della forma giuridica dell'impresa sociale, di norma una cooperativa, con quella di un'impresa di capitale investibile).

È facile immaginare che l'introduzione dello scopo di profitto implicherebbe l'adozione di metriche relative alla valutazione dell'impatto sociale funzionali alla remunerazione del capitale più che all'efficacia sostanziale degli interventi; e al contempo, ciò avrebbe effetti di crowding out sulle motivazioni degli operatori delle organizzazioni non profit o imprese sociali – proprio quelle motivazioni che ne rendono possibile il successo – e, conseguentemente, indurrebbe una caduta della capacità di raggiungere le loro finalità sociali (un effetto paradossale rispetto alle stesse intenzioni dei proponenti tali progetti). Ecco dunque come la conseguenza di simili sillogismi sarebbe la caduta, anziché lo sviluppo, della responsabilità sociale di queste imprese/organizzazioni.

In conclusione, per riassumere, la Figura 1 riporta la rappresentazione insiemistica del *genere* “imprese socialmente responsabili” e delle sue varie specie, intese come *intersezioni* non vuote tra i *sottoinsiemi* dell'insieme delle organizzazioni private, identificati secondo le caratteristiche giuridiche (imprese commerciali e organizzazioni non profit, tra cui le imprese sociali) e l'*insieme rappresentativo del genere*.

Fig. 1 – Le imprese socialmente responsabili



Perciò abbiamo imprese commerciali socialmente *responsabili* e imprese commerciali *socialmente irresponsabili*, così come imprese sociali (e più in genere organizzazioni non profit) socialmente *responsabili* e imprese sociali (organizzazioni non profit) socialmente *irresponsabili*. L'insieme rappresentativo del genere «ente socialmente responsabile» risulta dall'intersezione con i sottoinsiemi delle forme giuridiche per la parte dei loro elementi che condividono certe caratteristiche "generiche" assieme alle loro caratteristiche specifiche. Le caratteristiche inerenti a tali intersezioni sono costituite dai fondamenti concettuali (variamente combinati) illustrati nell'analisi dei paragrafi precedenti.

Alla luce di queste considerazioni, l'obiettivo della seconda parte di questo documento è, quindi, quello di individuare e soffermarsi su alcuni elementi specifici della rendicontazione delle organizzazioni non profit, approfondendo le indicazioni della Riforma e rileggendole, in alcuni casi, anche alla luce delle prassi di rendicontazione sociale comuni alle *organizzazioni socialmente responsabili*, profit o non profit che siano.

PARTE SECONDA

NODI TEMATICI E INDIRIZZI OPERATIVI PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE DEL TERZO SETTORE

Nella prima parte del documento ci si è soffermati sugli aspetti estremi, sui confini del campo in cui trattare il nostro argomento: i decreti della riforma del Terzo Settore da un lato e la concezione generale della responsabilità degli enti dall'altro. Il primo estremo (la riforma) pone una serie di stimoli interpretativi e di riflessioni plausibili sulla natura degli enti del non profit e sulle intenzioni del legislatore al riguardo; il secondo estremo (la responsabilità sociale delle organizzazioni) rimanda ad alcune esigenze di chiarezza concettuale, che possono costituire le basi logiche per proporre indirizzi operativi riguardanti la rendicontazione.

Di seguito saranno toccati alcuni punti riguardanti la prospettiva della rendicontazione sociale nel non profit, da considerarsi non già come un nuovo modello compiuto di reporting, ma come percorsi di miglioramento che tengono conto:

- delle pratiche precedenti e delle elaborazioni al riguardo, a partire dal documento di ricerca n.10 del GBS sulla rendicontazione sociale nel non profit;
- degli indirizzi della riforma e degli elementi concettuali che i decreti hanno introdotto nel contesto normativo;
- di alcune criticità normative precedentemente esposte;
- dell'evoluzione generale che il non profit ha vissuto in questi ultimi anni, anche in relazione alle profonde modifiche economiche e sociali del contesto nazionale.

In questo senso, i temi che seguono pongono l'accento su particolari ambiti cui rivolgere notevole attenzione, rispetto ai quali formulare in conseguenza delle raccomandazioni per supportare le organizzazioni non profit nell'attuazione della Riforma e nella realizzazione di proficui percorsi di rendicontazione sociale.

Nello specifico, i ragionamenti riguarderanno i seguenti argomenti:

- il concetto di stakeholder dell'ente non profit;
- la rilevanza della governance nella rendicontazione sociale delle organizzazioni non profit;
- il rilievo degli aspetti economici nella rendicontazione del non profit e l'esigenza di riequilibrare le sezioni del bilancio sociale;
- i rischi e la loro trattazione nei rapporti sociali del non profit;
- le modalità tecniche e gli strumenti per la rendicontazione sociale.

Obiettivo del ragionamento è quindi pervenire ad alcune proposte di integrazione o revisione dei criteri secondo i quali sono oggi redatti i rap-

porti sociali nel non profit, alla luce dei principi ispiratori della riforma, ma anche nella consapevolezza della necessità di emendarne alcune parti o chiarirne alcune aspetti.

1. IL RUOLO DEGLI STAKEHOLDER NEL PROCESSO DI REPORTING

Fin dal principio, le Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS, al § 1 (Introduzione e riferimenti normativi), precisano che il bilancio sociale «*dev'essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell'ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori*».

Le Linee guida definiscono quindi gli stakeholder come i *destinatari* del bilancio sociale e individuano, a titolo esemplificativo, alcune particolari categorie di stakeholder, postulando indirettamente la duplice valenza del bilancio sociale:

- **strategico-gestionale**: considerato come strumento che favorisce lo sviluppo interno di processi di rendicontazione, di valutazione e di controllo dei risultati idonei a contribuire a una gestione più efficace e coerente della missione (in questo senso tra i destinatari del bilancio sociale vanno inclusi gli amministratori, i decisori interni - che definiscono e attuano le strategie dell'ente -, gli associati - che approvano il bilancio e sono chiamati a condividere le strategie di lungo periodo -, le istituzioni politiche e le autorità amministrative del contesto territoriale di riferimento e i potenziali donatori);
- **comunicativa-partecipativa**: considerato come strumento che fornisce informazioni utili per conoscere l'identità dell'organizzazione, il sistema di valori e la loro declinazione nelle strategie e nella gestione, gli effetti dell'azione e il valore generato, avviando un processo interattivo di comunicazione sociale e favorendo processi partecipativi

all'interno e all'esterno dell'organizzazione (in questo senso tra i destinatari del bilancio sociale andrebbero ricompresi certamente i terzi direttamente coinvolti dalle attività poste in essere dall'ente, ma anche i terzi non direttamente coinvolti e tuttavia potenzialmente interessati alle/dalle sue attività).

UTILITÀ DEL BILANCIO SOCIALE PER I DIVERSI STAKEHOLDER

Decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 4 luglio 2019

Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore

§ 4, I destinatari del bilancio sociale

Le informazioni sui risultati sociali, ambientali o economici finanziari rivestono, per i differenti interlocutori dell'ente, importanza diversa in relazione ai contributi apportati e alle attese che ne derivano.

A mero titolo esemplificativo, la lettura del bilancio sociale consente:

- agli associati di comprendere se le strategie sono state formulate correttamente, di adattarle ad un cambio del contesto esterno, di verificare l'operato degli amministratori;
- agli amministratori di correggere / riprogrammare le attività a breve/medio termine, di «rispondere» a chi ha loro conferito l'incarico evidenziando i risultati positivi conseguiti, di confrontare i risultati nel tempo (relativamente ai risultati precedenti) e nello spazio (con le attività di enti analoghi), di verificare l'efficacia delle azioni intraprese in relazione ai destinatari di riferimento;
- alle istituzioni di acquisire informazioni sulla platea degli enti in vista di eventuali finanziamenti, convenzioni, collaborazioni e di verificarne le modalità di impiego dei fondi pubblici;
- ai potenziali donatori di individuare in maniera attendibile e trasparente un ente meritevole cui devolvere risorse a determinati fini e verificare ex post in che modo le risorse donate sono state utilizzate e con quale grado di efficienza e coerenza nei confronti delle finalità istituzionali.

In coerenza con questo approccio, le Linee guida suggeriscono di considerare l'opportunità di coinvolgere i diversi attori e interlocutori nel processo di rendicontazione *fin dalle sue fasi iniziali*.

Appare evidente l'importanza logica, strategica e strumentale di un processo di mappatura degli stakeholder, in modo da delineare un perimetro di rendicontazione congruo rispetto alle finalità istituzionali dell'ente che permetta altresì, a sua volta, di predisporre il bilancio nel rispetto dei principi di *rilevanza e completezza* della disclosure.

La vera questione è però capire in che modo coinvolgere gli stakeholder nel processo di rendicontazione sociale, la qual cosa porta immediatamente a interrogarsi sul ruolo, o addirittura sulla identità degli stakeholder nel mondo del non profit.

Gli stakeholder sono tutti coloro che “scommettono” sull'organizzazione e sulla sua capacità di rispondere alle loro istanze legittime¹. In

¹ Il termine *stakeholder* indica tutti i soggetti che hanno una posta in gioco, un interesse (*stake*), anche di natura non economica rispetto all'agire di un'impresa. Ritenendosi poco utile

quest'accezione, gli stakeholder non sono soltanto portatori di interessi, ma anche titolari di diritti e di bisogni.

Nell'ispirazione della legge, il processo di rendicontazione dà voce agli stakeholder e attiva una relazione di maggior pregnanza, anche se naturalmente non può essere l'unica occasione di ascolto e di dialogo. Nel § 2 (Finalità) si precisa, ad esempio, che il bilancio sociale è utile per «fornire informazioni sul bilanciamento² tra le aspettative degli *stakeholders* e indicare gli impegni assunti nei loro confronti» e rendere conto del loro grado di adempimento, sottintendendo un loro coinvolgimento – o almeno la considerazione delle loro aspettative – già in fase programmatica. Del resto, come più volte sottolineato, il protagonismo degli stakeholder dovrebbe essere un elemento costitutivo delle organizzazioni non profit, assai di più di quanto avviene negli altri tipi di impresa o istituzione.

Si noti anche che le Linee guida identificano tra le categorie di stakeholder anche le istituzioni (autorità amministrative e decisori politici) come rappresentative dell'interesse generale, offrendo lo spunto per una riflessione sul ruolo del Pubblico e la sua relazione con la collettività, interlocutore che non può non essere presente nella mappatura degli stakeholder, ma di cui spesso non sono chiare le modalità e il grado effettivo di coinvolgimento.

A tale riguardo, può essere utile richiamare il Documento di ricerca n. 10 del GBS, che introduce una classificazione delle organizzazioni non profit basata su una ripartizione tra le “categorie di beni”, una metodo-

appesantire eccessivamente il discorso in questa sede, avendo il legislatore effettuato la propria scelta con una delimitazione abbastanza puntuale del concetto sottostante, si tenga tuttavia presente che la definizione del termine *stakeholder*, dall'accezione dello Stanford Research Institute del 1963, che muove dalle riflessioni di E. M. Dodd (1931, 1932) quale soggetto «senza il cui supporto l'impresa non è in grado di sopravvivere», è stata oggetto di approfondimento e studio da parte di una molteplicità di economisti e sociologi – tra cui E. Freeman negli anni Ottanta – che, rimarcando via via elementi peculiari e/o qualità intrinseche nel rapporto con l'organizzazione di riferimento (tra i quali la natura degli interessi perseguiti, la capacità di influenzare i processi decisionali, la possibilità di applicazione del rapporto di agenzia, la legittimità storica e sociale dei bisogni, la presenza o l'assenza di requisiti e caratteristiche qualitative connesse alla relazione con l'ente, ecc.), sono giunti a una straordinaria varietà di soluzioni definitorie.

² La sottolineatura del legislatore richiama l'attenzione sul fatto che l'interesse di uno stakeholder possa non coincidere con quello di un altro stakeholder e anzi, talvolta, tali interessi possano risultare addirittura in contrapposizione; sta a chi ha la responsabilità della guida dell'organizzazione trovare il modo di comporli.

logia interessante sia per indirizzare la forma e i contenuti del bilancio sociale di un ETS, sia per avviare la messa a fuoco degli stakeholder.

Un ETS produce (può produrre) diversi tipi di utilità, che devono essere però sempre di tipo generale, rivolte alla collettività. La norma stabilisce che un ETS «esercita in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»³. Ad esempio, un ETS può produrre beni pubblici, può gestire o amministrare beni comuni o anche produrre beni o servizi per i propri associati, ovviamente senza scopo di lucro soggettivo e tenendo conto dell'interesse generale. Non può produrre invece prioritariamente beni privati, cioè beni ove vi sia contemporaneamente rivalità ed esclusione⁴, anche se il CTS regola i casi in cui un ETS può realizzare, in via non principale, anche questo tipo di utilità⁵.

