



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

DOCUMENTI DI RICERCA N° 10

LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
PER LE AZIENDE *NON PROFIT*



GIUFFRÈ EDITORE



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

DOCUMENTI DI RICERCA N° 10

LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
PER LE AZIENDE *NON PROFIT*



GIUFFRÈ EDITORE

DOCUMENTI DI RICERCA

DOCUMENTO N. 10

**LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
PER LE AZIENDE *NON PROFIT***

INDICE

INTRODUZIONE

Finalità del documento	<i>pag.</i> 7
----------------------------------	------------------

STRUTTURA E CONTENUTO DEL BILANCIO SOCIALE NELLE AZIENDE *NON PROFIT*

1. Premessa	17
2. Obiettivi del bilancio sociale	24
3. Identità nelle aziende <i>non profit</i>	26
3.1. La missione.	27
3.2. L'assetto istituzionale.	29
3.3. Lo scenario e il contesto di riferimento	32
3.4. Il sistema di governance e l'assetto organizzativo.	33
3.5. Gli ambiti di intervento	34
3.6. Le strategie e le politiche	34
4. Riclassificazione dei dati contabili - tavola del valore aggiunto e rendicontazione della ricchezza distribuita	35
4.1. Le aziende <i>non profit</i> di "erogazione"	39
4.1.1. Analisi della struttura delle entrate.	41
4.1.2. Analisi della struttura della spesa	42
4.1.3. Prospetto informativo sul patrimonio	48
4.2. Le aziende <i>non profit</i> di "produzione"	49
4.2.1. Analisi dei proventi	51
4.2.2. Analisi degli oneri	51
4.2.3. Analisi del contributo dei volontari	51
4.2.4. Dall'analisi delle attività all'equilibrio economico-finanziario.	52
4.2.5. Tavola del valore aggiunto.	53
4.2.6. Prospetto informativo sulla situazione patrimoniale e sul patrimonio.	60
5. Relazione sociale.	61
5.1. La matrice <i>stakeholder</i> /attività.	63
5.2. Gli indicatori	73
5.2.1. Indicatori ad espressione monetaria	73
5.2.2. Indicatori ad espressione non monetaria	74

5.3.	Giudizi ed opinioni degli <i>stakeholder</i>	76
5.4.	Proposte di miglioramento del bilancio sociale	77
5.5.	Conclusioni.	78

Appendice A

LE AZIENDE NON PROFIT
NELLA DISCIPLINA GIURIDICA

A.1.	Le configurazioni previste dal Codice Civile	85
A.1.1.	Associazione non riconosciuta	85
A.1.2.	Associazione riconosciuta	86
A.1.3.	Fondazione	87
A.1.4.	Comitato.	91
A.2.	Le configurazioni speciali	92
A.3.	<i>Non profit</i> e libertà di associazione.	109

Appendice B

ESPERIENZE DI LINEE GUIDA DI BILANCIO
SOCIALE NELLE REALTÀ NON PROFIT

B.1.	Gruppi di volontariato	114
B.2.	Federazioni sportive nazionali	123
B.3.	AVIS	132
B.4.	Regione Friuli Venezia Giulia	150
B.5.	Impresa sociale.	156
B.6.	Conclusioni	160

INTRODUZIONE

FINALITÀ DEL DOCUMENTO

Nell'ambito dell'attività del G.B.S. che prevede lo sviluppo e la promozione della ricerca scientifica sul bilancio sociale e lo studio di modelli di Bilancio Sociale appropriati per aziende operanti in settori specifici ⁽¹⁾, i componenti del gruppo di ricerca hanno inteso affrontare le tematiche relative alla specificità della rendicontazione sociale nelle aziende *non profit*, consapevoli che la diffusione di una pratica di rendicontazione sociale possa contribuire alla trasparenza che deve caratterizzare tali realtà.

Le motivazioni di tale orientamento si riconducono alla considerazione che, nelle aziende *non profit*, la rendicontazione sociale:

a) rappresenta il necessario completamento della contabilità aziendale che è oggetto di un processo di standardizzazione da parte della stessa Agenzia delle Onlus;

b) assume maggiore efficacia ai fini del controllo delle attività perché orientata alla totalità delle relazioni con gli *stakeholder*;

c) è in grado di fornire un rappresentazione esaustiva del rapporto tra fini statuari e attività svolte per il loro perseguimento.

In altre parole, se le informazioni economico finanziarie costituiscono un riferimento importante per la valutazione

⁽¹⁾ Art. 3 dello statuto del G.B.S.

delle *performance* realizzate dalle imprese *profit oriented*, la loro capacità informativa appare, invece, limitata nell'ambito delle aziende *non profit*, con riferimento alle quali è necessario valutare, altresì, il contributo che esse apportano in termini di miglioramento del benessere sociale di particolari categorie di soggetti e/o della collettività.

Obiettivo del lavoro è stato la produzione di un "Documento di ricerca" quale risultato di un confronto sulle problematiche che riguardano l'adattamento dello *standard* di base G.B.S. alle realtà riconducibili al settore *non profit*.

Esse si basano sulle seguenti considerazioni:

- a) *gli aspetti connessi alla natura e alle specificità delle organizzazioni non profit impediscono di trasferire tout court lo standard di Bilancio Sociale elaborato dal G.B.S. La trasferibilità alle organizzazioni non profit dei concetti analitici elaborati nel modello presenta, infatti, problemi differenziati che devono essere risolti*

Le difficoltà operative riguardano l'adattamento di alcuni principi fondanti del modello G.B.S. del bilancio sociale e la verifica dell'applicabilità di altri. Mentre il concetto di *stakeholder*, ad esempio, sembra estremamente proficuo e sufficientemente flessibile per essere applicato a tutti i tipi di organizzazioni *non profit*, il concetto di valore aggiunto non assume la centralità che esso assume nei bilanci sociali delle aziende *profit oriented*. Nelle realtà riconducibili al settore *non profit*, infatti, i servizi al "pubblico di riferimento" sono spesso forniti a titolo gratuito o a prezzi "calmierati", con la conseguenza che viene meno uno dei termini di riferimento dello stesso calcolo. Rimane tuttavia l'esigenza di individuare una misura del "valore" economico e sociale generato dall'organizzazione stessa.

Il concetto analitico di *stakeholder*, al contrario, acquista anche maggiore centralità, rispetto a quanto avviene in un modello di bilancio sociale per le aziende di produzione, con la necessità di elaborarne una mappa analitica esaustiva.

Fra gli obiettivi del lavoro di ricerca assume pertanto ruolo fondamentale la costruzione e la verifica di “mappe” specifiche di *stakeholder* che tengano conto delle diverse tipologie di organizzazioni *non profit* e del contesto normativo e sociale di riferimento.

A ciò si aggiunge la necessità di individuare, *ex novo*, ulteriori principi con riguardo, ad esempio, all’analisi e allo sviluppo dei metodi di valutazione dell’efficacia degli interventi (ciò implica la costruzione di indicatori di *performance* con riferimento ai risultati sociali, oltre che economici). Il fatto che su tale specifico aspetto le Fondazioni di erogazione comincino a coordinarsi a livello internazionale, è un’ulteriore prova della inevitabilità dell’approccio transnazionale (European Foundation Centre 2002).

b) *L’eterogeneità del settore al suo interno, sia dal punto di vista degli scopi e dei mezzi adottati per raggiungere i fini, sia dal punto di vista della veste giuridica delle organizzazioni che vi operano suggerisce di pensare a criteri diversificati e flessibili, ovvero ad una gamma di modelli*

Per poter individuare uno (o più) modelli di rendicontazione è necessario, dunque, definire i confini dell’universo *non profit* e classificare le varie tipologie di aziende che in esso operano tenendo conto delle differenti tassonomie proposte della dottrina più autorevole italiana e straniera.

Il settore *non profit*, infatti, nonostante i significativi contributi della dottrina che hanno consentito di pervenire a differenti classificazioni delle realtà ad esso riconducibili, a tutt’oggi, si presenta come un universo ampio e variegato, i cui confini sono ancora indefiniti. Ad esso sono riconducibili organizzazioni che, pur presentando gli stessi requisiti (carat-

tere privatistico, assenza di scopo di lucro, divieto di distribuzione di eventuali utili, obiettivi socialmente rilevanti, etc.), sono caratterizzati da modelli organizzativi e circuiti gestionali profondamente diversi. (In appendice un elenco aggiornato al giugno 2008).

Si tratta, peraltro, di un'area che, ormai da tempo, si sta sviluppando in più direzioni, talvolta sostituendosi, altre volte integrandosi con le aree alle quali sono riconducibili le imprese e le aziende della pubblica amministrazione.

c) Il settore di riferimento, pur se in modo diversificato, già prevede alcune norme di rendicontazione

Al riguardo si presentano due orientamenti possibili:

1) tenere conto della normativa in atto e proporre quindi *guidelines* compatibili con essa;

2) prescindere dalla normativa in atto e proporre un altro modello, che possa essere più omogeneo, attraverso le diversità del settore, ma che imporrebbe una rendicontazione aggiuntiva, rispetto a quella richiesta per legge.

Il dibattito e le proposte del governo sul ruolo delle fondazioni di origine bancaria, ad esempio, hanno portato alla indicazione di linee per la redazione di quello che l'Atto di indirizzo del Ministero del Tesoro del 19 aprile del 2001 ha denominato "Bilancio di missione", il cui contenuto copre l'ambito della rendicontazione sociale⁽²⁾.

⁽²⁾ Nel bilancio di missione devono essere illustrati:

a) il rendiconto delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell'esercizio;

b) gli obiettivi sociali perseguiti nei settori di intervento e i risultati ottenuti;

c) l'attività di raccolta fondi;

d) gli interventi realizzati direttamente dalla Fondazione;

e) elenco e illustrazione dell'attività degli enti strumentali posseduti;

f) l'attività delle imprese strumentali e delle altre eventuali fondazioni il cui patrimonio sia stato costituito con il contributo della Fondazione;

g) i criteri generali di individuazione e di selezione dei progetti;

A queste considerazioni si può aggiungere il fatto che la crescente integrazione internazionale delle attività *non profit* (trasferimento di modelli operativi da un paese all'altro, operatività "multinazionale" di molte fondazioni e associazioni, per cui gli *stakeholder* di riferimento tendono sempre più a trascendere l'ambito nazionale) induce a considerare la necessità di partecipare al dibattito internazionale per la formazione e il miglioramento degli *standard* di rendicontazione. Gli interessanti risultati raggiunti in questa direzione da alcune agenzie, consiglia di tener conto di tali contributi; nello stesso modo appare utile considerare i risultati di alcune ricerche già svolte sul tema⁽³⁾. Si ritiene che in questa direzione sia opportuno tenere presente non solo il lavoro svolto da G.B.S., ma anche quello recentemente pubblicato nel documento del Global Reporting Initiative, che suggerisce linee guida nella rendicontazione di sostenibilità e si riferisce esplicitamente anche al settore *non profit*. È opportuno, altresì, tener conto del lavoro svolto dalla Commissione "Aziende *non profit*" in seno al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. Si tratta di una prima raccomandazione per la predisposizione degli schemi di bilancio delle organizzazioni

b) i progetti e le iniziative finanziati insieme ad altri soggetti;

i) i programmi pluriennali e i relativi impegni di erogazione;

j) i programmi di sviluppo dell'attività sociale della Fondazione.

L'applicazione pratica di tutti questi punti comporta una serie di problemi, che rischiano di essere affrontati in modo eterogeneo dalle Fondazioni che sono tenute a redigere il bilancio di missione. Ad esempio, il fatto che la normativa ministeriale preveda soltanto una lista di argomenti, e non un ordine logico di presentazione, rischia di portare ad una eccessiva eterogeneità dei bilanci di missione, quindi ad una difficile comparazione tra essi. Se il confronto è difficoltoso, viene meno un criterio importante di valutazione, dato dal *benchmarking* reciproco.

⁽³⁾ In particolare la ricerca presentata al convegno del 9 novembre 2007 "Il sistema delle garanzie e delle tutele. Enti pubblici e enti *non profit*. Trasparenza dell'informazione sull'impiego delle risorse. Analisi delle tendenze e confronti internazionali" Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano.

non profit (documento pubblicato sul Giornale dei Dottori Commercialisti di aprile 2001).

La recente pubblicazione dei decreti attuativi sull'impresa sociale, di cui alla L. 13 giugno 2005, n. 118, il D.Lgs. 24 marzo 2006, relativi alla redazione del bilancio sociale, rappresenta un ulteriore punto di analisi per le tematiche in oggetto.

Ultime in ordine temporale, ma non meno importanti, sono le "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio d'esercizio degli enti *non profit*", presentati il 22 maggio 2008 a Milano dalla Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale, successivamente approvate dal Consiglio dell'Agenzia con Atto di Indirizzo dell'11 febbraio 2009 (www.agenziaperleonus.it), che si propongono lo scopo "di spingere gli enti alla redazione di bilanci uniformi, che consentano anche confronti nel tempo e fra i vari soggetti".

Sulla base di tali considerazioni, i componenti del gruppo — consapevoli della complessità del settore *non profit* e dell'eterogeneità delle realtà ad esso riconducibili — hanno ritenuto utile, in via preliminare, riflettere e confrontarsi su alcuni aspetti che sono stati considerati rilevanti e, successivamente, suggerire un possibile adattamento dello *standard* di base da adottare in specifiche realtà del settore *non profit* che presentano elementi di omogeneità.

Il documento ha quindi lo scopo di:

1. fornire alle aziende *non profit* principi e indicazioni per la redazione del bilancio sociale in ottemperanza a quanto previsto dallo standard G.B.S., descrivendone il significato e il contenuto informativo;
2. proporre un modello di bilancio sociale che sia in grado di far comprendere ai diversi portatori di interesse (*stakeholder*) le finalità delle diverse realtà *non profit* ed, in particolare, l'insieme delle attività, i risultati e l'impatto sulla

comunità di riferimento e che renda possibile il confronto tra le diverse realtà che lo adotteranno;

3. offrire un supporto informativo completo, chiaro, attendibile e comprensibile a tutti coloro che hanno interesse nello sviluppo del settore *non profit*.

STRUTTURA E CONTENUTO DEL BILANCIO
SOCIALE NELLE AZIENDE *NON PROFIT*

1. Premessa

Al fine di illustrare il contributo informativo atteso dalla redazione del bilancio sociale, è d'uopo rilevare il ruolo che le aziende *non profit* possono giocare nel perseguire il benessere sociale, prendendo spunto da una particolare visione della teoria economica che fa riferimento ai cosiddetti “fallimenti del mercato”. Secondo tale impostazione il mercato viene considerato il meccanismo più efficiente per allocare al meglio i cosiddetti beni privati, cioè quei beni e servizi dal cui godimento possono essere esclusi coloro che non hanno sostenuto un costo per ottenerne la disponibilità. È noto che non tutti i beni possono essere allocati al meglio mediante il ricorso a meccanismi di mercato. La teoria ha dimostrato che quando al godimento di beni privati sono associate diseconomie esterne, il mercato non assicura l’allocazione ottimale delle risorse e si rende necessario l’intervento di istituzioni alternative di allocazione, come lo Stato e le associazioni, che si caratterizzano per non essere orientate al profitto.

Tabella 1 - *Tipologia dei beni prodotti dalle organizzazioni non profit*

Concorrenza:	Esclusività del godimento:	
	Presente	Assente
Presente	Beni privati	Beni comuni
Assente	Beni di club	Beni pubblici

Peraltro, se si tiene conto che molte risorse necessarie al benessere dell’umanità non hanno carattere di bene privato, poiché se disponibili vanno a beneficio di ciascuno a prescindere dal fatto che gli utilizzatori abbiano o meno sopportato

il costo della loro acquisizione (cosiddetti beni pubblici), ancora più importante appare il ruolo delle istituzioni non orientate al profitto.

Dallo schema riportato nella tab. 1 è possibile cogliere il ruolo che le organizzazioni *non profit* possono giocare nel caso in cui il mercato non sia in grado di assicurare l'allocazione ottimale, allorquando cioè la natura del bene non è privata. Esso è costruito sulla base di due dimensioni, l'*esclusività del godimento*, cioè la possibilità tecnica di utilizzo esclusivo da parte del consumatore, e la *concorrenza*, cioè il caso in cui il consumo da parte di un attore riduce in qualche modo l'offerta per gli altri. Nella casella in alto a sinistra troviamo i beni prodotti per il mercato in contesto concorrenziale dal cui godimento possono essere esclusi coloro che non ne hanno sostenuto i costi. Sono i cosiddetti «beni privati» attraverso i quali, nelle moderne economie, vengono soddisfatti la maggior parte dei bisogni umani. Nelle altre caselle, invece, si fa riferimento ai beni la cui natura è tale che i meccanismi di mercato non ne assicurano l'allocazione ottimale o addirittura la disponibilità.

I «beni comuni» sono rappresentati da risorse cui tutti possono accedere ma il cui utilizzo dei primi arrivati pregiudica l'utilizzo degli ultimi arrivati, come capita sovente per le risorse limitate a disposizione della comunità. In una situazione di questo tipo ciascuno si pone in competizione con gli altri allo scopo di giungere per primo a godere del bene in un'ottica massimizzante, poiché il godimento attuale di *ego* inibisce il godimento successivo di *alter*. Questa è la ragione per cui, lasciati alle libere forze di mercato i beni comuni tendono ad essere rapidamente sfruttati ed esauriti, come nel caso delle risorse naturali. In questi contesti i meccanismi di mercato devono essere limitati attraverso l'intervento di un'autorità in grado di regolare lo sfruttamento della risorsa (in questo ambito possono operare proficuamente organizzazioni *non profit* come le fondazioni).

I «beni pubblici» sono anch'essi caratterizzati dall'impossibilità di escludere dal godimento coloro che non ne hanno sostenuto i costi di produzione, ma a differenza dei beni comuni l'utilizzo da parte di *ego* non pregiudica il successivo utilizzo di *alter*. In questo caso il problema consiste nel fatto che i meccanismi di mercato non ne assicurano neppure la produzione, pur essendo beni desiderati da tutti, come messo in luce dalla teoria dei giochi. Per questa ragione i beni a disposizione di tutta la collettività vengono tradizionalmente perseguiti imponendo una tassa obbligatoria e delle sanzioni per gli evasori, cioè abbandonando la logica di mercato (ambiente naturale, aria e acqua ne sono un esempio, per la tutela dei quali nel *non profit* sono numerose le associazioni di volontari che operano per la loro tutela).

Infine il caso dei cosiddetti «beni di club» comporta la possibilità di escludere dal godimento tutti coloro che non sono membri riconosciuti, i quali soli utilizzano in comune il bene, senza che il godimento di esso pregiudichi quello di *alter*. Per avere diritto di accesso al bene occorre pagare una quota di iscrizione o una tariffa, o possedere determinati requisiti e una volta entrati nel club prevale l'interesse condiviso a conservare il bene comune (associazioni sportive dilettantistiche ne sono un esempio).

Quando esistono fallimenti di mercato, tuttavia, il semplice sorgere di istituzioni *non profit* non garantisce di per sé un'allocazione ottimale. Qualsiasi istituzione che non opera sul mercato tende, infatti, ad essere autoreferenziale, a perseguire e difendere privilegi per i propri membri anche se, non essendo sottoposta al meccanismo selettivo della concorrenza, non sempre è in grado di realizzare condizioni di efficienza. Da qui la necessità di regolamentare e controllare il settore, anche in considerazione degli incentivi che spesso ad esso vengono concessi.

Le indicazioni contenute nel presente documento tengono conto dei principi di redazione del bilancio sociale contenuti nello standard elaborato dal G.B.S., nonché delle iniziative legislative e delle esperienze professionali maturate in questi anni nel “terzo settore”. Il documento ha carattere generale e potrà essere integrato da appositi documenti di approfondimento in rapporto alle specificità di alcune realtà *non profit* e alle relative esigenze informative interne ed esterne. La disciplina vigente prevede, infatti, per le diverse tipologie di aziende *non profit* obblighi diversificati di informazioni. Per l’impresa sociale, ad esempio, disciplinata da decreti attuativi recenti (2008) è prevista espressamente la redazione insieme al bilancio di esercizio del bilancio sociale.

Il documento prevede che gli elementi essenziali del bilancio sociale di un’azienda *non profit* siano da ricondurre a:

1. *l’identità aziendale*, da articolare in:

- a) missione;
- b) natura dell’organizzazione;
- c) scenario e ambiente di riferimento;
- d) sistema di *governance* ed assetto organizzativo;
- e) ambiti di intervento
- f) strategie e politiche;

2. *la riclassificazione dei dati contabili*, che dipende dal sistema contabile e di bilancio adottato dalla singola azienda *non profit*, tenuto conto gli obblighi informativi differenziati previsti dallo stesso legislatore a seconda della natura e della dimensione della realtà *non profit*. Il collegamento con il rendiconto redatto dalla specifica realtà deve in ogni caso evidenziare le risorse pervenute, le risorse utilizzate e quelle investite, anche con specifica indicazione delle singole aree di attività.

Per le aziende che presentano una attività con relazioni di scambio, in assenza di lucro, è importante fornire il rendiconto della ricchezza generata e distribuita; nelle aziende

dove esista produzione per il mercato assume rilevanza, pur nei limiti collegati alla significatività dei prezzi di scambio, la tavola di destinazione del valore aggiunto, che dovrà prevedere una valorizzazione delle attività di volontariato, tipiche di questa tipologia di aziende;

3. *la relazione sociale*, che esplicita i programmi attuati e i risultati ottenuti nelle diverse aree di attività e i benefici prodotti per le singole classi di portatori di interesse (*stakeholder*).

Il bilancio sociale dovrà contenere una nota introduttiva e metodologica che illustri il processo di raccolta delle informazioni, lo o gli standard di riferimento, i principi di rendicontazione utilizzati, le fonti da cui sono stati estrapolati i dati, le modalità eventuali di coinvolgimento degli *stakeholder* interni ed esterni.

Esso dovrà essere approvato dagli organi di governo secondo il sistema di *governance* previsto dagli statuti di ciascuna organizzazione *non profit*.

Nel presente documento si propone il calcolo del Valore aggiunto e, quindi, la presentazione del prospetto di riparto, solo per quelle aziende in cui si sia in presenza di scambi di mercato.

In relazione a ciò si è ritenuto opportuno articolare la trattazione di questo aspetto, tenendo conto di una distinzione tradizionalmente adottata in ambito economico-aziendale, tra aziende di erogazione ed aziende di produzione. Il riferimento va ricondotto alle modalità di acquisizione delle risorse e di cessione del valore creato dall'azienda, che nella maggior parte dei casi non trovano nelle realtà *non profit* la presenza di un mercato in senso pieno. Ovvero, le aziende *non profit* realizzano i loro "scambi" in condizioni di mercato talora assente o attenuato. Se il fenomeno produttivo rappresenta quindi sempre l'elemento comune alle diverse realtà aziendali (*profit* o *non profit*), l'accento posto in questa

sede sulla dimensione erogativa piuttosto che produttiva delle aziende di vario ordine si propone di:

a) richiamare la finalità prevalente del processo di produzione (per l'erogazione o per lo scambio nel mercato); e in funzione di ciò:

b) discriminare le realtà nelle quali è possibile e significativo il ricorso al modello del valore aggiunto contabile da quelle nelle quali tale modello non può essere utilmente applicato.

Le motivazioni di questa scelta sono riconducibili:

- alle difficoltà, in assenza di scambi di mercato, a procedere alla misurazione del valore espressivo dell'utilità dei beni e servizi prodotti (si ritiene infatti che per le aziende *non profit*, che non si rivolgono al mercato, valgano le stesse considerazioni presenti per le amministrazioni pubbliche, posto che queste ultime contribuiscono convenzionalmente al P.I.L. sulla base del costo dei fattori produttivi);

- al sistema informativo adottato da molte aziende *non profit*, che non sempre impone la rilevazione dell'aspetto economico della gestione, ma si limita a rilevare gli aspetti finanziari, rendendo difficile la quantificazione del costo della produzione ottenuta e delle sue componenti (interne ed esterne).

Con riferimento al primo punto, pur potendo derivare tecnicamente il Valore Aggiunto contabile come in qualsiasi tipo di azienda, se l'azienda viene finanziata prevalentemente con trasferimenti da altre amministrazioni pubbliche e private o da attività di raccolta fondi, tale valore aggiunto assume un significato marginale, in quanto il valore reale della produzione è espresso dal contributo alla creazione di "capitale sociale": obiettivi di molte realtà *non profit* sono la creazione di reti di rapporti, di attività di ricerca, di attività di assistenza, di attività di formazione, di attività culturali, che per definizione non hanno un prezzo di mercato. Esse contribuiscono alla creazione di "valore sociale", che spesso non ha

corrispondenza con la dimensione dei contributi istituzionali derivanti dallo Stato o di altri enti o dalle quote associative.

L'informazione sul Valore Aggiunto, pertanto, assume significato nelle realtà *non profit* dove si sia in presenza delle seguenti condizioni:

- possibilità di definire il prezzo dei servizi/prodotti offerti sul mercato in uno scambio con enti appaltanti il servizio, negoziato sulla base di condizioni che tengano conto anche della qualità del servizio reso e percepito dall'utente;
- quote significative di contributi da parte di enti privati e/o statali collegati alla qualità dei servizi resi;
- attività di formazione, di ricerca e di assistenza ceduti a prezzi negoziati con soggetti terzi (valore aggiunto di specifiche combinazioni economiche particolari o di specifiche attività).

Solo nel caso in cui sia possibile valorizzare la produzione realizzata tenendo conto degli aspetti intangibili, culturali, sociali e la qualità della produzione realizzata, anche il valore aggiunto potrà avere rilevanza. Per la significatività del valore aggiunto, infatti, si possono fare le stesse obiezioni presenti sulla discussione del PIL, che sempre di più appare come indicatore inadeguato a misurare la ricchezza di un Paese, data la sua incapacità di tener conto della qualità del vivere e soprattutto del consumo di risorse naturali non adeguatamente valorizzato dalla grandezza del PIL.

In assenza della valorizzazione delle "esternalità" generate dalle aziende *non profit*, il Valore Aggiunto non assume che il significato di differenza tra risorse attratte dall'esterno e spese sostenute per l'acquisto di alcuni fattori produttivi necessari per lo svolgimento dell'attività aziendale.

Il gruppo di studio, quindi, ha ritenuto opportuno proporre per le realtà che non producono beni o servizi per il mercato una riclassificazione dei dati contabili (entrate e spese) e la costruzione di un sistema di indicatori che sarà illustrato nel § 5.

2. *Obiettivi del bilancio sociale*

Nell'ambito delle aziende *non profit*, in misura maggiore rispetto a quanto avviene nelle aziende orientate al profitto, il bilancio d'esercizio rappresenta solo un utile punto di partenza per valutare l'efficienza e l'efficacia nel perseguimento dei fini statutari; in tali realtà, tuttavia esso, non è sufficiente a rendere conto dei risultati ottenuti e in particolare della creazione di valore sociale, obiettivo da esse perseguito in modo prioritario. Nelle aziende riconducibili al settore *non profit*, infatti, assumono rilevanza l'allocazione ottimale di risorse scarse in impieghi alternativi e la conservazione e incremento nel tempo di una disponibilità patrimoniale finalizzata al perseguimento degli scopi statutari. In esse, tuttavia, in relazione alla presenza nelle fonti di sostentamento di donazioni di terzi sulla base di motivazioni etiche e di contributi pubblici, la corretta tenuta della contabilità rappresenta una garanzia a salvaguardia degli interessi dei donatori e, per lo Stato, consente un controllo della sussistenza dei caratteri etici, che giustificano l'aiuto o l'agevolazione pubblica (1).

Tali realtà si distinguono dalle imprese non solo per la maggiore variabilità delle finalità sociali e per il loro carattere

(1) Va segnalato sul tema il recente Atto di indirizzo del Consiglio della "Agenzia per le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale" dell'11 febbraio che propone che il bilancio d'esercizio sia formato dai seguenti documenti: 1) stato patrimoniale, 2) rendiconto gestionale, 3) nota integrativa, 4) relazione di missione. Il progetto ha assunto come punto di partenza il "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit", elaborato nel 2001 dal Consiglio nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti, rispetto al quale sono state apportate modifiche ed integrazioni apparse opportune sulla base dell'esperienza di applicazione di questi anni, prevedendo un sistema semplificato per i soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a 250.000 euro, mentre per gli enti non profit retti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), che devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, potranno trovare nella guida il modello di riclassificazione dei dati.

etico, ma anche per l'assenza di interessi proprietari nella gestione aziendale, assenza che, se da un lato salvaguarda la loro stessa natura e ne garantisce il disinteresse strumentale, dall'altro priva l'ente della presenza di un attore sommaramente interessato all'ottima allocazione delle risorse. Inoltre mancando il principale indicatore della performance di impresa, cioè il reddito, i risultati economici e sociali delle attività *non profit* dovrebbero essere descritti e valutati con un intero sistema di indicatori, costruito in modo specifico per tipo di attività e di ente.

Da quanto detto appare evidente l'importanza della relazione di missione, che, secondo il gruppo di ricerca, è deputata a assumere la forma di un bilancio sociale.

Nelle aziende *non profit*, dunque, il processo di formazione del bilancio sociale contribuisce a colmare la scarsa trasparenza a cui esse rischiano di essere soggette. Il bilancio sociale infatti:

a) risulta di gran lunga più completo della mera contabilità aziendale, tenuto anche conto che in questo specifico ambito di applicazione sono diversi i progetti di emanazione di standard contabili (dai documenti del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti alla recente proposta di linee guida dell'Agenzia delle Onlus);

b) si dimostra più efficace ai fini del controllo delle attività, perché orientato alla totalità delle relazioni con gli *stakeholder*;

c) è in grado di rendere conto delle attività svolte e dei risultati realizzati per il perseguimento dei fini statutari.

