



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

DOTTORATO DI RICERCA IN ECONOMIA DELLE AZIENDE
E DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE
CICLO XXI

TITOLO TESI
**LA RENDICONTAZIONE SOCIALE NELLE AZIENDE NON
PROFIT. UNA PROPOSTA DI ANALISI**

Coordinatore:
Chiar.mo Prof.
Antonello Zangrandi

Tutor:
Chiar.mo Prof.
Antonello Zangrandi

Dottoranda:
Chiara Nova

Indice:

Sommario

Introduzione	4
Parte 1	7
<i>Responsabilità sociale</i>	7
1. <i>Le aziende non profit: aspetti peculiari</i>	7
2. <i>Che cosa è la responsabilità sociale?</i>	10
2.1 <i>Responsabilità sociale di impresa: definizioni a confronto</i>	11
2.2 <i>Una prospettiva comunitaria in tema di CSR</i>	14
2.3 <i>Le spinte alla CSR</i>	16
2.4 <i>Punti di osservazione della CRS</i>	20
2.5 <i>La Responsabilità Sociale per le aziende non profit</i>	22
3. <i>La stakeholder theory</i>	26
3.1 <i>Definizione di stakeholder</i>	26
3.2 <i>La stakeholder theory</i>	31
3.3 <i>La teoria degli stakeholder per le aziende non profit</i>	35
4. <i>L'Accountability nelle aziende non profit</i>	39
4.1 <i>Il concetto di Accountability: definizione, oggetto ed influenze</i>	39
4.2 <i>Da un approccio "one bottom line" ad un approccio di "triple bottom line"</i>	44
4.3 <i>L'accountability nelle aziende non profit</i>	46
Parte 2	57
<i>La rendicontazione sociale nelle aziende non profit e il bilancio di missione</i>	57
5. <i>La rendicontazione sociale</i>	57
5.1 <i>Ragioni e valenze della rendicontazione sociale</i>	58
5.2 <i>La rendicontazione sociale nelle differenti categorie di aziende</i>	61
5.3 <i>Il processo di rendicontazione sociale</i>	67
6. <i>Il bilancio sociale nelle anp</i>	71
6.1 <i>Dal bilancio d'esercizio al bilancio sociale nelle anp</i>	72
6.2 <i>Bilancio sociale o bilancio di missione?</i>	75

<i>Principi e modelli per la rendicontazione sociale</i>	78
<i>7. Gli approcci alla rendicontazione sociale</i>	78
<i>7.1 Rendicontazione sociale come processo</i>	79
<i>7.2 Rendicontazione sociale come prodotto</i>	84
Parte 3	90
<i>La rendicontazione sociale nella realtà non profit italiana: una analisi empirica</i>	90
<i>8.1 Metodologia</i>	92
<i>8.2 Il bilancio di missione delle aziende non profit italiane: proposta di un modello di interpretazione</i>	99
<i>8.3 Analisi dei risultati</i>	134
<i>8.4 Punti di forza e di debolezza della rendicontazione sociale nelle anp</i>	176
Considerazioni conclusive	184
APPENDICE	189
BIBLIOGRAFIA	192

Introduzione

Il dibattito sul tema della accountability, ed in particolar modo sullo strumento del bilancio sociale, sta vivendo da alcuni anni una stagione particolarmente attiva, in termini di produzione scientifica, nell'organizzazione di convegni e workshop, ma anche nella creazione di gruppi di studio e osservatori.

Cosa è quindi l'accountability?, quali sono i presupposti teorici? quali le ragioni che la determinano? Quali sono le caratteristiche principali? Quali sono gli strumenti adottati?

Il tema della accountability è stato affrontato in questa ricerca presentando una analisi dei presupposti teorici che spingono le aziende ad interiorizzare processi di rendicontazione sociale, ponendo l'accento su una particolare tipologia di aziende: le aziende non profit. Superata una visione residuale del settore non profit rispetto a Stato e mercato, le organizzazioni espressione della economia civile hanno assunto nel tessuto economico e sociale del Paese una sempre maggior importanza, sia in termini di sviluppo numerico, sia in termini di "peso" economico e sociale, venendo ad assumere le caratteristiche di vere e proprie aziende.

La prima parte della ricerca, dopo una breve presentazione delle aziende non profit, attraverso la loro classificazione rispetto al criterio della destinazione della produzione, approfondisce l'orientamento alla responsabilità sociale delle aziende, di cui l'accountability rappresenta una espressione del rapporto tra azienda e ambiente. In considerazione di tale rapporto si analizza l'evoluzione della relazione tra l'azienda ed i propri stakeholder attraverso i concetti tipici della stakeholder theory.

Il "cuore" del tema "responsabilità sociale e accountability nelle aziende non profit" è sviluppato nel capitolo 4. Si orienta il lettore rispetto agli elementi caratteristici della accountability: le criticità relative agli aspetti definatori,

l'oggetto e la nuova geometria del valore che deriva da un approccio di tipo "triple bottom line". Il paragrafo conclusivo è dedicato ad un approfondimento sulla accountability per le anp, alle sue luci ed ombre.

La seconda parte della ricerca propone una analisi della rendicontazione sociale come processo che si "pone a servizio" della accountability. Si analizzano le ragioni alla base dell'adozione di un processo di rendicontazione sociale, le valenze, le tappe fondamentali in cui si sviluppa e le caratteristiche che assume rispetto alle diverse tipologie di azienda.

Il bilancio sociale rappresenta il principale strumento di rendicontazione sociale e pertanto ne viene analizzato il significato e gli aspetti definitori. Un ampio approfondimento è dedicato ai modelli di rendicontazione sociale proposti dalla prassi e dalla letteratura di riferimento distinguendo tra approcci alla rendicontazione sociale come processo e approcci alla rendicontazione sociale come prodotto (documento). Questa sezione si propone come strumento di supporto teorico alla comprensione dell'analisi dei documenti di bilancio sociale contenuta nella parte 3.

La parte 3 propone una analisi empirica della rendicontazione sociale nella realtà non profit italiana. L'oggetto di analisi è rappresentato dai documenti di bilancio sociale resi disponibili on line dalle anp considerate tra le più rilevanti nel panorama nazionale. Il campione di analisi è stato composto rispetto diverse considerazioni legate al concetto di rilevanza. Si sono incluse nella analisi le anp che ottengono significativi contributi (superiori a 100.00) nell'ambito del finanziamento da 5 per mille; le anp che esprimono un significativo orientamento alla responsabilità sociale aderendo all'Istituto Nazionale della Donazione; le anp che rappresentano esempi di best practice in tema di bilancio sociale, avendo ottenuto riconoscimenti ufficiali come l'Oscar di Bilancio Sociale organizzato da Ferpi; le anp che dimostrano la propria propensione alla trasparenza e alla responsabilità nei confronti dei propri stakeholder pubblicando on line i documenti di rendicontazione sociale.

Lo studio dei documenti è stato realizzato attraverso una griglia di valutazione creata al fine di proporre uno strumento flessibile di analisi sistematica, che

consenta di realizzare confronti sia spaziali, sia spaziale, tra modelli di rendicontazione adottati da aziende con classificazioni diverse, o all'interno della stessa classe; sia temporale, permettendo di verificare per la stessa organizzazione, gli eventuali miglioramenti intervenuti, la continuità del processo di rendicontazione implementato ed eventuali difficoltà emerse.

Attraverso la griglia di valutazione si presenta in modo dettagliato il contenuto del bilancio sociale (di missione) ed i risultati emersi per ciascun ambito dall'analisi dei documenti. Al fine di individuare gli elementi che consentono di perseguire al meglio le finalità aziendali in un'ottica di orientamento all'accountability, si presentano in tavole di sintesi i punti di forza e di debolezza rilevati, con riferimento a ciascun ambito di analisi. Si indicano inoltre futuri obiettivi di sviluppo per tali variabili.

La ricerca si conclude con alcune riflessioni critiche emerse dallo studio del fenomeno dell'accountability nelle anp italiane. Si approfondisce nello specifico la rilevanza del tema e la diffusione di una coscienza sociale, tra le anp ed i loro stakeholder, espressa attraverso l'adozione del bilancio di missione come strumento di accountability e le valenze del documento come strumento di accountability nella realtà non profit italiana. Rispetto ai contenuti si approfondiscono alcuni aspetti significativi relativi alla rilevanza ed alla comprensibilità delle informazioni; nonché alla adeguatezza dei modelli di comunicazione delle condizioni gestionali orientate al perseguimento delle finalità aziendali. Considerazioni conclusive sono dedicate alla attendibilità del bilancio di missione come strumento di accountability ed alla opportunità di sviluppare proposte di auditing sociale, esterno ed indipendente, e di rating sociale.

Parte 1

Responsabilità sociale

1. Le aziende non profit: aspetti peculiari

Il settore non profit viene definito in origine con un'accezione per così dire "residuale" rispetto al settore privato for profit delle imprese e del "mercato" ed al settore pubblico, tipico delle istituzioni e delle aziende pubbliche governate a diversi livelli dallo Stato. Negli anni i contributi teorici di maggior rilevanza hanno superato questa visione di alterità, marginalità, del "terzo settore" rispetto a "Stato" e "mercato", sostituendo a questa un approccio "positivo"¹, volto a definire "cosa è" il settore non profit invece di limitarsi ad indicare "cosa non è". "Ci sembrava che l'antinomia dovesse essere non tra Stato e mercato ma tra Stato e sistema delle imprese; poi ci siamo convinti che, in fondo questa antinomia non c'era." Le aziende non profit sono Stato "perché la loro attività ha grande rilevanza da un punto di vista politico-sociale, e sono Mercato perché il loro prodotto, nonostante la natura economico-sociale, non può prescindere dal mercato e dalle sue regole." (Bertini U., 1996)²

L'eterogeneità e la complessità delle diverse aziende del settore ha stimolato negli studiosi l'interesse a definirne scientificamente gli aspetti peculiari: aspetti

¹ Borgonovi E., 1996.

² Bertini U., 1996. Si veda anche Borzaga C. 2007 in Fazzi L.

istituzionali, processi operativi, condizioni di sviluppo, misurazione delle performance, etc.

Ma quali sono i fattori peculiari che contraddistinguono le aziende non profit?

In linea generale sono riconducibili ai seguenti aspetti³:

- finalità istituzionali non economiche, ma caratterizzate da un elevato contenuto sociale; risulta prevalente la logica di produzione di “benessere tramite persone”⁴;
- governance, caratterizzata dall’assenza di specifici interessi proprietari;
- assenza⁵ della distribuzione degli utili, non vi è un divieto a conseguire il profitto, ma sono presenti vincoli specifici all’assegnazione dello stesso.

La letteratura propone numerosi metodi di classificazione delle aziende non profit (d’ora innanzi denominate anp) ponendo di volta in volta enfasi su specifici aspetti⁶. Nell’ambito di questo studio non si intende proporre una trattazione esaustiva del variegato universo dei soggetti che compongono il settore non profit, ma richiamare alcune considerazioni utili a circoscrivere l’oggetto di questa analisi ed a mettere in evidenza le peculiarità delle aziende non profit in tema di accountability e di rendicontazione sociale.

A tal fine si è inteso adottare una scomposizione del settore sulla base del criterio della destinazione della produzione⁷. Da questo punto di vista emerge una distinzione del settore non profit in tre grandi classi:

- aziende auto-produttrici, sono aziende che destinano la propria produzione a soggetti predeterminati, che contribuiscono nella azienda a vario titolo.

L’azienda nasce dalla volontà di questi soggetti⁸, al fine di soddisfarne i biso-

³ Cfr. Borzaga C., 2007 Presentazione in Fazzi L., Governance per le imprese sociali e il non profit, Carocci Faber

⁴ Cfr. Borgonovi E., 1996.

⁵ Se si assume una visione “allargata” del settore non profit risultano incluse anche le società cooperative la cui gestione è contraddistinta da un elevato contenuto mutualistico, e la cui distribuzione degli utili è limitata a specifiche percentuali definite dalla normativa.

⁶ Airoidi G., 1996; Borgonovi E., 1996; Travaglini C., 1996, Propersi A. e Rossi G., 2008, Bronzetti G. 2007, Bassanini e Ranci 1990, Barbetta 1996, Colozzi I., Donati P., 2004, Andreus 1996, Manfredi 2000, etc.

⁷ Cfr. Capaldo P. 1996; Hinna A., 2005; Propersi A., 2004; etc.

⁸ Possono essere non solo persone fisiche ma anche altre aziende.

gni in modo sistematico e duraturo. Ne sono un esempio le anp costituite per: soddisfare bisogni essenziali degli aderenti (e loro famiglie) cui lo Stato ed il mercato non sono in grado di dare una risposta adeguata; perseguire valori etici, religiosi in particolari ambiti della vita delle persone; difendere interessi economici, politici specifici degli aderenti; soddisfare esigenze aggregative, culturali, sportive, musicali, etc.

- aziende erogatrici, sono aziende che offrono, sulla base di spinte filantropiche, religiose, etiche, beni e servizi alla collettività o ad una parte specifica della stessa in assenza di scambio economico. La controprestazione in denaro al bene/servizio offerto, quando presente, assume un valore “poco più che simbolico” in quanto insufficiente a remunerare i fattori della produzione. All’impiego di risorse non sono direttamente correlati ricavi ed il valore della prestazione non rappresenta l’espressione di criteri di convenienza economica. Rientrano in questa categoria le anp che operano nei settori sanitario, di ricerca scientifica, sociale, culturale, etc., anche in stretta relazione con la Pubblica Amministrazione;
- imprese sociali, sono aziende che destinano la propria produzione al mercato, che realizzano processi di produzione ed allocazione caratterizzati dallo scambio economico. Queste aziende di produzione però si differenziano dalle aziende for profit in quanto caratterizzate da finalità diverse dal profitto. La produzione e lo scambio economico sono strumentali a finalità sociali ispirate da valori etici e morali. Sono un esempio le anp che si occupano: di inserimento lavorativo di persone svantaggiate (per ragioni sociali, fisiche, psichiche, etc.); di offerta di beni e servizi in quegli spazi non occupati né dallo Stato né dal mercato.

2. Che cosa è la responsabilità sociale?

La percezione di una necessità di responsabilità sociale da parte delle aziende, ed il dibattito, che a tutti i livelli ne è ispirato, ha assunto nei decenni un andamento per così dire “carsico”. In Italia è emerso in modo significativo nel corso degli anni '70, ha riscosso nuovo interesse in ambito politico, nel settore delle imprese, delle aziende non profit e della Pubblica amministrazione, nonché in ambito accademico, a partire dagli anni '90, divenendo argomento centrale di studio in numerose pubblicazioni, convegni e dibattiti. Si considera⁹ come primo contributo in tema di responsabilità sociale l'opera di Bowen (1953)¹⁰, che sottolinea da un lato l'importanza dei risultati economici perseguiti dalle imprese, e dall'altro indica la *presenza di correlate conseguenze di natura sociale*.

Ma cosa si intende per Responsabilità Sociale di Impresa?

Prima di cercare di attribuire un significato al concetto di RSI, traduzione dall'inglese di Corporate Social Responsibility¹¹, è bene evidenziare il carattere astratto dello stesso¹², che varia in relazione a:

- momento storico, teorie di riferimento e diverse discipline degli autori;
- punto di vista (interno o esterno) dal quale lo si analizza;
- caratteristiche specifiche delle aziende che lo adottano;
- caratteristiche politiche, sociali ed economiche del sistema-paese in cui viene adottato; etc.

⁹ Hinna L. 2005, Sacconi L. 2004, Beda A., Bodo R. 2006, etc.

¹⁰ Bowen H. 1953, *Social Responsibilities of the businessman*, Harper & Row, New York.

¹¹ Hinna L. suggerisce come sarebbe forse più opportuno interpretarla come “sensibilità” o “consapevolezza” sociale dell'impresa. Cfr. Hinna L. 2005

¹² Cfr. Hinna L. 2005, Crescenzi M. 2004, Valentini S. 2004, Becchetti L. in Sacconi L. 2005.

2.1 Responsabilità sociale di impresa: definizioni a confronto

Come è evidente una definizione puntuale, univoca e largamente condivisa di RSI non è facilmente individuabile. Al fine di proporre una visione sufficientemente ampia ed esaustiva del significato del tema trattato e delle varie interpretazioni che negli anni sono state proposte dalla letteratura, si riportano di seguito in ordine cronologico di pubblicazione alcune delle definizioni più significative sul tema¹³.

Tab.1: Definizioni di RSI a confronto

<i>"Il dovere dei businessmen di perseguire quelle politiche, di prendere quelle decisioni, di seguire quelle linee d'azione che sono desiderabili in funzione degli obiettivi e dei valori riconosciuti dalla società"</i>	Bowen H., 1953 ¹⁴ .
<i>"Social responsibility in the final analysis implies a public posture toward society's economic and human resources and a willingness to see that those resources are used for broad social ends and not simply for the narrowly circumscribed interests of private persons and firms"</i>	Frederick W., 1960 ¹⁵
<i>"Azioni e decisioni prese dagli imprenditori almeno parzialmente oltre l'interesse economico o tecnico dell'azienda"</i>	Davis K., 1960 ¹⁶
<i>"Riguarda i problemi che si hanno nel momento in cui un'impresa si presenta sulla scena sociale ed i principi etici che dovrebbero governare le relazioni fra la società e l'azienda"</i>	Eells R., Walton C., 1961 ¹⁷
<i>The idea of social responsibility supposes that the corporation has not only economic and legal obligations, but also certain responsibilities to society which extent beyond these obligations"</i>	McGuire J., 1963 ¹⁸ .
<i>"The social responsibility of business encompasses the economic, legal, ethical, and discretionary expectations that society has of organizations at given point in time"</i>	Carroll A., 1979 ¹⁹

¹³ Cfr. Hinna L. 2005, Chirieleison C. 2002.

¹⁴ Bowen H. 1953.

¹⁵ Frederick W. 1960.

¹⁶ Davis K. 1960.

¹⁷ Eells R., Walton C. 1961.

¹⁸ McGuire J. 1963.

¹⁹ Carroll A., 1979.

<p><i>“Ciascun gruppo di stakeholder ha diritto a non essere trattato come mezzo orientato a qualche fine, ma deve partecipare alla determinazione dell’indirizzo futuro dell’impresa...l’autentico fine dell’impresa è quello di operare come veicolo per coordinare gli interessi degli stakeholder... il management è portatore di una relazione fiduciaria che lo lega tanto agli stakeholder quanto all’impresa come entità astratta. Esso è tenuto a agire nell’interesse degli stakeholder come se fosse un loro agente e deve agire nell’interesse dell’azienda per garantire la sua sopravvivenza, salvaguardando le quote di lungo periodo per ciascun gruppo”</i></p>	<p>Freeman E. 1988</p>
<p><i>“La responsabilità sociale di impresa può essere intesa in generale come l’attitudine dell’impresa a rispondere alle iniziative poste in essere dall’ambiente come conseguenze delle sue attività; più in particolare come valutazione e compensazione interna dei costi sociali dalla stessa generati e ampliamento dei suoi obiettivi per raggiungere un’efficienza non solo economica ma anche sociale. La finalità perseguita, e quindi la conseguenza, dovrebbe essere quella di ottenere una piena legittimazione al suo operare sia da parte delle risorse umane direttamente coinvolte, sia da parte del contesto nel quale è inserita”</i></p>	<p>Marziantonio R., 1997²⁰</p>
<p><i>“Ruolo sociale normalmente inteso come attitudine che l’impresa stessa ha di farsi carico dei problemi, dell’ambientamento e dell’umanizzazione derivanti dalla sua attività”.</i></p>	<p>Matacena A., 2002²¹</p>
<p><i>“L’esercizio autentico della responsabilità sociale da parte dell’impresa si verifica quando essa si fa carico delle attese degli stakeholder anche oltre gli obblighi di legge non come puro moto di liberalità, ma quando tale comportamento è iscritto nella strategia dell’impresa sì da tendere a costituire una fonte di vantaggio competitivo.”</i></p>	<p>Molteni M., 2004²²</p>
<p><i>“La conspevolezza dell’impresa e del suo management delle ricadute sociali che i comportamenti e le decisioni aziendali hanno sulla società civile nel breve come nel medio termine; essa si colloca nella sfera dei comportamenti etici volontari e può essere declinata rispetto ai grandi temi dei diritti umani, dell’ambiente, dello sviluppo sostenibile, della tutela delle minoranze e del mezzogiorno del mondo, della sicurezza sul lavoro, dello sviluppo professionale dei lavoratori.”</i></p>	<p>Hinna L., 2005²³</p>
<p><i>“Con CSR si intende un modello di governance allargata dell’impresa, in base al quale chi governa l’impresa ha la responsabilità che si estendono dall’osservanza dei doveri fiduciari nei riguardi della proprietà ad analoghi doveri fiduciari nei riguardi in generale di tutti gli stakeholder.”</i></p>	<p>Sacconi L. 2005²⁴</p>
<p><i>“... essere socialmente responsabili significa gestire un determinato business in modo da controllare e possibilmente migliorare gli effetti sociali e ambientali dell’attività impresa.”</i></p>	<p>Beda A., Bodo R., 2006²⁵</p>

Fonte: nostra elaborazione

²⁰ Marziantonio R. 1997.

²¹ Matacena A. 2002, in Hinna L., a cura di.

²² Molteni M., 2004.

²³ Op. citata.

²⁴ Sacconi L. 2005.

²⁵ Beda A., Bodo R., 2006,.

Da questi contributi emerge l'evoluzione nel tempo della definizione di responsabilità sociale di impresa, che nelle prime concettualizzazioni d'oltreoceano degli anni '50 era attribuita ai cosiddetti businessman. Con il crescere e il diffondersi delle corporation, la consapevolezza ed il peso dei riflessi sociali ed ambientali dell'attività economica passano alle imprese; per cui nel corso degli anni '60 si inizia a parlare di Corporate Social Responsibility vera e propria. Si prendono in considerazione i rischi, per l'azienda, di perdita di fiducia e potere sociale, e l'importanza delle aspettative della società. Contributi riportano visioni contrapposte di obbligatorietà²⁶ e volontarietà²⁷ della CSR. Negli anni '70 è significativo il contributo di Carroll che indica quattro tipologie di responsabilità che andranno a costituire la piramide della RSI²⁸:

1. economiche, ovvero fare profitti; *considerata la base su cui tutto il resto si fonda;*
2. legali; ovvero rispettare la legge; *la legge è la codifica, fatta dalla società di ciò che è giusto e di ciò che è sbagliato. Giocare rispettando le regole del gioco;*
3. etiche; ovvero essere etici; *obbligo di fare ciò che è giusto, corretto e equo. Evitare di arrecare danno;*
4. filantropiche; ovvero essere un buon cittadino; *fornire risorse alla comunità; migliorare la qualità della vita.*

Negli anni '80 e '90 si sviluppano notevolmente gli studi sull'etica che daranno origine alla cosiddetta Business Ethics²⁹. Un'altra corrente di pensiero economico che influenza significativamente i contributi di quegli anni e degli anni seguenti è la cosiddetta teoria degli stakeholder. La società civile in senso generico viene sostituita dall'insieme di classi omogenee di stakeholder; soggetti che possono influenzare ed essere influenzati dagli obiettivi e dalla gestione aziendale³⁰.

²⁶ McGuire J. 1963.

²⁷ Eells R., Walton C. 1961, Walton C. 1967.

²⁸ Cfr. versione italiana di Carroll A. 2005, La piramide della CSR: verso uno stakeholder management morale, in Sacconi L. 2005

²⁹ Cfr. Bowie, 1982; Beuchamp, Bowie, 1988; Donaldson e Werhane, 1988; Hoffman, Mills Moore, 1990, in Sacconi L. 2005, Manetti G., 2006.

³⁰ Per una trattazione più completa si rimanda al cap. 3.

In contrapposizione al punto di vista comune delle definizioni qui citate, si pone il pensiero riconducibile alle teorie economiche di ispirazione classica, secondo cui il management ha una sola responsabilità: massimizzare i profitti. Friedman M. affermava nel 1970³¹ che i problemi sociali non sono di competenza dei manager, ma devono essere risolti all'interno del sistema di libero mercato³². L'attività del manager si intendeva svolta nel rispetto delle leggi, delle regole base della società e dei costumi etici. È evidente che questi elementi variano fortemente in funzione del contesto spaziale e temporale cui si riferiscono. Recentemente³³, Steinberg E. ancora affermava che lo scopo dell'impresa non è di promuovere il bene pubblico. Secondo questo pensiero tali impegni spetterebbero allo Stato o ai singoli cittadini.

2.2 Una prospettiva comunitaria in tema di CSR

La volontà di definire il significato di CSR non ha interessato i soli studiosi, ma ha coinvolto anche organizzazioni internazionali e istituzioni sovranazionali. Nel 1997 il World Business Council for Sustainable Development definiva la responsabilità sociale come "il continuo impegno dell'azienda a comportarsi in maniera etica e a contribuire allo sviluppo economico, migliorando la qualità della vita dei dipendenti, delle loro famiglie, della comunità locale e più in generale della società"³⁴. Successivamente³⁵ l'organizzazione Business for Social Responsibility, adottava il concetto di "corporate citizenship"³⁶ definendolo come gestione di azienda in modo tale da soddisfare o superare costantemente le aspettative etiche, legali, commerciali e pubbliche che la società ha nei confronti delle aziende.

³¹ Friedman M. esplicita già nel 1962 la sua posizione in proposito di responsabilità sociale d'impresa e la riconferma successivamente nel contributo del 1970.

³² Il management deve far guadagnare il più possibile rispettando le regole base della società, sia quelle incarnate dalla legge che quelle relative ai costumi etici. Friedman M., 1970

³³ Steinberg E. 1996, *Just business: business ethics in action*, Oxford, OUP, 2000.

³⁴ Cfr. www.wbcsd.ch; Beda A., Bodo R., 2006

³⁵ BSR, 2001. Cfr. www.bsr.org; Beda A., Bodo R., 2006

³⁶ Cfr. Manetti G., 2006.

Neppure l'attenzione comunitaria al comportamento sociale di governi ed imprese è cosa nuova, come ricordato da alcuni autori³⁷. La Convenzione di Lomè, il Libro Bianco di Delors (1993) e più recentemente gli impegni presi a Lisbona nell'ambito del Consiglio Europeo (2000), i propositi espressi nel Libro Verde (2001) e le soluzioni emerse nel corso del "Seminario Tecnico sugli strumenti di RSI" (2004), sottolineano la preoccupazione circa gli aspetti sociali ed ambientali correlati alle attività economiche. L'Unione Europea ritiene la RSI un contributo delle imprese allo sviluppo sostenibile "*to become the most competitive and dynamic knowledge-based economy in the world, capable of sustainable economic growth with more and better jobs and greater social cohesion*". Gli aspetti contenuti nella definizione di RSI infatti, rappresentano elementi a sostegno delle politiche comunitarie in tema di inclusione sociale, competitività, tutela ambientale, etc.

Nello specifico il Libro Verde esprime già nel proprio titolo la volontà di "promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese", includendo in questa definizione anche le cooperative. In questo ambito non si intende valutare l'adeguatezza e la completezza del documento comunitario in termini di RSI³⁸, ma ci si limita a riportarne la definizione che in esso è esplicitata:

*"Corporate social responsibility is essentially a concept whereby companies decide **voluntarily** to contribute to a better society and a cleaner environment. At a time when the European Union endeavours to identify its common values by adopting a Charter of Fundamental Rights, an increasing number of European companies recognise their social responsibility more and more clearly and consider it as part of their identity. This responsibility is expressed towards employees and more generally towards all the stakeholders affected by business and which in turn can influence its success."*

In linea con alcuni autori, si sottolinea come elementi quali la **volontarietà** e la **sostenibilità** rappresentano le componenti più significative di questo concetto.

³⁷ Cfr. Valentini S. 2006, Hinna L. 2005, Beda A., Bodo R., 2006, et al.

³⁸ Per approfondimenti si veda Valentini S. 2006, Hinna L. 2005.

La RSI rappresenta un'opzione etica per le aziende che la adottano³⁹, che se da un lato comporta il perseguimento/ottenimento di un vantaggio competitivo, dall'altro può manifestarsi il rischio di autoreferenzialità; a fronte di una libertà di scelta, si ha discrezionalità nei comportamenti.

Nell'ambito della loro attività le aziende devono tener conto di numerosi fattori, non solo economici, ma anche sociali ed ambientali, in un'ottica di scambio continuo e bidirezionale con l'ambiente. Proprio perché tale approccio va oltre le tradizionali convenienze economiche, ed ha un carattere volontario, le aziende sono spinte ad assumere impegni oltre le prescrizioni della normativa.

2.3 Le spinte alla CSR

Nel corso dei decenni il concetto stesso si è modificato ed evoluto in considerazione di innumerevoli spinte. Il tema della responsabilità sociale si manifesta, sia a livello nazionale che internazionale, in concomitanza con alcuni fatti rilevanti⁴⁰, quali:

- globalizzazione, e lo scontento morale che questa ha generato⁴¹;
- crescita della sensibilità ambientale;
- tutela dei diritti (diritti umani, diritti dei lavoratori, diritti di alcune categorie deboli, etc.);
- integrazione dei mercati finanziari, al cui interno si sono verificati scandali e speculazioni "estreme";
- evoluzioni negli studi di management;
- consumo responsabile;
- scandali aziendali, pubblici e privati.

Questi fenomeni economici e sociali non solo influenzano i sistemi a livello macro, ma alimentano spinte al cambiamento in termini di responsabilità sociale

³⁹ Cfr. cap.2.6.

⁴⁰ Cfr. Molteni M. 2004, Sacconi L. 2005.

⁴¹ Per approfondimenti si veda Stiglitz J. 2002

che coinvolgono le aziende profit oriented e non profit (indipendentemente dal settore e dalla dimensione), le istituzioni, nazionali e sovranazionali, e la società civile in tutte le sue diverse forme. Tali spinte influenzano la RSI incidendo su:

- la domanda da parte della società civile;
- l'offerta da parte delle aziende;
- il dibattito teorico;
- gli interventi governativi e delle istituzioni internazionali.

Le istanze promosse con varie intensità e durata dai vari soggetti componenti la società civile si sono focalizzati principalmente su due soggetti, anche se con varie declinazioni, a seconda del contesto territoriale: i clienti/utenti e i lavoratori. Se adeguatamente interpretata ed implementata, la RSI potrebbe diventare l'impulso per creare meccanismi virtuosi, che migliorino la soddisfazione degli stakeholder da un lato e le performance aziendali dall'altro.

L'offerta rappresenta l'insieme degli atteggiamenti che volontariamente l'azienda pone in essere finalizzati al mantenimento del consenso e della legittimazione sociale verso specifiche categorie di stakeholder a seconda degli obiettivi e delle caratteristiche delle aziende stesse.

Il dibattito teorico, di cui si è illustrata brevemente l'evoluzione nelle pagine precedenti (vedi tab.1), è stato influenzato da studiosi non solo di economia aziendale, ma anche di diverse discipline quali la sociologia, la filosofia, l'etica, il diritto, la politica economica, etc.

Numerosi sono infatti i filoni di pensiero che alimentano l'attenzione sulla CSR.

Tra questi si ricordano:

1. l'approccio contrattualista;
2. il peso sempre più rilevante attribuito ai fattori intangibili;
3. la stakeholder theory.

1. Secondo la prima corrente di pensiero la CSR nasce da una revisione critica della teoria neo-istituzionalista legata allo studio dei contratti, e più specificatamente all'analisi dei costi di contrattazione e di governo delle

organizzazioni. Viene adottata una visione più ampia rispetto ai costi di transazione, derivante da una maggior consapevolezza delle incompletezze e delle asimmetrie informative presenti nei contratti. In questo contesto assume un ruolo fondamentale la fiducia e la ricerca di una reputazione basata su una sensibilità sociale ed ambientale dell'azienda⁴².

2. Alcuni autori hanno focalizzato la propria attenzione sulle relazioni tra CSR e performance economiche. Numerosi studi si pongono l'obiettivo di individuare nessi di causalità tra l'adozione di comportamenti e strumenti socialmente responsabili e le prestazioni economiche realizzate dall'azienda⁴³. I risultati eterogeni ottenuti hanno spinto le ricerche successive ad assumere un atteggiamento più specifico concentrandosi in particolar modo sui fattori di una singola azienda.

Tale approccio ha consentito di far emergere in modo significativo il ruolo svolto dalle risorse così definite intangibili.

Cosa si intende per risorse intangibili?

Sono elementi che sono stati via via sempre più considerati come assets fondamentali nell'essere e nel permanere nel tempo dell'azienda. Rappresentano il capitale umano, la coesione tra il personale, le relazioni con gli stakeholder, i valori condivisi, la reputazione, la fiducia, etc. In questo contesto la persona assume un ruolo primario. In letteratura sono presenti numerose classificazioni⁴⁴, facendo riferimento al modello sviluppato dall'Intellectual Capital Sweden, le risorse intangibili⁴⁵ sono riconducibili alle seguenti classi:

- capitale organizzativo, inteso come profilo strategico, corporate governance, processi;
- capitale umano;
- capitale relazionale, inteso come clienti, relazioni di rete.

⁴² Per una trattazione più approfondita si veda Sacconi L. 2005.

⁴³ Tra gli altri si veda Molteni M. 2004.

⁴⁴ Cfr. Invernizzi, Molteni 1990, Edvinsson, Malone 1997, Lev 2001, Zambon 2003.

⁴⁵ Per approfondimenti si veda Valentini S. 2006.

Per capitale organizzativo si intende la condivisione delle conoscenze tra le risorse umane e l'azienda (esplicitazione e condivisione della mission, delle strategie aziendali, della cultura aziendale, etc.).

Il capitale umano rappresenta una ricchezza per l'azienda ed un fattore di vantaggio competitivo, in quanto è formato dalle conoscenze, capacità, abilità, competenze dei lavoratori; a queste si affianca l'elemento motivazionale. Le risorse umane se adeguatamente formate ed addestrate sotto il profilo professionale; valorizzate ed incentivate, da un punto di vista anche personale, influiscono significativamente sullo sviluppo e sulle performance aziendali.

Il capitale relazionale è costituito dal "valore" generato attraverso le relazioni che l'azienda instaura con i propri stakeholder. La fiducia, la credibilità, il consenso costruito nel tempo rispetto ai propri clienti, alla comunità di riferimento, ai partners.

3. la stakeholder theory rappresenta una teoria manageriale che introduce il concetto di stakeholder, ovvero il soggetto che ha una "posta in gioco" nella azienda. Introduce pertanto la visione di un'azienda che ha relazioni nell'ambiente con una pluralità di soggetti, di cui dovrà tener conto in termini di aspettative e bisogni che esprimono al fine della sua durabilità nel tempo. Per un approfondimento sul tema si rimanda al cap.2.

Un'influenza particolare è stata attribuita dagli studiosi di CSR anche al pensiero cristiano cattolico⁴⁶, nello specifico alla Dottrina Sociale Cattolica che condivide con la RSI alcuni dei suoi elementi fondanti, e che ha contribuito ad ispirare la nascita e l'azione nel tempo di innumerevoli organizzazioni ed aziende.

Per quanto riguarda gli interventi governativi e delle istituzioni internazionali, si è già accennato in precedenza, seppur brevemente, agli interventi comunitari in tema di RSI, cui si affiancano le iniziative internazionali attivate da:

- ONU (1999): Global compact, in cui si sottolinea in più punti del documento l'importanza del rispetto dell'ambiente;

⁴⁶ Hinna L. 2005, Alford H. 2005 in Sacconi L. 2005, Beda A., Bodo R., 2006, Fiorentini G. 1998, et al.

- OCSE (2000): linee guida per le multinazionali, in cui si prendono in considerazione temi quali l'impatto ambientale e lo sviluppo sostenibile.

2.4 Punti di osservazione della CRS

Il libro Verde, così come alcuni autori⁴⁷, propone una visione della CSR da una duplice ottica: esterna ed interna rispetto all'azienda.

La dimensione esterna coinvolge stakeholder esterni, quali le comunità locali di riferimento, i partners, i clienti/utenti ed i fornitori, ma anche valori, quali i diritti umani e le preoccupazioni per la tutela dell'ambiente.

Da un punto di vista esterno la CSR può essere valutata secondo una *visione economica*, che prima di qualsiasi analisi deve tenere in considerazione le caratteristiche economiche e sociali del sistema di riferimento. Il tessuto economico e i costumi etici variano a seconda del contesto, pertanto anche la CSR tenderà ad assumere sfumature differenti.

Considerazioni simili si possono fare con riferimento ad una *visione giuridica*. L'assetto normativo varia in relazione a ciascun ambito territoriale pertanto il rispetto della legge dovrà essere valutato in relazione al contesto. Al di là del rispetto delle obbligazioni giuridiche⁴⁸ si suole individuare uno spazio etico entro cui l'azienda si può muovere liberamente cercando un proprio equilibrio tra comportamenti etici, interesse sociale⁴⁹ ed economicità.

Il posizionamento della azienda al di fuori della sfera di rispetto della legge, all'interno, oppure oltre a questa nell'ambito dei comportamenti responsabili socialmente è influenzato dal contesto socio-culturale in cui l'azienda nasce ed opera. In questa *visione sociologica culturale* gioca un ruolo fondamentale la società civile e la pressione della stessa in termini di *moral suasion*⁵⁰. Il consenso e la reputazione rappresentano infatti le leve principali che influenzano l'agire dell'azienda.

⁴⁷ Hinna 2005, Beda A., Bodo R., 2006,

⁴⁸ Cfr. McGuire J. 1963, Molteni M. 2004, et al.

⁴⁹ Cfr. Denozza in Sacconi L. 2005

⁵⁰ Hinna 2005

In alcuni recenti contributi la RSI si configura come una governance allargata⁵¹. “La definizione di CSR come “governance allargata” è neo-istituzionalista, ma esattamente nel senso in cui il neo-istituzionalismo non è affatto contrastante con una visione contrattualista dell’impresa, intesa come costrutto che sorge per via di accordo tra gli individui. Il punto è che qui il contratto sociale rilevante non è il contratto reale tra i soci, ma il contratto ipotetico tra gli stakeholder che rende possibile la nascita e la stabilità dell’impresa come istituzione economica⁵². È bene ricordare che anche per quanto riguarda il concetto di governance esistono numerose declinazioni del suo significato. Senza dilungarsi eccessivamente su questo tema, in questa sede si evidenziano gli elementi che influenzano il concetto di governance:

- tipologia di azienda;
- livello socio culturale del paese di riferimento;
- modello economico (capitalistico) adottato dal paese di riferimento;
- ruolo delle autorità;
- livello di internazionalizzazione;
- assetto giuridico.

La visione istituzionale, ovvero il ruolo che lo Stato assume nei confronti della RSI, è influenzato da approcci istituzionali diversi. L’intervento dello Stato in economia assume un valore ed un’interpretazione diversa a seconda del contesto. In alcuni Paesi, come l’Italia, è visto tipicamente come un garante, un regolatore dei rapporti tra società civile ed aziende, mentre è emblematico l’esempio degli Stati Uniti in cui lo Stato viene visto come soggetto che cerca di “intromettersi” nei meccanismi del mercato limitando il libero sviluppo delle aziende.

Per quanto riguarda l’ottica interna rispetto alla RSI⁵³, questa esercita la sua influenza alcune aree rilevanti⁵⁴, quali:

- area finanziaria ed economica;
- area organizzativa;

⁵¹ Sacconi L. 2005

⁵² Sacconi L. 2005, CSR: contesto, definizioni e mappa per orientarsi, in Sacconi L. 2005

⁵³ Cfr. Hinna 2005, Beda A., Bodo R., 2006, Molteni M. 2004, CSR Europe www.crseurope.org

⁵⁴ Di queste tratteremo più approfonditamente nei capitoli successivi.

- area manageriale;
- area di marketing;
- area di comunicazione;
- area di rendicontazione;
- area di controllo di gestione;
- area di gestione delle risorse umane.

2.5 La Responsabilità Sociale per le aziende non profit

“The corporate social responsibility concept is mainly driven by large companies, even though socially responsible practices exist in all types of enterprises, public and private, including SMEs⁵⁵ and co-operatives.” Libro Verde (2001).

Il concetto di Responsabilità Sociale si declina con sfumature diverse a seconda della tipologia di azienda presa in considerazione. Aumentando lo zoom e fissando l’obiettivo su quella particolare categoria di aziende rappresentata dalle aziende non profit emergono dal dibattito posizioni contrapposte. Se da un lato la relazione tra necessità di RSI e imprese appare evidente, non altrettanto risulta per le anp. Il significato della Rsi per le anp risiede nelle peculiarità degli enti non profit⁵⁶.

Una parte della dottrina considera le anp già di per sé stesse orientate alla responsabilità sociale. La loro origine, da un duplice fallimento di Stato e mercato, i valori etici e morali che ne ispirano l’agire, le finalità istituzionali di tipo sociale e non prettamente economico ne sanciscono la loro intrinseca responsabilità nei confronti della collettività. Interrogandosi su questi aspetti, un’altra corrente di pensiero economico-aziendale⁵⁷ evidenzia come:

- le motivazioni etiche e sociali originarie non necessariamente rimangano nel corso degli anni;
- le anp non siano immuni da comportamenti opportunistici;

⁵⁵ Small and Medium Enterprises Piccole e Medie Imprese

⁵⁶ Cfr. cap.1.

⁵⁷ Cfr. Zamagni S. 2005, Il terzo settore e la CSR, in Enti non profit, gennaio-marzo

- le finalità sociali ed i vincoli alla distribuzione degli utili di per sé non dimostrano il raggiungimento delle stesse e non esprimono la misura dell'efficacia dell'azione aziendale;
- le caratteristiche e, soprattutto, le finalità tipiche delle anp fanno sì che in un certo senso la collettività consideri la “responsabilità sociale” ed in particolar modo la sua misurazione e comunicazione un dovere per questa tipologia di aziende.

Entrambi gli approcci sottolineano l'importanza e la necessità di accountability e rendicontazione sociale per le anp.

Una anp - la cui mission è sempre declinabile in termini di sviluppo sostenibile e per la quale il profitto è un puro vincolo – non dovrebbe scindersi dalla visione etica adottata e quindi esimersi da una condotta socialmente responsabile. In questa visione una anp è socialmente responsabile per sua natura e la responsabilità sociale è vissuta come “mission implementante”⁵⁸.

A conferma della rilevanza delle anp in tema di Rsi, si prenda come esempio la sempre maggiore diffusione delle varie forme di partnership tra mondo imprenditoriale o Enti Pubblici e Settore non profit. In questi casi le anp sono chiamate in causa per garantire un'adeguata rappresentanza della causa sociale per la quale la partnership si realizza. Infatti la anp ricopre contemporaneamente il ruolo di braccio operativo del progetto e, al tempo stesso, di garante dell'efficacia e del successo dell'iniziativa.

L'assunzione della responsabilità sociale da parte dell'azienda (sia essa profit o non profit) trae origine dal fatto che quest'ultima non può prescindere dalle relazioni che instaura con altri sistemi e soggetti presenti nell'ambiente di riferimento. Quindi l'azienda, oltre a perseguire risultati di natura economica, assolve anche a una funzione sociale, che richiede di rispondere alle sollecitazioni ed alle istanze provenienti dall'esterno, compatibilmente con le esigenze interne. In un contesto simile, spiccano le anp che per loro natura sono già attente alla relazione con gli stakeholder (interni ed esterni), la cui fiducia è indispensabile per

⁵⁸ Matacena A. in Montanini L. 2007

la sopravvivenza e per la crescita dell'organizzazione, in quanto portatori di interessi legittimi nei confronti dell'organizzazione stessa.

A tal proposito, nelle anp il punto di partenza per la gestione della responsabilità sociale è da individuarsi nella definizione, formalizzazione e condivisione all'interno, e nella comunicazione all'esterno, della mission e dei valori che orientano le scelte strategiche ed i comportamenti operativi di coloro che operano nell'organizzazione. Pertanto ciò che realmente costituisce motivo d'interesse non è dare una definizione di Rsi nel settore non profit, quanto piuttosto capire come tale senso di responsabilità venga esternato e comunicato ai portatori d'interesse, mediante l'utilizzo di strumenti idonei.

Gli strumenti di RSI si distinguono tra strumenti offerti dal mercato e strumenti interni alla azienda. La tabella seguente sintetizza gli strumenti più significativi⁵⁹ nell'ambito delle anp⁶⁰:

⁵⁹ La presente tabella non si propone una presentazione esaustiva di tutti gli strumenti di RSI, ma indica alcuni dei più diffusi strumenti adottati dalle anp e ne mostra sinteticamente il posizionamento ed il significato. Cfr. cap. 8.

⁶⁰ Per una trattazione più completa: Hinna L., 2005; Manetti G., 2006; Sacconi L., a cura di 2007, Bodo R. 2006 in Rusconi G. e Dorigatti M. a cura di, etc.

Tab. 2: Gli strumenti della RSI

STRUMENTI ESTERNI	STRUMENTI INTERNI
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Etichette sociali;</i> • <i>premi alla Responsabilità Sociale;</i> • <i>codici di condotta e linee guida etiche;</i> • <i>CSR toolkits (es: Q-Res linee guida per il management, CSR-SC);</i> • <i>linee guida e modelli per la rendicontazione sociale.</i> 	<p><i>Strumenti strategici:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • mission statement; • la carta dei valori; • il codice etico ed il comitato etico.
	<p><i>Strumenti operativi di relazione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • relazioni e dialogo con gli stakeholder; • social auditing e social rating; • documento di rendicontazione; • iniziative di responsabilità sociale
	<p><i>Strumenti operativi di supporto:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • rilevazione e misurazione della performance; • indicatori di performance; • formazione interna del personale; • sensibilizzazione esterna degli stakeholder; • gestione del patrimonio intellettuale; • internal auditor; • altri standard (comportamenti gestionali e criteri di rendicontazione).

