



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

CORSO DI LAUREA TRIENNALE IN ECONOMIA E MANAGEMENT

PROVA FINALE

**"ACCOUNTABILITY NEL TERZO SETTORE: L'ESPERIENZA ITALIANA
NELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE"**

RELATORE:

CH.MO PROF. AMEDEO PUGLIESE

LAUREANDO: FEDERICO DAL BON

MATRICOLA N. 1043505

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

INDICE

Premessa.....	4
1. Le caratteristiche delle organizzazioni nonprofit e del terzo settore	6
1.1 Introduzione al Terzo settore.....	6
1.2 La dimensione economico-sociale del nonprofit in italia.....	10
1.3 Gli assetti istituzionali del Terzo settore nel contesto nazionale.....	14
1.4 L'importanza della rendicontazione: coniugare la prospettiva economica con quella sociale....	18
2. L'accountability nel terzo settore italiano	22
2.1 L'accountability economico finanziaria: il bilancio d'esercizio.....	22
2.2 Profili di accountability sociale: il bilancio sociale e di missione.....	30
3. Gli strumenti di accountability sociale a confronto.....	42
3.1 Gli standard internazionali nella rendicontazione sociale	44
3.2 Greenpeace Italia: l'applicazione di standard internazionali nel modello di bilancio sociale.....	50
Conclusioni.....	56
Bibliografia.....	58

PREMESSA

Nell'ultimo decennio si è assistito ad una serie di fenomeni e avvenimenti che hanno modificato l'assetto economico-sociale della società contemporanea. Questi cambiamenti hanno portato poco alla volta ad una sempre maggiore rilevanza degli impatti che le organizzazioni hanno sugli ambienti e nelle comunità in cui operano. È nata così l'esigenza per le organizzazioni di legittimare il proprio agire agli occhi dei soggetti i cui interessi sono in qualche modo intrecciati con le azioni organizzative. Il processo di rendicontazione dei risultati non ha quindi come destinatari i soli portatori di capitale di rischio ma bensì molti altri soggetti come i lavoratori, i clienti, lo stato o la comunità locale. L'esigenza che nasce da questo approccio multidimensionale è quindi quella di comunicare l'attività aziendale non solo attraverso i numeri e valori economici ma anche utilizzando fattori di carattere sociale ed ambientale. In tal senso si muove ad esempio la direttiva europea 2014/95 che pone la rendicontazione non finanziaria come obbligo.

Questa necessità di informazioni, non solo finanziarie, non è però nuova alle organizzazioni che fanno parte del settore nonprofit, che da sempre hanno riscontrato difficoltà nel comunicare la propria efficacia ed efficienza organizzativa attraverso gli indicatori reddituali. Mentre nelle imprese il reddito governa le scelte organizzative, nel terzo settore questa metrica ha una capacità informativa di molto ridotta e poco rappresentativa dell'efficacia della gestione aziendale a causa delle caratteristiche peculiari di questo tipo di organizzazioni. Infatti le organizzazioni nonprofit non guidano la propria gestione sulla base della produzione di reddito, ma bensì nell'ottica di perseguire la mission istituzionale caratterizzata da utilità sociale. Il bilancio d'esercizio nella forma pensata per le imprese diviene così poco esaustivo nei confronti delle necessità informative del settore nonprofit, che manifesta il bisogno di un'accountability integrativa sotto l'aspetto socio-ambientale.

Il crescere di questa esigenza di accountability a trecentosessanta gradi, unita ad un aumento della rilevanza economico-sociale del terzo settore dovuto ad alcune dinamiche come la crisi dello stato sociale porta quindi il tema dell'accountability per questo tipo di organizzazioni al centro degli interessi della collettività. Nel contesto nazionale attraverso la legge delega del parlamento n.106/2016 si è iniziato un processo di riforma del terzo settore italiano, dell'impresa sociale e del servizio civile, per porre ordine all'interno del settore e fornire gli strumenti necessari alle organizzazioni per ricoprire un ruolo sempre più permeante all'interno della vita sociale.

L'obiettivo di questo elaborato è quindi quello di dimostrare come i modelli offerti dal mondo delle imprese non siano sufficienti a sopperire alle necessità informative delle organizzazioni non profit. Cercando poi di individuare se esistano metodi e strumenti, anche maturate nel contesto internazionale, che possano essere impiegati come standard. Questi metodi dovranno al contempo tenere in considerazione non solo la dinamica economica-finanziaria (comunque di fondamentale importanza per il raggiungimento dei fini dell'ente) ma anche la parte di rendicontazione sociale.

Nell'affrontare questo tema si procederà in primo luogo ad analizzare le caratteristiche che contraddistinguono le organizzazioni operanti in questo settore e delle principali teorie che spiegano il fenomeno. Concludendo con un'analisi del contesto nazionale sia con riferimento alle dimensioni del settore sia con un breve riepilogo delle forme giuridiche previste da legge.

In secondo luogo verrà affrontato il tema dell'accountability sottolineando l'importanza della trasparenza per questo settore. Saranno esposti i motivi per cui i modelli nazionali delle imprese non sono direttamente applicabili e come sono stati rivisti da vari attori per renderli più adatti alle ONP, passando poi all'analisi dei modelli prodotti in Italia per soddisfare le necessità di accountability sociale.

In terzo luogo sarà illustrato il progetto di *Accountable Now*, una collaborazione di organizzazioni nonprofit, nel promuovere un modello di rendicontazione adatto a soddisfare le necessità informative degli stakeholder. I vari modelli di rendicontazione verranno analizzati attraverso lo studio del bilancio sociale e di sostenibilità di Greenpeace Italia, un'organizzazione non governativa che opera a livello internazionale e che fa parte del gruppo internazionale di Greenpeace. In virtù di questa partecipazione internazionale, Greenpeace Italia, come l'organizzazione internazionale, si adegua agli standard di *Accountable Now*; lo studio del suo modello di rendicontazione verrà utilizzato con l'obiettivo di analizzare i punti in comune nei modelli di accountability e delineare le necessità su questo tema delle organizzazioni nonprofit.

1. LE CARATTERISTICHE DELLE ORGANIZZAZIONI NONPROFIT E DEL TERZO SETTORE

1.1 INTRODUZIONE AL TERZO SETTORE

Dagli anni 80 ad oggi, un settore dalle caratteristiche particolari che produce e distribuisce beni e servizi con si è ritrovato sempre più al centro delle attenzioni della società. In conseguenza dell'arretramento dello stato nell'ambito dell'erogazione dei servizi sociali e ad altre cause che verranno esposte successivamente, la società ha infatti maturato un forte interesse nei confronti di quelle organizzazioni che sono espressione di forme di cittadinanza attiva e che hanno in molti ambiti sostituito l'intervento della pubblica amministrazione. Le organizzazioni a cui ci stiamo riferendo sono le cosiddette "*organizzazioni non profit*" che operano prevalentemente nell'ambito dei servizi alla persona secondo il proprio fine istituzionale. Anche se ogni organizzazione di questo tipo può essere ritenuta unica se vista dal punto di vista della mission istituzionale, tutte sono però accumulate da una caratteristica fondamentale: non distribuiscono a soci o dipendenti gli eventuali profitti che derivano dalla gestione aziendale, ma invece, re-investono questi stessi profitti nelle attività dirette a perseguire la propria "*mission*" (Barbetta-Maggio, 2008).

Con questa definizione viene internazionalmente riconosciuto il "Terzo Settore" ossia quell'insieme di enti, istituzioni e organizzazioni che producono beni e servizi di pubblica utilità, rimanendo però distinti dallo Stato. A livello terminologico, questo settore possiede differenti nomenclature che hanno portato a non poca confusione nella sua identificazione. La definizione più appropriata secondo Barbetta-Maggio è "*settore nonprofit*". Molto spesso il settore viene anche indicato come "no profit", "non profit", "non-profit". Tuttavia solo le dizioni "non-profit" e "nonprofit" sono le forme grammaticalmente corrette e in uso ad esempio negli Stati Uniti. I due termini anche se pressoché identici hanno di fatto significati leggermente differenti. "Non-profit" identifica il settore in negativo, come una categoria residuale di ciò che non è "profit", mentre "nonprofit" viene solitamente inteso in senso positivo sulla base di una serie di caratteri che contraddistinguono il settore.

Sebbene il nonprofit Italiano abbia origini antiche il suo sviluppo come settore è di recente fattura, le stesse organizzazioni hanno maturato un'identità di settore solo alla fine degli anni Novanta. Possiamo quindi dire che il settore ha vissuto un'evoluzione nel corso del tempo mutando il suo significato all'interno della società. Su questo tema è interessante la chiave di lettura data da Barbetta-Maggio "in principio fu volontariato... poi associazionismo... e infine impresa sociale" (Barbetta-Maggio, 2008), in cui l'evoluzione del settore è interpretata come un insieme di anime diverse sviluppatasi separatamente. Nell'Italia dei primi anni Ottanta il Terzo settore era identificato dal volontariato, inteso come quell'agire gratuito con il fine di soddisfare dei bisogni sociali. Concettualmente erano riconosciute e tenute separate le due anime del volontariato, da una parte quella sociale e dall'altra quella non orientata alla persona. Tuttavia l'opinione pubblica inquadrava dentro questa visione non solo le organizzazioni private in cui il ruolo del volontario è dominante, ma tutto l'insieme di organizzazioni private senza scopo di lucro. Vi era quindi una

generalizzazione che identificava il volontariato come la risposta a tutte le difficoltà nel welfare pubblico, sebbene sia ora evidente come molti dei problemi sociali ricevano risposta da strutture più complesse.

Nel corso degli anni Novanta è maturata maggiore consapevolezza dell'ampiezza del settore, non più concentrata sull'attenzione al sociale ma su tutte le attività in quasi ogni ambito della vita collettiva. Il focus si sposta quindi dal concetto di solidarietà a quello della partecipazione. L'associazione quindi, per la sua natura fortemente democratica e incentrata sul pluralismo è diventata il simbolo di questa nuova chiave di lettura del settore.

Tuttavia l'evoluzione del concetto, non si è fermata, perché alla fine degli anni Novanta si è fatta strada la concezione di imprenditorialità sociale, dove attività economiche e solidarietà coesistono a fine di soddisfare i bisogni sociali. In Italia il nonprofit ha vissuto diverse stagionalità, arrivando alla fine ad includere all'interno del settore prima il concetto di solidarietà, poi quello di partecipazione e infine quello di imprenditorialità. Questo dilazionamento nell'evoluzione e gli interventi legislativi di "urgenza" hanno sfavorito nel contesto nazionale la creazione di un settore integrato con i caratteri necessari al nuovo ruolo nel welfare.

Il particolare mutamento ed evoluzione del settore deriva da alcuni cambiamenti nell'assetto economico e sociale, tuttavia è complesso descrivere brevemente le motivazioni dello sviluppo del terzo settore in quanto molto intrecciate tra loro, ma volendo elencarne qualcuna ci si può riferire a cause di carattere macro-economico, sociale e normativo (Forum Nazionale del Terzo Settore, 2001). Con lo sviluppo economico si è assistito a due diverse dinamiche: da una parte l'aumento del tempo libero ha spinto i cittadini a dedicarsi ad attività culturali, sportive, religiose e sociali organizzate in forma associativa; dall'altra sono andate ad aumentare le sacche di povertà e disagio sociale. Sempre attraverso lo sviluppo economico e alla diffusione del benessere si è assistito anche ad un progressivo invecchiamento della popolazione e alla "crisi" della famiglia come istituzione. Queste due dinamiche hanno portato non solo ad un aumento nella domanda di bisogni, ma anche ad un incremento della varietà di questi ultimi. Come conseguenza di questo cambiamento, ma anche a causa delle inefficienze della pubblica amministrazione, si è assistito quindi ad un progressivo aumento del costo dei sistemi di Welfare, che accentuato dai cambiamenti dei fattori demografici e tecnologici hanno portato all'insostenibilità politica del Welfare State, e ad un arretramento dello stato da molte attività o al loro ridimensionamento. In questo contesto di "arresto", il rischio di un processo involutivo che portasse il livello dei servizi sociali ad un forte abbassamento era forte.

Fortunatamente attraverso la ridefinizione del concetto di socialità, l'aumento della sensibilità verso i valori etici e l'applicazione del principio di sussidiarietà si è assistito ad un trasferimento dalla pubblica amministrazione all'agire individuale di certe responsabilità sociali.

Questa ripresa del ruolo della società civile nel soddisfare i bisogni sociali si è mossa nella direzione di scardinare la tradizione politica di coincidenza tra Stato e servizi sociali (ISFOL, 2015), ovviamente mantenendo il controllo dello Stato su quelle aree di attività, come la sanità o l'istruzione, dove il rischio di una delega potrebbe far venire meno il carattere di universalità dei diritti sociali.

Sempre tra le cause di sviluppo vi è la grande produzione normativa dell'ultimo ventennio; sebbene in alcuni casi sia stata ritardataria rispetto alle esigenze sociali o abbia favorito la complessità del settore, questa ha portato attraverso la discussione politica e l'introduzione di alcuni sgravi fiscali incentivo alla crescita del settore.

È ora opportuno concentrarci su un altro aspetto fondamentale del Terzo settore, ossia sulle sue motivazioni fondanti. I più importanti filoni di ricerca vedono nel fallimento dei due principali attori, Stato e Mercato, le spiegazioni del fenomeno del Terzo Settore, che viene riconosciuto quindi in via residuale. In riferimento al "government failure" il contributo maggiore è stato dato da Burton Weisbrod (si veda Lopa 2014, p.7) con i suoi studi sulla fornitura di beni pubblici da parte della pubblica amministrazione. Weisbrod ponendo che le decisioni pubbliche sono espressione di meccanismi politici maggioritari, afferma che le preferenze dell'elettore mediano saranno quelle determinanti il livello dei beni pubblici erogati. Detto questo è facile capire come l'elettorato si dividerà tra cittadini più che soddisfatti e poco soddisfatti. Presumendo l'incapacità del mercato di sopperire a questa insoddisfazione per via degli elevati costi di fruizione, Weisbrod identifica nelle organizzazioni nonprofit l'operatore economico capace di soddisfare i bisogni disattesi. La dimensione del fenomeno del terzo settore, secondo Weisbrod sarà quindi direttamente conseguente al numero di minoranze presenti all'interno del paese.

Guardando invece all'altro operatore economico, il mercato, un contributo sulle motivazioni dell'esistenza del terzo settore è stato dato da Henry Hansmann (Hansmann, 1980) (si veda Lopa 2014, p.7). La tesi di Hansmann parte dalla condizione che gli scambi possono presentare situazioni di asimmetria informativa, in cui l'acquirente non sia in grado di valutare la qualità del prodotto e quindi il suo valore. In queste situazioni di asimmetrie, il fornitore potrebbe sfruttare la propria posizione per abbassare la qualità e alzare il prezzo aumentando così il suo vantaggio. Hansmann identifica nelle organizzazioni nonprofit la soluzione, perché sulla base del vincolo di non distribuzione dei profitti, le ONP non avrebbero alcun incentivo ad approfittare della propria posizione di vantaggio informativo.

Entrambe queste teorie basano l'esistenza del terzo settore sul fallimento dei due attori principali. Questo significherebbe che se i due attori fossero capaci di superare i propri limiti, il terzo settore cesserebbe di esistere. Tuttavia questa considerazione è poco reale ed è quindi necessario integrare la spiegazione del fenomeno percorrendo anche altre strade, abbandonando l'approccio razionale. Sta in questo senso prendendo piede la prospettiva che l'esistenza del terzo settore risieda nella sua capacità di produrre capitale sociale e beni relazionali, nonché nel suo essere strumento di coesione sociale. Il settore nonprofit, attraverso le sue connessioni, gli approcci con più portatori di interessi, e le sue attività istituzionali farebbe quindi parte dell'infrastruttura stessa della società civile. (Sacco-Zarri, 2006)

Approfondendo ora i caratteri e le classificazioni delle organizzazioni non profit per comprendere al meglio le sfumature del settore, è possibile cominciare dalla classica suddivisione utilizzata negli Stati Uniti

dove gli enti vengono divisi tra *member service* e *public service* (Prospersi, 2008). Nel primo gruppo rientrano le associazioni e anche particolari tipi di fondazioni che perseguono uno scopo non lucrativo a vantaggio dei propri membri, e vengono spesso identificate anche come *mutual benefit*. Nel secondo gruppo rientrano invece le associazioni, le imprese sociali, le fondazioni di ricerca che perseguono scopi sociali a favore di terzi. Facendo riferimento alle imprese sociali e alle cooperative sociali lo scopo sociale può essere perseguito in maniera diretta, producendo il bene e/o servizio, oppure in maniera indiretta, impegnando cioè fasce deboli nel proprio ciclo produttivo. Un altro tipo di classificazione viene fatta in funzione del patrimonio dell'organizzazione. Avremmo quindi da un lato enti patrimonializzati, che possiedono un patrimonio di scopo (es. fondazioni), ed enti senza patrimonio, che non si sostengono in tutto o in parte con il loro patrimonio.