Ora, considerando il contesto di riferimento (Terzo Settore) e la natura dei beni principalmente connessi alle organizzazioni oggetto della presente analisi, tra le varie tipologie di stakeholder la collettività assume evidentemente un rilievo preminente. In questo senso, si prenda ad esempio una associazione di volontariato che curi la pulizia di una spiaggia o di un sito archeologico. In questo caso i beneficiari (soggetti su cui ricadono gli effetti dell'attività) sono innanzitutto la collettività e in subordine alcune categorie più specifiche di stakeholder, tra i quali gli stessi volontari. Con l'obiettivo di mettere l'ETS nelle condizioni di ordinare e amministrare al meglio le proprie relazioni – oltre ai propri comportamenti – si può adottare la mappa degli stakeholder, uno strumento concettuale assai semplice e ampiamente utilizzato per la rendicontazione, soprattutto in ambiente for profit. Considerando unicamente due cate-

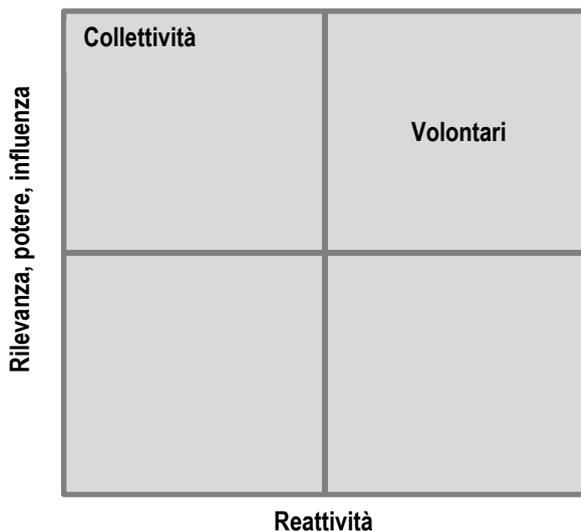
³ In particolare, l'art. 4 del CTS dispone: «Sono enti del Terzo Settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo Settore».

⁴ Cfr. S. Ottone e L. Sacconi, *Beni comuni, economia comportamentale ed istituzioni*, in L. Sacconi e S. Ottone (a cura di), *Beni comuni e cooperazione*, Bologna, il Mulino, pp. 145 e seg.

⁵ Nel caso in cui un ETS svolga attività commerciali, la rendicontazione di questo specifico comparto ricadrà nelle modalità di rendicontazione delle attività for profit.

gorie di stakeholder, come si vede nel disegno, la mappa incrocia il loro *potere* (*influenza* o *rilevanza* nei confronti dell'ente) e la loro *reattività*, cioè la velocità con la quale lo stakeholder modifica il suo comportamento-atteggiamiento nei confronti dell'ETS in ragione di determinati avvenimenti positivi o negativi.

Fig. 2 – Mappa stakeholder potere/reattività



In questo caso, lo stakeholder principale è fuor di dubbio la collettività, il vero e primo beneficiario delle attività dell'associazione, essendo il bene tutelato un bene pubblico. Peraltro, la reattività della collettività nelle relazioni con l'ETS è molto bassa, dato che essa dipende da molteplici circostanze, tra le quali – tanto per dare un'idea – le due seguenti:

- “collettività” è un concetto sociologico e politico, in sostanza è una definizione a cui non corrisponde una specifica cognizione e una specifica volontà umana; se si sostituisse “collettività” con “opinione pubblica” le cose apparirebbero già più chiare, soprattutto per il fatto che “opinione pubblica” indica un atteggiamento generico, disimpegnato, approssimato, tendenzialmente passivo, e molto lontano da quella quasi-soggettività ascritta al termine *stakeholder*;
- le modificazioni di una pubblica opinione sono solitamente poco determinabili, dipendono da molte variabili e, soprattutto, sono

influenzabili da fattori che non hanno un diretto rapporto con l'oggetto sul quale si concentra l'attenzione: il fatto che la collettività sia più o meno sensibile all'attività dell'associazione che preserva i beni archeologici è il risultato di fattori sui quali quella stessa associazione ha poche possibilità d'influire: condizione dell'economia, stato della cultura, prossimità o lontananza fisica dall'oggetto tutelato, ecc.

Si tratta di considerazioni alquanto evidenti che accomunano tutti i beni pubblici: il grado di sensibilità delle singole persone nei loro confronti dipende da coinvolgimenti e investimenti individuali, dal livello di consapevolezza e dal sistema di interessi e valori.

Se si continua a indicare come stakeholder la "collettività" ci si può trovare nella condizione indicata nell'immagine, in cui la si debba collocare ai massimi livelli di rilevanza, ma ai minimi livelli di reattività, con la conseguenza che a categorie di stakeholder meno rilevanti ma maggiormente reattive – i volontari nel caso di specie – vadano anche attribuite maggiori, effettive possibilità di influenzare i processi decisionali dell'ente.

Si tratta di una condizione piuttosto ricorrente quando si tratta di ETS: è la vicinanza e l'investimento specifico dello stakeholder che contribuisce a determinare la sua rilevanza, ma ciò può contrastare con la missione dell'ente. In tali contesti, *l'approfondimento sulla natura e sulla capacità di "voice" dello stakeholder deve essere adeguatamente valorizzato nel processo di rendicontazione.*

Come fare, quindi, a dare voce e coinvolgere effettivamente nel processo di rendicontazione uno stakeholder così complesso e "sfuggente" come la collettività?

Una soluzione efficace può essere quella di coinvolgere uno stakeholder che per sua stessa natura esiste "per dare voce" alle istanze di interesse generale: l'istituzione pubblica. Essa presidia istituzionalmente i beni pubblici in nome e per conto della collettività e ha il compito di definire e attuare le politiche per la loro preservazione, incremento, adattamento. Sono queste politiche la pietra di paragone con la quale l'associazione dell'esempio ha il dovere di misurarsi ed è l'istituzione pubblica il soggetto (principale, non unico) che può/deve formulare valutazioni e tracciare prospettive, con la adeguata reattività.

Concludendo, nel caso della produzione di determinate tipologie di beni, dell'erogazione di specifiche tipologie di servizi o della realizzazione di particolari categorie di funzionamenti di ETS, emerge l'opportunità di suggerire due prime raccomandazioni.

La prima di carattere generale:

- INDICARE NEL BILANCIO SOCIALE COME LO STAKEHOLDER “COLLETTIVITÀ” SIA STATO COINVOLTO NEL PROCESSO, E SULLA BASE DI QUALI CRITERI.

La seconda di valenza operativa:

- LA COSTRUZIONE DEL SET DI INDICATORI E KPI PER LA VALUTAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELL'ETS NON PUÒ ESSERE APPANNAGGIO ESCLUSIVO DELL'ASSOCIAZIONE CHE RENDICONTA, MA DOVREBBE COINVOLGERE INEVITABILMENTE IN DIALETTICO CONCORSO L'ETS CON L'ISTITUZIONE PUBBLICA E CON EVENTUALI ALTRI STAKEHOLDER IN QUANTO ARTICOLAZIONI DELL'INTERESSE COLLETTIVO.

Ecco dunque che «la valutazione qualitativa e quantitativa sul breve, medio e lungo periodo degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato» – come recita il decreto sulla valutazione dell'impatto sociale – non può essere lasciata alla sola capacità dell'organizzazione che rendiconta e ai suoi “liberi” rapporti con l'intorno sociale di riferimento, ma deve essere costruita *dialetticamente* con l'istituzione pubblica, per cui si deve assumere che il bilancio sociale non può essere redatto in sua assenza o latitanza, o senza adeguata considerazione degli indirizzi provenienti dal pubblico relativamente al campo di servizi svolti dall'ETS⁶.

⁶ Si rimanda alla letteratura e alla dottrina per quello che riguarda i sistemi di valutazione del beneficio pubblico prodotto: CSV, SROI e analoghi. Si veda anche il recente M. Maiocchi, P. Ricci e G. Turconi, *Bilancio il valore – Come si misura un'ora di gioia?*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2019.

Si potrebbe ora accennare a un'altra questione: la relazione esistente tra la rendicontazione sociale dell'istituzione pubblica e la rendicontazione di un ETS. Sarebbe, infatti, auspicabile, una connessione tra i due bilanci: almeno in alcuni ambiti, è dalla rendicontazione dell'istituzione pubblica che dovrebbero discendere gli indicatori che l'ETS dovrebbe adoperare. In altri termini, una rendicontazione efficace e di qualità è direttamente dipendente dal modo in cui l'istituzione pubblica descrive, argomenta e fissa i propri obiettivi strategici relativamente ai campi di interesse dell'ETS. Si rimanda al proposito a M. Viviani, *Specchio magico – Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, Bologna, il Mulino, 1999, cap. VI *Il bilancio sociale nelle pubbliche amministrazioni*, pp. 101-126, dove appariva chiaramente il rapporto tra obiettivi di tipo politico (“le strategie”) dell'ente pubblico e quelli del mondo associativo.

Ciò non significa che il soggetto che rendiconta non possa elaborare autonomamente un criterio specifico di esposizione delle proprie performance ragionevole ed efficace, ma occorre che questo venga validato dal soggetto legittimato a farlo: l'istituzione pubblica. L'Agenda 2030, in questa prospettiva, offre un fondamentale contributo, definendo un sistema di obiettivi di bene comune che intendono orientare politiche, azioni e comportanti di pubblico, privato e non profit.

AGENDA 2030 ONU

È un programma d'azione per le persone, il pianeta e la prosperità sottoscritto nel settembre 2015 dai Governi dei 193 Paesi membri dell'ONU. L'Agenda richiama l'attenzione sui limiti dell'attuale modello di sviluppo umano e sociale e incoraggia una visione condivisa dei cambiamenti necessari indicando nei 17 SDGs e relativi 169 target da raggiungere entro il 2030 gli obiettivi a cui tutti - cittadini, imprese, istituzioni - possono e devono contribuire.

Fig. 3 – I 17 SDGs dell'Agenda 2030



Si potrebbe a questo punto rilevare che se è vero che l'istituzione pubblica è il soggetto deputato a rappresentare e comporre gli interessi generali della collettività, in un contesto di pluralismo democratico un ruolo fondamentale nella dialettica istituzionale è svolto certamente dai cosiddetti "corpi intermedi", organizzazioni che rappresentano istanze specifiche della collettività o di una sua parte. Si tratta di quelle "articolarioni dell'interesse collettivo" prima evocate. In questa logica, anch'essi dovrebbero essere inclusi nel processo di stakeholder engagement per qualificare la rendicontazione e la valutazione di effetti e impatti. Tornando al caso dell'associazione di volontariato che cura la pulizia di una spiaggia o di un sito archeologico, l'ETS potrebbe utilmente coinvolgere nel

processo di rendicontazione, ad esempio, le organizzazioni che si occupano di tutela ambientale.

Acquista senso, quindi, una terza raccomandazione operativa che specifichi quelle precedenti:

- INSERIRE LA DESCRIZIONE DEGLI OBIETTIVI DI INTERESSE GENERALE RELATIVI AL CAMPO D'AZIONE DELL'ETS, ARGOMENTANDO COME DA TALE DESCRIZIONE SIANO STATI DEDOTTI I PARAMETRI E LE SPECIFICHE CHE DANNO CORPO AL BILANCIO SOCIALE.

Questa raccomandazione appare ancor più significativa se si considera che, in prospettiva, oltre a misurare i risultati e gli effetti sui destinatari, l'ETS possa essere chiamato a valutare anche l'impatto generato dalla sua azione sulla collettività⁷.

Mentre la rendicontazione di risultati ed effetti dipende dalla linearità delle azioni che, partendo dall'ETS, arrivano ai beneficiari e agli altri soggetti coinvolti nell'ambito delle sue attività, quella che riguarda gli impatti (soprattutto di lungo periodo) dovrebbe nascere da una dialettica tra istituzione pubblica ed ETS e si manifesta con modalità temporalmente e qualitativamente diverse.

RISULTATO, EFFETTO, IMPATTO: UNA DEFINIZIONE

Risultato: è il prodotto immediato e osservabile dell'attività.

Effetto: è il cambiamento generato sullo stato dei destinatari diretti degli interventi.

Impatto: è il cambiamento generato sul contesto in generale.

Riuscire a ragionare sui cambiamenti di medio-lungo periodo indotti dalle attività degli ETS è assai complesso, ed è plausibilmente collegato a un'intenzione politico-sociale che solamente il soggetto pubblico è in grado di formulare legittimamente, potendo inoltre concorrere a valutare la coerenza o la linearità della relazione tra le azioni realizzate dagli ETS, il perseguimento dell'interesse generale di cui al regime normativo e le finalità di bene comune condivise a livello politico e sistemico.

Da quanto finora esposto è agevole cogliere la ragione per dare massima enfasi alla figura degli stakeholder, e ad alcuni di essi in particolare. È proprio l'approfondimento del loro profilo e del loro ruolo che può

⁷ Cfr. decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore*, cit.

aggiungere significatività ai rapporti sociali dei diversi tipi di organizzazioni non profit.