Dal momento che le aziende *non profit* trovano la loro ragione d'essere nel contributo prevalentemente qualitativo che sono in grado di offrire al benessere sociale di particolari categorie di cittadini o dell'intera collettività, il bilancio sociale deve concorrere a:

- promuovere e migliorare la comunicazione tra azienda *non profit* e portatori di interesse;

- illustrare le attività svolte e i risultati ottenuti;
- supportare i processi decisionali degli organi statutari anche attraverso un sistema organico di indicatori qualitativi e quantitativi;
- esplicitare gli obiettivi di sviluppo, miglioramento ed innovazione che l'organizzazione si propone di perseguire nel tempo.

Ciò significa anche:

- dimostrare la coerenza delle attività svolte e dei comportamenti con l'identità e il sistema di valori dell'organizzazione;
- consentire di valutare la *performance* dell'organizzazione in termini di efficacia ed efficienza;
- migliorare la comunicazione con i portatori di interessi interni ed esterni, fornendo anche un quadro integrato e coordinato dei vari strumenti di comunicazione già esistenti (carta dei servizi, codici etici, etc.).

Il bilancio sociale, inoltre, deve rendicontare tutte le attività gestite dall'organizzazione, anche attraverso altre organizzazioni pubbliche e private, illustrando i collegamenti con le amministrazioni pubbliche per le quali svolge attività in convenzione, delle quali devono essere forniti gli ambiti, le modalità, il contenuto e la durata. Esso deve rappresentare anche un momento di coinvolgimento e di partecipazione all'attività della organizzazione da parte sia degli interessi interni che degli interessi esterni.

3. *Identità delle aziende non profit*

Gli elementi che consentono di definire l'identità delle aziende *non profit* sono:

- la missione
- l'assetto istituzionale
- lo scenario e ambiente di riferimento

- il sistema di *governance* ed assetto organizzativo
- gli ambiti di intervento
- le strategie e le politiche

3.1. *La missione*

La missione definisce le finalità che sono alla base della ragion d'essere e della costituzione dell'azienda *non profit*, nonché le modalità distintive con le quali essa interpreta il suo ruolo nel contesto economico-sociale in cui opera.

Le aziende *non profit* operano prevalentemente nelle attività di:

- assistenza sociale,
- assistenza sanitaria e *sociosanitaria*,
- educazione, istruzione e formazione,
- tutela dell'ambiente e dell'ecosistema,
- valorizzazione del patrimonio culturale,
- turismo sociale,
- formazione universitaria e post universitaria,
- ricerca ed erogazione di servizi culturali,
- formazione extrascolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo,
- servizi strumentali alle imprese sociali.

La chiara definizione dell'ambito di attività è alla base di una corretta definizione della missione e rappresenta il presupposto per la formulazione di coerenti strategie. Tramite la definizione della sua missione l'azienda *non profit* declina, con riferimento a un determinato periodo storico e contesto sociale, le finalità istituzionali, i valori che ispirano la propria azione e le modalità di relazionarsi con i diversi portatori di interesse (*stakeholder*).

Queste informazioni sono contenute negli atti costitutivi approvati dai soci fondatori, negli statuti e nei documenti approvati dagli organi di governo, nei piani strategici, nei co-

dici di comportamento, nelle carte dei servizi e altri documenti di indirizzo definiti all'interno dell'organizzazione.

La missione è declinata riprendendo:

- Le finalità dell'organizzazione
- I valori di riferimento
- Le relazioni con gli *stakeholder*

Finalità dell'organizzazione

Definire le finalità dell'organizzazione implica il coinvolgimento e la partecipazione di tutti coloro che vi operano: la finalità è alla base delle attività che dovranno essere attivate, delle aree di intervento in cui operare, delle motivazioni che porteranno ad attrarre lavoro volontario e donazioni.

Valori di riferimento

I valori di riferimento dipendono dalle motivazioni che hanno determinato la nascita e lo sviluppo dell'organizzazione *non profit* ed esprimono il contributo che i suoi membri concorrono a fornire al "prossimo" nel contesto di riferimento nel quale l'organizzazione svolge la sua operatività. Le motivazioni vanno declinate, evidenziandone la natura culturale, sociale, religiosa ("di vita buona e di vita felice").

I valori, il più delle volte definiti dai soci fondatori, esprimono la loro visione della società, sono i principi etici e i codici deontologici che l'azienda assume. Il bilancio sociale, pertanto, diventa anche un momento di condivisione di quei valori e della loro eventuale evoluzione per adattarli ai diversi contesti storici-evolutivi della società nella quale l'organizzazione opera, rispondendo anche a nuovi bisogni ed esigenze.

Relazioni con gli stakeholder

Il rapporto con gli *stakeholder* rappresenta sostanzialmente la ragion d'essere di molte organizzazioni che operano

con l'obiettivo di migliorare il benessere e la qualità della vita delle persone con cui entrano in contatto. Appare fondamentale fornire informazioni sulle modalità con le quali l'azienda si rapporta con i singoli *stakeholder*, i contributi offerti e le ricompense attese, il coinvolgimento atteso nei processi decisionali e di comunicazione delle informazioni rilevanti.

Le principali classi di *stakeholder* sono costituite da:

- Soci
- Personale retribuito
- Personale volontario
- Clienti/utenti
- Finanziatori
- Donatori
- Fornitori
- Comunità locale, nazionale, internazionale
- Mondo della conoscenza
- Altre ANP
- Mondo delle imprese
- Concorrenti
- Mezzi di informazione
- Generazioni future
- Ambiente naturale
- Agenzie regolatrici
- Pubblica Amministrazione nelle sue varie articolazioni

3.2. *L'assetto istituzionale*

L'assetto istituzionale è definito dalla forma giuridica: le aziende *non profit* operano in campi diversi e possono assumere forme giuridiche molto differenziate. La scelta della forma giuridica viene pertanto a riflettersi sulle stesse modalità nelle quali si possono svolgere le attività e sull'informativa obbligatoria a cui sono tenute le diverse organizzazioni, nonché sulle responsabilità dei soci e dei membri delle stesse

organizzazioni, associazioni, fondazioni, organizzazioni non governative, cooperative sociali, imprese rette in forma di società di capitali, onlus sono altrettante terminologie giuridiche utilizzate per distinguere la forma giuridica delle diverse aziende o un insieme di soggetti destinatari di benefici fiscali.

La forma giuridica comporta diritti e doveri diversificati in campo ai membri, nonché si riflette spesso sulla stessa attività svolta.

La distinzione principale in relazione alle attività svolte può essere fatta con riferimento a:

- organizzazioni operative, che sono destinatarie di prestazioni gratuite di lavoro (volontari) e di donazione di risorse (contributi e *fund raising*);
- organizzazioni che si basano sulla gestione di un patrimonio accumulato in passato e dei proventi da esso derivanti, destinati ad essere distribuiti, nelle intenzioni dei fondatori, a favore di una collettività di individui o di un territorio (fondazioni *grant-making*);
- organizzazioni che si occupano di attività in precedenza fornite dallo stato, senza scambi di mercato;
- organizzazioni che operano attraverso scambi sul mercato, con il vincolo di non distribuzione di eventuali utili realizzati.

In tutte le realtà, tuttavia, la dimensione economica dello scambio non esprime il valore effettivo, soprattutto in termini di produzione sociale, dello stesso.

La tipologia giuridica delle organizzazioni *non profit*, inoltre, continua ad arricchirsi di nuove istituzioni. In appendice se ne propone una sintesi, che ne indica anche tipologia di adempimenti, natura dei controlli, aree di attività prevalenti, benefici, non solo fiscali, ad esse riconosciuti dal legislatore.

Informare i propri *stakeholder* sulla propria natura giuridica rappresenta un momento di chiarezza del rapporto. Tale

natura, infatti, si collega anche agli adempimenti civilistici e fiscali previsti dalla normativa e quindi alle tutele offerte ai diversi portatori di interessi in esse coinvolti. In particolare si ritiene opportuno richiamare che le fondazioni bancarie per legge hanno una loro disciplina di bilancio, lo stesso per le imprese sociali di recente istituite, mentre le cooperative sociali, riconosciute come Onlus, sono sottoposte alle discipline civilistica propria delle società cooperative, con una informativa di bilancio regolata dalla disciplina generale prevista per le società dal codice civile.

Se per questa ultima categoria di aziende, quindi, siamo in presenza di una contabilità economico patrimoniale, con la possibilità di pervenire anche al calcolo del valore aggiunto, pur con i limiti già illustrati in precedenza, per le altre tipologie di aziende diverse da quelle richiamate, in assenza di specifica disciplina di legge, la rendicontazione contabile avviene sulla base dei documenti elaborati già nel 2001 dall'allora CNDC, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, in GDC, 4 aprile 2001, mentre più recentemente l'Agenzia per le Onlus, in considerazione delle funzioni di indirizzo e promozione del Terzo Settore ad essa attribuite dal D.P.C.M. 329/2001, ha adottato (Atto di Indirizzo 11 febbraio 2009) specifiche "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio d'esercizio degli enti *non profit*".

L'Atto di indirizzo dell'Agenzia per le Onlus prevede per le realtà minori la tenuta di una contabilità essenzialmente finanziaria, con un rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale, mentre per le realtà con proventi superiori a 250.000 euro si prevede la tenuta di una contabilità economico-patrimoniale, con proventi e spese classificati per aree di attività⁽²⁾.

(2) Si deve osservare che alla data di chiusura di questo lavoro (4 marzo

Il bilancio sociale, pertanto, dovrà contenere un collegamento con le informazioni “contabili” del bilancio d’esercizio, tenendo conto della loro caratteristica nelle specifiche realtà.

3.3. *Lo scenario e il contesto di riferimento*

Lo scenario e il contesto di riferimento illustrano gli aspetti che determinano l’unicità dell’organizzazione. Essi comprendono:

1. *Il profilo storico dell’istituzione*: riprendere, pur in sintesi, le origini dell’organizzazione significa tener conto di quelli che sono stati i motivi di fondo che ne hanno determinato la costituzione, al fine di una continua valutazione dell’osservanza dei principi delineati dalle scelte dei fondatori. La storia fornisce il modello comportamentale trasmesso dalle generazioni precedenti, aiuta a comprendere e a condividere quelli gli elementi che formano la cultura dell’organizzazione.

2. *L’evoluzione della normativa e i riflessi sull’operatività*: Illustrare i possibili effetti attesi dalla normativa sul settore *non profit* e le scelte di adozione di nuovi modelli e standard, appare utile per poter accedere alle provvidenze previste dalla normativa.

3. *Il contesto sociale e l’ambito di attività*: in questa sezione va ulteriormente specificato l’ambito di operatività del-

2009) manca ancora un coordinamento tra le linee guida proposte dall’Agenzia per le Onlus e le disposizioni legislative in vigore laddove, nella maggior parte dei casi, queste ultime richiedono un rendiconto economico-finanziario (per tutte cfr. art. 20 D.P.R. 600/1973) e, nel caso di entità destinatarie di erogazioni liberali effettuate ai sensi dell’art. 14, D.L. 35/2005 (la c.d. + dai – versi), di una rendicontazione basata su di una rappresentazione patrimoniale, economica e finanziaria (cfr. comma 2, art. 14 D.L. 35/2005). Va infine ricordato che la legislazione sulle Onlus “minori” pone il limite per la tenuta del rendiconto di cassa a 51.645,69 euro (cfr. art. 20-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973).

l'organizzazione, se locale, nazionale o internazionale, illustrando lo sviluppo della rete di relazioni e l'organizzazione delle varie unità operative.

4. *Gli eventuali vincoli impliciti ed espliciti*: che potranno riflettersi in futuro sulla missione e sulle strategie dell'organizzazione, in relazione al delinearsi della stessa normativa e dell'evolversi dei bisogni delle collettività di riferimento.

3.4. *Il sistema di governance e l'assetto organizzativo*

Le aziende *non profit* sono organizzazioni democratiche; nel loro statuto vengono definiti gli organi decisionali, gestionali e di controllo. In linea generale è prevista la presenza di una assemblea dei soci, un consiglio di amministrazione e un organo di controllo (revisori interni e/o società di revisione del bilancio).

Per ciascun organo o tipologia di organi appare di interesse dei soci e degli *stakeholder* avere indicazioni sulla composizione, le responsabilità, il ruolo specifico svolto nell'organizzazione.

Di particolare interesse per la stessa comunità dei soci e di tutti gli *stakeholder* sono le informazioni sulla struttura organizzativa, sulla presenza in posti chiave dei soci fondatori o di altre persone di particolare carisma in grado di motivare l'intera organizzazione. Presentano utilità, inoltre, le informazioni sulle dimensioni e le caratteristiche del personale, sui diversi rapporti contrattuali che legano i dipendenti all'organizzazione, sulla loro distribuzione per età e genere, ma soprattutto sul numero e sulla qualità di volontari e su quello di dipendenti secondo i vari regimi di tempo pieno, parziale, stage, etc.

Appare necessario, inoltre, fornire informazioni sulle relazioni con altre aziende *profit* e *non profit*, nonché con i diversi enti e autorità che operano nel contesto di riferimento.

3.5. *Gli ambiti di intervento*

L'indicazione nella sezione *Identità*, delle aree in cui l'organizzazione interviene, i progetti in corso, gli ambienti nei quali viene svolta l'attività consente agli *stakeholder* di comprendere la natura dell'organizzazione in cui si "partecipa" a diverso titolo.

La rappresentazione degli ambiti deve essere condotta in modo chiaro e trasparente, a sostenere l'*accountability* dell'organizzazione, favorendo la comprensione dell'orientamento strategico dell'organizzazione, sia con riguardo all'ambiente esterno, sia con riferimento a quello interno, facendo comprendere la cultura e le modalità con cui l'organizzazione si è organizzata per perseguire la propria missione.

Successivamente nella sezione *Relazione sociale* verranno esposti i risultati raggiunti in relazione agli obiettivi individuati nella stessa missione dell'organizzazione.

3.6. *Le strategie e le politiche*

Missione, strategie, politiche, progetti e programmi operativi devono essere coerenti con le finalità proprie del settore *non profit*, riconducibili soprattutto allo sviluppo sociale e culturale delle comunità di riferimento individuate.

L'esplicitazione delle scelte strategiche avviene attraverso la presentazione dei programmi operativi che esprimono la capacità dell'organizzazione di dare attuazione a strategie e politiche. La definizione delle strategie rappresenta il contributo che l'organizzazione *non profit* intende fornire per rispondere alle attese degli *stakeholder* che ne hanno promosso e sostenuto lo sviluppo.

Sono pertanto da individuare le classi di *stakeholder* coinvolte e, per ciascuna di esse, è necessario illustrare i programmi e i progetti realizzati, quelli programmati e avviati, quelli previsti per il futuro. Per ogni progetto, inoltre, vanno

fornite informazioni sugli obiettivi specifici, sulle risorse dedicate, sulle modalità di attuazione, sui risultati ottenuti o attesi, su eventuali vincoli e criticità.

4. *Riclassificazione dei dati contabili - tavola del valore aggiunto e rendicontazione della ricchezza distribuita*

La seconda parte del bilancio sociale — secondo quanto previsto dallo standard G.B.S. — ha come obiettivo il collegamento delle informazioni di natura sociale ai dati contabili desumibili dalla contabilità ordinaria d'esercizio. Nell'ottica del G.B.S., infatti, il bilancio sociale rappresenta una estensione della rendicontazione contabile tradizionale all'informazione non finanziaria, oltre che una rielaborazione dei dati contabili secondo una visione *multistakeholder* dell'azienda.

Al fine di indicare criteri di riclassificazione dei dati contabili che siano coerenti con la natura delle “organizzazioni *non profit*”, è necessario considerare che, in Italia, l'universo *non profit* comprende realtà operative assai variegate che, con diversa forma giuridica, svolgono differenti attività caratterizzate da rilevanza ideale e sociale, senza finalità di lucro.

Dal punto di vista tributario, invece, rileva la categoria degli “enti non commerciali”, identificata dall'art. 73 (comma 1 lettera c e commi 2 e seguenti) e nei successivi articoli del D.P.R. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - T.U.I.R), e quella delle Onlus, introdotta dal D.Lgs. 460/1997, che costituisce un “contenitore” fiscale nel quale entrano o possono entrare vari soggetti giuridici in possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo citato. Tale normativa fiscale prevede che, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, gli enti non commerciali che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un *apposito e separato rendiconto* tenuto e conservato ai sensi del-

l'articolo 22 (D.P.R. 600/1973 - n.d.r.), dal quale devono risultare, anche a mezzo di una *relazione illustrativa*, in modo *chiaro e trasparente*, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell'articolo 143, comma 3, lettera *a*), T.U.I.R.

La aree di attività, quali assistenza, sanità, cultura, sport dilettantistico, ricerca, formazione, educazione, scuola, tutela dei beni artistici, tutela dei beni ambientali, cooperazione internazionale, ecc., sono identificate dal perseguimento di finalità di natura ideale, dall'utilizzo frequente di volontari (lavoro benevole o donazione di tempo), un insieme di elementi che consentono di individuare negli enti *non profit* le seguenti caratteristiche gestionali:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente;
- presenza di proventi di significativo ammontare generati da finanziatori che non si attendono di ricevere controprestazioni (rimborsi o benefici) proporzionati al valore delle risorse erogate;
- devoluzione del patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altro ente con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità;
- assenza di interessi proprietari che possano essere ceduti, riscattati o che comportino il diritto ad una distribuzione delle risorse liberate in sede di eventuale liquidazione dell'istituto.

Tenendo conto di tali caratteristiche, nelle "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti *non profit*" dell'Agenzia per le Onlus è prevista la redazione dei seguenti documenti di bilancio:

1. Stato Patrimoniale
2. Rendiconto gestionale
3. Nota integrativa
4. Relazione di missione.

Con l'obiettivo di perseguire la trasparenza informativa, nel caso di enti che svolgono rilevante attività produttiva tipica (ospedali, scuole, centri di assistenza, musei, ecc.), il documento suggerisce, inoltre, di integrare il rendiconto con appositi Conti Economici gestionali atti a rappresentare i costi ed i ricavi di ciascuna di tali attività specifiche. Un apposito Conto Economico Gestionale separato potrà essere redatto anche dagli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale). Per gli enti minori, soggetti con proventi e ricavi annui inferiori a € 250.000, è previsto, altresì, un regime semplificato con la redazione, in luogo dello Stato Patrimoniale e del Rendiconto Gestionale, di un rendiconto finanziario predisposto secondo criteri di cassa cui dovrà essere allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali in essere alla data di bilancio (rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale), salvo quanto già precisato nel precedente paragrafo 3.2. Per gli enti *non profit* retti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria) rimane, invece, l'obbligo di redazione del bilancio secondo gli schemi previsti dal codice civile per la loro forma giuridica.

La complessità del settore, pertanto, suggerisce una riclassificazione dei dati contabili che tenga conto di due caratteristiche di base:

a) la presenza di una attività di natura essenzialmente "erogativa";

b) la presenza di un'attività "produttiva" di beni e servizi, con relazioni di scambio con il mercato, in grado, quindi, di generare "valore aggiunto".

In considerazione di ciò si è ritenuto opportuno individuare criteri di riclassificazione differenziati⁽³⁾, con riferi-

⁽³⁾ Il gruppo di studio ha scelto di seguire l'impostazione proposta nel Do-

mento ad un primo insieme di aziende *non profit* che utilizzano prevalentemente contributi e donazioni, e ad un secondo insieme che pongono in essere attività di produzione con relazioni di scambio a prezzi che si avvicinano a quelli di mercato, fermo restando il divieto di distribuzione degli eventuali utili e il ricorso al lavoro di volontari.

Nel primo caso (Aziende *non profit* che svolgono prevalentemente attività erogativa) la disponibilità di dati contabili di natura prevalentemente finanziaria suggerisce una riclassificazione degli stessi così articolata:

a) *l'analisi della struttura delle entrate*, finalizzata a verificare la capacità di attrarre finanziamenti da enti pubblici e da privati (*fund raising*), nonché di concorrere ai bandi di finanziamento proposti da organizzazioni *grant making*;

b) *l'analisi della struttura della spesa*, finalizzata ad interpretare la destinazione delle risorse ottenute, individuando il consumo di risorse per il mantenimento della struttura e quello effettivamente impegnato nei progetti a favore della comunità degli *stakeholder*, con adeguata esplicitazione del contributo del volontariato.

In presenza di attività di raccolta fondi, vanno illustrate le iniziative svolte, indicate le risorse raccolte e gli oneri sostenuti, richiamando le stesse informazioni richieste dalla normativa fiscale.

Va inoltre predisposto un *Prospetto informativo sul patrimonio*, soprattutto quando non sia previsto un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

Nel secondo caso (Aziende *non profit* che svolgono attività di produzione e scambio di mercato), invece, la possibilità di disporre di dati contabili di natura economico patrimoniale rende possibile una riclassificazione degli stessi in

grado di fornire indicazioni sulla struttura dei proventi, sulla struttura dei costi, sul contributo del volontariato e la predisposizione di tavole atte a rappresentare la produzione e distribuzione del valore aggiunto.

4.1. *Le aziende non profit di “erogazione”*

Rientrano in questa categoria le organizzazioni che si finanziano attraverso le quote annuali dei soci, donazioni e attività di *fund raising*, e che, facendo ricorso il più delle volte al lavoro volontario, si occupano di attività assistenziali, sociali, culturali, senza corrispettivi da parte dei clienti-utenti.

In tali realtà appare fondamentale fornire informazioni su:

- a) l'efficienza della struttura
- b) l'efficacia dell'attività svolta.

La valutazione dell'efficienza comporta l'analisi della composizione delle entrate e delle uscite. Per avere informazioni riguardo all'efficacia occorre, invece, valutare i risultati realizzati in relazione agli obiettivi in precedenza definiti. Indicazioni utili in tal senso vengono fornite nella “Relazione sociale”, anche attraverso il ricorso a specifici indicatori. La tipologia di analisi è funzione della disponibilità di informazioni.

Per le realtà di dimensioni maggiori, l'Atto di Indirizzo prevede specifici schemi di bilancio: lo Stato patrimoniale e il Rendiconto gestionale, indicato in Tabella n. 2; i soggetti minori, invece, potranno redigere un solo prospetto, il Rendiconto degli incassi, dei pagamenti e Situazione Patrimoniale, suddiviso nelle due sezioni:

- sezione A, Incassi e Pagamenti;
- sezione B, Situazione Attività e Passività.

Di seguito viene rappresentato lo schema di Rendiconto Gestionale proposto per gli Enti *non profit* dall'Agenzia per

le Onlus. Esso tiene conto di quanto proposto dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti - Commissione Aziende *non profit*, *Raccomandazione n. 1 - Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, luglio 2002.

Tabella 2 - *Modello di rendiconto gestionale - Agenzia per le Onlus*

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
- 1.7) ...

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
- 3.7) ...

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
- 4.5) Oneri straordinari

5) Oneri di supporto generale

- 5.1) Acquisti
- 5.2) Servizi
- 5.3) Godimento beni di terzi
- 5.4) Personale
- 5.5) Ammortamenti
- 5.6) Altri oneri
- 5.7) ...

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
- 1.6)

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 attività connesse e/o 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
- 3.6)

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
- 4.5) Proventi straordinari

Risultato gestionale negativo

4.1.1. *Analisi della struttura delle entrate*

L'analisi illustrata nella Tabella n. 3 si avvale delle informazioni presenti in particolare nel rendiconto degli incassi e dei pagamenti, come suggerito dal documento dell'Agenzia per le Onlus, con l'obiettivo di evidenziare le diverse fonti di entrata e la capacità dell'organizzazione di attrarre risorse. L'analisi si fonda sulla riclassificazione delle entrate per fonti di provenienza (quote associative, contributi per progetti specifici, donazioni e entrate da campagne di raccolta fondi).

La tabella propone la rielaborazione delle entrate secondo la loro origine, indicandone l'ammontare in valore assoluto e l'incidenza in percentuale sul totale, distinguendo le entrate gestionali dalle entrate in c/capitale.

Tabella 3 - *Prospetto di riclassificazione delle entrate*

ENTRATE	AMMONTARE Anno t	INCIDENZA % SUL TOTALE	AMMONTARE Anno t-1	INCIDENZA % SUL TOTALE
Attività tipiche Raccolta di fondi Attività accessorie Incassi straordinari Dotazione Altri incassi				
<i>Totale entrate gestionali</i>				
Entrate da disinvestimenti Entrate da prestiti ricevuti				
<i>Totale entrate in conto capitale</i>				
Totale entrate				

Il prospetto delle entrate "monetarie" dovrebbe essere integrato con la valorizzazione delle donazioni in natura, sia di merci che di lavoro volontario.

Nella sezione sulla riclassificazione dei dati contabili, pertanto, sarebbe opportuno inserire una tabella con indicazioni sul:

- a) volume “fisico” delle merci donate
- b) valore “normale” delle merci donate
- c) numero di volontari
- d) numero di ore prestate dai volontari
- e) valorizzazione monetaria del contributo del lavoro volontario.

Va osservato che tali indicazioni possono basarsi sulle stime fornite dalle Camere di Commercio e sul valore medio delle prestazioni di particolari prestazioni lavorative. In presenza di difficoltà estimative o eccessivi oneri da sostenere in relazione ai benefici attesi da tale informazione appare, tuttavia, opportuno prevedere la sola indicazione quantitativa.

4.1.2. *Analisi della struttura della spesa*

Sulla base delle informazioni contenute nel Rendiconto degli incassi e pagamenti, la tavola delle uscite illustra le varie categorie di spese che l'organizzazione affronta per raggiungere gli obiettivi programmati. Anche per le organizzazioni *non profit* le spese possono essere riclassificate in spese gestionali e in spese per investimento, considerando tali le uscite in c/capitale indicate nello schema di Rendiconto dell'Agenzia per le Onlus.

Analisi delle spese gestionali

Le spese gestionali possono essere riclassificate secondo criteri alternativi:

- *in base alla natura della spesa*, evidenziando quelle sostenute per il personale, per l'acquisto di beni e servizi, per l'affitto o la gestione dei locali dove si svolge l'attività, per oneri finanziari, imposte;

- *in base alla destinazione della spesa per stakeholder*, evidenziando le spese per i progetti a favore dei clienti/utenti finali, per il mantenimento della struttura organizzativa, per la raccolta di fondi, per le attività promozionali e per le attività di motivazione dei volontari;

- *in base alla destinazione della spesa per tipologia di attività*, in particolare le spese per il personale possono essere riclassificate per attività di formazione, per stipendi, per assicurazioni; le spese per i progetti possono essere ulteriormente analizzate nella componente personale e nella componente beni e servizi.

Analisi delle spese per investimenti

La sostenibilità dei progetti elaborati dalle organizzazioni *non profit* richiede investimenti in dotazioni di beni strumentali, tangibili e intangibili, che rendano possibile l'erogazione del servizio non solo agli *stakeholder* attuali ma anche a quelli futuri. Si suggerisce, pertanto, di evidenziare le spese in c/ capitale per:

- *investimenti "intangibili"*, quali iniziative di formazione per il personale, volontario e dipendente, partecipazione a programmi di sviluppo dell'attività, in sede locale, nazionale e internazionale;

- *investimenti "tangibili"*, in strutture edilizie, strumentazioni e attrezzature specifiche, anche di natura informatica, connesse allo svolgimento dell'attività.

Così come suggerito per le entrate, anche per la sezione delle spese saranno da indicare, con informazioni di natura quantitativa e — se disponibili — di natura monetaria, le attrezzature ricevute come "donazione", con contratti di uso gratuito o altro titolo.

Come previsto per le entrate, appare utile riclassificare anche le spese, indicandone l'ammontare in valore assoluto e l'incidenza sul totale, come illustrato nella Tabella n. 4.

Rimane la possibilità di ulteriori classificazioni delle spese sostenute per evidenziare la capacità dell'organizzazione di devolvere la maggior quota di risorse ai fini istituzionali, riducendone l'assorbimento il mantenimento della funzionalità dell'ente.

Tabella 4 - Prospetto di riclassificazione della spesa

SPESE	AMMONTARE Anno t	INCIDENZA % SUL TOTALE	AMMONTARE Anno t-1	INCIDENZA % SUL TOTALE
Attività tipiche Attività promozionali e di raccolta fondi Attività accessorie Attività di supporto generale Pagamenti straordinari Altri pagamenti				
<i>Totale pagamenti gestionali</i>				
Investimenti Rimborso prestiti				
<i>Totale pagamenti in conto capitale</i>				
Totale pagamenti				
Differenza tra incassi e pagamenti				
Fondi liquidi iniziali				
Fondi liquidi finali				

Per le organizzazioni con una struttura amministrativa più articolata, pur aventi natura essenzialmente erogativa, il Documento della Agenzia per le Onlus prevede la compilazione dello schema di rendiconto gestionale, di cui alla Tabella n. 2 in precedenza illustrata, con l'indicazione per ogni attività delle spese classificate per natura. Dato il maggiore livello di analiticità, diventa possibile presentare una più approfondita analisi della composizione delle entrate o proventi

e della composizione delle uscite o spese, sia secondo la natura delle stesse, sia attraverso il confronto dei proventi e delle spese per specifica attività, come in Tabella n. 5.