Un'altra classificazione possibile distingue le organizzazioni in:

- Auto-produttrici
- Erogatrici
- Imprese sociali

La prima classe identifica quelle aziende che destinano la loro produzione a soggetti predeterminati, che sono gli stessi che hanno creato l'organizzazione. Vengono quindi prodotti solo i beni e/o servizi che mirano a soddisfare i loro comuni bisogni. La seconda classe comprende le organizzazioni che destinano la propria produzione all'intera collettività senza ricevere alcun tipo di controprestazione o comunque solo simbolica, mentre la terza classe destina al mercato la propria produzione ma non lo fa per profitto. La produzione diviene quindi strumentale ad altre finalità diverse dal profitto come ad esempio l'inserimento nel lavoro di categorie svantaggiate.

Ricapitolando quindi in maniera schematica le caratteristiche del terzo settore di particolare significato (Colombo-Stiz, 2003) otteniamo che:

- la finalità principale delle ONP è di natura sociale, e gli aspetti economici assumono un valore strumentale e di "vincolo" al fine istituzionale
- non è possibile distribuire eventuali profitti generati dalla gestione, questi vengono reinvestiti nell'organizzazione per perseguire i suoi scopi
- hanno natura privata
- il vincolo di non distribuzione genera l'assenza di un interesse proprietario ben definito che ha come conseguenza diretta la mancanza di un riferimento certo per le scelte gestionali e di controllo
- possono contare su risorse di varia natura a titolo gratuito o a condizioni agevolate
- operano principalmente nel settore dei servizi
- i prodotti delle loro attività non sono facilmente valorizzabili in quanto non esiste un mercato di riferimento
- la fiducia assume un'importanza fondamentale per lo sviluppo e la sopravvivenza della stessa organizzazione.

1.2 LA DIMENSIONE ECONOMICO-SOCIALE DEL NONPROFIT IN ITALIA

Nel censimento Istat del 2011 il sistema produttivo italiano che viene delineato si compone di 4.425.950 imprese, 12.183 istituzioni pubbliche e 301.191 istituzioni non profit (Istat, 2011). Dal confronto dei dati con il precedente censimento del 2001 emerge un effetto di sostituzione tra settori, infatti se da un lato diminuisce l'occupazione pubblica in alcune aree, come l'istruzione e l'assistenza sociale, dall'altro vi è un'a crescita nelle stesse attività nel settore nonprofit e nelle imprese. All'interno del tessuto produttivo italiano il nonprofit rappresenta il 6.4% delle unità economiche attive, distribuendosi prevalentemente nelle regioni del Nord e del Centro Italia.

Dalla rilevazione emerge inoltre che il sistema stia subendo un rallentamento sia dal lato del numero di organizzazioni operanti sia sul fronte occupazionale, tuttavia questo rallentamento che sta toccando gran parte d'Europa lato imprese e istituzioni pubbliche non sembra aver toccato il settore nonprofit che rispetto al 2001 registra un aumento del 28% circa nel numero di unità economiche.

Nel precedente paragrafo abbiamo visto come il fine istituzionale sia il fulcro delle organizzazioni che popolano il Terzo settore, su cui si fonda l'esistenza stessa dell'ente. Tuttavia, data la grande eterogeneità del tessuto organizzativo, non è pensabile poter classificare gli organismi che popolano il settore sulla base della "mission" organizzativa. Questa infatti, dato il suo carattere fortemente soggettivo, è riferibile in maniera quasi del tutto univoca ad una determinata organizzazione nata in un luogo e momento specifico. La mission è quindi il Dna che racchiude la cultura e la storia non solo dell'ente ma anche dell'ambiente in cui l'organizzazione opera.

Non potendo classificare le varie mission organizzative, attraverso il rapporto pubblicato dall'Istat nel 2011 riguardante il "9° Censimento dell'Industria e dei Servizi e delle Istituzioni non profit", è però possibile descrivere la dimensione economico-sociale che questo settore ha assunto negli anni. Dalle rilevazioni del censimento Istat al 31 dicembre 2011 le istituzioni nonprofit attive operanti in Italia sono 301.191, il 28% in più rispetto al precedente censimento del 2001. Questo dimostra, tenendo anche conto della distanza temporale delle due rilevazioni, che nel nostro paese questo settore è tendenzialmente in espansione. A livello nazionale il peso delle organizzazioni nonprofit è pari al 6.4% delle unità economiche attive, tuttavia, come vedremo successivamente, in alcuni settori come quello Assistenziale e delle attività culturali, sportive e di intrattenimento le organizzazioni costituiscono la principale realtà operante (Istat, 2011). Anche le risorse umane impegnate nel settore sono di molto cresciute portando il numero di persone operanti nel settore a circa 5.7 milioni (+46% vs 2001). La forza lavoro è in gran parte costituita da volontari (4.7 mln), ma rispetto al 2001 anche l'impiego di altre categorie è aumentata. In particolare espansione sono i lavoratori esterni che registrano una crescita del 169.4%. Crescono anche i lavoratori temporanei e dipendenti, rispettivamente del

48% e del 39%. Queste diverse crescite nelle tipologie di risorse umane impiegate rispecchiano in parte il tessuto organizzativo, composto in larga parte da organizzazioni di piccole dimensioni che utilizzano prevalentemente il lavoro volontario.

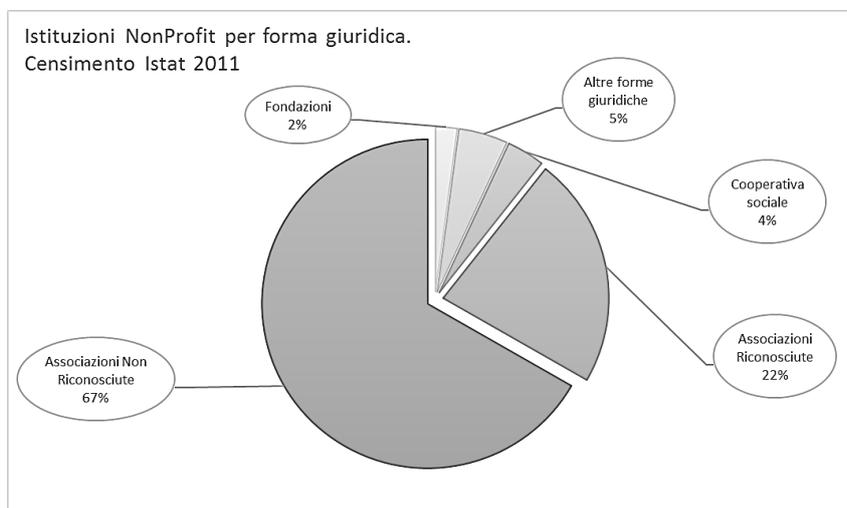
Censimento delle Istituzioni Non Profit - ISTAT 2011

	2011	2001	Var.% 2011/2001		2011	2001	Var.% 2011/2001
Risorse umane impiegate	5.715.746	3.908.118	46,3%	Istituzioni nonprofit	301.191	235.232	28,0%
Volontari	4.758.622	3.315.327	43,5%	Istituzioni con Volontari	243.482	220.084	10,6%
Addetti (dipendenti)	680.811	488.523	39,4%	Istituzioni con Addetti (dipendenti)	41.744	38.121	9,5%
Lavoratori esterni	270.769	100.525	169,4%	Istituzioni con Lavoratori esterni	35.977	17.394	106,8%
Lavoratori temporanei	5.544	3.743	48,1%	Istituzioni con Lavoratori temporanei	1.796	781	130,0%

Inoltre la crescita del numero di occupati e del numero di organizzazioni operanti può essere vista come conseguenza di altri elementi come:

- la capacità del settore di attrarre fiducia e motivare le persone;
- lo sviluppo delle attività di assistenza sociale nella direzione del welfare community;
- l'utilizzo di strutture organizzative particolarmente adatte ai servizi alla persona, una delle categorie in cui le ONP operano con prevalenza;
- la visione positiva della società nei confronti di esperienze lavorative nel nonprofit per i suoi particolari caratteri di cooperazione.

Il tessuto organizzativo, sebbene molto eterogeneo nelle forme giuridiche, si compone prevalentemente di associazioni (89%). Andando a spaccare però il fenomeno dell'associazionismo, si può notare come questo principalmente sia composto da associazioni non riconosciute (66.7%, 201mila). Tenendo in considerazione che le associazioni non riconosciute sono quelle prive di personalità giuridica e che quindi sono caratterizzate da piccole dimensioni, è possibile dedurre che la maggior parte delle organizzazioni del terzo settore è di piccola dimensione.



Le attività svolte dalle organizzazioni del terzo settore sono abbastanza diversificate. La natura prevalente evidenziata dalla rilevazione dell'Istat è quella di operare nel settore della cultura, dello sport e della ricreazione. In questo ambito operano circa il 65% percento delle istituzioni. Sulla base del numero di istituzioni operanti, seguono il settore dell'assistenza sociale e della protezione civile (8.3%), quello delle relazioni sindacali e della rappresentanza d'interessi (5.4%) e dell'istruzione e della ricerca (5.2%). La quota residuale comprende la filantropia e la promozione del volontariato, la cooperazione, le attività di solidarietà internazionale e le istituzioni religiose.

Dai dati si può notare come l'ambito della cultura, definito all'estero come il "petrolio italiano", sia tra le principali aree di attività del nonprofit. Questo è dovuto alla particolarità del settore culturale, che a causa della domanda pagante insufficiente a coprire i costi, non è redditivo e le imprese non sono quindi interessate ad operarvici. I servizi culturali infatti riescono a sopravvivere in larga parte grazie ai finanziamenti pubblici e privati, e grazie alla propensione alla trasparenza e alla capacità di intessere relazioni fiduciarie, le ONP sono maggiormente predisposte nel raccogliere questo tipo di finanziamenti.

Ogni settore di intervento è contraddistinto dalla prevalenza di una particolare forma giuridica e una struttura organizzativa. Le associazioni non riconosciute, meno strutturate operano infatti nel settore della cultura e dello sport utilizzando prevalentemente il lavoro di volontari. Mentre invece le associazioni riconosciute e quindi maggiormente strutturate operano infatti prevalentemente nella sanità, nell'assistenza sociale e nell'ambiente. Le fondazioni sono maggiormente più diffuse nel settore dell'istruzione e della ricerca, nonché della filantropia e della promozione del volontariato, mentre le cooperative sociali sono relativamente più attive nei settori di sviluppo economico e coesione sociali, dove le missioni sono in genere l'inserimento nel mondo del lavoro di soggetti svantaggiati e emarginati. Dalle rilevazioni Istat emerge che a seconda del settore e del tipo di assetto istituzionale la composizione delle risorse umane cambia. In genere è possibile notare come il personale dipendente viene prevalentemente impiegato in settori come la sanità, l'assistenza sociale, lo sviluppo economico l'istruzione e la ricerca. Questo è dovuto al fatto che in certe tipologie di attività è richiesto l'uso di personale qualificato e quindi in buona parte retribuito. Inoltre la diffusione o meno di una forma giuridica in un determinato settore, come ad esempio l'area sanitaria e assistenziale è spesso da ricondurre a disposizioni speciali della legge.

A livello internazionale la distribuzione dell'occupazione e delle stesse organizzazioni nelle varie attività ha peso diverso, in quanto incide molto la cultura sociale del paese. Ad esempio nel Regno Unito il peso delle organizzazioni nell'istruzione è molto più forte come conseguenza diretta della larga diffusione di istituzioni laiche nell'istruzione universitaria.

Un altro dato significativo riguarda la dimensione economica del settore; dal censimento Istat del 2011 il totale delle entrate economiche è pari a 64 miliardi di euro. Considerando le uscite totali che ammontano a 57 miliardi di euro, il settore produce un surplus totale di 7 miliardi da reinvestire nel sistema. La distribuzione locale non risulta bene bilanciata, infatti circa il 50% di questo volume è allocato nelle regioni Lombardia e Lazio. Per l'86% delle istituzioni la principale fonte di finanziamento è di natura privata. A seconda dell'area di attività tende a prevalere una o l'altra fonte di finanziamento. Tendenzialmente, alla luce anche dei dati sulle forme giuridiche e delle risorse umane operanti, l'area sanitaria, dell'assistenza sociale e della coesione sociale si contraddistinguono per l'utilizzo prevalente del finanziamento pubblico. Questo dato sottolinea come a guidare la crescita del nonprofit sia l'azione privata, tuttavia, in quelle aree del settore dove le attività sono dirette a fini di pubblica utilità, rimane fondamentale l'intervento nonché la supervisione dello stato a fine di garantire l'universalità dei diritti sociali.

1.3 GLI ASSETTI ISTITUZIONALI DEL TERZO SETTORE NEL CONTESTO NAZIONALE

Il mondo del nonprofit Italiano è una realtà ampia e variegata di organizzazioni con dimensioni, ruoli e strutture diverse fra loro. In parte per questo motivo, in parte per la mancanza di una struttura organica di leggi, non è possibile dal punto di vista dell'ordinamento definire un settore nonprofit. Il nostro sistema giuridico si compone di un ampio insieme di leggi prive di sistematicità. Le fonti principali dell'ordinamento per il terzo settore sono il Codice Civile e una serie di Leggi Speciali di carattere sia fiscale sia ordinamentale.

All'interno del Codice Civile è possibile trovare una disciplina composta di non molti articoli e che non contiene nessuna definizione formale sulle forme giuridiche. Infatti per delineare dei profili è necessario ricorrere all'opinione corrente dei commentatori.

All'interno del Libro I possiamo quindi trovare come prima tipologia le *associazioni*, che sono definite nell'opinione comune come un gruppo di persone che agiscono insieme per conseguire uno scopo di natura ideale (non economico). Una prima distinzione presente nel codice è quella tra associazioni riconosciute e non riconosciute, e quindi dotate o meno di personalità giuridica. Nel caso delle associazioni non riconosciute è il presidente dell'associazione che risponde degli obblighi sociali, anche con il proprio patrimonio. Riguardo al riconoscimento dell'associazione è importante sottolineare che questo è accordato dal Presidente della Repubblica, oppure dal Prefetto o Presidente delle Regione nel caso di associazioni con carattere territoriale limitato. Sebbene nel 1991 vi sia stata una semplificazione dei processi di riconoscimento e vi sia stato una forte contestazione riguardo la "discrezionalità" del processo; continua comunque questa natura concessoria e non di diritto del riconoscimento come associazione.

La seconda tipologia che viene disciplinata è quella delle *fondazioni*. Le fondazioni si contraddistinguono per la presenza al loro interno di un patrimonio dedicato allo scopo istituzionale di natura ideale dell'organizzazione. A differenza delle associazioni, le fondazioni devono essere sempre riconosciute, comunque mediante un procedimento concessorio condizionato da un ammontare minimo di 50.000 € di patrimonio. Possiamo qui vedere come nelle fondazioni la presenza di un patrimonio sia fondamentale per la loro stessa esistenza, mentre invece nelle associazioni la centralità della forma giuridica ruota attorno alla persona. Le fondazioni possono essere distinte in:

- di erogazione, se attuano il loro fine finanziando soggetti terzi;
- operative, se svolgono direttamente attività funzionali ai propri fini.

Nel primo caso rientrano le grandi fondazioni tipiche della cultura americana e poco diffuse sul contesto italiano, dotate di grandi patrimoni e che fanno scelte di investimento su progetti terzi di creazione di utilità sociale. Mentre nel secondo troviamo quelle fondazioni che utilizzano il proprio patrimonio in attività operative come la gestione di musei o di ospedali.

L'ultima tipologia prevista nel codice è il *comitato*, che può essere delineato come un tipo di associazione di carattere temporaneo, in cui un gruppo di persone conseguono un fine determinato in un arco temporale solitamente breve. Si tratta quindi ad esempio dei comitati per la ricostruzione di una chiesa.