Fonte: Hinna L., 2005

3. *La stakeholder theory*

3.1 *Definizione di stakeholder*

Una corrente del pensiero manageriale che in questi decenni ha influenzato notevolmente gli approcci teorici legati alla RSI è rappresentata dalla stakeholder theory.

Come per il concetto di responsabilità sociale, indicare una definizione condivisa dell'idea di stakeholder non risulta un'operazione semplice; se da un lato la letteratura fornisce numerosi contributi, dall'altro è bene sottolineare che “il termine significa cose diverse per persone diverse”⁶¹; stimolando approcci e considerazioni tra loro anche in aperto contrasto.

Secondo alcuni autori⁶², il termine è stato utilizzato per la prima volta presso lo Stanford Research Institute in un memorandum interno del 1963. In quel contesto, per stakeholder si indicano i gruppi senza il cui sostegno l'impresa cesserebbe di esistere; includendo dipendenti, clienti e fornitori dell'azienda. L'Istituto sosteneva già che le figure di dirigenza delle aziende dovevano capire i bisogni ed i problemi di questi gruppi al fine di formulare obiettivi raggiungibili. Alcuni autori fanno risalire l'origine della teoria degli stakeholder (coloro che hanno una posta in gioco) ben prima della sua concettualizzazione classica, enunciata da Freeman⁶³, ed indipendente rispetto alle critiche della teoria dello shareholder (colui che possiede le azioni). Già Berle e Means nel 1932⁶⁴ avevano sottolineato il concetto di separazione tra proprietà e controllo. Partendo da questo punto di vista, relativo all'impresa, il manager viene considerato come una sorta di “delegato” dell'azionista, per il quale dovrà assumere l'obiettivo di massimizzazione del valore azionario.

⁶¹ Phillips R., Freeman R., Wicks A., 2007, in Freeman R., Rusconi G., Dorigatti M., a cura di Trad. di What stakeholder theory is not, in *Business Ethics Quarterly*, 2003, vol. 13, n. 4, pp. 479-502

⁶² Freeman E. 1984

⁶³ Freeman E. 1984

⁶⁴ Berle A., Means G. 1932

Il concetto di stakeholder, cui si ispira la teoria, prevede che le istanze sociali ed ambientali siano incluse nei processi e nelle strategie proprie dell'azienda; in quanto l'azienda stessa viene considerata inserita in un contesto più ampio, in cui gli stakeholder "sono i gruppi che fanno una differenza" per l'azienda (Thompson).

Secondo l'impostazione di Freeman⁶⁵ gli stakeholder primari, ovvero gli stakeholder in senso stretto, sono tutti gli individui e i gruppi ben identificabili da cui l'impresa dipende per la sua sopravvivenza: azionisti, dipendenti, clienti, fornitori e agenzie governative chiave. In senso più ampio, tuttavia, stakeholder è ogni individuo ben identificabile che può influenzare o essere influenzato dall'attività dell'organizzazione in termini di prodotti, politiche e processi lavorativi. In questo più ampio significato, i gruppi di interesse pubblico, i movimenti di protesta, le comunità locali, gli enti di governo, le associazioni imprenditoriali, i concorrenti, i sindacati e la stampa, sono tutti da considerare stakeholder. Le radici di questo approccio sono evidentemente fondate sulla visione di azienda moderna, che influenza l'ambiente e da questo se ne lascia influenzare. Che riserva attenzione alle "relazioni allargate", passando dalla focalizzazione su di un unico stakeholder (l'azionista), alla considerazione della fitta rete di relazioni e forze talvolta contrapposte in cui l'azienda opera. In questa ottica, la sfida cruciale è rappresentata dall'equilibrio e dal bilanciamento delle diverse aspettative dei soggetti che concorrono al raggiungimento della missione aziendale.

Questa considerazione apre però la strada ad una domanda fondamentale, cui non è stata data ancora da parte degli studiosi una risposta condivisa: "Chi sono gli stakeholder rilevanti e quale peso hanno le diverse categorie di stakeholder nell'ambito dei processi decisionali?" Questo problema ha un contenuto sia di tipo normativo, in termini di identificazione degli stakeholder, sia di tipo descrittivo in termini di rilevanza rispetto agli stakeholder da prendere in considerazione.

⁶⁵ Freeman e Reed 1983

Nel corso dei decenni gli studiosi si sono interrogati su questo tema ed hanno sviluppato distinti approcci. Come accennato in precedenza, la prima distinzione che si intende proporre è rappresentata da:

- contributi che adottano visioni ristrette rispetto alla definizione di stakeholder;
- contributi che adottano visioni più ampie rispetto alla definizione di stakeholder.

Le prime generalmente restringono il campo di indagine ai soggetti la cui relazione con l'azienda è considerata essenziale per la sua stessa durabilità nel tempo⁶⁶ (anche in termini di relazioni con contenuto di scambio⁶⁷ o di rischio/posta in gioco⁶⁸); oppure la cui relazione con l'azienda ha un significativo contenuto morale⁶⁹, distinguendo tra stakeholder e non-stakeholder⁷⁰. Le seconde si basano sul fatto che le aziende hanno innumerevoli scambi materiali ed immateriali con l'ambiente che influenzano e da cui sono influenzate. In questa ottica la determinazione degli stakeholder, intesi come tutti i soggetti che condizionano e che sono condizionati in modo positivo o negativo dall'azienda, è piuttosto complessa, in quanto il numero dei soggetti che i manager sono chiamati a prendere in considerazione è notevole.

L'approccio che propone una visione ristretta degli stakeholder rappresenta una corrente di pensiero, per così dire normativa, che ha preso in considerazione come punto fondamentale la "legittimità"⁷¹ degli stakeholder. Legittimità delle aspettative basate su scambi, regolati da contratti espliciti o taciti, su accordi legali, su elementi etici e morali, vantaggi o svantaggi derivati dalle relative influenze, etc.

⁶⁶ Freeman e Reed 1983, Bowie 1988

⁶⁷ Freeman e Evan 1990

⁶⁸ Clarkson 1995, Gallino L., *L'impresa irresponsabile*, Einaudi, Torino, 2005

⁶⁹ Wicks, Gilbert e Freeman 1984, Donaldson e Preston, 1995, et al.

⁷⁰ Mitchell et al, 1997 in Freeman, Rusconi et al 2007, Phillips, 1997

⁷¹ Mitchel, Agle, Wood, 1997 in Freeman, Rusconi et al 2007, Phillips, 2003 in Freeman, Rusconi et al 2007

L'approccio che propone una visione ampia degli stakeholder pone l'accento sull'aspetto "potere"⁷² quale elemento critico nelle relazioni tra azienda e stakeholder, escludendo di considerare la legittimità delle diverse aspettative.

Adottare in via esclusiva uno o l'altro approccio comporta effetti negativi sia in termini di relazioni con gli stakeholder, sia rispetto agli obiettivi di sopravvivenza e sviluppo dell'azienda stessa. Considerare le aspettative dei soli soggetti con interessi legittimi nell'azienda, porta ad includere anche stakeholder legittimi che non hanno alcun potere nei confronti dell'azienda, e ad escludere stakeholder anche notevolmente influenti ma non legittimi. Viceversa, soddisfare unicamente le esigenze espresse dagli stakeholder che esercitano un potere nei confronti dell'azienda, a scapito degli interessi legittimi portati avanti da stakeholder scarsamente influenti, potrebbe generare scelte controproducenti per l'azienda la cui stessa esistenza potrebbe risultare compromessa.

In questo delicato equilibrio entrano in gioco due elementi ulteriori:

- la soggettività delle percezioni di legittimità e di potere. L'azienda, e quindi i soggetti che la governano, avranno una propria percezione circa la legittimità ed il potere espresso da ciascun portatore di interesse, e d'altro canto gli stessi stakeholder avranno un loro punto di vista rispetto alla legittimità ed il potere delle proprie istanze. Tali percezioni, è evidente, non necessariamente coincidono e non rimangono stabili nel tempo, in quanto influenzate dalla rilevanza della posizione dello stakeholder e dell'azienda nell'ambiente, da nuovi potenziali stakeholder, dai vincoli e dalle opportunità latenti nell'ambiente interno ed esterno, etc;
- il fattore tempo. Inteso come urgenza rispetto alla necessità di soddisfacimento dei bisogni, ovvero "il grado con cui le aspettative degli stakeholder richiedono attenzione immediata"⁷³, ma anche profondità (durata) delle aspettative espresse dai portatori di interesse nei confronti dell'azienda.

Non è detto, inoltre, che tutti gli stakeholder siano espliciti e volontari, possono esistere soggetti che sono influenzati dall'attività aziendale involontariamente (Clarckson, 1994); possono pertanto esistere stakeholder potenziali.

⁷² Weber, 1996; Wood, 1994; Carroll, 1993

⁷³ Mitchel, Agle, Wood, 1997 in Freeman, Rusconi et al 2007

Venendo poi alla natura della relazione, ulteriori classificazioni possono essere sviluppate prendendo in considerazione l'esistenza o meno di una relazione, distinguendo se è l'azienda il soggetto dipendente dallo stakeholder, o viceversa, se è lo stakeholder il soggetto dipendente dall'azienda, oppure se le parti sono reciprocamente dipendenti, etc.

Molto diffusa risulta un approccio di identificazione degli stakeholder attraverso la creazione di una "mappa degli stakeholder", distinti sulla base dei loro ruoli rispetto alla azienda (clienti/utenti, fornitori, dipendenti, partner, Pubblica Amministrazione, comunità di riferimento, etc.).

Ciascun fattore che influisce nella definizione degli stakeholder di un'azienda, e sulla loro rilevanza nel tempo, è fortemente dinamico, aumenta o diminuisce la propria intensità sia nel tempo che nello spazio⁷⁴.

Buona parte della letteratura sottolinea come il problema della valutazione della rilevanza degli stakeholder debba essere osservato tenendo in considerazione quale è l'obiettivo che l'azienda si pone nell'adottare questa teoria di management.

In alcuni casi, la finalità di un approccio, che tenga in considerazione le aspettative degli stakeholder, potrebbe essere migliorare le performance aziendali (tipico delle imprese, ma non si esclude che tale obiettivo possa essere adeguatamente adottato anche da aziende non profit). In questa ottica gli studiosi suggeriscono di ispirare le relazioni al principio di equità. In altri casi l'obiettivo potrebbe essere rappresentato dal miglioramento delle relazioni con l'ambiente (diminuzione di disaccordo, maggior dialogo e armonia nei rapporti, etc); la soluzione proposta è l'uguaglianza nella distribuzione dell'attenzione alle diverse aspettative⁷⁵. Un approccio di questo tipo nasconde però criticità significative, in quanto relazioni ispirate all'uguaglianza tra gli stakeholder di per sé non risolvono i contrasti tra le parti.

È evidente, da quanto emerso sin qui, che una teoria definitiva e condivisa in tema di identificazione degli stakeholder e definizione della loro rilevanza è ancora lontana dall'essere elaborata.

⁷⁴ Per approfondimenti si veda Mitchel, Agle, Wood, 2007 in Freeman, Rusconi et al 2007.

⁷⁵ Ibidem.

3.2 *La stakeholder theory*

La “teoria dei partecipanti dell’azienda” o c.d. stakeholder theory è caratterizzata dalla continua evoluzione del concetto di stakeholder, il quale si è gradualmente modificato, combinandosi anche all’evoluzione del concetto di etica.

La stakeholder theory è definita dai propri “padri” come una teoria manageriale ed una teoria etica. In quanto il suo contenuto morale è esplicito: i valori e la morale sono considerati fondamentali nella gestione delle organizzazioni. Questa evidenza è presente in quella parte di letteratura che esamina i fondamenti morali della teoria⁷⁶. Considerare tale teoria etica non significa che questa si configuri come una dottrina morale esauriente (Orts e Strudler 2002)⁷⁷.

In contrapposizione ad alcune interpretazioni, il monito principale è rappresentato da questa affermazione: “è necessario essere attenti agli interessi e al benessere di coloro che possono favorire o ostacolare il raggiungimento degli obiettivi dell’organizzazione”⁷⁸.

La stakeholder theory sostiene che occorre soddisfare ogni “partecipante” all’organizzazione, dove per partecipante si intende il più vasto contesto sociale, ossia l’insieme di chiunque vanti un interesse, anche non diretto, nella sfera dell’organizzazione. “Vi sono altri stakeholder legittimi dal punto di vista normativo oltre agli azionisti”⁷⁹.

L’attenzione va ampliata includendo non solo gli shareholder (detentori di azioni), ma anche gli stakeholder (portatori di interessi diffusi); così facendo l’azienda trarrà benefici economici e non. Assumendo una ottica strumentale i benefici (economici e non) costituiscono le ragioni per cui l’azienda opta per un più ampio coinvolgimento dei portatori di interessi.

D’altro canto, come ricordano Phillips, Freeman e Wicks, “...essere attenti agli interessi e al benessere di alcuni non-azionisti è un dovere, che va oltre i fini

⁷⁶ Tra le giustificazioni normative alla teoria troviamo Wicks, Gilbert e Freeman 1994, Clarkson 1994, Donaldson, Preston 1995, Freeman 1994, Phillips 1997, 2003, et al. Cfr. Phillips R., Freeman R., Wicks A. 2007

⁷⁷ L’interpretazione di Orts e Strudler è considerata favorevole ma errata secondo Phillips R., Freeman R., Wicks A. 2007

⁷⁸ Phillips R., Freeman R., Wicks A. 2007

⁷⁹ Phillips R., Freeman R., Wicks A. 2007

prudenziali e strumentali della massimizzazione del valore azionario. Sebbene vi siano ancora gruppi di stakeholder la cui relazione con l'organizzazione rimane strumentale (...) vi sono altri stakeholder legittimi dal punto di vista normativo oltre agli azionisti”.

Tutto ciò non implica⁸⁰, come sostenuto da alcuni⁸¹ che tutti gli stakeholder debbano essere trattati equamente.

Il dialogo tra l'azienda ed i portatori di interesse comporta un confronto ed un riconoscimento reciproco degli interessi, di cui ciascuna parte è espressione. L'adozione di un approccio stakeholder al management di un'organizzazione consente lo sviluppo di relazioni vantaggiose per i soggetti coinvolti: queste tendono a stimolare e consolidare la fiducia e la collaborazione tra le parti, incentivandone i comportamenti virtuosi. L'organizzazione che è in grado di gestire al meglio tali relazioni, anche in termini di comunicazione, può sfruttare la ricchezza relazionale prodotta in termini di reputazione e vantaggio competitivo.

Il World Business Council on Sustainability Development (Wbcsd)⁸² ha proposto una propria interpretazione circa il valore derivante dal coinvolgimento dei detentori di interessi: “Il dialogo offre ad un'organizzazione l'opportunità ideale al fine di sviluppare relazioni mutuamente benefiche con i suoi stakeholder, facendo propri principi di volontarietà, coinvolgimento, trasparenza, onestà, fiducia, inclusività, condivisione di informazioni, apprendimento, creatività, consenso nelle decisioni e condivisione di responsabilità. Al contrario, il non coinvolgere in un dialogo attivo i propri stakeholder può significare perdita di input rilevanti dal mercato e perdita di reputazione”.

Posto che il mancato coinvolgimento provoca danni a livello sia di immagine che in termini di risorse disponibili, quali sono i vantaggi concreti derivanti da un approccio di c.d. stakeholder engagement⁸³?

I punti di forza indicati a livello di gestione strategica sono:

⁸⁰ Phillips R., Freeman R., Wicks A. 2007

⁸¹ Cfr. Gioia 1999; Marcoux 2000; Stenberg 2000; in Freeman, Rusconi et al 2007

⁸² Cfr. www.wbcsd.ch

⁸³ Trad. “coinvolgimento dei detentori d'interesse”.

- sviluppo sociale più equo e sostenibile nel tempo, dando agli stakeholder l'opportunità di essere ascoltati e di influire sui processi decisionali strategici;
- migliore gestione del rischio e della reputazione, raggiunta attraverso la salvaguardia da conflitti tra gruppi di interesse;
- maggiore sensibilità delle aziende ai bisogni dei propri interlocutori;
- maggiore capitalizzazione delle risorse (know how, tecnologia, capitale umano) per la soluzione di problemi e per il raggiungimento di obiettivi, difficilmente raggiungibili singolarmente;
- migliore comprensione del core business;
- crescita della fiducia nell'impresa e sua legittimazione sociale.

In considerazione di ciò, il coinvolgimento degli stakeholder porta vantaggi e può essere realizzato attraverso metodi e strumenti diversi, scelti in base alla tipologia specifica di beneficio da raggiungere e di gruppo di interesse di riferimento.

Clarckson⁸⁴ propone nell'ambito dello stakeholder management i seguenti principi:

⁸⁴ Clarckson 1999 e 2002.

Tab. 3: I principi dello stakeholder management

STAKEHOLDER MANAGEMENT: I PRINCIPI	
1.	I manager dovrebbero riconoscere e monitorare con continuità le aspettative di tutti gli stakeholder legittimi e dovrebbero tenere in giusta considerazione i loro interessi durante i processi decisionali nelle attività.
2.	I manager dovrebbero ascoltare e dialogare in modo aperto con gli stakeholder riguardo i rispettivi interessi, contributi e gli eventuali rischi derivanti dal loro coinvolgimento nell'azienda.
3.	I manager dovrebbero adottare procedure e modalità di comportamento che siano sensibili alle aspettative e alle capacità di ciascun gruppo di stakeholder.
4.	I manager dovrebbero riconoscere l'importanza del rapporto tra sforzo compiuto e remunerazione e dovrebbero cercare di raggiungere un'equa distribuzione dei benefici e degli oneri derivanti dall'attività dell'azienda, tenendo presente i rischi ed i punti vulnerabili di ciascuno stakeholder
5.	I manager dovrebbero lavorare in modo cooperativo con altri soggetti, sia pubblici che privati, per assicurarsi che i rischi e i danni derivanti dalle attività dell'impresa siano minimizzati e, laddove non sia possibile evitarli, siano ricompensati in modo appropriato.
6.	I manager dovrebbero evitare attività che possano mettere a rischio i diritti umani fondamentali oppure generare dei rischi che sarebbero inaccettabili per gli stakeholder rilevanti.
7.	I manager dovrebbero saper riconoscere i conflitti potenziali esistenti fra: <ul style="list-style-type: none"> • il loro ruolo come stakeholder dell'azienda; • le responsabilità legali e morali che hanno nei confronti degli interessi di tutti gli stakeholder, e dovrebbero essere in grado di gestire tali conflitti attraverso in dialogo aperto, sistemi di remunerazione e sistemi di incentivi e, laddove necessario, esami di terza parte.

Fonte: Clarkson (1999 e 2002) in Sacconi L. 2007, a cura di.

Rispetto alla RSI, Clarkson ritiene che “solamente quando i ricercatori hanno cominciato a pensare alla CSR con riferimento alla stakeholder theory sono stati in grado di raccogliere dati utili”⁸⁵.

Per realizzare un modello di stakeholder management efficiente ed efficace è necessario tuttavia che l'azienda segua almeno in via generale le seguenti fasi:

- identificazione e riconoscimento degli attori coinvolti anche attraverso una mappatura degli stessi;

⁸⁵ Op citata in Alford H. 2007 in Sacconi L. 2007

- individuazione degli interessi specifici;
- verifica della volontà di dialogo e confronto;
- individuazione degli strumenti e delle modalità più idonei per dialogare e condividere le proprie aspettative;
- adozione di strumenti di comunicazione trasparente e responsabile degli obiettivi perseguiti e dei risultati raggiunti attraverso la propria attività.

Rispetto alla domanda iniziale rimane ancora aperto il dibattito sulla definizione di chi sono i soggetti che l'azienda dovrebbe considerare stakeholder, e sulla base di quale posta in gioco (legittimità, potere, etc.) esprimono delle aspettative. Non vi è inoltre convergenza, tra il pensiero degli studiosi, sui criteri di classificazione o gerarchia dei portatori di interesse. È indubbio che una definizione rigorosa produrre effetti positivi sulla ricerca dell'equilibrio tra le diverse richieste dei portatori di interesse e gli obiettivi di perseguimento della mission espressi dalla azienda, in un'ottica di durabilità nel tempo.

3.3 La teoria degli stakeholder per le aziende non profit

Tra le interpretazioni favorevoli ma errate della teoria degli stakeholder indicata da Phillips et al. nel 2003⁸⁶ c'è il considerare tale teoria applicabile unicamente alle grandi imprese (Donaldson e Preston, 1995).

La teoria degli stakeholder nasce con riferimento alle organizzazioni in generale, includendo pertanto nella definizione non solo le grandi imprese di capitali, ma anche le piccole e medie imprese, le aziende pubbliche e gli istituti pubblici. Gli studiosi hanno poi nel corso degli anni focalizzato la loro attenzione sempre più sulle imprese di capitali con azionariato diffuso, arrivando in alcuni casi ad interpretare in maniera limitata la teoria tradizionale elaborata da Freeman, proponendola anche come opposta alla teoria della massimizzazione del profitto degli shareholder.

⁸⁶ Phillips R., Freeman R., Wicks A., 2003 in Freeman, Rusconi et al 2007,

Come sottolinea Borgonovi⁸⁷ “la logica, le teorie e l’approccio dei molteplici stakeholder è da considerarsi coerente con la natura stessa delle istituzioni pubbliche, che rappresentano interessi molteplici e che devono quindi compiere scelte e perseguire risultati intrinsecamente multidimensionali.” Le istituzioni infatti funzionano sulla base delle motivazioni e delle azioni volontarie delle persone. “Quando si fa riferimento alla responsabilità, in senso generale, o alla responsabilità sociale, secondo recenti impostazioni, delle istituzioni, si fa immediatamente riferimento alle motivazioni che inducono le persone ad agire (decidere ed operare) e ad agire in determinati modi. La responsabilità sociale (ossia per e verso la società) di ogni istituzione significa innanzitutto svolgere le proprie funzioni adeguatamente o nel migliore dei modi dato un certo contesto di conoscenze e di vincoli. Significa anche definire ed esplicitare parametri di riferimento rispetto ai quali scegliere tra diverse alternative di azione”... “con riguardo al soddisfacimento delle attese dei diversi soggetti che fanno parte o interagiscono con una determinata istituzione.” Analoghe considerazioni possono essere fatte prendendo ad oggetto le aziende non profit.

Ciò che distingue significativamente ciascuna tipologia di azienda è l’uso che la stessa fa della stakeholder theory, l’obiettivo che si pone nelle relazioni con i propri stakeholder. Per istituzioni pubbliche, imprese ed aziende non profit la reputazione, la legittimità ed il consenso sono perseguiti e “sfruttati” in modi diversi. L’azienda non profit ha, proprio per la sua natura sociale, un elevato grado di legittimità da parte della collettività nello svolgere la propria attività. Alcuni autori⁸⁸ la considerano di per sé legittimata a perseguire la propria mission, in quanto la responsabilità sociale e gli elementi etici e morali sono considerati intrinseci nella azienda stessa. Mentre altri⁸⁹ sostengono che i comportamenti etici e morali di queste organizzazioni non siano di fatto impliciti, fermo restando la loro multidimensionalità rispetto ad elementi non solo economici, ma anche sociali ed ambientali.

⁸⁷ Borgonovi E. 2007 in Freeman, Rusconi et al 2007,

⁸⁸ Hinna L. 2002, 2005 Hinna A. 2002, 2005, Montanini L.2007, Maticena A. 2002 in Hinna L. 2002, et al.

⁸⁹ Stitz G. atti del convegno “L’impresa incontra il non profit”, Parma 24 ottobre 2008, Forum Solidarietà

“Il fatto di avere una forma giuridica “senza scopo di lucro” non mette al riparo dalla domanda di una governance multistakeholder.” (Sacconi L., 2007). Nelle aziende non profit i processi aziendali (strategici e operativi) risultano più partecipativi, rispetto a quelli di una impresa for profit, in quanto per loro stessa natura coinvolgono nella gestione gli stakeholder in modo diretto⁹⁰. In questa ottica un modello di governance che chiama alcuni stakeholder a partecipare direttamente al governo dall’azienda non risolve di per sé le sfide e le criticità che l’ambiente interno ed esterno pongono in tema di responsabilità sociale. Da un lato, i margini di discrezionalità sulla gestione esistenti per il soggetto economico e gli stakeholder rilevanti (nonostante il vincolo di non distribuzione degli utili), e dall’altro, la molteplicità dei portatori di interesse con “potere” limitato (piccoli donatori, volontari, etc.) costituiscono una minaccia ed un rischio per l’agire responsabile, sul piano sociale, dell’azienda non profit.

È generalmente condivisa l’idea che la finalità primaria di acquisire, mantenere ed aumentare il consenso rappresenta per le aziende non profit un vantaggio competitivo in termini di:

- raccolta di risorse monetarie destinate al finanziamento dell’attività,
- acquisizione di risorse umane altamente motivate che intendono prestare la propria opera in modo volontario e gratuito,
- collaborazioni e partnership con finanziatori istituzionali, altre aziende non profit, for profit e pubbliche.

In particolar modo, il vantaggio competitivo delle aziende non profit si esprime attraverso la motivazione e le componenti ideali e valoriali etiche apportate dalle risorse umane nella azienda non profit (attraverso quella che può sembrare quasi una forma di autoselezione). Queste devono essere considerate e valorizzate in senso complementare, rispetto al sistema di vincoli attraverso cui il soggetto economico esercita il suo potere di governo e persegue la mission aziendale. Le motivazioni ed i valori espressi dal capitale umano devono essere in linea con quelli espressi dalla azienda stessa. Di per sé stessa la carica motivazionale morale ed etica non basta a rappresentare un vantaggio, questa deve essere con-

⁹⁰ Fazzi L., 2007.

forme al sistema di governo. Lo stesso sistema di governo dovrà essere adeguato alle caratteristiche ed alla natura dell'azienda non profit, ai valori che esprime, anche in relazione ai soggetti che vi partecipano a vario titolo.

4. *L'Accountability nelle aziende non profit*

4.1 *Il concetto di Accountability: definizione, oggetto ed influenze*

L'orientamento alla Responsabilità Sociale comporta da parte delle organizzazioni un'apertura ulteriore verso l'ambiente, inteso sia in senso esterno che in senso interno. Come è emerso nei capitoli precedenti, l'attenzione dell'azienda nei confronti degli stakeholder ha superato negli anni il semplice dialogo, arrivando ad instaurare con loro una vera e propria "relationship" che vede una comunicazione bidirezionale tra le parti attraverso la comunicazione da un lato e l'ascolto dall'altro. La mera informazione unidirezionale è sostituita da una relazione strutturata e sistematica basata sulla fiducia e sulla reputazione.

La relazione con gli stakeholder viene così a configurarsi come un importante strumento di gestione della RSI. "La gestione di un processo di relazione sociale crea valore per l'impresa sull'esterno nella misura in cui crea relazioni più forti tra gli stakeholder e accresce la reputazione, ma anche all'interno, in quanto offre al suo management un vantaggio competitivo da sfruttare e da gestire" (Hinna L., 2005).

In considerazione di ciò la domanda fondamentale per le aziende è: *"Come ottenere ed accrescere il consenso e la fiducia da parte degli stakeholder, sia da un punto di vista interno, sia esterno?"*

Rendendosi trasparenti e responsabili, in altri termini rendendo conto agli stakeholder, rendendosi "accountable". Non solo quindi informare gli stakeholder, ma comunicare con loro, anche attraverso la rendicontazione adottando quindi documenti informativi strutturati.

La necessità di accountability pertanto si colloca nel rapporto tra l'azienda e l'ambiente, in un'ottica di orientamento alla responsabilità sociale e agli stakeholder, in termini non solo di financial accountability, ma anche di social and e-

thical accountability. Questo approccio diviene fondamentale al fine di una gestione efficiente, efficace in grado di operare in termini di economicità.

La rendicontazione sociale rappresenta uno degli strumenti di accountability a disposizione delle aziende, che intende rispondere ad alcune domande che l'offerta di accountability si pone:

- verso chi rendere conto? (stakeholder);
- perché? (valenze);
- quale è l'oggetto su cui rendere conto? (aspetti sociali, ambientali, etici, contabili, etc.);
- come? (a quali principi e modelli ispirarsi)⁹¹.

Assume un duplice ruolo di gestione e rilevazione degli accadimenti aziendali sulla base di processi di rilevazione attraverso il sistema informativo aziendale, che nel caso di elementi non economici (etici, morali, sociali, ambientali, etc.), dovrà essere in grado di rilevarne, misurarne e confrontarne il valore nel tempo e nello spazio. Nel tempo, rispetto all'andamento delle performance sociali dell'azienda, in termini di efficienza ed efficacia della gestione in un arco temporale definito. Nello spazio, offrendo occasione di confronto esterno rispetto ad aziende con caratteristiche interne, di prodotto/servizio offerto, di ambiente di riferimento simili.

Il sistema informativo, una volta rilevati gli accadimenti aziendali oggetto su cui l'azienda intende dare conto, ha il compito di redigere dei documenti informativi di sintesi. Tali documenti rappresentano una forma di comunicazione che va oltre alla mera condivisione delle informazioni tra azienda e stakeholder, ma adotta un linguaggio strutturato con vari livelli di codifica. Attraverso questa fase di reporting l'azienda rendiconta i risultati emersi dal processo di rilevazione. In base a questa distinzione il bilancio sociale o di missione rappresenta uno strumento di risposta alla domanda di rendicontazione sociale.

“Cosa si intende con il termine accountability? e quale è il suo significato facendo riferimento alle diverse tipologie di azienda?”

⁹¹ Cfr. Mansfield, 1982; Hinna L., 2005; Kearns K. P., 1994.

The concept of accountability is inherently ill structured. It is laden with competing assumptions and complicated by contextual factors that make the notion of accountability the ultimate “moving target”. Con queste parole Kearns K. P.⁹² illustra la complessità di definizione del concetto di accountability.

Il termine “accountability”, di derivazione anglosassone ed ampiamente diffuso a livello internazionale, è entrato a far parte della letteratura italiana verso la fine degli anni '70, con riferimento alle aziende intese in senso generale, comprendendo pertanto sia le aziende profit oriented, sia quelle non profit, sia le istituzioni pubbliche.

Nonostante la difficoltà di traduzione, si usa intendere l'accountability come “l'insieme delle azioni con le quali si rende conto a qualcuno di qualche cosa con precisi strumenti”⁹³. Più specificatamente Maticena⁹⁴ afferma che “l'accountability esprime la responsabilità informativa dell'azienda medesima e sostanzia quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo d'esito trovano la loro piena conformazione; accountability da intendersi sinteticamente come esigenza (particolarmente sentita nel mondo anglosassone) del dover render conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie.”

Da questa definizione emerge la doppia valenza interna ed esterna della accountability⁹⁵. Si parla infatti di dover render conto alla comunità di riferimento esterna sull'utilizzo delle risorse e sui risultati conseguiti rispetto alle finalità istituzionali. *L'accountability esterna* è finalizzata a produrre informazioni destinate alle diverse categorie di stakeholder; al fine di permettere agli stessi di essere informati circa le decisioni d'impiego delle risorse, sui risultati conseguiti, sulla coerenza dell'attività svolta rispetto alla mission istituzionale. Questo tipo di accountability risulta influenzata da fattori esterni quali il contesto legislativo ed il contesto socio-culturale in cui opera.

⁹² Kearns K. P., 1994.

⁹³ Hinna L. 2005; Cfr. Pezzani F., 2001.

⁹⁴ Maticena A. 2002.

⁹⁵ Hinna L. 2005, Zamagni, a cura di, 2002, Il non profit italiano al bivio, et al.

Accountability come strumento indispensabile per il mantenimento della democrazia, per la riscoperta e il recupero dei valori fondanti la società oltre che per diffondere a tutti i livelli valori di appartenenza alla società civile, per coniugare efficienza economica e moralità. (Pezzani F., 2001)

A fronte di un'influenza esterna è presente anche un'influenza della accountability sull'ambiente interno, che nasce dalla necessità di introdurre logiche e meccanismi di responsabilizzazione all'interno dell'azienda, focalizzati sull'impiego delle risorse e sul raggiungimento di determinati risultati.

L'accountability interna è finalizzata a supportare il management aziendale nelle decisioni sull'allocazione e sull'impiego delle risorse, in merito alla definizione di autonomia e responsabilizzazione dei risultati. I fattori che la influenzano sono fattori interni, quali il contesto strategico ed il contesto organizzativo realizzati nell'azienda.

Parlando di assunzione di responsabilità informativa occorre introdurre un'ulteriore distinzione tra *accountability obbligatoria* e *accountability volontaria*⁹⁶. Esistono infatti specifiche norme che prevedono la predisposizione di determinate forme di comunicazione. Ne sono un esempio alcune disposizioni di tipo fiscale, l'obbligo di rendicontazione sociale per alcune categorie specifiche di aziende non profit (imprese azionarie, fondazioni bancarie, cooperative), etc. Questo tipo di rendicontazione è anche definita gerarchica, poiché in genere è indirizzata a quelli che sono i componenti dell'organizzazione ed ai più diretti sostenitori, coloro i quali partecipano alla "gerarchia", alla struttura portante dell'azienda.

L'*accountability volontaria*, invece, rappresenta un'assunzione di responsabilità sociale che va oltre agli obblighi di legge, e che risponde ad una esigenza sentita dal management di rendere conto dei valori, delle finalità, delle attività e dei relativi risultati economici, sociali ed ambientali espressi dalla azienda, nel corso di un determinato periodo di tempo. In questo caso si parla anche di *accountabi-*

⁹⁶ Montanini L., 2007.

lity estesa, poiché i destinatari non sono necessariamente gli stakeholder primari dell'azienda, quanto piuttosto i portatori di interessi generalmente intesi.

In relazione all'obiettivo che l'azienda si propone si può distinguere tra *accountability amministrativa e strategica*.

Questa distinzione si definisce in forza degli obiettivi del soggetto chiamato a render conto verso coloro che sono portatori delle attese. Se lo strumento della rendicontazione è la sola assicurazione di trasparenza e responsabilizzazione su un efficiente ed efficace impiego dei fattori produttivi e dei conseguenti risultati raggiunti, è sufficiente l'adozione di un linguaggio basato sull'analisi, più o meno approfondita, delle performance. Si parla pertanto di *accountability amministrativa*⁹⁷.

Quando invece l'obiettivo non si limita alla semplice responsabilizzazione e trasparenza, ma si estende al conseguimento di un sostegno politico⁹⁸ il linguaggio cambia radicalmente. Si tratta, in questo caso, di *accountability strategica*, appunto perché finalizzata alla legittimazione delle scelte strategiche e, conseguentemente, di quanto compiuto attraverso la gestione.

La letteratura in tema di *accountability* si divide in due correnti, ognuna delle quali pone l'accento su di una valenza diversa, andando a concretizzarsi in strumenti di *accountability* e modelli di rendicontazione e differenti. Secondo la corrente di pensiero di origine statunitense, all'*accountability* viene attribuita una funzione di strumento gestionale. "L'ambito gestionale si situa principalmente nella definizione delle politiche d'intervento in sede di programmazione"⁹⁹. Secondo questa ottica, sono stati elaborati modelli per la creazione di strumenti di rendicontazione, quali ad esempio il bilancio sociale, che assumono il ruolo di documenti consuntivi, culmine di un processo in realtà molto più lungo e complesso. In un simile processo la dimensione della rendicontazione è più sfumata, in quanto il valore aggiunto del bilancio sociale va individuato nelle sue

⁹⁷ Cfr. Cutt J. e Murray V.; Kearns K. P., 1994.

⁹⁸ Es: la nomina o la riconferma di un CdA.

⁹⁹ Ecchia G., Lanzi D., a cura di 2004.

potenzialità programmatiche. In sostanza, il documento frutto del processo di accountability assume un ruolo di supporto ai processi decisionali, ossia si inserisce in una fase programmatica.

D'altra parte esiste una linea di pensiero, di matrice europea, che assume una visione in base alla quale l'accountability sia un processo di rendicontazione e che, pertanto, il bilancio sociale, sua espressione, abbia funzioni informative/comunicative.

In effetti la denominazione stessa di "bilancio sociale" rimanda alla funzione tipica: "illustrare le attività organizzative in una forma diversa che includa precisi riferimenti a questioni etiche, sociali e, in taluni casi, ambientali"¹⁰⁰. Il bilancio sociale mette così in secondo piano la propria valenza programmatica, per diventare un documento rivolto agli stakeholder. Tuttavia è raro che nella realtà aziendale i processi di accountability assumano una distinzione così netta tra l'uno e l'altro approccio. Nella maggior parte dei casi i modelli che si connotano per la loro valenza comunicativa, possono comunque assumere una valenza gestionale, specialmente nella definizione di politiche e obiettivi per gli esercizi futuri. Anche i modelli che hanno una struttura più orientata agli obiettivi gestionali riservano una certa attenzione agli aspetti comunicativi, specialmente nell'ambito di redazione del report sociale.

4.2 Da un approccio "one bottom line" ad un approccio di "triple bottom line"

Ad una domanda/offerta di accountability di tipo tradizionale comunicata principalmente attraverso i documenti di bilancio economico-patrimoniali o finanziari, a seconda della tipologia di azienda, si sono venute affiancando ed affermando nuove domande di accountability sociale ed ambientale, da parte degli stakeholder e nuove offerte da parte delle aziende. La distinzione tra un'accountability tradizionale e la nuova si basa su:

- soggetti destinatari della comunicazione (stakeholder);

¹⁰⁰ Ecchia G., Lanzi D., a cura di 2004.

- soggetti coinvolti nel processo di rendicontazione (stakeholder interni ed esterni);
- oggetto della rendicontazione (ricadute sociali ed ambientali dell'attività dell'azienda);
- strumenti a disposizione; etc.

Da una domanda di comunicazione concentrata sugli aspetti economici e finanziari della attività della azienda ("quanto" è stato realizzato/speso), l'accountability si è evoluta in termini di un ampliamento dei soggetti destinatari e coinvolti, ma soprattutto in termini di concetto di valore. Ad una visione prettamente economica del valore, inteso come distribuzione della ricchezza economica distribuita dall'impresa per gli azionisti, per i dipendenti e per l'impresa, si viene a sostituire una visione più ampia. Questa include aspetti intangibili, ma fondamentali per la durabilità della azienda quali la reputazione, il capitale umano, i valori morali ed i comportamenti etici, etc. Tali valori "sociali" non erano né misurati-contabilizzati, né rendicontati ai portatori di interessi. Si suole pertanto dire che si è modificata la geometria del valore, in quanto ad un approccio prettamente economico rappresentato dal triangolo formato da azionisti, azienda e dipendenti si è andato via via integrando una prospettiva di tipo quadrangolare che aggiunge un nuovo vertice alla figura rappresentato dalla società. Il valore espresso dalla società ha aspettative di lungo periodo rispetto agli altri soggetti dalla figura del valore; questa visione tenderà ad influenzare le strategie della azienda ed i processi produttivi/erogativi che la caratterizzano.

L'approccio one bottom line basato sugli elementi economico-patrimoniali ha interiorizzato i nuovi valori espressi dalla società includendo gli effetti sociali ed ambientali derivanti dalla attività aziendale evolvendosi in un approccio di triple bottom line.

Se da un lato l'impresa for profit presenta un significativo cambiamento nella propria struttura del valore, passando da una "figura triangolare" ad una "quadrilatero", dall'altro lato per l'azienda non profit una rendicontazione di tipo triple bottom line, che include gli aspetti sociali ed ambientali della propria attività è l'unico modello in grado di misurare e comunicare le attività ed i relativi risultati. In questo caso, l'area del valore è rappresentata dall'area della legitti-

mazione sociale e gli stakeholder coinvolti sono la società civile; dipendenti soci e volontari; la struttura organizzativa. Analoga considerazione può essere espressa per le aziende pubbliche, seppure queste mantengono un orientamento ad una misurazione della ricaduta sociale, più che di tipo “triple bottom line”¹⁰¹. Un approccio multidimensionale alla attività aziendale, non solo nell’ambito della fase di reporting, ma anche in fase di programmazione e gestione, sostiene la dimensione della progettualità organizzativo-aziendale: fornisce la struttura per esplicitare obiettivi e fasi di realizzazione, punti di forza e debolezza, modalità e procedure utili o meno al raggiungimento degli obiettivi, etc. (Santi, 2002). La sfida è rappresentata dal mantenimento dell’equilibrio e del coordinamento tra tutte queste diverse dimensioni.

4.3 L’accountability nelle aziende non profit

“L’accountability è un principio generale che vale per tutti gli enti produttivi di beni e servizi, siano essi “enti economici” (aventi cioè lo scopo di produrre ricchezza) o enti non “economici” (aventi scopi di natura politica, sindacale, culturale, e così via)”(Zamagni, 2002)¹⁰².

Istituzioni pubbliche, aziende private, for profit e non, hanno un diverso atteggiamento rispetto alla domanda di accountability sociale ed ambientale. Le istituzioni pubbliche¹⁰³, in considerazione dei propri obiettivi di soddisfacimento dei bisogni della collettività e del soggetto economico pubblico che le governa, sono sempre più stimolate ad adottare strumenti che consentano di misurare e valutare i risultati raggiunti comunicando agli stakeholder l’outcome realizzato, in un’ottica di consolidamento e accrescimento del consenso e della fiducia della collettività. La sfida per queste particolari istituzioni è quella rappresentata dall’evoluzione di sistemi prevalentemente burocratici orientati alla forma, più che ai risultati consuntivi, ed al confronto sistematico, tra questi e gli obiettivi

¹⁰¹ Hinna L. 2005, Manetti G., 2006.

¹⁰² Zamagni, a cura di, 2002

¹⁰³ Borgonovi 2007 in Sacconi L., a cura di, Steccolini I. 2004, Zamagni, a cura di 2002

preposti, del sistema contabile e dei documenti di bilancio ispirati alla contabilità finanziaria.

Per le imprese for profit rendere conto agli stakeholder degli effetti sociali ed ambientali prodotti dalla propria attività rappresenta una scelta etica, ma anche strategica in termini di acquisizione di legittimità, consenso e di un vantaggio competitivo sul mercato in cui operano. L'adozione di comportamenti "accountable" infatti è strettamente collegato a meccanismi competitivi di acquisizione di un vantaggio che si traduce in legittimità, consenso, fiducia, reputazione da un punto di vista "immateriale" ed in un miglioramento delle performance economiche¹⁰⁴ da un punto di vista "materiale". Entrambi i punti di vista giustificano la convenienza della accountability.

Per le anp si pone la sfida di come rispondere dei propri comportamenti rispetto alla collettività, di cui intende soddisfare i bisogni, e ad altri soggetti che hanno un interesse nella stessa; nonché di come comunicare i risultati raggiunti attraverso il perseguimento della propria mission.

Per le aziende non profit l'accountability è intesa come "l'esigenza, sentita da chi governa le aziende non profit, di dover render conto delle performance ottenute, nel caso in cui si utilizzino risorse non proprie. Più precisamente, il focus è sull'importanza che assume un comportamento orientato alla trasparenza, alla rendicontabilità degli obiettivi e dei risultati realizzati sotto il profilo economico-sociale"¹⁰⁵.

Questa definizione presuppone l'esistenza di due parti coinvolte: un principale che, attribuendo la responsabilità, ha delle specifiche pretese e si prende carico di supervisionare una determinata azione; un agente che accetta di assumersi tale responsabilità, impegnandosi a render conto al principale del modo in cui ha assolto agli obblighi, mediante la redazione di relazioni o documentazioni opportune¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Molteni M. 2004.

¹⁰⁵ Montanini L., 2007.

¹⁰⁶ Account-ee e account-or sono due neologismi. In genere il suffisso -ee si riferisce alla persona che deve render conto, mentre il suffisso -or è colui che effettua la supervisione. Tuttavia, nella relazione di accountability il principale è l'accountor e l'agente è l'accountee.

Rispetto a questa distinzione ci si pone la domanda: “*chi è accountable e verso chi?*”

Il fatto che le anp adottino il vincolo di non redistribuzione degli utili ed operino in settori particolari ad alto contenuto sociale, non le esula dall'adozione di strumenti di accountability, volti a comunicare ai propri stakeholder il loro impegno, i risultati raggiunti, le criticità incontrate e gli obiettivi futuri.

In Italia la cultura della accountability non è ancora sufficientemente diffusa tra le anp¹⁰⁷, seppur si riscontri qualche esempio di best practice; la loro attività è spesso accompagnata da autoreferenzialità ed insufficiente trasparenza. Le principali criticità sono riconducibili alla scarsa maturità delle anp in tema di accountability; si sottolineano di seguito alcuni problemi emersi dallo studio delle realtà aziendali del settore non profit:

- scarsa attenzione riservata al processo di accountability in termini di risorse umane qualificate coinvolte, risorsa tempo dedicato, risorse monetarie destinate al finanziamento e all'adeguamento del sistema informativo, della formazione del personale, degli strumenti di dialogo con gli stakeholder, della produzione e divulgazione del report, etc.
- la comunicazione dei fatti aziendali assume in molti casi l'aspetto di una promozione pubblicitaria, dove la valenza di marketing del documento è di gran lunga superiore rispetto all'attenzione riservata all'intero processo ed alle altre valenze della accountability;
- le informazioni relative all'ambito economico-finanziario (in particolar modo quelle relative a fonti di finanziamento ed allocazione delle risorse), se comunicate, non illustrano in modo chiaro, preciso e comprensibile gli aspetti economici relativi al perseguimento della mission;
- gli indicatori di performance sociale risultano nella maggior parte dei casi mutuati dalla letteratura e dalla prassi, senza che vi sia un vero processo di costruzione e condivisione sul significato degli stessi e sugli obiettivi di comunicazione che si vogliono raggiungere attraverso di essi. Inoltre gli indica-

¹⁰⁷ Cfr. cap.8.

tori sociali sono calati nella realtà dell'azienda senza il coinvolgimento degli stakeholder cui la comunicazione è rivolta.