Tabella 5 - “Tavola” della ricchezza distribuita

ANNO t	Ammontare	%	%
Proventi da:			
– contributi su progetti			
– contratti con enti pubblici			
– quote associative soci			
– contributi da non soci			
– raccolta fondi			
– gestioni commerciali accessorie			
– rapporti bancari			
– investimenti finanziari			
– beni patrimonio			
– altre attività			
Totale proventi		100%	
meno oneri da:			
– raccolta fondi			
– attività accessorie			
– straordinari			
– area generale			
Totale oneri			
Ricchezza da distribuire			100%
Distribuzione della ricchezza:			
– remunerazione del personale e dei collaboratori			
– oneri assorbiti dall’area progetti			
– oneri assorbiti dall’area sensibilizzazione			
– remunerazione dei finanziatori			
– remunerazione della P.A. (imposte e tasse)			
Totale distribuzione della ricchezza			
Ricchezza trattenuta dalla organizzazione (risultato di esercizio)			
Ricchezza dall’attività di volontariato (per memoria)			

Nelle attività di tipo erogativo la proposta è di fornire una tavola riassuntiva che illustri il totale della “ricchezza” pervenuta all’organizzazione, al netto delle relative spese sostenute, definibile come “ricchezza da distribuire”, e la sua

distribuzione a beneficio dei diversi ambiti territoriali o di intervento e a favore degli *stakeholder*.

Una modalità alternativa di analisi viene presentata nella Tabella n. 6, con lo scopo di informare sull'efficienza dell'organizzazione e sulla destinazione delle risorse.

Tabella 6 - *Analisi delle fonti e degli impieghi*

ANNO t	Ammontare	%
FONTI:		
1. Contributi a progetti		
2. Liberalità		
3. Proventi da specifiche raccolte fondi		
4. Proventi finanziari netti e altre entrate nette		
5. Utilizzo fondi vincolati e non vincolati		
TOTALE RISORSE DISPONIBILI		100%
- Costi della struttura	%
RISORSE DISPONIBILI PER LE INIZIATIVE	%
- Attività svolte		
- Attività da svolgere		
- Oneri per raccolta fondi		
RISPARMIO DELL'ANNO	%
DETTAGLIO ATTIVITA' SVOLTE		
Progetto A		
Progetto B		
Progetto C		

La disponibilità del rendiconto gestionale è condizione per altre riclassificazioni e analisi, come proposto nella Tabella n. 7.

A tal fine risulta interessante fornire dati di sintesi sulle principali aree gestionali in cui si esplica l'azione dell'azienda *non profit*:

— *Attività istituzionali*: ossia tutte le attività svolte, direttamente correlate al perseguimento della sua missione;

— *Attività strumentali*, vale a dire attività volte a raggiungere obiettivi strumentali rispetto al perseguimento della missione, in particolare:

- attività promozionali e di raccolta fondi;

- attività ‘accessorie’, spesso di natura commerciale, poste in essere per favorire l’acquisizione di risorse economiche necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali o, a volte, per completare il servizio o l’offerta fornita attraverso le attività istituzionali.

Il confine, non sempre chiaro, che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale dovrebbe essere determinato dalle finalità e dall’oggetto sociale esplicitati nell’atto costitutivo o nello statuto. La classificazione può quindi distinguere:

— Attività di supporto generale: si tratta di attività di direzione e di gestione generale che garantiscono l’esistenza delle condizioni organizzative di base.

— Gestione finanziaria e patrimoniale: accoglie i proventi e gli oneri (o le entrate e le uscite) della gestione finanziaria (es. interessi attivi e passivi), nonché della gestione del patrimonio in dotazione (es. affitti attivi).

— Gestione straordinaria: accoglie i proventi e gli oneri (o le entrate e le uscite) caratterizzati dai requisiti dell’eccezionalità e dell’occasionalità, spesso non ripetibili per il futuro (quindi imprevedibili).

La contrapposizione di entrate e uscite, di proventi ed oneri, con l’analisi ed il commento dei relativi risultati, per ogni attività offre un’informazione molto importante sull’apporto di ogni area gestionale al perseguimento della missione. Le attività strumentali, infatti, dovrebbero presentare un risultato sostanzialmente positivo, mentre per l’attività di supporto generale si può prevedere la presenza essenzialmente e quasi esclusivamente di oneri.

Al di là dei risultati assoluti, la riclassificazione assume rilevanza in quanto consente un’interpretazione critica dei risultati ottenuti, correlando il più possibile tali dati con quanto espresso nelle sezioni riguardanti sulla missione e sulle strategie e politiche svolte.

Tale riclassificazione permette inoltre di calcolare in modo agevole alcuni indici utili per la valutazione dell'operato delle organizzazioni *non profit*.

Tabella 7 - *Analisi per aree gestionali*

	ANNO IN CORSO			ANNI PRECEDENTI		
	PROVENTI in €	ONERI in €	RISULTATI in €	PROVENTI in €	ONERI in €	RISULTATI in €
Attività istituzionali: Attività strumentali: Attività accessorie Attività promozionali e di raccolta fondi						
Attività di supporto generale						
Gestione finanziaria e patrimoniale Gestione straordinaria						
Totali						

4.1.3. *Prospetto informativo sul patrimonio*

Nel caso in cui l'organizzazione non adotti un sistema di contabilità economico-patrimoniale, è necessario riportare nel bilancio sociale un insieme di informazioni sintetiche sulla consistenza delle componenti attivi e passive del patrimonio.

Qualora, inoltre, l'organizzazione abbia ottenuto come donazione elementi patrimoniali strumentali vincolati all'attività svolta, il valore "normale" di tali beni sarà indicato in una sezione del patrimonio netto, come "Fondi vincolati destinati da terzi". L'esposizione della composizione del patrimonio, utilizzando le informazioni previste dalle "Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti *Non Profit*" a cura dell'Agenzia per le Onlus, potrà avere la formulazione di cui alla Tabella n. 8.

Tabella 8 - Prospetto informativo sul patrimonio - Situazione attività e passività al termine dell'anno ...

CATEGORIE	DETTAGLI	EURO	
		ANNO t	ANNO t -1
B1 - Fondi liquidi			
B 2 - Attività monetarie e finanziarie			
B3 - Attività detenute per la gestione dell'ente			
B4 - Passività			
B5 - Patrimonio netto			

La redazione del prospetto risponde al principio di trasparenza e *accountability* dell'organizzazione, per segnalare l'andamento delle principali quantità economico-finanziarie, come rendiconto delle risorse affidate alla organizzazione. Si basa sull'inventario dei beni e sul suo aggiornamento, tenendo conto dei criteri di valutazione adottati nel sistema informativo dell'organizzazione.

4.2. Le aziende non profit di "produzione"

Oltre alle aziende che svolgono prevalentemente attività erogativa, rientrano nel settore *non profit* aziende, come ad esempio le cooperative sociali e le imprese sociali, che producono beni e servizi per il mercato, utilizzando anche del lavoro volontario, per le quali eventuali utili realizzati devono

obbligatoriamente essere reinvestiti nel rafforzamento della struttura aziendale.

La legislazione speciale per le cooperative sociali (legge 381/1991) e per le imprese sociali (D.Lgs. 155/2006) prevede in entrambi i casi la redazione del bilancio d'esercizio secondo il modello indicato dal codice civile per le società commerciali da depositarsi presso il registro delle imprese.

Lo schema è obbligatorio per le cooperative sociali, mentre deve essere utilizzato dalle imprese sociali costituite secondo gli schemi societari previsti dal libro V del codice civile.

In presenza di una organizzazione che produce per il mercato, ma nel quadro di una legislazione che tende a favorire l'integrazione di soggetti deboli e prevede specifiche agevolazioni, quali il ricorso a lavoro volontario e a erogazioni liberali, il risultato economico-finanziario desumibile dal bilancio d'esercizio informa prevalentemente sulla presenza di situazioni di equilibrio economico finanziario, presentando, tuttavia, capacità segnaletica limitata in ordine alla valutazione del valore sociale generato.

Appare opportuno, quindi, sviluppare la sezione del valore aggiunto del bilancio sociale, procedendo ad una opportuna valorizzazione del lavoro volontario impiegato dalla cooperativa sociale, *ex* legge 381/1991.

La legislazione distingue due categorie di cooperative sociali:

a) le cooperative di solidarietà sociale, o di tipo A, con compiti puramente assistenziale a favore di persone svantaggiate;

b) le cooperative di produzione e lavoro integrate, di tipo B, alle quali è connessa la funzione di promuovere l'inserimento dei soggetti svantaggiati nell'attività lavorativa.

Altre organizzazioni *non profit* diverse dalle cooperative sociali, quali associazioni riconosciute e non riconosciute, e le altre tipologie richiamate in appendice, non legate a specifici schemi di rendicontazione, che redigono il bilancio secondo

le indicazioni di cui alla Tabella n. 4, presenteranno tabelle di collegamento con le tavole economico finanziarie del bilancio d'esercizio, fornendo un'analisi dei proventi e degli oneri.

4.2.1. *Analisi dei proventi*

Si ritiene opportuno fornire nel bilancio sociale un'analisi della composizione dei proventi, illustrandone la composizione percentuale e le variazioni rispetto al periodo precedente.

4.2.2. *Analisi degli oneri*

È necessario, inoltre, fare riferimento alla composizione degli oneri sostenuti, integrando la classificazione per destinazione del rendiconto gestionale propria del modello proposto dall'Agenzia per le Onlus con la classificazione per natura, al fine di illustrare anche le ricadute economiche dell'attività prestata sulla collettività.

4.2.3. *Analisi del contributo dei volontari*

Com'è noto le aziende *non profit* per lo svolgimento della loro attività si avvalgono di donazioni ed erogazioni liberali in denaro nonché di beni e servizi svolti a titolo gratuito. Tra questi si annoverano anche le prestazioni di lavoro volontario⁽⁴⁾.

La rilevanza che nelle aziende *non profit* assume l'attività di volontariato rende necessario l'inserimento nel bilancio sociale di informazioni dettagliate su tale fenomeno. Si fa riferimento, ad esempio, al numero di volontari che collaborano, alle ore di lavoro prestato, alla tipologia del personale volontario (classificato per età, per genere, per titolo di studio, etc.), l'eventuale utilizzo di personale impegnato nel servizio civile, ovvero altre informazioni significative per compren-

(4) Si parla anche di lavoro "benevolo".

dere il peso e il ruolo dei volontari nello svolgimento dell'attività (per esempio l'attività di formazione al personale volontario).

Ai fini di una valutazione del valore sociale generato sarebbe opportuno, inoltre, valorizzare le ore di lavoro prestate dai volontari in base alla remunerazione equivalente acquisita a prezzo di mercato e prevista per le tipologie di attività svolta considerando, in ogni caso, i limiti propri di tale procedimento di stima.

4.2.4. *Dall'analisi delle attività all'equilibrio economico-finanziario*

Nonostante il conseguimento di risultati economici positivi non rappresenti, nelle aziende *non profit*, l'obiettivo principale da perseguire, è fuor di dubbio che per la loro durata nel tempo è necessario che si realizzino costantemente condizioni di equilibrio economico-finanziario. Risultati economico-finanziari elevati in questo settore vanno, pertanto, controllati e giustificati. Si tratta, infatti, di un settore al quale sono riconosciute agevolazioni fiscali di particolare intensità, che costituiscono mancate entrate e dunque sacrifici che la collettività sostiene in quanto ritiene meritevoli le finalità produttive ed erogative perseguite dagli enti che ne fanno parte. Tali agevolazioni, pertanto, non dovrebbero tradursi in arricchimento aziendale tranne che per giustificati motivi ed è questo il controllo che va effettuato. Non si deve confondere il problema della determinazione dei risultati — che, pur nelle specificità, presenta caratteri comuni tra aziende *profit* e *non profit* — con le aspettative sui risultati e con le loro interpretazioni.

Nel bilancio sociale appare utile fornire una tavola di collegamento dallo schema per attività del Modello Agenzia per le Onlus a quello della graduazione della formazione del risultato.

Tabella 9 - Schema di graduazione della formazione del risultato

	Descrizione	ANNO t	%	ANNO t - 1	%
1)	Proventi e ricavi da attività tipiche - Oneri da attività tipiche				
	<i>Margine dell'attività tipica</i>				
2)	Proventi da raccolta fondi - Oneri da raccolta fondi				
	<i>Margine dalla raccolta fondi</i>				
3)	Proventi e ricavi da attività accessorie - Oneri da attività accessorie				
	<i>Margine da attività accessorie</i>				
4)	Proventi finanziari e patrimoniali - Oneri finanziari e patrimoniali				
	<i>Margine da gestione finanziaria</i>				
5)	Proventi straordinari - Oneri straordinari				
	<i>Margine gestione straordinaria</i>				
6)	- Oneri di supporto gestionale				
	<i>Risultato gestionale</i>				

La riesposizione in forma scalare del rendiconto gestionale previsto dalla Agenzia per le Onlus consente di valutare il contributo delle diverse attività all'equilibrio economico-finanziario dell'organizzazione.

4.2.5. Tavola del valore aggiunto

La proposta di fornire una tavola sulla formazione e distribuzione del valore aggiunto può essere recepita in alcune realtà del terzo settore che producono beni e servizi per lo scambio sul mercato, tenendo conto tuttavia che per la produzione dei servizi l'azienda può utilizzare lavoro volontario, quindi senza un corrispettivo economico monetario, e che il prezzo negoziato per i servizi può essere fatto sulla base di convenzioni con l'Ente committente, diverse dalle condizioni di mercato.

Nelle aziende *non profit* il calcolo del valore aggiunto presenta molti limiti informativi, limiti che il più recente dibattito economico riconosce alla stessa grandezza del PIL, che non

tiene conto del consumo delle risorse naturali e non riesce a monetizzare la “qualità” della produzione, anche in termini di contributo alla generazione di “capitale sociale” di una collettività.

La tavola del valore aggiunto, pertanto, può trovare applicazione nelle aziende del terzo settore che svolgono una attività produttiva di beni e/o servizi remunerata e che non ricevono il sostegno da operazioni di raccolta fondi e di contributi da parte delle amministrazioni pubbliche o da parte di organizzazioni *grant-making*. Diversamente la portata del suo significato dovrà essere contestualizzata in base alle già citate interferenze rappresentate dall'utilizzo di fattori estranei al mero processo produttivo.

La rappresentazione della formazione e distribuzione del valore aggiunto è facilitata quando l'azienda *non profit* — così come avviene nel caso delle cooperative sociali — rediga il bilancio secondo lo schema civilistico *ex art. 2425 c.c.* Negli altri casi è necessaria la rielaborazione del rendiconto gestionale di cui alla Tabella n. 2.

Va tenuto presente che il valore aggiunto, quale grandezza con una valenza informativa di carattere sociale, non è il semplice risultato di una riclassificazione dei dati del conto economico civile, ma richiede una profonda rimeditazione e riaggregazione dei dati. Il documento di standard G.B.S. presenta in merito un'ampia Appendice in cui viene data indicazione sulle variabili da considerare:

- nella determinazione del valore globale della produzione;
- nell'individuazione dei costi-consumi intermedi;
- nella corretta individuazione dei componenti accessori e straordinari.

L'individuazione non recepisce totalmente la soluzione civilistica, per cui si tratta di riordinare profondamente i raggruppamenti civilistici. Il G.B.S. allega a tal fine una serie di tavole che permettono di traslare le categorie di rilevanza civilistica a quelle di rilevanza ai fini del calcolo del valore aggiunto.

Analogamente alla possibilità di evidenziare in modo progressivo la formazione del risultato economico del periodo, anche l'economicità analizzata in termini di valore aggiunto viene graduata in modo da offrire i dati della ricchezza prodotta dalla sola attività caratteristica, dalle attività caratteristica ed accessoria ("valore aggiunto ordinario"), ed il "valore aggiunto globale", che scaturisce considerando anche gli eventi straordinari. I componenti straordinari trovano una specifica individuazione ed una separata collocazione in quanto viene specificatamente perseguito il principio delle comparabilità. Il punto 9) dei "Principi del bilancio sociale" (§ 1.2.) definisce tale principio come azione che consente "il confronto fra bilanci differenziati nel tempo della stessa azienda o con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto". Il valore aggiunto comparabile è dunque quello ordinario e vanno accorpati separatamente, per non ledere la comparabilità, tutti i componenti positivi o negativi straordinari che sono legati al verificarsi di:

- Eventi casuali;
- Rettifiche di costi e ricavi di precedenti esercizi;
- Eventi occasionali.

Nel contempo il valore aggiunto può essere determinato al lordo o al netto degli ammortamenti. L'opzione sull'inserimento degli ammortamenti dipende da quella sulla preferenza della configurazione di valore aggiunto da determinare in termini netti.

Il Prospetto di valore aggiunto in forma scalare risulta strutturato come segue, se gli ammortamenti vengono dedotti dal «valore aggiunto caratteristico lordo»:

Valore Globale della Produzione caratteristica - Consumi intermedi
= Valore Aggiunto Caratteristico Lordo - Ammortamenti
= Valore Aggiunto Caratteristico Netto +/- Risultato della gestione accessoria
= Valore Aggiunto Ordinario Netto +/- Risultato della gestione straordinaria
Valore Aggiunto Globale Netto

Se, invece, gli ammortamenti vengono dedotti dal «valore aggiunto globale lordo», il conto economico del valore aggiunto in forma scalare presenta la seguente struttura:

Valore Globale della produzione caratteristica - Consumi intermedi
= Valore Aggiunto Caratteristico Lordo +/- Risultato della gestione accessoria
= Valore Aggiunto Ordinario Lordo +/- Risultato della gestione straordinaria
= Valore Aggiunto Globale Lordo - Ammortamenti
Valore Aggiunto Globale Netto

I prospetti — Produzione e Distribuzione del Valore Aggiunto globale del periodo — adattati alla realtà delle aziende *non profit*, vengono raffigurati nelle tabelle n. 10 e 11 di seguito riportate.

La particolare scelta fatta dall’Agenzia per le Onlus, che ricalca il precedente contributo del CNDC, consente di costruire il Prospetto del Valore aggiunto per aree di intervento, con la possibilità ulteriore di utilizzare uno schema a matrice, rispetto alla quale impostare in colonna le tipologie di attività di intervento che ciascuna azienda deve individuare, in alternativa a un confronto temporale. In particolare andranno individuate (ed eventualmente descritte in modo dettagliato):

1. le attività tipiche;
2. le attività di raccolta fondi;
3. le altre attività accessorie con particolare riferimento alle attività commerciali e produttive marginali.

Nello schema a matrice una specifica colonna andrà impostata per i costi comuni e per i totali. Nelle righe, invece, verranno dettagliati i ricavi specifici ed i consumi intermedi. L’imputazione dei costi andrà effettuata per costo diretto.

Il saldo ottenuto, vale a dire il *valore aggiunto per area di intervento* permetterà di valutare la capacità creatrice di valore (economico-finanziario) di ciascun segmento rispetto alle esigenze remunerative degli *stakeholder* interni.

Data la peculiarità delle aziende *non profit*, si propone nella successiva Tabella n. 10 lo schema per la rappresentazione della produzione di valore aggiunto “monetario”, da integrare, come illustrato nella successiva Tabella 10-*bis* per la rappresentazione del valore aggiunto “sociale”.

Tabella 10 - *Produzione di valore aggiunto monetario*

	ESERCIZI /ATTIVITÀ		
A) VALORE DELLA PRODUZIONE			
1. Proventi per quote associative			
2. Proventi da convenzioni con la P.A. per servizi tipici			
3. Altri proventi			
4. Proventi per produzioni atipiche (in economia)			
TOTALE PROVENTI MONETARI			
B) ONERI INTERMEDI DELLA PRODUZIONE			
5. per materie prime, sussidiarie e di consumo e di merci			
6. per servizi			
7. per godimento di beni di terzi			
8. oneri diversi di gestione			
VALORE AGGIUNTO CARATTERISTICO LORDO			
C) Componenti accessori di reddito			
a) della gestione di attività commerciali e produttive marginali			
b) della gestione finanziaria e patrimoniale			
D) Saldo della raccolta fondi del periodo			
VALORE AGGIUNTO ORDINARIO LORDO			
E) +/- Saldo componenti straordinari			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE LORDO			
-Ammortamenti della gestione			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO			

È da notare, inoltre, che il “valore aggiunto”, oltre ai limiti informativi che esso presenta nelle aziende *profit-oriented* connessi alla significatività dei prezzi di mercato in relazione al valore sociale delle attività svolte, nel caso delle aziende *non profit* non tiene conto del valore dei servizi resi gratuitamente, e di conseguenza del valore del lavoro prestato dai volontari. Appare utile, pertanto, come alcune esperienze di bi-

lanci sociali redatti da cooperative sociali hanno indicato, integrare il prospetto del valore aggiunto con la valorizzazione del lavoro gratuitamente fornito, che si è tradotto in servizi non remunerati o a prezzi sensibilmente inferiori a quelli di mercato svolti a favore degli clienti/utenti dell'azienda *non profit*.

Il valore della produzione sarà, dunque, incrementato del valore convenzionale del lavoro volontario utilizzato dalla azienda *non profit*, ottenendo la quantificazione del totale dei “proventi monetari e non monetari, così come di seguito indicato:

Tabella 10-bis - Produzione di valore aggiunto “sociale”

A) VALORE DELLA PRODUZIONE	ESERCIZI / ATTIVITÀ		
	1. Proventi per quote associative		
2. Proventi da convenzioni con la P.A. per servizi tipici			
3. Altri proventi			
4. Proventi per produzioni atipiche (in economia)			
5. <i>Valore dei servizi resi gratuitamente</i>			
TOTALE PROVENTI MONETARI E NON MONETARI			

Considerando, quindi, come “Valore della produzione” la somma dei proventi monetari e di quelli “non monetari” ottenuti attraverso la valorizzazione dei servizi resi dai volontari, si perviene alla definizione del *Valore aggiunto globale netto “sociale”*, valorizzazione da cui discende una più completa analisi della distribuzione del valore aggiunto, come illustrato alla tabella n. 11.

Tenendo conto che nello standard G.B.S. si punta alla determinazione del *valore aggiunto autogenerato* dal Sistema Azienda, dove i contributi in conto esercizio ricevuti vengono detratti dalla remunerazione della Pubblica amministrazione con l'obiettivo di determinare la capacità autonoma interna del sistema azienda, nel caso delle aziende *non profit* la valorizzazione del lavoro volontario integrata nel prospetto

di distribuzione del valore aggiunto consente di rappresentare in modo adeguato il rilevante contributo, in molti casi, apportato dai volontari, di cui ha beneficiato la collettività.

Nel caso specifico degli enti costituiti con finalità e contribuzione pubblica o privata può essere interessante modificare il percorso tradizionale di rappresentazione dei dati.

Resta comunque fondamentale distinguere tra il *valore aggiunto autogenerato*, proveniente dalla contrapposizione tra i Ricavi prodotti ed i costi intermedi sostenuti dal sistema azienda, distinguendolo dal *Valore aggiunto conseguito* (comprensivo delle contribuzioni istituzionali). Dal loro rapporto si potrà anche verificare il tasso di indipendenza (dipendenza) del sistema rispetto alle fonti di contribuzioni caratteristiche.

Tabella 11 - *Distribuzione del valore aggiunto "sociale"*

Destinazione del valore aggiunto	ESERCIZI		
	(n)	(n-1)	(n-2)
A - Remunerazione del personale Personale non dipendente Personale dipendente a) remunerazioni dirette b) remunerazioni indirette c) quote di riparto del reddito			
B - Remunerazione della Pubblica Amministrazione Imposte dirette Imposte indirette - sovvenzioni dello Stato, di Enti ed Istituzioni pubbliche, di Organismi internazionali			
C - Remunerazione del capitale di credito Oneri per capitali a breve termine Oneri per capitali a lungo termine			
D - Remunerazione del capitale di rischio Dividendi (eventuali utili distribuiti ai soci)			
E - Remunerazione dell'azienda +/- Variazioni ri serve			
F - Remunerazione della Collettività - Collettività/Ambiente - Collettività/Istituzioni (Liberalità effettuate -Donazioni ricevute) - Collettività per servizi prestati dai volontari			
VALORE AGGIUNTO GLOBALE NETTO "SOCIALE"			

Anche in questo caso, oltre all'analisi temporale, può essere svolta l'analisi per attività svolte.

4.2.6. Prospetto informativo sulla situazione patrimoniale e sul patrimonio

Nel caso di aziende *non profit* di grandi dimensioni — ad integrazione delle informazioni fornite dal prospetto dello stato patrimoniale riportato nel bilancio d'esercizio — appare di interesse presentare nel bilancio sociale alcune analisi ed elaborazioni sul patrimonio disponibile.

Nella tabella n. 11.1 si suggerisce una riclassificazione dello Stato Patrimoniale.

Tabella 11.1 - Stato patrimoniale riclassificato

Descrizione	<i>t</i>	<i>t - 1</i>	<i>t - 2</i>
Immobilizzazioni			
Immobilizzazioni immateriali			
Immobilizzazioni materiali			
Immobilizzazioni finanziarie			
Attivo circolante netto			
Rimanenze			
Crediti			
Ratei e risconti attivi			
- Debiti			
- Ratei e risconti passivi			
Capitale Investito			
Fondo TFR + Fondo Rischi			
Capitale investito netto			
Patrimonio netto			
Fondo di dotazione			
Riserve			
Indebitamento finanziario netto			
Debiti finanziari a breve termine			
- Disponibilità finanziarie a breve termine			
Indebitamento netto a breve termine			
Debiti finanziari a medio termine			
Debiti finanziari a medio lungo termine			
Totale indebitamento netto			
Totale fonti di finanziamento			

Essa viene integrata con il prospetto sul patrimonio netto, nel quale assume rilevanza particolare l'informazione sulla destinazione di fondi vincolati.

Tabella 11.2 - *Dettaglio movimentazione Fondi*

	FONDO 1 VINCOLATO	FONDO 2 DISPONIBILE	FONDO	TOTALI
Apertura d'esercizio				
Risultato gestionale				
Assegnazione ad attività specifiche				
Erogazioni effettive				
.....				
Chiusura d'esercizio				

Nelle aziende che svolgono attività di tutela ambientale il bilancio sociale informerà in particolare sulle attività di valorizzazione delle diverse proprietà gestite dall'organizzazione, con l'obiettivo di diventare strumento di valorizzazione del "capitale sociale" costituito dal patrimonio artistico e naturale.

In particolare va opportunamente evidenziato l'ammontare e la destinazione del patrimonio non di proprietà che l'azienda ha ottenuto in comodato o comunque a titolo gratuito da soggetti pubblici o privati, per la cura e la valorizzazione.

5. *Relazione sociale*

Per le organizzazioni *non profit* il bilancio sociale costituisce occasione di verifica e di affinamento dell'impianto di contabilità sociale dell'ente.

Questo aspetto emerge proprio dalla relazione sociale, parte del bilancio sociale in cui, attraverso gli indicatori di gestione, prevalentemente di tipo non finanziario, si fornisce un resoconto puntuale ed esaustivo delle attività svolte dall'ente nei confronti di ciascuna categoria di *stakeholder*, facendo emergere, con chiarezza di linguaggio e semplicità di

struttura espositiva, «valori» che il tradizionale bilancio dell'ente non riesce ad esprimere.

I contenuti qualitativi della relazione sociale dipendono dall'esistenza di un sistema informativo adeguato alla struttura organizzativa ed alle strategie dell'ente. Il sistema informativo deve infatti consentire un controllo di gestione simile a quello di un'azienda che opera in una logica di profitto, in modo da poter fornire agli *stakeholder* (soprattutto a coloro che forniscono le risorse finanziarie) sufficienti elementi in merito alle modalità di impiego delle stesse, al fine di mantenere e rafforzare la loro fiducia e quindi il loro consenso nei confronti dell'organizzazione.

Nelle aziende *non profit*, infatti, non viene meno l'esigenza di ottimizzare l'utilizzo economico delle risorse nel perseguimento delle finalità statutarie, anche per un impegno morale nei confronti degli *stakeholder* nell'evitare sprechi ed inefficienze.

La relazione sociale consente quindi alle aziende *non profit* di:

- rendere visibili per categoria di *stakeholder* i progetti quali risultati acquisiti od eventualmente *in progress*;
- descrivere il rapporto di scambio con i singoli portatori di interesse;
- dimostrare il grado di coinvolgimento degli *stakeholder* attraverso il processo di rilevazione del consenso.

Coerentemente con la struttura organizzativa e con i criteri di allocazione delle risorse descritti nelle precedenti parti del bilancio sociale, la relazione sociale è dedicata al rapporto sulle prestazioni e sui servizi offerti. Secondo questa impostazione, al fine semplificare la descrizione analitica dei criteri e delle modalità di scelta, le prestazioni effettuate sono opportunamente aggregate per macro-aree di intervento. In tal modo si rende esplicito come gli impieghi economici dell'organizzazione si traducano effettivamente in specifici progetti e servizi, raggiungendo definitivamente lo

scopo di comunicare con chiarezza e trasparenza le scelte e gli interventi posti in essere.

In questi casi, viene comunque indicata come area di miglioramento, la possibilità di avvicinarsi gradualmente allo standard di processo, che prevede una classificazione degli interventi per categoria di *stakeholder*.

5.1. *La matrice stakeholder/attività*

Nelle aziende *non profit* (ANP) la mappatura degli *stakeholder* (STK) rappresenta il primo passo per la redazione della relazione sociale coerente con le effettive esigenze di *mission* e di rendicontazione.

Appare, tuttavia, evidente la difficoltà di ricalcare le categorie dello standard base G.B.S., cercando di adattarle “con limitati ritocchi” alle tipologie di organizzazioni riconducibili al settore *non profit*. Per quasi ogni categoria di interlocutore, infatti, esistono differenze formali e sostanziali di rilievo. Alcuni STK di imprese difficilmente esistono nel mondo *non profit* (es. gli azionisti) e viceversa (es. i volontari); esistono poi tipologie di ANP, come la cooperative sociali, che presentano elementi propri delle società di capitali (es. il socio di cooperativa può avere anche interessi di natura patrimoniale — per effetto del possesso di quote sociali o per averla finanziata — oltre che sociali): in questo caso, quindi, si presentano considerazioni particolari.