Alla disciplina civilistica si sono nel tempo sommate, specialmente nell'ultimo ventennio, una serie di interventi legislativi speciali che hanno in parte contribuito a incrementare la complessità del sistema. Tra i più importanti interventi legislativi, in cui possiamo ritrovare i vari step evolutivi del settore nonprofit italiano, troviamo:

- legge quadro n.266/1991, che disciplina le *organizzazioni di volontariato* intese come espressione dei principi di partecipazione, solidarietà e pluralismo. Dove la persona agisce in modo personale, spontaneo e gratuito e viene riconosciuto nella figura di volontario;
- legge n.381/1991, sulle *cooperative sociali*, che apre la via all'incontro tra impresa e finalità sociali, disciplinando infatti che possono assumere la forma di cooperativa sociale le organizzazioni che hanno ad oggetto la gestione dei servizi socio sanitari ed educativi oppure qualsiasi altra attività purché diretta all'inserimento di persone svantaggiate nel mondo del lavoro;
- legge quadro n.328/2000, dedicata alla *realizzazione di un sistema integrato di interventi e servizi sociali*, questo intervento normativo va di fatto a ridisegnare il mondo del nonprofit portando la società civile ad un ruolo centrale nel sociale (si disegna quindi un passaggio dal *welfare state* al *welfare community*). Questa legge si pone infatti l'obiettivo di promuovere la partecipazione attiva dei cittadini per la costruzione del sistema;
- legge n. 383/2000, che crea le *associazioni di promozione sociale* andando quindi a dare un'identità a tutti quei gruppi e movimenti che svolgono attività di utilità sociale a favore di terzi (questa normativa di fatto allarga la concezione formale di terzo settore riconoscendo al suo interno un gran numero di entità nuove);
- d.lgs. n.155/2006, che declina l'*impresa sociale* e può essere considerato come un'evoluzione del concetto di cooperazione in quanto viene finalmente introdotta l'imprenditorialità con fine sociale. Questo relativamente recente intervento normativo descrive un cambiamento non trascurabile nella concezione tradizionale che separa fini lucrativi da interessi generali.

Un altro intervento legislativo, che non è però assimilabile ai precedenti per la sua finalità giuridico-fiscale, è il d.lgs. n.460/1997 sulle *Organizzazioni Non Lucrativa di Utilità Sociale (O.N.L.U.S.)*. Questa normativa, che prevede al soddisfacimento di una serie di caratteristiche una serie di vantaggi sociali, sebbene secondo il parere di molti non abbia riportati i risultati di incentivazione sperati ha in qualche modo attirato l'attenzione della società sui temi del settore nonprofit.

Come si può comprendere il terzo settore ha un ordinamento giuridico estremamente frammentato, e non aiuta a costituire un sistema integrato e unitario. Secondo Barbetta e Maggio (2008) è necessario, tuttalpiù in questo momento di espansione del nonprofit, un intervento normativo volto a semplificare e a rendere aggregato il settore. Questi autori propongono come possibile soluzione un sistema stratificato che pone:

- ad un primo livello le caratteristiche necessarie e fondamentali (come il divieto di distribuzione degli utili e lo svolgimento di attività meritorie) nonché gli obblighi che identificano le ONP
- in livelli successivi un sistema di vincoli e incentivi crescenti e diversificati in base alle attività e alle dimensioni.

La pubblica amministrazione si sta negli ultimi anni mobilitando verso una riforma del sistema giuridico del Terzo settore. Nel 2014 il Governo ha predisposto le linee guida per una revisione organica del settore nonprofit, e nel giugno del 2016 il Parlamento dopo aver modificato e approvato le linee guida ha con atto formale sulla Gazzetta Ufficiale delegato il Governo alla riforma del settore. È quindi atteso un riordino strutturale che tenga in considerazione anche le necessità stesse del settore e che vada a definire uno standard di condotta, di trasparenza e rendicontazione che possa fornire gli strumenti necessari al nonprofit per svolgere il suo nuovo ruolo tutt'altro che marginale all'interno della società civile.

1.4 L'IMPORTANZA DELLA RENDICONTAZIONE: CONIUGARE LA PROSPETTIVA ECONOMICA CON QUELLA SOCIALE

Al fine di comprendere meglio perché le organizzazioni nonprofit necessitano di forme di rendicontazione particolare e di alcuni accorgimenti ad hoc nel rendere di conto, è utile comprendere quali sono i caratteri aziendali del nonprofit.

Le aziende del terzo settore sono contraddistinte per una certa fragilità economica, patrimoniale e finanziaria. La bassa capitalizzazione, il forte indebitamento a breve termine e i risultati reddituali in pareggio, che sono tipiche delle nonprofit, mettono a rischio la continuità stessa dell'ente. Queste difficoltà sono diretta conseguenza della tipicità del terzo settore, fondato sulla persona piuttosto che sul capitale. Questa diversa focalizzazione insieme al vincolo di distribuzione dei profitti rendono inaccessibile alle aziende nonprofit alcuni canali. Il reperimento delle risorse finanziarie avviene quindi attraverso altre fonti, come le donazioni e le concessioni pubbliche. L'utilizzo di queste particolari fonti di finanziamento può però comportare delle difficoltà nelle aziende; l'uso eccessivo di finanziamenti pubblici comporta a volte un pericolo per l'indipendenza e autonomia dell'ente, inoltre il reperimento di concessioni e donazioni non è prevedibile né quantitativamente né temporalmente e questo può causare una scarsa capacità di programmare i flussi finanziari. Come conseguenza da una parte dell'aumento del numero di organizzazioni che competono per le stesse risorse finanziarie e dall'altra una riduzione dei fondi pubblici e del basso sviluppo delle donazioni le problematiche finanziarie delle ONP sono nel tempo aumentate.

Nelle imprese è la proprietà a garantire l'autonomia organizzativa, inoltre la competitività e la redditività governano le scelte aziendali e dei vari attori. Nelle aziende nonprofit sono la cooperazione e la mission a spingere le scelte e viene in parte a mancare nelle nonprofit la figura dell'investitore. Questa mancanza, che è diretta conseguenza del divieto di remunerazione del capitale investito, unita al fatto che gli effetti della gestione si producono in capo a soggetti terzi (natura solidaristica) rende particolarmente difficile riconoscere una categoria di proprietari e quindi di definire regole di governo.

Un ultimo aspetto da sottolineare è la presenza di stakeholders diversi rispetto alle imprese. Le aziende nonprofit hanno infatti particolari portatori di interessi come i donatori, i volontari e gli stessi fruitori dei servizi sociali; questa presenza aggiuntiva e particolare accresce il dovere di rendicontare dell'ente che deve quindi essere trasparente sul come vengono gestite le risorse gratuite che ad esempio donatori e volontari cedono.

Come è stato esposto nei precedenti paragrafi le ONP si caratterizzano per essere "*mission oriented*", le scelte aziendali e gli obiettivi strategici saranno quindi posti in direzione dello scopo dell'ente.

Come abbiamo visto la fiducia è un elemento essenziale e imprescindibile per la sopravvivenza delle ONP. Lo sviluppo del Terzo Settore dipende quindi fortemente dal rapporto di fiducia, che le organizzazioni

che la popolano, riescono a stabilire nei confronti delle comunità di riferimento. Il rendere conto delle proprie attività ai portatori di interesse, altresì detti “*stakeholder*”, è quindi un’esigenza sistematica e puntuale fondamentale per far sì che l’organizzazione nonprofit ponga una solida relazione di fiducia e possa continuare a perseguire i suoi scopi.

Il bilancio d’esercizio nasce nelle aziende for profit proprio con questo obiettivo; questo strumento viene infatti utilizzato per rendere gli stakeholder capaci di formulare un giudizio e di formulare scelte razionali nei confronti dell’organizzazione stessa (Colombo-Stiz, 2003).

Il bilancio risulta quindi essere un indispensabile strumento di comunicazione, ma anche uno strumento di gestione necessario per maturare le azioni di governo dell’organizzazione.

Proprio per questo motivo è necessario porre particolare attenzione nella rendicontazione, in quanto non è possibile trasferire i modelli esistenti nella cultura aziendale classica al settore nonprofit senza effettuare alcune correzioni. Principalmente va tenuto in considerazione il differente significato che il reddito ha nel terzo settore. Proprio per la loro natura mission oriented, il reddito assume un ruolo non più centrale ma strumentale al raggiungimento degli obiettivi organizzativi. Il reddito, che nelle aziende for profit è una misura sintetica di efficacia ed efficienza, nelle ONP perde parte di questa capacità informativa. In termini di efficacia, il reddito si rivela essere un indicatore poco utile dato che non dà alcuna informazione sulla capacità di perseguire gli obiettivi di natura sociale. In termini di efficienza, diventa fuorviante identificare i costi come il valore delle risorse consumate e i ricavi come il valore delle prestazioni prodotte. Infatti in molte situazioni le ONP consumano risorse che sono state ottenute a titolo gratuito o ad un prezzo inferiore a quello di mercato, e questo ad esempio il caso del lavoro volontario. Sul lato degli output, non esistendo un mercato di riferimento è difficile individuare il valore dell’utilità che i soggetti consumatori danno ai beni e servizi prodotti; senza considerare inoltre che in molti casi l’erogazione avviene senza il pagamento di un corrispettivo o comunque ad un prezzo di molto inferiore a quello di mercato. Nella letteratura nonprofit infatti, per distinguere la differente capacità informativa del reddito in termini di economicità, alcuni aziendalisti propongono la denominazione “avanzo di gestione”.

L’utilizzo del bilancio d’esercizio nelle ONP non può però essere fatto senza fare alcune considerazioni. In primo luogo sulla differente capacità informativa del reddito descritta sopra, e in secondo luogo sulla complessità nel mappare tutti i portatori di interesse. Effettuando un’analisi degli stakeholder di una organizzazione nonprofit è facile accorgersi che la situazione è molto più articolata rispetto ad un’azienda for profit. Troviamo infatti stakeholder particolari che forniscono all’organizzazione risorse gratuite, e allo stesso tempo risulta assente lo stakeholder dei proprietari. Queste variazioni sebbene possano sulla carta sembrare marginali, comportano forti esigenze informative sulle capacità dell’ONP di agire coerentemente con i suoi valori e nel perseguire il suo scopo istituzionale. In definitiva le esigenze informative che il bilancio deve soddisfare in una organizzazione nonprofit sono estremamente differenziate e si rivolgono in larga parte alla dimensione sociale della gestione (Colombo-Stiz, 2003).

La trasparenza organizzativa necessaria per aumentare il coinvolgimento degli stakeholder, è identificabile come “*accountability*”, un termine inglese che non ha una traduzione diretta in Italiano e che può essere rapportato alla responsabilità di informare e di rendere conto dei risultati ottenuti attraverso le risorse.

Come abbiamo potuto vedere la moltitudine di portatori di interesse (donatori, volontari...) accrescono un'esigenza informativa non solo in campo economico-finanziario, ma anche e soprattutto sociale. Possiamo dire quindi che nelle organizzazioni nonprofit avremmo da un lato l'*accountability* economica rivista alla luce delle specificità del settore e dall'altro l'*accountability* sociale con tutte le informazioni sull'attività istituzionale dell'organizzazione in termini di efficacia ed efficienza sociale.

L'*accountability* e la trasparenza nel settore nonprofit assumono una così rilevante importanza per due principali motivi: in primo luogo perché le ONP si contraddistinguono per loro natura sociale e di relazione profonda con le comunità di riferimento; in secondo luogo perché la diffusione di informazioni presso i vari stakeholders facilita il reperimento delle risorse di cui l'ONP ha bisogno.

I tipici strumenti di *accountability* che si sono sviluppati in Italia sono il bilancio d'esercizio, il bilancio di missione e il bilancio sociale, che verranno approfonditi nel prossimo capitolo.

2. L'ACCOUNTABILITY NEL TERZO SETTORE ITALIANO

2.1 L'ACCOUNTABILITY ECONOMICO FINANZIARIA: IL BILANCIO D'ESERCIZIO

Il settore nonprofit si basa su un forte e stretto rapporto fiduciario con la propria comunità di riferimento; che non solo è destinataria dell'output ma è anche fornitrice degli input che alimentano la gestione istituzionale (Prospersi, 2012). Fornire le più chiare informazioni possibili sulle attività economiche e sociali ha quindi una notevole importanza per l'ente.

Nel settore nonprofit possiamo distinguere tra due necessità di accountability:

- Accountability economica: riferita all'andamento economico-finanziario dell'ente;
- Accountability sociale: che include tutte quelle informazioni inerenti la mission istituzionale dell'ente di carattere sociale e ambientale.

Sebbene il reddito d'esercizio non possa essere considerato, alla stregua delle imprese, come indicatore per analizzare l'efficacia delle aziende nonprofit, la rendicontazione economica assume ugualmente una fondamentale importanza per questo tipo di organizzazioni. Attraverso l'accountability economica è possibile avere visibilità della capacità dell'ente di gestire efficacemente le risorse scarse che ha a disposizione, e nel mantenere gli equilibri economici-patrimoniali-finanziari che possano permettere la continuità aziendale.

Nel mondo delle imprese lo strumento che viene utilizzato è il Bilancio d'Esercizio. Il bilancio d'esercizio non solo fornisce le informazioni di carattere economico, finanziario e patrimoniale ma supporta la gestione e la programmazione delle attività aziendali, ed è quindi molto adatto per essere utilizzato anche all'interno del settore nonprofit.

Il bilancio d'esercizio delle aziende nonprofit non può tuttavia coincidere con quello previsto per le società nel codice civile in quanto le operazioni di gestione sono differenti. Nelle aziende nonprofit il grado di complessità della gestione è differente, dobbiamo infatti distinguere tra gestione istituzionale e accessoria, inoltre le informazioni richieste sono molteplici e differenti (informazioni di carattere monetario e non).

Proprio per questo motivo, con "lo scopo di spingere gli enti alla redazione di bilanci uniformi, che consentano anche confronti nel tempo e fra i vari soggetti, oltre che di cominciare a introdurre le regole principali per la valutazione delle poste più importanti del bilancio di esercizio" (Agenzia per le ONLUS, 2009) il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori commercialisti e Contabili, l'Organismo Italiano Contabilità e l'Agenzia per le Onlus hanno contribuito a creare uno schema e delle linee guida per la preparazione del bilancio d'esercizio degli enti nonprofit.

Dal tavolo tecnico detenuto da questi tre organismi è stato definito un sistema di principi contabili applicabili per le aziende nonprofit, presentato nella sua forma finale nel 2002 attraverso il testo intitolato “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit” redatto dalla commissione aziende nonprofit del Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti.

“I principi contabili sono quei principi, ivi inclusi i criteri, le procedure e i metodi di applicazione, che individuano i fatti da registrare, le modalità di contabilizzazione degli eventi di gestione, i criteri di valutazione e quelli di esposizione dei valori in bilancio.” (CNDCEC, 2011)

I principi si suddividono in due categorie, i principi contabili generali (anche detti postulati di bilancio) e i principi contabili applicati. Questi principi si basano su due assunzioni contabili fondamentali: la continuità aziendale, in quanto si assume che l’organizzazione sarà operativa negli anni successivi; e la competenza economica, i proventi e gli oneri devono essere riportati nel rendiconto gestionale dell’esercizio in cui hanno manifestazione economica.

Oltre alle assunzioni contabili le aziende nonprofit devono tenere in considerazione in sede di bilancio anche di alcune clausole generali:

- esposizione chiara, rappresentazione dei valori di bilancio priva di ambiguità;
- veridicità, completezza nella rappresentazione dei risultati e utilizzo delle valutazioni economiche più adatte a garantire il dato;
- correttezza, rispetto delle norme contabili e delle regole tecniche poste alla base dello schema di bilancio,
- accountability, attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività.

Come si può notare quanto presentato finora è comune con i principi contabili adottati nel mondo delle imprese e definiti nel libro delle società ex art.2423 cc. Il CNDCEC introduce anche una nuova clausola generale, l’accountability. Questo in virtù del fatto della forte intersecazione con il tessuto sociale che hanno le ANP e che devono quindi tenere conto della trasparenza e coerenza delle informazioni esposte in bilancio con l’intento di creare e mantenere un clima di fiducia e responsabilità nei confronti delle comunità di riferimento.

Per quanto riguarda i principi generali nel documento “Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit” ne vengono individuati nove già conosciuti nell’ambito contabile. Di questi alcuni come il principio di annualità, della costanza e della prudenza hanno derivazione legale e sono definiti nel codice civile, altri invece derivano dall’esperienza contabile del mondo delle imprese come il principio della neutralità, della verificabilità delle informazioni, della neutralità e del principio del costo. Infine nei principi contabili generali viene anche inserito il principio della prevalenza della sostanza sulla forma introdotto attraverso il recepimento dei principi contabili IAS/IFRS, che prevede la

rappresentazione delle operazioni in ponendo maggiore attenzione alla sostanza economica piuttosto che ai suoi aspetti formali.