Per finire, è utile puntualizzare alcune considerazioni sul processo di stakeholder engagement, che riguardano anche le modalità operative e gli strumenti che possono essere utilmente impiegati a tal fine:

- se «la mappatura degli stakeholder (STK) rappresenta il primo passo per la redazione del bilancio sociale coerente con le effettive esigenze di mission e di rendicontazione»⁸, il processo di stakeholder engagement è innanzitutto utile per verificare la completezza di tale mappatura;
- relativamente alla tempistica e alle finalità del coinvolgimento, gli stakeholder – interni ed esterni – possono auspicabilmente essere coinvolti *in itinere* nell’individuazione delle strategie e dei temi più rilevanti⁹, nella definizione condivisa del set di KPI e nella conseguente misurazione degli effetti/impatti; le modalità possono essere molteplici: questionari, interviste, focus group, attivazione di tavoli tematici, ecc.; per rendere massimamente produttivo il coinvolgimento è utile predisporre una “versione di lavoro” da sottoporre agli stakeholder, che individui già le dimensioni informative che si intendono rappresentare nel documento di rendicontazione sociale; ex post gli stakeholder possono fornire delle utili indicazioni – ad esempio tramite un questionario – sia sulla chiarezza e sulla leggibilità del bilancio sociale, sia, soprattutto, sui temi affrontati nel documento: chiara rappresentazione della missione, governance, modalità ed efficacia nell’erogazione dei servizi, ecc.
- con riguardo alla valenza del processo di stakeholder engagement, da un lato si esplica una primaria funzione consuntiva per completare e reimpostare la rendicontazione tenendo conto delle esigenze informative dei diversi interlocutori, dall’altro lato si realizza con una centrale funzione programmatica per ottenere indicazioni utili a una ridefinizione non autoreferenziale di obiettivi e politiche, in modo da renderli sempre più capaci di intercettare bisogni e aspettative legittime e di promuovere i diritti degli stakeholder, in coerenza con la missione.

⁸ GBS, *Documento di ricerca* n. 10, p. 65.

⁹ Si richiama a tal riguardo l’analisi di materialità utilizzata nella rendicontazione delle organizzazioni for profit.

2. GOVERNANCE

Si è già accennato in precedenza a quanto il sistema di governance delle ONP sia importante, dato che la gestione democratica è uno degli elementi che costituiscono la natura di questi enti e che ne determinano la relazione complessiva con gli stakeholder. La centralità dell'argomento richiede però un ulteriore approfondimento, anche perché, nei vari provvedimenti normativi della stessa riforma, esistono alcuni elementi di vaghezza che si ritiene opportuno eliminare.

Relativamente ai temi della democrazia e della governance, le Linee guida forniscono una prima fondamentale indicazione nel paragrafo 2, “Le finalità delle linee guida”:

[...] il bilancio sociale si propone di:

[...] dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti¹.

Successivamente, con riguardo alle informazioni obbligatorie oggetto di disclosure da parte degli ETS, nel paragrafo 6, “La struttura e il contenuto del bilancio sociale” si specifica che:

Per gli enti di Terzo Settore tenuti *ex lege* alla redazione, il bilancio sociale dovrà contenere almeno le informazioni di seguito indicate, suddivise in sezioni a seconda della dimensione oggetto di analisi. In caso di omissione di una o più sotto-sezioni l'ente sarà tenuto a illustrare le ragioni che hanno condotto alla mancata esposizione dell'informazione.

¹ *Linee guida per la redazione del bilancio sociale*, cit., § 2.

[...]

3) Struttura, governo e amministrazione:

[...]

sistema di governo e controllo, articolazione, responsabilità e composizione degli organi (indicando in ogni caso nominativi degli amministratori e degli altri soggetti che ricoprono cariche istituzionali, data di prima nomina, periodo per il quale rimangono in carica, nonché eventuali cariche o incaricati espressione di specifiche categorie di soci o associati);

quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie, approfondimento sugli aspetti relativi alla democraticità interna e alla partecipazione degli associati alla vita dell'ente².

Si tratta di indicazioni essenziali, necessarie a rilevare il profilo di coloro che presidiano e applicano le regole dell'ETS, e hanno un tono alquanto drastico e preciso: probabilmente il legislatore è informato e consapevole che non si tratta di informazioni generalmente diffuse nei rendiconti delle ONP.

Una prima cosa da notare è che le Linee guida non considerano esplicitamente l'esistenza di un management se non in un passaggio, laddove, sempre al paragrafo 6, a proposito dei compensi, rilevando la necessità che siano resi pubblici, include esplicitamente tali informazioni tra gli elementi di disclosure obbligatoria del bilancio sociale:

4) Persone che operano per l'ente:

[...]

struttura dei compensi, delle retribuzioni, delle indennità di carica e modalità e importi dei rimborsi ai volontari: emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati³.

Non è per altro chiaro se per “dirigenti” si indichino soggetti con essenziale responsabilità professionale ovvero, genericamente, soggetti interni all'organizzazione con il contratto di lavoro da dirigente.

È poi particolarmente interessante l'ultimo capoverso nel testo precedentemente citato che dispone approfondimenti sulla democraticità interna «quando rilevante rispetto alle previsioni statutarie». Non è chiaro per quali ragioni si sottolinei il «quando rilevante rispetto alle previsioni

² Ivi, § 6.

³ *Ibidem*.

statutarie», se uno dei caratteri essenziali delle ONP, o almeno per molte tipologie di ONP, è proprio la democrazia, che dovrebbe dunque essere sempre trattata in modo approfondito e – si potrebbe dire – dimostrata. Con una interpretazione maliziosa, sembrerebbe che il legislatore non sia del tutto convinto dell'adeguato grado di democraticità delle ONP, ma contemporaneamente non intenda essere drastico o generico: così si appella agli statuti, che dovrebbero, per altro, indicare sempre quanto ci si debba attendere in fatto di democrazia da quella specifica ONP. Si tratta insomma di un piccolo giro di vite a favore di una maggiore disclosure sulla governance.

Esistono tuttavia altre (e molto pratiche) ragioni per cui la governance deve diventare un ambito più approfondito e meglio sviluppato della rendicontazione:

- al di fuori degli enti di maggiori dimensioni, in genere nelle rendicontazioni sociali delle ONP, la parte dedicata alla governance è spesso trattata in grande sintesi e in modo più o meno formalistico;
- molte ONP sorgono e si sviluppano per l'impegno di un gruppo ristretto di persone, addirittura di un'unica persona, con tutti i problemi di leaderismo carismatico connessi;
- nelle strutture di governance delle ONP esistono (previste o meno dagli statuti) organi per così dire "atipici", quali comitati scientifici, assemblee informali, altri organismi consultivi, per cui non sempre risulta facile avere un'idea delle specifiche responsabilità e attribuzioni;
- nelle molte ONP in cui coesistono diverse categorie di soci (fondatori, ordinari, sostenitori, ecc.), non sempre gli statuti chiariscono del tutto le attribuzioni di ciascuno, né la prassi (in specie quella assembleare) risulta dirimente nel definire i relativi diritti e doveri;
- nei rendiconti sociali, il management delle ONP è molto spesso un protagonista misterioso (nemmeno le Linee guida, come si è visto, ne parlano in modo esplicito), con la conseguente difficoltà di individuare caratteri, attribuzioni e responsabilità;
- per ciò che riguarda il funzionamento democratico e organizzativo, prima della riforma, agli organi di controllo – anche quando previsti dagli statuti – è stato riservato un ruolo poco incidente: sindaci e revisori (se esistenti) si sono concentrati fino a ora essenzialmente sugli aspetti amministrativi e contabili e hanno agito secondo una

prassi “più bonaria” rispetto a ciò che avviene o deve avvenire in altri tipi di organizzazioni; con questa consapevolezza il legislatore con la riforma riserva agli organi di controllo funzioni specifiche che devono essere rendicontate nel rapporto sociale⁴. È il CTS che interviene in modo più specifico, equiparando il ruolo degli organi di controllo degli ETS a quello vigente nelle altre imprese, soprattutto negli ETS di maggiori dimensioni, con l’aggiunta della particolare cura nella verifica del rispetto della democrazia e del perseguimento dello scopo sociale.

Se si aggiunge a questa situazione la grande modificazione sociale in atto e i contenuti del CTS, con la possibilità che negli ETS si possano svolgere anche attività for profit (ancorché minoritarie), appare necessario definire e rendicontare molto meglio ciò che attiene al funzionamento istituzionale e soprattutto organizzativo dell’ente. Con riguardo alla disclosure sulla governance, le raccomandazioni generali sono dunque le seguenti:

- SPECIFICARE, FACENDO RIFERIMENTO AGLI STATUTI, LE ATTRIBUZIONI DEI DIVERSI SOGGETTI CHE COSTITUISCONO LA GOVERNANCE, CON PARTICOLARE RIGUARDO ANCHE ALLA COMPONENTE NON ISTITUZIONALE (MANAGEMENT, ORGANIZZAZIONE);
- VERIFICARE E RENDICONTARE LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO REALIZZATE DAGLI ORGANI PREPOSTI, DESCRIVENDONE INOLTRE COMPOSIZIONE E FUNZIONAMENTO;
- RENDERE EVIDENTE IL FUNZIONAMENTO DEMOCRATICO, PARTENDO DALL’ACCESSO DELLE DIVERSE CATEGORIE DI SOCI, DESCRIVENDONE LE ATTRIBUZIONI RELATIVAMENTE ALLE SCELTE, FINO A CIÒ CHE TALI DIVERSE CATEGORIE HANNO PRODOTTO PER LA FORMAZIONE DELLE DECISIONI.

⁴ *Linee guida per la redazione del bilancio sociale*, cit., §, 6 punto 8): *Monitoraggio svolto dall’organo di controllo (modalità di effettuazione ed esiti)*.

3. EQUILIBRIO TRA LE SEZIONI DI BILANCIO SOCIALE

Il mondo del non profit è ancora oggi caratterizzato da una convinzione piuttosto diffusa che gli aspetti economici non siano di particolare rilevanza e che questi siano stabilmente in subordine rispetto a quelli di tipo sociale, anche se poi nella gestione delle ONP la scarsità di risorse rappresenta spesso una criticità e un vincolo molto sentito ed evidenziato.

In questo diffuso (sebbene non totalizzante) comportamento, ci sono alcuni vizi culturali – per così dire – “comprensibili”, ma si possono anche celare ragioni meno commendevoli: «agli stakeholder interessano soprattutto i servizi e le utilità che forniamo», «l’importante è che rendicontiamo gli esiti», «la componente economica non è centrale nella nostra attività», e così via. Tuttavia, come già ricordato, le ONP sono organizzazioni economiche che, per quanto il loro obiettivo non sia la produzione e il riparto di un profitto, devono prestare attenzione all’uso efficiente delle risorse, in coerenza con la finalità sociale.

C’è poi un altro aspetto più generale su cui appare giusto riflettere. Non è affatto detto che in ambito non profit non debba esistere competizione, cioè concorrenza tra organizzazioni che svolgono gli stessi servizi. Se ci si pone sul versante del fornitore di risorse – sia esso, per esempio, un volontario, un finanziatore o un contribuente – è di comune e legittimo interesse conoscere con quanta efficienza sia impiegato il lavoro prestato, il credito concesso o la liberalità erogata, e lo è anche immaginare (e, perché no, promuovere nel sistema) il passaggio da una ONP a un’altra proprio in ragione dell’efficienza economica (strumentale all’efficacia istituzionale) dimostrata.

Tale ragionevole (e ormai in letteratura condiviso) approccio in favore della crescita della cultura economica nelle ONP, si sposa quindi con la convinzione che l'efficacia del servizio di utilità pubblica o generale, reso nel non profit, si possa incrementare laddove accompagnato da crescenti capacità gestionali e che tale incremento possa essere proficuamente dimostrato solamente tramite una rendicontazione della stessa natura dell'oggetto descritto, cioè una rendicontazione di tipo economico.

Rispetto alla situazione corrente, ciò implica la necessità di riservare adeguato spazio e qualità alla sezione del bilancio sociale che tratta gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari. Sotto questo profilo i decreti danno qualche indirizzo, che tuttavia non completa il campo della possibilità. Alcune riflessioni al riguardo sono le seguenti.

Una prima riflessione deriva dai concetti appena esposti: l'insufficiente attenzione dei decreti della riforma sugli aspetti economico-contabili. Ne deriva, come regola generale, l'esigenza di una riequilibratura delle sezioni cosicché gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dovranno emergere non diciamo sugli altri, ma almeno alla pari.

Ancora, relativamente agli aspetti economico-finanziari come vengono trattati dalla riforma, sarebbe stato forse utile ragionare fin dall'origine in termini di *integrazione*, cioè sull'opportunità di far confluire la rendicontazione finanziaria e non finanziaria in un unico documento, ovviamente di complessità crescente in funzione delle dimensioni e dell'impatto sociale dell'organizzazione. In questa prospettiva, sarebbe stato possibile valutare le seguenti opportunità:

- stabilire il medesimo obbligo di redazione del bilancio sociale e del bilancio di esercizio a prescindere dalla dimensione o in ragione di identiche soglie dimensionali, evitando difficoltà nell'interpretazione e quindi nel rispetto della normativa;
- disciplinare le eventuali eccezioni settoriali e/o dimensionali pur rispettando la regola dell'integrazione dei documenti.

In questo senso, l'occasione della riforma sarebbe stata tanto più favorevole alla luce di due semplici considerazioni:

- la constatazione delle difficoltà che tuttora emergono nel settore profit, nell'ottica di una utile ed efficace convergenza della rendicontazione finanziaria e di quella non finanziaria;
- per buona parte delle ONP non preesistevano schemi obbligatori od obblighi di deposito dei bilanci o rendiconti.

In definitiva, l'auspicata integrazione sarebbe stata opportuna, se non necessaria, proprio alla luce del fatto che l'attività dell'ETS persegue per definizione una finalità e una ricaduta sociale, circostanza per la quale tutte, o quasi tutte le sue partite contabili potrebbero essere lette o interpretate in connessione diretta o in funzione strumentale al raggiungimento di quella finalità principale.