Queste criticità mettono in evidenza alcune questioni fondamentali:

- quale è il significato della accountability per le anp? L'accountability è davvero per le anp una scelta consapevole dettata dalla volontà di costruire una relazione stabile responsabile, di condivisione, confronto e fiducia, con i propri portatori di interesse? Oppure, è solo una reazione alle spinte provenienti dall'ambiente esterno (finanziatori, normativa, ricerca di un vantaggio competitivo nei confronti di altre anp, etc.)?
- quale ruolo/importanza la anp attribuisce alla accountability nell'ambito della gestione della azienda, anche rispetto alle altre funzioni?

La sfida fondamentale per la comprensione, la diffusione e lo sviluppo virtuoso di una cultura della accountability nelle anp passa anche dalla capacità di risposta delle aziende a tali domande e dalla tipologia di risposte che ne derivano.

Dal punto di vista dei soggetti cui si rivolge l'accountability, occorre verificare, per ciascuna categoria, se e quanto questa sia effettivamente richiesta.

Il "movente ideale" risulta sempre meno sufficiente perché vi sia fiducia nell'organizzazione e nell'operato di una anp. "Si assiste da qualche tempo alla convinzione, derivata da una serie di scandali, che nel mondo della solidarietà non tutti abbiano le mani pulite, e che non valga la pena impegnarsi in un settore che "predica bene e razzola male"¹⁰⁸.

In considerazione di ciò si considera interessante approfondire due macro categorie di stakeholder: la collettività¹⁰⁹ e la Pubblica Amministrazione.

Da un lato si evidenzia una crisi di fiducia da parte della collettività verso le aziende, intese in senso generale. Rispetto alle anp i soggetti che compongono la collettività si accostano sempre più con diffidenza rispetto ai valori etici e morali che tali aziende esprimono, alla loro attività ed al loro impatto sociale. Tale

¹⁰⁸ Melandri V. 2005

¹⁰⁹ Queste considerazioni risultano significative anche per utenti/clienti delle anp e loro famiglie, donatori privati, altre aziende.

prudenza crea effetti negativi sia dal punto di vista della contrazione dei proventi che derivano dalla raccolta fondi (fund raising)¹¹⁰, sia dal punto di vista del people raising.

Un altro elemento che influisce negativamente sulla fiducia della collettività è la percezione di un'omologazione sia rispetto alle imprese, sia rispetto alle istituzioni pubbliche.

L'omologazione alle imprese è intesa come l'assunzione di comportamenti opportunistici. In alcuni casi i valori etici e morali di cui l'azienda avrebbe dovuto essere espressione sono stati accantonati nell'ambito dei processi strategici ed operativi da parte del management, generando effetti negativi, sia in termini di perseguimento della mission nel rispetto dei principi fondanti, sia in termini di frustrazione e demotivazione delle risorse umane. In altri casi l'opportunismo si è spinto sino a tradire completamente lo scopo per cui l'azienda è stata costituita, puntando a massimizzare l'utile per alcuni dei propri membri, a scapito degli utenti finali.

L'abbandono di alcuni settori da parte dello Stato, l'introduzione dei quasi mercati e la diffusione di relazioni pubblico-privato non profit, di partnership o di subordinazione, attraverso diverse tipologie di contratto, hanno prodotto l'aumento del numero di anp. In alcuni casi la percezione di sfiducia, di insoddisfazione, inefficienze e difficoltà di comunicazione, tipiche di quei settori caratterizzati dall'intervento pubblico, si sono riflesse sull'attività delle anp che hanno sostituito o integrato l'azione pubblica.¹¹¹

La Pubblica Amministrazione rappresenta uno stakeholder fondamentale per le anp; in tema di accountability la complessità del settore pubblico si rispecchia in una moltitudine di aspetti relativi alla domanda di responsabilità e trasparenza. I numerosi fattori che spingono la PA verso il bisogno di accountability nei confronti delle anp possono essere ricondotti ai seguenti temi, fortemente collegati tra loro:

¹¹⁰ Si verifica inoltre una differenziazione dei proventi da raccolta fondi che risultano più consistenti se vincolati a specifici progetti rispetto alle donazioni non vincolate.

¹¹¹ Cfr. Melandri V., 2005.

1. *tutela generale*. Secondo un approccio di tipo europeo in tema di ruolo dello Stato in economia, la PA ha il dovere di interessarsi alla linea di condotta delle aziende, al fine di tutelare la collettività da eventuali comportamenti opportunistici;
2. *legittimazione* dei soggetti che esprimono finalità ad elevato contenuto sociale. Attraverso la normativa la PA legittima l'azione di specifiche tipologie di anp, di cui tende ad indicare caratteristiche e standard più o meno dettagliati, in un'ottica di sussidiarietà. Secondo questo approccio la PA assume la responsabilità di promuovere le organizzazioni della società civile e tutti coloro che svolgono attività collettiva per il perseguimento di fini di utilità sociale. Sussidiarietà non solo verticale¹¹², tra Stato ed espressioni dell'economia civile, ma anche orizzontale¹¹³ tra le diverse unità di erogazione;
3. *verifica delle attività e dei risultati* ottenuti da parte delle anp di cui si avvale e che valorizza nell'ambito di specifici settori caratterizzati dall'intervento pubblico. La stretta relazione tra PA e anp implica la necessità di verificarne e valutarne l'operato nei suoi molteplici aspetti, non solo economici ma anche etici e sociali, in un'ottica di garanzia e tutela della collettività. La finalità sociale delle anp non implica un'irrelevanza degli equilibri economici, finanziari e patrimoniali. Le anp in quanto aziende a tutti gli effetti devono interrogarsi sulle condizioni che ne determinano la vita e lo sviluppo nel tempo, e che gli consentono di perseguire obiettivi di efficienza, efficacia ed economicità. Interrogarsi sugli aspetti che permettono definire le modalità di gestione non basta. Molte anp faticano ad accettare una cultura aziendalista che propone metodi di misurazione e valutazione degli equilibri gestionali; d'altro canto risulta ancora poco diffusa nelle realtà non profit la cultura di una condivisione e rendicontazione all'esterno di tali fenomeni.

¹¹² "Inteso come il processo tramite cui si intende ridefinire la distribuzione delle funzioni tra i vari enti sulla base di valutazioni di accettabilità sul piano politico-sociale e di sostenibilità sul piano economico e amministrativo" Elefanti M., 2008.

¹¹³ "Inteso come il processo tramite cui si intende ridefinire la distribuzione delle funzioni di tutela degli interessi pubblici tra la società civile e le amministrazioni pubbliche." Elefanti M., 2008. Il principio di sussidiarietà orizzontale è riconosciuto dalla legge costituzionale n° 3 del 2001 che modifica l'art. 118 C. ed è l'asse portante attorno cui è costruita la legge di riforma n° 328 del 2000.

4. *finanziamento pubblico*; il settore non profit è tipicamente e significativamente finanziato da fondi pubblici di varia natura, pertanto la PA, in qualità di finanziatore primario, esprime il bisogno di ottenere informazioni strutturate, chiare e trasparenti relativamente agli obiettivi perseguiti, le strategie, le attività svolte, l'impatto economico e sociale ottenuto, etc. La PA deve rispondere alla propria funzione di garanzia, in termini di tutela dei diritti soggettivi, a fronte dell'impiego di risorse pubbliche.

Il tema del peso del finanziamento pubblico nelle anp è piuttosto critico. Un massiccio finanziamento pubblico costringe le anp a sottostare alle pressioni politiche e ad operare in modo convergente agli interessi da queste espressi. In tali condizioni l'azienda cessa di essere espressione diretta della comunità di riferimento e dei suoi bisogni, per essere di fatto inglobata nell'ingranaggio della pubblica amministrazione.

La relazione non risulta paritaria, di partnership reale, ma di convenzionamento, e in alcuni casi "estremi" di "sudditanza". In alcuni casi gli enti non profit sono portati a snaturare la loro originaria struttura e i propri metodi organizzativi per rientrare nei criteri fissati dalla legislazione, per poter accedere ai finanziamenti e alle agevolazioni. Un contesto di questo tipo limita fortemente lo sviluppo di un autonomo, efficiente e innovativo settore non profit.

D'altro canto nei mercati in cui operano in regime di "concorrenza" anp e imprese, finanziamenti pubblici ed agevolazioni fiscali rappresentano un vantaggio competitivo delle anp nei confronti delle altre aziende private for profit. Il dibattito su questo tema è fortemente acceso.

In considerazione di ciò la trasparenza è elemento fondamentale per una azienda che nasce con obiettivi sociali ricollegabili a tale principio e che deriva le proprie risorse da liberalità, attività di volontariato, relazioni con la Pubblica Amministrazione.

In questa ottica si possono individuare alcuni ulteriori aspetti significativi nel processo di accountability¹¹⁴:

- oggettività e attendibilità dei dati e delle informazioni comunicate;
- neutralità e indipendenza degli strumenti informativi.

Attraverso questi “principi” si costruisce un rapporto trasparente e di fiducia con i propri portatori di interesse.

“Accountability was defined to include shared expectations about conduct and performance, a shared language in which fulfilment of those expectations will be described, shared criteria defined in that currency as to what constitutes fulfilment, and a mean of communicating that information about conduct performance” (Cutt J. e Murray V.,).

Definiti all’inizio del processo di accountability, questi punti esplicitano gli impegni che azienda e stakeholder si assumono reciprocamente e le modalità attraverso cui intendono realizzarli. Rispetto a questa definizione si possono individuare quattro distinte fasi del ciclo di accountability nelle anp¹¹⁵.

¹¹⁴ Ecchia G., Marangoni G., Zarri L., a cura di 2004.

¹¹⁵ Cfr. Cutt J. e Murray V., Melandri V., 2005.

La tabella seguente ne presenta una sintesi:

Tab. 4: Il ciclo di accountability nelle anp

FASI	SIGNIFICATO
1. Identificazione dell'oggetto dell'accountability	"Contratto" tra azienda e stakeholder, attraverso cui si definiscono le aspettative e le attese dei portatori di interesse (acconto) e le responsabilità che l'azienda intende assumersi
2. Definizione e condivisione di un linguaggio comune	Al fine dell'efficacia della comunicazione/rendicontazione occorre che l'azienda identifichi il linguaggio adeguato agli stakeholder di riferimento e lo condivida e verifichi con gli stessi.
3. Rendicontazione	Fase della comunicazione strutturata vera e propria, di dimostrazione del rispetto del contratto, di misurazione e di descrizione della performance;
4. Valutazione	Gli stakeholder valutano le performance della azienda e, attraverso feed back, alimentano il processo di programmazione e definizione dei nuovi contenuti del rapporto e degli obiettivi aziendali in un'ottica di miglioramento continuo.

Fonte: Ecchia G., Marangoni G., Zarri L., a cura di 2004

L'applicazione del principio di accountability non è qualcosa che giunge a "giochi fatti". Melandri V.¹¹⁶ afferma che il principio di accountability deve pervadere la vita aziendale ed essere alla base dei vari documenti che ne rappresentano le diverse fasi (budget, report/revisioni esterni, report interni e monitoraggi). Pertanto la piena realizzazione del ciclo di accountability è strettamente correlata all'intero arco della gestione. Il ciclo può essere scomposto in più fasi, ognuna delle quali produce un proprio risultato parziale, che riguarda un particolare

¹¹⁶ Melandri V. 2005

punto o fase della gestione. Le varie relazioni parziali devono, poi, essere aggregate, al fine di costruire un'informazione finale completa¹¹⁷.

È evidente come l'azienda non debba comunque "limitarsi a rivelare e interpretare i risultati a fine periodo. Si tratta di implementare un ciclo, ovvero un processo, non una semplice procedura"¹¹⁸.

Esistono però anche rischi che portano al rallentamento dell'applicazione del processo di accountability; la letteratura di riferimento ne individua principalmente due:

Burocratizzazione

La realizzazione di un buon sistema di accountability comporta la costruzione di un set di indicatori che permettono un confronto sia temporale che spaziale tra le diverse realtà aziendali.

Tuttavia la realtà non profit è così ampia ed eterogenea, che è necessario evitare di incorrere da un lato in giudizi affrettati o definitivi, dall'altro in fenomeni di "burocratizzazione" dei processi di misurazione delle performance. Così facendo infatti, si creerebbe un eccesso di numeri e indicatori controproducenti ai fini dell'osservazione ed eccessivamente costosi nella fase di implementazione.

Purtroppo, come afferma Pezzani F.¹¹⁹, molto spesso gli studiosi e gli operatori sostengono le loro teorie e i loro modelli, come unici possibili, attribuendo ad essi una sorta di autoreferenzialità.

Nella stessa direzione va la c.d. "teoria delle best practices". Molti consulenti e accademici sostengono che alcune pratiche funzionino meglio di altre e producano risultati di maggior successo. Tuttavia, malgrado anni di ricerca, non si è ancora riusciti a dimostrare l'effettiva superiorità di tali modelli. Pertanto, accade che alcune pratiche diventino "di moda" e sono quindi presentate come una via possibile; tuttavia in seguito esse rivelano le loro carenze e devono essere sostituite da altre metodologie.

¹¹⁷ Cfr. Cutt J. e Murray V.

¹¹⁸ Melandri V. 2005

¹¹⁹ Pezzani F. 2001

Tutto questo sta a dimostrare come eccedere in formalizzazione porti ad un rallentamento delle operazioni di accountability e a una loro scarsa efficacia.

Soffocamento dell'innovazione e focus solo su obiettivi di breve periodo

Qualora la richiesta di accountability per le aziende non profit si facesse troppo pressante, si deve tener conto di due rischi.

1. ipotesi che donatori e controller abusino del loro potere di supervisione, minacciando le aziende non profit di tagliare i fondi, di imporre condizioni o di ledere la loro reputazione in mancanza di rapidi risultati. Nonostante tali misure punitive siano talvolta ampiamente giustificate, “possono anche essere indicative dell’incapacità, da parte dei donatori, di apprezzare la complessità, le incertezze e i tempi lunghi con cui opera il settore non profit”¹²⁰.
2. possibilità che il tentativo di vigilare contro comportamenti aberranti in un numero relativamente limitato di aziende non profit finisca per soffocare la sperimentazione e l’innovazione in tutto il settore. Si corre lo stesso rischio anche nel caso di “un’accountability forte e monolitica”¹²¹, soprattutto se i modelli di riferimento sono fondati su basi normative esterne.

¹²⁰ Melandri V. 2005,

¹²¹ Young D.R., Bania N. e Baily D., 1996

Parte 2

La rendicontazione sociale nelle aziende non profit e il bilancio di missione

5. La rendicontazione sociale

La rendicontazione sociale, come già accennato nei capitoli precedenti, è parte di un orientamento alla RSI; rappresenta uno degli strumenti di accountability a disposizione dell'azienda per rendersi trasparente e responsabile nei confronti dei propri stakeholder.

Il momento culminante, di sintesi, del processo di rendicontazione sociale è rappresentato dal report finale (bilancio sociale o bilancio di missione¹²²), documento su cui si catalizza l'attenzione da parte delle aziende e dei loro stakeholder¹²³. Per rappresentare visivamente il significato del bilancio sociale e della rendicontazione sociale rispetto al tema della RSI, Hinna L.¹²⁴ utilizza l'immagine di un iceberg, la cui parte visibile fuori dall'acqua rappresenta dalle ultime fasi del processo di rendicontazione sociale (culminante nella redazione/diffusione del bilancio sociale), mentre la parte "sommersa", ma decisamente più ampia, è rappresentata dall'orientamento alla RSI dell'azienda e dal processo di accountability.

¹²² Per una trattazione più completa della distinzione tra bilancio sociale e bilancio di missione si rimanda al cap.6.

¹²³ Cfr. Hinna 2005.

¹²⁴ Cfr. Hinna 2005.

L'orientamento alla RSI rappresenta un punto di partenza rispetto ai processi di rendicontazione sociale. È evidente che un processo di rendicontazione sociale determinato da spinte emulative nei confronti di altre aziende simili, oppure generato per scopi puramente pubblicitari, che pongono in secondo piano i valori di responsabilità, trasparenza, attenzione ai bisogni degli stakeholder, incontrano serie difficoltà nel realizzare i risultati attesi.

5.1 Ragioni e valenze della rendicontazione sociale

Quali sono le ragioni che spingono le aziende ad adottare il processo di rendicontazione sociale quale strumento di accountability?

Le ragioni sono molteplici ed interconnesse tra loro¹²⁵; risultano più o meno implicite in molti aspetti di questa trattazione.

1) *Sensibilità su temi sociali e presa di coscienza da parte del management*; i manager interiorizzano ed assumono responsabilità etiche e sociali, che vanno oltre la rendicontazione tradizionale di tipo economico-patrimoniale e finanziaria, a seconda delle tipologie di azienda. Rispetto a queste gli stimoli sono innumerevoli e legati a punti di vista ed approcci diversi; sono coinvolti fattori quali la struttura della governance, valori etici e morali, strategie aziendali, etc.

2) *Richieste esterne di comunicazione e responsabilità sociale*; la collettività o specifici gruppi di essa, esprimono interesse nella comunicazione da parte delle aziende rispetto agli impatti sociali e ambientali della loro azione. La diffusione delle informazioni su temi sociali ed ambientali stimola una maggiore conoscenza e consapevolezza della collettività. Le aspettative e le richieste risultano diverse sia rispetto agli stakeholder che ne sono portatori, sia rispetto alle diverse categorie di aziende.

Per quanto riguarda le aziende non profit, i donatori esprimono uno specifico interesse nei risultati sociali raggiunti nell'ambito della attività che loro hanno contribuito a finanziare.

¹²⁵ Cfr. Hinna 2002

Le imprese private hanno un preciso interesse a difendere la propria immagine minacciata da scandali legati a: inquinamento ambientale, politiche di gestione delle risorse umane nei paesi in cui è stata localizzata la produzione, etc. Oppure devono adempiere a determinati obblighi di legge (es: società quotate).

Le aziende pubbliche si pongono come obiettivo l'acquisizione e l'aumento del consenso circa la propria attività; un particolare caso è rappresentato dalle aziende privatizzate che intendono assicurare su temi sociali specifiche categorie di stakeholder.

3) *Fattore moda*; il management può decidere di adottare processi di rendicontazione sociale anche senza una particolare consapevolezza etica, né obiettivi ispirati a valori morali, ma principalmente sulla base di considerazioni utilitaristiche. L'emulazione di competitors, e/o la rilevanza e l'attenzione riservata al dibattito sul tema stimolano l'elaborazione di documenti di rendicontazione sociale, con lo scopo di sfruttarne la pubblicità creata dall'effetto annuncio. Il beneficio così ottenuto tende a diminuire piuttosto rapidamente, pertanto una volta che questo sarà svanito l'azienda abbandonerà la rendicontazione sociale come strumento di responsabilità e coinvolgimento degli stakeholder.

4) *Ricerca di un vantaggio competitivo*; finalizzato a creare una leadership nell'ambiente di riferimento.

Queste spinte spesso si concretizzano in quello che viene definito "evento scatenante", in occasione del quale l'azienda inizia a porsi, o meglio dovrebbe porsi, una serie di domande, al fine di adottare un adeguato processo di rendicontazione, che non sia semplicemente mutuato da altre realtà, o avulso da un percorso di interiorizzazione dei principi che ispirano la RSI. Il processo deve essere definito in modo da risultare adeguato alle specificità della azienda, in un'ottica di efficienza ed efficacia dello strumento stesso.

Di particolare rilevanza risultano essere le molteplici risposte che le aziende danno alla domanda "*perché realizzare un processo di rendicontazione sociale?*" Tali risposte sono riconducibili ad alcune classificazioni (connesse a specifici stakeholder) e rappresentano le valenze della rendicontazione sociale.

L'individuazione, la classificazione e l'attribuzione di rilevanza delle valenze rappresenta una fase fondamentale per le aziende nell'ambito del processo di rendicontazione. Queste rappresentano ex ante una "bussola" che guida le fasi del processo¹²⁶, ed ex post stimolano la fase di controllo in cui viene verificata la completezza e la correttezza di tali indicazioni, in un'ottica di miglioramento continuo. Tra le diverse classificazioni possibili si riporta di seguito come esempio la classificazione proposta da Hinna L.¹²⁷, che riconduce le diverse valenze a tre categorie principali:

1) valenze strategiche, tra le quali si possono distinguere:

- valenze di governance, relative al complesso di vincoli che regolano il perseguimento degli obiettivi e che regola i rapporti di forza fra i diversi stakeholder (es: rispetto delle norme, reporting alle autorità vigilanti, gestione della trasparenza nei confronti dei soggetti non coinvolti nella gestione, etc.);
- valenze di management riconducibili alle seguenti azioni: analisi del posizionamento strategico dell'azienda nell'ambiente, ridefinizione della missione, verifica degli impegni assunti nella mission rispetto ai risultati conseguiti, gestione del processo di responsabilità, leadership nell'ambiente di riferimento, etc.;
- valenze orientate all'etica espresse in termini di: valenze di governance in senso stretto, autoregolamentazione di gruppi specifici, interiorizzazione della RSI, etc.

2) valenze interne, riconducibili a:

- organizzazione, con riferimento a: orientamento alla qualità e alla innovazione, processo di programmazione, controllo e budgeting, collaborazione, recupero e valorizzazione della memoria storica della azienda, etc.;

¹²⁶ Per approfondimenti sul processo di rendicontazione sociale si veda cap.4

¹²⁷ Hinna 2002, 2005

- gestione delle risorse umane, intesa come: ricerca ed assunzione delle migliori risorse umane, formazione sui temi della RSI, motivazione delle RU, creazione del senso di appartenenza e identità comune, rapporti con le rappresentanze sindacali, etc.;
 - ambito tecnico, rappresentato da: sistema informativo, sistema contabile, gestione della conoscenza, etc.).
- 3) Le valenze esterne, invece, coinvolgono gli aspetti di relazione tra l'azienda e l'ambiente esterno, quali:
- Marketing, inteso come gestione dell'immagine, delle vendite, di eventi pubblici, etc;
 - comunicazione esterna, quale la gestione dei canali di comunicazione, Public Relations, gestione rapporti con diverse categorie di stakeholder, comunicazione di intenti e risultati raggiunti, etc;
 - partner/fund raising esplicitato negli accordi di partnership con altre aziende (for profit, non profit, pubbliche) su specifiche iniziative, partner raising, etc.

La sfida per le aziende è rappresentata non solo dalla costruzione di una bussola con valenze adeguatamente identificate e valutate in relazione alle caratteristiche della azienda ed alle istanze degli stakeholder, ma dalla sua flessibilità, il suo adeguamento e miglioramento continuo.

5.2 La rendicontazione sociale nelle differenti categorie di aziende

Processi, ragioni e valenze della rendicontazione sociale sono specifici rispetto a ciascuna azienda, ma si possono individuare analogie tra le stesse rispetto a categorie omogenee di aziende.

Adottando una distinzione per macro-classi: istituzioni pubbliche, aziende private for profit, aziende private non profit emergono considerazioni significative.

5.2.1 *Istituzioni pubbliche*¹²⁸

Le Istituzioni pubbliche presentano un elevato grado di complessità dovuto ad innumerevoli fattori. Si prefiggono l'obiettivo generale di soddisfare i bisogni della collettività; intesa sia in senso aggregato (bisogni comuni), che in termini di singolo cittadino (bisogni dei singoli).

Tale scopo esprime un significato piuttosto generico la cui trasformazione in obiettivi specifici, ed il legame tra questi e le azioni realizzate dalla istituzione, è compito delle persone che sono chiamate a governare l'azienda e di tutti coloro che ne sono coinvolti a vario titolo.

Il soggetto economico di una istituzione pubblica è pubblico: è rappresentato dal management; dai politici; dai cittadini, in triplice veste di: finanziatori (tramite il sistema di imposizione fiscale), di utenti/beneficiari dei servizi, di soggetti con diritto al voto.

Il management è chiamato a governare l'azienda pubblica nel rispetto dei valori e dello scopo espressi nella mission, ricercando un continuo equilibrio con le attese espresse dal livello politico e dai bisogni dei cittadini. È evidente come le diverse esigenze non coincidano e che risulti piuttosto complesso legare i processi ed i servizi erogati con gli obiettivi preposti, in un'ottica di equilibrio delle diverse poste in gioco.

Gli stessi cittadini esprimono interessi diversi a seconda che agiscano come contribuenti o come utenti; i primi richiedono una riduzione dei tributi, che come sottolinea Borgonovi¹²⁹ rappresentano "un corrispettivo indiretto", mentre i secondi esprimono richieste di un aumento dei servizi offerti e della loro qualità. Non sempre i soggetti finanziatori coincidono con i beneficiari dei servizi pubblici.

¹²⁸ Viviani M. 2002 in Hinna L., Steccolini I 2004, etc.

¹²⁹ Borgonovi 2007 in Sacconi L.

Gli utenti hanno la possibilità di esprimere il proprio parere negativo rispetto alle performance aziendali, direttamente, attraverso strumenti di misurazione della customer satisfaction, oppure attraverso proteste, petizioni, manifestazioni. In veste di soggetti con diritto al voto possono esprimere la loro soddisfazione o il loro dissenso, indirettamente, attraverso il voto.

I politici sono i rappresentanti eletti dai cittadini. Il consenso rappresenta una leva di notevole influenza nelle scelte politiche e nel governo delle istituzioni pubbliche; fermo restando il perseguimento dell'obiettivo di benessere collettivo. La collettività richiede alla classe politica di esercitare le proprie funzioni ricercando e realizzando un equilibrio tra l'obiettivo personale di ricerca del consenso e l'obiettivo del bene comune.

Tanti altri sono i soggetti portatori di interessi nelle istituzioni pubbliche¹³⁰: le risorse umane, i fornitori, le aziende clienti o beneficiarie dell'attività dell'istituzione pubblica, i finanziatori a titolo di prestito, le altre istituzioni pubbliche nazionali o sovranazionali, l'ambiente, etc.

Le caratteristiche dei beni e dei servizi offerti, che presentano un elevato contenuto sociale, la complessità dei processi produttivi/erogativi, la multidimensionalità dei risultati raggiunti, la complessità di valutazione delle performance di efficienza, efficacia e di economicità delle istituzioni pubbliche, sono ulteriori fattori che esprimono la complessità di un processo di rendicontazione, e la sempre più crescente richiesta di una rendicontazione sociale che consenta ai diversi stakeholder di conoscere e comprendere i risultati raggiunti e di compararli agli obiettivi preposti.

5.2.2 *Aziende for profit*

L'impresa presenta una diversa struttura di governance rispetto alle istituzioni pubbliche ed alle aziende non profit. Manager ed azionisti rappresentano gli stakeholder, cui tradizionalmente è rivolta la rendicontazione economico-patrimoniale e finanziaria. Clienti, fornitori, risorse umane, finanziatori istitu-

¹³⁰ Per una trattazione più approfondita del rapporto tra istituzioni pubbliche e propri stakeholder si rimanda a Borgonovi 2007 in Sacconi L.

zionali, associazioni di categoria, sindacati, collettività, ambiente rappresentano ulteriori portatori di interesse rispetto alla impresa. Come premesso nel cap.2, in concomitanza con alcuni cambiamenti sociali, economici ed ambientali si è andata modificando ed aumentando la domanda di Responsabilità sociale nei confronti delle aziende for profit. Le imprese private adottano processi di rendicontazione sociale, come strumenti per esprimere il proprio orientamento alla responsabilità, alla trasparenza, al fine di acquisire un vantaggio competitivo in termini di consenso nell'ambiente di riferimento.

È in questa ottica che, da un approccio di rendicontazione tradizionale "one bottom line", le imprese hanno a diversi livelli integrato il proprio sistema informativo. Assumendo una logica di "triple bottom line", si includono nel processo di accounting, reporting e auditing aspetti etici, sociali ed ambientali.

La nascita dei modelli di rendicontazione sociale è legata alla volontà di fornire standard e linee guida a supporto delle imprese, che intendevano adottare questo come strumento di responsabilità sociale ed accountability. Modelli e principi di rendicontazione sociale diffusi, sia a livello internazionale che nazionale, consentono alle aziende di evitare la cosiddetta "trappola della autoreferenzialità".

5.2.3 Aziende non profit

Le aziende non profit si caratterizzano per la propria mission, volta al soddisfacimento dei bisogni della collettività o di un suo segmento, presentando da questo punto di vista una analogia con le aziende pubbliche. Nello specifico le cooperative si pongono come scopo la massimizzazione dei rendimenti dei soci ap- portatori di capitale e lavoro, le altre aziende non profit si pongono lo scopo di massimizzare l'utilità individuale degli utenti (e delle loro famiglie), di uno specifico gruppo sociale, oppure della collettività nel suo complesso.

La governance è caratterizzata dal principio della democraticità, a differenza delle aziende for profit, ed è soggetta al controllo sociale, relativamente al rap-

porto tra mission, strategia, struttura ed impatti sociali in un'ottica di trasparenza (gestionale, amministrativa e istituzionale)¹³¹.

Diverso risulta il significato del profitto che, qualora realizzato, rappresenta uno strumento per il perseguimento della mission e non un obiettivo dell'azienda. Le caratteristiche dei beni/servizi erogati, la struttura degli oneri e dei proventi, i vincoli posti alla distribuzione dello stesso influenzano in modo rilevante la significatività del risultato economico.

Per quanto riguarda le caratteristiche dei beni e dei servizi prodotti valgono considerazioni simili a quelle espresse per le istituzioni pubbliche, in termini di contenuti sociali e relazionali, difficoltà di misurazione delle performance e degli impatti, etc.

Queste specificità comportano la creazione di un sistema informativo che consenta di misurare e rilevare anche informazioni di carattere etico e sociale e di comunicarle, attraverso l'identificazione di un adeguato set di indicatori di performance sociale.

- Indicatori di efficacia, che consentano di valutare i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi specifici preposti, in un'ottica di perseguimento della mission, che deve essere espressa in modo chiaro e comprensibile.
- Indicatori di risultato, volti a misurare i benefici ottenuti dagli utenti attraverso la fruizione del servizio, indicatori di attività finalizzati a misurare il livello di produttività non solo quantitativa ma anche qualitativa¹³²; fermo restando, in un'ottica di "triple bottom line reporting", la rilevazione e rendicontazione degli aspetti economici, patrimoniali e finanziari.

L'adozione di questa tipologia di rendicontazione consente di rilevare e comunicare la gestione caratteristica dell'anp ed il suo valore sociale. Alcuni autori¹³³ la considerano "l'unica e vera rendicontazione possibile" per una anp; anche in considerazione della peculiare geometria del valore che la contraddistingue rispetto alle imprese.

¹³¹ Cfr. Maticena A. 2002 in Hinna L

¹³² Cfr. Maticena A. 2002 in Hinna L.

¹³³ Hinna L. 2002, Hinna A., Maticena A. 1999

“I fini di carattere etico-sociale, caratterizzano e improntano la gestione delle anp, mentre il rispetto dell’equilibrio economico nel medio-lungo periodo e di quello finanziario nell’immediato, costituisce, per loro, la condizione di vincolo necessari a garantirne la sopravvivenza, la continuità e lo sviluppo; la loro efficacia coincide quindi con la loro “socialità” (Matacena A. 2002).

La finalità della azienda non profit rispetto all’adozione di un sistema di rendicontazione sociale è rappresentato dalla legittimazione sociale, dalla credibilità, dal consenso dei propri stakeholder e della collettività in generale.

Zamagni S.¹³⁴ individua tre specifiche ragioni che “parlano a favore” della rendicontazione sociale da parte delle anp:

- le criticità legate al rapporto con quelle classi di stakeholder che non hanno alcun potere di controllo sull’operatività della azienda. “Evidenziare quanto il bene venga fatto bene serve ad accrescere quella risorsa intangibile di straordinaria importanza, che è la reputazione”;
- mutamento delle modalità di raccolta fondi da parte delle anp. L’interesse ad acquisire consenso da parte della collettività spinge la anp ad informare, coinvolgere e comunicare agli stakeholder (reali e potenziali) la propria identità, le attività ed i risultati da questa conseguiti, esprimendo in tal modo la funzione strategica della rendicontazione sociale;
- il sistema motivazionale dei manager. È evidente che non tutti coloro che sono chiamati a dirigere una anp presentano il medesimo set di valori e spinte motivazionali. È possibile che asimmetrie informative e “gap cognitivi” portino il sistema a “scacciare” i manager che condividono gli stessi valori della anp, a vantaggio dei manager che operano nella anp in funzione del successo che la stessa riesce ad ottenere, e che proprio per questo realizzano progetti a più elevato impatto mediatico ed economico. Attraverso il bilancio sociale il management fortemente motivato ha l’opportunità di esprimere il valore ed il peso della vocazione e dell’etica nella vita della anp.

¹³⁴ Zamagni S. 2005 in Enti non profit

In conclusione si intende sottolineare come sia ancora diffusa una certa autoreferenzialità nell'ambito del settore non profit, da intendersi come resistenza rispetto all'introduzione di processi e strumenti volti ad una trasparente rendicontazione. "L'attivazione di sistematici e idonei processi di comunicazione rivolti all'esterno, oltre a costituire un presupposto fondamentale per l'ottenimento dell'accreditamento sociale, rappresenta anche una condizione necessaria per il funzionamento di un sistema di controllo efficace, efficiente e flessibile" (Propersi A., 2004).

5.3 Il processo di rendicontazione sociale

I concetti di stakeholder reporting e stakeholder relationship sono stati sviluppati in termini di processo di rendicontazione dal Copenhagen Charter, analizzati e rielaborati dalla letteratura di riferimento e dalla prassi.

Rispetto ai momenti principali: definizione degli elementi di fondo; integrazione; comunicazione, il processo si viene a sviluppare come un ciclo di miglioramento continuo che a partire dalla decisione del management di implementare la rendicontazione sociale si sviluppa sino al coinvolgimento degli stakeholder che esprimono feed back sulla valutazione delle performance e dei valori contenuti nei documenti di reporting.

Fase 1: decisione del top management;

La decisione di creare una relazione strutturata con gli stakeholder rappresenta una scelta importante che implica significativi effetti a tutti i livelli (dal top management alla base operativa). Strategia e orientamento strategico di fondo devono interiorizzare quei valori di responsabilità, fiducia, trasparenza caratteristici di un approccio di Responsabilità sociale e coinvolgimento degli stakeholder. La mancata partecipazione e condivisione rispetto a tali valori da parte dei diversi livelli, obiettivi puramente opportunistici, comportano il fallimento

del processo (interruzione dello stesso a breve termine, inefficienze nella gestione del processo, disinteresse nel processo e gestione esterna dello stesso).

Fase 2: identificazione degli stakeholder chiave;

La definizione di stakeholder si presenta piuttosto ampia andando a ricomprendere potenzialmente una pluralità di soggetti. L'azienda deve pertanto valutare i propri portatori di interesse rispetto a due variabili chiave: influenza ed interesse, al fine di individuare gli attori chiave rispetto alla propria permanenza nell'ambiente. Una volta identificati risulta necessario valutarne i valori, i punti di forza e di debolezza della relazione con gli stessi ed i fattori critici di successo cui sono sensibili. La difficoltà presente in questa fase è relativa alla definizione stessa dei propri stakeholder, all'attribuzione di gerarchie tra gli stessi e dei valori di cui sono espressione.

Fase 3: costruzione di un dialogo permanente;

Al fine di realizzare questa fase la azienda deve dotarsi di un insieme di strumenti coordinati che consentano di stabilire un dialogo strutturato e permanente con i propri stakeholder; deve pertanto costruire e rendere adeguata alle proprie finalità ed alle caratteristiche degli stakeholder chiave una struttura organizzativa cosiddetta "stakeholder oriented"¹³⁵. La prassi propone in tal senso una vasta scelta di strumenti di dialogo, per un approfondimento in tal senso si rimanda al cap. 8. Non sempre questa varietà risulta sfruttata dalle anp e le stesse evidenziano difficoltà nel loro coordinamento.

Fase 4: individuazione degli indicatori;

questa si configura come la fase più critica per le anp. Secondo il Copenhagen Charter gli indicatori devono rispondere alle seguenti caratteristiche: significatività, chiarezza, misurabilità, devono essere ben definiti ed in linea con le aspettative ed i valori espressi dagli stakeholder. Tutto ciò implica che la azienda debba modellare il proprio sistema informativo sulla base di tali considerazioni.

¹³⁵ Cfr. Hinna L., 2002.

Criticità significative si incontrano sia da un punto di vista operativo-gestionale rispetto al rinnovo dei sistemi e delle procedure contabili, nonché alla formazione delle risorse umane; sia da un punto di vista della difficoltà di misurazione di valori e performance caratterizzati da un elevato contenuto sociale, più che economico. Chiarezza, comprensibilità e significatività degli indicatori rappresentano elementi su cui le aziende dovrebbero porre attenzione, al fine di evitare la trappola della autoreferenzialità e di non incorrere nell'errore di presentare "idee invece di indicatori".

Fase 5: monitoraggio;

Questa fase assicura la continuità del processo ed il suo miglioramento continuo. Al fine di creare un monitoraggio sistematico occorre che l'azienda crei un sistema di internal auditing specifico per la rendicontazione sociale. Non sempre le anp sono in grado di costruire un sistema di internal auditing specifico ed efficace.

Fase 6: identificazione delle azioni di miglioramento;

Lo stakeholder reporting si configura come uno "sistema di avvertimento anticipato" che consente di monitorare attraverso una serie di indicatori strategici opportunità e criticità consentendo una risposta tempestiva ed adeguata. L'elemento critico è rappresentato proprio dalla capacità della azienda di produrre risposte in tempi adeguati.

Fase 7: predisposizione, verifica e pubblicazione del report finale;

questa fase si concretizza nella redazione del documento di sintesi conclusivo, nel social auditing esterno e nella pubblicazione del report. Alcuni elementi critici sono riconducibili a:

- difficoltà nella scelta del modello di rendicontazione più idoneo alle caratteristiche della azienda;
- scarsa diffusione della fase di social auditing nei processi di rendicontazione sociale delle diverse realtà non profit italiane;

- assenza di indicazioni circa il profilo e le caratteristiche professionali necessarie per l'auditor sociale;
- mancata pubblicazione del documento (anche divulgazione on line);
- limitata diffusione del documento legata alla scelta di alcuni canali comunicativi rispetto ad altri.

Fase 8: consultazione degli stakeholder;

fase fondamentale in un'ottica di miglioramento dell'intero processo di rendicontazione sociale e di coinvolgimento degli stakeholder. L'azienda deve dotarsi di strumenti idonei alla raccolta e gestione delle informazioni contenute nei feedback da parte degli stakeholder. Una volta rielaborate le informazioni, i risultati emersi da questo dialogo devono essere analizzati e presi in considerazione per l'implementazione dei cicli successivi e condivisi con gli stessi stakeholder. La criticità maggiore è rappresentata dalla scarsa diffusione di questa fase nei processi di rendicontazione sociale delle diverse realtà non profit italiane.

6. *Il bilancio sociale nelle anp*

L'interesse in tema di bilancio sociale ha iniziato a svilupparsi a livello internazionale (Germania, Gran Bretagna e Stati Uniti) nella prima metà del secolo scorso, per poi diffondersi a partire dagli anni '70 negli altri paesi d'Europa, ad esempio in Francia dove viene ad assumere carattere obbligatorio con enfasi sul lavoro.

In Italia il dibattito sul tema ha coinvolto a partire dalla metà degli anni '70 la politica ed esponenti di rilievo nel mondo accademico, nel campo degli studi economico-aziendali e non solo. Alterne stagioni di interesse e disinteresse hanno interessato lo sviluppo normativo e teorico del bilancio sociale¹³⁶.

I primi approcci concreti al tema sono riconducibili al progetto di ricerca sperimentale realizzato dall'Istituto Battelle di Ginevra, che ha portato alla realizzazione nel 1978 del primo bilancio sociale in Italia (azienda Merloni).

Sul piano normativo un primo tentativo di introdurre un rendiconto sociale è rappresentato dalla disegno di legge 1571/1981. La finalità del documento era informativa rispetto alla qualità, alla sicurezza, alla salubrità sul posto di lavoro. Dopo circa un decennio di quiete, è a partire dagli anni '90 che le imprese, le istituzioni e la società civile rinnovano il loro interesse rispetto al bilancio sociale. Lo sviluppo di modelli e la definizione di principi di rendicontazione sociale, la costituzione di osservatori in campo accademico, convegni e pubblicazioni, la diffusione stessa dei documenti, la riforma del sistema bancario hanno coinvolto via via anche le istituzioni pubbliche e le aziende non profit.

¹³⁶ Cfr. Hinna L. 2002, 2005, Hinna A. 2002.

6.1 Dal bilancio d'esercizio al bilancio sociale nelle anp

Il bilancio sociale si presenta come strumento di rendicontazione che consente di valicare i confini della contabilità prettamente economica e di condividere con i propri stakeholder anche aspetti caratteristici della azienda (missione, valori, assetto istituzionale e organizzativo), i risultati sociali e l'impatto ambientale della gestione.

La comunicazione dei risultati di gestione da parte delle anp risente di due criticità fondamentali:

- pubblicizzazione del documento;
- definizione e codifica della struttura e del contenuto del bilancio di esercizio.

Le aziende non profit costruiscono la propria reputazione nell'ambiente attraverso il perseguimento stesso della mission (caratterizzata da etica e socialità), attraverso il rapporto quotidiano ed il dialogo con i propri stakeholder e la collettività. Il tema della trasparenza e della accountability viene in molti casi vissuto dalle anp con una certa "autoreferenzialità"; la rilevazione e rielaborazione delle informazioni relative ad aspetti economici, finanziari e patrimoniali della gestione sono vissute come procedure interne alla azienda, di cui non viene data rilevanza comunicativa esterna.

"Non è da tutti accettato che per gli enti non profit, forse ancor più che per le imprese, la reputazione aziendale, quale elemento di sintesi, costruito con il fare quotidiano, ma, anche, mediante la realizzazione di condizioni di comunicazione e trasparenza nei confronti dell'ambiente esterno, rappresenti una fondamentale risorsa economica di carattere immateriale di evidente valenza strategica."(Propersi A., 2004)

In materia di disposizioni contabili per le anp, la normativa presenta evidenti lacune. I tentativi di colmarle hanno prodotto stratificazioni di norme dal contenuto generico indirizzate a specifiche categorie di organizzazioni nella maggior

parte dei casi con finalità fiscali¹³⁷. La normativa civilistica non prevede infatti, specifici obblighi contabili per molte categorie di anp¹³⁸. Per la redazione di bilanci d'esercizio solo negli ultimi tempi l'Agenzia per le Onlus¹³⁹ ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti¹⁴⁰ hanno cercato di produrre risposte alle criticità emerse dalla adozione dei criteri di rendicontazione delle imprese per le anp. Ferma restando l'opportunità di creare un sistema di pubblicità della comunicazione strutturata dei risultati economico-finanziari delle diverse anp, regolamentato dalla normativa, è evidente come vi siano significative difficoltà di definizione di un modello univoco di rendicontazione delle anp, che non sia mutuato da quello previsto per le aziende for profit.

Nei capitoli precedenti si è sottolineato come differenze fondamentali in termini di operazioni di gestione aziendale¹⁴¹, complessità della gestione stessa¹⁴², significato e misurazione del reddito rendano inadeguati i sistemi informativi e l'informativa di bilancio tipici delle aziende for profit.

Il bilancio di esercizio è il nucleo fondamentale dell'informativa ai terzi, che si pone l'obiettivo di fornire una immagine veritiera e corretta dei risultati economico-finanziari e la fotografia della situazione patrimoniale della azienda.

Le informazioni economico-finanziarie-patrimoniali contenute nel bilancio di esercizio non sono sufficienti a comunicare il reale "valore" della anp e l'impatto del divenire della sua attività nell'ambiente.

¹³⁷ Cfr. Elenfanti M., 2000, 2008, ; Colombo G. M. e Setti M., 2006, Colombo M. e Stitz G., 2003, etc.

¹³⁸ Sono previsti specifici obblighi civilistici solo in caso di esercizio di attività commerciale. Alcune categorie tra cui le Onlus, le Odv, le ONG, le fondazioni riconosciute e le fondazioni bancarie, l'impresa sociale, le cooperative sociali e gli enti lirici hanno l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio.

¹³⁹ Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit maggio 2008.

¹⁴⁰ Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha elaborato nel 2002 il Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit, nel quale vengono esaminate le caratteristiche degli enti non profit ed elaborati gli schemi di bilancio per rappresentare i dati della gestione sotto il profilo economico, patrimoniale, finanziario.

¹⁴¹ Processi operativi, caratteristiche degli input e degli output e difficoltà di una loro misurazione/valorizzazione, etc.

¹⁴² Distinzione tra gestione caratteristica volta al soddisfacimento di bisogni sociali e gestione accessoria volta al perseguimento di risultati economici positivi; criticità relative al perseguimento di equilibri parziali: economici, finanziari, monetari, patrimoniali; difficoltà di valutazione della economicità, efficienza ed efficacia della gestione.