Il documento elenca infine i criteri di valutazione da applicare negli specifici principi contabili, in particolare il criterio del costo storico, del costo corrente, del valore attuale, del “fair value” e del presunto valore di realizzo.

In casi particolari in cui i principi si trovino in contrasto con la rappresentazione veritiera e corretta, l’ente può derogare all’applicazione di questi dando spiegazione delle motivazioni in sede di nota integrativa.

Nel 2001 è stato elaborato dal Consiglio Nazionale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti una proposta degli schemi di bilancio per la rappresentazione dei risultati di sintesi delle aziende nonprofit, al quale negli anni grazie all’esperienza di applicazione sono state apportate modifiche e integrazioni.

Il modello di bilancio elaborato si compone dei seguenti documenti principali:

1. Stato Patrimoniale,
2. Rendiconto Gestionale,
3. Nota Integrativa,
4. Relazione di Missione.

Lo schema di stato patrimoniale va redatto secondo quanto disciplinato dal art.2424 nel Libro V del Codice Civile per le società, tenendo conto di alcune modifiche e aggiustamenti.

Le differenze che si possono notare rispetto allo schema previsto per le imprese sono esposte di seguito. Dal lato delle poste attive di bilancio è possibile notare la totale assenza di tutti i riferimenti alle società controllanti come conseguenza del carattere di autonomia e autogoverno delle aziende non profit. Al posto di questa compare invece la voce “A) *Quote associative ancora da versare*” che va a racchiudere tutti quei crediti per quote associative da incassare con diretto riferimento agli enti associativi. Tra le poste attive questa è la principale variazione rispetto allo schema dell’art 2424 cc..

Nello schema passivo, tra le voci di Patrimonio Netto, è opportuno evidenziare alcune particolarità. Il patrimonio netto viene categorizzato in: fondo di dotazione dell’ente, patrimonio libero e patrimonio vincolato. Nel Fondo di dotazione dell’ente convergono i capitali liberi o vincolati previsti da statuto. Nel patrimonio vincolato vengono compresi i fondi ricevuti da terzi donatori con vincolo di destinazione e quelli provenienti dalle riserve statutarie, mentre nel patrimonio libero vengono invece inclusi i risultati gestionali dell’ente nell’anno in corso, i risultati degli anni precedenti e le riserve statutarie. Tra le voci dello schema passivo è

possibile notare l'indicazione dei debiti per titoli di solidarietà, una particolare tipologia di titoli a tasso fisso e non convertibili introdotti dal D.lgs. 460 del 1997 che possono essere emessi solamente da banche e intermediari finanziari per il finanziamento di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.

Il modello predisposto dal CNDCEC prevede inoltre che in presenza di investimenti o di altre poste di patrimonio specifiche e dedicate allo svolgimento delle attività accessorie, gli enti nel rappresentare la propria situazione patrimoniale, distinguano questo patrimonio da quello utilizzato per fini istituzionali attraverso una colonna dedicata e ad una descrizione in nota integrativa. L'Agenzia per le Onlus nella predisposizione delle linee guida per il bilancio d'esercizio non ha inserito questa spaccatura in quanto ha ritenuto che a fini civilistici non sia essenziale questa ripartizione e in quanto nella realtà italiana molto spesso difficilmente vengono gestiti due patrimoni separati tra attività istituzionale e accessorie.

Lo schema di bilancio non si differenzia molto rispetto allo schema predisposto per le società nel codice civile. Inoltre la forma appena esposta non è vincolante, infatti gli enti possono decidere di raggruppare e aggiungere ulteriori voci mantenendo le macro classi previste e indicando in nota integrativa i motivi della scelta. Al fine di integrare le informazioni dello stato patrimoniale, le aziende nonprofit possono redigere anche il prospetto di movimentazione fondi. Attraverso questo prospetto l'ente fa sintesi riguardo l'andamento dei fondi disponibili e vincolati, portando all'attenzione degli stakeholder la consistenza e le variazioni intervenute su questi nel corso del periodo amministrativo. La funzione di questo prospetto integrativo non è solo quello di esporre i movimenti dei valori, ma anche quello di agevolare l'azienda nonprofit nel controllo e monitoraggio di questi movimenti in modo da facilitare anche le operazioni di gestione che riguardano le poste patrimoniali.

A contrario di quanto appena visto per lo stato patrimoniale, lo schema di rendiconto gestionale non può essere assimilato al conto economico delle imprese. Lo scopo fondamentale del rendiconto gestionale è quello di dare una rappresentazione dell'andamento economico, ma accanto a questo lo schema si pone anche l'obiettivo di riconoscere quei proventi che non derivano da rapporti di scambio e che nel conto economico tradizionale non verrebbero rappresentati.

Per comprendere il perché della scelta di una struttura diversa dal conto economico previsto per le imprese, è bene soffermarsi su una peculiarità delle aziende nonprofit. Le imprese nel processo di creazione di valore acquisiscono i fattori produttivi sostenendo dei costi e successivamente registrano dei ricavi con la vendita dei prodotti/servizi realizzati attraverso i fattori produttivi. Vi è quindi una forte correlazione tra input e output, che si traduce nella necessità di uno schema che permetta di evidenziare come il valore finale si sia generato attraverso questo processo. All'interno delle aziende nonprofit ci si allontana dalla logica dello scambio tipica del mercato e quindi la correlazione costi e ricavi/proventi (per distinguere i corrispettivi provenienti da donazioni) diviene meno significativa.

Lo schema di rendiconto gestionale è strutturato in due sezioni divise e contrapposte dove oneri e proventi vengono divisi per provenienza e destinazione gestionale. Le aree gestionali scelte per lo schema rispecchiano la caratteristica di questo tipo di organizzazioni e dei loro stakeholder di riferimento. L'utilizzo di uno schema a sezioni contrapposte rispetto a quello scalare del conto economico tradizionale, va a sottolineare come l'obiettivo del rendiconto sia quello di far comprendere da quali aree gestionali e da quali soggetti provengono i proventi e i ricavi e come questi sono stati destinati. La scelta di un modello a sezioni contrapposte risiede anche nella minore importanza che assumono i risultati parziali delle gestioni operativa, ante imposte e d'esercizio. Non essendoci un soggetto che beneficia del rendimento generato dalle varie gestioni viene meno la necessità di rappresentare il modo in cui viene generato il rendimento marginale.

Le aree gestionali di cui si compone lo schema di rendiconto sono (Agenzia per le Onlus, 2009):

- attività istituzionale (o tipica): definito dallo statuto e che racchiude le operazioni correlate alla mission aziendale dell'ente;
- attività promozionale e di raccolta fondi: si tratta delle attività che vengono svolte dagli enti per raccogliere le risorse finanziarie necessarie a perseguire il fine istituzionale;
- attività accessoria: racchiude quelle attività che non rientrano nell'attività istituzionale ma che sono complementari rispetto a questa, e che raccolgono le risorse necessarie per il fine istituzionale dell'ente;
- attività di gestione patrimoniale o finanziaria;
- attività di natura straordinaria: si tratta di quelle attività strumentali dell'ente che hanno carattere occasionale;
- attività di supporto generale: si tratta delle attività direttive dell'ente che sono necessarie per preservare l'organizzazione dell'ente. Rientrano ad esempio tra questo tipo di attività i costi del personale di segreteria e dei materiali utilizzati la gestione delle pratiche e la relazione generica con il pubblico.

Per gli enti che svolgono attività produttive che assumono un'importanza rilevante all'interno dell'attività economica e consigliata, e nel caso delle imprese sociali previsto da legge, la redazione di un conto economico gestionale per tali attività economiche. Il conto economico gestionale viene redatto secondo lo schema dell'art. 2425 del codice civile ed è riferito alla specifica attività produttiva rappresentata attraverso la struttura scalare che permette di rilevare i risultati intermedi della gestione. I risultati che emergeranno dal conto economico gestionale confluiranno poi nel rendiconto gestionale nelle specifiche aree.

Il CNDCEC ha inoltre predisposto una semplificazione del modello di rendicontazione per quei soggetti che hanno ricavi e proventi inferiori ad un certo ammontare. Questo ammontare limite è stato rivisto dall'Agenzia per il Terzo settore che ha portato il limite a 250.000 euro. I soggetti che non eccedono questo limite possono redigere al posto dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale un prospetto unico basato sul criterio di cassa denominato "Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale". Questo schema semplificato si divide in due sezioni: "incassi e pagamenti" e "situazione delle attività e passività". Nella prima sezione vengono riportati i flussi di cassa in uscita e in entrata intervenuti nel periodo amministrativo preso in considerazione, facendo distinzione tra i movimenti che si sono realizzati in modo definitivo nel periodo amministrativo (gestione corrente) e quei movimenti che sono conseguenza di variazioni di natura patrimoniale come investimenti e disinvestimenti (gestione in conto capitale) (Agenzia per il Terzo Settore, 2008). Questi ultimi vanno a influenzare i valori che vengono poi riportati nella sezione delle attività e passività. Nella seconda sezione andranno fornite le informazioni sulle voci più significative che compongono l'attivo e il passivo senza un vincolo di quadratura. Le attività si compongono di tre categorie: fondi liquidi, attività monetarie e finanziarie (che racchiudono i crediti ed eventuali investimenti in titoli) e attività detenute per la gestione dell'ente (dove sono elencati ad esempio quei beni a valore pluriennale e rimanenze di magazzino); mentre le passività evidenziano i debiti dell'ente indicando l'ammontare e la data di scadenza del debito.

Il terzo documento di cui si compone il bilancio d'esercizio per le aziende nonprofit è la nota integrativa. In questo documento vengono illustrati i dati e le informazioni contenute nei documenti precedenti con lo scopo di dare una rappresentazione più approfondita della situazione aziendale. Nella nota integrativa si devono quindi riportare tutte quelle informazioni volte ad integrare gli aspetti contabili, in quanto per soddisfare le esigenze di accountability sociale è necessaria una forma/documento dedicato. I contenuti della nota integrativa hanno principalmente carattere contabile e sono sotto molti aspetti comuni al quanto previsto nel bilancio per le imprese (ex art. 2427 cc). È tuttavia possibile notare come siano state apportate integrazioni per tenere conto della natura nonprofit. Sono ad esempio previste: la descrizione delle politiche di raccolta fondi, la rendicontazione sui fattori produttivi ricevuti a titolo gratuito e i dettagli riguardo le sovvenzioni con la Pubblica Amministrazione (Agenzia per le Onlus, 2009).

È possibile notare come oltre alle tradizionali informazioni siano presenti alcune informazioni specifiche per le particolarità del settore (lasciti, rapporti con le PA etc.) e come queste informazioni si riferiscano all'aspetto contabile delle varie attività. Gli aspetti di "contabilità sociale" vengono rimandati ad altri documenti come la relazione di missione e/o il bilancio sociale.

L'ultimo documento di cui si compone il bilancio d'esercizio è la relazione di missione. Questo documento contiene le informazioni relative all'attività sociale dell'ente nonprofit e ha come scopo quello di delineare la

dimensione sociale della gestione. All'interno della relazione di missione saranno riportati dati monetati e non monetari sulle attività e sui progetti specifici messi in atto dall'organizzazione nel perseguire il fine istituzionale. La relazione è redatta dagli amministratori dell'ente nonprofit che riportano un giudizio sulle attività dell'esercizio attraverso tre ambiti:

- missione e identità dell'ente;
- attività istituzionale;
- attività strumentali rispetto alla mission dell'ente.

Nel primo ambito gli amministratori espongono le finalità istituzionali in termini di problematiche individuate e che l'ente si prefigge di risolvere, delineando il sistema di valori e principi che l'organizzazione pone a base del proprio operato. Vanno poi definite quali sono i tipi di attività che l'ente pone in essere e la comunità di riferimento a cui si rivolge e i relativi stakeholder destinatari. Sempre in questa sezione vengono inoltre esposte informazioni riguardo la compagine sociale, i sistemi di governo e le risorse umane che compongono l'organizzazione.

Nel secondo ambito vengono prese in considerazione le attività istituzionali dell'ente, descrivendo per ognuna di queste i bisogni che l'ente ha cercato di soddisfare, le strategie e programmi che ha messo in opera e infine i risultati che l'organizzazione ha raggiunto sia in termini quantitativi che qualitativi. In questa parte della relazione viene di fatto redatta una valutazione sull'efficacia (risultato ottenuto rispetto a risultato previsto) e sull'efficienza (risorse impiegate rispetto al risultato ottenuto) dell'organizzazione nel perseguire la mission istituzionale. Nel fare ciò è possibile utilizzare specifici indicatori che possano permettere il confronto con gli esercizi precedenti.

Infine nel terzo ambito gli amministratori sono chiamati a rendicontare sulle attività accessorie dell'organizzazione. In particolare sulla coerenza di queste con la mission aziendale e sull'effettiva capacità di sostenere le attività istituzionali. Sempre in questa sezione vengono analizzate le attività di raccolta fondi operate dall'organizzazione ponendo anche l'accento sui costi nel reperimento delle fonti e sul loro relativo utilizzo.

La relazione di missione che costituisce l'ultimo documento di cui si compone il bilancio d'esercizio strutturato dal CNDCEC (Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti E Contabili) costituisce l'informativa minima di carattere sociale sulle attività svolte dall'ente. La relazione di missione rientra quindi tra i documenti ideati per soddisfare l'accountability sociale delle organizzazioni del terzo settore che si compone prevalentemente di informazioni di tipo qualitativo. Il contenuto della relazione di missione raccomandato dal CNDCEC (2002) è puramente di carattere organizzativo/sociale, in quanto si considera che l'esigenza di accountability economica sia già soddisfatta negli altri documenti che compongono il bilancio d'esercizio. Nel particolare la relazione di missione conterrà ad esempio informazioni riguardo i propri stakeholder, la propria mission istituzionale, la

propria struttura organizzativa e la relazione che questa ha intessuto con il contesto in cui è inserita (Colombo-Stiz, 2003).

La descrizione degli altri modelli di rendicontazione sociali elaborati nel contesto nazionale sono rimandati al paragrafo successivo.

2.2 PROFILI DI ACCOUNTABILITY SOCIALE: IL BILANCIO SOCIALE E DI MISSIONE

Nel paragrafo precedente sono stati esposti i vari documenti che compongono il modello di bilancio d'esercizio adattato al contesto delle aziende nonprofit. Come è stato spesso sottolineato, per queste particolari organizzazioni la rendicontazione economico-finanziaria non è sufficiente a rappresentare l'efficacia e l'efficienza di questi enti. Al fine di fornire una veritiera e corretta rappresentazione dell'andamento della gestione e dei risultati dell'organizzazione è quindi necessario rappresentare le azioni messe in atto dall'ente nel seguire il suo fine istituzionale, ossia la ragion d'essere dell'azienda nonprofit. Al fine di comprendere a pieno il perché di questa necessità informativa è bene riprendere alcuni caratteri base dell'azienda nonprofit. L'Organizzazione NonProfit (ONP) basa la propria esistenza su dei principi e dei valori etici che guidano l'attività istituzionale dell'azienda nella produzione di un particolare bene, l'utilità sociale. La produzione di questo tipo di bene avviene attraverso il consumo di risorse umane e finanziarie che sono spesso fornite a titolo gratuito da terzi. La rendicontazione sociale nasce quindi non solo dalla necessità di legittimare il proprio agire alla comunità di riferimento, ma anche come onere etico nei confronti di chi fornisce queste risorse. L'accountability sociale è quindi necessaria per le ONP che operano in un sistema ampio in cui interagiscono fattori come l'uso di risorse non proprie, una diversa distribuzione del valore aggiunto e il dovere a rendere conto non solo dei risultati economici ma anche degli obiettivi, delle azioni e dei risultati sociali e ambientali.

Sebbene il tema della responsabilità sociale sia identificato e riconosciuto dalla giurisprudenza, la *social accountability* non fa ancora parte a pieno dell'ordinamento giuridico italiano. Le ONP si devono quindi affidare ai modelli e ai processi elaborati dalla dottrina e migliorati attraverso la stessa esperienza delle ONP nell'applicazione di questi. Nel contesto italiano gli strumenti di accountability sociale sviluppati sono: la relazione di missione, prevista all'interno del modello di bilancio d'esercizio; il bilancio di missione e il bilancio sociale.