Anche analizzando il paragrafo 6 delle Linee guida ministeriali denominato "La struttura e il contenuto del bilancio sociale", risulta immediatamente visibile che le sezioni di natura economico-quantitativa sono di misura nettamente inferiore rispetto al totale delle informazioni richieste.

Per quanto attiene alla richiesta di informazioni economiche presente nei diversi punti del paragrafo 6, infatti, si rilevano richieste specifiche abbastanza limitate rispetto al complesso delle informazioni di disclosure obbligatoria:

- nella sezione 4), Persone che operano per l'ente:
 - struttura dei compensi, delle retribuzioni, delle indennità di carica e modalità e importi dei rimborsi ai volontari: emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati; rapporto tra retribuzione annua lorda massima e minima dei lavoratori dipendenti dell'ente; in caso di utilizzo della possibilità di effettuare rimborsi ai volontari a fronte di autocertificazione, modalità di regolamentazione, importo dei rimborsi complessivi annuali e numero di volontari che ne hanno usufruito;
- nella sezione 5), Obiettivi e attività:
 - per gli enti filantropici: elenco e importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio, con l'indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche, numero dei beneficiari persone fisiche, totale degli importi erogati alle persone fisiche;
- nella sezione 6), Situazione economico-finanziaria:
 - provenienza delle risorse economiche con separata indicazione dei contributi pubblici e privati;
 - specifiche informazioni sulle attività di raccolta fondi; finalità generali e specifiche delle raccolte effettuate nel periodo di rife-

rimento, strumenti utilizzati per fornire informazioni al pubblico sulle risorse raccolte e sulla destinazione delle stesse;

- segnalazioni da parte degli amministratori di eventuali criticità emerse nella gestione ed evidenziazione delle azioni messe in campo per la mitigazione degli effetti negativi.
- nella sezione 8), Monitoraggio svolto dall'organo di controllo: il bilancio sociale dovrà inoltre dare conto del monitoraggio posto in essere per ciascuno dei punti sotto indicati e degli esiti dello stesso mediante la relazione dell'organo di controllo, costituente parte integrante del bilancio sociale stesso.

a. Per le imprese sociali:

- svolgimento da parte dell'impresa, in via stabile e principale, delle attività di cui all'art. 2, co. 1, del D.lgs. n. 112/2017 in conformità con le norme particolari che ne disciplinano l'esercizio; [...]
- perseguimento dell'assenza dello scopo di lucro, attraverso la destinazione di utili ed avanzi di gestione esclusivamente allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del patrimonio e l'osservanza del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, soci, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, [...];
- adeguatezza del trattamento economico e normativo dei lavoratori, tenuto conto dei contratti collettivi vigenti e rispetto del parametro di differenza retributiva massima di cui all'art. 13, co. 1, del D.lgs. n. 112/2017; rispetto delle prescrizioni relative ai volontari (tenuta di apposito registro, divieto di utilizzare un numero di volontari superiori a quello dei lavoratori, obblighi assicurativi).

b. Per gli enti diversi dalle imprese sociali

- esercizio in via esclusiva o principale di una o più attività di cui all'art. 5, co. 1, del CTS per finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale, in conformità con le norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, nonché, eventualmente, di attività diverse da quelle di cui al periodo precedente, purché nei limiti delle previsioni statutarie e secondo criteri di secondarietà e strumentalità secondo criteri e limiti definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS;
- rispetto, nelle attività di raccolta fondi effettuate nel corso del periodo di riferimento, dei principi di verità trasparenza e correttezza

nei rapporti con i sostenitori e il pubblico e in conformità alle linee guida ministeriali di cui all'art. 7, co. 2, del CTS;

- perseguimento dell'assenza dello scopo di lucro, attraverso la destinazione del patrimonio, comprensivo di tutte le sue componenti (ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate) per lo svolgimento dell'attività statutaria; l'osservanza del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, tenendo conto degli indici di cui all'art. 8, co. 3, lett. da a) a e), del CTS.

Appare così abbastanza evidente come le informazioni economico-finanziarie (e di conseguenza quelle contabili) abbiano un peso ridotto rispetto al complesso delle informazioni richieste e che la loro articolazione e declinazione risulti alquanto povera, in particolare per quanto attiene ai dati contabili, limitandosi le Linee guida – nella sezione di riferimento (sezione 6, Situazione economico-finanziaria) – a richiedere alcuni dettagli delle sole entrate/proventi, ignorando completamente le uscite/oneri ed il loro rapporto con le medesime entrate/proventi e, soprattutto, il loro rapporto con gli scopi sociali, gli obiettivi perseguiti o gli impatti esterni dell'attività posta in essere a fronte degli oneri sostenuti.

Di alcune voci di costo, poche in realtà, viene richiesta qualche specifica nella sezione 4), Persone che operano per l'ente, in particolare sui compensi agli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti, agli associati, sulle retribuzioni, le indennità di carica, su modalità e importi dei rimborsi ai volontari.

Questo evidente squilibrio nella struttura dei contenuti proposti dalle Linee guida, quasi di un vero e proprio “buco” informativo nella costruzione complessiva di un bilancio sociale, può essere motivato dalla ormai superata considerazione secondo la quale le informazioni di natura economico-finanziaria e la rendicontazione contabile debbano essere “confinare” all'interno del bilancio di esercizio, nelle sue diverse forme di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione previste dall'art. 13 del CTS, trascurando le Linee guida di disporre o quantomeno auspicare il semplice rinvio o collegamento a tali documenti. In sostanza, si acuisce quello iato tra “economico” e “sociale” già messo in rilievo (e criticato) all'inizio di capitolo, sicché la lettura *stand alone* del solo bilancio sociale potrebbe offrire al lettore una visione parziale dell'ETS,

depotenziando quindi la legittima pretesa di trasparenza e di accountability da parte degli stakeholder, fra i capisaldi delle finalità della rendicontazione sociale.

A puro titolo esemplificativo, nella parte economico-finanziaria, dopo aver esposto almeno in sintesi lo stato patrimoniale e il rendiconto gestionale (il cui inserimento non è espressamente richiesto dalle Linee guida) si sarebbe potuto prevedere almeno l'esposizione di alcuni dati contabili, indicatori o rapporti su elementi rilevanti quali:

- oneri delle seguenti gestioni: gestione istituzionale; gestione accessoria; gestione di supporto; gestione finanziaria e patrimoniale; raccolta fondi;
- rapporto tra oneri della gestione istituzionale e oneri complessivi;
- rapporto tra oneri della gestione accessoria e oneri complessivi;
- rapporto tra oneri per la raccolta fondi (pubblicità, comunicazione, direct marketing, personale interno ed esterno, volontari) e oneri complessivi;
- rapporto tra proventi della raccolta fondi e oneri della raccolta fondi, anche eventualmente distinti per tipologie di raccolta;
- sintesi dei proventi e degli oneri per ciascuna missione/attività.

In passato il GBS aveva individuato nello schema del valore aggiunto, anche per enti non profit come gli enti pubblici, il principale strumento attraverso cui si poteva realizzare una misurazione e una interpretazione dell'efficienza nella gestione delle risorse dell'organizzazione¹.

Peraltro, pur riconoscendo allo schema di riclassificazione e di distribuzione del valore aggiunto una capacità rappresentativa, anche in termini grafici, dell'impiego delle risorse disponibili da parte delle ONP, forse è il concetto stesso di valore aggiunto che mal si attaglia a questi soggetti, le cui entrate sono costituite prevalentemente da quote associative, liberalità, contributi, apporti di lavoro di volontari e simili.

Con riguardo a tale tipologia di organizzazioni, l'interesse degli stakeholder si sta spostando infatti sulla rendicontazione e sulla misurazione

¹ Nel documento *Il Bilancio Sociale, Standard, La Rendicontazione sociale nel settore pubblico*, Milano, Giuffrè, 2005, a proposito del valore aggiunto leggiamo: «Esso infatti rappresenta un legame con la contabilità economico-patrimoniale (ormai obbligatoria nelle aziende pubbliche) e con i principali documenti contabili. Consente, inoltre, la valutazione dell'efficienza raggiunta nell'impiego delle risorse e consente di comprendere come queste sono state distribuite. Pertanto, il Valore Aggiunto è essenziale per le finalità e la determinazione del valore nella rendicontazione sociale».

di tre aspetti principali, tutti da rapportare all'ambito di attività e agli scopi istituzionali dell'organizzazione:

- l'efficienza nella gestione delle risorse umane e finanziarie disponibili;
- l'efficacia/efficienza delle azioni poste in essere rispetto al contesto sociale ed economico di riferimento – il social impact – che sarà oggetto del paragrafo che segue;
- la coerenza delle azioni e della gestione delle risorse rispetto alla visione e alla missione dell'ente.

In termini generali, la raccomandazione ai fini di un equilibrio tra le sezioni informative della disclosure è la seguente:

- DEDICARE ADEGUATO SPAZIO, NEI RENDICONTI SOCIALI DELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT, AGLI ASPETTI ECONOMICO-FINANZIARI, RILEVANDO LA NATURA DI ORGANIZZAZIONI ECONOMICHE DI TALI ENTI E LE IMPLICAZIONI SOCIALI DELLE INFORMAZIONI, PARAMETRI E INDICI ECONOMICI, PATRIMONIALI E FINANZIARI. SI TRATTA IN DEFINITIVA DI RIEQUILIBRARE LE CLASSICHE SEZIONI DEL BILANCIO SOCIALE.

4. EFFETTI E IMPATTI

La definizione generale del concetto di valutazione d'impatto è fornita all'art. 7 (Vigilanza, monitoraggio e controllo), co. 3, della legge delega n. 106/2016, ripresa a riferimento dal decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore (Introduzione e riferimenti normativi)*:

Per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.

Tale definizione mette subito in evidenza la connessione tra i due strumenti, precisando che il bilancio sociale deve essere redatto:

tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Sulla base di questi primi elementi e facendo riferimento alla distinzione tra effetto (outcome) e impatto (impact) utilizzata nella letteratura sulla rendicontazione non finanziaria, secondo la quale si definiscono *effetti* i cambiamenti prodotti nel medio-lungo periodo sui destinatari diretti delle attività o su specifici stakeholder e *impatti* i cambiamenti generati nel medio-lungo periodo sulla collettività in generale, possiamo trarre alcune valutazioni sulle intenzioni e finalità della rendicontazione sociale tracciati dal legislatore.

Per mettere a fuoco meglio le variabili che possono determinare senso, costruito e valore di effetti e impatti è conveniente richiamare i ragionamenti sulla “specialità” degli stakeholder delle ONP. Se, come si è detto, gli stakeholder delle ONP devono avere un ruolo più intenso e determinato sulle loro strategie e attività (e dunque svolgere una funzione maggiormente fattiva anche nella rendicontazione), effetti e impatti non possono essere generalmente concettualizzati, ma devono essere considerati nella loro dimensione fattuale, cioè per quello che producono *materialmente* nell’ambito sociale in cui si manifestano, dunque in naturale relazione con i soggetti sui quali ricadono.

Estremizzando il ragionamento si potrebbe anche suggerire che effetti e impatti non esistano ove non esista alcun riscontro da parte degli stakeholder. Si è detto, infatti, che nel caso delle ONP *gli stakeholder hanno una maggiore caratterizzazione rispetto a quelli di altri tipi di impresa o istituzione*, da cui è derivato il ragionamento sul ruolo fondamentale del Pubblico per quanto riguarda la valutazione di ciò che l’attività dell’ONP genera in termini di benefici e ricadute.

È a questa cornice che occorre fare riferimento, in via prioritaria, nel momento in cui si contemplano – nelle rendicontazioni – gli effetti e gli impatti dell’attività e dei progetti di una ONP.

Nelle Linee guida per la valutazione d’impatto¹ delle attività degli ETS si susseguono concetti e disposizioni: la definizione di impatto sociale, il “valore promozionale” delle Linee guida (e “la sperimentaltà delle Linee guida”), lo sforzo di rendere oggettive e misurabili le performance rendicontate, con termini quali “valore aggiunto generato”, “cambiamenti sociali prodotti grazie alle attività del progetto”, “sostenibilità dell’azione sociale”, ecc.

Si tratta di termini evidentemente evocativi, dietro ai quali c’è – almeno – una sostanza alquanto plastica o indefinita, tanto è vero che – dice il decreto – bisognerà poi «*dare evidenza del processo di partecipazione alla definizione delle dimensioni di valore della misurazione d’impatto*», che potrebbe significare che, alla fine, bisognerà mettersi d’accordo con gli interlocutori sulla validità degli indicatori adoperati a tal fine. Certamente le intenzioni del legislatore sono quelle di far allungare lo sguardo

¹ Decreto 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell’impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore*, cit.

agli ETS, ovvero – in termini più discorsivi – di essere il meno autoreferenziali possibile.