Le ragioni di tale inadeguatezza¹⁴³ sono da ricondursi prevalentemente a¹⁴⁴:

- finalismo sociale, inteso come benessere della collettività o di una parte di essa, generalmente le anp si rivolgono a fasce “deboli” della collettività (bambini, anziani, malati) ed operano in mercati in cui collaborano o si sostituiscono alle istituzioni pubbliche nella erogazione di servizi ad elevato contenuto etico, sociale, solidaristico;
- elevato contenuto valoriale delle attività prestate, queste risultano difficilmente traducibili in valore economico sia che si tratti di input (ad esempio il lavoro volontario), sia che si tratti di output (ad esempio: la solidarietà, la fiducia, il benessere, l’inclusività sociale, il rispetto dell’ambiente, etc.), o di impatti sociali ed ambientali indiretti;
- reputazione e fiducia da parte della comunità verso questa tipologia di aziende; l’assenza (o limitazione) alla distribuzione degli utili, la massimizzazione del benessere piuttosto che del profitto, i valori etici, religiosi o mutualistici portano la collettività a legittimare tali aziende ad operare nell’ambiente (anche in settori particolarmente delicati);
- sistemi di governance che presentano specifiche differenze rispetto a quello delle imprese (ad esempio l’assenza di specifici interessi proprietari, ruolo fondamentale di controllo sociale esercitato dalla collettività sull’operato della anp);
- sistemi di finanziamento, le anp di tipo erogativo dipendono in maniera significativa da atti di liberalità (donazioni, lasciti), mentre quelle di tipo produttivo sono vincolate al finanziamento da parte di istituzioni pubbliche nell’ambito di specifici servizi (contratti di appalto, etc.).

Le sfide collegate al bilancio sociale “prima di essere problemi di metodo e di tecniche di rendicontazione, sono problemi che riguardano il modo di governare e di gestire gli istituti produttivi – siano essi imprese, organizzazioni non profit,

¹⁴³ Cfr. Maticena, 2002; Propersi, 2004, Hinna L., 2002, 2005

¹⁴⁴ Cfr. cap. 1.2.

enti pubblici territoriali – e le relazioni con i molteplici interlocutori.” (Coda V., 2002).

Le criticità relative alle strategie ed alla definizione dell'orientamento strategico di fondo di un'azienda si riflettono direttamente sul bilancio sociale. Intraprendere un percorso di rendicontazione sociale e la realizzazione della fase conclusiva di redazione e pubblicazione del bilancio sociale stimolano le aziende ad interrogarsi sull'origine della propria esistenza nell'ambiente e sul proprio posizionamento attuale, sullo scopo che persegue, sulle strategie da porre in atto al fine di realizzarlo, sui valori che ne ispirano la azione quotidiana. L'azienda è spinta a definire e condividere elementi intrinseci al proprio divenire e che tende a dar per scontato; per costruire questo percorso logico occorre assumere una visione di lungo periodo. Senza un orientamento deciso al tema della responsabilità e della accountability, senza strategie precise e lungimiranti, il bilancio sociale e tutto il percorso da cui deriva corrono il rischio di trasformarsi in strumenti inutili, puramente promozionali, destinati ad essere abbandonati nel momento in cui non sono più in grado di produrre i benefici attesi.

6.2 Bilancio sociale o bilancio di missione?

Il concetto di bilancio sociale non si presenta in letteratura con una definizione univoca, rigorosa e generalmente condivisa.

In via generale il documento si presenta come un report in cui si rilevano, con riferimento ad un determinato momento del ciclo economico dell'azienda, gli aspetti gestionali, da un punto di vista economico, sociale ed ambientale, rappresentati attraverso varie forme (descrizioni, grafici, dati numerici). La sua validità è da valutarsi in considerazione delle caratteristiche dell'azienda e delle sue esigenze informative rispetto ai diversi stakeholder.

Hinna L.¹⁴⁵ evidenzia le due nozioni in cui può essere scomposto il significato di bilancio sociale:

- bilancio, ovvero un documento strutturato e codificato che un'azienda presenta alla fine di un esercizio al fine di rendicontare in maniera sintetica i risultati ottenuti;
- sociale, l'accezione sociale ne sottolinea la presenza non esclusiva di elementi strettamente economici.

Il bilancio sociale è quella modalità di contabilizzazione e di rendicontazione che tende a rappresentare gli aspetti qualitativi e quantitativi delle relazioni tra l'azienda e la collettività, e mira ad identificare gli specifici vantaggi, che essa ha prodotto, nei confronti dell'insieme degli stakeholder. L'inadeguatezza del documento di bilancio d'esercizio a soddisfare le esigenze informative e di coinvolgimento degli stakeholder spinge le anp a valutare l'adozione di questo strumento dalle molteplici valenze¹⁴⁶.

Il dibattito sul bilancio sociale per le anp risulta piuttosto acceso non solo rispetto alla definizione della struttura e del contenuto del documento, ma già nella sua denominazione e collocazione (il bilancio sociale può rappresentare un documento a sé stante rispetto al bilancio d'esercizio, esservi incluso, oppure includerlo integralmente o parzialmente in forma di estratto).

Una denominazione condivisa del report di rendicontazione sociale non rappresenta unicamente un problema di forma o di tassonomia, ma anche di "sostanza" e potrebbe indurre i non addetti ai lavori a confusione.

Dall'analisi dei diversi contributi in tema di bilancio sociale emergono due filoni principali di pensiero.

Il primo filone¹⁴⁷ definisce bilancio di missione¹⁴⁸ il bilancio sociale realizzato dalle anp. La distinzione rispecchia l'oggetto della rendicontazione:

¹⁴⁵ Hinna L., 2002.

¹⁴⁶ Cfr. Propersi A., 2004.

¹⁴⁷ Si veda Hinna L., 2002, 2005; Hinna A. 200, Maticena A. 2002, Propersi A. 2004, Bruni G. 1997, etc.

¹⁴⁸ Si parla di bilancio di missione per la prima volta nell'ambito della normativa in materia di rendicontazione sociale obbligatoria per le fondazioni di origine bancaria.

- le risultanze della rendicontazione istituzionale nelle aziende for profit è contenuta nel bilancio di esercizio che evidenzia i risultati economico-finanziari e patrimoniali ottenuti dalla gestione della impresa;
- l'attività istituzionale delle anp è realizzata perseguendo obiettivi "di massimizzazione del benessere" e presenta quegli aspetti etici e sociali peculiari, di cui si è già trattato. Come sottolineato in precedenza, il bilancio di esercizio non è in grado di rappresentare in modo adeguato tutti questi aspetti.

Nel caso delle imprese il bilancio sociale viene a configurarsi come un complemento/ integrazione del bilancio d'esercizio attraverso la descrizione del comportamento sociale dell'impresa.

Nel caso delle anp la rendicontazione sociale rappresenta "l'unica vera rendicontazione possibile" per questa tipologia di aziende in quanto l'attività sociale costituisce la gestione caratteristica e non una "opzione etica". Con il termine "missione" si vuole evidenziare la valenza del documento come strumento di gestione finalizzato a comunicare il perseguimento della mission aziendale. Questo è l'orientamento adottato nell'ambito del presente studio.

Il secondo approccio¹⁴⁹ definisce il concetto di bilancio di missione con un'accezione "restrittiva", in quanto rendiconta gli aspetti rilevanti per gli stakeholder direttamente coinvolti nella attività istituzionale della anp. In questo caso il bilancio sociale si viene a configurare come un documento in cui l'area di dati e informazioni fornita dal bilancio di missione viene "allargata" per rendicontare su responsabilità, impegni, comportamenti e risultati delle azioni dell'organizzazione verso tutti gli stakeholder, interessati a vario titolo.

¹⁴⁹ Stitz G., atti del convegno "L'impresa incontra il non profit", Parma 24 ottobre 2008, Forum Solidarietà

Principi e modelli per la rendicontazione sociale

7. Gli approcci alla rendicontazione sociale

La rendicontazione sociale si esprime in due step fondamentali:

1. fase di rilevazione delle informazioni economiche, sociali ed ambientali;
2. fase di relazione delle informazioni rilevate in un documento sintetico e strutturato.

È evidente come queste due fasi siano interconnesse tra loro e necessarie al fine di costruire un percorso di rendicontazione efficace ed efficiente. Se il percorso si interrompesse, limitandosi alla fase 1, i risultati della raccolta e della rielaborazione dei dati, che esprimono il divenire della gestione aziendale, non verrebbero comunicati agli stakeholder. L'azienda verrebbe così meno a quel rapporto di trasparenza e fiducia alla base della sua "relationship" con gli stakeholder.

Se il percorso si concentrasse esclusivamente sul report, questo risulterebbe avulso da un processo di rilevazione, ordinamento ed elaborazione dei fatti aziendali. La significatività e la correttezza delle informazioni contenute nel documento risulterebbero decisamente scarse.

Va comunque evidenziato che in molti casi le aziende iniziano il proprio percorso di rendicontazione sociale focalizzandosi principalmente sul documento di sintesi finale, andando via via a sviluppare negli anni successivi il processo di rilevazione. Nello specifico si pone l'attenzione sulla definizione ed implementazione di un sistema informativo extra-contabile, sulla funzione di programmazione e controllo, e sulla relazione con gli stakeholder (identificazione degli stakeholder chiave, definizione degli indicatori, etc.).

Nei casi in cui non viene intrapreso un processo di miglioramento continuo del processo/documento, basato sul dialogo con gli stakeholder, la rendicontazione sociale è destinata a perdere di qualsiasi significato, abbandonando quei valori originari di responsabilità sociale e “stakeholder relationship”. Queste aziende “hanno interiorizzato un altro rito” che tende a perdere il proprio valore aggiunto man mano che ci si allontana dalla prima esperienza” (Hinna L., 2005).

Il processo generale di rendicontazione sociale viene sintetizzato in alcune fasi comuni ai diversi approcci teorici ed alle diverse realtà aziendali, seppur trattate da questi con diversi gradi di interesse (cfr. cap.5). Per quanto riguarda la fase di redazione del bilancio vero e proprio, la prassi nazionale ed internazionale propone diversi orientamenti teorici e diversi modelli di rendicontazione sociale elaborati da gruppi di studio, istituzioni, società di consulenza, etc.

L'assenza di una regolamentazione e codifica della rendicontazione sociale da parte della normativa da un lato, e la volontà/necessità delle aziende di rendersi “accountable” nei confronti degli stakeholder dall'altro, hanno stimolato la produzione di modelli e la definizione di principi specifici.

In letteratura si suole classificare i modelli rispetto all'enfasi posta sui due elementi fondamentali della rendicontazione:

- rendicontazione sociale come processo;
- rendicontazione sociale come prodotto (documento).

Nel presente capitolo si intende indagare questi diversi approcci e proporre una sintesi degli elementi distintivi di alcuni modelli rilevanti.

7.1 Rendicontazione sociale come processo

Il modello prende in considerazione tutto il processo di rendicontazione sociale, di cui il report finale rappresenta una fase: la fase finale, di produzione del documento di sintesi dei fatti aziendali rilevati ed elaborati attraverso le fasi precedenti.

L'orientamento al processo evidenzia tutte le valenze, interne ed esterne, del percorso di rendicontazione sociale. La prassi internazionale e nazionale adottano modelli che si ispirano a questa visione “globale” del percorso di rendicon-

tazione. Di seguito si sintetizzano gli aspetti rilevanti dei più diffusi modelli di rendicontazione sociale orientati al processo, adottati dalle anp italiane.

7.1.1 Global Reporting Initiative

La Global Reporting Initiative si presenta come un'iniziativa internazionale multistakeholder promossa negli Stati Uniti a partire dal 1997 dalla Coalition for Environmentally Responsible Economies (Ceres), in partnership con il United Nation Environment Programme (UNEP).

L'obiettivo è sviluppare linee guida per le aziende for profit che intendono rendicontare gli aspetti economici, sociali ed ambientali dei fatti gestionali. Questo approccio assume la logica di "*triple bottom line*" e definisce le linee guida per l'armonizzazione dei metodi di rendicontazione, al fine di ottenere la redazione di un *unico* report di sintesi finale, che includa, in una logica unitaria, tutte queste dimensioni. Tale scelta è stimolata dalla necessità di semplificare in modo coerente il processo ed il documento di rendicontazione sociale.

Un ulteriore elemento distintivo è rappresentato dalla sostenibilità. Le Sustainability Reporting Guidelines propongono principi ed indicatori che consentano di misurare le performance della impresa in un'ottica di sviluppo sostenibile. Nell'ambito del *Verifiers' Statement or Report* sono inoltre indicati alcuni requisiti minimi di forma e contenuto per la redazione della relazione del revisore.

Tab. 5: Elementi fondamentali del modello GRI

ELEMENTI FONDAMENTALI
<ul style="list-style-type: none"> • logica di "<i>triple bottom line</i>"; • <i>sostenibilità</i>; • <i>coinvolgimento degli stakeholder</i>.

Fonte: nostra elaborazione¹⁵⁰

¹⁵⁰ Per approfondimenti si veda Hinna L., 2005.

7.1.2 Social Accountability 8000

Nel 1997 il Council on Economic Priorities Accreditation Agency (Cepaa)¹⁵¹ pubblica lo standard SA8000 al fine di garantire i diritti dei lavoratori rispetto alla produzione, globalmente intesa: diritti umani in tema di lavoro minorile o forzato, discriminazioni, sicurezza sul lavoro, carichi di lavoro e relativi compensi, etc.

Caratteristica di questo modello è l'inclusione di una fase di verifica esterna indipendente e di certificazione. Assume infatti la medesima logica dei sistemi internazionali di gestione della qualità (Iso9000).

Il processo di miglioramento continuo che questo modello si propone di innescare si svolge attraverso le seguenti fasi: pianificazione, attuazione, verifica e modifica/riesame.

Il modello SA8000 si articola in:

- standard/principi riconducibili ai diritti universali dell'uomo in tema di lavoro, che devono essere rispettati dalle aziende e verificati esternamente;
- Social Management System, insieme di procedure organizzative che consentano di mantenere il rispetto degli standard;
- certificazione, revisione sociale esterna realizzata da un ente di certificazione accreditato dal Cepaa.

Tab. 6: Elementi fondamentali del modello SA8000

FASI DEL PROCESSO	PRINCIPI
<ul style="list-style-type: none"> • Plan; • Do; • Check; • Act. 	<ul style="list-style-type: none"> • Lavoro minorile; • Lavoro forzato; • Salubrità e sicurezza del luogo di lavoro; • Discriminazioni; • Orari di lavoro; • Compensi e retribuzioni; • Libertà di associazione e diritto alla contrattazione collettiva; • Sistemi disciplinari.

Fonte: nostra elaborazione

¹⁵¹ Il Concil on Economic Priorities Cep, organizzazione americana la cui attività è finalizzata a fornire a consumatori ed investitori strumenti informativi per valutare la performance sociale delle imprese più grandi, costituisce il Cepaa nel 1997.

7.1.3 AccountAbility 1000

Il modello britannico AccountAbility 1000 proposto a partire dal 1999 dall'Institute of Social and Ethical Accountability (ISEA) si propone come standard fondativo ed insieme di linee guida per la rendicontazione sociale (social and ethical accounting, auditing and reporting) intesa come processo. L'indicazione dei principi e delle fasi in cui si articola il processo sono fortemente ispirate alla costruzione/sviluppo della relazione con gli stakeholder.

In questo caso lo standard è considerato come l'inizio del processo, non un fine statico cui tendere, che in quanto tale viene rapidamente sorpassato dal dinamico divenire delle aziende e dell'ambiente.

Si presenta come una proposta di miglioramento continuo orientato al coinvolgimento degli stakeholder adatto a qualsiasi tipologia di azienda (pubblica, privata for profit e non profit).

I contenuti del modello proposto da AccountAbility 1000 sono:

- standard: i principi e le fasi del processo di rendicontazione sociale considerati fondamentali (the foundation standard);
- linee guida (auditing and quality assurance, integrating AA1000, stakeholder engagement, accountability assessment, first steps);
- requisiti necessari per acquisire adeguate "professional qualifications".

Al fine di assicurare la qualità e l'etica del processo di accounting, reporting e auditing il modello suddivide il percorso nelle seguenti fasi, ispirate ad una serie di principi. La tabella seguente sintetizza gli aspetti fondamentali:

Tab. 7: Elementi fondamentali del modello AccountAbility

FASI DEL PROCESSO	PRINCIPI
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Planning</i> (pianificazione); • <i>accounting</i> (rilevazione delle informazioni); • <i>auditing and reporting</i> (verifica, relazione e comunicazione delle informazioni); • <i>embedding</i> (interiorizzazione del processo nel sistema azienda); • <i>stakeholder engagement</i> (coinvolgimento degli stakeholder nel processo di rendicontazione in un'ottica di miglioramento continuo). 	<ul style="list-style-type: none"> • Accountability (principio fondamentale da cui discendono tutti i seguenti): • inclusività; • completezza; • comparabilità; • qualità delle informazioni; • regolarità e tempestività; • comunicazione; • verifica esterna; • integrazione nei sistemi di gestione; • miglioramento continuo.

Fonte: nostra elaborazione¹⁵²

7.1.4 Modello SocialMetrica

Il modello è stato prodotto dal gruppo di lavoro italiano SocialMetrica¹⁵³, struttura della PublicMetrica. Si configura come un'interpretazione del modello Copenhagen Charter, adattato rispetto alla fase della individuazione degli indicatori di performance sociale.

Utilizzabile da tutti i tipi di aziende, si presenta come particolarmente adeguato per aziende pubbliche e aziende non profit, in quanto aziende che “non hanno il calcolo del valore aggiunto come momento importante per misurare lo “scambio sociale” (Hinna L., 2005). Definisce il bilancio di missione come concetto di bilancio sociale per le aziende non profit e ne indica le linee guida del processo ed il contenuto del documento.

Di seguito si sintetizzano le diverse fasi del processo di rendicontazione secondo il presente modello.

¹⁵² Per approfondimenti si veda Hinna L., 2005.

¹⁵³ Il gruppo di lavoro è composto prevalentemente da esponenti del mondo accademico dell'Università di Roma TorVergata, Università La Sapienza di Roma e Università de L'Aquila.

Tab. 8: Elementi fondamentali del modello SocialMetrica

FASI DEL PROCESSO
<ul style="list-style-type: none"> • identificazione degli stakeholder; • indicazione delle attività realizzate e direttamente riconducibili al perseguimento della mission; • definizione della matrice (filigrana) attività/stakeholder; • inserimento nella matrice di indicatori di performance per attività/stakeholder (dapprima definiti dalla anp e successivamente concordati con gli stakeholder)

Fonte: nostra elaborazione¹⁵⁴

Le informazioni rendicontate nel bilancio di missione sono di 3 tipologie:

- cifre, relative agli elementi economici del divenire della attività aziendale (principi contabili del codice civile in materia e altre leggi specifiche);
- valori, comunicazione della missione e dei valori cui si ispira l'azienda;
- fatti, elaborati attraverso una matrice attività/stakeholder.

Il bilancio sociale viene sottoposto a auditing esterno da parte di un soggetto indipendente.

7.2 Rendicontazione sociale come prodotto

Questo approccio propone una visione della rendicontazione sociale sintetizzata nel report finale, in cui si viene a compiere. La valenza informativa del processo assume il ruolo fondamentale, mentre si abbandonano le altre valenze tipiche (interne) espresse dall'intero processo.

L'attenzione è posta nello specifico sulla definizione dei principi fondamentali che l'azienda dovrebbe seguire nella redazione del documento e sulla struttura dello schema del report.

L'orientamento al modello che pone l'accento sul documento è tipico delle proposte presentate in ambito nazionale italiano, mentre a livello internazionale viene privilegiato un approccio al processo.

¹⁵⁴ Per approfondimenti si veda Hinna L., 2005.

7.2.1 Modello GBS-Gruppo di Studio sul Bilancio Sociale

Il GBS (Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale) è un gruppo di lavoro costituitosi nel 1998 in Italia, composto da studiosi e professionisti di varie discipline. L'obiettivo perseguito da questo gruppo di lavoro è quello di "definire le caratteristiche di uno strumento di rendicontazione sociale che, insieme agli altri strumenti informativi tradizionali, consenta alle aziende di realizzare una strategia di comunicazione diffusa e trasparente, in grado di perseguire il consenso e la legittimazione sociale che sono la premessa per il raggiungimento di qualunque altro obiettivo, compresi quelli di tipo reddituale e competitivo"¹⁵⁵.

Il modello di rendicontazione sociale proposto dal Gbs si rivolge a tutti i tipi di aziende, sebbene alcune parti del documento risultino maggiormente adatte alle caratteristiche delle aziende for profit. Il modello suddivide le linee guida nel modo seguente:

Parte I. Obiettivi e principi

Il GBS si occupa di definire il concetto stesso di "bilancio sociale", il suo ambito di applicazione e i principi guida, volti a garantire la qualità del processo di formazione del bilancio sociale e delle informazioni in esso contenute.

Parte II. Struttura e contenuti del bilancio sociale

Il modello prevede che la struttura del bilancio sociale sia articolata in tre parti, distinte ma strettamente interdipendenti. La tabella seguente sintetizza la struttura del documento, il suo contenuto ed i principi, riconducibili alla sfera etica, alla dottrina giuridica e alla prassi contabile.

¹⁵⁵ Hinna L., 2005.

Tab. 9: Elementi fondamentali del modello GBS

STRUTTURA DEL DOCUMENTO	CONTENUTO	PRINCIPI
<ul style="list-style-type: none"> identità aziendale 	esplicitazione dell'assetto istituzionale/organizzativo, della mission e dei valori di riferimento, delle strategie e delle politiche dell'organizzazione	<ol style="list-style-type: none"> 1. Trasparenza; 2. Identificazione; 3. Utilità; 4. Responsabilità; 5. Coerenza;
<ul style="list-style-type: none"> produzione e distribuzione di valore aggiunto 	raccordo con il bilancio d'esercizio e ha lo scopo di rendere evidente l'effetto economico che l'attività dell'azienda ha prodotto sulle principali categorie di stakeholder	<ol style="list-style-type: none"> 6. Inclusione; 7. Neutralità; 8. Comparabilità; 9. competenza di periodo; 10. prudenza; 11. chiarezza e intelligibilità;
<ul style="list-style-type: none"> relazione sociale 	descrizione, qualitativa e quantitativa, delle attività realizzate, dei risultati ottenuti e degli effetti prodotti sugli stakeholder, con particolare riferimento agli impegni assunti e ai programmi realizzati	<ol style="list-style-type: none"> 12. periodicità e ricorrenza; 13. omogeneità; 14. Significatività e rilevanza; 15. Verificabilità dell'informazione; 16. Attendibilità e fedele rappresentazione; 17. autonomia delle terze parti.

Fonte: nostra elaborazione

Parte III. Appendice

È una sezione integrativa, in cui l'organizzazione può esporre i giudizi e le opinioni dei propri stakeholder, commenti e dichiarazioni sui risultati sociali ottenuti e sugli obiettivi mancati, in un'ottica di miglioramento continuo.

Si evidenzia da più parti come tale modello risenta di una forte impostazione ragionieristica; ragion per cui tende a proporre un modello di rendicontazione sociale che sia omogeneo e confrontabile, sulla falsariga del bilancio d'esercizio.

Attualmente è in fase di elaborazione da parte del Gbs un modello che calzi maggiormente alle caratteristiche specifiche delle anp.

Il rispetto dei principi di redazione, l'attendibilità delle informazioni comunicate, la coerenza dei risultati ottenuti dalla gestione aziendale con la missione dell'azienda sono verificati da un soggetto esterno indipendente, al fine di mantenere un orientamento al miglioramento continuo del documento di rendicontazione sociale.

7.2.2 Modello del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti

La rendicontazione sociale nelle anp viene trattata nella Raccomandazione n. 7 della Commissione non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. Il documento di report finale viene definito con il termine bilancio di missione, in virtù del significato attribuito alla missione delle anp e alla loro legittimazione sociale.

L'oggetto della rendicontazione è rappresentato pertanto da tutte le attività poste in atto al fine di perseguire direttamente la mission e tutte le attività di supporto a tal fine.

I risultati aziendali economici e sociali raggiunti dalla anp sono valutati dai propri stakeholder sulla base delle loro aspettative. La funzione di controllo da parte di questi assume un ruolo centrale nel processo di rendicontazione sociale.

Tab. 10: Elementi fondamentali del modello GBS

FASI DEL PROCESSO DI COSTRUZIONE DEL DOCUMENTO	PRINCIPI PER LA PREPARAZIONE DOCUMENTO E LA RAPPRESENTAZIONE DEI RISULTATI	PRINCIPI GUIDA PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
<ul style="list-style-type: none"> • l'individuazione degli stakeholder; • l'esplicitazione dei valori aziendali e la declinazione della mission e della vision aziendale; • la progettazione di un sistema di indicatori per la valutazione dei livelli di risultato raggiunti; • i sistemi di verifica e validazione per una valutazione della coerenza tra risultati raggiunti e mission aziendale. 	<ul style="list-style-type: none"> • prevalenza della sostanza sulla forma; • coerenza; • correttezza e attendibilità; • imparzialità (neutralità); • verificabilità dell'informazione; <p>così come definiti nel Codice unico delle Aziende non profit</p>	<ul style="list-style-type: none"> • il principio di identità, • l'esplicitazione dell'ambito in cui si sviluppa l'attività di rendicontazione, • l'identificazione dell'arco temporale a cui fa riferimento l'attività di rendicontazione, • il principio dell'inerenza, • il principio della completezza, • il principio di rilevanza,

Fonte: nostra rielaborazione de Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione - Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti Commissione Aziende non profit

7.2.3 CSR-SC Ministero del Welfare

Nel 2002 il Ministero del Welfare italiano propose un modello finalizzato ad indicare uno standard di Csr finalizzato a proporre uno strumento di responsabilità sociale:

- in linea con l'approccio comunitario in tema di Csr;

- in grado di stimolare la volontaria adesione ai principi della Csr da parte delle aziende (for profit);
- di supporto al miglioramento delle performance delle aziende (for profit).

Nella tabella seguente si sintetizzano gli aspetti fondamentali del modello:

Tab. 11: Elementi fondamentali del modello CSR-SC

FASI DEL PROCESSO	
<ul style="list-style-type: none"> • redazione di un social statement che si articola in: 	<ul style="list-style-type: none"> • categorie (stakeholder cui si riferiscono specifici indicatori); • aspetti (aree tematiche monitorate da gruppi di indicatori relativi alle diverse categorie di stakeholder); • indicatori, misure qualitative e quantitative relative a specifici aspetti (indicatori comuni a tutte le aziende, indicatori addizionali)
<ul style="list-style-type: none"> • trasmissione del social statement e della documentazione prevista al Csr Forum (organismo specifico) 	
<ul style="list-style-type: none"> • Procedura di valutazione 	<ul style="list-style-type: none"> • Validazione del social statement: iscrizione della impresa nello specifico data base
<ul style="list-style-type: none"> • Partecipazione volontaria al finanziamento del fondo SC che supporta progetti specifici (riconguibili alle priorità del Piano di Azione Nazionale - Conferenza Unificata e ONG) 	

Fonte: nostra elaborazione¹⁵⁶

¹⁵⁶ Per approfondimenti si veda Hinna L., 2005.

Parte 3

La rendicontazione sociale nella realtà non profit italiana: una analisi empirica

Che cosa è il bilancio? *“E’ il momento in cui si ripensa a quello che si è fatto in un certo periodo e se ne fa una valutazione. Assomiglia un po’ a quello che fai quando si avvicina il giorno della Befana: pensi a come ti sei comportato, se hai fatto giocare la sorellina piccola, hai messo in ordine la cameretta, hai fatto i compiti senza farti pregare cento volte dal papà, se ti sei lavato i denti almeno tutte le sere, se hai prestato i tuoi giocattoli agli amici, se hai portato fuori il cagnolino, se hai imparato a gonfiare da solo le gomme della bici...”* (Bilancio Sociale dei Bambini – Fondazione Ospedale Pediatrico Meyer).

Questa è forse la definizione che sceglieremmo se si intendesse spiegare il concetto di bilancio ad un bambino.

Con il termine bilancio si intende un documento con struttura e contenuti definiti, che un’azienda presenta solitamente al termine di un esercizio e che rendiconta in maniera sintetica i risultati ottenuti¹⁵⁷. Il bilancio sociale, come si può intuire dal termine, rappresenta una tipologia di bilancio che non possiede una valenza puramente economica, come nel caso del bilancio di esercizio. L’accezione sociale è riconducibile a quattro elementi:

- “oggetto” o “enfasi” che si da alla rendicontazione;
- “soggetti” che decidono di predisporre il bilancio sociale (aziende for profit vs anp);
- “destinatari” (shareholder vs stakeholder);

¹⁵⁷ Cfr. Hinna L. a cura di, 2002.

- “comunicazione” oltre la “rendicontazione”¹⁵⁸.

L'accento viene posto su aspetti quali l'impatto ambientale, l'impatto sociale, l'etica dell'attività svolta dalla azienda nel perseguimento della propria mission. In considerazione di ciò per le aziende non profit il bilancio sociale (o di missione) assume un ruolo significativo in quanto elementi etici e sociali sono intrinseci nella mission, nei valori, negli scopi che l'azienda esplicita. La rendicontazione sociale rappresenta per le aziende non profit “l'unica” forma di rendicontazione capace di descrivere la sua attività (cfr. cap.1.4). Il documento è destinato in forma più o meno estesa alle diverse categorie di stakeholder (portatori di interesse) che esprimono bisogni, obiettivi, stringono relazioni, non rivolti esclusivamente all'interesse economico, pertanto diversi da quelli degli shareholder (portatori di interessi economici precisi – azioni). Il documento di bilancio sociale si pone l'obiettivo di andare oltre la rendicontazione, ovvero oltre un'informazione strutturata e codificata, per comunicare, condividere, informazioni senza l'adozione di un modello e contenuti economico-patrimoniali rigidamente predeterminati.

In via generale il contenuto del bilancio sociale si può classificare come segue:

L'identità

- Il contesto
- La storia
- La visione e la missione (finalità, attività, valori)
- L'assetto istituzionale e la struttura organizzativa
- La mappatura dei portatori di interessi

Le risorse

- Le risorse umane
- Le risorse economico-finanziarie
- Le risorse di rete

I risultati

- Le aree di rendicontazione

¹⁵⁸ ibidem

8.1 Metodologia

Nei capitoli precedenti si è illustrato il significato di rendicontazione sociale in un'ottica di orientamento alla RSI, quale strumento di accountability nei confronti dei diversi soggetti che influenzano a vario titolo l'azienda. Le anp rappresentano la categoria di aziende rispetto a cui la rendicontazione sociale ed il suo principale documento, il bilancio di missione, sono lo strumento più idoneo per comunicare in un modo completo ed efficace la mission, i valori ispiratori dell'azione aziendale e l'impatto, non solo economico, della attività.

Dalle considerazioni emerse dal dibattito sul processo di rendicontazione sociale, ma ancor di più sulla struttura, la forma ed il contenuto del documento di bilancio analizzate sin qui, si possono sintetizzare alcuni punti critici:

- complessità ed eterogeneità del settore non profit e degli stessi documenti di bilancio sociale che ne comunicano identità e attività;
- assenza di un modello condiviso di rendicontazione sociale;
- assenza di informazioni quantitative e qualitative circa le anp che attualmente adottano un modello di rendicontazione sociale.

Il presente studio intende dare risposta alla seguente domanda: *quali sono gli aspetti dei modelli di rappresentazione e comunicazione dei risultati, adottati dalle aziende non profit italiane, in grado di consentire al meglio il perseguimento delle finalità aziendali?*

Questa domanda solleva almeno due principali criticità:

1. l'esigenza di creare un valido strumento di analisi della struttura, del contenuto e della forma dei documenti di bilancio sociale;
2. l'esigenza di mappare, in un certo senso, il livello di diffusione della rendicontazione sociale tra le aziende non profit italiane e raccogliere in modo sistematico i documenti di bilancio sociale.

Il primo punto viene affrontato attraverso la creazione di una struttura di analisi dei documenti di bilancio. Questi vengono raccolti, codificati ed analizzati in un

data-base, da pubblicare on-line¹⁵⁹, al fine di agevolare la raccolta sistematica e la fruizione dei documenti di bilancio di missione (*punto 2*).

La griglia di valutazione analitica proposta costituisce un valido supporto all'analisi dei documenti, dei punti di forza e delle criticità, dei modelli di rendicontazione sociale delle realtà indagate. La costruzione e l'aggiornamento del data-base intendono stimolare un utile confronto, sia spaziale, tra modelli di rendicontazione adottati da aziende con classificazioni diverse (settore, assetto giuridico, localizzazione geografica) o all'interno della stessa classe (benchmarking); sia temporale, permettendo di verificare per la stessa organizzazione, gli eventuali miglioramenti intervenuti, la continuità del processo di rendicontazione implementato ed eventuali difficoltà emerse.

Al fine di individuare quali sono i modelli di rendicontazione adottati dalle anp italiane e quali punti di forza e debolezza presentano in un'ottica di orientamento alla comunicazione delle proprie finalità aziendali e dei risultati conseguiti, il lavoro di ricerca è stato articolato in due fasi:

Fase I

Analisi del settore non profit e della diffusione del bilancio sociale, come strumento di rendicontazione sociale e trasparenza nei confronti dell'ambiente esterno ed interno circa la propria identità, l'attività svolta ed i risultati ottenuti.

In considerazione delle criticità evidenziate, si è inteso limitare il campione di indagine ad alcune realtà aziendali significative in termini di: risorse raccolte tra i donatori; di best practice con riferimento ai criteri di trasparenza, etica e correttezza gestionale, soprattutto in termini di gestione delle risorse; di best practice in termini di documenti di rendicontazione sociale.

L'analisi, pertanto, si è orientata su:

1. distribuzione degli importi per gli enti del volontariato ammessi al beneficio del 5 per 1000 (anno 2006);
2. elenco delle organizzazioni associate all'Istituto Italiano della Donazione;

¹⁵⁹ Presentato in allegato alla presente tesi su supporto digitale.

3. organizzazioni che hanno ottenuto riconoscimenti nell'ambito dell'iniziativa Oscar di Bilancio.
1. L'elenco degli enti del volontariato ammessi al beneficio del 5 per 1000 ha rappresentato una base di riferimento adeguatamente aggiornata e completa delle organizzazioni di volontariato presenti nel nostro paese. In considerazione delle già citate difficoltà di classificazione delle anp, si è adottato come criterio di selezione "la rilevanza" delle aziende sulla base dell'ammontare dei contributi ricevuti; muovendo dal semplice presupposto che maggiori sono le risorse raccolte dalla collettività e maggiore dovrebbe essere lo stimolo per le aziende a rendersi trasparenti e responsabili nei confronti dei propri stakeholder. Le anp che raccolgono tra 5.939.626,54 euro e 100.000 euro sono 184 e rappresentano il 41% circa del totale distribuito da 5 per 1000 ed il 42% circa delle preferenze dei contribuenti italiani. Dalla ricerca è emerso che 33 anp, pari al 20% circa del campione selezionato, pubblicano on-line un documento di rendicontazione sociale¹⁶⁰, (bilancio sociale, bilancio di missione, report attività, etc).
 2. L'Istituto Italiano della Donazione nasce nel 2004, per volontà di tre enti non profit (Forum Permanente del Terzo Settore, Sodalitas e Summit della Solidarietà¹⁶¹), al fine di contribuire a:
 - "incentivare la cultura della donazione, diffondendo tra le organizzazioni non profit (Onp) comportamenti di eccellenza, trasparenza e correttezza gestionale;
 - gestire la carta della donazione, attestando e monitorando, attraverso un processo rigoroso, la veridicità dei suddetti comportamenti, in particolare il corretto utilizzo delle risorse;

¹⁶⁰ L'organizzazione Fondazione Amici Associazione Advar onlus invia copia del bilancio sociale su richiesta.

¹⁶¹ Scioltosi nel 2007.

- promuovere le donazioni, tutelando i donatori nel loro diritto ad un'informazione precisa e trasparente, che consenta loro di valutare l'efficacia degli interventi e l'efficienza della gestione economica.”¹⁶²

Le organizzazioni che aderiscono all'Istituto, adottano la Carta della Donazione (1999), primo codice italiano di autoregolamentazione per le organizzazioni non profit in materia di raccolta ed impiego fondi, in un'ottica di conseguimento di alcuni vantaggi competitivi in termini di: reputazione, grant-making (anche tra i finanziatori istituzionali), riflessi positivi sulla gestione.

L'elenco delle anp socie, aggiornato al novembre 2008, conta 31 organizzazioni di cui 12, pari al 39% circa, pubblicano nel proprio sito internet un documento di rendicontazione sociale (bilancio sociale, di missione, report attività, etc.).

3. A completare l'insieme dei documenti analizzati nell'ambito della presente indagine ed inseriti nel database vi sono i bilanci sociali che hanno ottenuto riconoscimenti nell'ambito dell'iniziativa oscar di bilancio organizzata da FERPI¹⁶³.

In questa fase il campionamento non ha adottato criteri specifici relativamente all'oggetto (sociale, ambientale, etico), ai principi ed ai modelli di rendicontazione cui si ispira, all'anno di riferimento, alla continuità del processo di rendicontazione sociale, alla certificazione di qualità, all'ampiezza del documento, etc.; ma si è basato sul livello di diffusione della rendicontazione sociale e sulla disponibilità on-line del documento.

In un secondo momento la fase di raccolta dei documenti si è focalizzata sui bilanci sociali (di missione, etc.) pubblicati dalle anp nei propri siti web, privilegiando, tra le diverse realtà non profit italiane, alcuni settori di attività ritenuti

¹⁶² www.istitutoitalianodonazione.it.

¹⁶³ Federazione Relazioni Pubbliche Italiana “rappresenta i professionisti che operano nelle Relazioni Pubbliche, la cui attività è definita dalla finalità di creare, sviluppare e gestire sistemi di relazione con i pubblici influenti sul raggiungimento degli obiettivi perseguiti da singoli, da imprese, da enti, da associazioni, da amministrazioni pubbliche e da altre organizzazioni.”-mission.

significativi dal ricercatore rispetto alla composizione del primo campione analizzato, quali: settore sociale; sanitario; public benefit; attività internazionale – che ricomprende più settori di intervento, principalmente sociale, sanitario, educativo. In considerazione della limitatezza del campione inserito nel database, si è inteso restringere la valutazione ad alcuni settori al fine della significatività dell'indagine.

L'eterogeneità della realtà aziendale non profit ha fatto propendere per una classificazione delle aziende selezionate sulla base di tre criteri:

- forma giuridica;
- settore di appartenenza;
- orientamento religioso.

Sotto il profilo della forma giuridica, le tipologie prescelte sono le seguenti: associazione, fondazione, cooperativa, consorzio, altro; al fine di riflettere in modo significativo la composizione della realtà non profit italiana.

Nell'ambito del settore di appartenenza si è inteso adottare, tra i tanti metodi di classificazione indicati da prassi e letteratura, quello proposto da *Charity Navigator*: animali, arte e cultura, educazione, ambiente, sanità, servizi sociali, attività internazionale, public benefit, religione. *Charity Navigator* si presenta come la più grande istituzione indipendente¹⁶⁴ di valutazione della “salute finanziaria” delle charity americane¹⁶⁵, il cui scopo è quello di promuovere un “mercato filantropico” più efficiente e responsabile, proponendosi come guida per donatori consapevoli.

Tale distinzione rappresenta un metodo di raggruppamento efficace: per lo studioso, al fine di un'analisi spaziale della rendicontazione sociale; per le aziende, al fine di confronto e benchmarking tra realtà dello stesso settore per la diffusione delle best practice. Questa classificazione in nove distinti settori ha consentito una codifica più efficiente in termini di fruibilità del data-base.

¹⁶⁴ A differenza dell'Istituto Nazionale della Donazione, *Charity Navigator* non percepisce quote dalle organizzazioni che valuta. *Charity Navigator* inoltre non richiede un compenso/commissione ai donatori che si avvalgono del rating di CN per indirizzare le proprie donazioni. Si finanzia sulla base dei fondi raccolti da donatori a titolo di liberalità e finanziatori istituzionali, come ogni altra charity.

¹⁶⁵ Oltre 5.300 tra le più grandi charity americane sono valutate da *Charity Navigator*.

Si è inteso inoltre distinguere tra aziende laiche (seppur in alcuni casi ispirate da principi cattolici) e religiose. Questo set di criteri di classificazione è stato adottato con lo scopo di evidenziare eventuali analogie nei modelli adottati dalla prassi, per categoria di anp; il data-base così codificato si propone come strumento di supporto allo sviluppo di ricerche future focalizzate su specifiche tipologie di aziende.

Fase II

Proposta di un modello di interpretazione dei documenti di rendicontazione sociale e raccolta sistematica dei bilanci così analizzati in un data-base consultabile on-line.

Si è proceduto in questa fase alla costruzione di una griglia di valutazione analitica ispirata, nella sua struttura:

- da un lato alla letteratura di riferimento¹⁶⁶ ed alla prassi nazionale ed internazionale¹⁶⁷ (cfr. cap.7), che propongono principi e modelli di rendicontazione, matrici di sintesi delle informazioni non economiche¹⁶⁸;
- dall'altro alle caratteristiche emerse dall'analisi della prassi di rendicontazione dei bilanci sociali disponibili on-line, o distribuiti dalle aziende alla collettività.

Nel paragrafo successivo si presenta la struttura ed il contenuto della griglia di analisi dei documenti, approfondendo analiticamente il significato delle variabili considerate significative perché un bilancio sociale comunichi in modo chiaro e efficace l'identità aziendale, i valori di riferimento, la governance, le attività realizzate ed i risultati conseguiti, in linea con quanto esplicitato nella mission da un lato, e con le caratteristiche degli stakeholder di riferimento dall'altro.

Fase III

Analisi dei risultati emersi dalle esperienze raccolte ed interpretate, valutazione di eventuali punti di forza e di debolezza.

¹⁶⁶ Hinna L. 2002; Pucci L. e Vergani E. 2002; Rusconi G. 2006; Hinna A. 2005; Campedelli 2004; Matacena A. in Hinna L. a cura di 2002; Maramai A. in Felici G. a cura di, 2003

¹⁶⁷ GBS 2007a, 2007b, 2007c, 2005, AccountAbility 1999, 2008 GRI 2002

¹⁶⁸ Hinna L. 2005, Hinna A. in Hinna L. a cura di 2002;

In questa fase ci si pone l'obiettivo di proporre un'analisi critica dei risultati emersi da questo primo monitoraggio delle esperienze di rendicontazione sociale proposti dalle realtà non profit italiane, con particolare focus su quelle realtà rilevanti, che operano in settori con caratteristiche particolari quali: servizi sociali, sanitari, educativi, di cooperazione internazionale e public benefit.

Le considerazioni conclusive consentiranno di articolare una risposta alla domanda di ricerca posta ex ante di delineare linee di sviluppo di ricerca future.

8.2 Il bilancio di missione delle aziende non profit italiane: proposta di un modello di interpretazione

Quale struttura adottare per una griglia di valutazione? Quali sono le variabili significative da prendere in considerazione? Quale è il loro significato?

La struttura creata per la griglia di valutazione si basa su due principi fondamentali: la flessibilità e la analiticità. Al fine di proporre uno strumento di interpretazione efficace si è inteso individuare e codificare con codici numerici le variabili in modo da consentire l'inserimento e l'analisi sistematica dei documenti con contenuto e struttura anche molto diversi tra loro. Flessibilità intesa inoltre come possibilità di inserimento futuro di ulteriori variabili. La griglia si viene a configurare con un adeguato grado di analiticità, in quanto permette di indagare in modo piuttosto approfondito ciascuna area di cui può essere composto un bilancio sociale.

Sono state individuate 6 macro aree in cui si può suddividere un bilancio sociale:

1. *introduzione;*
2. *identità;*
3. *relazione sociale;*
4. *raccolta fondi e comunicazione;*
5. *relazione economica;*
6. *miglioramenti;*

cui si aggiungono due ulteriori aree di valutazione del documento relativamente a:

7. *editing*, adottato per una comunicazione efficace delle diverse informazioni: descrizioni, dati, indicatori, valori etici e morali, emozioni, sentimenti, etc;
8. *comunicazione*, intesa sia come supporti utilizzati per la diffusione del documento (stampati, web-site, newsletter, cd-rom), sia come continuità del processo di rendicontazione sociale (n. di edizioni del bilancio di missione pubblicate), sia rispetto a come contattare la anp (visibilità dei contatti nel

documento, presentazione chiara, tipologia di canali di comunicazione messi a disposizione degli stakeholder.

Si presenta nella tabella seguente la struttura, per macro voci, della griglia di valutazione dei documenti di bilancio di missione delle realtà italiane indagate.

Tab. 12: Griglia di valutazione dei bilanci di missione delle anp

COD_AZIENDA	COD_VARIABILE	VARIABILE	DESCRIZIONE
	10000	INTRODUZIONE	
	10100	metodologia	
	10200	gruppo di lavoro	
	10300	stakeholder chiave	
	10400	lettera del presidente/presentazione	
	10500	sommario	
	10600	glossario	
	10700	riferimenti legislativi	
	10800	criticità anno n-1	
	10900	budget sociale (impegni anno n+1)	
	20000	IDENTITA'	
	20100	mission	
	20200	organizzazione	
	20300	ambiente/mercato di riferimento	
	30000	RELAZIONE SOCIALE	
	30100	per stakeholder	
	30200	per attività/settori (charity navigator)	
	30300	per progetti	
	30400	per centri/sedi	
	30500	per punti mission	
	30600	per aree geografiche	
	30700	indicatori di performance sociale	
	40000	RACCOLTA FONDI E COMUNICAZIONE	
	40100	direct marketing	
	40200	iniziative con aziende	
	40300	internet	
	40400	pubblicità sui media	
	40500	manifestazioni, eventi speciali	
	40600	donazioni/lasciti	
	40700	finanziamento pubblico	
	40800	attività editoriali	
	50000	RELAZIONE ECONOMICA	
	50100	bilancio economico patrimoniale	
	50200	riclassificazione a valore aggiunto	
	50300	focus su fonti di finanziamento	
	50400	focus su allocazione delle risorse	
	50500	indicatori di risultato economico-finanziari	
	50600	relazione società di revisione	
	60000	MIGLIORAMENTI	
	60100	aree di miglioramento	
	70000	EDITING	
	70100	colori o b. & n.	
	70200	impaginazione	
	70300	fotografie	
	70400	disegni e grafici	
	80000	COMUNICAZIONE	
	80100	cartaceo	
	80200	web	
	80300	newsletter/notiziari	
	80400	CD-ROM	
	80500	continuità	
	80600	contatti	

Fonte: nostra rielaborazione.