Nel 2011 l'Agenzia per le Onlus ha presentato un documento intitolato "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit" in cui vengono posti dei riferimenti di indirizzo per le aziende nonprofit che si avvicinano alla rendicontazione sociale. Il bilancio sociale ha l'obiettivo di integrare e affiancare il bilancio d'esercizio con la parte di informativa sociale e ambientale necessaria alle ONP. Questo modello nasce con lo scopo di rappresentare ciò che l'organizzazione è, ciò che ha realizzato e ciò che ha ottenuto attraverso il suo agire. Un aspetto cruciale del bilancio sociale è la multidimensionalità. Il modello deve cogliere tutte le dimensioni aziendali: economica, sociale e ambientale; in quanto deve descrivere a pieno il senso complessivo dell'organizzazione.

Il modello di bilancio sociale si basa su dei principi di rendicontazione ampiamente condivisi nei vari contesti internazionali. Il Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS) ha nel 2001 presentato i principi basilari per la redazione del bilancio sociale. In larga parte si tratta degli stessi principi valevoli per il bilancio d'esercizio

come correttezza, trasparenza, completezza e veridicità; un solo principio è tipico di questo strumento, il principio di inclusività.

Con principio di inclusione si intende il “coinvolgere tutti gli stakeholder rilevanti per assicurare che il processo e il contenuto del Bilancio Sociale rispondano alle loro ragionevoli aspettative e/o esigenze, motivando eventuali esclusioni o limitazioni.” (Agenzia per le Onlus, 2011)

Questo principio si rivela fondamentale per la redazione del bilancio sociale in quanto diretta espressione dell’approccio multi-stakeholder richiesto da queste particolari forme organizzative.

Prima di procedere alla descrizione della struttura e del contenuto del bilancio sociale è bene definire i legami e le differenze che questi ha con il bilancio di missione.

Il bilancio di missione è anch’essi un documento di rendicontazione sociale che espone come e in che misura l’organizzazione abbia soddisfatto le responsabilità che si è assunta nello statuto. Il bilancio di missione ha quindi l’obiettivo di rendicontare rispetto alle attività che ha posto in essere con l’intento di legittimarsi rispetto ai suoi stakeholder di riferimento, ossia quell’insieme di soggetti a cui sono rivolte le azioni dell’ente.

Proprio in questo punto risiede una delle discriminanti tra bilancio di missione e bilancio sociale. Il bilancio sociale va oltre la rendicontazione sulla mission, ponendosi l’obiettivo di rendicontare rispetto a tutti gli aspetti rilevanti per tutti gli stakeholder, non solo quelli di riferimento. Sempre più spesso le organizzazioni, anche quelle profit oriented, cercano una legittimazione sociale generale verso tutti quei soggetti che hanno interessi legati alle attività dell’azienda; ed è proprio con questo intento che prende forma il bilancio sociale. Entrambi i modelli poggiano sui medesimi principi di redazione e forniscono informazioni qualitative e quantitative di natura non monetaria, con una differente visione di analisi (stakeholder di riferimento e stakeholder in senso generale).

Il bilancio sociale ha quindi il fine di fornire a tutti gli stakeholder un quadro complessivo della performance, e attraverso il principio di inclusività di allineare il proprio agire con gli interessi legittimi di tutti i portatori di interessi. Assume in questo ambito una particolare importanza anche il principio di neutralità, che impone un’imparzialità e indipendenza del bilancio sociale rispetto ai vari portatori d’interessi. Non si può correre infatti il rischio che il bilancio sociale sia sottomesso alle esigenze di una determinata categoria di soggetti. In questi termini, il principio di neutralità è oggettivamente di più facile applicazione nel bilancio di missione che nel bilancio sociale.

Il bilancio sociale non va visto solo come documento consuntivo, ma anche come processo. La qualità del processo di redazione incide sulla capacità del bilancio di rispondere alle esigenze a cui è chiamato a rispondere. Le linee guida dell’Agenzia per le Onlus identificano degli elementi basilari perché questo processo sia di qualità. In particolare i vertici dell’organizzazione dopo aver assunto la decisione di realizzare il bilancio sociale devono creare le condizioni necessarie per l’inclusione delle diverse tipologie di stakeholder nel

processo di rendicontazione. È opportuno inoltre che alla rendicontazione partecipino le varie aree di gestione presenti nell'organizzazione e che si venga a creare un sistema di accountability di raccolta dati e di indicatori idonei per misurare l'efficacia e l'efficienza istituzionale nel tempo.

Il processo di redazione si articola in 5 fasi (Colombo-Stiz, 2003):

- mandato degli organi istituzionali: in questa fase i vertici aziendali decidono di redigere il bilancio sociale e gli ambiti che saranno oggetto di rendicontazione;
- organizzazione del lavoro: in questa fase viene costituito un gruppo di lavoro che definirà il piano di realizzazione del bilancio sociale sulla base del mandato dei vertici. Questa fase può essere vista come la parte di preparazione e programmazione del bilancio sociale che pone in essere il valore, gli obiettivi e i limiti del documento che verrà. In questa fase viene anche analizzata la missione dell'organizzazione e l'insieme degli stakeholder con i loro interessi e aspettative;
- raccolta delle informazioni e stesura del documento: in questa fase vengono raccolte le informazioni qualitative e quantitative adatte per rappresentare lo status dell'azienda negli ambiti da rendicontare;
- approvazione e diffusione del bilancio: una volta approvato dai vertici il documento di bilancio sociale viene diffuso sulla base dei piani di trasparenza che l'organizzazione si è prefissata di raggiungere;
- valutazione delle informazioni e definizione degli obiettivi di miglioramento: in questa fase avviene l'analisi delle informazioni raccolte e si individuano eventuali criticità e margini di miglioramento per la rendicontazione.

È importante sottolineare l'importanza del coinvolgimento degli stakeholder nelle varie fasi. I portatori di interessi non devono essere solo destinatari del bilancio sociale, ma anche essere soggetti da coinvolgere nel processo di elaborazione, in modo che il bilancio di missione non sia un monologo dell'organizzazione ma un dialogo con la comunità di riferimento. Tra le varie azioni di *stakeholder engagement* è possibile individuare attività come workshop e incontri, questionari di valutazione e anche focus group. Il processo di coinvolgimento è bene che sia graduale per permettere all'organizzazione di attrezzarsi poco alla volta per dare il tempo all'ente di creare una propria identità e di attrezzarsi rispetto a tutte le richieste informative che possono emergere.

Le linee guida definiscono inoltre la struttura e il contenuto attraverso un sistema di schede informative comuni e specifiche contenenti a loro volta una serie di informazioni essenziali e volontarie. Questa distinzione in varie schede nasce con l'intento di tenere conto delle varie differenze presenti tra le organizzazioni nonprofit. (CSVnet, 2006)

Le informazioni sono suddivise in schede tematiche che poi ogni organizzazione andrà a selezionare in base alle proprie caratteristiche. Esistono due categorie di schede:

- comuni: che riguardano aspetti generali e che sono applicabili a tutti gli enti;
- specifiche: che sono quelle relative all'ambito di intervento e alle caratteristiche delle varie aree di attività istituzionali.

Le schede comuni fanno riferimento a informazioni generali sull'organizzazione e sul bilancio sociale, alle caratteristiche organizzative e alle dimensioni economico/ambientali. Le schede specifiche si compongono di alcune schede riferite a caratteristiche organizzative come ad esempio la composizione del personale, e di altre schede peculiari ai vari settori di intervento (sanità, ambiente, assistenza...).

Ogni scheda, comune o specifica, si compone di una serie di informazioni da fornire che vengono etichettate ciascuna come essenziali, intesa come contenuto minimo, e volontarie qualora l'ente voglia rendere più esaustivo il bilancio sociale.

Per le attività che non sono coperte da schede informative, l'organizzazione deve comunque rendicontarle indicando l'attività e i suoi risultati, la relazione di questa con la mission e i possibili miglioramenti che l'organizzazione si pone.

Le linee guida redatte dall'Agenzia per le Onlus fanno inoltre riferimento a quanto previsto dal GRI (NGO Sector Supplement, 2010) e quindi prevedono la possibilità per l'ente nonprofit di dichiarare il livello di applicazione delle linee guida sulla base delle informazioni fornite.

Inoltre ai fini di controllo della completezza nell'uso delle schede è possibile utilizzare delle tabelle di raccordo con il modello dell'agenzia per le ONLUS.

Il modello del Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale propone una suddivisione del documento in tre parti; una inerente l'identità aziendale dell'organizzazione (valori, missione, strategie), una seconda di raccordo tra bilancio sociale ed esercizio con lo scopo di rendere evidente l'effetto economico sui vari stakeholder e una terza in cui vengono descritti i risultati e gli effetti della gestione sui portatori di interessi sia in termini qualitativi sia quantitativi.

Attraverso l'esperienza maturata dal settore e attraverso approfondimenti come quello dei Centri dei Servizi per il Volontariato (CSVnet, 2006) è possibile identificare un indice da utilizzare come riferimento.

Sulla base di queste esperienze è possibile dire che il modello di bilancio sociale andrà a toccare le seguenti informazioni:

- **Identità:** in questa parte convergeranno le informazioni “generiche” dell’azienda come la sua storia, la missione che sta perseguendo, la sua struttura organizzativa e di governo, la composizione delle risorse umane ma anche informazioni come i piani strategici che l’ONP ha intenzione di mettere in atto per raggiungere il suo fine istituzionale, nonché la mappatura degli stakeholder;
- **Dimensione economica:** questa parte sarà di raccordo tra il bilancio sociale e il bilancio d’esercizio con l’obiettivo di integrare le due tipologie informative;
- **Dimensione sociale:** in questa parte verranno descritti i processi e le modalità gestionali delle attività realizzate per perseguire il fine istituzionale. Queste saranno analizzate sia per tipologia di attività/servizi sia per attinenza alla mission (istituzionali/accessorie);
- **Dimensione ambientale:** è possibile che alcune organizzazioni particolarmente attente al rispetto per l’ambiente rendicontino anche in riferimento a consumi ed emissioni per dimostrare l’impegno nella sostenibilità dei processi aziendali;
- **Obiettivi di miglioramento:** sono gli impegni che l’organizzazione si pone con l’intento di perfezionare il proprio processo di rendicontazione e di informativa.

In linea generale le attuali previsioni normative non stabiliscono obblighi in termini di rendicontazione sociale. Esistono tuttavia alcune parziali eccezioni. Come vedremo successivamente, per le Fondazioni di Origine Bancaria la normativa di riferimento prevede la redazione in un’apposita sezione di un’informativa sugli obiettivi sociali perseguiti e sui risultati ottenuti. Un obbligo affine è inteso per le imprese sociali, dove è prevista la redazione del bilancio sociale oltre che del bilancio d’esercizio, e per le cooperative sociali che in alcune regioni hanno l’obbligo di redigere il bilancio sociale per poter accedere ad incentivi regionali e alla contrattazione con la pubblica amministrazione.

Per il resto delle ONP non ci sono previsioni normative, e la rendicontazione sociale viene sviluppata su base volontaria.

L’altro strumento di rendicontazione sociale di cui si è data una breve anticipazione è il bilancio di missione. Come è stato esposto precedentemente, una delle particolarità del bilancio di missione è il riferimento a una particolare categoria di portatori di interesse in sede di rendicontazione, gli stakeholder di missione. Come il bilancio sociale, il bilancio di missione è uno strumento che nasce con lo scopo di integrare l’informativa di bilancio d’esercizio con informazioni di carattere non economico. Le previsioni normative riferite al bilancio di missione riguardano le fondazioni di origine bancaria. Il decreto legislativo n.153/1999 prevede per questo particolare tipo di organizzazioni un’apposita sezione nella relazione di gestione che dia informazioni «sugli

obiettivi sociali perseguiti dalla fondazione e gli interventi realizzati, evidenziando i risultati ottenuti nei confronti delle diverse categorie di destinatari». Successivamente nell'atto di indirizzo del Ministero del Tesoro del 2001 viene previsto che la relazione di gestione sia suddivisa in due sezioni: una sezione economica e finanziaria, e una denominata bilancio di missione; il cui contenuto è definito nell'atto di indirizzo.

L'Associazione fra le Casse di Risparmio Italiane (ACRI) ha successivamente nel 2004 prodotto un modello di bilancio di missione la cui struttura e contenuti risponde ai requisiti di legge ma cerca di rendere la rendicontazione più significativa e omogenea.

La struttura e i contenuti sono:

- premessa con introduzione del Presidente ed esposizione della metodologia utilizzata per la redazione del bilancio di missione;
- sezione "Identità": in cui viene presentata la fondazione attraverso il racconto della sua storia, del contesto di riferimento in cui opera e di alcune informazioni di rilievo riguardo il quadro normativo. Verranno inoltre esposte la mission azienda e le strategie messe in atto per perseguirla, e verranno inoltre indicati chi sono gli stakeholder, con particolare riferimento a quelli di missione e a quelli "prioritari" (portatori d'interessi legati alla realizzazione dell'attività istituzionale).
- sezione "Gestione del Patrimonio": in cui vengono trattate alcune informazioni riguardanti la gestione del patrimonio con particolare riferimento all'etica nelle decisioni di investimento e alle ripercussioni sull'attività istituzionale.
- sezione "Attività Istituzionale": che è dedicata all'esposizione della propria attività sia in termini qualitativi che quantitativi, andando ad analizzare i processi di erogazione e di scelta di investimento, valutando anche i ritorni che questi investimenti hanno avuto rispetto all'obiettivo sociale iniziale.

Un altro modello di bilancio di missione nato dalla collaborazione dei Centri Sociali di Volontariato e ACRI è quello elaborato da Rusconi (2009) per le Organizzazioni di Volontariato (OdV). Questo modello nasce dall'elaborazione dell'esperienza maturata in relazione al bilancio sociale, la connessione con questo del bilancio di missione per le OdV con questo è molto più ampia rispetto al modello pensato per le fondazioni di origine bancaria.

Senza soffermarci oltre sui principi e i concetti di accountability sociale esponiamo di seguito la struttura e il contenuto del bilancio di missione pensato per le organizzazioni di volontariato:

- Identità: come per il modello precedente in questa sezione viene definito il profilo generale dell'organizzazione attraverso l'esposizione della sua storia, della mission e del disegno strategico.

Viene inoltre data rappresentazione non solo degli stakeholder ma anche delle reti di relazioni in cui l'organizzazione è inserita.

- **Governo e Risorse Umane:** in cui vengono fornite tutte quelle informazioni relative al sistema di governo e di controllo per permettere al destinatario finale di comprendere come vengono elaborate le decisioni all'interno dell'OdV. Viene data rappresentazione della struttura organizzativa e di tutta quell'informativa inerente il personale dell'organizzazione.
- **Risorse economico finanziarie e dotazione patrimoniale:** in questa sezione verranno esposte tutte le informazioni utili per comprendere gli effetti economici e patrimoniali delle attività, come le risorse raccolte ed il loro utilizzo, la valorizzazione delle risorse gratuite e la destinazione degli avanzi di gestione.
- **Perseguimento della missione:** è la sezione più importante del bilancio di missione che contiene le informazioni inerenti l'attività istituzionale svolta nel corso dell'esercizio, necessarie ai portatori di interessi per valutare l'impegno dell'ente e i suoi risultati. In questa sezione per ogni area andranno definiti i bisogni che l'organizzazione vuole soddisfare, i destinatari e le strategie adottate, le risorse impiegate e i risultati raggiunti, inclusi eventuali impegni per il futuro.
- **Attività strumentali:** in cui vanno illustrate tutte quelle attività non istituzionali necessarie al raggiungimento degli obiettivi organizzativi. Sono suddivisi in due tipologie: attività promozionali di raccolta fondi e attività accessorie.
- **Altre questioni rilevanti per gli stakeholder:** in cui andranno riportate quelle altre informazioni utili per valutare nel complesso l'attività dell'ente, come ad esempio eventuali responsabilità assunte e comportamenti dell'organizzazione e relativi effetti.

Come è possibile notare i modelli seppur con una radice comune sono strutturati in modi differenti. La presenza di diverse tipologie organizzative incide in parte nel generare questa diversità, in quanto ad esempio il bilancio di missione per le OdV prima di poter essere applicato alle fondazioni di origine bancaria necessita di dovuti riadattamenti per allinearli alle differenti caratteristiche delle fondazioni.