Ciò nonostante appare tuttavia utile partire dalle categorie indicate nello standard di base, e integrare la mappatura attraverso l’inserimento di *stakeholder* individuabili in modo specifico nelle aziende *non profit*.

La metodologia di analisi degli *stakeholder* richiede, quindi, di individuare le categorie, gli interessi, gli indicatori (di macro), la relazione con il valore aggiunto e con la classificazione delle ANP, secondo lo schema presentato nella tabella seguente.

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	INDICATORI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
...

In via preliminare, con riferimento a ciascuna tipologia di *stakeholder* dovranno essere individuate le dimensioni informative che si intendono rappresentare nel documento di rendicontazione sociale. Nella seguente tabella si propone una mappatura degli *stakeholder* con l'indicazione degli interessi, delle aspettative e delle questioni rilevanti su cui deve focalizzarsi il documento.

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
I. SOCI	La categoria "soci" comprende al suo interno una sub-classificazione che è utile riportare, in quanto esistono livelli differenti di interessi ed aspettative (e quindi esigenze di <i>accountability</i>) che saranno via via richiamati.	SOCI
1.1 Fondatori	<p>I soggetti promotori hanno attese che possono essere di diverso tipo: di stima, di autorealizzazione, di soddisfacimento dei bisogni altrui, ecc., sono collegate al fatto che l'azienda <i>non profit</i> nasce dall'iniziativa di persone motivate da intenti filantropici, religiosi, culturali, e che si impegnano personalmente con il proprio lavoro e con risorse finanziarie; l'azienda è lo strumento per promuovere la diffusione dei valori etici, lo sviluppo della cultura, della scienza o dell'arte, per prestare assistenza a persone svantaggiate;</p> <p>Continuità dell'ANP e del proprio "controllo personalistico" su essa</p> <p>Raggiungimento <i>mission</i> e/o buona <i>performance</i> sociale di breve/lungo periodo</p> <p>- segue-</p>	SOCI

1.2 Fondatori e altri soci	<p>“I soci non sono portatori di attese di ritorno economico, ma legano la propria soddisfazione alla capacità che l’azienda dimostra di assolvere alle finalità istituzionali. Tale adempimento suscita nei soci senso di utilità, sentimento di realizzazione di sé, rispondendo così a quei bisogni, connessi alla sfera dei valori e degli ideali, di norma all’origine del proprio coinvolgimento nella ANP”</p> <p>democraticità: decisioni basate sulla democraticità, ove coerente con la natura dell’ANP. Per es. le fondazioni di origine bancaria o gli enti ecclesiastici hanno regole di <i>governance</i> diverse e non fondate sulla democrazia interna. La democraticità dell’ente è un requisito che può derivare da:</p> <ul style="list-style-type: none"> - legislazione; - libera scelta dell’ente; - partecipazione di altri soggetti; <p>Se lo statuto prevede più categorie di soci è necessario verificare se vige comunque il voto singolo ed è rispettato il principio di libera eleggibilità degli organi di governo</p> <p>partecipazione, rappresentanza</p> <p>informazione</p> <p>adesione politica, realizzazione di sé</p> <p>ottenimento di beni/servizi (anche di natura relazionale) a condizioni più favorevoli di quelle offerte dal mercato</p> <p>Nelle fondazioni il fondatore (che non acquisisce la qualifica di socio), in linea di massima, si preoccupa normalmente del raggiungimento della <i>mission</i></p>	SOCİ
----------------------------	--	------

1.3 Soci di cooperativa sociale	<p>Le società cooperative non sono propriamente organizzazioni <i>non profit</i> in quanto lo scopo è la mutualità e non l’assenza del lucro. La mutualità non occorre che sia dimostrata nelle coop. sociali perché queste sono considerate comunque a “mutualità prevalente”.</p> <p>attività sociali (mutualità)</p> <p>ristorni</p> <p>“remunerazione” capitale sociale</p>	SOCİ
---------------------------------	---	------

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
1.3.1 Soci sovventori (di coop. sociali)	<p>Gli interessi per questa categoria di soci, tipica delle cooperative, possono essere così riassunti:</p> <p>realizzazione, mediante le risorse investite, dei progetti coerenti con la <i>mission</i></p> <p>partecipazione al governo dell'ANP</p> <p>salvaguardia delle risorse economiche investite nel progetto</p>	SOCI
1.3.2 Associazioni di rappresentanza	<p>adesione dell'ANP all'associazione di riferimento</p> <p>alto coinvolgimento nelle scelte dell'associazione</p> <p>fiducia accordata ai rappresentanti</p> <p><i>advocacy</i></p>	SOCI
2. RISORSE UMANE	<p><i>Il perseguimento della missione è assai rilevante anche per conservare e alimentare la motivazione e la fedeltà dei collaboratori.</i></p> <p><i>Gran parte del personale retribuito ha una forte identificazione con le finalità istituzionali, così che la verifica dell'efficacia dell'ANP diviene fonte di gratificazione e fattore di sostegno all'impegno lavorativo.</i></p>	PERSONALE
2.1 Dirigenti	<p>valorizzazione del proprio lavoro,</p> <p>raggiungimento obiettivi di <i>mission</i>,</p> <p>controllo efficace sui dipendenti e collaboratori</p>	PERSONALE
2.2 Dipendenti e lavoratori parasubordinati	<p>stabilità del rapporto di lavoro</p> <p>retribuzione proporzionale al contributo fornito,</p> <p>ambiente consono al proprio profilo psico-fisico,</p> <p>autonomia del ruolo ricoperto,</p> <p>senso di appartenenza,</p> <p>gratificazione morale/sociale</p> <p>formazione e acquisizione di nuove competenze/possibilità di crescita professionale</p>	PERSONALE
2.3 Stagisti/tirocinanti	<p>formazione e acquisizione di nuove competenze/possibilità di crescita professionale</p> <p>opportunità lavorative post-tirocinio</p>	PERSONALE

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE , QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
2.4 Collaboratori esterni	retribuzione proporzionale al contributo fornito, ambiente consono al proprio profilo psicofisico, autonomia del ruolo ricoperto, senso di appartenenza, gratificazione morale/sociale	PERSONALE
3. VOLONTARI	<i>Il loro coinvolgimento duraturo nella vita dell'ANP è influenzato, oltre che dalla positività del clima organizzativo dalle opportunità di sviluppo personale percepite, dalla consapevolezza dei benefici ottenuti dai destinatari degli interventi.</i>	PERSONALE
3.1 Volontari soci e non soci	ambiente consono al proprio profilo psicofisico, senso di appartenenza, gratificazione morale/sociale formazione e acquisizione di nuove competenze/possibilità di crescita professionale	PERSONALE
3.2 Personale in servizio civile nazionale e internazionale	ambiente consono al proprio profilo psicofisico, lavoro svolto coerente con l'attività prevista dal progetto senso di appartenenza, gratificazione morale/sociale formazione e acquisizione di nuove competenze/possibilità di crescita professionale	PERSONALE

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
3.3 Sindacati (per le ANP che facciano ricorso a lavoro retribuito)	<p>ambiente favorevole al reclutamento di iscritti fra i dipendenti</p> <p>potere contrattuale nei confronti dei dirigenti per quanto riguarda le aspettative dei dipendenti/collaboratori</p> <p>partecipazione alle scelte</p>	PERSONALE
4. FINANZIATORI 4.1 Finanziatori istituzionali	<p>I finanziatori istituzionali – enti sovranazionali (quali l’Unione Europea), soggetti nazionali, enti locali, organismi internazionali sono mossi dall’obiettivo di attuare una razionale allocazione delle risorse, la quale implica la valutazione dell’efficacia dell’azione della ANP ed eventualmente la comparazione con aziende analoghe. In particolare i finanziatori sono interessati a conoscere come e quanto gli obiettivi dei progetti finanziati sono stati raggiunti, a nche al fine di orientare la futura attività di erogazione dei fondi.</p>	FINANZIATORI
4.2 Donatori privati (Enti, sostenitori, sovventori, ecc.)	<p>Per i donatori privati (enti e persone fisiche) la verifica del raggiungimento delle finalità della ANP (soddisfacimento dei bisogni delle persone, sviluppo culturale ed economico della società) è condizione per una fidelizzazione dell’attività di erogazione di fondi.</p> <p>La “Carta della Donazione” (Istituto italiano donazione ID) prevede principi di trasparenza, efficacia ed efficienza da parte degli aderenti riceventi fondi. Nei “diritti dei donatori” sono previsti in particolare: trasparenza e completezza di informazione sull’organizzazione, sull’iniziativa da sostenere, disponibilità delle informazioni.</p>	FINANZIATORI

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
5. FINANZIATORI DI CAPITALE DI CREDITO	capacità dell'ANP di remunerare adeguatamente il capitale prestato a tassi di mercato capacità economico-patrimoniale dell'ANP a tutela di eventuali insolvenze stabilità dei flussi di proventi stabilità e affidabilità del gruppo dirigenziale e capacità di fornire elementi di <i>accountability</i> relativamente ai finanziatori etici, l'ANP deve perseguire un progetto sociale e rispettare concretamente una serie di valori	FINANZIATORI
6. CLIENTI/UTENTI 6.1 Committenti istituzionali (enti convenzionanti)	I fruitori dei servizi hanno interesse particolare in quanto spesso non esiste un libero mercato e per tali servizi non si può quindi contare sull'efficienza che normalmente può essere perseguita attraverso i meccanismi della libera concorrenza, che qui non sempre sono applicati offerta di prodotti/servizi a livelli di qualità/professionalità /prezzo coerenti con le richieste della convenzione possibilità di scelta fra alternative confrontabili verifica se esistono elementi di verifica del livello dei prodotti/servizi offerti	CLIENTI / UTENTI
6.2 Clienti/utenti dei servizi erogati con relazioni di scambio	offerta di prodotti/servizi a livelli di qualità/professionalità /prezzo coerenti tra loro possibilità di scelta tra alternative confrontabili capacità di risposta della ANP alle esigenze degli utenti e quindi flessibilità dell'offerta informazione	CLIENTI / UTENTI
6.3 Clienti/utenti, anche intermedi, dei servizi erogati senza relazioni di scambio (prestazioni gratuite)	qualità dei prodotti/servizi forniti capacità di risposta della ANP alle esigenze degli utenti e quindi flessibilità dell'offerta informazione	CLIENTI / UTENTI

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
7. PUBBLICI POTERI	<p>Sia in quanto esercitano il “controllo” – di regola formale – degli enti non <i>profit</i> sia in quanto erogano servizi attraverso la concessione a detti enti (<i>contracting out</i>). La corretta rendicontazione è una delle condizioni che consentono alle ANP di mantenere la propria indipendenza e autonomia e non “sacrificare” i propri valori e la propria <i>mission</i> alle esigenze di finanziamento. La trasparenza, infine, è una delle condizioni attraverso le quali le organizzazioni possono ottenere il riconoscimento del proprio ruolo nella società e partecipare alla definizione delle politiche sociali.</p> <p>rispetto, da parte dell’ANP, delle norme giuridiche che la riguardano</p> <p>collaborazione nel perseguimento degli obiettivi di politica sociale, ambientale (ed economica?)</p> <p>promozione, soprattutto a livello locale di iniziative di carattere sociale, culturale, umanitario in armonia con gli obiettivi di integrazione delle autorità di governo.</p>	PUBBLICA AMMINISTRAZIONE
8. MONDO DELLA CONOSCENZA <ul style="list-style-type: none"> - Agenzie formative - Scuola e università - Istituti di ricerca - Consulenza e Professionisti 	<p>Collaborazione per lo studio del “fenomeno Terzo Settore”, teorizzazione economica, sociologica, politica, etc</p> <p>Rapporto di fornitura / scambio di servizi ed esperienze</p> <p>Progettualità per innalzare la qualità sociale</p> <p>Sperimentazione / innovazione</p>	COLLETTIVITÀ

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
9. ALTRE AZIENDE NON PROFIT	<p><i>Conoscere le azioni e gli scopi degli altri soggetti non profit e far conoscere i propri è la condizione per la diffusione delle buone pratiche, ma è anche la premessa per un lavoro di rete sia su singoli progetti che in una prospettiva più stabile e durature (ad esempio attraverso la costituzione di consorzi o federazioni);</i></p> <p>territorialità partecipazione progettualità sociale comunicazione</p>	COLLETTIVITÀ
10. COMUNITÀ LOCALE, NAZIONALE, INTERNAZIONALE (coerentemente con ambito di attività dell'ANP)	<p><i>Da un lato contribuisce erogando finanziamenti dall'altro beneficia in termini di utilità sociale dell'attività svolta dalle organizzazioni non profit</i></p> <p>erogazione delle risorse a favore di progetti valutati in base a criteri ben definiti controllo dell'efficacia delle erogazioni effettuate</p>	COLLETTIVITÀ
11. MONDO DELLE IMPRESE	<p>Per il non <i>profit</i> le donazioni delle aziende e i fondi raccolti con iniziative di collaborazione con le imprese (<i>cause related marketing</i>, sponsorizzazioni) sono obiettivi intermedi e strumentali per il raggiungimento degli scopi ultimi.</p> <p>possono utilizzare strutture, <i>know-how</i> e far proprie competenze e risorse maturate dalle aziende nel settore della comunicazione e della rendicontazione anche attraverso tali <i>partnership</i> inoltre le organizzazioni <i>non profit</i> possono comunicare i propri valori, dare voce agli esclusi, proporre modi e stili di vita diversi.</p>	COLLETTIVITÀ

STAKEHOLDER	INTERESSI, ASPETTATIVE, QUESTIONI RILEVANTI	RIFERIMENTO ALLE CATEGORIE DELLO STANDARD DI BASE
12. CONCORRENTI	Laddove si stabiliscono attività in concorrenza Rispetto delle regole, anche giuridiche, di una competizione corretta e leale Collaborazione nei progetti o nelle richieste (ai pubblici poteri soprattutto) di generale interesse	COLLETTIVITÀ
13. FORNITORI	Mantenimento e fidelizzazione dell'ANP cliente durabilità del rapporto applicazione di un sistema di comportamento definito per la selezione dei fornitori e l'applicazione delle norme contrattuali	FORNITORI
14. MEZZI DI INFORMAZIONE	supporto nella comunicazione strumento di realizzazione della trasparenza	FORNITORI
15. GENERAZIONI FUTURE	implementazioni di azioni per lo sviluppo sostenibile attività per la conservazione della memoria e dell'ambiente per il trasferimento della cultura e dell'identità di un paese	COLLETTIVITÀ
16. AMBIENTE NATURALE	educazione e sensibilizzazione sui temi ambientali gestione delle risorse energetiche tutela della biodiversità gestione dei rifiuti attività di valorizzazione dei rifiuti	COLLETTIVITÀ

Dopo aver individuato le differenti categorie di *stakeholder*, il processo di redazione del bilancio sociale prevede la definizione di un insieme di indicatori atti a rappresentare il livello di coinvolgimento degli stessi nel progetto dell'azienda *non profit* e i risultati realizzati rispetto alle previsioni.

5.2. *Gli indicatori*

La presenza di indicatori nel bilancio sociale favorisce una maggiore comprensibilità delle strategie perseguite e delle politiche attuate. Anche per le aziende *non profit*, infatti, appare importante disporre di sistemi di controllo di gestione, anche al fine di migliorare lo stesso livello di *accountability*.

La scelta degli indicatori deve rispondere prevalentemente ai seguenti requisiti:

- disponibilità e reperibilità del dato,
- significatività del dato rispetto alla realtà che si intende rappresentare e valutare,
- affidabilità e verificabilità del dato,
- chiarezza ed immediatezza espressiva del dato,
- possibilità di una comparazione temporale del dato e con altre organizzazioni *non profit*.

Gli indicatori possono essere di natura monetaria e di natura non monetaria. Essi saranno costruiti sulla base delle informazioni contabili ed extracontabili.

5.2.1. *Indicatori ad espressione monetaria*

Gli indicatori hanno lo scopo di rendere facilmente e immediatamente comprensibili le problematiche economico-finanziarie dell'ente e le scelte di allocazione delle risorse fra i diversi *stakeholder* di riferimento.

Sono desumibili dai documenti di rendicontazione dell'organizzazione, illustrati nelle tavole precedenti; di interesse può essere un sistema di indicatori che presenti l'andamento nel tempo delle realizzazioni dell'organizzazione, confrontando anche programmi e consuntivi.

A titolo di esempio di seguito si riportano alcuni indicatori ad espressione monetaria:

- composizione delle entrate e dipendenza da specifiche fonti

- composizione delle uscite e percentuale destinata a specifici *stakeholder*
- grado di utilizzo delle risorse raccolte
- grado di incidenza oneri per attività istituzionali
- grado di incidenza oneri per attività di promozionali e di raccolta fondi
- grado di efficienza attività di raccolta fondi
- grado di efficienza delle attività accessorie
- grado di incidenza degli oneri di supporto generale
- percentuale delle risorse raccolte destinate a interventi nella struttura produttiva/erogativa

5.2.2. *Indicatori ad espressione non monetaria*

Al fine di rappresentare compiutamente l'attività svolta, gli indicatori monetari trovano completamento in indicatori non monetari, destinati a illustrare l'attività svolta secondo parametri fisici, di natura quantitativa, in grado di integrare le informazioni di tipo economico-finanziario.

In questa sede, per il carattere universale applicabile a tutte le tipologie di aziende, appare utile rimandare al Documento di Ricerca del G.B.S. n. 5 (marzo 2007) su “Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale” nel quale sono stati identificati un insieme di indicatori per le seguenti categorie di *stakeholder*:

- a) personale
- b) soci/azionisti
- c) finanziatori
- d) clienti/utenti
- e) fornitori
- f) collettività
- g) pubblica amministrazione
- h) sistema azienda

Quanto indicato nel documento di ricerca n. 5, potrà essere adattato alla realtà delle aziende *non profit* soprattutto

con riferimento alla mappatura e all'analisi degli *stakeholder* proposta al precedente paragrafo 5.1.

Al tempo stesso, a puro titolo esemplificativo, appare di interesse proporre una serie di indicatori quantitativi riferiti ad alcune categorie di *stakeholder* peculiari per le aziende *non profit*:

Personale e volontari	<ul style="list-style-type: none"> - Descrizione del processo di selezione dei volontari - numero di ore di lavoro remunerato - numero di ore di lavoro volontario - tipologia processi aziendali in cui sono impiegati i volontari (processi caratteristici, di supporto, amministrativi, <i>fund raising</i> etc.) - Attività di formazione al ruolo - Attività di coinvolgimento e condivisione - Sicurezza (es. copertura assicurativa) - Eventuali <i>benefits</i> per i volontari
Clienti / utenti / destinatari dei beni e servizi	<ul style="list-style-type: none"> - Descrizione dell'offerta: quantità e qualità di beni e servizi prodotti - Processo di analisi dei bisogni e rilevazione delle aspettative - numero di interventi per tipologia - numero di beneficiari diretti - numero beneficiari indiretti - numero beneficiari per età, per tipologia di servizio, etc. al fine di far comprendere la natura dell'attività svolta - grado di coinvolgimento nella progettazione/erogazione dei servizi e attività - attività di informazione e conoscenza - sistemi di valutazione della soddisfazione e della qualità (es. Carta dei Servizi) -
Pubblica Amministrazione	<ul style="list-style-type: none"> - numero e tipologia convenzioni in essere con Committenti Pubblici - progetti e iniziative sviluppate in partnership con la P.A. - descrizione, n. e importo delle sovvenzioni pubbliche ricevute in c/esercizio e/o in c/capitale agevolazioni fiscali
Sostenitori e donatori	<ul style="list-style-type: none"> - numero e tipologia delle donazioni (in natura, monetarie, in lavoro), n. donatori, importo - sistemi di garanzia e tutela (Codici, Carte dei Valori, etc.) - informazione

Fornitori	<ul style="list-style-type: none"> - processo di qualificazione/acquisizione dei fornitori <i>non profit</i> - numero fornitori <i>non profit</i> per tipologia di servizi / beni acquisiti - volume di fatturato di acquisto da fornitori <i>non profit</i> sul totale del fatturato di acquisto
Reti, network, sinergie	<ul style="list-style-type: none"> - descrizione del sistema di relazioni e la partecipazione a network <i>non profit</i> e/o istituzionali distinti per: <ul style="list-style-type: none"> - territorialità - settorialità - natura (tavoli di lavoro, commissioni, consulte, coordinamenti territoriali, etc.) - soggetti di riferimento - indicatori di attività e partecipazione - descrizione progettualità sviluppata in partnership con altri soggetti <i>non profit</i>, enti pubblici, privati

5.3. Giudizi ed opinioni degli stakeholder

In considerazione della particolare caratteristica dell'*output* delle aziende *non profit*, difficilmente rappresentabile attraverso espressioni monetarie, risulta di grande utilità, pur nei limiti delle risorse a questo scopo destinabili, coinvolgere i principali *stakeholder* nel processo di valutazione dei risultati conseguiti. A tale scopo è necessario effettuare una raccolta sistematica dei giudizi e delle opinioni di coloro che collaborano con l'organizzazione o che ne sono i beneficiari al fine anche di focalizzare l'attività da svolgere sulle aspettative dell'ambiente di riferimento.

Si ritiene opportuno, quindi, che in un apposita parte della relazione sociale vengano fornite informazioni su:

- i soggetti coinvolti nel processo di valutazione e gli eventuali criteri di campionamento, selezione e contatto degli interlocutori utilizzati;
- le aspettative/ricieste dei soggetti interessati rispetto all'area di rendicontazione;

- la loro valutazione dei risultati realizzati;
- le eventuali proposte di miglioramento che emergono dall'analisi dell'indagine.

5.4. *Proposte di miglioramento del bilancio sociale*

La parte conclusiva della relazione sociale rappresenta il momento con cui l'organizzazione esprime:

- a) le proposte di miglioramento dell'attività per il futuro,
- b) le ulteriori dimensioni di miglioramento del processo di rendicontazione sociale che si intendono attuare.

Con riferimento al primo punto, l'obiettivo è rendere il bilancio sociale uno strumento dinamico e flessibile, utile per progettare e realizzare azioni concrete di sviluppo durevole, programmi di "formazione-intervento" che coinvolgano l'intera struttura organizzativa e realizzino una "buona pratica" di gestione aziendale. La redazione del bilancio sociale può costituire, pertanto, un'importante occasione per mettere in luce gli obiettivi di miglioramento su cui, trasformandoli in progetti, indirizzare gli sforzi della futura gestione, correggendo eventualmente gli orientamenti strategici resi espliciti nell'identità distintiva.

Il secondo punto esalta la valenza processuale e alimenta le relazioni di fiducia con gli *stakeholder*: appare opportuno, quindi, inserire informazioni sui miglioramenti che si intendono perseguire nella predisposizione del bilancio sociale, in modo da realizzare una maggiore completezza e trasparenza del documento in oggetto ed un miglioramento del processo di coinvolgimento e di partecipazione degli *stakeholder*.

A conclusione di questo documento di ricerca, si vuole ancora una volta ricordare che nelle aziende *non profit* la redazione del bilancio sociale rappresenta un processo completo ed articolato che coinvolge trasversalmente tutta l'azienda e concorre ad attivare un "circolo virtuoso" di "programmazione/gestione/rendicontazione/verifica dei risultati".

Detto processo di rendicontazione, in definitiva, contribuisce ad accrescere il grado di responsabilizzazione degli organi di governo aziendale e degli operatori a vario livello coinvolti nella gestione sul raggiungimento degli scopi sociali ed istituzionali, offrendo al tempo stesso agli interlocutori esterni una modalità di valutazione sul merito dell'operato sociale dell'azienda.

5.5. Conclusioni

Il settore *non profit*, in questi ultimi anni, ha svolto un ruolo trainante nel contesto socio-economico italiano, per quanto attiene lo svolgimento di attività volte a fini sociali, assumendo al contempo un'importanza crescente in ordine al numero di organizzazioni ad esso riconducibili, agli ambiti in cui le stesse intervengono, al numero di persone a vario titolo coinvolte.

Uno degli aspetti che caratterizza l'azienda *non profit*, distinguendola, in alcuni casi, da quella pubblica e, in altri, da quella privata *profit oriented*, è la rilevanza che assume il rapporto fiduciario che la stessa instaura con i propri *stakeholder*.

In particolare, è sulla fiducia che si basa il legame fra:

— Azienda *non profit* e “donatori” che sostengono dal punto di vista finanziario l'operato dell'organizzazione. È facile comprendere che la donazione di risorse monetarie da parte di tali soggetti, pur essendo motivata principalmente dalla condivisione degli obiettivi perseguiti dall'organizzazione, è influenzata principalmente dal rapporto di fiducia che i donatori ripongono nei confronti dell'azienda *non profit* riguardo all'utilizzo delle somme donate.

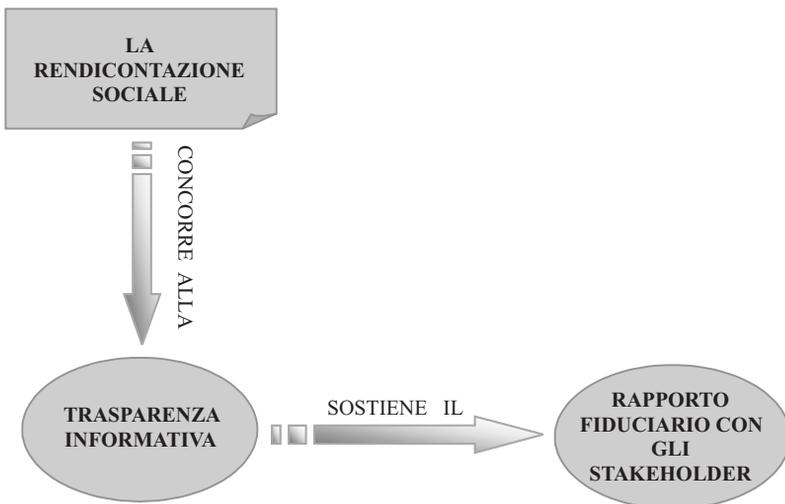
— Azienda *non profit* e “fruitori” dei servizi erogati. In linea di massima la scelta da parte dei soggetti di rivolgersi ad aziende *non profit* ovvero, per fruire di servizi analoghi, ad aziende *profit oriented* è influenzata dalla convinzione di

veder soddisfatte le proprie aspettative. Essi, dunque, il più delle volte, sono propensi a rivolgersi alle aziende *non profit* proprio in virtù della fiducia che nelle stesse ripongono. Tale fiducia è favorita dalla mancanza in tali realtà di finalità lucrative, condizione che lascia supporre che le ANP non siano orientate a speculare sull'asimmetria informativa che, generalmente, caratterizza la posizione dei fruitori rispetto alle aziende fornitrici di servizi.

La trasparenza informativa sull'attività svolta risulta, pertanto, un elemento chiave per alimentare il rapporto fiduciario fra l'azienda ed i suoi interlocutori; nel caso delle aziende *non profit* essa assume rilevanza maggiore rispetto a quanto avviene nelle aziende *profit oriented*.

Proprio in questa ottica il Bilancio sociale rappresenta uno strumento utile per la fidelizzazione degli *stakeholder* (Fig. 1).

Figura 1 - Il ruolo della rendicontazione sociale nel rapporto fiduciario fra azienda non profit e stakeholder



La rendicontazione sociale, peraltro, non rappresenta soltanto uno strumento di comunicazione e legittimazione sociale. Oltre a favorire il consenso degli interlocutori sociali, nelle aziende *non profit* il processo comunicativo assolve differenti funzioni connesse alle esigenze informative espresse dai destinatari delle informazioni. La produzione e diffusione di informazioni di natura sociale — ad integrazione di quelle di natura economica e finanziaria —, infatti, concorre a implementare l'attività di raccolta fondi, a supportare il controllo e la vigilanza dell'autorità governativa, a guidare l'azione degli amministratori anche attraverso la valutazione della coerenza tra i risultati raggiunti e gli obiettivi strategici dell'organizzazione. In questo senso il bilancio sociale è strumento di governo dell'organizzazione; se opportunamente gestito, può supportare il management nei processi decisionali ed avere delle ricadute importanti su molti aspetti gestionali.

Appendice A

LE AZIENDE NON PROFIT NELLA DISCIPLINA GIURIDICA

A.1. LE CONFIGURAZIONI PREVISTE DAL CODICE CIVILE

A.1.1. ASSOCIAZIONE NON RICONOSCIUTA

A.1.2. ASSOCIAZIONE RICONOSCIUTA

A.1.3. FONDAZIONE

A.1.4. COMITATO

A.2. LE CONFIGURAZIONI SPECIALI

Le organizzazioni di volontariato

Le cooperative sociali

Le organizzazioni non governative (O.N.G.)

Le associazioni di promozione sociale

L'impresa sociale

Le Istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza (IPAB)

Gli enti ecclesiastici cattolici e gli enti religiosi di altre confessioni

Enti di Patronato

Enti di assistenza e integrazione sociale dei portatori di handicap

Enti per il recupero delle tossicodipendenze

Enti dello spettacolo

Enti di radiodiffusione

Enti di formazione professionale

Enti per l'adozione di minori stranieri

Enti della protezione civile

Enti ausiliari alla sanità

A.3. NON PROFIT E LIBERTÀ DI ASSOCIAZIONE

Il mondo del *non profit* si presenta come un coacervo di realtà fortemente eterogenee; a ben vedere, le aziende *non profit* risultano assai dissimili. Si potrebbe dire, ovviamente in modo paradossale, che in Italia il *non profit non esiste*. Dal punto di vista strettamente terminologico, infatti, il vocabolo *non profit* non si trova in nessun regolamento o legge dello Stato. Eppure, nonostante questa assenza e nonostante l'uso del termine *non profit* venga criticato da molti, bisogna prendere atto che esso è entrato nel linguaggio corrente sotto varie forme (*istituzione non profit*, *organizzazione non profit*, *azienda non profit* o *ente non profit*) e occorre perciò accettarne l'uso, almeno fino a quando non vengano utilizzati termini alternativi e altrettanto condivisi.