Le disposizioni e indicazioni delle Linee guida non possono essere considerate, per altro, vere novità. Non lo sono per la dottrina e nemmeno per la prassi. Il legislatore è del tutto consapevole che «oggettività e verificabilità» dei dati riguardanti effetti e impatti siano del tutto dipendenti dall'accordo che si stabilisce con gli stakeholder². Nel paragrafo “Processo e misurazione: elementi caratterizzanti la valutazione di impatto sociale” si legge:

Il processo dovrà esplicitare gli elementi che compongono le seguenti dimensioni di analisi:

1. dare evidenza del processo di partecipazione alla definizione delle dimensioni di valore della misurazione di impatto da parte di un insieme di classi di stakeholder rappresentativi interni ed esterni all'ente (a titolo esemplificativo e non esaustivo: lavoratori, beneficiari, istituzioni rilevanti, fornitori e comunità di riferimento). Gli enti potranno a tal fine decidere autonome modalità di raccolta delle opinioni e di monitoraggio degli impatti tra i propri principali stakeholder; [...]

Le Linee guida insomma stabiliscono la necessità di concordare con gli interlocutori i criteri secondo i quali si valorizzano (quantitativamente e qualitativamente) gli accadimenti. Si torna così a un principio ormai classico: quello della natura dialettica della rendicontazione sociale, con l'abbandono del mito (a volte resuscitato) della oggettività delle rilevazioni e la chiara accettazione quindi della loro natura *politica*.

Appaiono così alquanto incongrui alcuni passi delle Linee guida: mentre da un lato si asserisce che è data facoltà all'ETS di scegliere l'approccio ritenuto più idoneo³, dall'altro si richiede che «venga rendicontato il

² Così si esprimono le Linee guida nel paragrafo “Finalità delle linee guida”: «La finalità delle presenti linee guida è quella di definire criteri e metodologie condivisi secondo i quali gli enti di Terzo settore possono condurre valutazioni di impatto sociale, che consentano di valutare, sulla base di dati oggettivi e verificabili, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi programmati [...]».

³ Nel paragrafo “Processo e misurazione: elementi caratterizzanti la valutazione di impatto sociale”, le Linee guida chiariscono che «in via preliminare, giova evidenziare che esistono diversi approcci per misurare l'impatto sociale, ciascuno dei quali promuove particolari tipi di logiche attraverso metriche e tecniche di misurazione differenti: è facoltà dell'ETS la scelta delle metriche per la valutazione d'impatto più adeguate alla tipologia di attività e progetti svolti dall'ente».

valore aggiunto generato», come se si trattasse di qualcosa di determinabile in modo oggettivo e a prescindere dalle richieste degli stakeholder (e soprattutto dal loro accordo).

Al di là delle buone intenzioni, si può sostenere che il decreto non produca veri e propri passi in avanti in termini di chiarezza e praticità e che dunque – se si dovesse fornire una indicazione generale – ci si debba ancora una volta concentrare più sul processo delineato che sui contenuti o sulle modalità di rilevazione.

In modo particolare, come si è detto, l’aspetto più rilevante (e discriminante) è la natura economica delle ONP (il tipo di utilità prodotta) e la relazione con gli stakeholder.

Va tuttavia valorizzata l’intenzione del legislatore di “far allungare lo sguardo” alle ONP in generale, e agli ETS in particolare, da cui può derivare questa raccomandazione:

- INTRODURRE NEI RENDICONTI SOCIALI, CON LA NECESSARIA GRADUALITÀ, CONCETTI E RIFERIMENTI RIGUARDANTI GLI IMPATTI E GLI EFFETTI DELLA LORO ATTIVITÀ, STABILENDO UN DIALOGO INFORMATO E CONSAPEVOLE CON GLI STAKEHOLDER E SPECIFICANDO GLI ASPETTI PARAMETRICI IMPIEGATI, DESCRIVENDO LE FASI DEL PROCESSO COMPIUTE E DA COMPIERE.

5. RISCHI

A differenza di quello che accade per la rendicontazione di sostenibilità delle imprese ordinarie (ma anche per la loro comunicazione pubblica: si veda ciò che è prescritto per la DNF), nella rendicontazione sociale delle ONP la questione dei rischi non emerge in modo specifico.

Nella riforma si rinforzano certamente gli obblighi di disclosure sugli aspetti contrattuali del lavoro, per evitare eccessive differenze retributive, e sulla devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, e si impone la verifica – a volte la certificazione – sulla distribuzione degli utili. Non vi sono, tuttavia, indicazioni specifiche di individuazione e trattazione di quelle occorrenze che rappresentano o possono rappresentare rischi caratteristici degli ETS e sui quali è opportuno, da parte degli enti, porsi almeno degli interrogativi.

Nelle imprese ordinarie c'è l'esigenza – espressa in modo esplicito – della salvaguardia degli interessi dei terzi e, in particolare, quelli (molto concreti e ravvicinati) di clienti, fornitori, finanziatori. Così – tenendo conto delle transazioni più frequenti – è necessario rilevare le situazioni in cui è più facile che siano compiuti errori o malversazioni, e che possono mettere in discussione la continuità aziendale. Si è dunque acquisito il fatto che i documenti obbligatori (bilancio, documenti contabili, nota integrativa) non siano sufficienti a far capire come si siano controllati o si stiano controllando i rischi. Ecco dunque il risk management (oltre alle specifiche procedure previste per le imprese in cui è obbligatoria la revisione), i cui principi si sono allargati in modo naturale alla rendicontazione di sostenibilità. Uno degli assunti fondamentali è che, innanzitutto, è necessario individuare i rischi specifici dell'impresa in ragione delle sue

dimensioni, del settore di appartenenza, delle sue caratteristiche istituzionali e organizzative, del contesto in cui opera¹.

Il fatto che le ONP operino per l'utilità generale non riduce certo i rischi, anzi, proprio la circostanza che si identifichino in organizzazioni governate democraticamente (o “senza proprietari”) in qualche misura li aumenta. È sicuramente possibile che la labilità della proprietà possa incentivare comportamenti amministrativi “rilassati”, o addirittura comportamenti opportunistici da parte di qualcuno. È dunque necessario un criterio specifico – un assessment – per individuare e classificare i diversi tipi di rischi, riconoscendoli come una parte rilevante della rendicontazione sociale. Ci concentriamo ora su alcuni aspetti di rischio che risultano più evidenti e ricorrenti in tali contesti.

5.1. Rischio di devianza dello scopo

Il primo rischio da paventare è che sotto la specie di ONP si celino attività con scopo di lucro, o che i confini tra profit e non profit siano aggirati, criticità che il CTS affronta in modo esauriente, ma che poi bisogna verificare alla luce dei fatti.

La verifica (e la disclosure) dovrà riguardare le diverse tipologie di beni-utilità prodotti dall'ONP nel loro rapporto con il sistema di governance. Come si è detto in precedenza, molte organizzazioni non profit trattano beni ed erogano servizi di interesse generale la cui peculiarità risiede proprio nella mancanza della possibilità o nella difficoltà, per chi tratta quei beni o eroga quei servizi, di ottenere un profitto. Si è visto, tuttavia, quanto siano labili i confini che dividono, per molti di questi beni, il profit dal non profit (tipico nei quasi-mercati), e come sia possibile spostare attività che dovrebbero mirare al bene sociale nell'ambito delle ordinarie attività commerciali. Questo è il rischio prevalente per le ONP e dunque richiede una specifica trattazione. Deve essere insomma evidente – e dovrà essere questo uno degli obiettivi della rendicontazione sociale – che la gestione riguardante il determinato bene-servizio è a costi e ricavi, cioè senza un *surplus* che non sia motivato dall'esigenza di garantire la continuità aziendale.

¹ Si rimanda al proposito a ciò che prevede, per esempio, il GRI al riguardo.

In proposito si potrà argomentare con strumenti diversi, dal benchmarking alla descrizione analitica dei fatti gestionali.

5.2. Rischio di concentrazione del potere decisionale

Un altro aspetto rilevante nella gestione dei rischi riguarda la democraticità del sistema di governance, elemento che, formalmente facile da rispettare, va poi osservato alla prova dei fatti, soprattutto nelle ONP, dove le possibilità della “imposizione” di forti leadership possono risultare molto elevate. Spesso le ONP nascono dall’iniziativa di veri e propri leader, figure generose e attive nelle quali si concentrano naturalmente poteri, capacità di visione e di influenza. Al di là della generosità e dell’impegno, la concentrazione del potere reale nella figura del fondatore o del ristretto gruppo dei fondatori può, alla lunga, rappresentare un rischio per le necessarie capacità di adattamento o, in altre parole, un rischio (esiziale) di conservazione, oltre a inficiare la trasparenza del processo decisionale, producendo debolezza nei legami associativi e scarsa rappresentatività degli organi direttivi, e riducendo la capacità di questi ultimi di attuare con efficacia e responsabilità la propria funzione di indirizzo e controllo.

Questo campo di fenomeni è opportuno sia reso esplicito nei rendiconti sociali, in cui va descritto richiamando le norme statutarie e l’esistenza (o la non esistenza) di relativi regolamenti, oltre al grado del loro rispetto.

5.3. Rischio di sottovalutazione della dimensione economico-finanziaria

Nell’ambito dei rischi, un ulteriore aspetto da evidenziare riguarda la solidità della gestione dal punto di vista squisitamente economico. Come già sottolineato nel Documento di ricerca n. 10, «nelle aziende non profit, infatti, non viene meno l’esigenza di ottimizzare l’utilizzo economico delle risorse nel perseguimento delle finalità statutarie, anche per un impegno morale nei confronti degli stakeholder nell’evitare sprechi ed inefficienze». Sotto questo profilo dovrebbe valere per le ONP la medesima serie di regole che valgono per le imprese ordinarie in merito ai rischi connessi alla modalità di impiego delle risorse economiche e, soprattutto,

alla loro provenienza. La provenienza delle risorse deve diventare un elemento di totale disclosure, onde evitare sia situazioni di forte dipendenza da un'unica fonte di finanziamento – sia essa pubblica o privata – sia la rincorsa verso tutte le possibili occasioni di finanziamento senza una chiara strategia, con la prospettiva di frammentare eccessivamente l'azione, disperdere tempo ed energie a scapito dell'efficienza e rendere troppo labile il perimetro della missione. Questo avalla, tra l'altro, le precedenti considerazioni sulla necessità di sviluppare in modo equilibrato e integrato gli aspetti relativi all'accountability economica e sociale.

5.4. Rischi di contesto

Esiste infine un'ulteriore categoria di rischi che qui viene introdotta per ultima, ma che in effetti potrebbe a ragione essere considerata per prima. Ci si riferisce ai rischi legati alla situazione ambientale o *rischi di contesto*. In effetti, possono esistere prospettive di modifica legislativa, di particolari condizioni riguardanti gli stakeholder principali o addirittura i destinatari dei servizi della ONP, di peculiari condizioni economiche dello scenario, che possono avere ricadute specifiche e/o conseguenze indirette sull'ente. Sarebbe dunque ragionevole che l'ONP osservi con la dovuta attenzione i caratteri in divenire dell'ambiente in cui opera e ne colga adeguate valutazioni sulle proprie prospettive. In altri termini, l'ONP non dovrebbe mai considerare stabili o addirittura immutabili le proprie condizioni di operatività, ma dovrebbe viceversa osservare con la massima attenzione l'evoluzione della società, della legislazione, dei bisogni, del mercato o del settore in cui opera, rispetto ai quali considerare e determinare caratteri primari e secondari. Il termine *mercato* è qui impiegato in senso lato: non importano i caratteri della competizione, se fondati o meno su aspetti principalmente economici, ma importa il fatto che esistono, anche per le ONP, diverse prospettive e possibilità di realizzazione dei servizi di cui risulti decisivo, appunto, considerare l'evoluzione. In una certa misura, anche nel contesto del non profit, limitatamente nella disamina degli elementi che definiscono la competizione, potrebbe valere il modello di Porter in cui l'ingresso di nuovi competitor può plausibilmente costituire un rischio potenziale meritevole di essere attentamente valutato.

Un modo generale per approcciare il tema dei rischi nelle ONP è di esaminare innanzitutto il contesto nelle sue variabili fondamentali e in relazione alla natura del bene o servizio oggetto dell'attività aziendale, perché a ogni tipologia di beni o servizi corrisponde certamente un rischio caratteristico: se l'ente produce beni pubblici il maggior rischio è rappresentato dalla genesi o dalla amplificazione di motivazioni o appetiti di tipo privatistico; se l'ente gestisce beni comunitari o produce servizi che li riguardano, il rischio principale è rappresentato dalla possibilità di accaparramento e progressiva consumazione del bene. L'osservazione del tipo di bene prodotto e servizio erogato dalla ONP è dunque sicuramente – assieme all'analisi ambientale – il primo passo per una pianificazione di una strategia di gestione dei rischi, che dovrà in ogni caso essere debitamente evidenziata.

Da questo livello di ragionamento, evidentemente, non possono che scaturire al momento indicazioni di tipo generale, introduttive a maggiori specificazioni che dovranno riguardare le diverse ONP secondo un qualche più raffinato criterio classificatorio. In conclusione, a prescindere da questi necessari approfondimenti, è possibile comunque esplicitare una nuova “raccomandazione”:

- NELLE RENDICONTAZIONI SOCIALI DELLE ONP È NECESSARIO DEDICARE UNA SPECIFICA SEZIONE ALLA IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI E ALLE DISPOSIZIONI E INIZIATIVE PER IL LORO CONTROLLO E LA LORO GESTIONE. I RISCHI FONDAMENTALI DA RILEVARE E DA CONTRASTARE SONO QUELLI LEGATI AL PROPRIO SISTEMA DI GOVERNANCE, ALLA GESTIONE DELLE RISORSE ECONOMICHE, ALL'EVOLUZIONE DEL CONTESTO COMPETITIVO E ALLA SPECIFICA NATURA DEL BENE OGGETTO DELL'ATTIVITÀ DELL'ONP. L'OBIETTIVO DEVE ESSERE L'INDIVIDUAZIONE DEI POSSIBILI AVVENIMENTI CHE, LEGATI A QUESTI ASPETTI PRINCIPALI E/O DIPENDENTI DA ESSI, POSSANO RAGIONEVOLMENTE PRODURRE EFFETTI NEGATIVI DI ORDINE SOCIALE, ECONOMICO, ORGANIZZATIVO E INDIVIDUARE I CORRETTIVI NECESSARI.