I modelli di rendicontazione presenti nel contesto nazionale sono frutto dell'esperienza e del lavoro dello stesso settore. Questi modelli sono tuttavia consigliati e non obbligatori nella struttura e nel contenuto a livello giuridico, pertanto nell'universo delle organizzazioni non profit si avranno molteplici differenze sui documenti di rendicontazione sociale. Tuttavia questa scarsa definizione di obblighi legali ha in parte favorito lo sviluppo di diverse tipologie di strumenti nonché la revisione dei modelli esistenti sulla base delle caratteristiche essenziali del nonprofit.

Si ritiene tuttavia che la definizione di uno schema definito sia di fondamentale importanza per porre delle basi solide su cui il nonprofit possa svilupparsi.

ALLEGATI

SCHEMI DI RENDICONTAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO PER LE ONP

(CNDCEC, 2002)

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE ATTIVO

	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
ATTIVO		
A) Quote associative ancora da versare		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali:		
1) costi di ricerca, sviluppo e pubblicità		
2) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno		
3) spese manutenzioni da ammortizzare		
4) Altri oneri pluriennali		
5) Altre		
Totale		
II - Immobilizzazioni materiali:		
1) terreni e fabbricati		
2) impianti e attrezzature		
3) altri beni		
4) Immobilizzazioni in corso e acconti		
5)		
Totale		
III - Immobilizzazioni finanziarie		
1) partecipazioni		
2) crediti		
di cui esigibili entro l'esercizio successivo		
3) altri titoli		
Totale		
Totale immobilizzazioni (B)		
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze:		
1) materie prime, sussidiarie, e di consumo		
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati		
3) lavori in corso su ordinazione		
4) prodotti finiti e merci		
5) acconti		
Totale		
II - Crediti:		
1) verso clienti		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) crediti tributari		
3) imposte anticipate		
4) verso altri		
di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
III - Attività finanziarie non immobilizzate		
1) Partecipazioni		
2) Altri titoli		
Totale		

SCHEMA DI STATO PATRIMONIALE PASSIVO

	Dati in euro Anno t	Dati in euro Anno t-1
PASSIVO		
A) Patrimonio netto		
I - Fondo di dotazione dell'ente		
II - Patrimonio vincolato		
1) Riserve statutarie		
2) Fondi vincolati per decisione degli organi istituzionali		
3) Fondi vincolati destinati da terzi		
III - Patrimonio libero		
1) Risultato gestionale esercizio in corso		
2) Riserve accantonate negli esercizi precedenti		
Totale		
B) Fondi per rischi ed oneri		
1) per trattamento di quiescenza e obblighi simili		
2) per imposte		
3) altri		
Totale		
C) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato		
D) Debiti		
1) titoli di solidarietà ex art. 29 del D.Lgs.460/97 di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
2) debiti verso banche di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
3) debiti verso altri finanziatori esigibili oltre l'esercizio successivo		
4) acconti di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
5) debiti verso fornitori di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
6) debiti tributari di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
7) debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
8) altri debiti di cui esigibili oltre l'esercizio successivo		
Totale		
E) Ratei e risconti		
Totale passivo		
CONTI D'ORDINE		
● relativi agli impegni		
● relativi a garanzie e altri rischi in corso		
● relativi ai beni di terzi presso l'ente		

RENDICONTO GESTIONALE

ONERI

1) Oneri da attività tipiche

- 1.1) Acquisti
- 1.2) Servizi
- 1.3) Godimento beni di terzi
- 1.4) Personale
- 1.5) Ammortamenti
- 1.6) Oneri diversi di gestione

2) Oneri promozionali e di raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Attività ordinaria di promozione

3) Oneri da attività accessorie

- 3.1) Acquisti
- 3.2) Servizi
- 3.3) Godimento beni di terzi
- 3.4) Personale
- 3.5) Ammortamenti
- 3.6) Oneri diversi di gestione

4) Oneri finanziari e patrimoniali

- 4.1) Su rapporti bancari
- 4.2) Su prestiti
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Oneri straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 5.3) Da altre attività

6) Oneri di supporto generale

- 6.1) Acquisti
- 6.2) Servizi
- 6.3) Godimento beni di terzi
- 6.4) Personale
- 6.5) Ammortamenti
- 6.6) Altri oneri

Risultato gestionale positivo

PROVENTI E RICAVI

1) Proventi e ricavi da attività tipiche

- 1.1) Da contributi su progetti
- 1.2) Da contratti con enti pubblici
- 1.3) Da soci ed associati
- 1.4) Da non soci
- 1.5) Altri proventi e ricavi

2) Proventi da raccolta fondi

- 2.1) Raccolta 1
- 2.2) Raccolta 2
- 2.3) Raccolta 3
- 2.4) Altri

3) Proventi e ricavi da attività accessorie

- 3.1) Da gestioni commerciali accessorie
- 3.2) Da contratti con enti pubblici
- 3.3) Da soci ed associati
- 3.4) Da non soci
- 3.5) Altri proventi e ricavi

4) Proventi finanziari e patrimoniali

- 4.1) Da rapporti bancari
- 4.2) Da altri investimenti finanziari
- 4.3) Da patrimonio edilizio
- 4.4) Da altri beni patrimoniali

5) Proventi straordinari

- 5.1) Da attività finanziaria
- 5.2) Da attività immobiliari
- 5.3) Da altre attività

Risultato gestionale negativo

TABELLE DI BILANCIO SOCIALE (Agenzia per le Onlus, 2011)

SCHEDE COMUNI DEL BILANCIO SOCIALE

Informazioni generali	Scheda n. 1 - Introduzione e nota metodologica
	Scheda n. 2 - Identità dell'Organizzazione Non Profit
	Scheda n. 3 - Mappa e coinvolgimento degli stakeholder nella gestione
	Scheda n. 40 - Obiettivi di miglioramento e questionario di valutazione
Caratteristiche istituzionali e organizzative	Scheda n. 4 - Assetto istituzionale
	Scheda n. 5 - Reti
	Scheda n. 8 - Struttura organizzativa
	Scheda n. 13 - Ricorso a contratti di outsourcing
Dimensione economica e ambientale	Scheda n. 38 - Dimensione economica
	Scheda n. 39 - Dimensione ambientale

SCHEDE SPECIFICHE DEL BILANCIO SOCIALE

Certificazione/attestazione esterna del bilancio di esercizio	Scheda n. 6 - Certificazione/attestazione esterna del bilancio di esercizio
Caratteristiche istituzionali e organizzative	Scheda n. 7 - Composizione del gruppo di appartenenza
	Scheda n. 9 - Composizione della base sociale
Personale retribuito o volontario	Scheda n. 10 - Personale retribuito
	Scheda n. 11 - Lavoratori svantaggiati
	Scheda n. 12 - Volontari
Finanziamento progetti e gestione patrimoniale	Scheda n. 14 - Finanziamento di progetti di terzi
	Scheda n. 15 - Gestione patrimoniale
Raccolta e distribuzione di beni	Scheda n. 16 - Raccolta e distribuzioni beni
Sanità, ricerca scientifica	Scheda n. 17 - Attività di ricerca scientifica
	Scheda n. 18 - Attività ospedaliera, sanitaria e socio-sanitaria
Assistenza, disagio e Famiglia	Scheda n. 19 - Attività di recupero tossicodipendenti
	Scheda n. 20 - Attività di assistenza anziani
	Scheda n. 21 - Attività di assistenza minori
	Scheda n. 22 - Attività di assistenza ai disabili
	Scheda n. 23 - Progetti con il carcere
	Scheda n. 26 - Attività a sostegno del progetto-famiglia
Ambiente e calamità naturali	Scheda n. 24 - Soccorso in calamità naturale e protezione civile
	Scheda n. 37 - Tutela ambientale
Scuola, cultura e tempo libero	Scheda n. 25 - Attività scolastica
	Scheda n. 30 - Recupero beni artistici
	Scheda n. 31 - Musei
	Scheda n. 32 - Biblioteche
	Scheda n. 33 - Teatro
	Scheda n. 34 - Orchestre
	Scheda n. 35 - Attività sportiva dilettantistica
	Scheda n. 36 - Attività ricreativa
Integrazione lavorativa	Scheda n. 27 - Attività di integrazione lavorativa
Cooperazione internazionale e Diritti umani	Scheda n. 28 - Cooperazione internazionale
	Scheda n. 29 - Diritti umani

ESEMPIO DI SCHEDA COMUNE CON INFORMAZIONI ESSENZIALI E VOLONTARIE

Cod.	Informazione	Obiettivo conoscitivo	Scelte
2.11	Missione, finalità, valori e principi dell'ente coerentemente con quanto indicato nell'atto costitutivo e lo statuto	Presentazione dell'organizzazione	E
2.12	Indicazione dell'oggetto sociale	Presentazione dell'organizzazione	E
2.13	Settore in cui l'organizzazione opera ed indicazione dei beni o servizi prodotti	Presentazione dell'organizzazione	E
2.14	Tipologia di mercati/utenza servita/beneficiari delle attività	Presentazione dell'organizzazione	E
2.15	Sottoscrizione o adozione di codici di condotta, principi e carte sviluppati da enti/associazioni esterne relative alla performance economica, sociale e ambientale	Presentazione dell'organizzazione	V
2.16	Indicazione di obiettivi e strategie di medio-lungo termine	Presentazione dell'organizzazione	V

LIVELLI DI APPLICAZIONE

<u>Livello di applicazione delle Linee Guida</u>		C	C+	B	B+	A	A+
<u>Informazioni delle Linee Guida inserite</u>	Informazioni "Essenziali" contenute nelle schede (comuni e specifiche) applicabili alla propria organizzazione	✓	Attestazione da parte di un soggetto esterno	✓	Attestazione da parte di un soggetto esterno	✓	Attestazione da parte di un soggetto esterno
	Informazioni "Volontarie" contenute nelle schede (comuni e specifiche) applicabili alla propria organizzazione			meno della metà		più della metà	

ESEMPIO TABELLA DI RACCORDO

Scheda N.	Applicabile	Cod.	Informazione	Tipo informazioni	Presenza nel BS*	Pagina del Bilancio Sociale
1		1.1	Dichiarazione del vertice	E		
		1.2	Arco temporale	E		
		1.3	N. di edizioni del Bilancio Sociale	E		
		1.4	Processo seguito nell'elaborazione del Bilancio Sociale	V		
		1.5	Perimetro del bilancio	E		
		1.6	Dichiarazione e motivazione di non inclusioni	E		
		1.7	Cambiamenti significativi di perimetro o metodi di misurazione	E		
		1.8	Eventuali attestazioni esterne	V		
		1.9	Contatti e indirizzi utili	E		

3. GLI STRUMENTI DI ACCOUNTABILITY SOCIALE A CONFRONTO

3.1 GLI STANDARD INTERNAZIONALI NELLA RENDICONTAZIONE SOCIALE

Nell'ultimo decennio si sta assistendo ad un aumento della domanda di trasparenza verso le organizzazioni nonprofit, in particolare da parte di quei portatori di interessi, come ad esempio i donatori, gli utenti finali e la pubblica amministrazione. L'aumento di questa domanda è dovuta alla crescita nel numero e nella pervasività di queste organizzazioni, ed è in parte guidata dalla convinzione che nel settore nonprofit non tutti abbiano le mani pulite (Melandri, 2005).

Aggregazioni di enti hanno dato vita a collaborazioni per implementare sistemi e principi per integrare la propria rendicontazione e dare risposta alle esigenze informative aggiuntive del settore nonprofit. Un caso virtuoso è quello della *International Non-Governmental Organization (INGO) charter*, nata nel 2006 dalla collaborazione di un gruppo di organizzazioni nonprofit con l'intento di cooperare per la promozione della rendicontazione e della trasparenza delle organizzazioni non governative (ONG), e la promozione di rapporti virtuosi con gli stakeholder.

L'impegno di queste organizzazioni, che come vedremo poi, si è trasformato in uno standard e in un processo ben definito, è un uno dei molti esempi che si possono osservare a livello internazionale sul piano dell'accountability organizzativa. Il caso della *INGO Charter* assume a mio avviso particolare importanza in quanto in pochi anni, dalla stessa esigenza delle organizzazioni membro, è nato un progetto di rilievo che coinvolge ad oggi più di ventisei organizzazioni internazionali e le loro entità nazionali/regionali. Questo progetto si sviluppa non solo in tema di linee guida e requisiti, ma anche attraverso un processo di revisione costante e alla ricerca di *best practices* attraverso l'esperienza diretta delle organizzazioni. Per questo motivo è possibile definire come rilevante l'osservazione di questa realtà, che va oltre la semplice certificazione e revisione, e crea un vero e proprio continuo processo di sviluppo dell'accountability per questo settore. L'osservazione di questo standard internazionale che attraverso i membri ha impatto su più di 150 nazioni, torna quindi utile per osservare i modelli sviluppati in Italia.

Prima di descrivere le linee guida utilizzate da Accountable Now per la rendicontazione, è bene soffermarsi sugli impegni di responsabilità che sono alla base del codice di condotta delle organizzazioni membro. Gli impegni di responsabilità erano, fino allo scorso giugno, dieci, e toccavano punti come la partecipazione delle comunità, il rispetto delle differenze e dei diritti umani e l'impegno in una governance trasparente. Nel 2014 è iniziato un processo di revisione di questi *commitments* che si è concluso nel giugno 2017 con la decisione all'unanimità di adottare dodici impegni di responsabilità in condivisione con il *Global Standard for CSO Accountability*. Global Standard è un insieme di nove piattaforme-network di organizzazioni nonprofit, di cui fa parte anche Accountable Now, che cooperano con l'intento di allineare le forme di accountability del mondo nonprofit internazionale. In tal senso il direttore esecutivo di Accountable Now, Karenina Schröder, nel momento dell'adesione ai nuovi impegni di responsabilità ha sottolineato l'importanza

di ideare un unico standard che metta assieme i più di 300 *accountability frames* che coprono le medesime questioni in differenti modi in tutto il mondo.

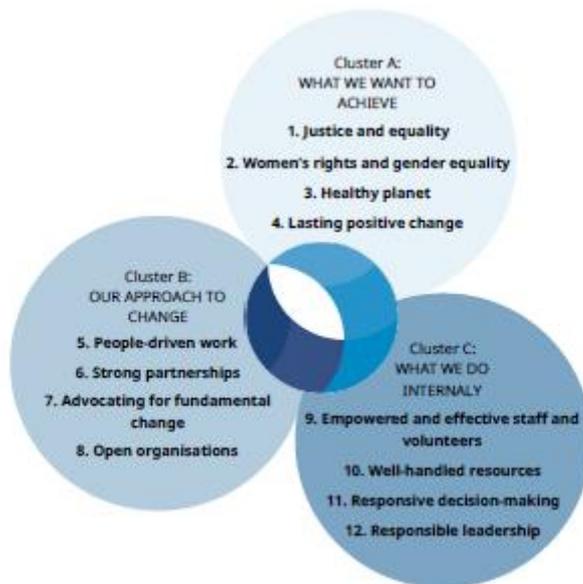
La revisione degli impegni fondanti della carta testimonia quanto espresso sopra: l'*accountability* delle organizzazioni nonprofit è in continua evoluzione e solo dall'esperienza diretta dello stesso settore è possibile ottimizzare gli standard e i processi di rendicontazione. L'impegno e la necessità di revisione degli stessi elementi fondanti della carta, è quindi dimostrazione diretta che l'*accountability* non sia un qualcosa di definito ma un sistema in continua evoluzione. La rendicontazione nel nonprofit funziona quando è intesa come processo aziendale (CIESSEVI, 2013)

I dodici impegni di responsabilità, che vengono assunti come guida nel realizzare una rendicontazione che descriva l'efficienza dell'organizzazione, sono articolati in tre *cluster* (Global Standard, 2017):

- what we want to achieve: in cui sono delineati gli impegni a promuovere la giustizia ed equità sociale nonché il rispetto della donna, l'impegno a tutelare l'ambiente e a produrre risultati positivi durevoli.
- our approach to change: in cui sono definiti gli impegni a operare attraverso collaborazioni con organizzazioni con le medesime mission e ponendo le persone come driver per le attività dell'organizzazione. Le organizzazioni si impegnano ad essere aperte e trasparenti sia nei successi che nei fallimenti.
- what we do internally: in questo *cluster* le organizzazioni assumono l'impegno di investire sulle risorse umane a loro disposizione e porre in essere decisioni responsabili con l'intento di utilizzare nel modo più efficiente le risorse disponibili.