Il termine *non profit* esprime, dunque, una matrice culturale, piuttosto che giuridica; per voler essere forzatamente definitori, esso indica un certo modo di fare impresa "a movente ideale". Come è noto un ente è giuridicamente una "certa cosa" in ragione di ciò che trova ad essere ai fini civilistici, appare quindi importante delineare l'articolata gamma di figure giuridiche in cui è "scomponibile" la nozione omnicomprendensiva di "azienda *non profit*".

Rispetto al dettato costituzionale⁽¹⁾, il Codice civile contribuisce, seppure in modo limitato, a identificare alcune forme giuridiche compatibili con le caratteristiche basilari delle organizzazioni *non profit*, pur non fornendo una risposta soddisfacente circa le tipologie di enti *non profit* operanti sul territorio.

Infatti a partire dal Codice Civile, si ritiene siano compatibili con le aziende *non profit*, i seguenti soggetti:

- associazioni riconosciute (libro I, titolo II, capo II, art. 14 ss. del c.c.);
- fondazioni riconosciute (libro I, titolo II, capo II, art. 14 ss. del c.c.);
- associazioni (e fondazioni) non riconosciute (libro I, titolo II, capo III, art. 36 ss. del c.c.);
- comitati (libro I, titolo II, capo III, art. 36 ss. del c.c.).

Nel corso degli anni sono state emanate normative specifiche secondo le quali rientrano nell'universo *non profit* le aziende di seguito indicate, in ordine cronologico:

⁽¹⁾ Di cui si annotano sinteticamente, gli articoli che, pur non nominandolo, inferiscono più direttamente sul mondo non profit, vale a dire: art. 2 (formazioni sociali); art. 3 (pari opportunità dei cittadini); art. 33 (arte e scienza); art. 38 (assistenza privata libera); art. 39 (attività sindacale); art. 45 (cooperazione); art. 49 (libertà di associazione partitica) art. 118 (sussidiarietà).

- 1886 - società di mutuo soccorso (legge 3818/1886);
- 1890 - istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza privatizzate (IPAB) (legge 381/1890 e 328/2000);
- 1898 - istituto del barracellato (R.D. 403/1898 e L.R. Sardegna n. 25/1998)
- 1947 - enti di patronato (legge 804/1947, 112/1980, dpr 1017/1986, legge 252/2001);
- 1965 - circoli di cultura cinematografica e sale della comunità (legge 1213/1965)
- 1970 - associazione di volontariato nel settore della protezione civile (legge 996/1970 e D.P.R. 66/1981);
- 1978 - istituto di riabilitazione, istituto di ricovero e cura a carattere scientifico associazione di volontariato sanitaria e ospedale classificato o assimilato (legge 833/1978);
- 1978 - enti di formazione professionale (legge n. 845/1978);
- 1985 - enti ecclesiastici cattolici (legge 222/1985) ed enti religiosi di altre confessioni (v. intese e accordi tra lo Stato Italiano e le diverse confessioni religiose);
- 1987 - organizzazione non governativa (legge 49/1987);
- 1990 - soggetti abilitati alla radiodiffusione (legge 223/1990);
- 1990 - fondazione di origine bancaria (legge 218/1990 e D.Lgs. 153/1999);
- 1991 - organizzazione di volontariato (legge 266/1991);
- 1991 - università non statale legalmente riconosciuta (legge 243/1991);
- 1991 - cooperativa sociale (legge 381/1991);
- 1992 - enti di assistenza e integrazione sociale dei portatori di handicap (legge 104/1992);
- 1996 - enti lirici (D.Lgs. 367/1996);
- 1996 - istituzioni culturali (legge 534/1996)
- 1997 - enti di promozione sociale (legge 287/1997);
- 1998 - enti per l'obiezione di coscienza (legge 230/1998);
- 1998 - associazione dei consumatori e degli utenti (legge 281/1998);
- 2000 - associazioni di promozione sociale (legge 383/2000).
- 2006/2008 - impresa sociale (decreto legislativo 24 marzo 2006 e provvedimenti attuativi del 24 gennaio 2008).

Vi è poi da considerare che, dal punto di vista tributario, le aziende *non profit* possono essere "enti non commerciali" D.P.R. 917/1986 (Testo Unico delle imposte sui redditi) di cui fanno parte le cosiddette "O.N.L.U.S." (Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale) disciplinate dal D.Lgs. 460/1997.

A.1. Le configurazioni previste dal Codice Civile

Di seguito vengono approfondite le figure giuridiche regolate dal primo Libro del Codice Civile, vale a dire quelle a struttura associativa (Associazioni riconosciute e non riconosciute) e quelle a struttura istituzionale ((Fondazioni e Comitati).

A.1.1. Associazione non riconosciuta

Dal censimento ISTAT del 2001 ⁽²⁾, rientrano nell'universo *non profit* n. 140.746 istituzioni pari al 63,6% del totale del settore; in esse operano oltre 356.000 persone retribuite pari al 35,3% dell'impiego complessivo del settore.

Il riconoscimento, come è noto, è sinonimo di personalità giuridica, e riflette il fatto che l'associazione ha ottenuto un *placet* ufficiale ed esplicito di diritto pubblico della sua esistenza come pieno soggetto di diritto, sino al punto di vedersi riconoscere dallo Stato, che ha il compito di rilasciare, previa un'istruttoria formale, il predetto riconoscimento, una personalità giuridica propria e autonoma. In cambio, lo Stato sottopone ad una serie di controlli di regolarità la gestione dell'associazione, in tal modo "soggettivata".

Quale associazione non riconosciuta, un ente *non profit* non soffre di limitazioni particolarmente significative, quanto meno a livello di inquadramento possibile: può infatti accedere alle posizioni del registro di volontariato, può essere Onlus, può essere inclusa tra le associazioni di promozione sociale. Essa, dunque, presenterà quell'inquadramento civilistico di base, convertito poi nella configurazione fiscale che si renderà applicabile in ragione di certe variabili operanti solo in questa seconda sede, tenendo presente che, sempre quale associazione non riconosciuta, l'ente potrebbe anche essere considerato fiscalmente commerciale, pur se civilisticamente inquadrabile nell'area del *non profit*.

La differenza più evidente tra associazioni riconosciute e non riconosciute attiene al campo delle responsabilità patrimoniali degli amministratori e di chi agisce, esponendosi legalmente: nelle associazioni non riconosciute, infatti, chi agisce in rappresentanza dell'associazione, pur manifestandosi in un ruolo di rappresentanza della struttura, risponde illimitatamente, con il suo patrimonio, agli impegni presi o dei

⁽²⁾ Istat (2001), *Istituzioni non profit in Italia. I risultati della prima rilevazione censuaria*. Anno 1999, Informazioni, n. 50, Roma.

danni causati verso i terzi. L'associazione riconosciuta, invece, trova un limite nel capitale di cui consta, salvo il fatto che gli amministratori possono rispondere direttamente all'associazione di eventuali danni ad essa recati.

A.1.2. Associazione riconosciuta

Le associazioni riconosciute sono 61.313 pari al 27,7% del totale complessivo del mondo *non profit* e con 291.484 persone retribuite occupano il 28,9% del totale complessivo dei retribuiti del settore⁽³⁾. Oltre ad indubitabili differenze tecniche sul piano della responsabilità patrimoniale di coloro che assumono la rappresentanza dell'ente, la principale differenza tra associazione riconosciuta e associazione non riconosciuta è insita nella formalità: la prima, per esistere in quanto tale, ha bisogno del riconoscimento, mentre la seconda è completa già nel momento in cui si esce dallo studio del notaio, ovvero è stato comunque sottoscritto l'atto costitutivo.

Viceversa nel caso dell'associazione riconosciuta, l'ente si pone "in sonno", oppure opera come associazione in attesa di riconoscimento, e cioè come associazione non riconosciuta, con il regime di quest'ultima.

L'associazione riconosciuta deve ottenere approvazione del suo statuto (redatto per atto pubblico, e cioè con la redazione diretta a cura di un notaio) da parte dell'autorità di controllo governativo, che si manifesta tramite la Prefettura, ed in ciò si coglie la maggior libertà dell'associazione non riconosciuta. Lo statuto deve contenere i requisiti di legge in merito a diritti ed obblighi dei soci, scopo sociale, norme sull'amministrazione e così via, ed essere sufficientemente democratico in rapporto ai diritti sociali. Deve anche prevedere un obbligo di approvazione annuale di bilancio o, meglio, di assemblea annuale. Lo statuto non può essere validamente modificato senza l'intervento della stessa autorità che si pronuncerà per il riconoscimento.

L'autorità governativa esercita un ampio controllo di correttezza amministrativa e legale sulla vita dell'associazione, potendo spingere il suo potere fino alla sostituzione degli amministratori con un commissario, dato il carattere "pubblico" di fatto riconosciuto alla gestione della persona giuridica.

⁽³⁾ Istat (2001), *Istituzioni non profit in Italia. I risultati della prima rilevazione censuaria*. Anno 1999, Informazioni, n. 50, Roma.

A.1.3. Fondazione

La figura della fondazione in Italia, dopo una storia per più versi marginale, sta vivendo un momento di crescita e affermazione nella società italiana. La causa di ciò va ricercata nell'indubbia vitalità di una società civile che nella fondazione individua, a torto o a ragione, uno strumento *per sé* funzionale al raggiungimento di finalità collettive perseguite privatamente, specie sociali e culturali. Flessibilità, solidità, buona reputazione della forma fondazione inducono gli operatori ad avvalersi di essa per le missioni più diverse (sociali, sanitarie, assistenziali, formative, culturali, politiche): ma in larghissima maggioranza di tipo operativo. Tranne il caso delle fondazioni di origine bancaria, assai poco, invece, risulta rispettato in Italia l'idealtipo di fondazione come soggetto erogatore di risorse, cioè di fondazioni *grant-making*, secondo il modello americano, anche se non mancano segnali specialmente nella tipologia delle *fondazioni di impresa*.

Da forma adatta al perseguimento di attività filantropiche di assistenza e beneficenza in senso tradizionale, la nuova tendenza cui si assiste è la creazione di fondazioni per la produzione di beni e servizi pubblici o quasi-pubblici, in grado di contribuire in maniera efficace ed efficiente ad un accrescimento del benessere collettivo, come una sorta di associazione, più "stabile e autorevole".

Una definizione univoca di cosa si intenda per fondazione risulta difficile: tuttavia nel settore si sta facendo strada una definizione di tipo operativo, per lo più condivisa, che identifica la fondazione come un'organizzazione basata su un patrimonio e uno statuto, privata, auto-governata, senza distribuzione di profitti, caratterizzata da una finalità di pubblica utilità.

Più estesamente, una fondazione è *uno strumento giuridico* che una persona, un gruppo di persone o anche un'impresa o un ente pubblico possono utilizzare per perseguire uno scopo socialmente utile. I fondatori decidono di destinare un patrimonio ad uno scopo ritenuto socialmente utile. Si tratta di uno strumento molto flessibile, in quanto assai diverse possono essere le motivazioni che inducono a costituire una fondazione: realizzare scopi filantropici, perpetuare il proprio nome o quello di un familiare scomparso, intervenire nel sociale in maniera riservata e discreta, ottenere un miglioramento della propria immagine e del proprio credito presso il pubblico, ecc.

Gli assi di distinzione delle fondazioni più utilizzati attengono alla forma giuridica, alle principali modalità di intervento e al patrimonio:

1. in relazione alla forma *giuridica*, si individuano fondazioni di diritto civile — nazionali o regionali — e fondazioni nate in seguito a (e in

parte regolate da) specifici provvedimenti legislativi, siano essi di ‘sistema’ o *ad hoc*;

2. in relazione alle modalità di intervento principali, si distinguono *fondazioni operative* e *fondazioni di erogazione (grant-making)*. Le prime utilizzano le proprie disponibilità per realizzare direttamente attività coerenti con gli scopi statutari, le seconde erogano fondi in favore di progetti gestiti da terzi;

3. in relazione al patrimonio si hanno fondazioni patrimonializzate e non. Le prime dispongono di un patrimonio sufficiente a sostenere il conseguimento della propria missione, le altre devono recuperare (in parte o completamente) risorse dal mercato agendo come soggetti (parzialmente) commerciali, ovvero ottenere contributi da parte delle famiglie, imprese, altri enti non commerciali, pubbliche amministrazioni.

Secondo la prima distinzione, le forme giuridiche delle fondazioni “tradizionali” si muovono nella cornice normativa prevista negli articoli del Libro I, Titolo II, Capo I del Codice Civile.

L’ordinamento italiano prevede poi vari altri tipi di fondazioni, di cui il Codice Civile rimane il riferimento normativo, ma che presentano tuttavia, caratteristiche peculiari, e possono essere così identificate come tipologie specifiche che presentano delle particolarità.

Si fa riferimento alle *fondazioni di famiglia* (art. 4 del R.D. 99/1891), alle *fondazioni assistenziali* (art. 2 della L. 6972/1890), alle *fondazioni di istruzione agraria* (art. 1 della L. 770/1913), alle *fondazioni scolastiche* (art. 550 del R.D. 1297/1928), alle *fondazioni universitarie* (artt. 191 e 192 del R.D. 1592/1933), alle *fondazioni militari* (art. 849 del R.D. 443/1927), alle *fondazioni di culto* (leggi concordatarie del 1929 e del 1985) alle *fondazioni liriche*, (D.Lgs. 367/1996 — c.d. decreto Veltroni — e poi il D.Lgs. 134/1998 che ha disposto la trasformazione obbligatoria dei principali enti lirici nazionali da enti di diritto pubblico a fondazioni di diritto privato), alle *fondazioni ex-Ipab*, cui, pur senza caratteri di obbligatorietà, può essere attribuita ‘veste giuridica’ da adottare nei processi di trasformazione in chiave privatistica, le Ipab (L. 328/2000, D.Lgs. 207/2001). Per gli enti pubblici, gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza (L. 537/1993 e al D.Lgs. 509/1994).

La forma della fondazione è indicata anche come cornice giuridica per la nascita di nuove figure: l’art. 10 del D.Lgs. 368/1998 (e regolamento attuativo 29 novembre 1999) prevede, infatti, la possibilità per il Ministero per i Beni e le Attività Culturali di costituire o partecipare a *fondazioni per la gestione e la valorizzazione del patrimonio culturale nazionale* tramite il conferimento di beni culturali o dei diritti d’uso su beni mobili o immobili di sua proprietà.

Vi sono poi le *fondazioni universitarie*: l'art. 59, comma 3, L. 388/2000 (seguito dal D.P.R. 24 maggio 2001, n. 254) dispone che le Università, per lo svolgimento delle attività strumentali e di supporto alla didattica e alla ricerca, possano costituire fondazioni di diritto privato con la partecipazione di enti, amministrazioni pubbliche e soggetti privati.

Infine, il D.Lgs. 124/1993 prescrive che possano essere costituiti come *fondazione fondi pensione* i contributi volontari di privati complementari rispetto al sistema obbligatorio pubblico.

In riferimento alle forme di fondazioni, vanno innanzitutto ricordate le *fondazione di partecipazione*, (art. 1 D.P.R. 361/2000, art. 1332 c.c, art 45 Cost.), definita come “un patrimonio di destinazione a struttura aperta” in quanto l'atto costitutivo è un contratto che può ricevere l'adesione di altre parti oltre a quelle originarie anche dopo la conclusione dell'atto firmatario. Il modello organizzativo della fondazione di partecipazione consente la compresenza di enti pubblici territoriali e di attori privati, che — in relazione al contributo fornito — partecipano a diverso titolo alla vita della stessa. Soprattutto in ambito culturale-artistico, questo modello sta conoscendo un notevole successo, in quanto considerato un'interessante formula organizzativa per la realizzazione di progetti di collaborazione pubblico/privata. Molte organizzazioni *non profit* recentemente si sono dotate di fondazioni di partecipazione. Ovviamente, in questo caso si tratta più di un recipiente (più autorevole, trasparente e separato dalla gestione ordinaria rispetto all'associazione) piuttosto che un mercato di raccolta fondi.

La *fondazione comunitaria*, che trova le sue origini negli Stati Uniti all'inizio del secolo scorso (*community foundation*) e il cui modello ha ispirato la Fondazione Cariplo nel suo progetto di costituzione di una rete di fondazioni di questo tipo nelle province lombarde e del Piemonte nord-orientale. Fondazioni di questo tipo sono attive nell'ambito di una specifica comunità territoriale e si pongono come intermediario tra donatori e organizzazioni del sociale: la loro finalità è mobilitare — tramite una strumentazione complessa — il potenziale di donazione presente su un determinato territorio e indirizzabile al territorio stesso. Diversamente da altre fondazioni, quelle di comunità in genere non erogano soltanto, ma ricevono anche donazioni. In quanto ente non commerciale, la fondazione di comunità costruisce il proprio patrimonio grazie ad un gruppo di donatori e, in seguito, finanzia una vasta gamma di esigenze sociali. La maggioranza delle fondazioni di comunità, per definizione, restringe i propri interessi e l'erogazione a particolari aree geografiche.

La *fondazione holding* (o finanziaria) è, invece, un ente che amministra un patrimonio o gestisce un'impresa avendo come vincolo statutario

l'obbligo di indirizzare le rendite del patrimonio o gli utili dell'impresa ad altro ente non commerciale per il perseguimento degli specifici scopi istituzionali di quest'ultimo.

Le *fondazioni di origine bancaria* (legge Amato, L. 218/1990; legge Ciampi, L. 461/1998; D.Lgs. 153/1999 e successivi decreti attuativi), sono soggetti nati dalla privatizzazione del sistema bancario pubblico e che hanno attraversato un processo evolutivo travagliato per molti aspetti non ancora concluso. La ristrutturazione prevedeva la trasformazione delle Casse di Risparmio e degli Istituti di Credito di Diritto Pubblico in società per azioni tramite fusioni, trasformazioni e conferimenti; nella pratica, la soluzione più utilizzata è stata quella del conferimento dell'intera azienda bancaria ad una nuova società per azioni da parte dell'ente che fino a quel momento l'aveva posseduta e gestita. L'ente conferente continua ad essere regolamentato dal suo statuto originario, che però deve essere modificato per sottostare alle limitazioni previste dalla normativa, per esempio:

— lo scopo deve essere di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico, nei settori (istituzionali) della ricerca scientifica, dell'istruzione, dell'arte, della conservazione e valorizzazione dei beni culturali e ambientali, della sanità e dell'assistenza alle categorie sociali deboli;

— non possono esercitare direttamente l'impresa bancaria o possedere partecipazioni di controllo nel capitale di imprese bancarie o finanziarie;

— possono esercitare imprese direttamente strumentali ai fini statutari, esclusivamente nei settori istituzionali;

— prevedono nei loro statuti distinti organi di indirizzo, di amministrazione e di controllo.

Le *fondazioni di impresa*, in genere traggono il proprio patrimonio da un'impresa *profit* consociata e spesso servono a quest'ultima quale strumento per l'erogazione di donazioni. Una fondazione di impresa può operare di concerto con i programmi di *fund raising* dell'impresa *profit* consociata e spesso ha un organo direttivo a sé stante, composto da personale retribuito ed altre figure dell'impresa consociata. La maggioranza di queste fondazioni riflette, nel proprio atteggiamento nei confronti del *fund raising*, i prodotti e gli interessi dei consumatori, sia effettivi, sia potenziali dell'impresa *profit* consociata, e le decisioni prese dalle fondazioni d'impresa sono influenzate direttamente dall'impegno e dall'interesse del personale nei confronti dell'organizzazione *non profit* che fa richiesta di donazioni. Il management delle fondazioni di impresa varia inoltre a seconda del caso specifico. Molte iniziano ad avere una figura deputata a ricevere, analizzare e gestire le proposte di donazione, mentre

altre affidano questo incarico a figure che hanno anche altre responsabilità all'interno dell'impresa di riferimento. Va detto infine che in Italia molte fondazioni di questo tipo sono operative, tuttavia si nota un crescente numero di esempi che si configura come il modello statunitense.

A.1.4. *Comitato*

Pur essendo relativamente numerosi nel panorama complessivo del settore *non profit* (si tratta di 3.833 istituzioni pari all'1,7% del totale complessivo), i comitati impiegano soltanto lo 0,5% del totale complessivo della forza lavoro retribuito⁽⁴⁾. Il comitato assomiglia un po' alle fondazioni, in quanto può trovare origine nell'iniziativa individuale di una persona; per tale figura giuridica è previsto un regime rigoroso di controlli, superiore a quello delle comuni associazioni, mentre è simile a queste ultime, sotto il profilo delle responsabilità di coloro che agiscono in suo nome.

Il comitato è un'associazione più fragile ma, per questo, più tutelata dalla legge, in rapporto a fatti di raccolta fondi e mezzi in nome di qualche obiettivo particolare: tipico il caso delle raccolte per emergenze benefiche. Il comitato è stato spesso la struttura preferita per le occasionali, o comunque non ricorrenti, iniziative di riunioni per scopi scientifici, culturali, congressistici e simili.

Testualmente, il codice civile designa i comitati come “comitati di soccorso” o di “beneficenza” e “comitati promotori” di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, festeggiamenti e simili. Sono elementi tipici del comitato la temporaneità e la variabilità della base, così come gli studiosi ritengono sia anche la “pubblica sottoscrizione”. Ovviamente, si dà anche il caso di associazioni che scelgono la denominazione di comitato a soli fini estetici, risultando evidente che, statuto alla mano, esse non sono legalmente configurabili come tali: in tal caso, peraltro, deve ritenersi prevalga senz'altro la sostanza e non la forma.

Gli amministratori dei comitati non sono solo responsabili come i pari grado delle associazioni non riconosciute, ma rispondono altresì della conservazione e dell'impiego di fondi e mezzi raccolti dal comitato stesso, in quanto è a loro carico anche il rispetto dei programmi che hanno fatto conoscere il comitato.

⁽⁴⁾ Istat (2001), *Istituzioni non profit in Italia. I risultati della prima rilevazione censuaria*. Anno 1999, Informazioni, n. 50, Roma.

A.2. Le configurazioni speciali

Nel panorama legislativo coesistono svariate impostazioni di enti *non profit*: appare utile effettuarne una descrizione elementare, operando una ricognizione sulle situazioni tipizzate, al fine di delinearne le principali specificità, necessarie in sede di definizione di un sistema di rendicontazione coerente con tali elementi.

Le organizzazioni di volontariato

L'attività del settore *non profit* è sostenuta in modo consistente dal volontariato, tuttavia, nella legge italiana esiste solo un volontariato in senso proprio e «formale», quello di cui all'ormai famosa "legge quadro" del 1991 (la n. 266).

Tale legge definisce l'attività di volontariato come "attività personale, spontanea, gratuita e senza fini di lucro, con fini di solidarietà", svolta all'interno di certi organismi, detti di conseguenza enti (od "organizzazioni") *di volontariato*; essa disciplina in modo articolato tali organizzazioni, regolando, tra l'altro, un'apposita iscrizione delle stesse in registri pubblici. Le organizzazioni di volontariato sono individuate come soggetti collettivi «liberamente costituiti» al fine di svolgere la predetta attività, che si avvalgono in misura «determinante e prevalente» dell'impegno personale, volontario e gratuito dei propri soci aderenti (i volontari).

In relazione alla spontaneità dell'attività del volontario, essa non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario: al volontario possono essere soltanto rimborsate dall'organizzazione di appartenenza le spese effettivamente sostenute per l'attività prestata, entro limiti preventivamente stabiliti dalle organizzazioni stesse. Ne risulta, di conseguenza, che la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e ogni altro rapporto di contenuto patrimoniale con l'organizzazione di cui fa parte.

In sintesi, le caratteristiche dell'attività dei volontari devono essere rappresentate da:

- personalità della prestazione;
- spontaneità;
- gratuità;
- svolgimento tramite l'organizzazione di cui il volontario fa parte (e cioè, non in termini indipendenti e autonomi).

L'attività dei volontari deve rappresentare, per l'ente, la risorsa di servizio prevalente pur se è possibile che dette organizzazioni assumano

lavoratori dipendenti, o si avvalgano di prestazioni di lavoro autonomo comune.

Le organizzazioni di volontariato possono assumere una forma giuridica libera, purché ritenuta adeguata al perseguimento dei loro fini, «salvo il limite di compatibilità con lo scopo solidaristico».

È previsto dalla legge un contenuto obbligatorio dell'accordo di base, (cioè dello statuto), un obbligo di formazione del bilancio, nonché, come accennato, la necessaria iscrizione negli appositi registri tenuti dalle Regioni e dalle Province autonome, che alla fine costituisce l'elemento formale più evidente.

Per quanto riguarda la struttura organizzativa "interna", la legge prevede che gli enti in parola debbano avere una struttura *democratica*, cioè basata sulla prevalenza della volontà delle maggioranze dei componenti, che non solo deve risultare dall'atto costitutivo e dallo statuto, ma che deve essere rispettata nel corso di svolgimento del rapporto.

La struttura democratica comporta l'elezione maggioritaria spontanea e libera delle cariche associative, la libertà di espressione per ciascuno del proprio pensiero e la tutela dei diritti di libertà, inclusa la segretezza del voto. Relativamente alla costituzione e al funzionamento dell'assemblea si osservano, in sostanza, le seguenti regole: composizione legittimata dalla partecipazione teorica di tutti gli iscritti, validità delle deliberazioni votate dalla metà più uno dei presenti, guida dell'evento da parte del presidente dell'organizzazione di volontariato. Le cariche devono essere non solo gratuite, ma anche elettive, lasciandosi allo statuto ampi poteri in ordine alla composizione, alla durata, alla revoca delle medesime.

La legge prevede che le organizzazioni di volontariato traggano le risorse economiche per il loro funzionamento e per lo svolgimento della loro attività da:

- contributi degli aderenti;
- contributi di privati (non aderenti);
- contributi dello Stato, di enti e istituzioni pubbliche, finalizzati esclusivamente a sostegno di specifiche e documentate attività o progetti (art. 5, comma 1, lett. b, L. 266);
- contributi di organismi internazionali;
- donazioni e lasciti testamentari;
- rimborsi derivanti da convenzioni con enti pubblici (art. 5, comma 1, lett. f, L. 266);
- entrate derivanti da attività commerciali e produttive marginali.

Taluni ritengono che non possano mai figurare risorse derivanti da attività commerciali, diverse da quelle definibili come «marginali»; la re-

cente circolare dell'Agenzia delle Entrate va in tale direzione⁽⁵⁾, ma la prassi comune appare maggiormente orientata in senso opposto. Le attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato sono oggetto di un apposito decreto (il D.M. Finanze 25 maggio 1995) che le enuclea nel modo seguente:

1) *attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà, svolte in occasione di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'ente di volontariato;*

2) *attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;*

3) *cessioni di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;*

4) *attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;*

5) *attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del T.U.I.R., verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono del 50 per cento i costi di diretta imputazione.*

Entrando formalmente nel novero degli enti in parola, da ente non commerciale, quale si è fiscalmente quasi sempre, nei casi compatibili con l'assunzione di questa qualifica, si assume così una posizione speciale alquanto comoda fiscalmente (stanti le norme fiscali della legge 266, cui si rinvia), cui si aggiunge, ora, anche l'equiparazione di diritto, senza cioè nessun ulteriore presupposto neppure statutario, alle Onlus (art. 10, comma 8, D.Lgs. 460/1997).

Le cooperative sociali

Si calcola che in Italia esistano 4.250 cooperative sociali (della quali più del 50% nel Nord Italia) che danno lavoro a 250.000 occupati, dei quali 100.000 lavoratori retribuiti, 11.000 volontari, 127.500 soci e un giro d'affari che supera i 1600 milioni di euro⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ *Circ. Agenzia Entrate 31.10.2007, n. 59/E* - per la quale in sostanza, è inconciliabile con la natura di Onlus un rilevante potere di gestione in una eventuale società partecipata, che svolga attività commerciale.

⁽⁶⁾ Istat (2001), *Istituzioni non profit in Italia. I risultati della prima rilevazione censuaria*. Anno 1999, Informazioni, n. 50, Roma.

Le cooperative sociali, pur essendo spesso inserite tra le aziende *non profit*, sono giuridicamente società commerciali a tutti gli effetti. Esse sono tenute per effetto delle norme di rinvio ad applicare la normativa delle cooperative e delle società di capitali e quindi a un bilancio formato da conto economico, stato patrimoniale e nota integrativa. Come tutte le cooperative, inoltre, devono rendicontare indicando «specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento degli scopi statutari, in conformità con il carattere cooperativo della società» (art. 2 Legge 31 gennaio 1992, n. 59).

In questo senso la rendicontazione economico-sociale delle cooperative sociali, oltre al rispetto degli obblighi civilistici, dovrà assumere le caratteristiche di un “bilancio di responsabilità sociale” in cui la dimostrazione della formazione del reddito di esercizio e della consistenza quali-quantitativa del patrimonio aziendale sia integrata dalla comunicazione delle attività della cooperativa, dei rapporti con soci, lavoratori, utenti e volontari e altri interlocutori sociali rilevanti.

Le cooperative sociali, dunque, non fanno parte degli enti di natura associativa, poiché sono dotati di forma societaria, al pari delle cooperative, nella forma classica. Esse inoltre si distinguono, anche come società cooperative, sia per il fine perseguito, che per l'attività posta in essere. Si differenziano, dalla tipologia classica delle cooperative per il perseguimento prioritario di un fine che è esterno al gruppo sociale che le costituisce (cioè, ai soci), ossia l'interesse sociale generale alla «promozione umana» e «alla integrazione sociale dei cittadini», in contrapposizione al perseguimento principale — in quanto attività e contenuto lavorativo — degli interessi, pur sempre economici, dei soci della cooperativa. La loro azione è, dunque, più strettamente contigua all'azione dello Stato.