In considerazione della assenza di un modello di bilancio sociale condiviso e della eterogeneità nelle strutture e nei contenuti che ne deriva, si è inteso indicare e codificare le variabili nell'ordine illustrato; non avendo la pretesa di rispecchiare l'ordine adottato da tutti i documenti analizzati, ma intendendo proporre un filo logico che rendesse agevole l'interpretazione dei documenti e la consultazione del data-base.

Rispetto a ciascuna area presentata si descrive puntualmente il significato ed il contenuto delle variabili ritenute rilevanti per l'analisi dei documenti di bilancio di missione, in esse individuate:

8.2.1 Introduzione

Tab 13: Introduzione – Griglia di valutazione

COD_AZIENDA	COD_VARIABILE	VARIABILE	DESCRIZIONE
	10000	INTRODUZIONE	
	10100	metodologia	
	10110	riferimenti modelli di rendicontazione sociale	
	10120	principi di rendicontazione	
	10200	gruppo di lavoro	
	10300	stakeholder chiave	
	10400	lettera del presidente/presentazione	
	10500	sommario	
	10600	glossario	
	10700	riferimenti legislativi	
	10800	criticità anno n-1	
	10900	budget sociale (impegni anno n+1)	

Fonte: nostra rielaborazione.

La sezione introduttiva ha lo scopo di fornire le chiavi di lettura che consentano al lettore di consultare al meglio il documento. Il contenuto può essere più o meno dettagliato a seconda delle scelte del gruppo di lavoro che ha redatto il documento finale, ed a seconda delle caratteristiche e della complessità della mission della anp, delle attività realizzate nel suo perseguimento e del settore in cui, di conseguenza, la anp si posiziona. L'efficacia in termini di comunicazione del documento dipende sia dalla chiarezza con cui si illustra questa prima area, sia dalla aderenza della forma e dei contenuti del documento con le tipologie di stakeholder cui la anp si prefigge di rendicontare.

Nello specifico questa sezione può essere articolata in una o più delle seguenti voci:

10100 metodologia

Nella premessa metodologica la anp illustra in quali e quante sezioni si articola il documento e suggerisce come lo stesso va letto e compreso. A tal fine può essere specificato il modello di rendicontazione adottato tra quelli proposti dalla letteratura e dalla prassi; e/o i principi di rendicontazione cui il gruppo di lavoro e la anp nel suo complesso si sono ispirati nel corso del processo di rendicontazione sociale o più limitatamente nella fase di elaborazione del documento.

10110 riferimenti modelli di rendicontazione sociale

La letteratura e la prassi nazionale ed internazionale propongono numerosi modelli di rendicontazione sociale. Come indicato nel cap. 7 della presente tesi, alcuni sono orientati al processo, mentre altri sono orientati al documento. Un modello non dovrebbe essere adottato in modo acritico; ma la anp dovrebbe cercare nella propria realtà il modello che le sembra più adatto a comunicare la propria identità, ed i risultati della propria attività, e via via plasmarlo, interiorizzandolo e rendendolo sempre più efficace rispetto alle proprie caratteristiche e finalità. Nella realtà molte anp adottano più elementi riconducibili a modelli di rendicontazione sociale diversi ed è in questa sezione che informano ed orientano il lettore circa la propria scelta metodologica.

10120 principi di rendicontazione

Una ulteriore informazione circa l'approccio metodologico adottato dalla anp è rappresentato dalla indicazione dei principi di rendicontazione ispiratori del processo e/o del documento di rendicontazione sociale. Questi possono essere riconducibili ad uno o più modelli di rendicontazione (cfr. cap. 7), oppure possono rappresentare principi etici, morali, religiosi, gestionali più generali.

10200 gruppo di lavoro

Per gruppo di lavoro si intende il gruppo che ha partecipato alla stesura del bilancio sociale. Il contributo alla elaborazione del documento può essere esclusi-

vamente interno, se realizzato dai lavoratori, collaboratori, volontari della anp, oppure può esservi la collaborazione esterna di un esperto professionista o di una società di consulenza specializzata. Nei casi in cui il processo di rendicontazione è già interiorizzato nella anp, il compito di rielaborare e coordinare le informazioni rese disponibili dal sistema informativo, è affidato ad un organismo interno ad hoc inserito nelle funzioni di comunicazione, marketing, contabilità e bilancio, relazioni esterne, etc.

La collaborazione di soggetti professionisti esterni viene richiesta, sia nel caso si tratti del primo bilancio sociale redatto dalla anp, sia nel caso la stessa rilevi l'assenza o l'insufficienza di conoscenze e capacità in termini di rendicontazione sociale tra le proprie risorse umane. Il ruolo di uno o più soggetti esterni può essere sia limitato alla consulenza, rispetto alla fase finale del processo di rendicontazione sociale, ovvero alla raccolta informazioni e dati ed elaborazione del documento, sia più ampio in termini di formazione sui temi della responsabilità sociale e del processo di rendicontazione sociale. Questa seconda ipotesi coinvolgerà le risorse umane interne non solo limitatamente al compito di raccolta delle informazioni, ma svilupperà il capitale umano con effetti positivi su:

- orientamento comune alla responsabilità sociale ed alla accountability;
- acquisizione di nuove conoscenze specifiche;
- consolidamento della cultura aziendale e valori condivisi;
- cooperazione e collaborazione tra le risorse umane;
- coinvolgimento e motivazione personale.

Non sempre questa informazione viene fornita dalla anp, in altri casi il gruppo di lavoro è comunicato ma non gli viene riservata rilevanza rispetto ad altre informazioni.

10300 stakeholder chiave

Al fine di valutare l'efficacia di comunicazione del documento occorre che nella parte introduttiva si indichino chi sono gli stakeholder primari cui la anp si rivolge con il bilancio sociale. Non sempre il documento presenta in modo chiaro ed esplicito chi sono i lettori che intende informare principalmente attraverso il bilancio, spesso lo si deduce dalla lettura del documento e coincidono con gli

stakeholder primari presentati graficamente nella cosiddetta “mappa degli stakeholder”¹⁶⁹.

10400 lettera del presidente/presentazione

Attraverso una lettera o presentazione da parte del presidente la anp spiega perché si è deciso di adottare un orientamento alla accountability, di introdurre un processo di rendicontazione sociale e, pertanto, le ragioni della elaborazione del bilancio sociale che lo stakeholder si sta accingendo a leggere. Il suo contenuto è molto vario a seconda del soggetto che lo scrive e delle caratteristiche e finalità della anp. Informazioni ulteriori sono rappresentate da anticipazioni circa i risultati positivi raggiunti nell’anno di riferimento del documento ed eventuali criticità incontrate. La lettera rappresenta in molti casi il mezzo per ringraziare tutti gli stakeholder coinvolti nella anp o specifiche categorie di questi, per il loro contributo offerto nel perseguimento della mission aziendale e nella realizzazione dei relativi risultati economici e sociali.

10500 sommario

Attraverso il sommario il lettore può consultare in modo agevole il documento. La finalità del sommario è quella di evidenziare la struttura del bilancio e distinguere le diverse sezioni in cui è composto. L’indicazione dei riferimenti di pagina presenta diversi gradi di analiticità che influiscono sulla efficacia nella consultazione e comprensione del documento.

10600 glossario

La sezione dedicata al glossario ha l’obiettivo di rendere il più comprensibile possibile il documento, presentando il significato di termini specifici non diffusi nel linguaggio comune.

Sono soprattutto i bilanci di anp che operano in particolari settori ad alto contenuto specialistico o scientifico che includono un glossario con i termini tecnici adottati. Gli esempi più numerosi riguardano le anp che si occupano di servizi

¹⁶⁹ Manfredi F., 2000.

sanitari o socio-sanitari e dichiarano di rivolgersi ai propri utenti e alle loro famiglie.

10700 riferimenti legislativi

In focus specifici o distribuiti nel documento sono spesso indicati i riferimenti legislativi che giustificano l'iniziativa di accountability e l'avvio del processo di rendicontazione sociale. Riferimenti legislativi possono inoltre essere relativi al settore specifico in cui l'anp opera, o ai valori cui si ispira nel perseguimento della propria mission.

10800 criticità anno n-1

In sezioni ad hoc, oppure all'interno di altre sezioni del documento sono indicati i problemi e le criticità che hanno impedito la realizzazione degli obiettivi fissati per l'anno o gli anni precedenti. Si ritiene importante in un'ottica di trasparenza e credibilità informare gli stakeholder non solo relativamente agli aspetti più positivi legati alla attività aziendale. Comunicare le difficoltà incontrate significa anche andare oltre a queste ed illustrare eventuali strategie messe in atto o previste al fine di rispondere in modo adeguato alle sollecitazioni dell'ambiente interneo o esterno.

10900 budget sociale (impegni anno n+1)

Attraverso il cosiddetto budget sociale si indicano gli impegni che l'organizzazione intende avviare nell'anno successivo, sia finalizzate al miglioramento del documento, sia della relazione con gli stakeholder. Anche in questo caso, tali indicazioni possono essere presentate in una sezione ad hoc, preferibile in considerazione delle finalità aziendali, oppure all'interno di altre sezioni, come ad esempio la lettera del presidente, in genere esposte in modo eccessivamente generico. Specifici impegni per l'anno successivo possono riguardare strategie di sviluppo della attività della anp.

8.2.2 Identità

Tab 14: Identità – Griglia di valutazione

	20000	IDENTITA'	
	20100	mission	
	20110	scopo	
	20120	valori	
	20130	obiettivi	
	20140	indicatori di mission	
	20150	strumenti etici e certificazioni qualità	
	20200	organizzazione	
	20210	storia	
	20220	assetto istituzionale e organizzativo	
	20230	stakeholder	
	20240	strategie	
	20250	partnership	
	20300	ambiente/mercato di riferimento	

Fonte: nostra rielaborazione.

Rappresenta la seconda macro area in cui è suddivisa la griglia di valutazione dei bilanci sociali. Generalmente è posta all'inizio del documento ed ha il compito di tracciare un profilo dell'organizzazione e fornire le informazioni fondamentali necessarie a chi si avvicina per la prima volta all'organizzazione. In molti casi la descrizione dell'identità fornisce un utile supporto anche a chi è coinvolto da tempo, e a vario titolo nella attività aziendale, ma che non ne ha una visione complessiva, nè una conoscenza approfondita.

Attraverso le informazioni contenute nella identità la anp si presenta al lettore ed esplicita gli elementi che ritiene fondamentale condividere con i propri stakeholder quali: la propria mission, l'organizzazione e l'ambiente/mercato di riferimento. "Una loro indicazione, precisa e completa, consente all'impresa il rafforzamento della propria immagine, nonché la possibilità di potenziare il grado di fiducia di tutti i soggetti interessati alla sua attività" (Propersi A. 2004).

Ecco le singole variabili considerate nei tre diversi ambiti della identità:

20100 Mission

La mission esplicita l'orientamento dell'organizzazione. Spesso è comunicata con "frasi ad effetto" al fine di esprimere nel modo più chiaro, diretto ed efficace la

ragion d'essere dell'organizzazione. Tra gli elementi fondamentali che contraddistinguono la mission si presentano:

20110 Scopo

La anp esplicita l'obiettivo, anche generale, per cui l'organizzazione è nata e persegue nella propria attività. Questo rappresenta lo scopo che ne ha ispirato la costituzione e che ne guida le scelte. L'adozione di un processo di rendicontazione sociale stimola le anp a riflettere sulla propria mission, a renderla esplicita e condividerla con i propri stakeholder. Talvolta l'esplicitazione della mission produce la necessità di un'ulteriore riflessione sulla stessa e una sua ridefinizione rispetto a quella originaria.

Non solo il processo di rendicontazione sociale deve essere in linea con lo scopo espresso dalla mission, ma tutta la attività aziendale deve essere rivolta a questo ed i risultati realizzati devono essere valutati rispetto allo scopo, tradotto in obiettivi specifici ed in azioni, che la anp si è prefissata. Questo innescherebbe un processo virtuoso di miglioramento continuo.

20120 Valori

Esplicitare i valori che ispirano l'azione aziendale significa condividere con gli stakeholder gli elementi fondanti l'identità stessa della anp e coinvolgerli ed unirli rispetto agli stessi.

20130 Obiettivi

Indica gli obiettivi specifici attraverso cui l'organizzazione intende perseguire la mission traducendoli in strategie e queste in azioni.

20140 Indicatori Di Mission

Un'ulteriore specificazione della mission è rappresentata dai suoi indicatori che rappresentano una sintesi di come si intende raggiungere la mission. Nella realtà la distinzione tra obiettivi ed indicatori di mission è piuttosto sfumata e dipende dal grado di analiticità con cui vengono espressi gli obiettivi. Gli indicatori di mission rappresentano una vera e propria check list a supporto della azione aziendale. Il grado di articolazione degli stessi dovrebbe essere proporzionale alla complessità della anp al fine di consentire al meglio il perseguimento del-

le finalità aziendali ed il mantenimento di un elevato livello di trasparenza e responsabilità.

20150 Strumenti Etici E Certificazioni Qualità

In un'ottica di orientamento alla responsabilità sociale indicazioni relative all'adozione di strumenti etici (es: codice etico) o certificazioni esterne di qualità rappresentano un ulteriore vantaggio in termini di reputazione aziendale. La letteratura e la prassi offrono numerosi strumenti (cfr. cap. 2), rispetto all'adozione dei quali si ritiene che la anp dovrebbe considerare le proprie caratteristiche, le proprie esigenze ed i propri obiettivi. Nel caso in cui si adottino più strumenti etici risulta fondamentale il loro coordinamento.

20200 Organizzazione

L'identità della anp viene ulteriormente approfondita attraverso la presentazione della sua organizzazione nel dettaglio; si presentano di seguito gli elementi fondamentali:

20210 Storia

Un elemento caratteristico nella descrizione della organizzazione è rappresentato dalla vita della azienda, dalla sua storia non sempre e non completamente conosciuta dagli stakeholder. La storia è presentata in diversi modi: attraverso descrizioni, interviste a persone che hanno partecipato attivamente e significativamente alla vita aziendale ed hanno contribuito allo sviluppo della anp, etc. La forma di presentazione più diffusa è rappresentata dalla sintesi della storia in tappe fondamentali (risultati raggiunti, criticità affrontate). Lo scopo è di evidenziare in modo chiaro, efficace e sintetico gli eventi considerati più significativi nel corso della vita della azienda. Le tappe sono indicate generalmente in ordine cronologico crescente a partire dalla fondazione della anp sino ad arrivare all'anno di riferimento del bilancio; alcune anp scelgono di individuare una tappa significativa per ciascun anno di vita.

20220 Assetto istituzionale e organizzativo

L'organizzazione aziendale è descritta, inoltre, attraverso la presentazione dell'assetto istituzionale, evidenziando gli organismi che governano la anp. A se-

conda del grado di analiticità della informazione prescelto sono indicati i soggetti che partecipano nei vari organi al governo dell'azienda con la specifica del nominativo e del ruolo ricoperto. Tali informazioni possono essere contenute in focus, oppure in organigrammi, che illustrano graficamente la posizione e le relazioni intercorrenti tra ciascun organo.

L'assetto organizzativo descrive la struttura aziendale in termini di rapporti gerarchici tra i diversi livelli, la suddivisione delle funzioni, dei compiti e dei ruoli, etc.

Generalmente è presentato attraverso un grafico che ne sintetizza la suddivisione tra i livelli gerarchici, le relazioni di subordinazione e collegamento tra le diverse aree gestionali, le funzioni cui sono attribuite a queste ed, in alcuni casi, il nome dei dirigenti responsabili.

Informazioni relative all'assetto di governance della anp consentono allo stakeholder di comprendere quali sono gli organi ed i soggetti chiamati a governare l'azienda. L'assetto organizzativo invece presenta il modello organizzativo adottato al fine di gestire e coordinare l'insieme delle funzioni e dei processi che vengono messi in atto nel perseguimento della mission.

20230 Stakeholder

Al fine di esplicitare la complessità dei rapporti e delle relazioni che intercorrono tra la anp e l'ambiente, nell'ambito della identità il bilancio sociale presenta quali sono le categorie di stakeholder che hanno un interesse diretto nei confronti della anp e quelle che hanno un interesse più generale nei propri confronti, costruendo e presentando in forma grafica la propria mappa degli stakeholder.

Confrontando la composizione della mappa degli stakeholder e la posizione relativa di ciascuno, è possibile valutare sia l'efficacia della attività aziendale e l'aderenza tra mission, tipologie di stakeholder primari, azioni e risultati ottenuti; nonché l'adeguatezza del processo di rendicontazione sociale rispetto alle categorie di soggetti coinvolti direttamente.

20240 Strategie

Le strategie rappresentano un'ulteriore specificazione degli obiettivi, e possono essere definite come "l'individuazione dei mezzi o meglio del "sistema di impiego attuale e pianificato delle risorse e di interazione con l'ambiente" di cui l'impresa pensa di servirsi per cercare di raggiungere i propri obiettivi" (Hofer e

Schendel, 1978). Per utilizzare la distinzione proposta da Finlay (2002) le strategie sono definite ex ante e non “sul campo di battaglia”. Il processo di definizione delle strategie deve essere supportato da meccanismi di feed back che consentano il confronto tra strategie dichiarate ex ante e risultati ottenuti ex post. La trasparenza nella comunicazione delle proprie strategie vincola la anp a perseguirle e le responsabilizza su eventuali gap tra strategie e azioni; risultati attesi e risultati ottenuti. Quanto più le strategie sono specifiche e puntuali tanto meno queste saranno flessibili rispetto ai rischi ed alle opportunità che l’azienda incontra.

20250 Partnership

La anp comunica le relazioni di collaborazione esistenti con altri soggetti pubblici, privati for profit e non in vari modi: elenco dei partner, brevi descrizioni dei partner e/o della relazione che li lega, illustrazione grafica della rete di collaborazioni che lega la anp con gli altri soggetti del territorio, etc.

20300 Ambiente/mercato di riferimento

La sezione dedicata all’ambiente/mercato di riferimento ne descrive le caratteristiche peculiari e approfondisce gli elementi distintivi degli altri soggetti che vi operano. La finalità è di comunicare informazioni sul contesto in cui opera la anp, da tale sezione dovrebbero emergere le sfide e le opportunità che l’ambiente offre alla anp.

8.2.3 Relazione sociale

Tab 15: Relazione sociale – Griglia di valutazione

	30000	RELAZIONE SOCIALE	
	30100	<i>per stakeholder</i>	
	30110	<i>stakeholder interni</i>	
	30111	personale	
	30112	soci	
	30113	volontari	
	30120	<i>stakeholder esterni</i>	
	30121	clienti/utenti e le loro famiglie	
	30122	comunità di riferimento	
	30123	PA	
	30124	finanziatori	
	30125	fornitori	
	30126	categorie deboli	
	30127	altre aziende	
	30128	associazioni di categoria	
	30130	<i>collettività</i>	
	30131	ambito territoriale	
	30132	ambito nazionale	
	30133	ambito internazionale	
	30200	<i>per attività/settori (charity navigator)</i>	
	30210	animali	
	30220	arte e cultura	
	30230	educazione	
	30240	ambiente	
	30250	sanità	
	30260	servizi sociali	
	30270	attività internazionale	
	30280	public benefit	
	30290	religione	
	30300	<i>per progetti</i>	
	30400	<i>per centri/sedi</i>	
	30500	<i>per punti mission</i>	
	30600	<i>per aree geografiche</i>	

Fonte: nostra rielaborazione.

La relazione sociale rappresenta il vero e proprio cuore del documento, si propone come la sezione di rendicontazione, sociale, vera e propria. In questa sono riportati i risultati della relazione sociale con i propri stakeholder, gli impatti sociali che l'attività aziendale ha generato. Questi possono essere riclassificati nei seguenti modi:

- a seconda della tipologia di stakeholder (per categorie interne e/o esterne e/o la specifica comunità di riferimento);
- a seconda del settore di intervento (ambiente, animali, sanitario, sociale, public benefit, etc.);

- per diversa tipologia di progetti realizzati;
- per centri/sedi in cui è dislocata la attività;
- rispetto ai punti mission esplicitati precedentemente nel documento;
- per aree geografiche in cui la anp svolge la propria attività; etc.

La rendicontazione della relazione sociale può avvenire rispetto ad una o più modalità di riclassificazione, in modo distinto o “concentrico”, anche in base alla complessità della attività aziendale. Ad esempio è possibile che una anp che si occupa di cooperazione internazionale scelga di comunicare la propria attività rispetto alle aree geografiche in cui offre i propri servizi; all’interno di ciascuna area vi può essere un’ulteriore specificazione relativamente a singoli progetti realizzati e rispetto a questi l’impatto realizzato su particolari categorie di stakeholder.

Di seguito si approfondiscono le singole variabili in dettaglio:

30100 Per Stakeholder

Riclassifica la relazione sociale rispetto alle varie categorie di stakeholder (interni, esterni e collettività) in base alle caratteristiche specifiche dell’organizzazione:

30110 Stakeholder Interni

Tra i portatori di interesse generalmente considerati interni troviamo il personale (cod. 30111), i soci (cod. 30112) ed i volontari (cod. 30113). Gli stakeholder interni assumono particolare rilevanza per specifiche tipologie di anp rispetto alla governance ed all’assetto organizzativo: i soci/lavoratori assumono un’importanza particolare per le cooperative e le associazioni, i volontari rappresentano una risorsa fondamentale per tutte quelle anp che se ne avvalgono in modo strutturato e continuativo nel tempo. Tali soggetti hanno un interesse specifico nella anp e nella rendicontazione dei risultati sociali realizzati con il proprio apporto. La anp può pertanto scegliere di comunicare l’impatto sociale della propria attività rispetto al contributo offerto da una o più categorie di stakeholder interni.

30120 Stakeholder Esterni

Analoghe considerazioni possono essere espresse circa la rendicontazione per stakeholder esterni. In questo caso assume rilevanza la relazione esterna che la anp ha nei confronti di una o più categorie di portatori di interesse. A seconda della tipologia di attività svolta, delle caratteristiche del servizio offerto, degli obiettivi preposti assumono rilievo. Clienti/utenti e le loro famiglie (cod. 30121) sono stakeholder primari per le anp che offrono servizi sanitari e sociali, educativi. La comunità di riferimento (30122) assume rilievo per le fondazioni che erogano fondi per progetti solitamente da svilupparsi prevalentemente in loco; per anp che raccolgono fondi in un determinato bacino e che li reinvestono nello stesso, la comunicazione assume una volta di più l'obiettivo di acquisire/consolidare il consenso. Le anp che rendicontano la propria attività rispetto alla PA (30123) hanno con questa un rapporto di relazione particolarmente stretto, in genere hanno contratti in virtù dei quali offrono servizi di pubblica utilità (es: cooperative e associazioni che offrono servizi di global service per le aziende sanitarie, cooperative e associazioni che offrono servizi educativi, etc.). I finanziatori (30124) rappresentano uno stakeholder fondamentale per tutte le categorie di anp. Nello specifico è plausibile pensare che scelgano di rendicontare l'attività ponendo l'accento su una o più categorie di finanziatori le anp che svolgono una preponderante attività di raccolta fondi (es: comitati, associazioni che organizzano grandi eventi, etc.), o che acquisiscono fondi per progetti da specifici finanziamenti tramite bandi di fondazioni.

Particolare attenzione è riservata alla categoria dei fornitori (cod. 30125) dalle anp che si avvalgono di un numero ristretto di fornitori, o di un unico fornitore, o di fornitori con specifiche caratteristiche di governance, di prodotto, di localizzazione geografica, etc. senza i quali non sarebbe possibile svolgere la propria attività o la cui sostituzione assumerebbe costi elevati.

L'esigenza e la scelta di informare rispetto a categorie deboli (30126) riguarda quelle anp che offrono servizi, o la cui attività ha impatti su categorie di soggetti svantaggiati, a livello fisico, psichico, economico, sociale. Ne sono un possibile esempio le associazioni che si occupano di senza tetto, emarginati, ragazze madri, prostitute, soggetti con dipendenze, etc.

Si è inteso inoltre considerare i casi in cui la rendicontazione sociale sia focalizzata rispetto ad altre aziende profit e non (30127) e ad associazioni di categoria (30128).

30130 Collettività

La relazione sociale è focalizzata sulla collettività di riferimento nei casi in cui la attività della anp ha effetti diretti e significativi sul benessere collettivo di uno o più specifici ambiti a seconda della attività svolta: ambito territoriale (30131), ambito nazionale (30132), ambito internazionale (30133).

30200 Per Attività/Settori

Riclassifica la relazione sociale rispetto alle varie tipologie di attività svolte o settori di riferimento in base alle caratteristiche specifiche dell'organizzazione. La distinzione tra i settori di intervento è quella adottata dal Charity Navigator, per rispondere ad esigenze di chiarezza ed efficacia da un lato e fruibilità del data base dall'altro:

30210 Animali

Categoria intesa come diritti degli animali, welfare e servizi; conservazione ambientale; zoo e acquario.

30220 Arte E Cultura

Categoria intesa come biblioteche, musei, arti dello spettacolo, etc.

30230 Educazione

Istituzioni scolastiche private non profit che offrono servizi educativi a vari livelli.

30240 Ambiente

anp che si occupano sia di conservazione e tutela ambientale, sia anp che gestiscono direttamente parchi e centri naturalistici.

30250 Sanità

si configura come un settore molto complesso che racchiude anp che svolgono innumerevoli attività, tra cui: supporto alla ricerca di cure per specifiche malattie, sostegno a malati ed alle loro famiglie, offerta diretta di servizi di prevenzione e cura, ricerca medica.

30260 Servizi Sociali

Come nel caso del settore sanitario le tipologie di servizi offerti sono piuttosto ampi, tra questi si evidenziano: servizi all'infanzia ed alla famiglia, per categorie di giovani a rischio, banche alimentari, aiuto sociale (croce rossa, etc.), servizi sociali per categorie deboli: senza tetto, anziani, disabili, etc.

30270 Attività Internazionale

Il settore è piuttosto eterogeneo e raggruppa al suo interno organizzazioni che si occupano di cooperazione e sviluppo, supporto di un singolo paese, organizzazioni umanitarie, organizzazioni legate alla attività delle Nazioni Unite, organizzazioni per la promozione della pace, etc.

30280 Public Benefit

Nell'ambito del public benefit operano anp che si occupano advocacy e difesa dei diritti civili, organizzazioni che si occupano di fund raising etc.

30290 Religione

Charity navigator suddivide l'ambito di attività religione in due sotto insiemi: le attività religiose in senso stretto, anche di supporto alla comunità di riferimento e le attività legate ai media che diffondono la fede (radio, editoria, etc.)

30300 Per Progetti

L'attività della anp è organizzata per progetti, pertanto la relazione sociale è riclassificata e rendicontata rispetto a questi.

30400 Per Centri/Sedi

In questo caso la riclassificazione avviene rispetto alle diverse sedi in cui è dislocata l'attività. Ne sono un esempio le anp che svolgono la propria attività in diversi centri localizzati nelle diverse regioni di uno stesso paese.

30500 per punti mission

Riclassifica la relazione sociale rispetto ai risultati raggiunti in termini di punti mission esplicitati in precedenza. Permette un'analisi puntuale rispetto all'efficacia della azienda. Si può affermare che un approccio di questo tipo, se adeguatamente articolato e legato parametri di riferimento definiti (ancorchè

non eccessivamente rigidi) consente di evidenziare in modo chiaro le azioni svolte al fine di perseguire la mission e di verificarne il raggiungimento degli obiettivi.

30600 Per Aree Geografiche

Riclassifica la relazione sociale rispetto all'attività svolta nelle diverse aree geografiche in cui opera. Questa riclassificazione è tipica della anp che svolgono attività internazionale. Ha il pregio di mettere in luce la presenza della anp nei diversi Paesi e di consentire un confronto spaziale tra attività e risultati realizzati da ciascun (progetto/sede). Tale confronto potrebbe essere "sfruttato" al fine di un processo di "competizione" virtuosa e diffusione delle best practice, orientati al miglioramento continuo.

30700 Indicatori Di Performance Sociale

Tab 16: Indicatori di performance sociale – Griglia di valutazione

	30700	<i>indicatori di performance sociale</i>	
	30710	<i>indicatori standard</i>	
	30711	indicatori di efficacia	
	30712	indicatori di qualità	
	30713	indicatori di sostenibilità	
	30714	indicatori di esternalità positive/negative	
	30715	indicatori di output	
	30716	indicatori per progetto	
	30717	indicatori di efficienza	
	30720	<i>indicatori definiti dall'azienda</i>	
	30721	indicatori di efficacia	
	30722	indicatori di qualità	
	30723	indicatori di sostenibilità	
	30724	indicatori di esternalità positive/negative	
	30725	indicatori di output	
	30726	indicatori per progetto	
	30727	indicatori di efficienza	
	30730	<i>indicatori definiti con gli stakeholder</i>	
	30731	indicatori di efficacia	
	30732	indicatori di qualità	
	30733	indicatori di sostenibilità	
	30734	indicatori di esternalità positive/negative	
	30735	indicatori di output	
	30736	indicatori per progetto	
	30737	indicatori di efficienza	

Fonte: nostra rielaborazione.

Ad arricchire la comunicazione aziendale in un'ottica di rendicontazione sociale più efficace molti documenti adottano indicatori di performance sociale¹⁷⁰.

Questi hanno il compito di catturare e rendicontare ciò che si è realizzato nell'ambito della relazione sociale. Rappresentano indicatori sintetici del perseguimento della mission. Si è inteso suddividerli tra indicatori standard generalmente accettati o ispirati a modelli di rendicontazione proposti dalla letteratura, indicatori specifici individuati dall'azienda sulla base delle proprie peculiarità, indicatori definiti in collaborazione tra azienda e portatori di interessi, in un'ottica di orientamento allo stakeholder. Concordare gli indicatori di performance con i propri stakeholder chiave rappresenta un fattore di forza nella costruzione della relazione tra azienda e stakeholder. Tutto il processo ne trae beneficio in termini di comunicazione e valenza gestionale.

Per ciascuna di queste 3 tipologie sono indicati un ventaglio di indicatori. Nella scelta degli indicatori l'azienda deve fare lo sforzo di "calarsi nei panni" degli stakeholder di riferimento. Gli indicatori devono essere chiari, di semplice comprensione in funzione della categoria di stakeholder cui si rendiconta, al fine di rendersi il più trasparenti ed accountable possibile. Il set di indicatori proposto per ciascuna tipologia comprende:

- indicatori di efficacia: intesa come rapporto tra obiettivi preposti e risultati raggiunti (output/outcome)
- indicatori di qualità: intesa come risultati di indagini di customer satisfaction, o qualità percepita da altri stakeholder
- indicatori di sostenibilità: prendono in considerazione gli effetti della attività aziendale sull'ambiente, in termini di gestione sostenibile delle risorse (rispetto a considerazioni circa il tasso di rigenerazione delle stesse o la capacità di assimilizzazione da parte dell'ambiente).
- indicatori di esternalità positive/negative: rappresentano gli impatti sociali indiretti realizzati attraverso la propria attività.
- indicatori di output: intesi in termini di risultati sociali prodotti (livello di servizio erogato, n. di progetti realizzati, etc.)

¹⁷⁰ Si veda Matacena A., 2002 in Hinna L.; Melandri V. 2006

- indicatori per progetto: indicatori adottati per ogni singolo progetto.

8.2.4 Raccolta Fondi e Comunicazione

Tab 17: Relazione sociale – Griglia di valutazione

	40000	RACCOLTA FONDI E COMUNICAZIONE	
	40100	direct marketing	
	40200	iniziative con aziende	
	40300	internet	
	40400	pubblicità sui media	
	40500	manifestazioni, eventi speciali	
	40600	donazioni/lasciti	
	40700	finanziamento pubblico	
	40800	attività editoriali	

Fonte: nostra rielaborazione.

Rappresenta la sezione dedicata alla comunicazione delle informazioni relative alle attività di raccolta fondi realizzate nel periodo di riferimento. Sono indicati e descritti in modo più o meno ampio ed approfondito i vari canali attraverso cui l'azienda raccoglie risorse finanziarie:

40100 Direct Marketing

Rappresenta l'insieme di strategie attraverso cui la anp contatta direttamente uno specifico target di utenti/donatori. Lo strumento più diffuso è rappresentato dal direct mailing, comunicazioni via posta o nella versione più moderna via posta elettronica.

40200 Iniziative Con Aziende

Rappresentano tutte quelle relazioni di partnership che legano la anp con altre anp o imprese o aziende pubbliche al fine di raccogliere fondi. Un esempio particolarmente diffuso è rappresentato dal caused related marketing, che vede un'impresa legare il proprio marchio a quello di una anp e devolvere parte del ricavato dalla vendita di un proprio prodotto o servizio a specifici progetti realizzati dalla anp.

40300 Internet

Molte anp hanno incluso nel proprio sito web una sezione per la donazione online grazie alla quale i donatori in possesso di carta di credito possono donare fondi alla anp in qualsiasi momento.

40400 Pubblicità Sui Media

In occasioni di particolari momenti dell'anno (soprattutto in coincidenza con le principali festività religiose) le anp utilizzano i canali di comunicazione offerti da radio, tv e carta stampata per promuovere la propria mission e le proprie attività al fine di acquisire consenso tra un pubblico vasto e di stimolare la donazione nei propri confronti. Spesso la promozione riguarda particolari eventi quali la vendita simbolica di fiori, frutta, bambole, etc.

40500 Manifestazioni

Nel rispetto delle limitazioni poste dalla normativa rispetto alla frequenza di eventi di fund raising, le anp possono organizzare iniziative benefiche che stimolino le donazioni di privati a supporto della mission aziendale. Gli eventi possono essere organizzati nei modi più diversi: manifestazioni sportive, eventi culturali, vendite benefiche, etc. In questo ambito sono classificate anche le attività di vendita di merchandising o di altri prodotti come ad esempio le bomboniere solidali.

40600 Donazioni/Lasciti

Le donazioni rappresentano le liberalità ricevute da privati a sostegno del perseguimento della mission, mentre con il termine lasciti si indicano i beni ed i fondi destinati in sede di testamento ad anp da parte del defunto.

40700 Finanziamento Pubblico

Rappresentano le entrate derivanti da finanziamenti pubblici vincolati ottenuti nell'ambito di bandi per il finanziamento di specifici progetti. In questa categoria rientrano anche le donazioni derivanti da 5 per mille.

40800 Attività Editoriali

Rappresentano le attività di redazione e pubblicazione di materiale editoriale vario: notiziari, riviste, report di attività, libri, audiovisivi, etc. La finalità di tali strumenti è:

- divulgare informazioni relative all'ambiente in cui la anp opera,
- comunicare le attività attraverso cui la anp persegue la propria mission, le sfide e le opportunità da questa incontrate;
- educare e sensibilizzare rispetto a temi di particolare interesse per la anp.

8.2.5 Relazione Economica

Tab 18: Relazione sociale – Griglia di valutazione

	50000	RELAZIONE ECONOMICA	
	50100	bilancio economico patrimoniale	
	50110	estratto bilancio economico patrimoniale	
	50200	riclassificazione a valore aggiunto	
	50210	prospetto di determinazione del valore aggiunto	
	50220	prospetto di distribuzione del valore aggiunto	
	50300	focus su fonti di finanziamento	
	50310	riclassificazione per natura del provento	
	50320	riclassificazione per stakeholder	
	50330	riclassificazione per area geografica	
	50340	riclassificazione per progetto/area attività	
	50400	focus su allocazione delle risorse	
	50410	riclassificazione per natura dell'onere	
	50420	riclassificazione per stakeholder	
	50430	riclassificazione per area geografica	
	50440	riclassificazione per progetto/area attività	
	50450	riclassificazione per struttura di destinazione	
	50460	riclassificazione per ambito della mission	
	50500	indicatori di risultato economico-finanziari	
	<i>50510</i>	<i>indicatori standard</i>	
	50511	indicatori di efficienza	
	50512	indicatori di liquidità	
	50513	indicatori di struttura patrimoniale	
	50514	indicatori di redditività	
	50515	indicatori di autonomia	
	<i>50520</i>	<i>indicatori definiti dall'azienda</i>	
	50521	indicatori di efficienza	
	50522	indicatori di sostenibilità	
	50523	indicatori di efficacia	
	50524	indicatori di autonomia	
	<i>50530</i>	<i>indicatori definiti con gli stakeholder</i>	
	50511	indicatori di efficienza	
	50512	indicatori di liquidità	
	50513	indicatori di struttura patrimoniale	
	50514	indicatori di redditività	
	50515	indicatori di autonomia	
	50600	relazione società di revisione	

Fonte: nostra rielaborazione.

La sezione relativa alla relazione economica rappresenta un raccordo tra elementi sociali ed economici in un'ottica di triple bottom line reporting, nonché un punto di incontro con il bilancio economico patrimoniale. La significatività di queste variabili si ritiene vada valutata in considerazione della tipologia di anp (cfr. cap. 1), pertanto della rilevanza dello scambio economico nei processi produttivi/erogativi aziendali, e delle categorie di stakeholder chiave cui ci si intende rivolgere.

La relazione economica contiene informazioni prettamente economiche, che possono essere rendicontate con diversi gradi di approfondimento. Si indicano di seguito le variabili incluse in questa sezione.

50100 Bilancio Economico Patrimoniale

alcune anp includono integralmente il proprio bilancio economico patrimoniale all'interno del bilancio sociale.

50110 Estratto bilancio economico patrimoniale

Altre anp scelgono di riportare il bilancio economico patrimoniale solo in parte, in forma di estratto. Questa scelta può essere preferibile nei casi in cui la anp intenda dedicare uno spazio limitato al proprio bilancio d'esercizio nell'ambito del bilancio sociale.

50200 Riclassificazione A Valore Aggiunto

Il valore aggiunto¹⁷¹ esprime in modo quantitativo i risultati conseguiti dalla azienda nel periodo di riferimento del documento di bilancio. Il calcolo del v.a. presuppone l'adozione di un sistema contabile adeguato, che renda disponibili le informazioni necessarie, al fine di consentire una riclassificazione dei dati contenuti nel rendiconto gestionale.

Il v.a. rappresenta la ricchezza generata dall'azienda nel periodo di riferimento e destinata alla collettività (output – risorse impiegate). Questo valore consente di valutare l'efficienza della gestione aziendale e di comprendere le modalità di distribuzione della ricchezza tra i diversi stakeholder. Per contro il limite princi-

¹⁷¹ Cfr. Propersi A., 2004; Elefanti M., 2008; Gabrovec Mei, 2002 in Hinna L., etc.

pale di questa riclassificazione è di non evidenziare i costi sociali sostenuti e i vantaggi sociali.

A seconda delle caratteristiche della attività svolta dalla anp e dei prodotti e servizi offerti risulta più o meno significativa una riclassificazione a valore aggiunto della ricchezza prodotta nel periodo di riferimento. In considerazione della natura non profit dell'organizzazione questa riclassificazione risulta opportuna nei casi in cui l'organizzazione svolga attività in cui vi è uno scambio economico (es: attività commerciali, cessione di servizi contro corrispettivo non simbolico). La riclassificazione a valore aggiunto può essere presentata sia in termini di determinazione che di distribuzione del valore aggiunto, espressi in valore assoluto o percentuale. (50210 prospetto di determinazione del valore aggiunto; 50220 prospetto di distribuzione del valore aggiunto).

Tab. 19: Analisi del valore aggiunto.

Valore della produzione: Proventi Variazione delle rimanenze
(-) Costi: Acquisti Costi
VALORE AGGIUNTO DELLA GESTIONE CARATTERISTICA
(+/-) Elementi finanziari straordinari (positi/negativi)
VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO
(-) Ammortamenti
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO
Risorse speciali: Finanziamenti Sgravi
RICCHEZZA DISTRIBUITA

Fonte: Propersi A., 2004

Tab. 20: Prospetto di distribuzione del valore aggiunto.

RICCHEZZA DISTRIBUITA
Lavoratori
Comunità
Finanziatori
Ente pubblico
Terzo settore
Altro
Totale
RICCHEZZA TRATTENUTA

Fonte: Propersi A., 2004

Elementi fondamentali nella comunicazione economica per una anp sono le diverse tipologie e l'ammontare delle risorse raccolte ed i relativi impieghi. Per organizzazioni che derivano la maggior parte delle proprie risorse dalla collettività, in termini di:

- finanziamenti pubblici (contratti, bandi di finanziamento, etc.);
- raccolta fondi (manifestazioni, donazioni, lasciti, etc.);
- 5 per mille.

La rendicontazione economica che pone enfasi sulle fonti e gli impieghi risulta di notevole importanza in un'ottica di un orientamento alla responsabilità sociale, alla trasparenza, alla costruzione di relazioni di fiducia con i propri stakeholder. Se illustrata attraverso grafici e commenti chiari sono in grado di rendere informazioni economiche e finanziarie accessibili anche a stakeholder che non possiedono "expertises" tecniche.

Sulla base di queste considerazioni si propongono due variabili (focus su fonti di finanziamento e focus su allocazione delle risorse) distinte in diverse possibili riclassificazioni, di seguito illustrate:

50300 Focus su fonti di finanziamento

Presenta una riclassificazione economica in base alla origine della fonte di finanziamento. Si sottolinea che la riclassificazione deve essere in linea con la mission aziendale e la tipologia di stakeholder chiave.

50310 Riclassificazione per natura del provento

Si distinguono in termini di proventi da attività caratteristica, attività accessoria, da fund raising, etc.

50320 Riclassificazione per stakeholder

Si distinguono le fonti rispetto alle categorie di stakeholder che, a vario titolo, hanno contribuito finanziariamente alla anp (finanziatori istituzionali, donatori privati, altre aziende, etc.)

50330 Riclassificazione per area geografica

La distinzione è operata sulla base della provenienza geografica dei fondi raccolti. Un esempio può essere rappresentato da anp che operano in più regioni sul

territorio nazionale e ritiene significativo presentare e confrontare il contributo dei finanziatori di ciascuna regione.

50400 Focus su allocazione delle risorse

Presenta una riclassificazione economica in base all'impiego delle risorse. Anche in questo caso si possono fare considerazioni analoghe circa l'adeguatezza delle scelte di allocazione delle risorse rispetto allo scopo contenuto nella mission aziendale e la tipologia di stakeholder chiave, cui si intende rendere conto.

50410 Riclassificazione per natura dell'onere

La distinzione è intesa in termini di oneri per attività correnti, progetti pluriennali, gestione caratteristica, gestione accessoria, etc.

50420 Riclassificazione per stakeholder

Questa tipologia di riclassificazione evidenzia chi sono i soggetti beneficiari ed in quale misura ciascuno di questi beneficia dell'impiego dei fondi. Da questa distinzione sono evidenti le scelte aziendali rispetto a quali stakeholder soddisfare in via primaria.

50430 Riclassificazione per area geografica

Attraverso questa classificazione si evidenzia l'impegno economico della anp nelle diverse aree geografiche. Una distinzione di questo tipo può essere utile per anp che svolgono attività internazionale.

50440 Riclassificazione per attività/progetto

Attraverso questa tipologia di riclassificazione si presenta un quadro più dettagliato rispetto all'impiego delle risorse. La anp sceglie di comunicare analiticamente quanti fondi sono stati destinati a ciascun progetto realizzato. Questa distinzione può essere efficace per anp che svolgono attività di raccolta fondi per progetti specifici. Particolarmente interessati a queste informazioni sono i donatori che hanno contribuito finanziariamente ad uno o più specifici progetti.

50450 Riclassificazione per struttura/centro di destinazione

Questa distinzione evidenzia l'allocazione delle risorse verso ciascuna sede/centro dislocata su un territorio specifico. In questo modo è possibile valutare e confrontare tra loro l'ammontare delle risorse destinate a ciascun centro.

Si considera di particolare importanza nella costruzione dell'analisi e dei prospetti di ripartizione delle fonti di finanziamento e degli impieghi delle risorse la confrontabilità tra gli stessi per voci omogenee al fine di evidenziare e rendere trasparente quanto si è raccolto e quanto si è investito in ciascun aspetto considerato.

La riclassificazione delle informazioni relative alle fonti di finanziamento ed alla loro allocazione è generalmente presentata mediante tabelle di sintesi e grafici, al fine di comunicare gli aspetti economico-finanziari della gestione a tutti gli stakeholder nel modo più chiaro, semplice ed efficace.