6. TRASPARENZA ED EFFICACIA DEL BILANCIO SOCIALE: LA DIGITALIZZAZIONE

In conformità ai principi e criteri direttivi della legge delega n. 106/2016 per la riforma del Terzo Settore e, in particolare, al disposto dell'art. 3, co. 1, lett. a), nella parte in cui, con riguardo alla revisione della disciplina in materia, stabilisce che la normativa di attuazione preveda per i soggetti coinvolti «*obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente anche mediante la pubblicazione nel suo sito internet istituzionale*», il CTS, prima, e le Linee guida per la redazione del bilancio sociale, poi, hanno recepito tale indicazione imponendo l'obbligo di pubblicazione del bilancio sociale sul sito internet dell'ente¹:

Gli enti sui quali grava l'obbligo di redazione e deposito (paragrafo 3 delle presenti linee guida) provvedono al deposito presso il registro unico nazionale del Terzo Settore o nel caso di imprese sociali presso il registro delle imprese, provvedendo altresì alla pubblicazione del documento sul proprio sito internet o, qualora ne siano sprovvisti, su quello della rete associativa cui aderiscono.

E ancora²: «La pubblicazione sul sito internet e sugli altri canali digitali avviene assicurando per quanto possibile criteri di accessibilità e di pronta reperibilità delle informazioni (ad esempio anche creando sul sito una pagina o sezione dedicata)».

¹ Cfr. paragrafo 7, “L’Approvazione, il deposito, la pubblicazione e la diffusione del bilancio sociale”, delle *Linee guida per la redazione del bilancio sociale*, p. 8.

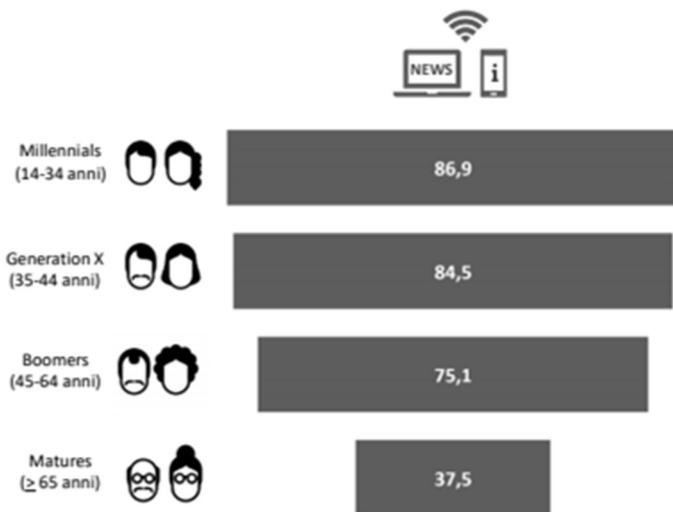
² *Ibidem*.

Il bilancio sociale viene indicato dal legislatore come strumento privilegiato di trasparenza verso gli associati, i lavoratori e tutti gli altri stakeholder e chiaramente inserito in una dimensione dinamica e relazionale che lo caratterizza come esito di un processo di effettiva disclosure. Da ciò discende l'importanza della sua fruibilità, accessibilità e diffusione. In altre parole, *non basta redigere un documento*, ma occorre far sì che *diventi uno strumento di comunicazione* – intesa in senso letterale –, uno strumento che permetta di “mettere in comune” visione e valori, obiettivi e modalità di intervento, risultati ed effetti prodotti, e qualifichi una relazione con gli stakeholder basata sulla condivisione del senso e del valore del lavoro svolto.

A questo proposito non si trascuri quanto profondamente il web e i social network abbiano modificato le modalità di comunicazione e relazione con i diversi stakeholder delle organizzazioni, sviluppando forme di comunicazione “personalizzata” per rispondere alle esigenze informative delle diverse categorie di soggetti.

È quindi fondamentale innovare e integrare i canali di comunicazione tradizionali. Dal rapporto 2017 dell’Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (AGCOM) emerge chiaramente come le persone si informino ormai principalmente sul web:

Fig. 4 – Accesso a Internet per informarsi (% di individui per classi d'età)



Fonte: Rapporto AGCOM, 2017

La riforma spinge, quindi, all'utilizzo di nuovi canali di diffusione del bilancio sociale che affianchino le forme tradizionali di pubblicazione.

Del resto nell'era della digitalizzazione – dove le distanze, anche temporali, si accorciano – la rendicontazione sociale sta evolvendo verso forme innovative, digitali e interattive, che rendono più affidabili e tempestive, più fruibili e smart, le operazioni di trasparenza e accountability, con importanti vantaggi sia sul piano strategico gestionale sia su quello comunicativo.

Sul fronte interno, la costruzione e lo sviluppo di strumenti di rendicontazione digitale, ancor più che l'elaborazione di un documento tradizionale, richiedono la diffusione di una “cultura del dato” e la costruzione di strumenti di monitoraggio multidimensionali strutturati, affidabili e condivisi a tutti i livelli dell'organizzazione. La rendicontazione online, infatti, richiede l'aggiornamento tempestivo e *in itinere* delle informazioni qualitative e quantitative relative ai risultati e agli effetti dell'attività realizzata dall'organizzazione. Per questo è fondamentale che dati e indicatori siano rilevati periodicamente – con frequenza diversificata in relazione agli obiettivi della rendicontazione e alla tipologia della rilevazione – e siano immediatamente disponibili.

A fronte di ordinari oneri da sostenere al fine di stimolare un cambiamento nell'approccio culturale ai diversi livelli dell'organizzazione e di strutturare un adeguato processo operativo nel sistema di rilevazione, l'introduzione della rendicontazione digitale e la necessaria evoluzione dei sistemi di misurazione e valutazione ad essa connessi producono diversi e straordinari benefici per la gestione interna, tra i quali è possibile evidenziare i seguenti:

- dati e indicatori stabili, elaborati in modo omogeneo nel tempo, che consentono di costruire serie storiche fondamentali alla comprensione degli andamenti su ambiti strategici dell'organizzazione;
- informazioni sempre aggiornate e significative, rilevate in itinere, che permettono al management di verificare il raggiungimento degli obiettivi definiti ed eventualmente correggere per tempo la rotta;
- integrazione dei processi di rendicontazione con i sistemi informativi e di gestione interni, con la possibilità di disporre di aggiornamenti sistematici e automatici delle informazioni quantitative senza aumentare l'effort interno da parte del personale per la raccolta dei dati e per la loro implementazione;

- maggiore responsabilizzazione dei diversi livelli organizzativi e/o funzionali interni per la rilevazione e l'aggiornamento delle informazioni qualitative e quantitative, in ragione della più ampia visibilità dei contenuti della rendicontazione digitale.

Anche sul fronte della comunicazione esterna i benefici generati dalla rendicontazione digitale sono molteplici, a partire da quello principale: il passaggio da una comunicazione informativa e unidirezionale – dall'organizzazione allo stakeholder – a una vera e propria comunicazione bidirezionale. In effetti, il web offre opportunità fino a pochi anni fa impensabili di instaurare un vero e proprio dialogo, dove non solo l'organizzazione comunica finalità e risultati, ma gli stakeholder possono divenire parte attiva nel far crescere la capacità dell'organizzazione di rispondere in modo sempre più puntuale ed efficace a bisogni ed esigenze in continua evoluzione.

Grazie al web l'organizzazione può, infatti, attivare processi comunicativi che prevedano meccanismi di ascolto per rilevare aspettative e bisogni degli stakeholder, in una logica di miglioramento continuo delle performance e delle relazioni fiduciarie, e consentano altresì di ridurre il rischio di autoreferenzialità della rendicontazione.

In questo modo, tra l'altro, favorisce una valutazione informata e consapevole delle performance da parte degli stakeholder, ponendo le basi informative per una misurazione partecipata credibile e affidabile dell'impatto sociale, in linea con quanto richiesto dal legislatore.

Riassumendo, tra i principali benefici sul piano della comunicazione esterna della rendicontazione digitale è possibile evidenziare i seguenti:

- maggiore efficacia comunicativa e fruibilità dei contenuti grazie alle diverse modalità di comunicazione che si possono utilizzare sul canale digitale (testi, highlights, grafici, infografiche, foto, video, chat, forum) e che aumentano l'interesse da parte degli stakeholder, invogliandolo a proseguire nella navigazione e nella lettura della rendicontazione;
- immediatezza della comunicazione real time (in tempo reale) e possibilità di integrare un bilancio presentato *ex post* a cadenza annuale con una rendicontazione *in itinere*, capace di produrre, nell'era dell'informazione in tempo reale, un aumento esponenziale della significatività dei dati e delle informazioni pubblicate anche a supporto dei processi decisionali;

- accessibilità da parte di una più ampia platea di stakeholder sui diversi canali e strumenti digitali;
- possibilità di profilare i contenuti per target e di personalizzare i livelli di approfondimento in base alle diverse esigenze informative;
- bidirezionalità e interattività della comunicazione e delle informazioni, tramite l'attivazione di spazi dedicati al coinvolgimento e al dialogo con gli stakeholder, che consentono all'organizzazione di verificare la rispondenza tra le azioni intraprese e le aspettative suscitate, stimolando feedback utili in una logica consuntiva e programmatica;
- maggiore efficienza e sostenibilità ambientale ed economica rispetto agli strumenti di rendicontazione tradizionale, in virtù del minor impiego di risorse materiali (riduzione nel consumo di carta) e finanziarie (risparmio nei costi di stampa e di spedizione del documento cartaceo).

Su questo tema, si segnala il lavoro di ricerca realizzato dal GBS per valutare l'applicazione del web alle pratiche di accountability sulla base di parametri metodologicamente fondati e condivisi, presentato nel Documento di ricerca n. 14, *Le nuove frontiere della rendicontazione sociale: il Web Reporting. Linee di orientamento* (Milano, FrancoAngeli, 2017).

Le linee di orientamento rappresentano l'esito dell'analisi condotta da 22 enti e università italiane sull'utilizzo del web per misurare e comunicare le performance economiche, sociali e ambientali, e offrono indicazioni utili a supportare imprese ed enti non profit nella costruzione e nello sviluppo di web reporting che coniughino i principi di correttezza e completezza delle informazioni con l'efficacia comunicativa³.

³ Il Web Reporting è un portale di rendicontazione – collegato o integrato al sito istituzionale dell'ente – che fornisce informazioni chiare e fruibili, per rispondere alle esigenze di chi vuole conoscere l'organizzazione, le sue strategie e le relative performance economiche, sociali e ambientali (Documento di ricerca n. 14, p. 13).

TERMINOLOGIE

Un'ultima, non secondaria questione a cui accennare riguarda la terminologia impiegata correntemente per la rendicontazione delle ONP in rapporto a quella adottata nei provvedimenti normativi e attuativi della riforma del Terzo settore, ovvero, in altre parole, la significatività dei termini che si adoperano nella legge, da una parte, e nella prassi, dall'altra, per la rendicontazione sociale degli ETS. È un argomento già toccato in precedenza, ma sul quale è bene aggiungere qualche osservazione.

In proposito, tra i vari esempi di incongruità che si potrebbe illustrare, ci si limita a evidenziare solo il seguente. Il decreto 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli ETS*, trattando di "Processo e misurazione" afferma che:

Il sistema di valutazione dell'impatto sociale ha il fine di far emergere e far conoscere:

- il valore sociale generato;
- i cambiamenti sociali prodotti grazie alle attività del progetto;
- la sostenibilità dell'azione sociale [...].

Quali siano i concreti significati di queste formulazioni è tuttavia lasciato alla buona volontà e capacità dell'ETS; e in effetti subito dopo si legge:

Gli ETS dovranno prevedere all'interno del proprio sistema di valutazione una raccolta di dati quantitativi e qualitativi, considerando indici e indicatori, sia monetari che non monetari, coerenti ed appropriati ai propri settori di attività di interesse generale.

È una posizione ragionevole, se non addirittura necessaria, ma che non può produrre tuttavia risultati certi, proprio in ragione del fatto che ci si richiama alla “coerenza e appropriatezza” rispetto al settore di attività e non rispetto alle aspettative di interesse generale che il Pubblico *in primis* e gli stakeholder *in secundis* hanno il dovere di esporre.