Ad oggi le linee guida e le reportistiche di Accountable Now non sono ancora state allineate ai nuovi impegni di responsabilità, ma l'organizzazione si impegna a introdurli con gradualità a tutte le loro policy, attività e operazioni, nonché a rendicontare riguardo la propria performance rispetto a questi impegni. Le linee guida successivamente descritte fanno ancora riferimento ai precedenti *ten accountability commitments*. I nuovi impegni di responsabilità, pilastri portanti di Accountable Now nella promozione dell'*accountability*, racchiudono a mio parere l'essenza, le necessità e l'impegno che appartengono al nonprofit e che emergono dalle letture fatte sull'argomento. Attraverso i tre cluster è possibile identificare gli elementi caratteristici del terzo settore: come il fine di generare utilità sociale (tutela dell'ambiente, promozione sociale...); la necessità di essere organizzazioni trasparenti e l'impegno nella gestione responsabile delle risorse raccolte.

GLOBAL STANDARD FOR CSO ACCOUNTABILITY: 12 ACCOUNTABILITY COMMITMENTS



ACCOUNTABLE NOW: 10 ACCOUNTABILITY COMMITMENTS



Le linee guida per la rendicontazione di Accountable Now vanno a definire in primo luogo i requisiti che vanno rispettati dalle ONG membro, il formato del report, nonché il processo di revisione a cui il report viene sottoposto. I membri di Accountable Now sono chiamati a rendicontare annualmente entro 12 mesi dalla chiusura del proprio anno fiscale, pena la fine dello stato di socio. La qualità di membro effettivo al network

diviene definitiva solo successivamente alla revisione e approvazione del primo report dell'organizzazione. La rendicontazione deve comprendere l'intera organizzazione, quindi in caso di organizzazioni internazionali e operanti in differenti nazioni sono possibili due strade: la produzione di un report complessivo o la rendicontazione singola di ogni sotto-organizzazione nazionale.

Riguardo il formato del report viene richiesto che sia conciso e facilmente accessibile, indicando i punti in cui ogni informazione viene fornita attraverso una tabella di raccordo. È inoltre previsto che i membri di Accountable Now inseriscano il logo del network per permettere agli stakeholder di conoscere ciò per cui l'organizzazione è tenuta a rendicontare.

Le linee guida di Accountable Now fanno riferimento al *Global Reporting Initiative's NGO Sector Supplement (NGOSS)* che definisce un framework di indicatori e di informazioni adatte al settore. GRI è un'organizzazione internazionale che produce il più ampio set di principi e indicatori di sostenibilità che le organizzazioni di ogni tipo, dimensione e settore possono utilizzare per misurare le proprie performance economiche, ambientali e sociali.

GRI ha sviluppato questa integrazione partendo dai framework già presenti (GRI G3 Guidelines) per il mondo delle imprese in termini di sostenibilità; aggiungendo e rivedendo indicatori tenendo in considerazione i bisogni specifici delle ONG. Lo spunto per sviluppare un'integrazione alle linee guida di GRI nella direzione del nonprofit nasce proprio dai firmatari della *INGO Charter* per affrontare le specificità del settore riguardo la rappresentazione del proprio valore, della propria governance e della propria efficienza nella gestione.

Il NGOSS (2010) si basa su un set di principi e contenuti standard, che derivano dal GRI G3, che possono essere suddivisi tra principi che consentono di definire i contenuti e principi che assicurano la qualità della rendicontazione organizzativa. Tra i primi troviamo: il principio di inclusività degli stakeholder, che sottolinea l'importanza di identificare i vari portatori di interessi e le loro aspettative informative; il principio di completezza, di sostenibilità e di materialità, che evidenziano come le informazioni debbano essere sufficienti per valutare l'impatto concreto dell'organizzazione. Sono invece raggruppati nella seconda tipologia, principi come la comparabilità, l'accuratezza, la periodicità e la chiarezza; che assicurano la produzione di un'accountability di qualità che riflette l'intera performance organizzativa.

La struttura della reportistica GRI si è nel tempo evoluta; l'ultima versione (GRI, 2016) si compone di due insiemi serie: *Universal standards* e *Topic-specific Standards*. Nella prima serie troviamo tre diverse sezioni:

- *foundation*; che è il punto di partenza per la redazione del bilancio di sostenibilità e contiene i requisiti e i principi per preparare un bilancio coerente con gli standard GRI;
- *general disclosures*; che contiene le informazioni generali sull'organizzazione come il profilo, la strategia, la governance e le pratiche di coinvolgimento degli stakeholder;

- *management approach*; che contiene la spiegazione di quali sono gli argomenti essenziali (specifici) per comprendere l'organizzazione e i confini del suo impatto sotto diversi aspetti, e come l'organizzazione gestisce questo impatto sulla società.

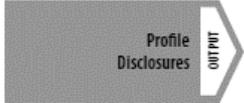
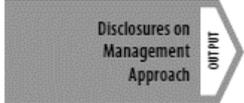
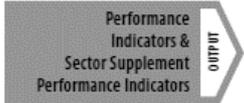
Il secondo gruppo di standard racchiude invece contenuti specifici relativi alla sfera economica, ambientale e sociale come ad esempio il consumo di energia elettrica o l'utilizzo di lavoratori dipendenti. I contenuti specifici che andranno a comporre il bilancio di sostenibilità sono identificati attraverso i principi della sezione *foundation* mentre sono definiti e motivati nella sezione *management approach*. Questi contenuti specifici si compongono di informazioni *core* o *additional*, a seconda che questi siano essenziali o meno per il livello di applicazione dei GRI standards che l'organizzazione ha deciso di adottare.

Il supplemento integrativo NGOSS si basa sulla struttura dello standard di terza generazione (GRI G3, 2011) apportando però alcune aggiunte. In particolare una nuova sezione specifica sull'efficacia dei programmi posti in essere dall'organizzazione con attenzione ai risultati, alle performance, alla consapevolezza circa l'impatto organizzativo e alle scelte di gestione per il coinvolgimento degli stakeholder e la raccolta dei feedback. Altre integrazioni apportate dal NGOSS sono riscontrabili, ad esempio, sul lato economico, riguardo le raccolte fondi e l'utilizzo delle risorse.

All'interno del GRI le sezioni specifiche sono anche definite come *performance indicators* in quanto contengono e generano informazioni comparabili sui vari caratteri organizzativi. Rientrano quindi tra i *performance indicators* tutte quelle informazioni di carattere specifico inerenti alla componente economica, ambientale, dei diritti umani e di responsabilità verso i beni/servizi prodotti.

La reportistica di GRI (Global Reporting Initiative) è strutturata secondo diversi livelli di applicazione sulla base delle informazioni contenute e considerate essenziali per i bilanci di sostenibilità. La comunicazione del livello di applicazione adottato dall'organizzazione nel bilancio di sostenibilità, dà modo al fruitore di identificare il set di contenuti presenti nel bilancio. Come è possibile notare dalla tabella, questa è molto simile a quella definita nel modello di bilancio sociale, e la stessa struttura del bilancio sociale è molto affine a quella degli standard GRI.

APPLICATION LEVEL, GRI G3 NGO SECTOR SUPPLEMENT 2010

Report Application Level	C	C+	B	B+	A	A+
Standard Disclosures  Profile Disclosures  Disclosures on Management Approach  Performance Indicators & Sector Supplement Performance Indicators	Report on: 1.1 2.1 - 2.10 3.1 - 3.8, 3.10 - 3.12 4.1 - 4.4, 4.14 - 4.15	Report Externally Assured	Report on all criteria listed for Level C plus: 1.2 3.9, 3.13 4.5 - 4.13, 4.16 - 4.17	Report Externally Assured	Same as requirement for Level B	Report Externally Assured
	Not Required		Management Approach Disclosures for each Indicator Category		Management Approach disclosed for each Indicator Category	
	Report fully on a minimum of any 10 Performance Indicators, including at least one from each of: social, economic, and environment.**		Report fully on a minimum of any 20 Performance Indicators, at least one from each of: economic, environment, human rights, labor, society, product responsibility.***		Respond on each core and Sector Supplement* indicator with due regard to the materiality Principle by either: a) reporting on the indicator or b) explaining the reason for its omission.	

* Sector supplement in final version
 ** Performance Indicators may be selected from any finalized Sector Supplement, but 7 of the 10 must be from the original GRI Guidelines
 *** Performance Indicators may be selected from any finalized Sector Supplement, but 14 of the 20 must be from the original GRI Guidelines

La struttura delle linee guida utilizzate da Accountable Now si basa sulla versione *NGOSS G3* e si compone di una selezione di indicatori del supplemento GRI considerati di maggior rilevanza per le organizzazioni nonprofit e rispondenti al livello di applicazione C (*entry-level*).

Poniamo ora attenzione al processo di revisione messo in atto da Accountable Now. I report prodotti dalle organizzazioni membro sono revisionate dall'*Independent Review Panel* che ha il compito di verificare la conformità rispetto agli *accountability commitments*. Il panel si concentra su tre dimensioni in fase di revisione: la completezza del report rispetto alle linee guida, l'impegno dell'istituzione nel migliorare il suo livello di accountability e il modo in cui l'organizzazione si auto valuta rispetto agli impegni presi.

Il processo di revisione si articola in diversi step, prima che venga fatta la revisione dal gruppo di revisione, la segreteria di Accountable Now (AN) fa un primo controllo di completezza e successivamente consegna il report al gruppo di revisione. Quest'ultimo controlla il report e produce un feedback che viene inviato all'organizzazione membro e infine pubblica il report, il feedback del gruppo di revisione ed eventuali altri commenti dei membri sul sito internet di AN.

L'intera organizzazione di Accountable Now raccoglie le *good practice* di alcune organizzazioni membro con il fine di promuoverle anche presso gli altri membri queste prassi virtuose.

Uno dei pilastri fondanti di AN è la condivisione delle esperienze di accountability. Il network vede l'accountability come un processo di condivisione e interazione sia con gli stakeholder sia con le altre organizzazioni. L'accountability di un'organizzazione non si deve fermare a un report formale, burocratico e statico; deve essere dinamico, interattivo e inclusivo con la comunità di riferimento in modo da costruire la fiducia e la trasparenza necessaria per aumentare l'impatto dell'organizzazione.

3.2 GREENPEACE ITALIA: L'APPLICAZIONE DI STANDARD INTERNAZIONALI NEL MODELLO DI BILANCIO SOCIALE

Nei capitoli precedenti ho esposto alcuni modelli di accountability che si sono sviluppati nel contesto Italiano e all'interno di collaborazioni internazionali. Attraverso l'analisi del modello di rendicontazione utilizzato da un'organizzazione del settore nonprofit si cercherà di evidenziare i punti di contatto e di differenza tra i diversi strumenti, alla luce delle caratteristiche del nonprofit precedentemente esposte.

Vista l'eterogeneità del nonprofit italiano (Istat,2011) (Ambrosio, 2012), l'attenzione verrà riposta sulla forma organizzativa prevalente, ossia l'associazionismo. Il terzo settore è contraddistinto da entità con una dimensione organizzativa ridotta, verrà tuttavia presa in analisi il modello utilizzato un'organizzazione di estensione nazionale. Questa scelta è stata fatta sulla convinzione che ad una maggiore dimensione e complessità aziendale corrisponda un maggiore interesse e attenzione alla rendicontazione organizzativa. L'associazione presa in considerazione è Greenpeace Italia (GP).

Greenpeace Italia è un'organizzazione non lucrativa di utilità sociale per la tutela dell'ambiente, che fa parte di Greenpeace International. Fondata nel 1986, Greenpeace Italia coopera con le altre entità nazionali ma anche sulla realtà locale per proteggere e preservare l'ambiente e per promuovere la pace, raccogliendo fondi e sensibilizzando la popolazione rispetto alle campagne in atto. Greenpeace Italia dal 2012 si sta impegnando per adeguarsi ai requisiti di rendicontazione predisposti da Accountable Now (AN) attraverso la predisposizione di un bilancio sociale e di sostenibilità.

Lo studio del bilancio sociale e di sostenibilità di GP verrà quindi utilizzato per analizzare i punti in comune dei modelli di accountability che sono stati precedentemente esposti. Nel particolare il caso Greenpeace è a mio avviso interessante in quanto l'organizzazione utilizza gli strumenti di rendicontazione sviluppati a livello nazionale e al contempo risponde ai requisiti internazionali di Accountable Now a cui è soggetta l'organizzazione Internazionale, Greenpeace International. Da quest'ultima l'entità nazionale riceve la licenza di utilizzo del nome e si impegna a contribuire alle campagne globali sia in termini economici (contributo annuale sulle entrate) sia in termini organizzativi. L'organizzazione internazionale coinvolge direttamente le varie entità nazionali/regionali nella definizione dei progetti globali e locali; inoltre sostiene finanziariamente ed gestionalmente gli uffici nazionali fino alla loro autonomia. Greenpeace International fa parte delle organizzazioni membro di Accountable Now; e quindi predispose il bilancio di sostenibilità in conformità con questi promuovendone l'adozione presso gli uffici nazionali, controllandone i risultati ed esponendoli all'interno della propria accountability. (Greenpeace International, 2016)

Nell'operare il confronto ci si scontrerà con il limite della tipologia organizzativa, che può non essere rappresentativo ad esempio di una gestione prevalentemente incentrata sull'aspetto patrimoniale come nelle fondazioni. In tal senso è stato però visionato il bilancio sociale della Fondazione Umberto Veronesi, che attraverso la flessibilità modulare del modello di bilancio sociale ha dato risposta alle sue esigenze informative diverse facendo inoltre riferimento ad alcuni standard di rendicontazione sostenibile della Global reporting Initiative.

Le informazioni esposte dall'organizzazione verranno confrontate rispetto agli schemi di accountability del bilancio di missione (Rusconi, 2009), bilancio sociale e Linee guida *GRI standards* adottati da AN.

A livello contenutistico il bilancio sociale contiene le medesime informazioni richieste dallo standard di AN (Accountable Now, 2014). Una piccola differenza riguarda le reti di organizzazioni, che sono previste come informazione volontaria all'interno del bilancio sociale ma non sono esplicitate direttamente nei requisiti Accountable Now. È comune anche la costruzione del modello, che è definisce un set di informazioni da fornire, lasciando la decisione sulla struttura del report all'organizzazione. In entrambi i modelli (bilancio sociale, bilancio di sostenibilità AN) sono presenti informazioni generiche e specifiche rispetto alle attività dell'ente, e i set informativi sono raggruppati per macro-aree

(dimensione economica, lavoratori, volontari) tuttavia come anticipato prima la struttura è flessibile, e l'organizzazione può adattare le informazioni in base al proprio *modus operandi*.

Un altro punto in comune ai due modelli è la definizione di indicatori di performance per ogni area informativa. Ciò permette di apprezzare numericamente e sostenere le informazioni qualitative dell'azienda, nonché di rendere l'organizzazione comparabile con sé stessa nel tempo, e con altre organizzazioni dello stesso tipo. Ad esempio nella parte "Raccolta fondi" del bilancio Greenpeace vengono quantificati i donatori recuperati e persi sul totale di donatori a fine anno, per valutare l'impatto delle campagne di riattivazione e *retention* del donatore, nei confronti degli anni precedenti.

Infine l'adozione della tabella di rendicontazione e del livello di applicazione dello standard AN (comune al modello di bilancio sociale) permette di identificare il grado di conformità al modello generale e attraverso l'indicazione del riferimento all'interno del documento, consente al fruitore del bilancio di reperire la risposta all'informazione.

È quindi possibile considerare il bilancio sociale uno strumento molto completo, capace di rappresentare a tutto tondo l'impatto dell'organizzazione sulle comunità di riferimento e con caratteristiche molto affini ai livelli internazionali. Infatti il modello di bilancio sociale è inteso come processo di rendicontazione e non come semplice strumento di consuntivazione. La produzione del bilancio sociale nasce attorno all'avvio di un processo che crea consapevolezza del proprio agire organizzativo e innesca un sistema di coinvolgimento e verifica dell'agire aziendale insieme agli stakeholder. Con riferimento al caso di Greenpeace la presenza di un processo di accountability e coinvolgimento si evince:

- dalle attività di *stakeholder engagement* attraverso indagini su diversi temi a seconda dello *stakeholder* coinvolto (ad esempio un'indagine commissionata all'agenzia Doxa sulla percezione della collettività dell'organizzazione e del settore nel quale opera, nonché sui comportamenti di donazione);
- dal carattere internazionale dell'organizzazione, le organizzazioni nazionali sono ad esempio state coinvolte con dei processi di consultazione interna (*Big Listening*) nel processo di ridefinizione della *vision* e delle strategie dell'organizzazione internazionale;

- dall'utilizzo di meccanismi di raccolta feedback e lamenti per il miglioramento dell'organizzazione e dello stesso processo di rendicontazione;
- dall'attività di inclusione dello staff attraverso *focus group* che ha portato alla redazione di un documento interno con gli spunti di miglioramento nella comunicazione interna.