50500 Indicatori di risultato economico-finanziari

A supporto delle informazioni sin qui descritte la anp può adottare un set di indicatori economico finanziari che sintetizzino alcuni risultati ed equilibri considerati di particolare rilevanza¹⁷². Il set di indicatori si focalizza sui risultati ed equilibri economici, patrimoniali, finanziari. Sono indicatori mutuati dall'analisi economico-patrimoniale caratteristica delle aziende for profit ed è pertanto necessario che questi siano in linea con le caratteristiche dell'azienda, con la sua mission e con la tipologia di stakeholder chiave cui si intende comunicare tali informazioni. Come per gli indicatori di performance sociale si è adottata una distinzione tra: indicatori standard (50510), proposti dalla letteratura per analizzare le performance economiche delle aziende; indicatori definiti dall'azienda sulla base delle proprie caratteristiche (50520); indicatori definiti con gli stakeholder sulla base di un dialogo e confronto tra le parti (50530). Tra gli indicatori di performance economica più rilevanti e ricorrenti si sono adottati:

- indicatori di efficienza: rappresentano il rapporto tra risorse impiegate e risultati ottenuti (input/output);
- indicatori di efficacia: rappresentano la capacità dell'azienda di realizzare gli obiettivi di contenuto economico che si era prefissata ex ante;
- indicatori di liquidità: rappresentano la capacità di una azienda di far fronte ai propri impegni con la liquidità a disposizione. L'indice più diffuso è il capi-

¹⁷² Si veda Bronzetti G. 2007.

tale circolante netto risultante dalla differenza tra attività correnti e passività correnti. Altri indici sono il margine di struttura ed il margine di tesoreria;

- indicatori di struttura patrimoniale: rappresentano il rapporto tra il capitale proprio della azienda e le attività fisse;
- indicatori di redditività: rappresentano la capacità della azienda di generare risorse. Questo set di indicatori sarà significativo solo nel caso di anp in cui sono presenti elementi di scambio economico;
- indicatori di sostenibilità: che si prefiggono lo scopo di valutare la capacità della azienda di far fronte nel tempo alle attività già intraprese ed eventualmente anche rispetto a quelle previste per il futuro;
- indicatori di autonomia: rappresentano la capacità dell'azienda ad auto sostenersi e a non ricorrere in modo patologico al finanziamento da terze economie (in alcune tipologie di anp si evidenzia l'eccessivo sbilanciamento rispetto ai contributi pubblici. Una elevata esposizione verso l'Ente Pubblico genera effetti negativi sull'autonomia di gestione dell'azienda, che se sottovalutato porta la stessa ad agire come soggetto "subordinato" all'Ente Pubblico che lo finanzia, perdendo di credibilità come soggetto privato e come vera e propria azienda.

50600 relazione società di revisione

Includere la relazione società di revisione, un suo estratto, o comunque darne comunicazione rappresenta un ulteriore elemento positivo in termini di trasparenza e consolidamento della fiducia degli stakeholder.

8.2.6 Miglioramenti

Tab. 21: Miglioramenti – Griglia di valutazione

	60000	MIGLIORAMENTI	
	60100	aree di miglioramento	
	60110	attività	
	60111	focus group	
	60112	relazione con stakeholder	
	60113	obiettivi e impegni	
	60114	questionario	
	60120	documento	
	60121	focus group	
	60122	relazione con stakeholder	
	60123	obiettivi e impegni	
	60124	questionario	

Fonte: nostra rielaborazione.

Questa sezione è stata prevista per esprimere i miglioramenti futuri emersi dalla relazione con gli stakeholder sia in termini di attività aziendali, sia di bilancio sociale. A tal fine sono indicati, per ciascuna area di miglioramento, i principali canali attraverso cui le istanze di cambiamento sono arrivate dagli stakeholder alla anp.

Si è scelto di adottare il medesimo set di canali di comunicazione, sia che l'oggetto del miglioramento sia l'attività aziendale, che il documento di bilancio sociale. Di seguito se ne approfondisce il significato:

- **focus group:** la anp organizza incontri periodici con una o più specifiche categorie di stakeholder. Il gruppo comunica liberamente le proprie idee relativamente a specifici temi relativamente a determinati aspetti della attività aziendale e/o a struttura, forma e contenuti del bilancio sociale.
- **relazione con stakeholder:** le richieste di miglioramento pervengono alla anp tramite le relazioni costanti con i propri stakeholder. In questo caso la comunicazione può assumere forme più o meno strutturate, un esempio ne sono le lettere di protesta, le comunicazioni all'ufficio relazioni esterne, feed back contenuti nel dialogo informale con gli stessi, etc.
- **obiettivi e impegni:** in questa variabile rientrano gli obiettivi e gli impegni espressi dalla anp e condivisi con i propri stakeholder. La anp si espone ufficialmente con i propri portatori di interessi in termini di miglioramento della propria attività e/o del documento di bilancio, si as-

sume responsabilità specifiche rispetto a particolari richieste pervenute dagli stakeholder.

- **Questionario:** il questionario rappresenta uno strumento sempre più diffuso per conoscere il parere dei propri stakeholder su numerosi temi. Possono avere ad oggetto sia la valutazione delle attività aziendali e la percezione del soddisfacimento rispetto ai benefici ottenuti, sia informazioni circa la conoscenza e la sensibilità degli stakeholder su temi come la responsabilità sociale, la rendicontazione sociale; circa la valutazione della forma e del contenuto del documento di bilancio. Molto spesso contengono richieste su informazioni “ausiliarie” per conoscere le cosiddette caratteristiche socio grafiche di base dell’intervistato¹⁷³, quali: il genere, l’età, il titolo di studio, etc.

Il questionario può essere contenuto in chiusura del bilancio sociale, può essere inviato via posta o mail a specifiche categorie di stakeholder, può essere somministrato telefonicamente o nell’ambito dei focus group. La anp deve valutare l’insieme di vantaggi e svantaggi che ciascuno di questi comporta rispetto al sistema di raccolta ed elaborazione delle informazioni contenute nei questionari di cui la stessa si avvale e rispetto alle finalità che la anp si propone di raggiungere con l’analisi delle risposte pervenute.

Il questionario può adottare forme diverse: risposta aperta o chiusa a seconda che si lasci il compilatore un margine più o meno ampio di libertà di comunicazione. Anche in questo caso la anp deve valutare la forma più adatta rispetto al sistema di gestione delle informazioni ed alle finalità del questionario.

La scelta delle due sezioni seguenti è stata ispirata dalla volontà di assumere un diverso punto di vista e valutare alcuni aspetti formali e di comunicazione che influiscono sull’efficacia della comunicazione e della rendicontazione sociale rispetto agli stakeholder di riferimento.

¹⁷³ Cfr. Fattore, 2005.

8.2.7 Editing

Tab. 22: Editing – Griglia di valutazione

	70000	EDITING	
	70100	colori o b. & n.	
	70200	impaginazione	
	70300	fotografie	
	70400	disegni e grafici	

Fonte: nostra rielaborazione.

Sezione puramente compilativa di commento all'editing del documento in termini di effetti utilizzati, colori, di fotografie, disegni e grafici inseriti per una comunicazione maggiormente efficace ed accattivante. Nello specifico viene valutato:

70100 Colori o b. & n.

Utilizzo di colori o nero nel testo, nei titoli, in focus rilevanti e nelle immagini.

70200 Impaginazione

Utilizzo di effetti particolari quali: pagine a sfondo colorato, doppie sezioni per testo bilingue, etc.

70300 fotografie

Utilizzo più o meno ampio di immagini fotografiche, importante al fine di una efficace comunicazione è la rispondenza e l'adeguatezza dell'immagine nel contesto in cui viene inserita.

70400 disegni e grafici

Sono inseriti nel testo al fine di renderlo più chiaro e di immediata comprensione per il lettore. Consentono una lettura più agevole e gradevole. D'altro canto occorre non esagerare nel loro utilizzo per non incorrere nel rischio di limitare la comunicazione ad un gran numero di grafici senza accompagnarli da commenti e spiegazioni a supporto.

8.2.6 Comunicazione

Tab. 23: Comunicazione – Griglia di valutazione

	80000	COMUNICAZIONE	
	80100	cartaceo	
	80200	web	
	80300	newsletter/notiziari	
	80400	CD-ROM	
	80500	continuità	
	80600	contatti	

Fonte: nostra rielaborazione.

Area riservata ai commenti relativi ai supporti di comunicazione del documento (carta, web, etc), alla continuità del processo di rendicontazione sociale ed alla comunicazione chiara ed efficace dei contatti dell'organizzazione all'interno del documento.

80100 Cartaceo

Valuta la disponibilità del documento stampato.

80200 Web

Valuta l'accessibilità al documento nel sito internet dell'organizzazione.

80300 Newsletter/notiziari

Indica l'adozione di strumenti di comunicazione quali newsletter e notiziari e la presenza in questi di informazioni relative alla elaborazione del documento o ad alcuni suoi contenuti.

80400 CD-ROM

Indica la disponibilità del documento su cd-rom.

80500 continuità

Esprime la continuità del processo di rendicontazione sociale che porta alla redazione del documento al termine di ciascun esercizio.

80600 contatti

Valuta la comunicazione dei contatti dell'organizzazione quali indirizzo, n. di tel/fax e indirizzo mail cui richiedere informazioni, webpage, etc.

8.3 *Analisi dei risultati*

8.3.1 *Composizione del campione*

Sulla base delle scelte metodologiche illustrate in precedenza nel cap. 8.1, il campione di organizzazioni non profit, che redigono e rendono disponibile nel proprio sito web un documento di rendicontazione sociale, risulta composto da 60 organizzazioni di cui:

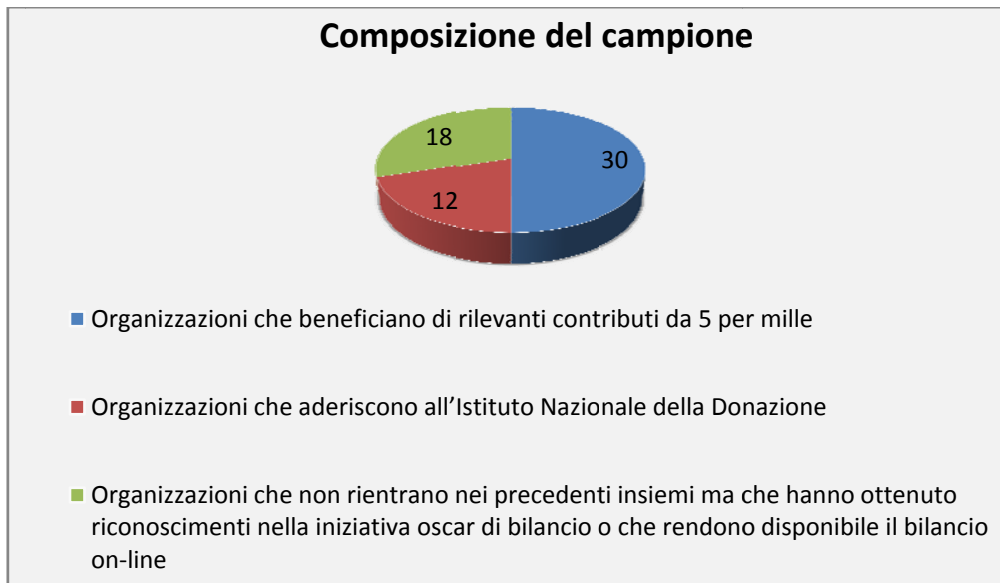
- 30¹⁷⁴ rappresentano le organizzazioni che beneficiano di rilevanti contributi da 5 per mille (tra 5.939.626,54 euro e 100.000 euro)¹⁷⁵;
- 12 rappresentano le organizzazioni (su 31) che aderiscono all'Istituto Nazionale della Donazione;
- 18 rappresentano le organizzazioni che non rientrano nei precedenti campioni, ma che hanno ricevuto un riconoscimento nell'ambito dell'iniziativa Oscar di Bilancio organizzata da FERPI a partire dal 2000; oppure realtà non profit che mostrano un orientamento trasparente e responsabile nei confronti dei propri stakeholder e della collettività rendendo disponibile on-line il proprio bilancio sociale¹⁷⁶.

¹⁷⁴ Nella scelta del campione si sono privilegiati, tra le diverse realtà non profit italiane, alcuni settori di attività ritenuti significativi dal ricercatore rispetto alla composizione del primo campione analizzato, quali: settore sociale; sanitario; public benefit; attività internazionale. In considerazione di ciò le organizzazioni Greenpeace e Legambiente sono state escluse dall'analisi in quanto riconducibili al settore ambientale. La Lega Italiana per la Lotta contro i Tumori non rientra nel campione in quanto ente pubblico su base associativa. Come già ricordato l'organizzazione Fondazione Amici Associazione Advar onlus invia copia del bilancio sociale su richiesta.

¹⁷⁵ Rappresentano il 16% delle anp beneficiarie del 5 per mille che ottengono tra 5.939.626,54 euro e 100.000 euro. In termini di contribuzione il campione rappresenta oltre il 40% dei benefici erogati. In termini di rappresentatività il campione esprime oltre il 40% delle scelte dei contribuenti.

¹⁷⁶ In appendice sono indicati i nominativi delle anp campione e la loro relativa classificazione.

Graf. 1: Composizione del campione



Fonte: nostra elaborazione

Al fine di consentire al ricercatore analisi spaziali, tra categorie di anp omogenee e all'interno delle stesse, le diverse tipologie di organizzazioni presenti nel campione sono state riclassificate sulla base dei seguenti criteri:

- forma giuridica;
- settore di appartenenza;
- orientamento religioso.

Rispetto alla forma giuridica adottata il campione si compone come segue:

- 23 associazioni;
- 17 fondazioni;
- 6 cooperative;
- 2 consorzi;
- 12 organizzazioni classificate come altro; tra queste troviamo alcune ong, la Caritas e le diverse Caritas diocesane e la comunità di S. Patignano.

Rispetto ai settori su cui si è focalizzata l'attenzione del ricercatore il campione è rappresentato per il 40% da organizzazioni operanti nel settore sociale; il

18% nel settore sanitario; il 10% nel settore di public benefit; il 32% nell'attività internazionale.

Le anp che perseguono la propria mission ispirati da valori cristiano-cattolici sono in Italia davvero molto numerose. Nella distinzione tra organizzazioni laiche e religiose, operata in questo studio, si è tenuto in considerazione un criterio per così dire più "restrittivo" considerando come discriminante la partecipazione di organismi religiosi alla fondazione e al governo della anp. In considerazione di ciò le anp religiose analizzate risultano 12, pari al 20% del campione indagato.

8.3.2 Modalità di rappresentazione e comunicazione dei risultati delle esperienze raccolte

L'analisi delle realtà non profit italiane indagate è finalizzata ad individuare l'esistenza di uno o più modelli prevalenti di rappresentazione e comunicazione dell'attività, realizzata in un'ottica di perseguimento della mission. L'intento è di descrivere le principali caratteristiche in termini di forma, contenuto e comunicazione individuandone i punti di forza ed eventuali criticità. A tal fine si propone una sintesi dei risultati emersi per ciascuna area in cui si è suddivisa la griglia di analisi.

Introduzione

La sezione introduttiva del documento di rendicontazione sociale ha la finalità di offrire al lettore gli strumenti più idonei alla comprensione del testo che si appresta a consultare. Risulta pertanto fondamentale al fine di una interessante, chiara e, perché no, piacevole lettura del bilancio di missione, l'accessibilità dello stesso per coloro ai quali l'organizzazione intende rivolgersi. Spesso purtroppo accade che la anp si limiti a definire all'interno del documento i propri stakeholder distinguendoli tra primari e secondari senza indicare quali fra questi sono gli stakeholder di riferimento della rendicontazione sociale. Da una riflessione sulla forma, il contenuto e le modalità di comunicazione adottati, non sempre stakeholder primari e stakeholder chiave sembrano coincidere; per alcune cate-

gorie “deboli” di beneficiari o per parte della collettività/comunità di riferimento la lettura del testo potrebbe risultare eccessivamente complessa in alcune sue parti. La fiducia con l’ambiente si costruisce aprendosi agli stakeholder, rendendosi trasparenti e consentendo di interpretare e comprendere la propria identità, le attività, i risultati raggiunti e gli aspetti economici legati al perseguimento della mission.

Metodologia

La metodologia fornisce le chiavi di lettura per interpretare il documento di bilancio. Dall’analisi del campione emerge che il 36% circa delle realtà indagate non include in apertura del documento informazioni relative alla metodologia adottata nel realizzare il processo di rendicontazione sociale ed il documento stesso. Alcune le inseriscono in altri capitoli presentandole in modo non ordinato e sistematico.

Quali sono le scelte metodologiche che caratterizzano il campione?

Approfondendo il contenuto delle diverse note metodologiche si evidenzia che più del 60% presentano la configurazione del documento, la sua suddivisione in differenti aree e ne descrivono brevemente il contenuto. Interessante è sottolineare la rilevanza attribuita in questo ambito, come poi si risulterà anche nell’ambito della lettera del presidente, al significato che la responsabilità sociale, e più nello specifico il bilancio sociale assume per la anp. Più del 70% delle anp ha scelto di condividere con i propri stakeholder la valenza che attribuiscono al processo/documento di rendicontazione sociale. Il 20% circa fornisce informazioni sulla continuità del processo di rendicontazione indicando l’edizione del bilancio sociale corrente e propongono interessanti raffronti tra le edizioni precedenti e quella attuale in una ottica di rinnovamento e miglioramento continuo, anche in considerazione dei feed back ricevuti dagli stakeholder, nell’ambito dei processi di relazione, dialogo e confronto con gli stessi.

Avis e Fondazione Vodafone hanno fatto un ulteriore passo avanti in questa direzione. Avis riporta i pareri, rispetto al proprio bilancio di missione dei propri stakeholder interni quali i rappresentanti di Avis regionale, ed esterni come ad esempio il Direttore Generale del Centro Nazionale Sangue, i portavoce del Fo-

rum del terzo settore, rappresentanti di VITA non profit magazine, portavoce di Civis e presidente di FIDAS. Fondazione Vodafone invece presenta i risultati emersi dai questionari di gradimento del documento somministrati agli stakeholder e i miglioramenti apportati di conseguenza.

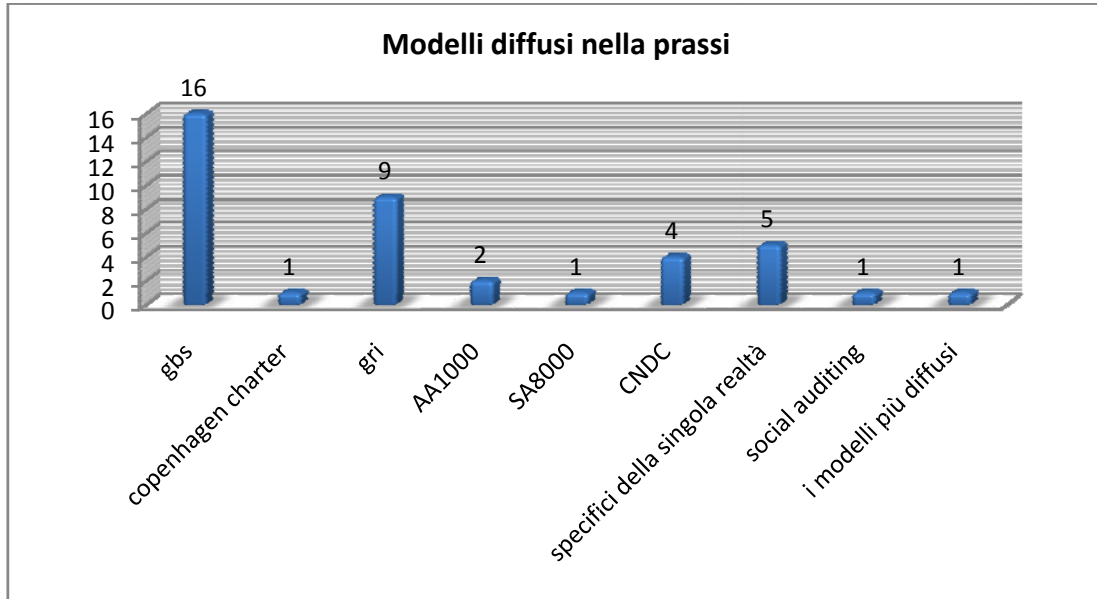
Per quanto riguarda specificatamente la diffusione dei modelli e dei principi di rendicontazione sociale nazionali ed internazionali, si evidenzia che il 55% circa del campione adotta esplicitamente uno o più modelli di rendicontazione sociale, e/o indica a quale principi si ispira nella redazione del bilancio sociale.

Guardano più in dettaglio si può osservare la diffusione, all'interno del campione considerato dei diversi modelli e principi. La prima considerazione che si avanza è la diffusione di modelli per così dire "misti". In considerazione degli elementi distintivi dei singoli modelli che letteratura e prassi propongono, e delle caratteristiche specifiche di ciascuna anp, la quasi totalità del campione adatta alle proprie esigenze gli schemi ed i principi a disposizione. Solo 4 anp dichiarano di adottare unicamente il modello indicato dal Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale – GBS, mentre solo 2 anp si basano unicamente sulle linee guida proposte dal Global Reporting Iniziative (GRI). Prevalente risulta pertanto l'adozione congiunta di più modelli e linee guida come a costruire in modo incrementale il documento che meglio si "addice" alla specifica anp. Umana Mente nella propria nota metodologica dichiara esplicitamente che i prospetti indicati "sono stati adattati alle finalità istituzionali della Fondazione: in particolare, non si è ritenuto necessario utilizzare lo schema di aggregazione e ripartizione del valore aggiunto indicato nei principi del GBS, in quanto difficilmente adattabile alla natura delle attività svolte da UMANA MENTE."¹⁷⁷

Solo in piccolissima percentuale le anp indicano genericamente di adottare "i più diffusi" modelli di rendicontazione sociale senza indicare quali. In tema di diffusione il grafico seguente mostra nello specifico quali sono i modelli che riscuotono il maggior consenso:

¹⁷⁷ Fonte: Bilancio sociale 2007 di Umanamente.

Graf. 2: Diffusione dei modelli nelle realtà non profit italiane



Fonte: nostra elaborazione. I dati sono espressi in valore assoluto.

Gruppo di lavoro

Considerazioni simili emergono dall'analisi della variabile "gruppo di lavoro", il 38 % circa delle organizzazioni campione non indica in alcun modo, nominativo o per ruolo i soggetti che hanno partecipato al processo e/o alla redazione del documento di rendicontazione sociale. Il restante 62% circa risulta prediligere un approccio misto, affiancando alle proprie risorse umane interne la consulenza di un soggetto professionista esterno.

Tab. 24: Composizione dei Gruppi di lavoro

	Partecipazione al processo di rendicontazione sociale	
Gruppi di lavoro con RU interne	24	Di cui con RU esclusivamente interne: 9
Gruppi di lavoro con RU Esterne (Consulenza)	19	Di cui con RU esclusivamente esterne: 4
qualifiche dei componenti non specificate	11	
Gruppi di lavoro misti (interni e consulenza esterna)	15	

Fonte: nostra elaborazione. I dati sono espressi in valore assoluto.

In molti casi le informazioni relative al gruppo di lavoro sono riportate dietro alla copertina o sul retro del documento, indicate in modo sintetico sull'esempio delle pubblicazioni (riviste). Nel caso di consulenza esterna da parte di una società di professionisti si riporta generalmente il logo della stessa.

La criticità principale rilevata in questo ambito è rappresentata nel 30% dei casi dalla mera indicazione dei nominativi di coloro che, a vario titolo, hanno dato il proprio contributo al processo/documento sociale. L'assenza di informazioni circa la qualifica/ruolo di tali persone all'interno o all'esterno della anp non consente di valutare l'approccio dell'organizzazione alla fase di rendicontazione sociale, l'apporto interno dei vari organi istituzionali e organizzativi ed esterno riguardo ad eventuale supporto professionale. Come evidenzia il grafico, 9 organizzazioni su 37 (24% circa) hanno scelto di avvalersi unicamente del contributo interno. Si è rilevato come per alcune realtà questa sia stata una vera e propria strategia comunicativa, non solo una considerazione di convenienza economica. È il caso di Fondazione Diocesana Savona Comunitàservizi – ONLUS, che dichiara: "hanno partecipato alla stesura del documento tutti gli operatori, con un aspetto molto importante: non ci siamo avvalsi di consulenti esterni o esperti di Bilanci Sociali, ma abbiamo cercato di rappresentare le attività della Fondazione così come gli attori in prima persona vivono il loro lavoro, sceglien-

do cosa e come comunicare. Si potrà notare infatti come le relazioni delle attività specifiche di ciascun servizio abbiano tagli e stili differenti.”

Stakeholder chiave

Come anticipato in precedenza l'indicazione chiara degli stakeholder cui la anp rendiconta attraverso il proprio bilancio sociale e l'adesione nella forma e nei contenuti del documento alle caratteristiche degli stessi rappresenta una sfida che non tutte le organizzazioni riescono a cogliere e vincere. Analizzano il campione indagato rispetto alla esplicitazione degli stakeholder chiave cui il bilancio si pone l'obiettivo di comunicare: il 30% circa del campione dichiara esplicitamente quali sono le categorie di stakeholder chiave; mentre d'altro canto quasi il 40% del campione non indica li indica affatto. In qualche caso purtroppo emerge la non corrispondenza degli stakeholder dichiarati con il contenuto e la forma del documento pubblicato.

Un approfondimento interessante risulta essere la composizione delle categorie di stakeholder definiti, in modo più o meno dettagliato, come primari o chiave.

Più del 45% delle anp si riferisce in modo più o meno esplicito a stakeholder esterni: beneficiari/utenti, sostenitori, partners della propria attività. È evidente come queste categorie di stakeholder siano portatrici di interessi diversi e non sempre coincidenti se non in contrasto tra loro, nonché presentano livelli di conoscenza e valutazione profondamente diversi. Nella maggioranza dei casi i beneficiari sono rappresentati da bambini, malati, e categorie deboli; mentre la categoria dei sostenitori si presenta piuttosto eterogenea comprendendo dal privato donatore al finanziatore istituzionale. Categoria piuttosto ampia ed eterogenea è anche la collettività, cui si rivolge il 16% circa delle anp campione. La sfida è rappresentata dalla capacità della anp di rendersi trasparente e accessibile, se non a tutti, alla maggior parte della collettività la sfida per acquisire fiducia e consenso nella propria comunità di riferimento. Meno complessa in termini di scelte comunicative dovrebbe risultare la rendicontazione sociale per coloro che si rivolgono agli stakeholder interni (soci, dipendenti, volontari ed organi istituzionali della stessa). Fondamentale risulta in questo caso il dialogo e il vero e proprio coinvolgimento dei soggetti interni sia rispetto alla organizza-

zione, la sua identità e le sue attività, sia rispetto ai temi della accountability e della rendicontazione sociale.

Un esempio di un processo virtuoso di relazione con gli stakeholder è rappresentato da Cesvi Fondazione Onlus, che ha scelto di presentare i propri stakeholder chiave in una sezione apposita (la parola ai destinatari) attraverso la raccolta di sette testimonianze di destinatari appartenenti ai diversi settori strategici dell'organizzazione: social business, salute, infanzia e giovani, acqua e igiene ambientale, ambiente, emergenza, educazione in Europa.

Fondazione Avsi invece propone una chiave di lettura diversa spiegando sinteticamente per ciascun gruppo omogeneo di stakeholder cosa significa e rappresenta il bilancio sociale per ciascuno di essi.

Lettera del Presidente

La lettera del Presidente ai lettori del bilancio rappresenta un canale di comunicazione diretta tra la anp, "personificata" in uno o più soggetti rappresentativi, e gli stakeholder.

10 organizzazioni su 60 indagate non includono una lettera del presidente o di un rappresentante della stessa. Questa come la nota metodologica si presenta sotto diverse forme, quale introduzione o premessa. In alcuni casi la lettera risulta scritta "a più mani", mentre in altri la anp sente l'esigenza di includere più contributi di comunicazione verso i propri lettori firmati da soggetti rappresentativi della anp o dell'ambiente di riferimento in cui opera.

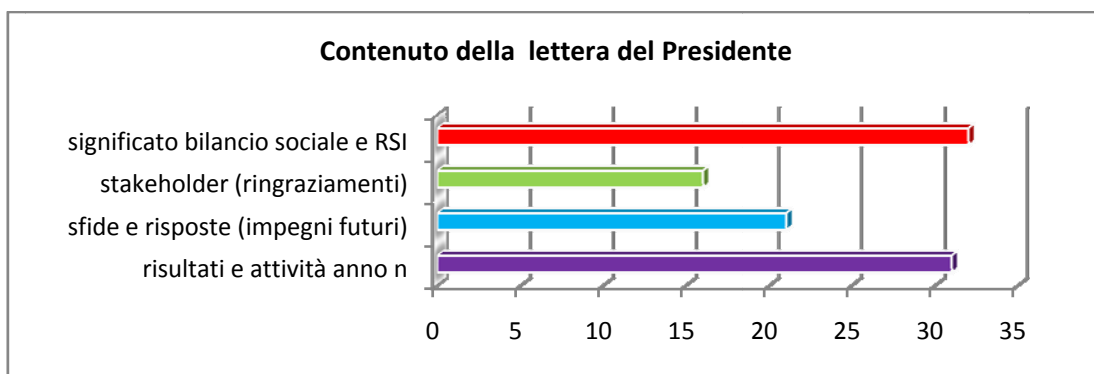
Si evidenziano il caso di S. Patrignano il cui bilancio sociale è aperto da un pensiero espresso dal fondatore V. Muccioli scomparso ma il cui ricordo è ancora molto vivo nella comunità. Alle sue parole è affidato il compito di comunicare cosa è l'organizzazione, i suoi valori, la sua visione della tossicodipendenza e delle terapie adeguate per il suo superamento. Una seconda lettera è firmata da un testimone di rilievo quale il Commissario europeo alla Società dell'Informazione e ai Media (Viviane Reding), quale testimonianza diretta ed autorevole della comunità. Una trattazione più specifica ed articolata sulla attività ed i suoi risultati, le sfide affrontate e le risposte gli impegni che l'organizzazione intende seguire è affidata alla penna del successore A. Muccioli.

Il bilancio sociale di Avis riporta due autorevoli testimonianze di stima firmate dal Presidente della Repubblica dal Ministro della Salute.

Il contenuto della lettera del presidente è piuttosto variabile, in quanto espressione non solo della identità e attività della anp ma del pensiero e della visione di chi la scrive. Questa può assumere diversi gradi di dettaglio rispetto alle tematiche che intende trattare, generalmente la comunicazione è piuttosto semplice e poco articolata anche se si sottolinea la presenza di un caso in cui il presidente fornisce una relazione particolarmente dettagliata e un commento per ogni punto della mission che viene analizzato nel corso del Bilancio.

Il grafico seguente mostra i principali contenuti emersi dall'analisi delle diverse realtà indagate nell'ambito della lettera del presidente.

Graf. 3: Contenuto della lettera del Presidente



Fonte: nostra elaborazione. I dati sono espressi in valore assoluto.

Sommario:

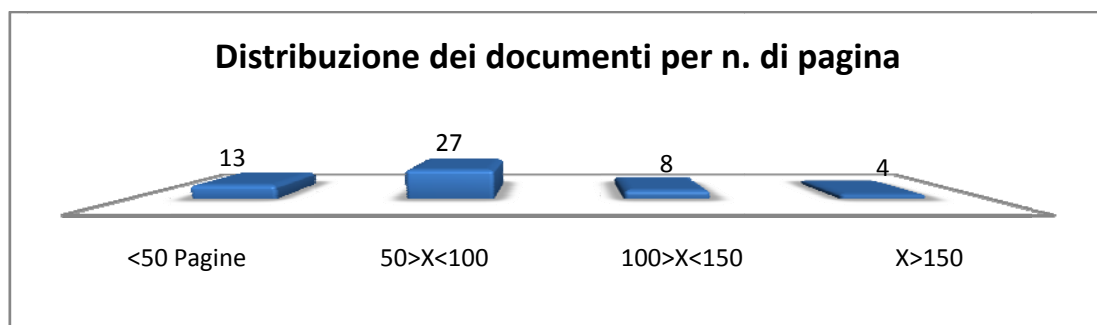
Il sommario ha il compito di guidare il lettore nella consultazione del documento, questo strumento è adottato dal 90% delle anp indagate e nel 65% dei casi è posto in apertura del documento prima della lettera del presidente e della nota metodologica.

In pochissimi casi il sommario non mostra i riferimenti di pagina almeno per sezioni o capitoli (es. bilancio sociale di Telefono Azzurro). Una scelta comunicativa di questo tipo limita una agevole consultazione del documento da parte del lettore.

Si sono rilevati, d'altra parte esempi di impaginazione e sommario ideati al fine di migliorare la comprensibilità e la consultabilità del documento, come l'inclusione di indici per sezioni o capitoli, adottati nel caso di documenti piuttosto lunghi (es: Telethon, Cidas, Avsi); l'indicazione della stima di tempo necessario alla lettura dei singoli paragrafi (es: COSPE); oppure l'indicazione di indici specifici per tavole di contenuti (es:UCODEP). Comunità progetto sud invece presenta il proprio sommario come una pagina web con collegamenti ipertestuali. In questo caso la consultazione, ma soprattutto la stampa ed il salvataggio del documento non risultano agevoli.

Nel grafico seguente si riporta la distribuzione dei documenti per n. di pagina complessivo.

Graf. 4: Dimensione dei documenti di bilancio sociale



Fonte: nostra elaborazione. I dati sono espressi in valore assoluto.

Glossario

Il glossario rappresenta un ulteriore strumento di comprensione del bilancio sociale. L'utilità dello stesso è rappresentato sia dalla complessità dei contenuti del documento (indicatori adottati, stile di comunicazione, approfondimento su temi specifici di rendicontazione sociale, complessità della relazione economica), sia di conseguenza dalle caratteristiche specifiche dell'identità, delle attività e dell'ambiente in cui la anp vive. 14 anp del campione adottano un glossario; 4 di queste illustrano il significato di termini relativi alla rendicontazione sociale, al set di indicatori sociali o economici adottati. Per quanto riguarda la maggioranza dei casi indagati il glossario è adottato principalmente da organizzazioni

che operano in ambienti con caratteristiche peculiari e offrono servizi ad alto contenuto specifico, come nel campo sanitario, farmaceutico o sociale, per particolari disabilità.

Riferimenti legislativi

In termini generali il riferimento a norme specifiche all'interno dei bilanci analizzati è riscontrabile nel 50% circa del campione. Le indicazioni riguardano principalmente riconoscimenti giuridici relativi alla forma giuridica della anp, al proprio settore di intervento o dichiarazioni di organismi sovranazionali di tutela di particolari diritti quali diritti umani, dei bambini, dei lavoratori (es: ONU, LLO, etc.).

Per quanto riguarda la forma di comunicazione, è prevalente l'indicazione dei riferimenti legislativi all'interno del documento rispetto ad approfondimenti specifici in focus.

Criticità n-1

Al fine di perseguire obiettivi di responsabilità e trasparenza della rendicontazione sociale è fondamentale che il suo documento principale non si trasformi in una sorta di pubblicazione pubblicitaria in cui la anp descrive, illustra e richiama solo i risultati positivi, i riconoscimenti pubblici ottenuti in tema di etica o di qualità, "i ricordi più belli dell'anno appena trascorso", se così si può dire.

Il bilancio sociale non deve fermarsi alla sola valenza di marketing, perché una rendicontazione sociale focalizzata solo sugli aspetti positivi tradisce quei principi e valori che sono alla base della responsabilità sociale, delle spinte ad una relazione virtuosa di confronto e di rispetto con i propri stakeholder.

Rispetto a questo tema il 40% delle anp del campione non fornisce alcuna informazione nel proprio bilancio. Il rimanente 60% comunica le sfide e le criticità incontrate prevalentemente nell'ambito della lettera del presidente (40%), nella relazione sociale (16%), e solo in pochi casi riserva la trattazione approfondita e dettagliata in un capitolo ad hoc (8%).

Budget Sociale

Il budget sociale rappresenta l'altra faccia della medaglia rispetto alle criticità. Infatti indica le risposte e gli impegni che la anp assume nei confronti dei propri stakeholder in tema di rendicontazione sociale (processo e/o documento) ed in tema di attività e risultati.

L'assunzione di responsabilità e obiettivi specifici esprime la volontà della anp di rendersi accountable nei confronti dei propri stakeholder condividendo con essi le strategie ex ante ed il controllo e la valutazione ex post.

La sensibilità a questo tema rispetto alle criticità è maggiormente sentito nelle anp del campione, anche se vista la limitatezza del campione piccole variazioni in termini di documenti comportano ampie e non sempre significative variazioni percentuali.

Le informazioni riguardanti gli impegni per l'anno successivo sono contenute prevalentemente in capitoli o sezioni ad hoc (37% circa), magari in chiusura del documento. Rispetto alla comunicazione in ambito della rendicontazione sociale le anp dimostrano di preferire l'indicazione degli obiettivi nell'ambito del canale diretto della lettera del presidente.

Identità

L'identità si presenta come il primo capitolo vero e proprio del bilancio sociale attraverso cui la anp si presenta ai propri stakeholder. Non solo i contenuti ma anche le modalità di presentazione contribuiscono a fornire informazioni sulla identità della anp. La maggior parte dei bilanci analizzati propone una descrizione, seppur con diversi gradi di analiticità, degli elementi considerati rilevanti al fine della costruzione di un rapporto con lo stakeholder. Interpretando come una opportunità l'assenza di modelli e principi obbligatori in tema di struttura e contenuto del documento di bilancio, alcune anp presentano in apertura della sezione o dello stesso documento una sorta di identità "in pillole", indicazioni sintetiche di input, output e outcome, informazioni rispetto all'ambiente di rife-

rimento, indicatori economici, che consentono a qualsiasi tipologia di stakeholder di avere una visione immediata di ciò che è la anp, di ciò che offre e dei risultati che consegue. Un esempio in questo senso è proposto da Fondazione banca degli occhi, Fondazione AVSI, ManiTese.

Il Consorzio di Solidarietà Sociale propone una soluzione grafica davvero interessante sintetizzando l'identità in una immagine che riproduce una carta d'identità della Repubblica Italiana (formato tradizionale cartaceo) che presenta in modo sintetico le seguenti informazioni: denominazione, sede legale, data costituzione, presidente, n. cooperative socie, n. occupati, fatturato 2006, adesioni ad organismi, sito web, email. Nello spazio destinato alla foto c'è il logo dell'organizzazione e la spiegazione del suo significato.

Mission

La mission rappresenta il cuore della identità della anp e proprio per questo tutte le anp del campione la comunicano ai propri stakeholder; in modo più o meno esplicito, anche utilizzando "frasi ad effetto" e caratteri del testo che la pongono in evidenza rispetto alle altre informazioni.

Nel caso del Consorzio di Solidarietà Sociale si è scelto di descrivere la propria mission ma di presentare il concetto stesso di mission in un focus al fine di rendere comprensibile a tutti gli stakeholder il significato generico del termine e come questo è stato interpretato dalla anp.

Nel caso di Cesvi al fine di comunicare il significato della "centralità della missione"; si è elaborata una mappa piuttosto interessante: due schemi affiancati mostrano come partendo dalla mission si delineano "linee guida", "programmi" e "progetti", da un lato; mentre dall'altro si adottano "principi guida e codici di condotta", "modello organizzativo" e "procedure". Il primo schema mostra il legame tra la mission e l'attività del Cesvi; il secondo indica come il contenuto della mission delinea la struttura interna della anp.

Analizzando nel dettaglio il contenuto della mission delle anp indagate, rispetto alle singole variabili emergono le seguenti considerazioni:

Scopo: la quasi totalità delle anp esplicita lo scopo che ne ispira e guida l'azione; il contenuto varia in relazione all'ampiezza dello stesso obiettivo generale, al

settore di intervento della anp ed alle scelte comunicative adottate. Rispetto al criterio della analiticità il campione si presenta piuttosto eterogeneo, ed il confine ideale tra uno scopo dettagliato o generico non sempre è sufficientemente nitido da renderne agevole e significativa una classificazione precisa.

Valori: l'aspetto relativo ai valori ed alla loro definizione e comunicazione non risulta altrettanto diffuso, anche se è presente in quasi l'80% dei documenti analizzati. Non si intende in questa sede valutare le singole anp rispetto al proprio set di valori chiave, ma vale la pena evidenziare che alcune realtà non hanno espresso valori generici ma hanno fatto riferimento specifico all'ispirazione fornita con il proprio esempio da alcune figure carismatiche come Ghandi (es: Caritas Diocesana di Bolzano), e Don Bosco (es:VIS).

Altre anp aderiscono ai valori espressi da organismi sovranazionali, internazionali o nazionali come nel caso di:

- Convenzione ONU sui diritti dell'infanzia e dell'adolescenza (es: Telefono Azzurro);
- valori universali della cooperazione - Alleanza Cooperativa Internazionale (es: PRO.GES. Cooperativa Sociale);
- codici di condotta internazionali delle Organizzazioni umanitarie, valori dell'Associazione delle Organizzazioni Non Governative (ONG) Italiane (es: Intersos).

Altre ancora hanno reso espliciti i propri valori nella Carta dei Valori della anp o in altri documenti quali lo statuto, rispetto ai quali si riferiscono nel bilancio sociale.

Obiettivi: La definizione di obiettivi specifici che la anp intende perseguire, in una ottica del perseguimento dello scopo per cui si è costituita e opera nell'ambiente, risulta significativamente diffusa in quanto presente nell'87% dei bilanci. Il maggior grado di dettaglio che caratterizza gli obiettivi rispetto allo scopo generale consente di valutarne il grado di analiticità della presentazione. Il risultato è da considerarsi piuttosto positivo visto che solo un terzo delle anp ha definito obiettivi generici con uno scarso grado di analiticità. Obiettivi generici non consentono un controllo ed una valutazione puntuale ex post sulla efficacia sociale delle attività della anp e più in generale sulla efficacia della anp

stessa. Questa criticità produce effetti negativi sia sul processo interno di programmazione e controllo della anp, sia sulla relazione con gli stakeholder, cui non sono forniti punti di riferimento specifici sulla base dei quali valutare l'operato della anp. Nel medio periodo la durabilità della anp rischia di essere seriamente minacciata. Da un lato la anp rischia di non perseguire in modo efficace la propria mission e di non modificare tempestivamente i propri obiettivi alla luce dei feed back derivanti da un efficiente processo di controllo e miglioramento continuo. Dall'altro la fiducia ed il consenso degli stakeholder potrebbe risultare ridotto con ovvie conseguenze sul piano della raccolta fondi e del coinvolgimento dei volontari.

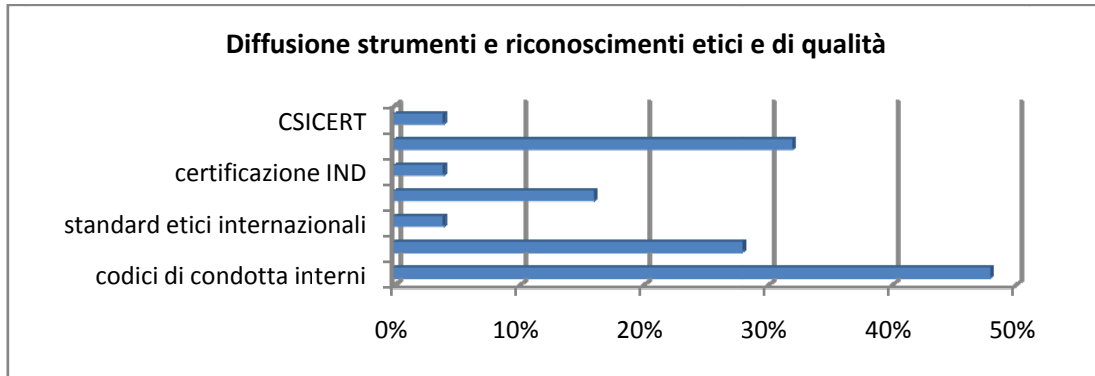
Gli *indicatori di mission* rappresentano una specificazione delle domande di quello che viene definito il mission statement:

- Chi siamo?
- Cosa vogliamo fare?
- Perché lo facciamo?

Il 40% dei bilanci sociali analizzati non presenta alcun set di indicatori di mission; il rimanente campione risulta equamente ripartito tra coloro che si limita a definire indicatori piuttosto generali (poco più del 30%) e coloro che indicano in modo puntuale e specifico la propria check list in una ottica di perseguimento della mission e valutazione rispetto all'efficacia della gestione.

Strumenti etici e certificazioni di qualità: rispetto al campione indagato, più del 50% delle anp non indica alcun strumento etico adottato o certificazione di qualità ottenuta. Tra le anp che presentano questa variabile con segno positivo, solo 4 fanno riferimento ad un solo strumento etico/certificazione; la maggioranza dei bilanci sottolinea come le anp siano sensibili al tema etico e siano attive e responsabili su più fronti. La tabella seguente mostra le statistiche relative all'adozione e all'ottenimento di alcuni tra i più diffusi strumenti e riconoscimenti etici e di qualità.

Graf. 5: Diffusione strumenti e riconoscimenti etici e di qualità



Fonte: nostra elaborazione. I dati sono espressi in percentuale.

Organizzazione

Storia:

la descrizione della storia rappresenta un elemento che caratterizza i bilanci sociali delle anp indagate. Solo 4 documenti su 60 non contengono un paragrafo descrittivo (seppur in modo sintetico delle origini e delle principali tappe di evoluzione della anp) dell'origine e della evoluzione della anp sino all'anno di riferimento del documento. Assumendo come criterio di analisi le modalità descrittive adottate emergono due strategie comunicative prevalenti:

- breve sintesi per tappe fondamentali ordinate cronologicamente (prevalentemente a partire dall'anno di fondazione della anp);
- racconti per così dire "discorsivi", generalmente brevi.

Rispetto alla diffusione degli stessi nel campione di riferimento si evidenzia un sostanziale equilibrio (36% circa delle anp del campione prediligono la condivisione della propria storia attraverso l'indicazione puntuale e la descrizione di tappe significative, mentre il 33% circa descrive la propria evoluzione nel tempo come un breve racconto). Solo in pochissimi casi la anp limita la descrizione della propria storia ad alcuni cenni sul momento della fondazione ed i soggetti fondatori (es: l'Associazione Italiana Amici di Raoul Follereau focalizzare la propria

attenzione sulla descrizione, breve, della vita della figura ispiratrice della associazione, Raoul Follereau, limitandosi a comunicare solo alcune sintetiche informazioni relativamente alla propria storia).