In sostanza: dal punto di vista terminologico (contenuti, senso e significato) tra le indicazioni dei decreti e la realtà applicativa degli ETS c'è una notevole zona grigia. Peraltro, di questa circostanza non si può incolpare alcuno: da un lato, infatti, la legge non può essere troppo prescrittiva in un ambiente così variegato, sicché, da parte loro, gli ETS sono spinti a coniare nomi (e significati) per fenomeni che, tutto sommato, sono liberi di interpretare con ampio margine di discrezione. Ne può derivare quindi una ulteriore “raccomandazione”:

- È UTILE INDIVIDUARE UN SET DI CONCETTI, TERMINI E CATEGORIE SIGNIFICATIVE SUFFICIENTEMENTE PRECISO E GENERALE, CHE PUÒ ESSERE DERIVATO DALLA DOTTRINA E DALLA PRASSI E CHE UNIFICHI IL SIGNIFICATO ATTRIBUITO AI VALORI E ALLE QUALITÀ A CUI CI SI RIFERISCE.

Non è questa la sede per approfondire ulteriormente l'argomento e proporre eventualmente soluzioni. È pur vero che una spiegazione (un glossario) della terminologia utilizzata nella rendicontazione avrebbe la virtù di indicare ai lettori – segnatamente agli stakeholder – almeno la base logica e semantica impiegata nel processo di disclosure.

CONCLUSIONI

I ragionamenti esposti hanno come proprio fulcro la rendicontazione sociale delle organizzazioni non profit, con l'obiettivo di individuare alcuni elementi di aggiornamento perché il bilancio sociale possa continuare a essere uno strumento strategico, manageriale e comunicativo efficace per tale tipologia di organizzazioni. In questo esercizio sono però confluiti anche altri obiettivi:

- esaminare la riforma (rappresentata, in particolare, dal CTS e dai due decreti ministeriali relativi al bilancio sociale e alla valutazione dell'impatto sociale degli ETS, emanati tra il 2017 e il 2019) e commentarla in alcune sue parti, quelle più attinenti alla rendicontazione;
- cogliere l'occasione per ragionare più diffusamente sulla realtà delle ONP, con particolare riguardo alle relazioni che questi enti intrattengono con diversi soggetti, tentando di prefigurarne la prospettiva.

Il bilancio sociale ha da sempre rappresentato un punto (e un tramite) di osservazione obbligatorio per il GBS, una lente mediante la quale enfatizzare alcuni aspetti di particolare interesse nella realtà di queste organizzazioni, senza peraltro costituire una limitazione del campo d'osservazione. Esaminare la riforma, soprattutto nelle disposizioni dei due decreti che trattano, rispettivamente, di rendicontazione e di impatto, ha voluto dire tentare di interpretare il legislatore, provando a chiarire come questi enti siano percepiti dalla politica e dallo Stato, ma ha significato anche ricercare i possibili sentieri che si snodano in parallelo alla strada maestra del cambiamento fisiologico della società.

Una domanda è aleggiata in questo percorso, soprattutto nelle sue fasi iniziali, e ha prodotto le argomentazioni esposte nel secondo capitolo della prima parte (*La rendicontazione sociale tra profit e non profit: convergenze e specificità*): è realistico immaginare una confluenza delle pratiche di rendicontazione tra profit e non profit? In capo a questo non irrilevante quesito ve n'è però un altro, che conviene esplicitare, almeno come spunto da condividere: *che significato politico-economico (si potrebbe persino dire filosofico) viene attribuito alla crescita del non profit? O in altri termini: il non profit rappresenta una evoluzione dell'economia o una integrazione dell'economia?*

Si può pensare che, progressivamente, la mescolanza tra profit e non profit (che già si manifesta poderosamente) diverrà sempre più forte, fluida, complessa, completa, fino al punto da annullare una siffatta distinzione? O si pensa invece che il non profit sia e continuerà a essere una *correzione* rispetto ai fallimenti del mercato?

Ci si rende conto dell'audacia di queste domande, ma la rendicontazione stessa, in fondo, si poggia su una presunzione di evoluzione. Lo scopo della rendicontazione, come il GBS la intende, non è di descrivere ciò che nelle organizzazioni è avvenuto, ma, partendo dalla descrizione dei fatti, di indirizzare scelte e comportamenti laddove la missione e la visione dell'organizzazione intendono orientarli.

Questo concetto richiama quello che nella prima parte di questo lavoro ha riguardato la distinzione tra *normativo* e *descrittivo*. Il GBS propende per un approccio di tipo normativo, dato che la valutazione delle performance è inevitabilmente legata alle aspettative e alle attese, dunque riferita ad una visione che diventa essa stessa la base dei parametri (di valutazione) impiegati.

Riprendendo infine, e solo con un accenno, il tema "genere e specie" si potrebbe dire che una volta stabilito il fatto che le ONP costituiscono una specie all'interno del più vasto ambito del genere impresa (o organizzazione economica), ciò che deve valere come criterio è l'adeguatezza degli strumenti utili o necessari per il loro particolare sviluppo e miglioramento. Il fatto che molte delle indicazioni sopra riportate (e che verranno tra breve richiamate) possano essere di comune necessità o vantaggio per l'intero genere – dunque sia per l'ente for profit che per quello non profit – non deve trarre in inganno: si tratta infatti *di ciò che il GBS considera necessario oggi per la specie non profit*, proprio perché sia

osservando la realtà delle cose che le indicazioni legislative a cui abbiamo fatto riferimento, sono gli elementi e gli argomenti da rendere più forti, evidenti, debitamente considerati necessari come invece spesso, oggi, non sono.

Le considerazioni e le raccomandazioni contenute in questo documento solo in parte posseggono una natura “tecnica”, cioè riguardano *il modo di fare meglio il bilancio*; piuttosto, esse concernono la qualificazione dell’atteggiamento di tutti i soggetti che entrano in gioco. Innanzitutto i responsabili degli enti, ma anche gli stakeholder, per finire con altri soggetti istituzionali (associazioni di rappresentanza delle ONP, enti intermedi e Pubblico) e con soggetti deputati a particolari compiti di controllo (sindaci, revisori).

In ultima analisi, possiamo affermare che il ‘bilancio sociale’, più che possedere un valore proprio e autonomo, ha innanzitutto il ruolo del testimone rispetto alle scelte effettuate, alle relazioni attivate o sviluppate, alle risorse impiegate e ai rischi eventualmente mitigati, ai risultati e agli effetti ottenuti e alle prospettive aperte. Il documento mette “nero su bianco” ciò che è avvenuto nell’ultimo esercizio, aumentando la consapevolezza interna e fornendo all’esterno una rappresentazione chiara e unitaria del valore generato e delle criticità emerse. Ora si può aprire una nuova fase di scelte, relazioni, produzioni di valore, controllo dei rischi, aggiornamento degli strumenti. Per questa nuova fase varranno come patrimonio le relazioni finora nutrite, che dovranno aumentare e qualificarsi ulteriormente.

Il GBS è un’associazione che, attraverso lo studio della rendicontazione e della responsabilità sociale, ha come obiettivo quello di contribuire al miglioramento delle organizzazioni attraverso la riflessione generale e alcune proposte di tipo più operativo. Tra la riflessione teorica e le proposte operative il collegamento deve essere tuttavia forte e reciprocamente “nutriente” e “versatile”. Le proposte insomma devono essere coerentemente rappresentative di una concezione generale derivante dallo studio e dall’osservazione. Così nelle “raccomandazioni” che contrassegnano i capitoli della seconda parte sono contenuti gli esiti di osservazioni e conseguenti ipotesi di miglioramento, riguardanti talvolta generalmente le ONP e talaltra specificamente gli ETS, nell’ottica di commentare e perfezionare alcuni contenuti della riforma (anche integrando ciò che si ritiene ancora mancante o non soddisfacente).

Nelle indicazioni operative proposte è contenuta quindi una visione: quella di un settore non profit in grado sempre più di concorrere all'interesse collettivo, di migliorare la propria efficienza, di eliminare alcune tipologie di rischio, che la particolare natura delle organizzazioni non profit (in qualche misura) alimenta; quella di un settore più aperto di quanto già non sia, in grado sempre più di combattere una doppia tendenza: la chiusura nel proprio "fortino morale" da un lato, la deferenza nei confronti degli altri tipi d'impresa dall'altro.

Il bilancio sociale deve dunque sostenere il consolidamento e la crescita diffusa di una cultura dell'accountability, che orienti alla responsabilità sociale e alla trasparenza tutte le fasi della gestione. In questa logica, non solo la rendicontazione, ma anche i sistemi di programmazione, monitoraggio e valutazione devono essere sviluppati in modo integrato e coerente tanto con l'identità e i valori degli enti, quanto con le esigenze e le aspettative degli interlocutori interni ed esterni (Tarquini, Rogate 2008).

In conclusione, è utile riassumere le evidenze e/o le conclusioni più propositive emerse nel corso delle riflessioni esposte in questo documento, riportando in sequenza le "raccomandazioni" che il GBS ha formulato a valle dell'analisi dei provvedimenti normativi inerenti alla riforma del Terzo Settore e della situazione corrente della rendicontazione sociale delle ONP, inserendo tali raccomandazioni in un processo logico, distinguendo cioè quelle generali da quelle specifiche.

Raccomandazioni generali

Aumento della completezza e dell'accuratezza della sezione riguardante la governance

La prova della democrazia dell'ONP deve essere garantita da informazioni più analitiche di quanto si manifesti oggi nella prassi: dalla descrizione del profilo dei componenti degli organi direttivi al resoconto sulle attività degli organi di controllo, dal funzionamento del governo all'esistenza e operatività di un eventuale codice etico, dal numero delle sedute degli organi direttivi e di controllo agli argomenti trattati, dalle deleghe ai componenti degli organi direttivi ai casi di potenziale conflitto d'interesse, ecc.

Riequilibrio delle sezioni del bilancio

La sezione riguardante gli aspetti economico-patrimoniali è oggi, nei bilanci sociali delle ONP, quasi sempre la più debole. Gli aspetti economici, patrimoniali e finanziari dovrebbero emergere almeno alla pari degli aspetti non finanziari. È un problema culturale ancor prima che dottrinale. Ove acquisti senso, può essere anche recuperato lo schema di riparto del valore aggiunto, ma ancora più importante è la chiara identificazione dei soggetti da cui proviene e a cui si indirizza la distribuzione di valore monetario.

Attivazione di un dialogo sistematico e costruttivo con i diversi stakeholder

Occorre sviluppare meccanismi e processi tesi al coinvolgimento degli stakeholder nel processo di valutazione di effetti e impatti, descrivendo le modalità del coinvolgimento e il percorso realizzato a tal fine, avvalendosi anche di canali e strumenti messi a disposizione dalle nuove tecnologie.

Raccomandazioni specifiche

Di seguito si riportano gli spunti e le raccomandazioni individuate nel documento, rivolti a tutte le ONP come descritte nel Capitolo 2, ordinati in una sorta di elenco dei passi sequenziali per lo svolgimento del processo di rendicontazione e, in un certo qual modo, per l'attuazione delle strategie di sostenibilità.

- *Descrizione del contesto e/o il perimetro di riferimento*, con ciò intendendo le caratteristiche economiche e sociali del contesto di riferimento che aiutano a comprendere e valutare scelte, attività e risultati dell'ONP, ecc.
- *Descrizione dei prodotti/servizi resi*: la natura del bene/servizio prodotto, se generalmente pubblico, comunitario o di tipo misto, con l'evidenza delle caratteristiche distintive e di approccio, di eventuali partnership e dei principali destinatari.
- *Descrizione delle politiche pubbliche nel settore di attività e/o competenza*, in connessione alla missione della ONP e alla sua programmazione strategica.

- *Descrizione degli obiettivi strategici e di interesse generale relativi al campo d'azione*, specificando il cambiamento atteso e definendo i parametri di misurazione e i contenuti descrittivi sui quali si struttura la rendicontazione.
- *Descrizione della relazione con l'istituzione pubblica e/o con altri interlocutori strategici*, che sarà differente a seconda del prodotto/servizio reso: quali obiettivi persegue la politica pubblica e quanto e come l'ONP contribuisce alla loro realizzazione, mettendo in luce quali sono gli altri soggetti che concorrono all'implementazione delle politiche.
- *Individuazione dei destinatari e delle altre categorie di soggetti*: si tratta in particolare dei soggetti verso i quali si indirizzano i prodotti/servizi e per i quali è possibile determinare ciò che si indica come 'effetti' e dagli altri soggetti a vario titolo coinvolti.
- *Specificazione, con riferimento allo Statuto e ai Regolamenti, delle attribuzioni delle diverse entità che costituiscono la governance*, con particolare riguardo anche alla componente non istituzionale (management, staff), in modo da specificare con chiarezza ruoli e responsabilità di tutti i soggetti.
- *Evidenza del funzionamento democratico*: partecipazione e coinvolgimento delle diverse categorie di soci, descrizione delle loro attribuzioni rispetto alla possibilità di concorrere a scelte e decisioni.
- *Verifica e rendicontazione delle attività di controllo realizzate dagli organi preposti*, descrivendone inoltre la composizione e il funzionamento.
- *Dedica di adeguato spazio agli aspetti economico-finanziari*, considerando la natura di organizzazioni economiche delle ONP e le implicazioni sociali del grado di efficienza della gestione; rilevando i parametri e gli indici economici, patrimoniali e finanziari, anche nella prospettiva di riequilibrare le diverse sezioni della rendicontazione.
- *Creazione di una specifica sezione dedicata ai rischi e alle disposizioni e iniziative per il loro controllo*: i rischi fondamentali da rilevare e da contrastare sono quelli legati all'evoluzione del contesto competitivo alla specifica natura del bene oggetto dell'attività, al sistema di governance e alla gestione delle risorse economiche; l'obiettivo deve essere l'individuazione dei possibili avvenimenti che, legati a questi aspetti e/o dipendenti dai medesimi, possano ragionevolmente produrre effetti negativi di ordine economico, sociale e organizzativo.