La legge 381/1991, che le ha introdotte nel sistema, individua due tipologie di cooperative sociali:

— le cooperative di solidarietà sociale, di cui alla lett. *a*) dell'art. 2, (chiamate comunemente cooperative di tipo A), alle quali è attribuito un compito puramente assistenziale a favore di persone svantaggiate;

— le cooperative di produzione e lavoro integrate, di cui alla lett. *b*) (cooperative di tipo B), alle quali è connessa la funzione di promuovere l'inserimento dei soggetti svantaggiati nell'attività lavorativa.

In taluni casi le due funzioni vengano a coesistere dando luogo, quindi, alle cosiddette cooperative sociali miste.

Nelle cooperative sociali operano tre categorie di soci: i soci *prestatori*, che svolgono una normale attività lavorativa fornendo una prestazione cui corrisponde una retribuzione, i soci *volontari*, la cui attività lavorativa è spontanea e gratuita, essendo previsto il solo rimborso delle

spese, e i soci *fruitori*, che sono le persone «svantaggiate» al cui inserimento lavorativo è volta l'attività della cooperativa sociale (tipo B).

I soci volontari prestano la loro attività gratuitamente e sono iscritti in un'apposita sezione del libro dei soci. Il loro numero non può superare la metà del numero complessivo dei soci. Sono considerate «persone svantaggiate», dalla legge speciale, quelle citate dall'art. 4, e cioè: «gli invalidi fisici, psichici e sensoriali, gli ex degenti di istituti psichiatrici, i soggetti in trattamento psichiatrico, i tossicodipendenti, gli alcolisti, i minori in età lavorativa in situazione di difficoltà familiari, i condannati ammessi alle misure alternative alla detenzione» (il concetto è utilizzato spesso anche in sede fiscale, a proposito delle Onlus). È però consentito che, con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, si individuino, di tanto in tanto, altre categorie di soggetti svantaggiati da affiancare alle tipologie, per così dire, “legali”. In ogni caso, le persone svantaggiate devono costituire almeno il 30 % dei lavoratori della cooperativa stessa se di tipo B).

Anche per le società cooperative in questione, così come per le organizzazioni di volontariato, è prevista *l'istituzione di registri regionali*; l'iscrizione è subordinata al possesso delle caratteristiche di legge, ovviamente. A tale iscrizione consegue sia la legittimazione a divenire parti di rapporto convenzionale con gli enti pubblici, sia la titolarità a fruire di vantaggi economici, come la fiscalizzazione degli oneri sociali. Oltre all'albo regionale, le cooperative sociali sono tenute agli obblighi di registrazione previsti dalla legge per le cooperative.

Le cooperative sociali non sono mai enti non commerciali fiscalmente, perché il loro inquadramento formale tra le cooperative, le rende comunque soggette alle norme fiscali previste per le società di capitali (art. 75 lett. *a*, del T.U.I.R., — ovvero la c.d. IRES).

Peraltro, oltre a beneficiare delle agevolazioni fiscali comuni previste per la cooperazione, e a disporre di qualche marginale norma specifica (esenzioni sulle successioni, riduzione ad 1/4 delle imposte catastali e ipotecarie sui mutui, acquisti e locazioni di immobili, riduzioni di aliquote IVA), esse fruiscono della piena equiparazione fiscale alle Onlus, subordinatamente però alla piena legittimità anche formale della loro qualità.

Le organizzazioni non governative (O.N.G.)

La legge n. 49/1987, sulla disciplina della cooperazione dell'Italia con i Paesi in via di sviluppo, prevede la figura di istituzioni private, definite, con richiamo ad un'espressione inconsueta nel nostro sistema giuridico, *organizzazioni “non governative”*.

Detti enti possono ottenere dal Ministero degli affari Esteri il «riconoscimento di idoneità» (idoneità agli scopi della legge, ovviamente) a condizione che risultino regolarmente e correttamente costituite, che abbiano come fine quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del c.d. terzo mondo, che non perseguano scopi di lucro e che rispettino l'obbligo di destinare ogni provento, anche derivante da attività commerciali accessorie o da altre forme di autofinanziamento, per i fini istituzionali, e che non abbiano, in alcun modo, rapporti di dipendenza da enti con finalità di lucro, né siano collegate in alcun modo ad interessi di enti pubblici o privati aventi scopo di lucro.

Le organizzazioni non governative, ai fini del riconoscimento formale d'idoneità ministeriale, sono tenute a:

1. dare idonea garanzia in ordine alla realizzazione delle attività previste, disponendo anche delle strutture e del personale qualificato necessario;
2. documentare un'esperienza operativa e capacità organizzativa di almeno tre anni, in rapporto ai Paesi in via di sviluppo, nel settore o nei settori in cui si richiede il riconoscimento di idoneità;
3. accettare controlli periodici a tal fine stabiliti dalla c.d. "cooperazione allo sviluppo" del Ministero degli Esteri;
4. presentare i bilanci analitici relativi all'ultimo triennio;
5. documentare la tenuta della contabilità;
6. obbligarsi alla presentazione di una relazione annuale sullo stato di avanzamento dei programmi in corso.

Si ricorda che, secondo l'ex art. 29, comma 4, della legge, le attività di cooperazione dell'organizzazione ritenuta idonea non costituiscono, ai fini fiscali, attività commerciali, e soprattutto che, con il D.Lgs. 460/1997, alle ONG è stata concessa equiparazione automatica alle Onlus, alla stessa stregua di quanto previsto per gli enti di volontariato e per le cooperative sociali.

Le associazioni di promozione sociale

Le associazioni di promozione sociale (che qualcuno comincia già a chiamare A.P.S.) costituiscono una categoria *non profit*, per vero da anni menzionata a più riprese in vari provvedimenti, e ora, finalmente, disciplinata organicamente dalla legge 7 dicembre 2000, n. 383.

La nuova categoria soggettiva, la quale è sì beneficiaria di importanti agevolazioni fiscali (tra cui spicca la generalizzata deducibilità per le erogazioni liberali fatte nei suoi confronti che genera un'evidente stato di "similarità" fiscale di tali soggetti con le Onlus) rappresenta soprattutto, a differenza ad esempio della categoria soggettiva delle Onlus, un'acce-

zione che non è circoscritta al solo comparto del diritto tributario ma che può considerarsi di puro diritto civile.

Non vi è dubbio che i motivi ispiratori del provvedimento del 2000 sono stati attinti dall'attenzione legislativa verso una categoria associativa molto diffusa nel nostro paese, caratterizzata da una dichiarata valenza sociale. Una categoria che ha sempre cercato di connotarsi alla stregua di una struttura capillarizzata di tutela diffusa (cioè non troppo connotata in fatto di azioni specifiche condotte) in favore di categorie quanto più ampie di cittadini, categoria che può esemplificativamente indicarsi, in modo nominativo, nelle organizzazioni facenti capo alle ACLI o all'ARCI, ma che ovviamente non si esaurisce con le menzionate organizzazioni.

La legge n. 383 contiene una definizione (art. 2) di tipo aperto; recita, infatti, il dettato normativo: *“Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni riconosciute e non riconosciute, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere attività di utilità sociale a favore di associati o di terzi, senza finalità di lucro e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati”*.

Sono, quindi, riconducibili nella definizione di associazione di promozione sociale le associazioni (indipendentemente dal riconoscimento giuridico), i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni che:

- svolgono attività di utilità sociale;
- non hanno fine di lucro;
- rispettano la libertà e dignità degli associati.

Nessun riferimento vincolato alle tipologie di ispirazione sopra menzionate è necessario fare per ottenere, per un dato ente, l'inclusione in quel novero: così qualunque associazione, o ente similare, che risulti in possesso dei requisiti di legge, può liberamente rientrare, con i conseguenti effetti di legge, presentando i requisiti di tipo soggettivo, nella definizione, di associazione di promozione sociale.

Ciò premesso, salva la chiara ed esplicita esclusione — per norma espressa — dal novero in esame dei partiti politici, dei sindacati, delle associazioni professionali e di categoria e di tutela di interessi economici degli associati, nonché dei c.d. circoli esclusivi (associazioni del tempo libero che prevedono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche ovvero una circolazione della quota sociale analoga a quella tipica dei titoli di partecipazione), il primo problema essenziale per l'annoverabilità di un ente nell'ambito delle associazioni di promozione sociale, è quello di poter scorgere o meno nel suo fine statutario lo svolgimento di attività definibile di utilità sociale (art. 2 cit.).

A questo riguardo, è bene precisare che la legge non contiene una definizione di “utilità sociale” specifica, il che non solo consente di guardare al significato comune dell’espressione (legato ai tempi, e dunque, possiamo dire, piuttosto ampio), ma anche permette di tenere conto di concetti inclusi in altre leggi: non è senza effetto osservare, inoltre, che la legge sulle Onlus contempla espressamente tra le attività addirittura solidaristico-sociali la tutela degli oggetti d’arte, la promozione della cultura e la tutela anche generica dell’ambiente.

Le associazioni di promozione sociale devono costituirsi con atto scritto, esso deve contenere, oltre all’indicazione della sede sociale, lo statuto dell’ente.

Si può dire che dall’articolato legislativo emergono taluni consolidati principi del migliore associazionismo, quali quello dell’organizzazione canonica nel modulo assemblea/organo collegiale amministrativo/rappresentante legale, il principio elettivo-democratico, la tipologia espressa delle risorse economiche previste, la facoltà di contemplare eventuali attività commerciali secondarie rispetto alle attività istituzionali e altri profili simili.

Ai fini dell’applicazione della normativa, le associazioni di promozione sociale devono iscriversi nel Registro nazionale tenuto presso il Dipartimento Affari Sociali della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ovvero, se operanti a livello regionale, nel Registro regionale.

Le associazioni in parola, al fine dell’ottenimento del carattere nazionale, devono svolgere la propria attività in almeno cinque Regioni ed in almeno venti Province del territorio nazionale.

L’art. 4 della legge n. 383/2000 menziona le possibili modalità di finanziamento delle associazioni di cui si tratta. In particolare, non si segnala alcuna limitazione in merito all’ammontare dei proventi derivanti dalla cessione di beni e servizi agli associati e a terzi, anche attraverso lo svolgimento di attività di natura commerciale, artigianale o agricola, svolte in maniera sussidiaria, sempreché finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali.

Un’importante previsione contenuta nell’art. 18, peraltro, richiede alle associazioni medesime di utilizzare prevalentemente, per il perseguimento dei fini istituzionali, le prestazioni rese in forma libera e gratuita dai propri associati. Il ricorso ai lavoratori dipendenti e/o autonomi è sì ivi previsto, ma solo come una sorta di misura complementare.

L’impresa sociale

Possono conseguire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi comprese le società, che esercitano in via stabile e prin-

cipale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale. Si fa riferimento, quindi, a:

— gli enti di cui al Libro I del Codice Civile (enti senza fini di lucro e destinati al perseguimento di finalità etico-sociali: le associazioni riconosciute e non, le fondazioni, i comitati)

— gli enti del Libro V, finalizzati alla produzione in funzione meramente lucrativa o di mutualità interna di beni e di servizi (le società — di persone e di capitali — le cooperative, i consorzi).

La disciplina dell'impresa sociale è rivoluzionaria e da vedere quindi con favore perché, sancendo la distinzione tra il concetto di impresa e quello della finalità lucrativa (potendo esistere imprese finalizzate alla produzione di beni sociali), viene riconosciuta giuridicamente per la prima volta la presenza di imprese che perseguono finalità diverse dal profitto, superando l'ormai anacronistica dicotomia tra libro I e libro V del codice civile.

L'impresa sociale, infatti, è caratterizzata dalla assenza di lucro soggettivo (i soci e le persone che ci lavorano non possono trarre utili) e dalla tipologia di attività che essa svolge.

Tra i requisiti, oltre a quello principale di destinare utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio (e quindi non distribuirli, neanche in forma indiretta), l'impresa sociale deve: possedere una struttura democratica, ottenere oltre il 70% dei ricavi dalla sua attività principale, redigere il bilancio sociale, e prevedere forme di coinvolgimento e partecipazione dei lavoratori e dei destinatari delle attività.

Un altro elemento importante che caratterizza l'impresa sociale riguarda la pluralità dei settori di intervento: gli ambiti sono ancor più estesi rispetto alla disciplina per le Onlus e la normativa in materia ha cercato di comprendere quanti più settori possibile del *non profit*.

Si tratta in sintesi di:

- assistenza sociale
- assistenza sanitaria e sociosanitaria
- educazione, istruzione e formazione
- tutela dell'ambiente e dell'ecosistema
- valorizzazione del patrimonio culturale
- turismo sociale
- formazione universitaria e post universitaria
- ricerca ed erogazione di servizi culturali
- formazione extrascolastica finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica ed al successo scolastico e formativo

— servizi strumentali alle imprese sociali resi da enti composti in misura superiore al 70% da organizzazioni che esercitano un'impresa sociale.

Inoltre, possono acquisire il titolo di impresa sociale le organizzazioni che, indipendentemente dai settori di attività, esercitano attività d'impresa al fine dell'inserimento lavorativo di soggetti che siano lavoratori svantaggiati e disabili, a patto che rappresentino almeno il 30% del personale.

I decreti attuativi firmati il 24 gennaio 2008 che integrano le norme relative all'impresa sociale sono quattro.

1. *Definizione dei criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento, al fine di determinare la cd. attività principale*

L'articolo 1 del decreto legislativo n. 155 del 2006 stabilisce che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del codice civile, che esercitano una attività economica con una serie di caratteristiche ivi definite in via stabile e principale.

All'articolo 2, comma 3, si dispone che per attività principale si intende quella per la quale i relativi ricavi sono superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Il decreto del Ministro dello sviluppo economico e del Ministro della solidarietà sociale determina i criteri quantitativi e temporali per il computo della percentuale del settanta per cento necessario a stabilire l'attività principale. Definisce come "ricavi" tutti i proventi che concorrono positivamente alla realizzazione del risultato gestionale nell'esercizio contabile di riferimento in caso di contabilità per competenza e tutte le entrate temporalmente riferibili all'anno di riferimento nell'ipotesi di contabilità per cassa.

Nel computo del rapporto si prendono in considerazione soltanto i ricavi direttamente generati dalle attività di utilità sociale, escludendo i ricavi relativi a: (I) proventi da rendite finanziarie o immobiliari, (II) plusvalenze di tipo finanziario o patrimoniale, (III) sopravvenienze attive, (IV) contratti o convenzioni con società ed enti controllati dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale o controllanti la medesima.

Quando sussiste una difficoltà ad attribuire direttamente ricavi fra diverse attività, il decreto prevede si utilizzi il criterio del numero di addetti impiegati per ciascuna attività.

Le informazioni di cui sopra vengono pubblicate unitamente ai dati annuali di bilancio ed evidenziate anche all'interno del bilancio sociale, che deve essere redatto dall'organizzazione che esercita l'impresa sociale e depositato presso il registro delle imprese al fine di rappresentare l'osservanza delle finalità sociali.

2. *Definizione degli atti che devono essere depositati da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale presso il registro delle imprese e delle relative procedure*

Il decreto del Ministro della solidarietà sociale e del Ministro dello sviluppo economico elenca innanzitutto gli atti e i documenti da depositare per via telematica presso l'ufficio del registro delle imprese competente per territorio per l'iscrizione in apposita sezione del registro delle imprese. L'elenco predisposto concerne i classici documenti necessari alla vita di una impresa: l'atto costitutivo, lo statuto e ogni successiva modificazione, un documento rappresentante adeguatamente la situazione patrimoniale ed economica dell'impresa (le cui linee guida verranno prodotte dall'Agenzia per le Onlus nei primi mesi del 2008), il bilancio sociale, i documenti in forma consolidata in caso di gruppi di imprese sociali, ogni altro atto o documento previsto dalla normativa vigente.

Il deposito dei documenti avviene entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, seguendo la vigente disciplina in tema di registro delle imprese.

L'ufficio del registro delle imprese procede all'iscrizione nell'apposita sezione una volta verificata la completezza formale della domanda. Il medesimo ufficio può chiedere modifiche o integrazioni nell'ipotesi in cui ne ravvisi la necessità. Nel caso in cui l'organizzazione che esercita l'impresa sociale non provveda entro un congruo termine, l'ufficio può rifiutare il deposito dell'atto con provvedimento motivato.

3. *Linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale*

Il decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, contiene le linee guida per la redazione del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale. In particolare, si stabilisce che il bilancio sociale debba avere un contenuto minimo concernente le seguenti categorie di informazioni: illustrazione della metodologia adottata per la redazione

del bilancio medesimo, informazioni generali sull'ente e sugli amministratori, struttura, governo ed amministrazione dell'ente, obiettivi e attività, esame della situazione finanziaria, altre informazioni opzionali.

Particolare attenzione viene posta dalle linee guida ai sistemi di "governo dell'impresa sociale" (nomina degli amministratori, dinamiche assembleari, modalità di partecipazione dei diversi *stakeholder*) e alla piena "trasparenza gestionale" (costo della raccolta fondi, forbice delle retribuzioni, esito dei progetti finanziati).

Il bilancio sociale delle attività svolte deve essere redatto annualmente, viene sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali congiuntamente al bilancio di esercizio e viene depositato per via telematica presso il registro delle imprese. Se ne dà ampia pubblicità attraverso tutti i canali di comunicazione a disposizione dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale. Per la redazione del bilancio sociale si predilige la modalità partecipata, attraverso il coinvolgimento dei beneficiari diretti e indiretti delle attività. In particolare, la valutazione dei risultati conseguiti deve essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro che hanno prestato la propria attività presso l'impresa sociale, sia a titolo professionale che a titolo volontario.

4. *Linee guida per le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione d'azienda poste in essere dalle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale*

Il decreto del Ministro della solidarietà sociale, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, individua le modalità cui devono attenersi le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale nel porre in essere le operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda, attraverso l'adozione di linee guida.

Anche in questo caso le linee guida sono orientate a garantire la massima trasparenza alle fasi che precedono tali operazioni, ai criteri di valutazione adottati dalle organizzazioni coinvolte e ai risultati attesi, con l'intento di ridurre rischi di comportamenti elusivi della norma.

In particolare, si disciplina la procedura per il rilascio dell'autorizzazione alle operazioni straordinarie, prevedendo che gli organi di amministrazione notificano al Ministero della solidarietà sociale l'intenzione di procedere ad una delle operazioni di trasformazione, fusione, scissione e cessione di azienda, allegando la relativa documentazione. L'autorizzazione del Ministero, sentita l'Agenzia per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, la quale esprime un parere avente valore consultivo, si

intende concessa decorsi novanta giorni dalla ricezione della notificazione.

Con riferimento alle operazioni straordinarie, si rinvia alla disciplina civilistica, avendo riguardo alla particolare natura dell'organizzazione che esercita l'impresa sociale.

Le Istituzioni di pubblica assistenza e beneficenza (IPAB)

Tribolata è la storia recente di questa notissima e diffusa categoria “veterana” di enti *non profit*, fulcro delle attività benefiche del passato del nostro paese con la denominazione di “Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza”, operante, soprattutto nella formazione e nell'assistenza sanitaria a sfondo sociale, in misura diffusa e talora territorialmente capillare, a far tempo dalla famosa legge Crispi del 1890 (la n. 6972 del 17 luglio di quell'anno).

Nel 1977 era stata prevista, in verità, la soppressione generalizzata delle IPAB esistenti, con devoluzione dei relativi patrimoni, funzioni e attività ai Comuni, sul presupposto che le IPAB — in relazione alla formale qualificazione di istituzioni pubbliche — potessero già considerarsi, stabilmente e senza eccezione, come componenti dell'organizzazione amministrativa pubblica. Detta soppressione, in realtà, non è mai arrivata a compimento, e, dopo un conflitto passato anche attraverso la Corte Costituzionale, è stata oggetto di un ripensamento “globale”, da ultimo confluito nel D.Lgs. 4 maggio 2001 n. 207, in virtù del quale, sostanzialmente, la nozione come tale ha “lasciato” il nostro ordinamento giuridico, ma nel quadro di un riordino del tutto compiuto e razionale.

Il D.Lgs. 207 ha stabilito, tra l'altro, che le istituzioni che svolgono direttamente attività di erogazione di servizi assistenziali sono, *in primis*, tenute a trasformarsi in “aziende pubbliche di servizi alla persona” e ad adeguare i propri statuti alle articolate previsioni del decreto stesso entro due anni.

Qualora, di contro, la trasformazione in azienda pubblica di servizi alla persona, non possa avvenire, esse si trasformano in fondazioni di diritto privato.

Le associazioni e fondazioni in oggetto sono persone giuridiche di diritto privato senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale e perseguono scopi di utilità sociale, utilizzando tutte le modalità consentite dalla loro natura giuridica. La Regione, quale autorità governativa competente, esercita il controllo e la vigilanza tipico degli enti con la personalità giuridica.

Gli enti ecclesiastici cattolici e gli enti religiosi di altre confessioni

Sono da considerarsi aziende *non profit* anche gli enti ecclesiastici e quelli riferibili a confessioni religiose diverse dalla cattolica, con le quali lo Stato ha stipulato accordi e intese? Alcuni autori ritengono di sì. Ovviamente le configurazioni di base, in parte, sono comuni alla nostra legislazione civilistica (associazioni, fondazioni) e, in parte, sono desunte dagli ordinamenti di appartenenza (es. quello canonico).

Gli enti ecclesiastici possono ottenere il riconoscimento o tramite legge o tramite Decreto del Capo dello Stato; hanno acquisito la personalità giuridica per antico possesso di stato la Santa Sede e altri enti quali i capitoli, i seminari e le parrocchie di antica istituzione, nonché la Tavola valdese.

Sono state riconosciute per legge come persone giuridiche le comunità israelitiche, la Conferenza Episcopale Italiana, l'Unione Cristiana delle Chiese Avventiste del settimo giorno. Operano intese pattizie con le Chiese della Tavola valdese, con l'Unione delle chiese avventiste del settimo giorno, con le Assemblee di Dio in Italia, con l'Unione cristiana evangelica battista d'Italia. Gli enti riconosciuti per legge esplicita sia che appartengano alla Chiesa cattolica sia che appartengano alle altre confessioni, sono considerati organi-istituzioni, non essendo assimilabili alla categoria degli enti privati ordinari.

Rispetto agli altri enti l'autorità governativa, nell'accertamento della sussistenza dei requisiti previsti dalla legge, è chiamata a valutare quale attività svolgano effettivamente per verificare se siano dirette in modo costitutivo e prevalente "all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana". In conformità a questa definizione è evidente come gli enti ecclesiastici tendano a rientrare da un punto di vista fiscale tra gli enti non commerciali, in quanto non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; particolari facilitazioni, in merito all'esonero da requisiti statutarî importanti, sono stati accordati agli enti ecclesiastici anche dalla normativa sulle Onlus.

Enti di Patronato

Il patronato è una figura particolare, che è stata oggetto di un'importante intervento di riordino legislativo che sembra dover preludere, grazie alla maggiore specificità e definizione giuridica che ne deriva, ad un rilancio in senso ampliativo della sua importanza. La Legge 30 marzo 2001, n. 130, "Nuova disciplina per gli Istituti di Patronato e di Assistenza Sociale", detta i principi e le norme per la costituzione, il ri-

conoscimento e la valorizzazione degli istituti di Patronato e di assistenza sociale.

Il patronato è una figura esclusivamente propria del mondo sindacale e di quello del lavoro (è chiarissimo in tal senso il comma 1 dell'art. 2, che semmai richiede ampi requisiti in capo agli enti costitutivi del patronato, e cioè i grandi sindacati). Tra i requisiti richiesti figura anche il presupposto del possesso di mezzi finanziari e tecnici necessari per la costituzione e gestione dell'istituto stesso (dimostrazione che evidentemente tale dotazione dovrà essere ritenuta congrua, dall'ente preposto all'approvazione e al riconoscimento dei patronati, cioè il Ministro del lavoro e della previdenza sociale, ovvero quello dell'Economia).

E altresì impegnativo, il richiamo alla gratuità assoluta delle prestazioni del patronato, richiamo che evidentemente istituisce una regola rigida posta senza limitazione di contenuti e dunque estensibile anche nei confronti di qualsivoglia operatività che il patronato ritenga possibile conferirsi a latere delle operazioni istituzionali. La gratuità comporta l'assenza di corrispettività per compiti, funzioni, iniziative coperte, situazione che peraltro implica la legittimità dell'eventuale riscossione di contributi anche specifici se caratterizzati dalla non vincolatività "contrattuale" per l'erogante e dunque dalla non corrispettività oggettiva.

Nel rispetto del principio di gratuità dei servizi, apposite norme descrivono, sotto il termine di "funzioni", l'ambito di operatività istituzionale dei patronati, che può riassumersi sinteticamente per come segue:

1. informazione, assistenza e tutela, anche con poteri di rappresentanza, di lavoratori e pensionati, per il conseguimento di prestazioni in materia di sicurezza sociale e assimilate erogate da enti e amministrazioni pubbliche;

2. informazione e consulenza sugli adempimenti dei datori di lavoro;

3. attività di assistenza in sede giudiziaria (mediante apposite convenzioni con avvocati, implicanti o meno la partecipazione agevolata alle spese di giudizio);

4. attività diverse non lucrative quali le attività di sostegno, informative, di servizio e assistenza tecnica per lavoratori ed enti pubblici, nonché convegni e iniziative formative, e — per le materie dell'art. 10 lett. a) (sicurezza sociale, previdenza, lavoro, risparmio previdenziale, diritto di famiglia e delle successioni, nonché informazione fiscale connessa alla legge in esame) — attività finalizzata all'espletamento di pratiche amministrative in senso ampio, anche in convenzione con CAF;

5. attività di informazione, consulenza e assistenza in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro (anche in base a convenzioni con la P.A.);

6. attività di supporto alle autorità diplomatiche e consolari italiane all'estero;

7. attività di consulenza e assistenza su vari conseguimenti di prestazioni sociali, socio-assistenziale e sanitario (cfr. art. 8).

Sotto il profilo del finanziamento dei patronati la base più rilevante resta, anche alla luce della nuova legge, quella della devoluzione legale di quote del prelievo previdenziale obbligatorio nazionale, confluyente ex lege presso l'INPS, l'INPDAP, l'INAIL e l'IPSEMA.

È poi stabilito che le ASL, utilizzatrici dei patronati per il conseguimento delle prestazioni del SSN, devono convenzionarsi con i medesimi e concorrere all'onere relativo alle prestazioni svolte.

In via residuale, è stabilito che “per il perseguimento delle finalità loro proprie” i patronati possono legittimamente ricevere:

- a) eredità, donazioni, lasciti;
- b) erogazioni liberali (escluse per principio da IVA e IRES);
- c) sottoscrizioni volontarie;
- d) contributi e anticipazioni del soggetto promotore e delle sue strutture periferiche (tendenzialmente non imponibili, se prive di corresponsività).

Non si contemplano, evidentemente, altre forme di pattuizione generativa di entrate finanziarie, che però emergono di volta in volta da norme specifiche, come l'art. 13 comma 6 per le ASL, l'art. 10 comma 2 per le convenzioni su attività finalizzate all'espletamento delle pratiche e al conseguimento di prestazioni e benefici e l'art. 10 comma 3, per l'informazione, la consulenza e l'assistenza retribuite (talora con semplice rimborso spese).

Altre tipologie speciali

A titolo di mera ricognizione informativa su altre figure esistenti nell'ordinamento, di seguito si riportano alcune ulteriori semplici “segnalazioni”.

Enti di assistenza e integrazione sociale dei portatori di handicap

L'art. 38 della legge-quadro 5 febbraio 1992, n. 104, al fine di fornire servizi in questo settore, prevede la possibilità per i Comuni di potersi avvalere «dell'opera di associazioni riconosciute e non riconosciute, di istituzioni private di assistenza non aventi scopo di lucro e di cooperative, sempreché siano idonee per i livelli delle prestazioni, per la qualificazione del personale e per l'efficienza organizzativa ed operativa, mediante la conclusione di apposite convenzioni».

Enti per il recupero delle tossicodipendenze

Sempre nel settore sanitario un esempio di fattispecie di affidamento mediante convenzione è dato dalla legge 22 dicembre 1975, n. 685 relativa alla disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope. Ai sensi dell'art. 94 della legge, la cura e la riabilitazione dei tossicodipendenti possono essere affidate mediante convenzione a «enti ed istituzioni pubbliche o private che abbiano come loro specifica finalità l'assistenza sociale e sanitaria, nonché la riabilitazione di ogni categoria di persone in stato di necessità, *senza scopo di lucro*».

Enti dello spettacolo

Una forma di stabile contribuzione da parte dello Stato è prevista (dalla legge 476/1987) a favore di enti «che promuovano l'integrale attuazione dei diritti costituzionali concernenti l'uguaglianza di dignità e di opportunità e la lotta contro ogni forma di discriminazione nei confronti di cittadini che, per cause di età, di deficit psichici, fisici o funzionali o di specifiche condizioni socio-economiche, siano in condizioni di marginalità sociale».

Enti di radiodiffusione

L'art. 16 della legge 6 agosto 1990, n. 223, sulla disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato, introduce due categorie di soggetti abilitati alla radiodiffusione le radio "commerciali" e le radio "conosciute e non riconosciute, da fondazioni che siano espressione di particolari istanze culturali, etniche, politiche e religiose, nonché da cooperative che hanno recepito nel proprio statuto i requisiti mutualistici previsti dalla legislazione regolante le società cooperative".