Assetto istituzionale ed organizzativo:

La presentazione dell'assetto istituzionale consente allo stakeholder di avere una vision di insieme dell'azienda e di comprendere quali sono gli organismi che la governano e le relazioni tra gli stessi. La presentazione dell'assetto organizzativo invece consente di conoscere come la anp si organizza, quali sono i modelli di struttura adottati, quali sono le funzioni/organismi chiave, le aree di intervento ed i processi che le anp pongono in atto al fine di perseguire la propria mission e perdurare nel tempo.

Il 10% circa dei bilanci analizzati non riporta alcuna informazione, ancorchè sintetica relativamente alla struttura istituzionale ed organizzativa adottata. In questi casi lo stakeholder esterno acquisisce una conoscenza della anp solo superficiale, mentre gli stakeholder interni corrono il rischio di non comprendere appieno gli equilibri e la struttura di governo della anp, né la modalità di organizzazione interna delle risorse umane e dei processi in una ottica di perseguimento della mission.

Nella tabella seguente si riportano le statistiche relative alle modalità di rendicontazione delle informazioni relative all'assetto istituzionale e organizzativo adottate dalle diverse anp.

Tab. 25: Modalità di rendicontazione delle informazioni sull'assetto istituzionale e organizzativo delle anp

Modalità di rendicontazione delle informazioni sull'assetto istituzionale e organizzativo delle anp	
<i>Organigramma</i>	58,33%
<i>Descrizione</i>	61,67%
<i>Elenco organi</i>	5%

N.B.: In 24 bilanci (pari al 40%) si ha la compresenza di organigramma e descrizione

Fonte: nostra elaborazione.

Dall'analisi di questa variabile emerge un ulteriore elemento di interesse: nel 50% circa dei bilanci sociali delle anp campione la comunicazione è arricchita dalla presenza di:

- focus e approfondimenti contenenti informazioni specifiche sui membri (nome, qualifica, contatti, foto), i compiti/regole e le attività (espresse anche in valori numerici –es: n. riunioni annue) dei diversi organi di governo o organizzativi (es: descrizione dei comitati regionali e testimonianza diretta di un volontario di FIRC; descrizione dei comitati e le sedi territoriali complete di contatti dei coordinatori di Vis; nominativi dei fondatori, dei membri (e rispettivi ruoli) degli organismi istituzionali di Fondazione Piemontese per la Ricerca sul Cancro);
- approfondimenti relativi a particolari tipologie di stakeholder: risorse umane (es: Amici dei Bambini; ActionAid), e specifiche categorie di queste come i volontari (es: Fondazione Banco Alimentare Onlus); partner significativi (es: approfondimento sul ruolo di Allianz nella Fondazione Umanamente);
- approfondimenti sulle scelte strategiche adottate recentemente in tema di governance e assetto organizzativo (es: ragioni della costituzione di un Ufficio Raccolta Fondi e Comunicazione in Cospe);
- approfondimenti sulle strategie adottate (es: governance attraverso i processi in Ucodep; principali motivazioni che stanno alla base del cambiamento di forma giuridica (da associazione a fondazione) in relazione alle caratteristiche dell'organizzazione di Cesvi).

Stakeholder:

La definizione e la classificazione degli stakeholder rispetto alla rilevanza degli interessi nei confronti della anp rappresenta uno step fondamentale in una ottica di responsabilità sociale e relazione con i propri stakeholder.

Il 20% del campione non presenta informazioni specifiche relativamente a questo tema. La tabella seguente mostra le percentuali relative alla diffusione delle modalità di rendicontazione rilevanti in tema di definizione e classificazione degli stakeholder:

- presentazione grafica attraverso una mappa degli stakeholder che consente di valutarne la rilevanza delle istanze rispetto alla anp e agli altri stakeholder;
- descrizione con diversi gradi di analiticità delle singole categorie di stakeholder (si intendono anche le descrizioni sintetiche riassunte in tabella).

Tab. 26: Modalità di rendicontazione rilevanti in tema di definizione e classificazione degli stakeholder

Percentuali delle modalità di rendicontazione rilevanti in tema di definizione e classificazione degli stakeholder	
Mappa	45%
Descrizione	53,33%

Fonte: nostra elaborazione.

Da questa analisi emerge che più del 20% delle anp sceglie di affiancare alla descrizione delle singole categorie di stakeholder, una mappa che consenta una semplice ed immediata comprensione delle tipologie di stakeholder coinvolti a vario titolo nella anp e il grado di importanza dell'interesse che queste esprimono.

Non si intende proporre una classificazione della presentazione grafica delle diverse mappe degli stakeholder, ma vale la pena sottolineare come oltre alle tradizionali mappe a cerchi concentrici, la fantasia di alcuni gruppi di lavoro abbia stimolato la creazione di grafici più "accattivanti" all'occhio del lettore come nel caso della metafora del sistema solare proposto da Cesvi. L'organizzazione infatti dichiara come in questo modo si illustri che i destinatari sono "al di sopra degli interessi di qualsiasi altro stakeholder". Questa rappresentazione grafica assume il significato di una "bussola per la soluzione dei conflitti d'interesse fra le diverse categorie di stakeholder".

Una considerazione incoraggiante, in una ottica di supporto alla costruzione e miglioramento della stakeholder relationship, emerge dalla valutazione del contenuto delle sezioni dei bilanci sociali dedicate agli stakeholder. Il 30% circa della anp sceglie di rendicontare in modo più approfondito e dettagliato questo tema.

Gli approfondimenti riguardano prevalentemente:

- la descrizione del significato del termine stakeholder (es: Cospe, Comunità di S. Patignano);

- presentazione di dati di sintesi specifici per categorie di stakeholder rilevanti (es: AIRC-FIRC che presenta una serie di grafici che sintetizzano indicatori specifici relativamente a: i sostenitori - valore di Quote associative, Donazioni, Successioni con confronto temporale; i volontari - distribuzione geografica per Regione, confronto per genere, evoluzione quantitativa temporale del n. dei volontari e delegati, il personale - confronto per genere, tipologie di contratto di lavoro e confronto temporale, tempo pieno o parziale);
- progetti significativi che hanno portato al coinvolgimento di un ampio numero di categorie di stakeholder (es: Comitato italiano per l'UNICEF);
- caratteristiche e bisogni/problematiche specifici relativi agli stakeholder primari; come nel caso di anp si rivolgono principalmente a categorie "deboli" e che operano nel settore sanitario, sociale e di public benefit (es: Telefono Azzurro);
- definizione degli obiettivi di riferimento, del significato del bilancio sociale rispetto a ciascuna categoria di stakeholder (es: Comunità di S. Patignano, Fondazione AVSI).

Strategie:

La definizione delle strategie risulta presente in quasi il 70% dei bilanci indagati. Nella maggioranza dei casi sono espresse in punti elenco, con lo scopo di dare una indicazione sintetica ma chiara e di immediata comprensione. Dall'analisi del campione emerge come in un terzo circa dei documenti le strategie non siano esplicite ma possano essere ricondotte agli obiettivi o ai punti mission indicati nell'ambito della presentazione del profilo dalla anp. Il 10% circa invece, indica in modo puntuale e specifico le proprie strategie fornendo un riferimento rispetto al proprio piano strategico. In pochi casi, e non sempre in modo efficace e chiaro, le strategie dettagliano specifici obiettivi o punti mission.

Partnership:

Il 20% circa del campione non esplicita le proprie strategie di partnership e non definisce le categorie o i nominativi di partner coinvolti nella vita della anp. In alcuni casi, in considerazione delle strategie di collaborazione seguite,

dell'elevato numero di partner coinvolti nella attività della anp, e della localizzazione e natura molto varia degli stessi, i partner sono classificati e specificati per singolo progetto. Questo è il caso di anp che realizzano molteplici progetti di cooperazione e sviluppo in diversi paesi. La strategia adottata è di stringere partnership a livello locale al fine di sviluppare capacità e conoscenze on site, di sviluppare una relazione di fiducia con la comunità locale e di gestire la propria attività in loco in modo più efficiente ed efficace (es: Fondazione AVSI).

ambiente/mercato di riferimento

Una rendicontazione sociale completa, per essere considerata tale, dovrebbe contenere almeno una definizione, una breve descrizione del contesto in cui la anp persegue la propria mission. 18% non presente. In tal modo consente allo stakeholder di comprendere l'ampiezza dell'attività della anp da un punto di vista "spaziale" e, se la rendicontazione è sufficientemente dettagliata, conoscere le caratteristiche di quell'ambiente grazie all'utilizzo di indicatori quantitativi e qualitativi significativi e di riflettere sulle sfide/criticità tipiche di quell'ambiente di riferimento.

Sulla base di queste considerazioni si riclassificano nella tabella seguente i riferimenti adottati per una più specifica comunicazione delle informazioni relative all'ambiente di riferimento.

Tab. 27: Modalità di rendicontazione rilevanti in tema di definizione e classificazione degli stakeholder

Percentuali dei riferimenti adottati per una più specifica comunicazione delle informazioni relative all'ambiente di riferimento	
<i>Dati</i>	13%
<i>Sfide</i>	5%
<i>Criterio guida</i>	2%
<i>Collettività</i>	3%

Fonte: nostra elaborazione.

Risulta particolarmente diffusa (58% dei bilanci campione) l'interpretazione dell'ambiente in considerazione della specifica missione che la anp si pone. Nella maggioranza dei casi il riferimento dell'ambiente alla mission è esplicito men-

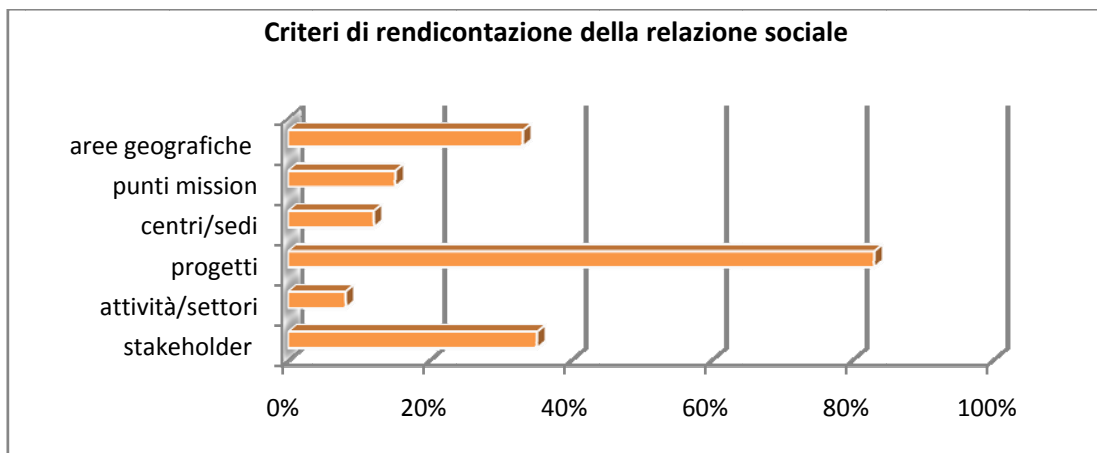
tre in alcuni casi (5 % circa del campione) lo si evince dalla lettura della mission e più in generale del documento stesso.

La relazione sociale

La relazione sociale, cuore del bilancio sociale, si configura come la macro area più ampia e dettagliata dei documenti campione. Nel cap. si sono descritte sinteticamente le diverse variabili utilizzate per la costruzione della griglia di valutazione, ed in particolare si sono indicati puntualmente i criteri di valutazione del contenuto riclassificati a seconda dell'oggetto della rendicontazione.

Sulla base di tali criteri il grafico seguente mostra la diffusione di ciascuna metodologia all'interno dei documenti analizzati:

Graf. 6: Criteri di rendicontazione della relazione sociale



Fonte: nostra elaborazione.

E' evidente come, all'interno del singolo documento le anp possano scegliere di adottare uno o più criteri, contribuendo a fornire una visione della attività sotto molteplici punti di vista e, a favorire la comprensione da parte dello stakeholder anche dei più complessi processi produttivi/erogativi della attività di una anp.

Sulla base dell'analisi dei singoli criteri di rendicontazione si propongono alcune considerazioni.

tipologia di stakeholder

Tra le anp che scelgono di rendicontare la propria relazione sociale assumendo come oggetto le diverse tipologie di stakeholder il 50% circa arricchisce la propria comunicazione adottando strumenti specifici volti a consolidare e stimolare ulteriormente il dialogo con i propri portatori di interesse in una ottica di maggior trasparenza da un lato e acquisizione di consenso e fiducia dall'altro.

Adottando come elementi chiave di indagine:

- la presentazione di testimonianze;
- la comunicazione dei risultati emersi dal dialogo con gli stakeholder in termini di miglioramento della attività e/o del bilancio sociale attivato attraverso una relazione diretta, focus group, questionari, etc;
- l'indicazione di obiettivi specifici per singola categoria di stakeholder rispetto all'anno di riferimento n, i risultati raggiunti e gli obiettivi delineati per l'anno n+1;
- la descrizione di esempi concreti di relazione sociale con i singoli stakeholder;
- emerge che gli strumenti di potenziamento del dialogo con gli stakeholder più diffusi sono: la presentazione di testimonianze e l'indicazione di obiettivi, risultati, obiettivi futuri.

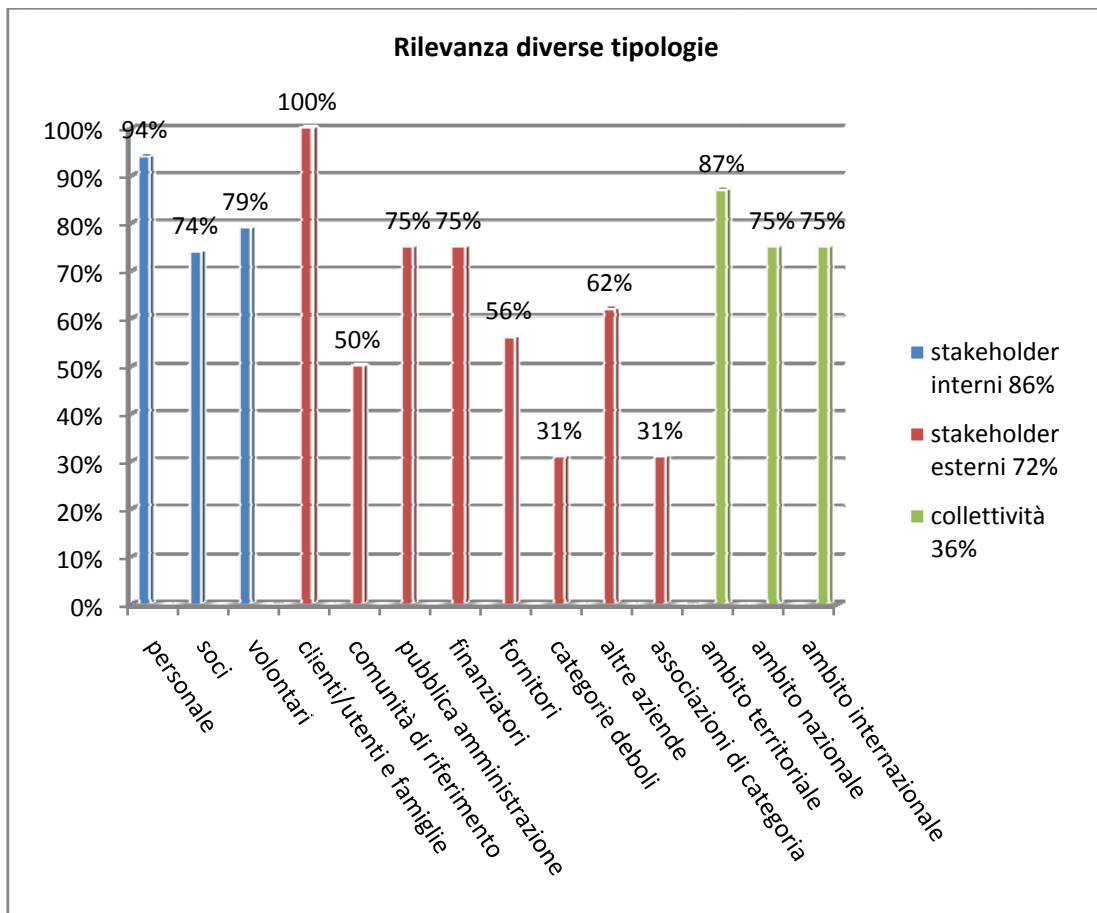
Essendo il campione piuttosto esiguo non si intende proporre valutazioni definitive sul tema, ma unicamente evidenziare la diffusione di alcune best practice. È evidente infine come questi strumenti comunicativi non siano specifici della rendicontazione per stakeholder ma possano essere adattati rispetto agli altri oggetti (progetti, sedi, aree geografiche, etc.).

Un'ulteriore considerazione emerge rispetto alla classificazione della forma giuridica delle anp, si rileva infatti che tutte le cooperative indagate adottano la rendicontazione della relazione sociale per tipologia di stakeholder.

Rispetto al contenuto della relazione sociale per stakeholder si presenta nel grafico seguente la rilevanza delle diverse tipologie, classificate in:

- stakeholder interni: personale; soci; volontari;
- stakeholder esterni: clienti/utenti e le loro famiglie; comunità di riferimento; Pubblica Amministrazione; finanziatori; fornitori; categorie deboli; altre aziende; associazioni di categoria;
- collettività: ambito territoriale; ambito nazionale; ambito internazionale.

Graf. 7: Rilevanza delle diverse tipologie di stakeholder



Fonte: nostra elaborazione.

per attività/settori

Prima di approfondire i risultati derivati dall’analisi dei bilanci sociali campione, occorre specificare la distinzione tra rendicontazione per attività/settori e per progetti. La prima pone l’attenzione sul settore o più settori di intervento della anp, mentre la seconda adotta una visione più specifica focalizzata sui progetti.

Nella realtà che è emersa dalla analisi, queste due distinzioni non sono sempre così nette e le aree di intervento possono assumere una “dimensione” intermedia tra le due definizioni. A tal fine si sottolinea come nel caso di distinzione in più aree di intervento relative ad uno stesso ambito (es: settore sociale o socio-sanitario) la variabile è stata interpretata come rendicontazione per progetti.

Sulla base di queste considerazioni emerge che solamente l'8% del campione ha adottato un approccio di questo tipo. In considerazione della dimensione del campione non si ritiene significativo riportare la rilevanza dei singoli settori d'attività. Si evidenzia comunque la prevalenza dei settori sociale, sanitario, educativo e ambientale.

per progetti

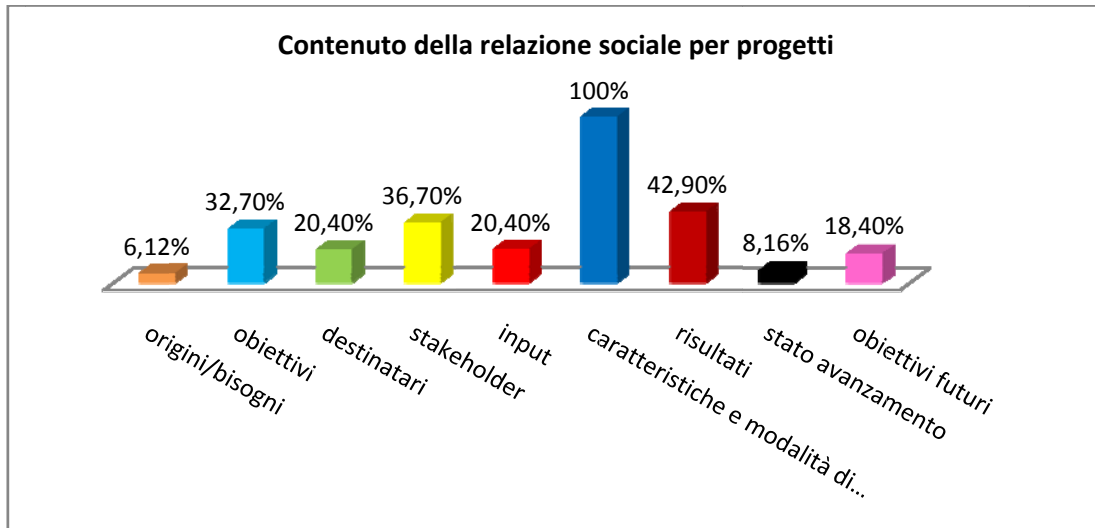
La rendicontazione sociale per progetti rappresenta la modalità di comunicazione più diffusa nel campione: 50 organizzazioni su 60 indagate, pari all' 83% circa, scelgono di rendersi trasparenti e responsabili nei confronti dei propri stakeholder focalizzandosi sui diversi progetti realizzati nell'ambito della propria attività, o di uno o più ambiti di intervento, aree geografiche in cui si svolge la stessa.

Per anp che realizzano numerosi progetti differenziati tra loro risulta utile un metodo di rendicontazione che consenta di raggrupparli per caratteristiche omogenee (area di intervento, area geografica, sedi, stakeholder) e definirli in modo sintetico ma puntuale. Spesso le anp scelgono di presentare vere e proprie “schede progetto” che, attraverso un format standard di sintesi, consentono da un lato di rendere immediatamente comprensibili le caratteristiche salienti del progetto implementato, e dall'altro rendono possibile un processo di valutazione e confronto rispetto agli altri progetti della anp.

Si è inteso in questo ambito valutare il contenuto delle aree di relazione sociale, in termini di elementi fondamentali (o comunque ritenuti tali dalle anp campione) in una ottica di trasparenza e responsabilità verso i propri stakeholder. Il grafico seguente ne illustra la diffusione¹⁷⁸.

¹⁷⁸ Le percentuali sono calcolate rispetto al campione di documenti che adotta questa tipologia di rendicontazione 83% circa delle anp indagate.

Graf. 8: Contenuto della relazione sociale per progetti



Fonte: nostra elaborazione.

Naturalmente è dato primario risalto alla comunicazione delle attività caratterizzanti il progetto, anche nelle rendicontazioni sintetiche o meno chiare e dettagliate, (100%); livelli piuttosto incoraggianti di diffusioni degli elementi fondamentali nella descrizione di un progetto riguardano: la comunicazione dei risultati ottenuti attraverso il progetto/intervento (oltre il 40%), degli stakeholder coinvolti (finanziatori, risorse umane, partners) (36,7%) e degli obiettivi definiti ex ante (32,7%).

Rispetto alle informazioni relative alla tipologia e quantità di destinatari dei progetti, alle informazioni qualitative e quantitative relative agli input e all'indicazione chiara degli obiettivi futuri, una quota significativa delle anp indagate sembrerebbero per così dire ancora in una fase di "sperimentale" rispetto allo sviluppo di efficaci processi di programmazione e controllo e all'implementazione di un adeguato sistema informativo di tipo extra contabile. La comunicazione delle origini dell'intervento e dei bisogni percepiti nell'ambiente di riferimento non risulta significativa in questo ambito. Informazioni generali su questi temi sono talvolta fornite allo stakeholder all'interno della lettera del presidente o della storia della anp. In questa area del documen-

to sarebbe utile allo stakeholder avere riferimenti di sintesi, chiari e specifici per singolo progetto o area di intervento di progetti omogenei, al fine di supportarlo nella comprensione/valutazione delle diverse attività, soprattutto nel caso di anp complesse che gestiscono una pluralità di progetti anche molto diversi tra loro.

Inoltre scarseggia la comunicazione di informazioni di particolare rilevanza in termini di efficienza ed efficacia: l'indicazione dell'avanzamento dello stato dei progetti, o comunque l'indicazione della data di avvio del progetto e quella prevista per la conclusione. Tali informazioni consentono allo stakeholder un monitoraggio puntuale dell'andamento dei progetti, e sull'affidabilità della anp, in una ottica di trasparenza e responsabilità.

Le tipologie di approfondimenti adottati dalle anp che scelgono di adottare questa tipologia di rendicontazione della relazione sociale sono:

- riquadri di approfondimento su frasi significative, obiettivi futuri, chiavi di volta (es: Caritas italiana), su destinatari, risorse impiegate, partner, etc. (es: Fondazione Vodafone, Forum Solidarietà);
- focus su specifici progetti rappresentativi (es: Vis);
- sintesi di dati in "pillole", suddivisi in questo caso per progetti/aree di intervento (es: Albero della Vita);
- testimonianze dirette di vita nell'ambito del progetto di riferimento (es: Telefono Azzurro);

per centri/sedi

Questa tipologia di rendicontazione si adatta particolarmente a quelle anp che operano attraverso più centri/coordinamenti dislocati sul territorio. Solamente il 12% dei documenti indagati opera questa distinzione. In considerazione della limitatezza del campione da un lato e della diffusa presenza di contenuti dettagliati (più del 50% del campione) non si considera significativo un approccio di analisi volto ad indagare la comunicazione di singoli elementi fondamentali.

L'elemento di criticità riscontrato in questo ambito è la necessità di adottare schemi di analisi comuni per tutti i centri. Questo agevolerà sia la comprensione della attività della anp, sia il confronto interno alla anp tra centri/sedi. Questo se

adeguatamente interpretato, gestito e tradotto in strategie stimolerebbe un processo di competizione virtuosa tra i centri e incentiverebbe un processo di miglioramento continuo della anp. Il bilancio sociale di Libera adottando una propria struttura comunicativa per ciascun coordinamento regionale non consente un immediato confronto tra gli stessi.

per punti mission

La rendicontazione della relazione sociale per punti mission consente dal un lato alla anp di poter avere un valido supporto, una bussola che guida le proprie strategie e azioni ispirandosi esplicitamente al perseguimento della propria mission; dall'altro lato consente una immediata valutazione dell'aderenza dell'operato della anp alla propria mission da parte degli stakeholder.

Una "bussola", per rispondere ad esigenze di efficienza ed efficacia, deve essere costruita ricercando un equilibrio tra: strategie che consentano una gestione flessibile della anp, in modo da non porre vincoli eccessivamente rigidi e strategie che consentano, attraverso un adeguato livello di analiticità rispetto alla complessità della anp, di orientarne la gestione. L'adozione di questa tipologia di rendicontazione della relazione sociale offre una possibilità significativa di confronto e dialogo con gli stakeholder su obiettivi e risultati. La sfida per la anp è rappresentata dalla ricerca di un equilibrio rispetto al trade off flessibilità/analiticità nella esplicitazione dei punti mission. Il rischio è che punti mission eccessivamente specifici e rigidi si rivelino difficilmente raggiungibili o che la anp si focalizzi su di essi limitando la propria tempestività di risposta alle nuove esigenze provenienti dall'ambiente di riferimento. In questi casi la opportunità di vantaggio competitivo, in termini di trasparenza e fiducia nelle relazioni con gli stakeholder, si trasforma in un "boomerang" a danno dell'immagine della anp.

I documenti analizzati che adottano questa tipologia di rendicontazione della relazione sociale (15%) presentano, salvo alcune eccezioni, un elevato livello di chiarezza e comprensibilità delle informazioni. Rispetto al contenuto gli elementi fondamentali di riferimento consentono nella maggioranza dei casi di avere

una comunicazione completa (informazioni relative ai risultati, ai destinatari, obiettivi di miglioramento futuro, etc.).

In alcuni casi (es: Avis, Tenda di Abramo, etc.) la comunicazione è resa più completa da testimonianze dirette di stakeholder, da approfondimenti per ciascun punto mission contenenti i risultati del questionario somministrato ai fruitori (es: Porta Aperta-Caritas Diocesana di Carpi).

per aree geografiche

La rendicontazione delle attività per aree geografiche è adottata dal 33% del campione indagato, ed in misura prevalente da anp che si occupano di cooperazione allo sviluppo, servizi sanitari d'emergenza, servizi sociali (adozioni) su scala internazionale (es: Emergency, CBM, Consorzio CTM Altromercato, Amici dei Bambini.). Alcune anp che operano su scala nazionale hanno adottato questa tipologia di comunicazione al fine di evidenziare i risultati ottenuti a livello regionale, nell'ambito della propria attività o di specifici progetti (es: Associazione Banco Farmaceutico Onlus).

I documenti analizzati mostrano come questa scelta di rendicontazione sia prevalentemente associata alla rendicontazione per progetti. In questo modo le informazioni vengono proposte con un ordine logico chiaro e facilmente comprensibile che permette di distinguere e valutare gli interventi rispetto alle aree di riferimento. In una ottica di miglioramento continuo si possono agevolmente rilevare i punti di forza e di debolezza degli interventi rispetto a ciascuna area ed individuarne le best practice.

Nella maggior parte dei casi le informazioni sono espresse in modo chiaro ed esaustivo riportando, anche se con diversi gradi di sintesi, gli elementi considerati fondamentali al fine di valutare l'efficienza e l'efficacia degli interventi realizzati.

Indicatori di performance sociale

La variabile relativa agli indicatori adottati nei bilanci sociali rappresenta l'ambito di indagine più complesso. Gli elementi principali di questa complessità sono rappresentati da:

- complessità tipiche dei settori di intervento (sociale, sanitario, educativo, public benefit, etc.) e dei servizi erogati (salute, educazione, solidarietà, assistenza, etc.);
- eterogeneità dei dati adottati per rendicontare la relazione sociale e conseguente difficoltà di classificazione degli stessi;
- scarsità di veri e propri indicatori che mettano in relazione i dati di input, output, outcome presentati.

Cui si associano criticità specifiche legate alla chiarezza e comprensibilità delle informazioni da parte dei diversi stakeholder:

- limitata presenza di glossari o note che illustrino il significato di termini tecnici quali: input, output, outcome, etc;
- scarsità di commenti ai dati presentati, sia rispetto al contenuto informativo dei dati, sia rispetto alle motivazioni all'origine della scelta di quello specifico set di dati/indicatori.

L'utilizzo di dati ed indicatori è motivato dalla scelta di supportare la presentazione della relazione sociale attraverso numeri e percentuali, indicatori sintetici di informazioni relative ai consumi di risorse, all'apporto degli stakeholder, ai risultati raggiunti ed ai benefici apportati complessivamente. Questi, è evidente, consentono di avere una visione più chiara ed immediata dei diversi aspetti della relazione sociale.

D'altro canto, la mera presentazione di grafici e tabelle prive di commenti sul significato del contenuto di tali immagini finisce per svilire gli obiettivi di comunicazione, trasparente e responsabile, nei confronti degli stakeholder.

L'adozione di indicatori delle performance sociali da parte delle anp del campione rappresenta un fattore piuttosto critico nel processo di rendicontazione sociale. Dall'analisi del campione risulta infatti che:

- quasi il 24% dei bilanci sociali non adotta indicatori o dati di alcun tipo nella descrizione della relazione sociale della anp;
- il 40% circa dei bilanci sociali che presentano riferimenti ad indicatori e dati, non offre un livello di completezza e chiarezza sufficientemente adeguato a rappresentare l'attività ed il perseguimento della mission della anp.

Un ulteriore elemento critico è rappresentato dalla presenza di valori che consentono di valutare la significatività dei dati presentati. Non sempre l'indicazione dei risultati ottenuti permette allo stakeholder di valutarne il reale impatto. A tal fine il 30% circa di bilanci sociali che includono indicatori di performance sociale presentano dati di contesto che consentono di valutare la proprie performance, quali:

- confronti temporali ad oggetto la medesima performance; questi risultano essere i più diffusi e consentono di valutare l'andamento nel tempo dei vari elementi fondamentali (es: Fondazione Umanamente, Tenda di Abramo, Fondazione Diocesana Savona-Comunitàservizi onlus, Caritas Diocesana vicentina e associazione Diakonia onlus, etc.);
- dati generali riguardanti l'ambiente in cui opera la anp; ad esempio il n. di minori nel paese di riferimento, il n. di minori in affido nel paese di riferimento, il n. di minori in istituto nel paese di riferimento, n. di adozioni internazionali nel paese di riferimento da confrontarsi con gli stessi indicatori riferiti all'attività della anp (Aiutare i Bambini), n. di residenti del comune di Savona (Fondazione Diocesana Savona-Comunitàservizi onlus), etc;
- dati relativi a performance collegate tra loro, dal cui confronto possono emergere considerazioni relative all'efficacia del progetto/servizio realizzato; ad esempio il confronto tra gli indici relativi ai nuovi contatti, ai progetti valutati, ai progetti approvati (Fondazione Umanamente).

Gli indicatori di performance sociale sono classificati nella griglia di analisi rispetto alla loro origine: indicatori standard, indicatori definiti dalla anp, indicatori definiti con gli stakeholder.

La tabella seguente mostra la diffusione di ciascuna tipologia:

Tab. 28: Diffusione degli indicatori di performance sociale.

Diffusione di ciascuna tipologia di indicatori	
<i>Indicatori standard</i>	89% circa
<i>Indicatori definiti dalla anp</i>	30% circa
<i>Indicatori definiti con gli stakeholder</i>	2% circa

Fonte: nostra elaborazione.

E' evidente come le anp possano adottare più di una tipologia di indicatori congiuntamente. L'elemento principale di criticità è da ricondursi al limitato coinvolgimento degli stakeholder nella definizione degli indicatori (solo 2 anp campione: Consorzio Solidarietà Sociale e Fondazione AVSI) da un lato, e alla scarso interesse da parte delle stesse anp ad individuare set di indicatori sociali specifici per rendicontare nel modo più adeguato le attività realizzate.

Le tabelle seguenti indicano la diffusione degli indicatori significativi utilizzati per ciascuna tipologia:

Tab. 29: Diffusione degli indicatori di performance sociale, distinti per tipologia.

Indicatori standard	
<i>indicatori di efficacia</i>	56% circa
<i>indicatori di qualità</i>	24% circa
<i>indicatori di sostenibilità</i>	10% circa
<i>indicatori di esternalità positive/negative</i>	2% circa (n. di destinatari indiretti: - Cesvi)
<i>indicatori di output</i>	72% circa
<i>indicatori di progetto</i>	24% circa
<i>indicatori di efficienza</i>	22% circa

Fonte: nostra elaborazione.

Tab. 30: Diffusione degli indicatori di performance sociale, distinti per tipologia.

Indicatori definiti dall'azienda	
<i>indicatori di efficacia</i>	28%
<i>indicatori di qualità</i>	50%
<i>indicatori di sostenibilità</i>	14%
<i>indicatori di esternalità positive/negative</i>	28% circa <i>relazione ambientale: - Fondazione Aiutare i bambini onlus, Avis regione lombardia, S. Patrignano, Fondazione Banca degli occhi</i>
<i>indicatori di output</i>	28%
<i>indicatori di progetto</i>	28%
<i>indicatori di efficienza</i>	14%
<i>indicatori di sussidiarietà</i>	7%*

**inteso come rapporto tra il valore degli sforzi profusi per la prevenzione all'abbandono ed il miglioramento della qualità di vita dei bambini beneficiari di questi interventi, con il numero di bambini per cui si è dovuto ricorrere necessariamente alla adozione internazionale. viene presentata una tabella commentata, di confronto 2004-2005-2006 CIAI*

Fonte: nostra elaborazione.

La dimensione piuttosto esigua dei campioni non consente per ora di proporre considerazioni definitive. Vero è che emergono alcune tendenze che potranno essere verificate nell'ambito di ricerche future.

Nella maggioranza dei casi non sono adottati dei veri e propri set di indicatori il cui significato è descritto all'interno del documento, ma sono forniti indicatori quantitativi di output e informazioni che consentono di avere una visione, seppur talvolta limitata, della efficacia dell'attività aziendale. Si può presumere che le anp, salvo alcuni casi di best practice, non possiedano le expertise necessarie per individuare un set di indicatori idoneo ad illustrare quanto l'azienda "fa bene" nel perseguire la propria finalità sociale. Una formazione specifica volta ad accrescere le competenze e le conoscenze del gruppo di lavoro, e di tutti coloro che sono coinvolti nella misurazione delle condizioni di vita dell'azienda, comporta significativi investimenti in risorse (tempo, RU, e denaro) che saranno "distolti" dalla attività (caratteristica o di funzionamento) della anp.

Una ulteriore motivazione potrebbe essere ricondotta alle caratteristiche, ed ai limiti, dei sistemi informativi, contabili ed extra contabili, il cui apporto è fon-

damentale per la rilevazione, misurazione e rendicontazione degli elementi di sintesi considerati significativi. Senza sistemi informativi idonei al perseguimento delle finalità aziendali ed in linea con gli obiettivi della rendicontazione sociale l'azienda non è in grado di produrre e comunicare informazioni di sintesi significative e confrontabili. Le mere descrizioni delle attività svolte e dei benefici prodotti per gli stakeholder si trasformano in promozione della azienda, "in chiacchiere" se non supportate da indicatori di sintesi univoci.

Raccolta fondi e comunicazione

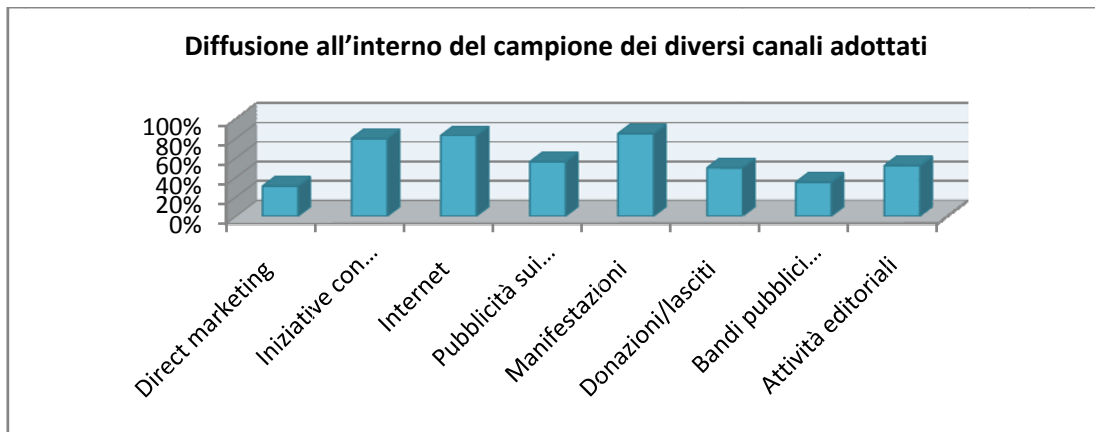
La rendicontazione rispetto ai temi della raccolta fondi e della comunicazione risulta piuttosto diffusa tra le anp indagate (80% circa). All'interno della struttura del documento questi ambiti (raccolta fondi e comunicazione) non sempre risultano rendicontati congiuntamente e la loro posizione rispetto alle altre aree varia in funzione delle scelte comunicative adottate dalla anp.

Questo ambito è stato indagato rispetto ai principali canali adottati dalle anp nell'ambito delle funzioni di raccolta fondi e comunicazione, quali:

- direct marketing 31% circa
- iniziative con aziende (80%)
- internet 83%;
- pubblicità sui media 56% ;
- manifestazioni 85%;
- donazioni/lasciti 50%;
- bandi pubblici di finanziamento 35%;
- attività editoriali 52%.

Il grafico seguente mostra la diffusione all'interno del campione dei diversi canali adottati:

Graf. 9: Diffusione dei canali di comunicazione



Fonte: nostra elaborazione.

Relazione economica

La rendicontazione degli aspetti economici rappresenta l'elemento di congiunzione tra l'approccio di rendicontazione one bottom line tradizionale e quello di tipo triple bottom line. Gli elementi etici e sociali che caratterizzano la missione e la gestione delle anp non implicano l'assenza degli obiettivi di equilibrio economico-finanziari ed il perseguimento dell'economicità nella gestione (Zangrandi A., Maticena A., paper).

La rendicontazione degli aspetti economici assume la stessa importanza di quelli sociali. È evidente che la anp, al fine di proporsi come soggetto responsabile e trasparente e pertanto di acquisire consenso, deve comunicare tali informazioni adottando modalità e strumenti coerenti con le caratteristiche ed i bisogni degli stakeholder cui intende rivolgersi con il proprio bilancio sociale.

Il 77% circa delle anp indagate ha incluso nei propri bilanci sociali una sezione economica, di dimensioni e contenuto variabile. Nella maggior parte dei casi la struttura dei documenti pone questa area nella parte conclusiva del documento e nei casi di bilanci particolarmente complessi questi vengono presentati in apposite appendici.

Rispetto al contenuto di questa sezione si è inteso indagarne gli elementi considerati fondamentali al fine di una rendicontazione completa che consenta di valutare la situazione economico-finanziaria della anp.

L'analisi mostra come il 76% dei bilanci sociali che contengono informazioni di tipo economico-finanziario esprimano tali informazioni attraverso il documento di bilancio economico-patrimoniale o un estratto dello stesso. Di questi il 30% circa riporta integralmente i prospetti di Stato Patrimoniale, Conto Economico, Nota integrativa ed eventualmente variazioni del patrimonio netto. Nella maggioranza dei casi le anp scelgono di non "appesantire" il bilancio sociale con informazioni tecniche ma si limitano a riportare prospetti di Stato Patrimoniale, Conto Economico (o Rendiconto gestionale) aggregati per voci principali. Circa la metà di questi riporta un confronto temporale con gli anni precedenti in valore assoluto e/o percentuale.

La criticità principale rilevata in questo ambito è la scarsa presenza di commenti ai dati economico-patrimoniali presentati in bilancio. In questo ambito ancor più che nei precedenti la anp è chiamata a supportare i dati ed i prospetti economici presentati con commenti che consentano agli stakeholder di interpretare i risultati economico-patrimoniali-finanziari ottenuti dalla anp nel periodo di riferimento.

La significatività del prospetto di riclassificazione del Conto Economico a Valore Aggiunto per le anp rappresenta un tema al centro del dibattito tra gli studiosi. In questo ambito non si intende valutare la significatività dello stesso rispetto all'attività ed alla mission delle anp che lo hanno adottato ma monitorarne la diffusione nel campione di riferimento. Dei 14 bilanci che contengono il prospetto di riclassificazione a valore aggiunto (30% circa dei bilanci che rendicontano gli aspetti economici della gestione), un'ampia maggioranza (78% circa) presenta sia lo schema di determinazione del v.a., sia lo schema di distribuzione del v.a., mentre solo 3 documenti riportano solamente uno dei due modelli.

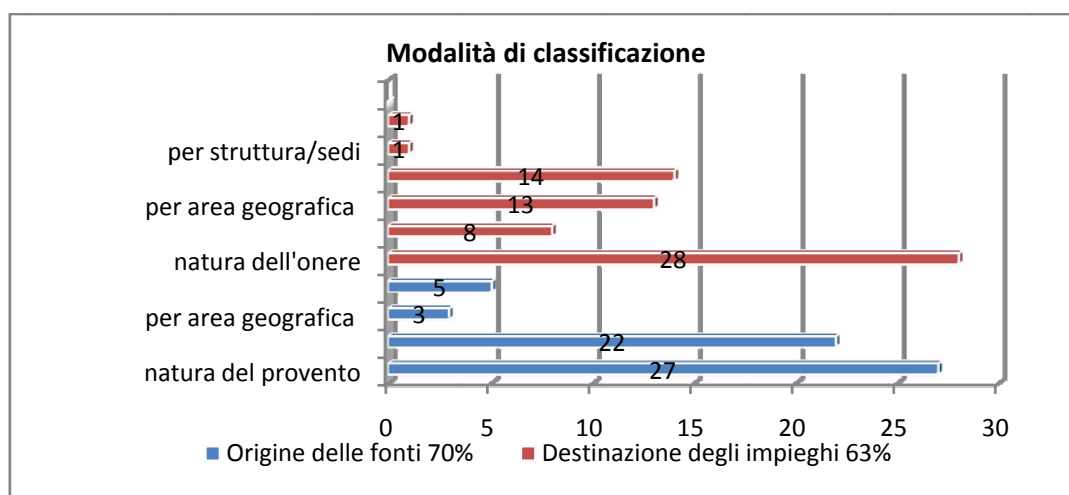
Asphi ad esempio giustifica la scelta di determinare il v.a. come "indicatore dell'importanza del contributo diretto della Fondazione ASPHI nelle attività sviluppate, rispetto ai beni e servizi acquisiti all'esterno." La considera pertanto "una indicazione importante per l'aspetto qualitativo del nostro lavoro."

Alcune anp, come ad esempio Mani Tese “arricchiscono” la rendicontazione del valore aggiunto illustrando il significato dello stesso attraverso la definizione dei concetti di “ricchezza da distribuire”, “ricchezza trattenuta”, “ricchezza distribuita”. Una posizione opposta sul piano metodologico è assunta da Umana mente che nell’ambito della metodologia prende le distanze dal modello proposto dal GBS in tema di valore aggiunto in quanto la sua aggregazione e distribuzione viene considerata difficilmente adattabile alla natura delle attività svolte da Umana Mente.

Il cuore della relazione economica risulta essere il focus sulle fonti e sulla allocazione delle risorse. Più del 90% delle anp che rendicontano la propria relazione economica presenta un prospetto di ripartizione delle fonti di finanziamento, mentre poco più dell’80% adotta un prospetto di ripartizione dell’allocazione delle risorse. Generalmente tali dati sono presentati attraverso grafici che rendono immediata la comprensione della ripartizione delle stesse.

Rispetto alla classificazione di fonti ed impieghi il grafico seguente mostra le modalità più diffuse rispetto all’origine delle fonti e alla destinazione degli impieghi:

Graf. 10: Modalità di riclassificazione delle fonti e degli impieghi



Fonte: nostra elaborazione.

La seconda criticità rilevante emersa dall'analisi di questo ambito riguarda l'adozione di indicatori di risultato economico finanziari. Quasi il 30% dei documenti che presentano la relazione sociale illustrano le proprie performance economiche anche attraverso indicatori di risultato. In considerazione della esiguità del campione (13 bilanci), che non permette una valutazione significativa rispetto alla tipologia di indicatori adottati, l'analisi attuale si limita a confermare come tali indicatori non vengano in nessun caso definiti dalla anp di concerto con i propri stakeholder, mentre la maggioranza sono riconducibili ad indicatori di risultato standard proposti dalla letteratura di riferimento in materia di analisi di bilancio economico-patrimoniale (es: indicatori di liquidità, indicatori di struttura patrimoniale, indicatori di redditività).