- *Introduzione dei concetti e riferimenti riguardanti gli effetti e gli impatti di scelte e attività*, specificando gli aspetti parametrici impiegati e stabilendo un dialogo informato e consapevole con gli stakeholder, descrivendo le fasi e i risultati emersi dal processo compiuto e da compiere.
- *Glossario*: specificazione delle terminologie impiegate ed esemplificazioni opportune ove si adoperino algoritmi e metodi di quantificazione di ‘intangibili’, di elaborazione di opinioni o altro. Il glossario non deve essere un’appendice, bensì una premessa che indirizzi gli stakeholder nella lettura delle informazioni, agevolando la comprensione dell’attività rendicontata e supportando l’interpretazione/valutazione generale sulla disclosure dell’ente.

BIBLIOGRAFIA

Riferimenti normativi

(in ordine cronologico decrescente di emanazione)

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 5 marzo 2020, *Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo Settore.*

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 23 luglio 2019, *Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore.*

Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 4 luglio 2019, *Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore.*

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, *Codice del Terzo Settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.*

Legge 6 giugno 2016, n. 106, *Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.*

Riferimenti bibliografici

(in ordine alfabetico dell'autore)

Battilana J. e Lee M. (2014), "Advancing Research on Hybrid Organizing - Insights from the Study of Social Enterprises", *The Academy of Management Annals*, vol. VIII, n. 1, pp. 397-441.

Borzaga C. e Sacconi L. (2014), "La Riforma al varco: opportunità e rischi", *Impresa sociale*, n. 4, pp. 1-4.

Borzaga C. e Defourny J. (2001), *The Emergence of Social Enterprise*, London, Routledge.

Freeman R. E. (1984), *Strategic Management. A Stakeholder Approach*, Boston, Pitman.

Frey B. (1997), *Not Just for the Money. An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham-Northampton, Elgar.

- Grimalda G. e Sacconi L. (2005), “The Constitution of the Not-For-Profit Organisation: Reciprocal Conformity to Morality”, *Constitutional Political Economy*, vol. XVI, n. 3, pp. 249-276.
- Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS) (2017), “Le nuove frontiere della rendicontazione sociale: il Web Reporting. Linee di orientamento”, doc. di ricerca n. 14, Milano, FrancoAngeli.
- Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS) (2009), “La rendicontazione sociale per le aziende non profit”, doc. di ricerca n. 10, Milano, Giuffrè.
- Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS) (2005), *Il Bilancio Sociale. Standard. La Rendicontazione sociale nel settore pubblico*, Milano, Giuffrè.
- Hansmann H. (2005), *La proprietà dell'impresa*, Bologna, il Mulino.
- Hansmann H. (1988), “Ownership of the Firm”, *Journal of Law, Economics and Organization*, vol. IV, n. 2, pp. 267-304.
- Maiocchi M., Ricci P. e Turconi G. (2019), *Bilancio in valore. Come si misura un'ora di gioia?*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli.
- Mio C. (2011), “Informativa non financial nell'annual report: problemi e prospettive”, *Contabilità, Finanza e Controllo*, anno XXXIV, n. 3, pp. 247-258.
- Mio C. e Favotto A. (2012), “Perception of ethical environment among middle managers: evidence from a survey in Italy”, *Research on Ethics and Social Responsibility*, Business Research Unit ISCTE IUL, Lisbona, Simoes Neves, pp. 47-64.
- Mio C. e Venturelli A. (2012), “Non-financial information about sustainable development and environmental policy in the annual reports of listed companies: evidence from Italy and the UK”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
- Ottone S. e Sacconi L. (2015), *Beni comuni, economia comportamentale ed istituzioni*, in L. Sacconi e S. Ottone (a cura di), *Beni comuni e cooperazione*, Bologna, il Mulino, pp. 142-168.
- Pozzoli M. (2017), *Riforma del Terzo settore – Informativa Periodica*, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.
- Prospersi A. (2012), *Gestione e bilanci degli enti non profit* (1^a ed.), Milano, FrancoAngeli.
- Ricci P. (2017), *Conclusioni*, in Associazione Civita, *Dalla CSR alla “Corporate Cultural Responsibility”*: come valorizzare gli interventi delle Imprese in Cultura, pp. 43-45.
- Ricci P. (2016), *Accountability* in Farazmand A., *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance*, Springer.
- Ricci P., Civittilo R. e Simonetti B. (2018), “Management and performance of Non-Profit Institutions: finding new development trajectories – evidence from Italy”, *Quality & Quantity*, Springer.
- Ricci P. ed Esposito P. (2017), *Corporate Social Responsibility*, in Farazmand A., *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy and Governance*, Springer.

- Ricci P. e Fusco F. (2018), “What is the stock of the situation? A bibliometric analysis on social and environmental accounting research in public sector”, *The International Journal of Public Sector Management*, Emerald Publishing Limited, vol. XXXII, n. 1, pp. 21-41.
- Ricci P. e Landi T. (2010), “Governance and Accountability for Italian Listed Public Utilities Companies”, *Review of International Comparative Management* of the Academy of Economic Studies Bucharest, vol. XI, n. 3, pp. 376-388.
- Ricci P. e Manes Rossi F. (2012), “Gli enti locali e la rendicontazione territoriale: il documento di ricerca GBS n. 12”, *La Finanza Locale*, n. 1, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, pp. 47-55.
- Rogate C. (2019), “Rendicontazione, trasparenza e partecipazione: nuovi scenari nell’era della trasformazione digitale”, in AA.VV., *I territori della sostenibilità*, Milano, Egea.
- Rogate C. (2005), “Il ruolo del bilancio sociale nelle organizzazioni di Terzo Settore”, *Rivista Nonprofit*, n. 2.
- Rogate C. e Pericoli V. (2011) “La costruzione di percorsi di rendicontazione sociale”, *Enti Non Profit*, n. 1.
- Rogate C. e Tarquini T. (2008), *Fiducia e responsabilità nel governo dell’Ente pubblico. Il Bilancio sociale per le Pubbliche Amministrazioni Territoriali*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli.
- Sacconi L. (2011), “From individual responsibility to shared social responsibilities: concepts for a new paradigm”, *Towards a Europe of shared social responsibilities: challenges and strategies*, Strasbourg Cedex: Council of Europe Publishing, pp. 35-81.
- Sacconi L. (2007), *Teorie etico-normative degli stakeholder: un esame critico e l’alternativa contrattualista*, in E. R. Freeman, G. Rusconi e M. Dorigatti (a cura di), *Teoria degli Stakeholder*, Milano, FrancoAngeli, pp. 337-380.
- Sacconi L. (2006), “A Social Contract Account for CSR as Extended Model of Corporate Governance (I): Rational Bargaining and Justification”, *Journal of Business Ethics*, vol. LXVIII, n. 3, pp. 258-281.
- Sacconi L. (2006), *CSR as a model of extended corporate governance, an explanation based on the economic theories of social contract, reputation and reciprocal conformism*, in F. Cafaggi (a cura di), *Reframing self-regulation in European private Law*, Boston-Dordrecht-New York, Kluwer Academic, pp. 289-341.
- Sacconi L. (2005), *Guida critica alla responsabilità sociale e al governo di impresa*, Roma, Bancaria.
- Sacconi L. (2002), “Impresa non profit: efficienza, ideologia e codice etico”, *ISSAN working papers*, poi in F. Cafaggi (a cura di), *Modelli di governo, riforma del welfare ed organizzazioni non profit*, Bologna, il Mulino, pp. 257-341.

- Sacconi L. (2000), *The Social Contract of the Firm. Economics, Ethics and Organization*, Berlin, Springer-Verlag.
- Sacconi L. e Grimalda G. (2007), *Ideals, conformism and reciprocity: A model of Individual Choice with Conformist Motivations, and an Application to the Not-for-Profit Case*, in P. L. Porta, L. Bruni (a cura di), *Handbook of Happiness in Economics*, Cheltenham-Northampton, Elgar, pp. 532-570.
- Sacconi L. e Grimalda G. (2005), “L’insorgenza dell’impresa sociale: il ruolo delle preferenze ideali e del conformismo”, *Impresa sociale*, v. 15, 74, n. 4, pp. 108-132.
- Viviani M. (1999), *Specchio magico. Il bilancio sociale e l’evoluzione delle imprese*, Bologna, il Mulino.

Standard

Principi di redazione del bilancio sociale (2001)

La rendicontazione sociale nel settore pubblico (2007)

Principi di redazione del bilancio sociale (2013)

Documenti di Ricerca

Documenti di Ricerca n. 1. Linee guida per la revisione del bilancio sociale, coordinatori Pietro Portaluppi, Gianfranco Rusconi (2007)

Documenti di Ricerca n. 2. Indicatori di performance per reporting e rating di sostenibilità, coordinatori Ruggero Bodo, Franco Della Sega (2007)

Documenti di Ricerca n. 3. Reporting ambientale e valore aggiunto, coordinatore Ondina Gabrovec Mei (2007)

Documenti di Ricerca n. 4. Responsabilità sociale e Corporate Governance, coordinatori Claudio Badalotti, Andrea Beretta Zanoni (2007)

Documenti di Ricerca n. 5. Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale, coordinatore Bettina Campedelli (2007)

Documenti di Ricerca n. 6. La rendicontazione sociale per le Regioni, coordinatore Paolo Ricci (2007)

Documenti di Ricerca n. 7. La rendicontazione sociale nelle università, coordinatore Mara Zuccardi Merli (2008)

Documenti di Ricerca n. 8. La rendicontazione sociale degli intangibili, coordinatore Mario Viviani (2008)

Documenti di Ricerca n. 9. La rendicontazione sociale per le aziende sanitarie, coordinatore Lidia D'Alessio (2008)

Documenti di Ricerca n. 10. La rendicontazione sociale per le aziende non profit, coordinatori Luisa Pulejo, Alessandra Tami (2009)

Documenti di Ricerca n. 11. Il bilancio socio-ambientale nei gruppi aziendali, coordinatori Paolo Andrei, Michele Andreaus (2010)

Documenti di Ricerca n. 12. La rendicontazione territoriale: le finalità, il processo, gli indicatori, coordinatori Paolo Ricci, Francesca Manes Rossi (2011)

Documenti di Ricerca n. 13. La rendicontazione sociale degli istituti scolastici, coordinatore Carlo Luison (2016)

Documenti di Ricerca n. 14. Le nuove frontiere della rendicontazione sociale: il web reporting. Linee di orientamento, coordinatori Francesca Manes Rossi, Cristiana Rogate (2017)

Documenti di Ricerca n. 15. Gli SDGs nei report delle imprese italiane, coordinatori Andrea Venturelli, Carlo Luison (2019)

Research Document n. 16. The SDGs in the Reports of the Italian Companies, coordinators Andrea Venturelli, Carlo Luison (2019)

Collana Monografie e Studi

La rendicontazione sociale negli atenei italiani. Valori, modelli, misurazioni, a cura di Chiara Mio (2016)



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

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

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Quali sono i criteri e le modalità per realizzare oggi una efficace rendicontazione sociale delle organizzazioni non profit? Quali particolari attenzioni bisogna avere anche alla luce dei recenti interventi legislativi, a partire dal Codice del Terzo Settore?

Negli ultimi anni il ruolo del non profit è cresciuto e ci si attende possa aumentare ancora. La legislazione italiana si è impegnata per rendere omogeneo il quadro, prima con il Codice, poi con i successivi decreti riguardanti la rendicontazione e la valutazione dell'impatto sociale. È proprio considerando questo complessivo cambiamento che il GBS ha ritenuto necessario rivedere il proprio documento di ricerca n. 10 del 2009, riflettendo ancora sulle prospettive del Terzo Settore nella realtà italiana e proponendo alcuni capisaldi operativi che – secondo il GBS – dovrebbero contraddistinguere e rendere più efficace la rendicontazione sociale nel non profit.

Il documento di ricerca è diviso in due parti: una prima che richiama e commenta le recenti iniziative legislative e riflette nuovamente sulla natura e il ruolo del non profit nel nostro Paese e una seconda che fornisce indicazioni operative per una più efficace applicazione delle Linee guida ministeriali.

Cristiana Rogate è esperta di misurazione delle performance, rendicontazione sociale e partecipazione, integrando da oltre vent'anni esperienza sul campo e attività accademica. Fondatrice e Presidente di Refe - Strategie di Sviluppo Sostenibile, è Vicepresidente del Comitato scientifico del GBS, componente del Comitato Etico e di Sostenibilità di HERA spa e del Comitato scientifico dell'Associazione di cultura economica e politica Guido Carli.

Lorenzo Sacconi è professore ordinario di politica economica presso il dipartimento di diritto pubblico e sovranazionale dell'Università Statale di Milano ove coordina l'international PhD program in Law Ethics and Economics for Sustainability. È Presidente della Società Italiana di Diritto ed Economia SIDE e dirige il Centro Interuniversitario EconomEtica presso l'Università Bicocca di Milano. È membro del coordinamento del Forum sulle disuguaglianze e le diversità, del Comitato scientifico del GBS e del Consiglio di gestione di IRIS Network.