Enti di formazione professionale

La legge-quadro 21 dicembre 1978, n. 845, prevede la predisposizione da parte delle Regioni di programmi di attuazione per le attività di formazione professionale realizzati sia direttamente nelle strutture pubbliche, sia «mediante convenzione, nelle strutture di enti che siano emanazione o delle organizzazioni democratiche e nazionali dei lavoratori dipendenti, dei lavoratori autonomi, degli imprenditori o di associazioni con finalità formative e sociali, o di imprese e loro consorzi, o del movimento cooperativo» (art. 5).

Enti per l'adozione di minori stranieri

Gli artt. 38 e 41 della legge 4 maggio 1983, n. 184, prevedono la possibilità, anche per lo Stato, di avvalersi di organizzazioni per lo svolgi-

mento delle pratiche inerenti all'adozione di minori stranieri e di organizzazioni *assistenziali* italiane o straniere per vigilare sul buon andamento dell'affidamento preadottivo.

Enti della protezione civile

Il D.P.R. 6 febbraio 1981, n. 66, in esecuzione della legge 8 dicembre 1970, n. 996, recante norme sul soccorso e l'assistenza delle popolazioni colpite da calamità e sulla protezione civile, agli artt. 23 e ss., prevede l'offerta dei servizi di protezione civile da parte di volontari, con particolare preferenza per quelli che appartengono ad *associazioni che perseguano finalità analoghe* (a quelle di cui alla denominazione legislativa).

Enti ausiliari alla sanità

Il D.Lgs. 229/1999 ha invece riconosciuto un ruolo centrale di concorso "alla realizzazione dei doveri costituzionali di solidarietà", con gli enti sanitari pubblici, alle "istituzioni e gli organismi a scopo non lucrativo" che "svolgono attività nel settore dell'assistenza sanitaria e socio sanitaria, qualora ottemperino a quanto previsto dalle disposizioni "statutarie vincolanti introdotte dalla legge sulle Onlus [art. 10, comma 1, lett. d), e), f), g) e b)].

A.3. Non profit e libertà di associazione

Molti altri sono i settori in cui intervengono enti che operano senza fini di lucro, come quello della *tutela ambientale*, del *diritto allo studio*, del *commercio internazionale*, della *tutela dei consumatori*, del *collocamento*, dell'*associazionismo sportivo*, della *gestione dei beni culturali* (ad es: istituzioni pro-loco private che realizzano un'attività di interesse pubblico), dell'attività dei *partiti politici*, dell'attività *sindacale*, delle attività del *fondo speciale anti-usura*, delle attività di *barracellato* (tipiche della Regione Sardegna), dei *circoli di cultura cinematografica*, delle *sale della comunità*, etc.

Il richiamo alle differenti tipologie di organizzazioni che operano nel contesto socio-economico testimonia la multiformità giuridica degli enti riconducibili al settore *non profit* e concorre a dipingere il quadro non organico che segna il mondo *non profit* in Italia.

L'elenco, naturalmente, potrebbe continuare e la casistica non sarebbe forse mai completa, tanto, di fatto, è vasta. Un esame così capillare esula, tuttavia, dallo scopo di questo documento di ricerca che ha inteso affrontare le tematiche relative alla specificità della rendicontazione sociale per le aziende che fanno parte dell'universo *non profit*".

Appendice B

ESPERIENZE DI LINEE GUIDA DI BILANCIO SOCIALE NELLE REALTÀ *NON PROFIT*

- B.1. GRUPPI DI VOLONTARIATO
- B.2. FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI
- B.3. AVIS
- B.4. REGIONE FRIULI VENEZIA-GIULIA
- B.5. IMPRESA SOCIALE
- B.6. CONCLUSIONI

A completamento della ricerca, assume interesse l'analisi di alcune esperienze di linee guida per la redazione del bilancio sociale che sono state emanate per le organizzazioni italiane aderenti da parte degli organismi di categoria.

Nelle aziende *non profit* è infatti il bilancio di missione il documento che consente la comunicazione con il pubblico degli *stakeholder*, mentre il tradizionale bilancio d'esercizio, pur necessario, non esaurisce le aspettative di conoscenza da parte degli interlocutori dell'ente.

In relazione all'incremento del numero di organizzazioni interessate alla preparazione del documento, gli organismi centrali di coordinamento hanno in questi anni affidato a gruppi di ricerca la stesura di linee guida, al fine di pervenire a una standardizzazione dei diversi documenti, per poter fare confronti e comprenderne le problematiche principali.

In questi anni di crescita del settore *non profit* sono state infatti numerose le aziende che hanno iniziato a pubblicare il bilancio sociale, rifacendosi a linee guida presenti per le aziende *profit* e a documenti specifici elaborati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e da altri enti per il settore *non profit*.

Di fronte a una pluralità di riferimenti teorici, l'esperienza ha visto una proliferazione di documenti: a volte simili nei contenuti, ma a denominazione diversa; altre volte con stessa denominazione ma a contenuto nettamente difforme. L'esigenza di sviluppare dei modelli uniformi di bilancio sociale, al fine di permetterne il confronto nel tempo e tra diverse realtà aziendali, ha condotto alla definizione di standard di riferimento per la redazione del bilancio sociale. Il percorso, degli ultimi anni, ha visto, infatti, il posizionarsi della business community su due alternative possibili:

— *standard di processo* che ha come obiettivo la normalizzazione del percorso o del ciclo gestionale visto come un insieme coordinato, trasversale e multidisciplinare di attività finalizzate a promuovere nel contesto di impresa un cambiamento, inteso come processo di miglioramento verso una gestione economicamente e socialmente responsabile. Percorso monitorato e rendicontato a cadenza periodica attraverso il documento/strumento bilancio sociale;

— *standard di contenuto* che individua e normalizza direttamente i contenuti effettivi del documento sociale, pur non negando che esso sia frutto di un percorso basato sul dialogo con gli *stakeholder*.

Anche se molti modelli forniscono indicazioni sia sul contenuto che sul processo è possibile parlare di:

— *standard di processo*, per le linee guida della Copenhagen Charter²⁴, per il modelli AA1000 e Q-RES;

— *standard di contenuto*, per i modelli elaborati dal G.B.S. (Gruppo di studio sul Bilancio Sociale), dal GRI (Global Reporting Iniziative), le *guidelines* di CSR Europe e le raccomandazioni del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti.

Va inoltre segnalato che, con l'obiettivo di migliorare e sostenere la comunicazione delle imprese, nell'ambito della manifestazione dell'Oscar di bilancio, sono oggetto di premiazione anche i bilanci sociali redatti da realtà *non profit* italiane.

In questa realtà che vede pertanto numerose iniziative⁽¹⁾, da parte di alcune organizzazioni centrali del *non profit* italiano, per sostenere lo sforzo di comunicazione delle associazioni ad esse collegate, si è avuta l'emanazione di "linee guida", orientate a facilitare da parte degli aderenti la fase di raccolta dei dati, di elaborazione e di comunicazione allo specifico pubblico di riferimento.

Fra le diverse esperienze si riporta una sintesi delle linee guida emanate dagli organismi centrali dei:

- Gruppi di Volontariato,
- Società sportive,
- Associazioni aderenti all'AVIS,
- Regione Friuli Venezia-Giulia per le cooperative sociali.

Si è ritenuto, inoltre, riportare il decreto legislativo emanato il 24 gennaio 2008 dal Ministro per la Solidarietà sociale sulle linee guida del bilancio sociale da parte delle organizzazioni che esercitano l'impresa sociale.

La necessità di un processo di standardizzazione è stata fatta propria dalla stessa Agenzia per le Onlus, che ha costituito un gruppo di studio per l'elaborazione di linee guida di redazione e del bilancio sociale, a completamento delle linee guida sul bilancio d'esercizio.

B.1. Gruppi di volontariato

B.1.1. Il processo di elaborazione delle linee guida

Le "Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato" sono frutto di un la-

⁽¹⁾ Sulle modalità di redazione del bilancio sociale la ricerca 2007 svolta su un campione di aziende non profit che hanno ottenuto più di 5000 preferenze nella destinazione del 5%o (n. 153 unità, su 28.678 Onlus) indicava come molti documenti non possano essere considerati bilanci sociali in senso stretto. Cfr.: Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano, *I bilanci di missione nella realtà non profit italiana*, Milano 9 novembre 2007.

voro realizzato nel corso del 2007 da un gruppo tecnico costituito sia da ricercatori del mondo universitario, sia da consulenti specializzati sui temi della rendicontazione sociale⁽²⁾.

Il lavoro si colloca nell'ambito di un articolato *progetto di ricerca-intervento promosso da FEO-FIVOL, IREF-ACLI e CSV-NET (Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato) con il supporto dell'A.C.R.I. (Associazione delle Casse di Risparmio Italiane)*, la cui finalità è di promuovere nelle organizzazioni di volontariato maggiore consapevolezza dell'utilità del bilancio di missione e del bilancio sociale e di diffonderne l'adozione.

Il documento, in una versione completa ma non definitiva, è stato pubblicamente presentato l'1 febbraio 2008, in un convegno realizzato con il patrocinio dell'Agencia per le Onlus.

La versione finale, realizzata nel 2008, tiene conto delle osservazioni e contributi ricevuti da tutti gli interessati (organizzazioni e reti del volontariato e, in generale, del terzo settore; mondo professionale; studiosi e ricercatori; soggetti istituzionali; ecc.), nonché dei risultati della fase di sperimentazione e di accompagnamento alla realizzazione del bilancio di missione (o sociale), effettuata dai formatori e consulenti di una ventina di Centri di Servizio per il Volontariato, che coinvolgerà un centinaio di organizzazioni di volontariato.

B.1.2. *L'ambito di applicazione delle linee guida*

Le linee guida si rivolgono in modo specifico alle organizzazioni di volontariato, intese come enti aventi natura privata, senza scopo di lucro, con finalità di utilità sociale, che utilizzano in modo significativo il volontariato. Tale definizione è volutamente ampia e adattabile ad una molteplicità di forme giuridiche. Si è ritenuto infatti opportuno non vincolare le linee guida a specifiche e contingenti norme di legge in continua fase di revisione e ri-definizione.

Le linee guida risultano *applicabili in termini di concetti generali, principi di rendicontazione, struttura e contenuti anche a larga parte degli enti non profit*, fatta salva la necessità di specifiche integrazioni ed adattamenti.

(2) La composizione del gruppo è la seguente: Gianfranco Rusconi, professore ordinario presso l'Università degli Studi di Bergamo, che ha effettuato la direzione scientifica; Silvana Signori, ricercatrice presso l'Università degli Studi di Bergamo; Giovanni Stiz, consulente di CSV.net e presidente di SENECA srl; Giovanni Marangoni, consulente IREF-ACLI.

B.1.3. Articolazione delle linee guida

Le linee guida si articolano in quattro parti:

- *Premessa metodologica*, in cui sono definiti gli obiettivi e l'ambito di applicazione delle linee guida, vengono esplicitate le scelte metodologiche fondamentali adottate e si indicano i possibili livelli di applicazione;
- *Nozione di bilancio di missione, di bilancio sociale e principi di rendicontazione*, in cui si precisano le nozioni di *accountability*, bilancio di missione, bilancio sociale, *stakeholder* e si definiscono i principi di rendicontazione;
- *Struttura e contenuti*, in cui si individuano le informazioni che il bilancio di missione ed il bilancio sociale devono contenere;
- *Il processo di rendicontazione*, in cui sono indicati gli elementi fondamentali che devono caratterizzare il processo di realizzazione e comunicazione del bilancio di missione e sociale.

B.1.4. Scelte metodologiche fondamentali

Di seguito sono illustrate le scelte metodologiche fondamentali adottate.

Le linee guida si fondano su una precisa distinzione tra bilancio di missione e bilancio sociale. Il bilancio di missione rendiconta sul perseguimento della missione istituzionale e su questioni inerenti le caratteristiche fondamentali e distintive di una Odv (quali la presenza del volontariato, le forme di partecipazione dei soci, l'assenza dello scopo di lucro, ecc.). Tale documento, unitamente al bilancio d'esercizio, risulta quindi necessario per rendere conto sull'adempimento dei fini statutari di una Odv (e più in generale di ogni organizzazione *non profit*), laddove per una impresa *profit oriented* la stessa funzione è assolta dal solo bilancio di esercizio.

In un bilancio sociale l'area di dati e informazioni fornita dal bilancio di missione viene allargata estendendosi a responsabilità, impegni, comportamenti e risultati delle azioni dell'organizzazione verso tutti gli *stakeholder* interessati. Nella figura n. 1 un quadro dei rapporti fra bilancio sociale e bilancio di missione.

Bilancio di missione e bilancio sociale

Il bilancio di missione non esaurisce le esigenze di rendicontazione di una organizzazione non profit.

In generale esistono infatti aspetti rilevanti per alcuni *stakeholder* dell'organizzazione che non vengono considerati in un bilancio di missione.

Denominiamo 'bilancio sociale' un documento in cui l'area di dati e informazioni fornita dal bilancio di missione viene allargata per rendicontare su responsabilità, impegni, comportamenti e risultati delle azioni dell'organizzazione verso tutti gli *stakeholder* interessati.



Il sistema dei documenti di *accountability*

Ambito	Aziende for profit	Organizzazioni non profit
Istituzionale	Bilancio di esercizio	Bilancio di esercizio + Bilancio di missione
Responsabilità verso gli <i>stakeholder</i> in senso lato	+ Bilancio sociale	+ Bilancio sociale (che contiene il bilancio di missione)

Il contributo sottolinea la diversa accezione fra bilancio sociale e di missione.

Secondo il gruppo di lavoro sul bilancio sociale *non profit* per gli enti di volontariato, la distinzione tra bilancio di missione e bilancio sociale risulta determinante, tra l'altro, per la classificazione degli *stakeholder* e per l'applicazione dei principi di inclusione e di neutralità.

Su tale base sono stati definiti sia la struttura ed i contenuti del documento, sia i livelli di applicazione delle linee guida.

La struttura del documento, infatti, è stata disegnata in modo tale che la rendicontazione si focalizzi inizialmente sul perseguimento della

missione e sulle questioni inerenti le caratteristiche fondamentali e distintive di una Odv, per estendersi successivamente agli altri aspetti rilevanti per gli *stakeholder*. Tale soluzione ha il pregio di *attribuire forte rilievo alla missione*⁽³⁾ *dell'organizzazione*, coerentemente con l'identità di una Odv e con le principali esigenze informative di una larga parte dei suoi *stakeholder*, e di essere nello stesso tempo funzionale ad uno sviluppo progressivo dell'area di rendicontazione che dal bilancio di missione porti al bilancio sociale.

Le linee guida prevedono di conseguenza due distinti livelli di applicazione (bilancio di missione/bilancio sociale); inoltre, per le organizzazioni di piccola dimensione si è previsto un ulteriore livello semplificato rispetto alla realizzazione del bilancio di missione.

Relativamente ai contenuti minimi previsti, da un lato, si prevede un'articolazione abbastanza dettagliata di indicatori per gli aspetti comuni a tutte le organizzazioni (ad esempio quelli relativi al governo, alla partecipazione dei soci, al volontariato, agli aspetti economico-finanziari), dall'altro lato, di fornire delle indicazioni generali con forte connotazione metodologica laddove la amplissima varietà di finalità, attività, settori di intervento delle Odv non consente previsioni specifiche. Per il futuro viene prevista la realizzazione di supplementi specialistici (linee operative) che, sulla base dell'impostazione generale di queste linee guida, forniscano previsioni più dettagliate di contenuto per ambiti specifici.

Tra le indicazioni generali di contenuto è il caso di sottolineare la *"cautela"* con cui si è formulata la richiesta di rendere conto degli effetti dell'azione dell'organizzazione. Non vi è dubbio sull'importanza di rendere conto, oltre che sulla quantità e qualità dei beni e servizi (in senso lato) prodotti (i cosiddetti output), anche sugli effetti in tal modo generati. È dal confronto tra gli effetti determinati ed i bisogni che hanno motivato l'intervento dell'organizzazione che risulta possibile esprimere una valutazione sull'efficacia dell'organizzazione. D'altra parte, non va trascurato il fatto fondamentale che, in linea generale, la misurazione rigorosa degli effetti pone problemi seri, spesso non superabili da un'organizzazione. Bisogna infatti tenere ben presente che l'effetto de-

(3) Segnaliamo che alcuni autori utilizzano il termine 'missione' come sinonimo di scopo/finalità, quindi con un significato più ristretto rispetto a quello che viene proposto in queste Linee Guida sulla base della considerazione che l'identità di un'organizzazione non è sufficientemente qualificata dalla sua finalità, ma è il risultato della profonda (interrelazione tra finalità, valori, principi, attività).

terminato da un intervento non equivale al “cambiamento osservato” su coloro che hanno beneficiato dell’intervento, cui possono concorrere una pluralità di altri fattori, ma è quella parte del cambiamento strettamente conseguente (cioè con un rapporto di causalità diretta) alla realizzazione dell’intervento. Inoltre, un intervento può determinare effetti su un insieme di soggetti ben più ampio di quelli destinatari dell’intervento stesso. Nelle linee guida la richiesta di introdurre indicatori sugli effetti dell’operato dell’organizzazione è stata quindi accompagnata dall’invito ad un atteggiamento prudentiale (estendendo in tal senso anche il principio di prudenza), onde evitare inappropriate “forzature”. Per gli stessi motivi non si è utilizzato il termine di “impatto sociale”, che rimanda ad una nozione molto estesa di effetti, non quantificabili, per i motivi sopra esplicitati, con una rendicontazione annuale di un’organizzazione.

B.1.5. La rendicontazione sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali

Per quanto riguarda la rendicontazione sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali, si è ritenuto opportuno adottare un’impostazione largamente coerente con i documenti della Commissione Aziende *non profit* del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti. In particolare **si è prevista la riclassificazione del rendiconto gestionale (conto economico) per aree gestionali** (attività istituzionali, attività accessorie, attività promozionali e di raccolta fondi, ecc.), **che risulta coerente con l’articolazione dei contenuti relativi agli aspetti “sociali” della gestione.**

Si è inoltre valutato di non richiedere come contenuto obbligatorio l’analisi della produzione e della distribuzione del valore aggiunto, grandezza che deriva da una riclassificazione del conto economico e che viene spesso utilizzata in un bilancio sociale in quanto rappresentativa della ricchezza economica creata e distribuita da un’azienda ad un insieme di *stakeholder* (definibili in questo contesto “*stakeholder* interni”). La principale ragione alla base di tale decisione è data dal fatto che l’interpretazione del valore aggiunto come misura della ricchezza creata da un’azienda poggia sul presupposto che il valore di tutti gli input e di tutti gli output sia “oggettivamente” misurato dal mercato e trovi rappresentazione nel conto economico. Nel caso delle Odv, però, ciò vale solo parzialmente: una parte, spesso maggioritaria, degli input viene fornita gratuitamente all’organizzazione (risorse umane, beni e

servizi) mentre, per quanto riguarda gli output, ossia “la ricchezza distribuita”, spesso sono ceduti (parzialmente o integralmente) ad un valore inferiore a quello di mercato, a vantaggio di *stakeholder* esterni all’organizzazione (tipicamente gli utenti dei servizi). In alcuni casi, inoltre, gli output prodotti dall’organizzazione non sono oggetto di pagamento.

Ciò non toglie naturalmente che le organizzazioni per le quali esistono i presupposti e che lo ritengano opportuno potranno integrare i contenuti minimi previsti da queste linee guida con l’analisi del valore aggiunto creato e distribuito.

B.1.6. *Struttura e contenuti di un modello di B-S*

L’articolazione generale del documento di rendicontazione proposta dalle Linee Guida è la seguente⁽⁴⁾:

- una prima sezione, *Identità*, relativa ai tratti distintivi e abbastanza stabili dell’identità dell’organizzazione (profilo generale, contesto di riferimento, storia, missione, disegno strategico, analisi degli *stakeholder*); i contenuti di tale sezione costituiscono la base per l’analisi di coerenza e di efficacia dell’operato dell’organizzazione;

- una seconda sezione, *Il governo e le risorse umane*, dedicata al sistema e ai processi di governo, alla base sociale, alla struttura organizzativa, alle persone che operano nell’organizzazione. Rispetto a tali temi, in considerazione dell’identità specifica delle Odv, si è dato particolare rilievo gli aspetti di partecipazione democratica e di relazione con i volontari dell’organizzazione;

- una terza sezione, *Le risorse economico-finanziarie e la dotazione patrimoniale*, centrata sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali della gestione, in stretta connessione con il bilancio di esercizio;

- una quarta sezione, *Il perseguimento della missione*, relativa alla rendicontazione sulle attività istituzionali, quelle cioè immediatamente dirette a perseguire la missione, ed ai risultati conseguentemente raggiunti;

- una quinta sezione, *Le attività strumentali*, dedicata alle attività volte a raggiungere obiettivi strumentali rispetto al perseguimento della missione: le attività promozionali e di raccolta fondi, nonché le attività ‘accessorie’, spesso di natura commerciale;

(4) Le Linee Guida nella loro versione integrale sono disponibili nel sito www.csvnet.it.

• una sesta sezione, *Altre questioni rilevanti per gli stakeholder*, volta ad analizzare eventuali questioni rilevanti per gli *stakeholder*, connesse al comportamento dell'organizzazione ed ai relativi effetti, non oggetto di attenzione in altre parti del bilancio (per esempio gli aspetti legati alla relazione con i fornitori ed i finanziatori o al comportamento in ambito ambientale).

In una prospettiva di progressività e di miglioramento continuo, si prevede la possibilità di adottare le Linee Guida in modo graduale. Resta comunque salvo il fatto che:

— devono essere rispettati sempre e comunque tutti i principi di rendicontazione statuiti dalle Linee Guida, o in caso di impossibilità, deve essere specificato e giustificato il mancato rispetto nella nota metodologica;

— nella nota metodologica si deve rendere conto del percorso di miglioramento realizzato e della eventuale incompletezza del contenuto della rendicontazione;

— la denominazione di “bilancio di missione” o di “bilancio sociale” può essere adottata solo in presenza di requisiti minimi di contenuto individuati nella sottostante tabella. È previsto un livello “semplificato” di rendicontazione per le organizzazioni di volontariato di piccole dimensioni relativamente al solo bilancio di missione;

— la predisposizione di documenti “parziali” è auspicata nell’ottica di un progressivo raggiungimento dei requisiti minimi più sopra elencati, con l’accortezza di utilizzare specifiche denominazioni atte ad indicare la non completezza del documento (quali, a titolo d’esempio, “Rapporto di missione”, “Verso il bilancio di missione”, ecc.).

Nella tavola seguente si riportano le differenze che le linee guida delle Odv hanno identificato fra il contenuto del bilancio di missione e del bilancio sociale.

Un confronto fra il bilancio di missione e il bilancio sociale

	Bilancio di missione per Odv di piccole dimensioni	Bilancio di missione	Bilancio sociale
Presentazione	✓	✓	✓
Nota metodologica	✓	✓	✓
IDENTITÀ			
Profilo generale	✓	✓	✓
Il contesto di riferimento		✓	✓
La storia	✓	✓	✓
La missione	✓	✓	✓
Gli <i>stakeholder</i>	✓	✓	✓
Il disegno strategico		✓	✓
IL GOVERNO E LE RISORSE UMANE			
La compagine sociale	✓	✓	✓
Il sistema di governo ed i processi di partecipazione	✓	✓	✓
La struttura organizzativa	✓	✓	✓
Le persone che operano nell'organizzazione	Ad esclusione degli aspetti relativi alle persone remunerate	Ad esclusione degli aspetti relativi alle persone remunerate	✓
LE RISORSE ECONOMICO-FINANZIARIE E LA DOTAZIONE PATRIMONIALE			
Le risorse raccolte ed il loro utilizzo	✓	✓	✓
La valorizzazione delle risorse gratuite	✓	✓	✓
Il patrimonio a disposizione ed il suo utilizzo	✓	✓	✓
L'assenza di scopo di lucro	✓	✓	✓
IL PERSEGUIMENTO DELLA MISSIONE	✓	✓	✓
LE ATTIVITÀ STRUMENTALI	✓	✓	✓
ALTRE QUESTIONI RILEVANTI PER GLI <i>STAKEHOLDER</i>			✓

B.2. Federazioni sportive nazionali

Il modello tipo di Bilancio Sociale suggerito per le Federazioni Sportive Nazionali⁽⁵⁾ (FSN), nasce con l'obiettivo di realizzare e sviluppare un processo di *accountability* per questa tipologia di organizzazioni.

I motivi che spingono a credere fortemente in ciò, si possono così sintetizzare:

- nell'ambito del *non profit*, il settore dello sport richiede una valutazione complessiva che vada al di là degli aspetti puramente economici, sui quali invece sono sempre accesi i riflettori;
- la specifica rilevanza dello strumento del Bilancio Sociale, all'interno delle FSN, ben si coniuga con la capacità di raccogliere consenso nell'ambito della comunità di riferimento. Invero, il Bilancio Sociale diviene, così, strumento per gestire tale consenso;
- origina un processo *top-down*, che, partendo "dall'alto": dalle FSN, può far gemmare cambiamenti culturali nel mondo dell'associazionismo collegato a tali realtà.

Il modello risponde, in questa fase di studio "pionieristica" per il settore dello sport, all'esigenza di affrontare la complessa tematica di cui sopra, ricorrendo all'ausilio dello strumento che, più di ogni altro, permette la rendicontazione dei risultati ottenuti dall'organizzazione in termini di utilità sociale prodotta.

Il Bilancio Sociale, infatti, in tal senso si rivela:

- *uno strumento assolutamente necessario a misurare l'efficacia della FSN;*
- *un veicolo per comunicare l'effettivo svolgimento dell'agire sociale della FSN nei confronti della totalità degli interessati e non nella discriminazione di pochi informati, cercando così di creare il massimo coinvolgimento e in ultima analisi consenso da parte dei suoi interlocutori;*

⁽⁵⁾ Il modello proposto è stato testato in una fase iniziale grazie alla disponibilità della Federazione Italiana Canottaggio (F.I.C.), della Federazione Motociclistica Italiana (F.M.I.) e della Federazione Ginnastica d'Italia (FGI). Tale sperimentazione è stata utile poiché ha permesso di testare il modello e la sua valenza su queste particolari realtà aziendali. Ciò dovrebbe successivamente consentire di verificare la possibilità che tale sperimentazione possa divenire una *best practice* da estendere a tutte le FSN e, eventualmente con le modifiche necessarie, alle altre organizzazioni operanti nel settore dello sport, potenzialmente attratte dalla bontà di tale modello.

- *un mezzo finalizzato a costruire indicatori di dialogo con gli interlocutori della FSN*, nell'ottica di impostare migliori politiche di gestione aziendale e di monitorare le ripercussioni della attività sulla società, riferendo sugli effetti sociali prodotti e su quelli previsti. Ciò al fine di far comprendere il perché dei risultati verificatisi ed il come di quelli attesi;

- *uno strumento per migliorare l'efficienza interna della FSN e valorizzare l'apporto delle unità organizzative interne*. Nel documento possono essere descritti anche i contributi innovativi dei soggetti che partecipano alla realizzazione del disegno produttivo, stimolando la capacità dei soggetti ed evidenziando il valore dei singoli;

- *un mezzo per facilitare il controllo della gestione*. Ciò significa che il Bilancio Sociale della FSN rende possibile evidenziare i livelli di coerenza tra finalismo dei soggetti per i quali l'azienda vive, obiettivi gestionali di chi gestisce e aspettative di chi mette a disposizione le risorse finanziarie chiamato a misurare l'operato dei gestori (performance aziendali).

Sulla base di queste considerazioni abbiamo, dunque, applicato l'impostazione generale del Bilancio Sociale secondo i principi di redazione del G.B.S. seppur è stato necessario, in relazione alla particolarità della struttura aziendale, un adattamento peculiare per le caratteristiche istituzionali, organizzative e gestionali delle FSN.

Anche le impostazioni metodologiche su cui si basa il modello elaborato sono state derivate dal G.B.S.

Secondo le Linee Guida proposte, la struttura del Bilancio Sociale di una FSN è stata articolata in quattro sezioni distinte ma strettamente interdipendenti; inoltre, una quinta sezione raccoglie ed elabora gli indicatori individuati nella quarta sezione al fine di determinare, attraverso un indice, il grado di performance sociale della Federazione.

B.2.1. *L'analisi delle Linee Guida proposte per la redazione del Bilancio Sociale delle FSN*

Le Linee Guida proposte si articolano in V sezioni:

Sezione I - *Descrizione dell'identità aziendale*

Sezione II - *Prospetti di determinazione e di distribuzione del valore aggiunto*

Sezione III - *Prospetto di rappresentazione dell'efficacia aziendale*

Sezione IV - *Relazioni con gli interlocutori sociali e politiche ambientali*

Sezione V - *Prospetto di valutazione degli indicatori sociali e prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*

Sezione I - *Descrizione dell'identità aziendale*

Il primo atto del processo di redazione del Bilancio Sociale consiste nel far emergere l'identità distintiva dell'azienda strettamente connessa ai programmi di governo e ai sottostanti valori. In questa prima sezione del Bilancio Sociale sono, quindi, rese esplicite le caratteristiche peculiari che contraddistinguono la FSN specificandone: la storia, l'assetto istituzionale, la *mission*, la *vision*, le strategie e la mappa dei principali *stakeholder*. Quest'ultima è stata condivisa dal vertice aziendali di CONI Servizi.

Sezione II - *Prospetti di determinazione e di distribuzione del valore aggiunto*

In relazione alle FSN occorre notare che l'attività economica si colloca in un contesto caratterizzato dalla mancanza di mercati di riferimento — intesi come luoghi di scambio economico finanziario — a monte e a valle. In particolare queste realtà utilizzano anche risorse in natura che non sono ottenute con uno scambio finanziario (ad esempio il lavoro volontario) e allo stesso modo erogano servizi difficilmente valutabili dal punto di vista monetario (ad esempio la promozione sportiva).