Miglioramenti

La sezione relativa ai miglioramenti contiene l'analisi degli strumenti adottati dalla anp e rendicontati all'interno del bilancio sociale orientati al miglioramento delle attività e/o del documento di bilancio sociale in una ottica di dialogo e coinvolgimento degli stakeholder.

Questo aspetto risulta non ancora completamente diffuso nella cultura della rendicontazione sociale, sulla base di quanto emerge dal campione di riferimento la percentuale di documenti che esprime in modo chiaro ed articolato il tema del miglioramento, emerso dalla relazione con i propri portatori di interesse, rappresenta il 37% circa delle anp indagate.

La sfida della accettabilità sociale delle anp si gioca soprattutto sulla relazione virtuosa che le stesse riescono ad instaurare e sviluppare con i propri stakeholder. Le caratteristiche specifiche delle anp le pongono in una posizione particolare rispetto agli interessi ed alle aspettative che gli stakeholder esprimono. Il confronto con gli stessi attraverso focus group di categorie specifiche di stakeholder, le relazioni quotidiane, l'esplicitazione di obiettivi e impegni specifici, nonché la somministrazione di questionari consente alla anp di svilupparsi innescando un processo di miglioramento volto all'"ascolto" ed al "confronto" co-

struttivo. Comunicare gli strumenti adottati in questo ambito contribuisce a consolidare, ed eventualmente aumentare, quel vantaggio competitivo già innescato dal processo di relazione.

Sotto il profilo delle attività, l'obiettivo è di mantenere i servizi ed i progetti offerti in linea con le esigenze espresse dai portatori di interesse, fermo restando che è compito della anp ricercare un equilibrio tra le stesse. Sotto il profilo del documento di bilancio sociale, l'obiettivo è di innescare un processo di rendicontazione che coinvolga gli stakeholder e che consenta di realizzare un documento di condivisione chiaro ed efficace della "modalità di essere" e di "fare" della organizzazione.

Rispetto a questi due profili la tendenza espressa dal campione analizzato risulta equilibrata¹⁷⁹. La dimensione del campione non consente considerazioni significative rispetto alla scelta dei canali di dialogo con gli stakeholder anche se si può evidenziare come:

- non vi siano sostanziali differenze nella diffusione degli strumenti di relazione con gli stakeholder ed obiettivi e impegni rispetto all'oggetto del miglioramento; in entrambi i casi oltre il 60% delle anp che intraprendono un percorso di miglioramento coinvolgendo i propri stakeholder esplicitano strumenti di relazione con gli stessi (ad es: interviste, feed back contenuti in lettere, comunicazioni attraverso il sito internet, tavoli di dialogo permanente, etc.) ed obiettivi più o meno generici sul tema;
- focus group e questionari siano utilizzati prevalentemente al fine di valutare e migliorare il bilancio sociale rispetto alle attività della anp.

Il questionario in particolar modo si rivela essere lo strumento adottato da tutte le anp orientate al miglioramento del documento di rendicontazione sociale.

Editing e comunicazione

L'aspetto grafico e gli strumenti di comunicazione rappresentano fattori di certo non marginali al fine di una comunicazione efficace volta all'acquisizione/mantenimento del consenso sociale dell'ambiente in cui operano.

¹⁷⁹ 16 documenti su 22 contengono miglioramenti relativi alle attività, e altrettanti contengono miglioramenti ad oggetto il documento di bilancio.

L'attenzione alla cura dell'aspetto grafico si evidenzia nel fatto che solo il 10% circa dei documenti è stampato in bianco e nero, o comunque con colori molto sobri. La maggioranza (oltre il 70%) dei documenti infatti evidenzia fotografie, grafici, disegni e focus con colori vivaci che aiutino a trasmettere una estetica piacevole.

L'esempio del "bilancio dei bambini" realizzato dalla Fondazione Ospedale pediatrico Meyer mostra in modo evidente come le scelte grafiche non possano prescindere dalle caratteristiche, dai bisogni degli stakeholder chiave cui si intende rendicontare; e risultino importanti al fine di proporre un documento che risponda efficacemente agli obiettivi che si prefigge. In questo caso grande risalto è dedicato alla illustrazione accattivante dai colori sgargianti ed ai contenuti semplici ma chiari.

Da questo punto di vista anche l'impaginazione risulta particolarmente curata nel 50% circa dei documenti. Si adottano elementi che "personalizzano" il documento:

- citazioni di personaggi particolarmente carismatici e significativi per la anp (es: Caritas diocesana bolzano - Ghandi, Aiutiamoli a Vivere - Madre Teresa di Calcutta, Associazione Italiana Amici Di Raoul Follereau O.C.S.I. - R. Follereau);
- impaginazione a colonne, pagine affiancate o sezioni bilingue affiancate (es: Cesvi – documento a sezioni bilingue affiancate);
- illustrazioni significative del ruolo svolto dalla anp e dai propri stakeholder (es: San Patrignano- pianta le cui foglie sono persone e questa pianta rappresenta il cuore dell'uomo. Lo slogan è cuore fertile);
- copertine che suddividono ciascuna sezione (es: Fondazione aiutare i bambini onlus - foto di uno stakeholder e focus relativo sui risultati raggiunti).

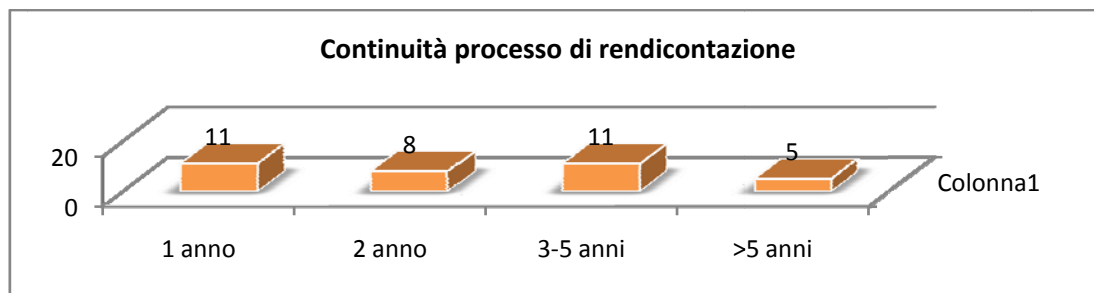
Un aspetto critico della comunicazione è rappresentato dalla scarsità delle informazioni contenute nel bilancio sociale relativamente alla disponibilità del documento su stampa (20% dei documenti). Molta più attenzione è riservata alla comunicazione degli strumenti di comunicazione telematici come l'indicazione del sito internet (da cui nella maggior parte dei casi il bilancio sociale è agevolmente scaricabile) e la newsletter. Non sempre è specificato se la

stessa contiene informazioni relative al bilancio sociale. Per quanto riguarda la distribuzione del documento anche su supporto digitale (cd rom), solo 4 anp nel campione di riferimento scelgono questo “moderno” strumento divulgativo.

Valutazioni positive emergono rispetto alla indicazione della continuità del processo di rendicontazione sociale e alla comunicazione dei contatti della anp (non presenti in soli 2 bilanci). Il 75% del campione indica quale edizione è il presente documento di bilancio sociale.

Il grafico seguente mostra la continuità del processo di rendicontazione delle anp campione.

Graf. 11: Continuità del processo di rendicontazione



Fonte: nostra elaborazione.

Solo tre anp dichiarano nel proprio bilancio sociale di aver interrotto il processo di rendicontazione sociale, per poi riprenderlo nella edizione di riferimento della presente analisi.

8.4 Punti di forza e di debolezza della rendicontazione sociale nelle anp

Nei paragrafi precedenti si sono analizzati nello specifico i singoli elementi ritenuti significativi rispetto alla struttura ed al contenuto di un documento di rendicontazione sociale per le anp.

Dalle considerazioni emerse sin qui si possono delineare alcune opportunità e criticità significativi, in una ottica di confronto e miglioramento sul tema della

rendicontazione sociale, ed in particolar modo nell'ambito del dibattito sulla struttura ed i contenuti dei documenti di bilancio stessi.

Le tavole seguenti sintetizzano gli aspetti rilevanti del bilancio di missione evidenziando quali siano i fattori positivi che permettono di perseguire al meglio le finalità aziendali e gli obiettivi di rendicontazione sociale, e quali siano gli elementi ancora molto critici che non consentono un trasparente, efficiente ed efficace processo di rendicontazione e comunicazione delle condizioni di vita della anp; contrapponendoli tra punti di forza e debolezza. A questi sono affiancate linee di sviluppo futuro rispetto alle quali la anp dovrà porre particolare attenzione al fine di realizzare quell'orientamento all'accountability tanto auspicato.

TAVOLA 1: INTRODUZIONE

Fonte: nostra elaborazione.

	INTRODUZIONE		
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Nota metodologica	Presentazione del contenuto del documento e suddivisione in sezioni, valenza del processo/doc di rendicontazione sociale.	Scarsa diffusione della sezione relativa alla Nota metodologica	Informazioni su continuità e raffronti con le edizioni di bilancio precedenti (relazione con gli stakeholder - pareri e questionari)
Modelli e principi di rendicontazione sociale	Modelli di rendicontazione sociale misti (adattati alle singole realtà)		Esplicitazione adesione ai modelli di rendicontazione sociali
gruppo di lavoro		Definizione del gruppo di lavoro	Indicazione del ruolo dei soggetti partecipanti al gruppo di lavoro
stakeholder chiave		Definizione stakeholder chiave	Aderenza del contenuto e della forma del documento con le caratteristiche degli stakeholder chiave dichiarati
Lettera del presidente	Momento simbolico di presentazione/incontro e ringraziamento. Ampia diffusione.		
Sommario	Elevato livello di consultabilità e comprensibilità dei documenti		
Glossario		Definizione del set di indicatori sociali ed economici adottato	
Criticità anno n-1, budget sociale			Trattazioni più approfondite

TAVOLA 2: IDENTITA'

IDENTITA'			
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Mission	<p>Comunicata in modo ampio e dettagliato nei suoi elementi fondamentali: scopo, valori, obiettivi consente allo stakeholder di comprendere il significato della presenza stessa della anp nell'ambiente.</p> <p>I temi dell'etica e della qualità sono sviluppati rispetto a più approcci e strumenti.</p>		<p>La diffusione degli strumenti etici e di qualità da affiancare allo strumento di bilancio sociale.</p> <p>La costruzione di una check list che indichi in modo puntuale gli ambiti della mission</p>
Organizzazione	<p>Presentazione del profilo della anp attraverso descrizioni chiare e cronologiche della sua evoluzione, descrizioni degli assetti istituzionali e organizzativi e loro rappresentazione grafica (organigramma).</p> <p>Presentazione degli stakeholder attraverso descrizioni e immagini</p>	<p>Limitato utilizzo congiunto di descrizione e rappresentazione grafica nella definizione degli stakeholder.</p> <p>Strategie</p>	<p>Utilizzo congiunto di descrizione e rappresentazione grafica nell'ambito dell'assetto istituzionale/organizzativo.</p> <p>Approfondimenti su aspetti caratterizzanti la anp in questo ambito (tipologie di stakeholder, scelte strategiche, etc.)</p> <p>Presentazione delle partnership</p>
ambiente/mercato di riferimento	<p>Consente di comprendere i confini entro cui la anp opera; la dimensione dell'ambiente e la sua localizzazione sono correlati alla mission</p>		<p>Utilizzo di indicatori quantitativi e qualitativi a supporto della descrizione. Definizione di eventuali sfide/opportunità</p>

Fonte: nostra elaborazione.

TAVOLA 3: RELAZIONE SOCIALE

RELAZIONE SOCIALE			
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Relazione sociale	<p>La libertà di scelta dell'oggetto e delle modalità rispetto a cui riclassificare le attività rappresenta al tempo stesso sia un punto di forza che di debolezza.</p> <p>Si trasforma in un punto di forza se la anp riesce ad individuare un proprio schema logico che consenta di rendicontare l'attività in modo chiaro ed efficace, anche sotto molteplici aspetti, senza che questo generi confusione nel lettore.</p>	<p>Sistema informativo extra contabile.</p> <p>Mancanza di una chiara definizione del set di dati di sintesi prescelto.</p> <p>Scarsa significatività di alcuni dati proposti.</p> <p>Complessità tipiche dell'ambiente e dei servizi erogati.</p> <p>Commenti ai dati sintetici presentati</p> <p>Carenza di valori di contesto che consentano di valutare la significatività dei risultati sociali</p>	Strumenti di dialogo con gli stakeholder.
Indicatori di performance sociale	<p>Ciascuna tipologia di rendicontazione viene a rappresentare un punto di forza se risulta adeguato alla mission, al profilo, all'ambiente della anp ed ai suoi stakeholder chiave.</p>		

Fonte: nostra elaborazione.

TAVOLA 4: RACCOLTA FONDI E COMUNICAZIONE

	RACCOLTA FONDI E COMUNICAZIONE		
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Raccolta fondi e comunicazione	Tema ampiamente diffuso nei documenti di rendicontazione sociale, consente di evidenziare i canali attraverso cui la anp comunica e raccoglie risorse finanziarie	Eccessiva frammentazione delle informazioni Eccessivo grado di dettaglio nella descrizione dei diversi strumenti adottati cui non sempre si accompagna un altrettanto elevato livello di significatività.	Rendicontazione congiunta dei temi relativi alla raccolta fondi ed alla comunicazione in un capitolo dedicato

Fonte: nostra elaborazione.

TAVOLA 5: RELAZIONE ECONOMICA

RELAZIONE ECONOMICA			
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Bilancio economico-patrimoniale	La presentazione di documenti di bilancio economico-patrimoniale sotto forma di estratto consente una visione sintetica ma chiara della situazione economico-patrimoniale e finanziaria della anp	.	Commenti a supporto dei prospetti di rendicontazione economica
Riclassificazione a valore aggiunto.		l'adozione di questo metodo non sempre è adeguato alle caratteristiche specifiche delle anp che lo adottano	
focus su fonti e allocazione delle risorse	Rappresentazione chiara e sintetica delle fonti di finanziamento della anp. Rappresenta uno strumento semplice per una rapida comprensione degli aspetti finanziari fondamentali. La scelta della classificazione delle fonti dipende dalla tipologia di attività e sistema di finanziamento caratteristico della anp		
indicatori di risultato economico-finanziari		Scarsa adozione di indicatori di risultato economico-finanziario. Assenza di dialogo con gli stakeholder in tema di indicatori di performance economiche.	
relazione società di revisione	Piuttosto diffusa la presentazione della lettera di certificazione della società di revisione. Viene a configurarsi come un ulteriore vantaggio competitivo in tema di affidabilità e credibilità della anp		

TAVOLA 6: MIGLIORAMENTI

MIGLIORAMENTI			
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Miglioramenti	Diffusione del questionario come strumento di coinvolgimento degli stakeholder sul tema del bilancio sociale	Ancora limitato il coinvolgimento degli stakeholder in tema di valutazione delle attività della anp	Sviluppare una cultura della relazione e della partecipazione degli stakeholder al miglioramento delle attività e del processo di rendicontazione sociale della anp

Fonte: nostra elaborazione.

TAVOLA 7-8: EDITING e COMUNICAZIONE

EDITING e COMUNICAZIONE			
Variabili	Punti di forza	Punti di debolezza	Obiettivi di sviluppo futuro
Editing	Utilizzo di colori, formati, impaginazione, fotografie, disegni e grafici accattivanti che migliorano l'approccio del lettore al documento e la comprensione delle informazioni in esso contenute		
Comunicazione	Presenza delle informazioni relative alla continuità del processo di rendicontazione sociale	Informazioni relative alla disponibilità del documento stampato	
	Indicazioni accurate dei contatti		
	Ampio utilizzo di internet e della newsletter come supporto alla comunicazione		

Fonte: nostra elaborazione.

Considerazioni conclusive

L'analisi dei modelli di rappresentazione e comunicazione dei risultati, adottati dalle aziende non profit italiane e, nello specifico, di quegli aspetti che consentono di perseguire al meglio le finalità aziendali ha portato lo studioso ad interrogarsi su alcuni temi fondamentali:

- importanza e significato dell'accountability per le anp italiane ed i loro interlocutori;
- valenze del bilancio di missione come strumento di accountability nella realtà non profit italiana;
- rilevanza e comprensibilità dei contenuti del bilancio di missione;
- adeguatezza dei modelli di comunicazione delle condizioni gestionali orientate al perseguimento delle finalità aziendali;
- attendibilità del bilancio di missione come strumento di accountability.

Affrontare il tema dell'accountability significa domandarsi quale è l'importanza di tale processo percepita dalle realtà non profit italiane e dalle diverse categorie di stakeholder. Se il mondo accademico sembra nell'ultimo decennio particolarmente attivo sul tema, attraverso studi, pubblicazioni, convegni, apertura di osservatori, dall'altro lato il tentativo di coinvolgimento degli operatori sembra non produrre effetti significativi. L'analisi della diffusione del bilancio sociale come strumento di accountability tra le anp più rilevanti¹⁸⁰ del panorama nazionale ha evidenziato come solo una modesta percentuale (20% circa) adotti e renda disponibile on line il proprio documento di rendicontazione sociale. Ciò dimostra come una cultura della trasparenza e della responsabilità non sia ancora stata assorbita in misura sufficiente dal tessuto della economia civile.

¹⁸⁰ Organizzazioni beneficiarie dei contributi da 5 per mille che raccolgono tra 5.939.626,54 euro e 100.000 euro.

Analizzando il tema rispetto alla attenzione degli stakeholder e alle loro richieste in tema di accountability è giusto rilevare come questa esprima la sua massima intensità in occasione di scandali e comportamenti opportunistici, portati alla ribalta della cronaca. I donatori privati e gli utenti generalmente ripongono la propria fiducia nelle anp sulla base della propria esperienza personale diretta e la sensazione è che queste categorie non richiedano di soddisfare il proprio fabbisogno informativo attraverso uno strumento complesso come il bilancio sociale. La scarsa diffusione di una cultura della accountability tra alcune categorie di stakeholder è da ricondursi ad una pluralità di fattori. È fondamentale evidenziare come il coinvolgimento degli stakeholder rispetto al miglioramento della attività aziendale e del processo/documento di rendicontazione sociale consenta di mitigare e superare le criticità generate da assenza di dialogo tra le parti, “prudenza”, difficoltà nella comprensione delle condizioni di vita aziendali e nella valutazione dei risultati e degli impatti sociali e ambientali. Spetta alle anp, espressioni della società civile, stimolare la conoscenza, il dialogo ed il confronto con i propri stakeholder e costruire con questi un documento di rendicontazione chiaro ed efficace.

Dal contenuto dei bilanci sociali analizzati emergono alcune valenze principali:

- esterna di marketing;
- interna di organizzazione;
- strategica di management.

Il bilancio sociale si presenta, nella maggioranza dei casi, come uno strumento di promozione, di pubbliche relazioni, della anp, in cui non sono indicati in modo chiaro ed evidente gli obiettivi falliti e le criticità incontrate. L’attenzione è posta nel presentare un’immagine positiva dell’azienda.

Il confine tra valenza interna di organizzazione e valenza strategica di management non risulta così netto. Vero è che molte anp adottano il bilancio sociale come strumento di analisi interna, di riflessione sulla mission, sugli scopi ed i valori originari, sui propri stakeholder; come opportunità di ripensamento della organizzazione e della struttura aziendale volto al perseguimento delle finalità sociali.

Il rischio in entrambi i casi è di sottovalutare il ruolo del bilancio sociale come strumento di rendicontazione responsabile e trasparente nei confronti dei propri stakeholder.

Diversi sono i contributi teorici finalizzati ad individuare il contenuto minimo del bilancio sociale/di missione. Rispetto a questo tema in questa ricerca si sono evidenziati in modo dettagliato il significato, il contenuto, i punti di forza e di debolezza di ciascuna sezione in cui si viene a comporre il bilancio sociale redatto dalle diverse realtà aziendali indagate.

Ciò che emerge è l'elevato grado di eterogeneità rispetto alla quantità e qualità delle informazioni contenute nei bilanci di missione, l'assenza di un modello condiviso, una diffusione non ancora ottimale dei modelli proposti dalla letteratura e dalla prassi. Nello specifico per quanto riguarda il "cuore" del documento, la relazione sociale e gli indicatori di riferimento, è necessario costruire modelli che tengano in considerazione le diverse composizioni di questi tre elementi: mission-governance-stakeholder.

I documenti analizzati mostrano l'utilizzo di informazioni qualitative e quantitative, di indicatori, non sempre significativi. Raramente tali informazioni sono collegate ad altre informazioni generali di settore che consentano di valutare la portata reale dei risultati e degli impatti della attività sui propri stakeholder e sull'ambiente di riferimento in generale.

Non sempre vi è convergenza tra caratteristiche degli stakeholder cui si dichiara di rendicontare e comprensibilità delle informazioni e degli indicatori adottati. L'utilizzo di grafici dovrebbe essere un supporto alla comprensione delle informazioni contenute nel bilancio e non una mera sintesi priva di commenti.

La significatività, la chiarezza, la comprensibilità delle informazioni contenute nella relazione sociale sono vincolate alla capacità dei contributi di studio futuri di proporre modelli adeguati al fabbisogno informativo delle anp da un lato e dei propri stakeholder dall'altro. La sfida si gioca non solo sul piano teorico, ma anche su quello concreto delle diverse realtà non profit e la loro capacità di sfruttare i diversi strumenti di dialogo e miglioramento al fine di coinvolgere sempre di più i propri stakeholder nella costruzione di set di indicatori adeguati.

Una ulteriore considerazione in tal senso è rappresentata dalla necessità di individuare modelli specifici coerenti con le finalità e con la tipologia delle diverse anp. Tale presupposto risulta in linea con le posizioni espresse da alcuni studiosi sul tema¹⁸¹. Dalla presente analisi sono emerse alcune indicazioni rispetto alla opportunità di modelli di rendicontazione sociale distinti per tipologia/finalità delle anp.

Il campione di riferimento analizzato risulta per ora ancora limitato per trarre considerazioni definitive, ma va comunque evidenziato che sono emersi alcuni modelli omogenei per tipologia di anp. Le cooperative, ad esempio, mostrano l'adozione di un modello che pone enfasi sugli stakeholder, con particolare riferimento a soci e lavoratori. Le Ong rendicontano attraverso un modello che pone enfasi sui progetti classificandoli per area geografica. Le anp di tipo religioso per lo più legate alle diocesi o impegnate in attività di cooperazione e sviluppo presentano la propria attività per aree di intervento con riferimento specifico ai progetti realizzati. I contenuti sono presentati in forma piuttosto semplice ed il livello informativo è caratterizzato da riferimenti qualitativi e quantitativi non complessi o articolati.

Uno sviluppo ulteriore delle ricerche in tal senso è auspicabile al fine di presentare alle realtà non profit una serie di modelli che consentano di perseguire al meglio le diverse finalità aziendali.

Tutte le considerazioni espresse in precedenza perdono di significato se le informazioni contenute nei bilanci sociali non dovessero essere attendibili. Nell'ambito della rendicontazione sociale è evidente la carenza di diffusione di forme di auditing esterno. Le diverse tipologie di controllo e revisione esterna per essere "credibili" devono essere affidate a terzi, professionali e soprattutto indipendenti. Alcuni dei modelli di rendicontazione sociale presentati all'interno di questa ricerca prevedono la figura dell'auditor esterno, ma nelle diverse realtà non profit italiane la cultura di un auditing di tipo sociale, esterno ed indipen-

¹⁸¹ Cfr. Hinna L., Hinna A., Maticena A.

dente è ancora gravemente lacunosa. In tal senso ci sono ampi margini di sviluppo per le ricerche future in tema di auditing sociale e sistemi di rating per le anp, da costruirsi anche sulla base delle esperienze internazionali (es: Charity Navigator).

APPENDICE

Aziende Non Profit oggetto di analisi e relativa classificazione:

Tab. 1 appendice: Campione di analisi e classificazione

Denominazione	Forma giuridica	settore	Or. religioso	Anno di Rif.
Lega Del Filo D'oro	a	60	x	2006
Caritas Italiana	e	60	y	2007
Consolida	d	80	x	2006
Albero Della Vita	b	60	x	2007
Uildm Sez. Bergamo	b	50	x	2006
Telefono Azzurro	a	80	x	2006
Cesvi Fondazione Onlus	b	70	x	2007
Forum Solidarietà	a	80	x	2006
Comitato Telethon Fondazione ONLUS e Comitato Telethon	b	50	x	2005_06
Associazione Banco Farmaceutico Onlus	a	80	x	2007_08
Aism - Associazione Italiana Sclerosi Multipla.	a	60	x	2004_06
Consorzio Solidarietà Sociale	c	60	x	2006
Cidas	c	60	x	2004
Fondazione AVSI	b	70	x	2006
Comitato Italiano Per l'Unicef	b	70	x	2006
Mani Tese	a	70	x	2006
AVIS Associazione Volontari Italiani Sangue	a	50	x	2007
Diakonia-Onlus Caritas-Bergamo	a	60	y	2006
Pro.Ges. Cooperativa Sociale.	c	60	x	2006
Emergency	e	70	x	1994_2007
Consorzio CTM Altromercato	d	70	x	2006_2007
Fondazione Banca Degli Occhi	b	50	x	2004
Istituto Oncologico Romagnolo	c	50	x	2008
Porta Aperta -Caritas Carpi	e	60	y	1988_2007
Recuperandia- Caritas Carpi	e	60	y	2002_2004
Fondazione Aiutare I Bambini Onlus	b	60	x	2006
Fondazione Dell'ospedale Pediatrico Meyer	b	50	x	2006
Fondazione Vodafone	b	60	x	2006_2007

Il Bilancio Dei Bambini Fondazione Ospedale Pediatrico Meyer	b	50	x	2006
Intervita	a	70	x	2006
Ciai	e	80	x	2006
Avis Regionale Lombardia	a	50	x	2006
Action Aid	e	70	x	2006
Vis	e	70	y	2007
Comunità Progetto Sud	a	60	x	2004
Libera	a	80	x	2007_2008
Caritas Diocesana Bolzano	e	60	y	2006
Fondazione Piemontese Per La Ricerca Sul Cancro	b	50	x	2006
Fondazione Ant Italia Onlus	b	50	x	2007
CBM Missioni Cristiane Per Ciechi Nel Mondo	e	70	y	2006
Airc-Firc	a	50	x	2007
Aiutiamoli A Vivere	a	70	x	2007
Fondazione Banco Alimentare Onlus	b	60	y	2006
Associazione Nazionale Volontari Lotta Contro I Tumori	a	60	x	2007
Associazione Villaggi Sos Italia	a	70	x	2004-2005
Associazione Italiana Amici Di Raoul Follereau O.C.S.I.	a	70	y	2007
Amici Dei Bambini	a	70	x	2007
Fondazione ASPHI	b	60	x	2007
Amicus Onlus	a	70	x	2007
Intersos	e	70	x	2004
Cooperativa L'impronta	c	60	x	2003
Cooperativa Sociale AFA - Associazione Famiglie Per l'Accoglienza	c	60	x	2007
Ucodep	a	70	x	2006
Cooperazione Per Lo Sviluppo Dei Paesi Emergenti (COSPE)	a	70	x	2006
Caritas Diocesana Vicentina E Associazione Diakonia Onlus	e	60	y	2006-2007
Coopi	a	70	x	2007
Fondazione Diocesana Savona Comunitàservizi - Onlus	b	60	y	2007
Tenda Di Abramo	a	60	y	2007
Fondazione Umanamente	b	60	x	2007
S. Patrignano	e	60	x	2007

Fonte: nostra rielaborazione

LEGENDA:

Tab. 2 appendice: Legenda tipologie di classificazione del campione

forma giuridica		Settore di intervento		Orientamento religioso	
a	associazioni	50	Sanità	x	Laica
b	fondazioni	60	Sociale	y	cattolica
c	cooperative	70	Cooperazione internazionale		
d	consorzi	80	Public benefit		
e	<i>altro</i>				

Fonte: nostra rielaborazione

BIBLIOGRAFIA

AA1000 Accountability Principles Standard 2008

AccountAbility, Standard per la verifica esterna. Principi Guida. Documento di consultazione giugno 2002

Accountability 1000 AA1000, Framework. Standard, Guidelines and Professional Qualifications, Exposure Draft, London, ISEA 1999,

Agenzia delle Onlus 2006, Libro Verde, Roma

Airoldi G., 1996, Le aziende non profit: definizioni e classificazioni, in Aidea, Le aziende non profit tra stato e mercato, Atti del convegno Roma 20-30 settembre 1995

Airoldi G., Brunetti G., Coda V. (1994), Economia aziendale, Il Mulino, Bologna.

Alford H. 2005 La Csr nella Dottrina sociale della Chiesa e nel pensiero cristiano europeo in Sacconi L. 2005

Andreas M. 1996, Le aziende "non Profit". Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio, Milano, Giuffrè

Barbetta G.P., 2003, Le istituzioni non profit in Italia. Dimensioni organizzative, economiche e sociali, Bologna, Il mulino

Barbetta G.P., 1996, a cura di, Senza scopo di lucro : dimensioni economiche, legislazione e politiche del settore nonprofit in Italia, Bologna, Il mulino

Bassanini M.C., Ranci P., 1990, a cura di, Non per profitto : il settore dei soggetti che erogano servizi di interesse collettivo senza fine di lucro, Roma, Fondazione Adriano Olivetti

Becchetti L., 2005, Globalizzazione ed evoluzione dei sistemi di welfare in Sacconi L., a cura di Guida critica alla responsabilità sociale e al governo d'impresa : problemi, teorie e applicazioni della Csr, Roma, Bancaria

Beda A, Bodo R., 2006, La responsabilità sociale di impresa, Milano, IlSole24Ore

Benni M., Tagliati E., Zoppo A. 2005, La rendicontazione sociale e il bilancio sociale nelle cooperative, Milano, IPSOA

Berle A., Means G. (1932), The modern corporation and private property, Harcourt, Brace and world Inc., New York

- Bertini U., 1996, Presentazione, in Aidea, Le aziende non profit tra stato e mercato, Atti del convegno Roma 20-30 settembre 1995
- Beuchamp T., Bowie N. 1988, Ethical theory and business, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, pp. 75-93
- Borgonovi E., 2007, Considerazioni per una teoria degli stakeholder nelle Amministrazioni Pubbliche, in Freeman R. E., Rusconi G. e Dorigatti M. c2007, a cura di, Teoria degli stakeholder, Milano, F. Angeli
- Borgonovi E. 2003, La funzione dell'azienda non profit come trasformatore di "valori" individuali in "valore" economico e sociale: elementi di teoria aziendale, in Bandini F. 2003, a cura di, Manuale di economia delle aziende non profit, Padova, CEDAM
- Borgonovi E., 1996, Aziende non profit: problemi teorici, profili giuridici e politiche di indirizzo, in in Aidea, Le aziende non profit tra stato e mercato, Atti del convegno Roma 20-30 settembre 1995
- Borzaga C., 2007, Presentazione in Fazzi L., Governance per le imprese sociali e il non profit : democrazia, approccio multistakeholder, produttività, Roma, Carocci Faber
- Bowen H. 1953, Social Responsibility of the businessman, New York, Harper & Row,
- Bronzetti G. 2007, Le aziende non profit : un esame degli strumenti di controllo di gestione, Milano, F. Angeli
- Bruni G., Il bilancio di missione delle aziende non profit, Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, maggio-giugno 1997
- Campedelli B. 2005, a cura di, Reporting aziendale e sostenibilità, Milano, F. Angeli
- Capaldo P. 1996, Le aziende non profit, tra Stato e Mercato, in Aidea, Le aziende non profit tra stato e mercato, Atti del convegno Roma 20-30 settembre 1995
- Carroll A., A three dimensional model of corporate social performance, in Academy of Management Review, n. 4, p. 497-505
- Carroll A. 2005, La piramide della CSR: verso uno stakeholder management morale, in Sacconi L., a cura di, , Guida critica alla responsabilità sociale e al governo d'impresa : problemi, teorie e applicazioni della Csr, Roma, Bancaria
- Chiesi A., Martinelli A., Pellegatta M. 2000, Il bilancio sociale. Stakeholder e responsabilità sociale di impresa, Milano, IlSole24Ore
- Chirieleison C. 2002, Le strategie sociali nel governo dell'azienda, Milano, Giuffrè
- Colombo G.M., Setti M. 2005, Contabilità e bilancio degli enti non profit, 3ed., Milano, Ipsoa
- Colombo G.M., Stiz G. 2003, Il bilancio sociale delle organizzazioni non profit, Milano, Ipsoa

- Colombo F. 2001, Contabilità e bilanci nelle aziende non profit, Milano, Il Sole 24 Ore
- Colozzi I., Donati P., 2004, Il terzo settore in Italia : culture e pratiche, Milano, F. Angeli
- Congiu P. 2005, Il bilancio d'esercizio delle imprese cooperative, Milano, Giuffrè
- Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti – Commissione Aziende non Profit 2004, Raccomandazione n.7: Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione
- Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti – Commissione Aziende non Profit 2002, Raccomandazione n.1: documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit.
- Corbella L. (2004), Riflessioni sulla responsabilità sociale d'impresa: l'insegnamento possibile degli enti non profit in *Enti Non Profit*, n.7
- Crescenzi M., 2002, a cura di *Manager e management non profit : la sfida etica : valori, paradigmi e strumenti innovativi di gestione per i nuovi manager del non profit e della responsabilità sociale tra sogno, progetto, globalizzazione e governance : le riflessioni, le testimonianze ed i consigli dei protagonisti e dei manager del non profit*, Roma, ASVI
- Cutt J., Murray V. 2000, *Accountability and Effectiveness Evaluation in Nonprofit organization*, Londra, Routledge,
- Davis K. 1960, "Can business afford to ignore its social responsibilities?", in *California Management Review*, vol.2, n. 3, p. 70-76
- Denozza F. 2005, Interesse sociale e responsabilità sociale dell'impresa ,in Sacconi L. , a cura di, *Guida critica alla responsabilità sociale e al governo d'impresa : problemi, teorie e applicazioni della Csr*, Roma, Bancaria
- Donaldson T. Preston L., 1995, *The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications*, *Academy of management review*
- Ecchia G., Lanzi D. (a cura di) (2004), *Verso il mercato di qualità sociale*, Aiccon, Forlì,
- Ecchia G., Marangoni G., Zarri L.2005, a cura di, *Il bilancio sociale e di missione per le organizzazioni non profit*, Milano, F. Angeli
- Edvinsson L., Malone M., *Intellectual capital : realizing your companys true value by finding its hidden brainpower*, New York, HarperBusiness
- Eells R., Walton C. 1961, *Conceptual foundations of business*, Homewood.
- Elefanti M., 2008, *Contabilità e bilancio negli enti non profit. Schemi di riferimento per la rappresentazione dei risultati di gestione*, Santarcangelo di Romagna RN, Maggioli Editore
- Elefanti M. 2000, *Principi contabili e struttura di bilancio*, Milano, Egea

- Fazzi L., 2007, Governance per le imprese sociali e il non profit : democrazia, approccio multi-stakeholder, produttività, Roma, Carocci Faber
- Fazzi L., Giorgetti G. 2005, Il bilancio sociale per le organizzazioni non profit. Teoria e pratica, Milano, Guerini e Associati
- Fazzi L. 2004, Questioni di fiducia: a cosa serve e a cosa non serve il bilancio sociale per le organizzazioni nonprofit? Studi organizzativi, anno 2004, fascicolo 2/3, pagg. 181-210
- Fazzi L., 2000, a cura di, Cultura organizzativa del non profit, Milano, F. Angeli
- Felici G. 2003, Premesse ed evoluzione del bilancio etico-sociale, Milano, F. Angeli
- Fiorentini et al. 2002, Il non profit italiano al bivio, Milano, Egea
- Fiorentini G., Slavazza S. 1998, La Chiesa come “azienda non profit”, Milano, Egea
- Francesconi A. 2007, Comunicare il valore dell’azienda non profit, Padova, Cedam
- Frederick W. 1960, The growing concern over business reponsibility, in California Management Review, n. 2, 1960
- Freeman R. E., Rusconi G. e Dorigatti M. c2007, a cura di, Teoria degli stakeholder, Milano, F. Angeli
- Freeman R. E., 1994, The politics of stakeholder theory: some future directions, Business ethics quarterly, vol. 4, n. 4
- Freeman R. E., Evan W., 1990, corporate governance: a stakeholder interpretation, the journal of behaviour economics, vol. 19, n. 4
- Freeman R. E., 1984, Strategic management : a stakeholder approach, Boston, Pitman
- Freeman R. E., Reed D.1983, Stokholders and Stakeholders: a new perspective on corporate governance, California management review
- Gabrovec Mei O. 2002, Bilancio sociale e valore aggiunto, in Hinna L, Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Milano, Il Sole 24 Ore.
- Global Report Initiative 2004 , Linee guida sul reporting di sostenibilità, traduzione e revisione a cura di Caredda S., Borzaga M., Meandri V., Molteni M. pubblicato sul sito www.globalreporting.org
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2007, Il bilancio sociale. Standard. Principi di redazione del bilancio sociale, Milano, Giuffrè
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2007, Il bilancio sociale. Documenti di ricerca n. 5. Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale, Milano, Giuffrè

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2007, Il bilancio sociale. Documenti di ricerca n. 4. Responsabilità sociale e corporate governance, Milano, Giuffrè

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2007, Il bilancio sociale. Documenti di ricerca n. 3. Reporting ambientale e valore aggiunto, Milano, Giuffrè

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2007, Il bilancio sociale. Documenti di ricerca n. 2. Indicatori di performance per reporting e rating di sostenibilità, Milano, Giuffrè

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale 2005, Il bilancio sociale. Standard di base e documenti di ricerca, Milano, Giuffrè

Hinna A. 2005, Gestire e organizzare nel terzo settore : soggetti, strategie, strumenti, Roma, Carocci Faber

Hinna A. 2002, Il bilancio di missione: il bilancio sociale delle organizzazioni non profit in Hinna L. a cura di, Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.

Hinna L., 2005, Come gestire la Responsabilità Sociale dell'Impresa, Milano, Il sole 24 ore

Hinna L. 2002, a cura di, Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.

Hinna L. 2000, Il bilancio di missione. La rendicontazione contabile e sociale nelle strutture non profit. Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, anno 2000, volume 100, fascicolo 7/8, pagg. 358-377

Kearns K. P., 1994, The strategic management of accountability in Nonprofit organizations: an analytical framework, Public Administration Review, marzo aprile vol. 54, n. 2.

Invernizzi G., Molteni M., 1990, Analisi di bilancio e diagnosi strategica : strumenti per valutare posizione competitiva, vulnerabilità, patrimonio intangibile, Milano, ETAS

Lev, B., Intangibles : gestione, valutazione e reporting delle risorse intangibili delle aziende, Milano, ETAS

Maggi D. 2003, Contabilità e bilancio delle aziende non profit: aspetti civilistici e fiscali, in Bandini F., a cura di, Manuale di economia delle aziende non profit, Cedam, Padova.

Manetti G. 2006, Il triple bottom line reporting. Dal coinvolgimento degli stakeholder alle verifiche esterne, Milano, F. Angeli

Manfredi F. 2003, Le strategie collaborative delle aziende non profit, Egea, Milano.

Manfredi F., Maino G. 2000, Aziende nonprofit. Il governo e la comunicazione della qualità, Egea, Milano.

- Mansfield, 1982, Accountability and congressional oversight in Smith B. e Carrol J. Improving the accountability and performance of government
- Maramai A., 2005 Dalle finalità ai risultati di utilità sociale: il bilancio sociale nelle indicazioni CNDC, in Enti non profit n.1.
- Marziantonio R. 1997, Comunicazione & Processi di miglioramento. La cultura d'impresa come sistema di scambio, G&M Strategia d'Immagine, Milano
- Marziantonio R., Mari L.M. 1999, Il bilancio sociale tra teoria e prassi. Milano, G&M Strategia d'Immagine.
- Matacena A. 2005, Accountability nelle imprese sociali, in Non profit: diritto, management, servizi di pubblica utilità 2005, p. 653-673
- Matacena, 2002, Il bilancio sociale: eccezionale strumento per comunicare la propria missione, "Vita", n. 4.
- Matacena, 2002, La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende non profit, in Hinna L., Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.
- Matacena A., 1999, a cura di, Scenari e strumenti per il terzo settore, Milano, Egea
- McGuire J. 1963, Business and Society, New York, McGraw-Hill
- Melandri V. 2005, L'accountability nelle aziende non profit. Strumenti informativi per il terzo settore, Milano, Guerini e Associati
- Molteni M., 2004, Responsabilità sociale e performance d'impresa. Per una sintesi socio competitiva, Vita e Pensiero
- Montanini L. 2007 L'accountability nelle aziende non profit. Teoria e prassi a confronto, Giapichelli, Torino
- Perrini F. Tentati 2003, Economia e Management, n. 5, Etas, Milano
- Pestoff V. A. 1996, Rendiconto sociale per cooperative e organizzazioni non profit, in Impresa Sociale, n. 28.
- Pezzani F. (2001), Il ruolo dell'accountability nella società civile, Azienda Pubblica, n.4.
- Phillips R., Freeman R., Wicks A., Che cosa non è la teoria degli stakeholder, in Freeman R. E., Rusconi G. e Dorigatti M. c2007, a cura di, Teoria degli stakeholder, Milano, F. Angeli
- Phillips R. 1997, Stakeholder theory and principle of fairness, Business ethics quarterly, vol. 7, n. 1

- Propersi A., Rossi G., 2008, Gli enti non profit : associazioni, fondazioni, comitati, ONLUS ..., Milano, Il Sole 24 Ore
- Propersi A. 2006, Enti non profit: i criteri di valutazione di bilancio, in Terzo settore, il Sole 24 ore, n.10/2006
- Propersi A., 2004, Il sistema di rendicontazione negli enti non profit : dal bilancio d'esercizio al bilancio di missione, Milano, V&P università
- Propersi A., 1999, Le aziende non profit. I caratteri, la gestione, il controllo, Milano, Etas
- Pucci L., Vergani E. 2002, Il bilancio sociale nel terzo settore, Egea, Milano.
- Rogate 2005, Il ruolo del bilancio sociale nelle organizzazioni di terzo settore, in Non profit: diritto, management, servizi di pubblica utilità 112005, n.2 p. 391 – 413
- Rusconi G. 2006, Il bilancio sociale, Ediesse, Roma.
- Rusconi G., Dorigatti M. 2005, Modelli di rendicontazione etico-sociale e applicazioni pratiche, Milano, F. Angeli
- Rusconi G., Dorigatti M. 2004, Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche, Milano, F. Angeli
- Rusconi G., 2002 Impresa, accountability e bilancio sociale, in Hinna L., , Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.
- Rusconi G. 1987, Il ruolo del bilancio sociale nel contesto dell'economia aziendale, in Rivista italiana di ragioneria e di economia aziendale, n. 87, marzo-aprile.
- Sacconi L. 2005, a cura di, Guida critica alla responsabilità sociale e al governo d'impresa : problemi, teorie e applicazioni della Csr, Roma, Bancaria
- Salvemini S. 1978, A che punto siamo con il "bilancio sociale"?, in Sviluppo e organizzazione, Anno: 1978, Fascicolo 47, p. 5
- Steccolini I. 2004, Accountability e sistemi informativi negli enti locali : dal rendiconto al bilancio sociale, Torino, G. Giappichelli
- Steinberg E. 1996, Just business:business ethics in action, Oxford, OUP, 2000
- Stiglitz J. 2002, La globalizzazione e i suoi oppositori, Torino, G. Einaudi
- Travaglini C., 1996, La classificazione delle aziende non profit all'interno del terzo settore in base all'assetto istituzionale, in Aidea, Le aziende non profit tra stato e mercato, Atti del convegno Roma 20-30 settembre 1995
- Valentini S. 2004, Responsabilità sociale d'impresa e globalizzazione : verso un'internazionalizzazione sostenibile, Milano, F. Angeli

Vermiglio F, 2002, Il modello GBS, in Hinna L., , Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.

Viviani M. 2002, Il bilancio sociale in ambito pubblico, in Hinna L., a cura di, Il bilancio sociale. Scenari, settori e valenze. Modelli di rendicontazione sociale. Gestione responsabile e sviluppo sostenibile. Esperienze europee e casi italiani, Il sole 24 ore, Milano.

Viviani M. (1999), Specchio magico. Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese, Il Mulino, Bologna.

Walton C. 1967, Corporate Social Responsibility, Belmont Wadsworth

Weisbrod B.A. (1975), Toward a Theory of the Voluntary Nonprofit Sector, in a Three Sector Economy, in Phelps E.S. Altruism, Morality and Economic Theory, Russel Sage Foundation.

Young D.R., Bania N. e Baily D., (1996) Structure and Accountability: a study of a national nonprofit association, Nonprofit Management and leadership, 6 (4), 347-365

Zambon S., 2003, Postfazione, in Lev, B., Intangibles : gestione, valutazione e reporting delle risorse intangibili delle aziende, Milano, ETAS

Zamagni S. (2005), Il terzo settore e la CSR, in Enti non profit, gennaio-marzo

Zamagni S., a cura di, (2002), Il non profit italiano al bivio, Milano, Egea

Zangrandi A. 2000, a cura di, Le condizioni di sviluppo, Milano, Egea

Zangrandi A., Maticena A, paper, Le specificità delle organizzazioni e imprese non profit

Zappa G., 1927, Tendenze nuove negli studi di ragioneria: Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-1927 nel Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia, Milano