Confrontando lo strumento utilizzato da Greenpeace rispetto al modello di bilancio di missione è possibile notare che il bilancio sociale ha uno schema più definito a livello di contenuti ed è più simile ai modelli internazionali. Il bilancio di missione per le organizzazioni di volontariato (Rusconi, 2009) contiene molte delle informazioni richieste dallo standard di Accountable Now, tuttavia è meno definito sull'aspetto degli indicatori utilizzabili.

Nel confronto tra bilancio sociale e bilancio di missione è tuttavia a mio avviso necessario considerare anche la finalità differente degli strumenti. Come definito dallo stesso gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS, 2013), questo strumento si articola attraverso un processo di rendicontazione che ha l'obiettivo di andare oltre la mera consuntivazione. Il medesimo obiettivo si pone anche il bilancio di missione, anche se tuttavia non ritengo sancire i caratteri del processo allo stesso modo. Rimane tuttavia condiviso tra i due modelli l'obiettivo di coinvolgimento degli stakeholder, che va ricordato, incide su due diversi livelli. Anche se sull'aspetto contenutistico i due strumenti sono molto simili, la diversa destinazione delle informazioni condiziona il tipo di rendicontazione. Infatti prendendo ad esempio in considerazione un'altra associazione di impatto nazionale, come l'associazione scout Agesci. Il bilancio di missione da questa organizzato è a mio avviso difficilmente fruibile per un soggetto esterno all'organizzazione, in quanto gran parte delle dinamiche strategiche e organizzative è diretta ai soci che sono gli stakeholder di riferimento.

Il bilancio di missione, organizzando le informazioni sulla base degli stakeholder di missione e prioritari, rischia di non tenere in considerazione altre eventuali dinamiche e impatti che l'ente può avere su altri stakeholder organizzativi. Il bilancio sociale invece per come è stato elaborato, tiene in considerazione l'impatto globale dell'organizzazione, e include questo impatto generalizzato all'interno delle varie fasi di rendicontazione.

Per quanto riguarda Greenpeace Italia, l'utilizzo del bilancio sociale rispetto al bilancio di missione è più sensato vista la tipologia organizzativa che ha un impatto e cerca la legittimazione sull'intera comunità di riferimento. La scelta potrebbe però in alcuni casi ricadere sul bilancio di missione, in particolare sulle organizzazioni di piccola dimensione e poco strutturate, in quanto l'aspetto contenutistico, sebbene affine a quello del bilancio sociale è meno rigido e definito.

In questi casi il bilancio sociale può mettere in difficoltà le organizzazioni in fase di sviluppo, in quanto la condivisione con gli stakeholder può portare l'organizzazione "fuori rotta" e comprometterne l'identità non ancora consolidata. In questi casi l'utilizzo del bilancio sociale è inteso per il governo e la gestione e per la comunicazione con gli stakeholder riguardo lo sviluppo, tralasciando alcuni aspetti del processo (Colombo-Stiz, 2003).

Il bilancio sociale rimane comunque uno strumento di rendicontazione sociale molto completo, in linea con gli sviluppi internazionali, e che può rappresentare un buon modello standard applicabile alle organizzazioni del terzo settore.

TABELLA DI CONFRONTO TRA MODELLI

INFORMAZIONI FORNITE DA GREENPEACE ITALIA vs INFORMAZIONI PREVISTE DA SCHEMA DI BILANCIO SOCIALE

*schede di bilancio sociale selezionate in base all'area di attività dell'organizzazione

n°	SCHEDA	E/V	N° informazioni da scheda	N° informazioni fornite da Greenpeace
1	1 Introduzione e nota metodologica	E	7	7
		V	2	2
1 Totale			9	9
2	2 Identità dell'organizzazione non profit	E	10	10
		V	6	6
2 Totale			16	16
3	3 Mappa e coinvolgimento degli stakeholder	E	2	2
		V	3	2
3 Totale			5	4
4	4 Assetto istituzionale	E	10	9
		V	7	6
4 Totale			17	15
5	5 Reti	V	1	1
5 Totale			1	1
6	6 Certificazione esterna del bilancio d'esercizio	E	2	1
		V	2	2
6 Totale			4	3
8	8 Struttura organizzativa	E	1	1
		V	1	1
8 Totale			2	2
9	9 composizione della base sociale	E	1	1
		V	2	2
9 Totale			3	3
10	10 Personale retribuito	E	5	5
		V	15	11
10 Totale			20	16
12	12 Volontari	E	3	3
		V	8	3
12 Totale			11	6
37	37 Tutela ambientale	E	3	3
		V	1	0
37 Totale			4	3
38	38 Risultati economici	E	11	8
		V	1	0
38 Totale			12	8
39	39 Risultati ambientali	E	8	5
		V	6	3
39 Totale			14	8
40	40 Obiettivi di miglioramento	V	3	0
40 Totale			3	0
Totale complessivo			121	94

% informazioni compilate da Greenpeace sul totale 78%
 % informazioni essenziali compilate sul totale 94,8%
 % informazioni volontarie compilate sul totale 67,2%

Greenpeace Italia, oltre che rendicontare in conformità con gli standard previsti da Accountable Now (AN), predispone le informazioni anche con riferimento ad alcuni indicatori previsti dal *NGO Sector Supplement* ma non inseriti all'interno del perimetro di AN. Va inoltre tenuto conto gli standard AN rispondono agli impegni di responsabilità che le organizzazioni aderenti sottoscrivono, e pertanto alcuni indicatori del bilancio sociale non sono *target informativi* necessari a questo scopo.

Indicatori NGOSS rendicontati da Greenpeace Italia	
Added	25
Required by AN	40
Totale complessivo	65

CONCLUSIONI

Nei capitoli precedenti è stato approfondito il tema dell'accountability nelle organizzazioni del terzo settore, analizzando in primo luogo le dimensioni e le caratteristiche di queste organizzazioni e in secondo luogo gli strumenti a disposizione di questa tipologia di azienda per soddisfare le varie esigenze informative.

Le organizzazioni nonprofit contraddistinte dalla loro missione di utilità sociale hanno una diversa necessità informativa rispetto alle imprese. Sebbene il bilancio d'esercizio non sia esaustivo nel fornire tutte le informazioni di cui gli *stakeholder* del nonprofit necessitano rimane ugualmente uno strumento fondamentale per l'organizzazione per la gestione della sua efficacia ed efficienza. Dallo studio dei modelli, sia di accountability economica sia di accountability sociale, si può notare come nell'ambito della rendicontazione per il nonprofit la situazione sia ancora in evoluzione.

La sensibilità rispetto all'accountability sociale e ambientale sta però aumentando, anche nel mondo delle imprese attraverso lo sviluppo della responsabilità d'impresa. Ad esempio a livello Europeo attraverso la direttiva 2014/95 si stanno introducendo degli obblighi alla rendicontazione non finanziaria per quelle imprese o gruppi di imprese che hanno un certo impatto nelle società in cui operano.

Sul livello nazionale invece si sta lavorando anche sul comparto del nonprofit, che ad oggi è caratterizzato da una grande eterogeneità nelle forme giuridiche e negli obblighi di queste. Con la legge delega del parlamento 106/2016 si è dato il via allo studio per la riforma del terzo settore italiano, dell'impresa sociale e del servizio civile, per porre ordine all'interno di un settore abbastanza caotico.

Uno dei grandi temi del settore nonprofit riguarda la rendicontazione. Ad oggi il sistema giuridico italiano non pone obblighi chiari e comuni a tutte le organizzazioni del terzo settore. Inoltre gli obblighi che in parte prevede riguardano prevalentemente la dimensione economica, fatto salvo il caso di rendicontazione sociale prevista per le fondazioni di origine bancaria e le imprese sociali.

È tuttavia necessario che il nonprofit maturi la consapevolezza che la rendicontazione va oltre la consuntivazione dei risultati, siano essi economici o sociali. L'accountability è quindi da normare sviluppandola come un processo di comunicazione, controllo e gestione dell'ente. L'accountability di un'organizzazione non si deve fermare a un report formale, burocratico e statico. Deve essere dinamico, interattivo e inclusivo con la comunità di riferimento in modo da costruire la fiducia e la trasparenza necessaria per aumentare l'impatto dell'organizzazione. In questo ambito sono interessanti le esperienze delle organizzazioni non governative, che operando a livello internazionale ed essendo state spesso oggetto di scandali, hanno implementato meccanismi interni ed esterni volti a creare legittimazione e trasparenza sociale (ALNOOR, 2003) I modelli utilizzati nel nonprofit devono quindi portare ad una riflessione strategica e di coinvolgimento di tutto l'apparato organizzativo, sia interno che esterno. Questi concetti possono essere agevolmente sintetizzati nei concetti di inclusività e socialità organizzativa.

Dall'analisi del caso di Greenpeace Italia, è possibile affermare che il bilancio sociale un potenziale strumento da normare, che soddisfa la domanda di accountability degli interlocutori nonprofit, in quanto racchiude l'essenza di processo di accountability. Dal confronto è emerso come il bilancio sociale è un modello

affine agli altri strumenti elaborati a livello internazionale, e come è stato possibile analizzare nel caso di Greenpeace Italia, può essere integrato al bilancio d'esercizio, in modo da coprire sia la rendicontazione economica sia la rendicontazione sociale. Inoltre il bilancio sociale poggia su dinamiche e processi che lo portano ad avere anche una valenza strategico-gestionale oltre che consuntiva, che tengono in considerazione l'intero impatto aziendale.

Tuttavia un eventuale applicazione del bilancio sociale come standard di settore necessita di alcune considerazioni per tenere di conto della eterogeneità e complessità del settore.

In primo luogo va tenuta in considerazione la varietà delle attività praticate dal settore. Le organizzazioni operando in attività diverse (sport, cultura, sanità, cooperazione sociale, educazione...) necessitano, sul lato della rendicontazione sociale di una certa flessibilità, ma al contempo di uno schema e dei contenuti informativi definiti da poter seguire. In questo il bilancio sociale ha già degli strumenti validi in quanto la struttura modulare si compone di diverse schede specifiche a seconda delle aree di attività. In secondo luogo va considerata anche la diversità tra le forme giuridiche e organizzative presenti sul territorio. Ad esempio le fondazioni e le organizzazioni di volontariato operano su due dimensioni diverse e hanno necessità informative differenti. Mentre nelle fondazioni la componente patrimoniale è quella prevalente, e quindi la rendicontazione economica e sociale riguarda la gestione del patrimonio; nelle organizzazioni di volontariato la dimensione prevalente è la persona, in cui la dimensione patrimoniale è molto ridotta. Le informazioni e le dimensioni oggetto di rendicontazione differiscono quindi anche a seconda della tipologia organizzativa. In terzo luogo, l'ultima variabile da tenere in considerazione è la dimensione organizzativa e le risorse che l'entità può disporre per la rendicontazione. (Colombo-Stiz, 2003)

L'esperienza di Greenpeace è testimonianza dell'interesse crescente del terzo settore verso la comunicazione sociale. In particolare il caso evidenzia come la rendicontazione sia un processo virtuoso che porta alla consuntivazione dei risultati, ma specialmente alla creazione della stessa identità dell'ente. In questo esempio, il bilancio sociale aderente agli standard di Accountable Now, è utilizzato come strumento per la gestione del coinvolgimento della struttura e degli stakeholder, con il risultato finale di generare capitale sociale.

L'elaborato mi ha consentito di approfondire molte tematiche affrontate durante nel triennio. In particolare l'analisi dei modelli di rendicontazione del settore nonprofit e del settore stesso, mi hanno permesso di esaminare un tema ancora in fase di sviluppo e definizione; e che hanno ampliato le mie conoscenze in un ambito che mi era sconosciuto.

BIBLIOGRAFIA

ACCOUNTABLE NOW, 2014. *Reporting Guidelines*. Disponibile su accountablenow.org [Data di accesso: giugno 2017]

ACCOUNTABLE NOW, 2014. *Accountability Commitments by International Civil Society organization*. Disponibile su accountablenow.org [Data di accesso: giugno 2017]

ACCOUNTABLE NOW, 2016. *Reporting Requirements*. Disponibile su accountablenow.org [Data di accesso: giugno 2017]

AGENZIA PER IL TERZO SETTORE, 2008. *Linee guida e schemi di per la redazione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali*. [S.n.]

AGENZIA PER LE ONLUS, 2009. *Linee guida e schemi di redazione dei bilanci d'esercizio degli Enti non profit*. [S.n.]

AGENZIA PER LE ONLUS, 2011. *Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit*. [S.n.]

ALNOOR, E. 2003. *Accountability in practice: mechanisms for NGOs*, in World Development vol. 31, No. 5, pp. 813-829

AMBROSIO G., 2012, *Ricerca sul valore economico del terzo settore*. Unicredit Foundation.

BARBETTA, G. P., MAGGIO, F., 2008. *Nonprofit*. Il Mulino

CIESSEVI, 2013. *Terzo settore: contesto d'appartenenza e bisogni formativi*. in *Vdossier* – Rivista periodica dei centri di servizio per il volontariato di Marche, Messina e Milano. Dicembre n° 2.

CNDCEC, 2002. *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*. Commissione aziende non profit, Consiglio nazionale dottori commercialisti. [S.n.] Disponibile su commercialisti.it [Data accesso: maggio 2017]

CNDCEC, 2011. *Principi contabili per gli enti non profit. Principio n. 1, quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit*. Consiglio nazionale dottori commercialisti. [S.n.] Disponibile su commercialisti.it [Data accesso: maggio 2017]

CSV.net, 2003. *Modello per il bilancio sociale dei centri di volontariato sociale*. Grafiche Cappelli

COLOMBO, G. M., STIZ, G., 2003. *Il bilancio sociale delle organizzazioni non profit*. 1^a edizione (s.l.): IPSOA

FORUM NAZIONALE DEL TERZO SETTORE, 2011. *Quale futuro per il welfare? Le politiche sociali tra delega assistenziale e prospettive di sviluppo*. Futura Grafica

- GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE, 2013. *Il bilancio sociale: principi di redazione del bilancio sociale*. Associazione Nazionale per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale. Giuffrè.
- GREENPEACE INTERNATIONAL, 2016. *Stichting Greenpeace Council rules of procedure*. Disponibile su www.greenpeace.org [Data di accesso: luglio 2017]
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, 2010. *Non Governmental Organisations Sector Supplement*. Disponibile su www.globalreporting.org [Data di accesso: giugno 2017]
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, 2011. *Global Reporting Initiative Guidelines G3* Disponibile su www.globalreporting.org [Data di accesso: giugno 2017]
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE, 2016. *GRI Standards*. Disponibile su www.globalreporting.org [Data di accesso: giugno 2017]
- GLOBAL STANDARD, 2017. *Transforming Accountability and Enhancing Impact*. Disponibile su www.csostandard.org [Data di accesso: giugno 2017]
- HANSMANN, H. 1980. *The role of nonprofit enterprise*. In *The Yale Law Journal*, Vol. 89, No 5. Pg. 835-901
- ISFOL, 2015. *Il Welfare che cambia: il non profit nell'erogazione dei servizi sociali*. Pg.1-99
- ISTAT, 2011. *Atti del 9° Censimento generale dell'industria e dei servizi e Censimento delle istituzioni non profit*
- ISTAT, 2013. *Dati regionali riferiti al 9° censimento generale dell'industria e dei servizi e censimento delle istituzioni non profit*.
- LOPA, R.F.. 2013. *Il bilancio di missione nelle organizzazioni non profit. Focus sulle fondazioni di origine bancaria*. Relazione finale. LUISS Guido Carli, Dipartimento di impresa e management.
- MELANDRI, V., 2005. *Accountability e aziende nonprofit*. Guerini e Associati
- PROSPERSI, A., 2012. *Gestione e bilanci degli enti non profit*. 1^a edizione: FrancoAngeli.
- RUSCONI G., 2009. *Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato*. Associazione fra le Casse di Risparmio Italiane.
- SACCO, P. L.; ZARRI, L., 2006. *Perché esiste il settore non profit*. in *Filosofia e Questioni Pubbliche*, Vol. 1.