L'economia di queste organizzazioni è inoltre basata sull'ottenimento di liberalità (leggasi contributi C.O.N.I. e contributi dello Stato, Regione ed Enti locali) che possono rendere “peculiare” la determinazione del valore aggiunto⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ L'influenza di tali liberalità dipende dalla collocazione assunta nel bilancio d'esercizio (Pisoni, Cisi, 2002). Si è ritenuto possibile inserirle, nella determinazione del valore aggiunto, come componenti del valore della produzione. Ciò non toglie che tale voce, comparata con il totale del valore della produzione generato dalla FSN, dovrebbe dar vita ad un rapporto che, nel corso del tempo, faccia emergere una minore dipendenza delle strutture indagate nei confronti dell'apparato statale. Questo non vuol dire che i contributi devono esser eliminati: essi molto spesso sono funzione dei risultati sportivi raggiunti dalla disciplina afferente alla FSN. Rimane fermo il fatto, invece, che maggiore attenzione deve essere posta, economicamente parlando, al conseguimento dei ricavi per garantire una crescita non esclusivamente sostenuta dalla Pubblica Amministrazione. In tale prospettiva, si presenta interessante il calcolo di un indice di composizione che ponga a rapporto il totale dei contributi erogati con il totale del valore della produzione tipica generato dalla FSN.

Sulla base di queste considerazioni, sono stati proposti prospetti di determinazione e ripartizione del valore aggiunto *ad hoc* per le Federazioni sportive in linea con il piano dei conti da esse adottato su indicazioni del CONI. Ne consegue che tali varianti sono suscettibili di modifiche, qualora il piano dei conti dovesse variare.

Il prospetto di distribuzione del valore aggiunto netto sta a indicare come il valore aggiunto economicamente realizzato nell'esercizio sia stato ripartito tra alcuni interlocutori. Per le FSN essi sono: il personale a vario titolo coinvolto; la pubblica amministrazione, idealmente coinvolta per i servizi generali "prestati" alla FSN e retribuita attraverso le imposte dirette e indirette; i finanziatori che hanno concesso finanziamenti e retribuiti tramite gli oneri finanziari; la Comunità di associazioni e società sportive affiliate, colta nelle sue differenti aggregazioni territoriali, cui sono indirizzate liberalità a vario titolo erogate; la stessa FSN, idealmente concepita quale interlocutore autonomo produttrice di un "bene comune" e a cui spetta l'attribuzione dell'eventuale "accumulazione" realizzata.

Sezione III - *Prospetto di rappresentazione dell'efficacia aziendale*

È apparso di notevole importanza, ancorché non previsto dal modello G.B.S., l'inserimento di un prospetto relativo alla *rappresentazione dell'efficacia aziendale* attraverso il quale far emergere le performance della FSN.

All'interno del prospetto si rende conto agli interlocutori sociali dell'attività della federazione. In particolare, sono state individuate *sette macro aree* ritenute fondamentali per l'individuazione delle performance aziendali:

- *Risultati agonistici;*
- *Diffusione pratica sportiva;*
- *Struttura federale;*
- *Attività promozionali e sviluppo;*
- *Comunicazione e marketing;*
- *Formazione didattica e ricerca;*
- *Impiantistica sportiva.*

Per ciascuna di tali macro aree sono stati individuati indicatori volti a esprimere quantitativamente l'attività svolta nell'area individuata in relazione a specifiche tematiche.

Sarebbe interessante procedere alla misurazione di efficacia di ciascuna macroarea attraverso la determinazione di indici costruiti con opportune scale di valutazione. Questo tipo di misurazione è ancora in fase di elaborazione poiché — data la peculiarità organizzativa delle federazioni — i molteplici aspetti sui quali indagare richiedono una elaborazione complessa.

Quest'ultima si complica ulteriormente laddove si decida di valutare a livello comparato tutte le FSN in termini di efficacia organizzativa.

Sezione IV - *Relazioni con gli interlocutori sociali e politiche ambientali*

In questa sezione si fornisce un resoconto puntuale delle attività svolte dalla FSN nei confronti di ciascuna categoria di *stakeholder* “primari” individuata da Coni Servizi.

L'identificazione degli interlocutori principali scaturisce dal risultato di un esame accurato della Federazione e delle relazioni instaurate con i propri interlocutori sociali. In realtà riteniamo che l'individuazione dei principali interlocutori non dovrebbe essere frutto di un processo limitato a particolari categorie di essi, bensì andrebbero considerati tutti gli *stakeholder* aziendali: primari e secondari. A proposito ci auspichiamo che in futuro si proceda su questa direzione.

Sono, inoltre, individuati specifici parametri (pratiche aziendali ed indici) al fine di misurare la capacità dell'organizzazione di perseguire obiettivi sociali attraverso l'attività esercitata. L'individuazione di tali parametri si basa sulla loro idoneità ad offrire una misura della capacità gestionale raggiunta dalla federazione e dell'utilità sociale prodotta.

Questa sezione è dunque strutturata nel modo seguente:

a) si individuano gli interlocutori primari (tematiche) e connesse sub-tematiche riguardanti specifici argomenti (*es. 4.1 Tesserati - 4.4.1. Etica nello sport*);

b) per ognuna di esse sono descritte le pratiche aziendali e espressi gli indici volti a misurare il livello di impatto e di impegno sociale della FSN.

Sezione V - *Prospetto di valutazione degli indicatori sociali e prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*

Anche tale sezione come la III è stata aggiunta rispetto al modello ispiratore. Si è ritenuto, infatti, opportuno valutare e determinare, attraverso specifici prospetti, il modo in cui la FSN agisce in termini di responsabilità sociale.

La valenza di questa sezione e più nello specifico del suo risultato finale, espresso attraverso un *indice*, è data dalla duplice possibilità di applicare un sistema di misurazione appositamente creato, che renda possibile da un lato confrontare nel tempo le performance sociali all'interno

di una federazione, e dall'altro porre le condizioni per una futura comparazione in senso più ampio tra tutte le FSN.

Il primo prospetto, quello denominato *Prospetto di valutazione degli indicatori sociali*, comprende una serie di *valutazioni specifiche* che descrivono e sintetizzano, attraverso un giudizio qualitativo, quanto rilevato dagli indicatori inseriti nella sezione IV (relativamente a ciascuna area tematica e alle rispettive sub-tematiche). Tali valutazioni sono riportate nel prospetto in corrispondenza delle tematiche e sub-tematiche cui fanno riferimento.

Esse esprimono un giudizio compreso tra: “per niente” e “in modo ampio” sulla responsabilità sociale della Federazione, in particolare:

— *per niente* sta a significare che nessuna procedura e/o pratica è documentata, né sono stati mai attuati impegni concreti ed iniziative relative al tema in oggetto;

— *in piccola parte*: la federazione documenta l'uso di pratiche aziendali e/o impegni, un positivo sviluppo e/o un buon livello in alcune aree da un certo numero di anni;

— *in buona parte*: la federazione documenta l'uso di sistematiche pratiche aziendali e/o impegni, un positivo sviluppo e/o un alto livello in alcune aree da un certo numero di anni;

— *in modo ampio*: la federazione documenta l'uso di sistematiche pratiche aziendali e/o impegni, un positivo sviluppo e/o un alto livello nella maggior parte delle aree da un certo numero di anni.

Per giungere ad un parere dovrà esser interposto, all'interno del *range* di valutazione (0,100), un simbolo che indichi, sottoforma di punteggio, il risultato del giudizio espresso per ciascuna sub-tematica considerata.

Di seguito è mostrato come potrebbe essere valutata la sub-tematica “4.1 Tesserati - 4.1.1 Etica nello sport”.

Supponiamo che una federazione, relativamente ai suoi tesserati, adotti programmi di controllo al doping “in buona parte” e che il punteggio parziale sia 65. Al contempo supponiamo che attui politiche per la lotta al doping “in buona parte” (punteggio 75), sviluppando però politiche di *fair play* “in piccola parte” (punteggio 45).

Riportiamo il prospetto (parziale) di valutazione relativamente alla sub-tematica “4.1 Tesserati - 4.1.1 Etica nello sport”, inserendo i punteggi ipotizzati nell'esempio sopra esposto:

4.1.1 Etica nello sport	Per niente	In piccola parte	In buona parte	In modo ampio
La Federazione ha sviluppato politiche per la lotta al doping?			x	
La Federazione ha realizzato periodicamente controlli a sorpresa?			x	
La Federazione ha sviluppato politiche di fair play?		x		
	0 5/10	15/20/25/30/35/40/45/50	55/60/65/70/75/80/85/90	95/100

Questa valutazione deve essere effettuata per tutte le tematiche individuate nella sezione IV.

Sezione V (segue) - *Prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*

Una volta raccolte tutte le valutazioni all'interno del prospetto sopra descritto — *Prospetto di valutazione degli indicatori sociali* — va elaborata, per ogni singola sub-tematica al suo interno contenuta, una media aritmetica di tutti i punteggi parziali attribuiti a ciascun parametro (delle sub-tematiche), in modo da giungere ad un punteggio complessivo (successivamente definito “*punteggio*” all'interno del “*Prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*”).

Tutti i valori espressi nel prospetto di valutazione degli indicatori sociali sono, quindi, trasferiti al *Prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*, imputati (nella colonna “*punteggio*”) in corrispondenza di ciascuna sub-tematica indagata.

Riprendendo l'esempio precedente, se si è ipotizzato che la federazione sviluppa programmi di controllo e di lotta al doping rispettivamente, per un punteggio pari a 65 e a 75 e attua iniziative di *fair play*

“in piccola parte” con punteggio di 45, la media aritmetica (*rectius* il *punteggio*) è pari a 61,7 ($65 + 75 + 45 = 185/3$).

Calcolati tutti i punteggi, e riportati gli stessi nel *Prospetto di calcolo dell'indice di responsabilità sociale*, questi sono successivamente ponderati in base al peso specifico di ogni sub-tematica rispetto alla tematica indagata (*punteggio x peso*)⁽⁷⁾ ottenendo un risultato. La somma complessiva dei risultati relativi a ciascuna sub-tematica fornisce un parametro indicativo della responsabilità sociale della federazione.

In pratica, ritornando al prospetto (parziale) di valutazione relativamente alla sub-tematica “4.1 Tesserati - 4.1.1 Etica nello sport”, si avrà che riprendendo il nostro esempio:

il *risultato* 3,7 è ottenuto moltiplicando il punteggio 61,7 per il fattore attribuito a tale sub-tematica 0,06 ($61,7 \times 0,06 = 3,7$).

SUB-TEMATICHE	PESO	PUNTEGGIO	RISULTATO
4.1.1 Etica nello sport	0,06	61,7	3,7
4.1.2 Servizi/assistenza ai tesserati	0,04		
4.1.3 Fedeltà dei tesserati alla disciplina sportiva	0,06		

Quando tutti i risultati di ciascuna sub-tematica sono stati calcolati dovranno essere sommati. Il numero risultante è un possibile *indice di responsabilità sociale* che indica il grado di sensibilità della federazione (su una scala da 0 a 100).

Di seguito è riportato l'intorno di valori in cui può essere compreso l'indice e la valutazione conseguente:

- 0-10: la Federazione non agisce in modo socialmente responsabile
- 11-31: la Federazione agisce in modo socialmente responsabile molto limitatamente
- 32-62: la Federazione agisce in modo socialmente responsabile in modo limitato
- 63-83: la Federazione agisce in modo socialmente responsabile ad un buon livello

⁽⁷⁾ Ogni sub-tematica può avere un peso specifico pari a 0,2, 0,4 oppure 0,6. In relazione alla quantificazione dei pesi, alla modalità di costruzione e scelta.

- 84-100: la Federazione agisce in modo socialmente responsabile ad un alto livello.

B.2.2. Considerazioni sull'esperienza FSN

A fronte del mutamento dei sistemi organizzativi aziendali del mondo dello sport il settore si interroga su quali devono essere gli strumenti, le prassi, le procedure migliori per essere competitivi sul fronte sportivo e gestionale, ma nello stesso tempo per trasmettere agli atleti e a chi li circonda i valori di lealtà, socialità, partecipazione e competizione nelle regole.

Il contributo si caratterizza per porre al centro dell'attenzione il rilievo che i principi della responsabilità sociale possono assumere per le organizzazioni dello sport e le opportunità che può offrire la sperimentazione di modelli di rendicontazione sociale.

Il bilancio sociale, in particolare, applicato al contesto di una FSN, diviene un documento informativo volto a razionalizzare l'azione di governo dell'organizzazione sportiva e ad agevolare il suo processo di comunicazione e d'interazione con gli interlocutori interni ed esterni (associati, praticanti, dipendenti, comunità locali, enti di governo dello sport, enti locali, sponsor).

Da svariati anni il sistema federale sportivo italiano manifesta la necessità di puntuali analisi di gestione che tentano di rappresentare, con cadenza annuale e/o pluriennale, le dinamiche interne del sistema sportivo dilettantistico e agonistico (praticanti, associazionismo, manifestazioni, ecc.) confrontando tali dinamiche con i risultati gestionali delle proprie attività e con i valori di fondo e gli indirizzi strategici del CONI.

Solitamente tali analisi hanno assunto la forma di consuntivi gestionali, utili per gli addetti ai lavori e per gli amministratori, in quanto strumenti tesi alla verifica del raggiungimento degli obiettivi aziendali. Ora occorre fare un passo in avanti e il bilancio sociale delle attività di una FSN può rappresentare una prima tappa dell'ampio processo di contabilità sociale delle organizzazioni del settore dello sport comprendendo, si auspica, in aggiunta il bilancio sociale del CONI. In questa direzione il bilancio sociale di una FSN tenta di superare il tecnicismo dei consuntivi gestionali per dare maggiori informazioni e supporto alla piena assunzione di responsabilità (anche sociale) a tutti i soggetti del sistema sportivo federale.

Per la messa a sistema di una complessa struttura della contabilità sociale dello sport, come verifica della coerenza tra indicazioni programmatiche generali ed esiti reali raggiunti, servono però mezzi e risorse che, allo stato attuale, ancora non sono stati adeguatamente definiti a livello cen-

trale. Tali mezzi e risorse permetterebbero lo sviluppo di una cultura aziendale fino a ora ancorata a principi e paradigmi di matrice non economico-aziendale. È evidente, quindi, che in assenza di risorse di supporto al processo di contabilità sociale sarà necessario muoversi per gradi compatibili con le condizioni oggettive e le risorse effettivamente disponibili.

Oltre a voler suscitare una discussione su tale processo informativo, la proposta di un modello di bilancio sociale è anche quello di sensibilizzare le FSN ad aderire in modo volontario alla rendicontazione dei propri risultati istituzionali e sociali, superando le prassi legate alle tradizionali relazioni morali che sono, spesso, insufficienti per esprimere l'identità distintiva delle organizzazioni oggetto d'indagine.

Invero, occorre che le FSN si dotino di strumenti informativi flessibili di supporto alla progettazione e realizzazione di azioni concrete di sviluppo, di programmi di "formazione-intervento" in grado di coinvolgere l'intera struttura organizzativa e realizzare "*best practices*" gestionali.

Il bilancio sociale, in particolare, permette di attivare un "circolo virtuoso" di programmazione-gestione-rendicontazione-verifica dei risultati, in grado di accresce la responsabilizzazione degli amministratori, dei dirigenti e dell'organizzazione tutta sul raggiungimento degli scopi sociali ed istituzionali, offrendo al tempo stesso agli interlocutori esterni una modalità di valutazione sul merito dell'operato della federazione.

Dall'esito di questo processo dipende gran parte del consenso e della fiducia dei portatori d'interessi, soggetti indispensabili per assicurare la capacità della federazione di svolgere e sostenere la propria missione istitutiva.

L'esperienza svolta nelle federazioni sportive ha implicato l'attivazione di un processo, in relazione all'ascolto delle aspettative degli interlocutori sociali interfacciati che, seppur complesso, ha costituito un'importante occasione per mettere in luce gli obiettivi di miglioramento, su cui correggere (eventualmente) gli orientamenti strategici e indirizzare gli sforzi della futura gestione. Ciò ha permesso, in particolare, di valorizzare tutti quegli "elementi sociali" peculiari delle federazioni e che tanto peso hanno in termini di impatto sul tessuto di associazioni collegate che in modo capillare promuovono, diffondono e organizzano la pratica sportiva su tutto il territorio nazionale.

B.3. AVIS

L'Avis (Associazione Volontari Italiani Sangue) è una delle principali Associazioni di volontariato italiane, che opera sin dal 1927 per promuo-

vere la donazione di sangue sull'intero territorio italiano. L'attuale configurazione giuridica la identifica come una "struttura a rete", ovvero come una "Associazione di associazioni e di soci" articolata a livello territoriale su vari livelli funzionali, in cui le oltre 3.000 Avis Comunali sono socie delle rispettive Avis Provinciali (in totale 118) e, a cascata, delle 21 Avis Regionali e dell'Avis Nazionale; si tratta, dunque, di un Sistema associativo complesso che persegue una missione comune, pur essendo composto da una pluralità di organizzazioni giuridicamente distinte.

B.3.1. Il percorso di rendicontazione sociale dell'Avis Regionale Lombardia

Pur in assenza di obblighi di legge⁽⁸⁾, nel 2004 l'Avis Regionale Lombardia ha avvertito l'esigenza di utilizzare il Bilancio Sociale, interpretandolo come *strumento di accountability*, ovvero espressione di una rendicontazione responsabile, trasparente e non autoreferenziale delle attività svolte, al fine di sottoporre al giudizio dei terzi i risultati conseguiti e il loro grado di efficacia rispetto alla missione e alle aspettative degli *stakeholder*. Ad oggi l'Avis Regionale Lombardia ha già pubblicato tre bilanci sociali (2005-2007), frutto di un percorso di rendicontazione sociale via via più articolato e basato su un confronto sempre più ampio con gli *stakeholder*, reso possibile dallo sforzo profuso per la diffusione del documento e per la realizzazione di numerosi momenti di consultazione e interlocuzione con gli *stakeholder*⁽⁹⁾. I risultati sino ad oggi raggiunti hanno ricevuto diversi apprezzamenti esterni, tra i quali l'attestato di partecipazione all'Oscar di Bilancio del 2007, l'inclusione nel campione di organizzazioni *non profit* che hanno seguito importanti percorsi di rendicontazione sociale che

⁽⁸⁾ Come noto, in Italia il Bilancio Sociale non costituisce un documento di rendicontazione obbligatorio, fatto salvo quanto previsto dal D.Lgs. n. 153 del 17 maggio 1999 che ha imposto alle Fondazioni bancarie la redazione di un "bilancio di missione" inteso come una specifica sezione della relazione sulla gestione, aggiuntiva rispetto alla sezione dedicata agli aspetti economico-finanziari, da allegare al bilancio di esercizio, nonché dal D.Lgs. n. 155 del 24 marzo 2006 che ha disciplinato gli obblighi informativi delle imprese sociali e delle relative strutture di gruppo, rendendo obbligatorio per questa tipologia di aziende non profit il Bilancio Sociale, anche su basi consolidate, oltre che il bilancio d'esercizio.

⁽⁹⁾ Il Bilancio Sociale dell'Avis Regionale Lombardia è consultabile sui siti www.avislombardia.it e www.BilancioSociale.it.

è stato selezionato ed analizzato nella ricerca curata dall'Università Bocconi e dall'Ordine dei Commercialisti⁽¹⁰⁾, la valutazione di parti terze⁽¹¹⁾.

Sulla base dell'esperienza maturata in via diretta, l'Avis Regionale Lombardia ha ritenuto opportuno farsi promotore della diffusione della cultura della rendicontazione sociale all'interno del Sistema Avis e, più in particolare, incentivare altre strutture associative alla stesura del Bilancio Sociale. A questo fine, a partire dal 2006, l'Avis Regionale Lombardia ha avviato un programma di azioni, articolato in due fasi principali.

In una prima fase si è proceduto alla definizione di uno schema utile ai fini della redazione del Bilancio Sociale adatto alle specificità di un'organizzazione di volontariato strutturata a rete. A questo fine l'Avis Regionale Lombardia ha costituito nel 2006 un Gruppo di lavoro allargato, composto da propri esponenti e da altre Avis Comunali e Provinciali operanti sul territorio lombardo, che è stato affiancato dal CreaRes dell'Università dell'Insubria per procedere alla valutazione dei modelli di rendicontazione sociale e degli standard di processo più accreditati a livello nazionale e internazionale e per definire le modalità applicative di queste linee guida al caso specifico dell'Avis. I risultati raggiunti dal Gruppo di lavoro, sono stati pubblicati ad aprile 2007 in *"Raccontiamoci Responsabilmente. Guida operativa per il Bilancio Sociale delle Avis della Lombardia"*⁽¹²⁾, i cui principali contenuti sono illustrati nel seguito di questo scritto.

Successivamente ha preso avvio il processo, ancor oggi in corso, di sviluppo di iniziative volte, da un lato, a sottoporre al vaglio esterno il lavoro svolto e, dall'altro, a stimolare la condivisione dell'opportunità di adozione del Bilancio Sociale su basi volontarie e l'applicazione dello schema proposto nella Guida da parte delle Avis lombarde e di altre componenti della Rete associativa. In particolare, l'Avis Regionale Lombardia ha:

- diffuso la Guida in forma cartacea e tramite sito web e partecipato ad una serie di convegni ed iniziative, riuscendo a sottoporre il lavoro realizzato al vaglio del mondo accademico, nonché del G.B.S., del Mini-

⁽¹⁰⁾ L'Avis Regionale Lombardia è stata inclusa tra le 40 aziende non profit selezionate, in base alla significatività della esperienza maturata nella rendicontazione sociale, ai fini della ricerca *"I bilanci di missione nella realtà non profit italiana"* condotta da Davide Maggi e curata dall'Università Bocconi di Milano e dall'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano.

⁽¹¹⁾ Il Bilancio Sociale 2006 di Avis Regionale Lombardia è stato oggetto di valutazione della recensione di Sergio Ricci pubblicata nella rivista del Il Sole-24 Ore "Terzo Settore", maggio 2008, pp. 58-59.

⁽¹²⁾ La Guida è consultabile sul sito dell'Avis Regionale Lombardia www.avislombardia.it.

stero della Solidarietà Sociale, dell'Agenzia delle Onlus, dell'Assessorato alla Famiglia e Solidarietà Sociale della Regione Lombardia, delle giurie del premio Aretè e del premio Sodalitas Social Award;

- inviato la Guida a tutte le Avis Regionali e presentato il percorso di rendicontazione da essa proposto anche all'Avis Nazionale, che ha proceduto alla stesura del proprio Bilancio Sociale relativo al 2007 seguendo una metodologia strettamente analoga;

- presentato e distribuito la Guida in un ciclo di incontri realizzati nel corso del 2007, che hanno coinvolto 10 delle 11 Avis Provinciali lombarde e 501 delle 644 Avis Comunali lombarde;

- affiancato le Avis Comunali e Provinciali che hanno richiesto un supporto per redazione del Bilancio Sociale.

Avis Regionale Lombardia ritiene che queste iniziative abbiano prodotto risultati importanti non solo al proprio interno, ma anche e soprattutto nel Sistema Avis e all'esterno.

In primo luogo, il progetto collegato alla Guida e la redazione del proprio Bilancio Sociale hanno consentito ad Avis Regionale Lombardia di focalizzare meglio punti di forza e di debolezza dell'organizzazione e della Rete associativa e, per tale via, di acquisire maggiore consapevolezza sull'agire associativo e sull'importanza della pianificazione strategica, della *governance*, della progettazione e della comunicazione interna ed esterna al fine di perseguire in modo sempre più efficace ed efficiente la delicata missione sociale che le è propria.

Inoltre, l'impegno profuso da Avis Regionale Lombardia ha prodotto importanti risultati riscontrabili non solo nel numero — di anno in anno crescente — di Avis territoriali che giungono alla pubblicazione del loro Bilancio Sociale, ma anche e soprattutto nell'aver stimolato un ampio e diffuso dibattito all'interno del Sistema associativo che ha gradualmente accresciuto — e che potrà ulteriormente accrescere — la consapevolezza della necessità di sviluppare, all'interno delle singole Avis, processi di valutazione degli obiettivi e dei risultati raggiunti, volti ad assicurare le condizioni di continuo miglioramento operativo e di accrescimento della cultura della responsabilità.

Non ultimo in ordine di importanza è l'effetto esterno che questo processo di qualificazione interna è in grado di produrre in termini di accreditamento e di accrescimento della reputazione dell'Avis nei confronti della pluralità di *stakeholder* interessati alla correttezza e all'efficacia delle sue attività, primi tra tutti i beneficiari finali delle donazioni di sangue. Probabilmente non è irrilevante notare che il progetto condotto dall'Avis Regionale Lombardia costituisce un'ulteriore conferma del fatto che importanti componenti del settore *non profit* italiano sono disposte a sotto-

porsi, su basi volontarie, ad un vaglio esterno oggettivo e capace di porre su basi più puntuali la valutazione del ruolo che lo stesso settore è in grado di svolgere a vantaggio del benessere sociale.

B.3.2. *Le scelte proposte dalla Guida operativa per il Bilancio Sociale delle Avis*

Nel definire i contenuti dello schema applicativo proposto nella Guida è stato necessario compiere una serie di scelte, prima tra tutte la definizione del Bilancio Sociale, a cui sottende la modalità ritenuta idonea ai fini della stesura del documento, nonché i suoi contenuti.

B.3.2.1. *La definizione di Bilancio Sociale*

Come in parte già richiamato, l'Avis Regionale Lombardia interpreta il Bilancio Sociale come uno strumento di rendicontazione delle ricadute sociali, ambientali ed economiche delle attività realizzate, che è opportuno adottare, anche su basi volontarie, in considerazione del “dovere morale” che un'organizzazione *non profit* ha nei confronti dei propri *stakeholder*, ai quali deve demandare la valutazione della sua capacità di agire in modo responsabile, perseguendo efficacemente ed efficientemente la sua missione (ovvero gli obiettivi statutari) ed offrendo risposte alle loro legittime aspettative ed ai loro bisogni.

Da questa definizione discende il contenuto minimale che il documento deve presentare per poter essere definito un “Bilancio Sociale”. In particolare, in esso l'organizzazione *non profit* deve dichiarare la propria missione e spiegarne le modalità di perseguimento, rendicontando le strategie perseguite, le modalità di governo e di organizzazione della struttura, le risorse umane, tecniche e finanziarie utilizzate (*indicatori di input*), le attività svolte ed i risultati conseguiti, mediante una serie di *indicatori di performance* sociale, ambientale ed economica. Questi ultimi possono essere espressi da indicatori di natura qualitativa e quantitativa e devono riuscire ad informare non solo sul tipo di attività svolte (*indicatori di output*), ma anche e soprattutto sugli effetti che tali attività generano in capo alle diverse tipologie di *stakeholder* (*indicatori di outcome*) evidenziandone la coerenza con i bisogni e le aspettative di questi ultimi, oltre che con la missione ed i valori dichiarati dall'organizzazione che redige il Bilancio Sociale.

In altri termini, la Guida dell'Avis parte dal presupposto che il Bilancio Sociale debba riflettere la capacità di un'organizzazione *non profit* di agire in modo coerente con la missione dichiarata (“capacità di fare”) e di perseguirla in modo efficace ed efficiente (“capacità di fare bene”) in

relazione alle aspettative e ai bisogni della pluralità degli *stakeholder* (“capacità di fare bene ciò che serve”).

Questa definizione del Bilancio Sociale è stata assunta come base del lavoro contenuto nella Guida, ritenendola quella più coerente con il perseguimento dell’obiettivo di offrire una informativa corretta, trasparente e strutturata ai terzi, nonché con l’obiettivo di far divenire il Bilancio Sociale uno strumento utile ai fini dell’accreditamento nei confronti degli *stakeholder*. Quest’ultimo obiettivo è certamente importante in un contesto normativo e socio-economico che richiede alle organizzazioni *non profit* di agire in modo dinamico — se non addirittura “manageriale” — e di confrontarsi con le altre organizzazioni, con i cittadini e con le istituzioni in un contesto che rende sempre più impegnativo promuovere una cultura della solidarietà, reclutare nuovi volontari, reperire risorse finanziarie pubbliche e private per lo sviluppo delle attività, specie quando queste ultime implicano standard di qualità e sicurezza crescenti, come avviene ad esempio per l’Avis che concorre — in raccordo con il sistema sanitario pubblico — all’obiettivo di autosufficienza del sangue.

B.3.2.2. Le condizioni per l’efficacia informativa del Bilancio Sociale

La definizione di Bilancio Sociale ed i conseguenti obiettivi informativi, precedentemente citati, comportano alcune importanti condizioni, in parte interne all’organizzazione *non profit* che intende redigere il documento e, in parte, di natura più propriamente tecnica.

È, infatti, immediatamente evidente che, se il Bilancio sociale mira ad evidenziare la “capacità di fare bene ciò che serve”, esso conterrà elementi di valutazione utili per i terzi se l’organizzazione *non profit* adotta, seppure con la gradualità necessaria, una *logica multistakeholder*, ovvero presta continua attenzione alla pluralità dei propri interlocutori e gestisce le proprie attività in modo coerente con i loro bisogni e aspettative. Ciò implica che l’organizzazione *non profit*, oltre a conoscere la pluralità dei propri *stakeholder* (aspetto che, solo apparentemente, può essere dato per scontato, specie in fase di avvio della rendicontazione sociale), deve comprendere il tipo di relazione esistente con gli stessi e valutarne bisogni ed aspettative; tale analisi, evidentemente, diviene tanto più efficace e significativa quanto più la verifica dei bisogni e delle aspettative ipotizzabili dall’organizzazione *non profit* siano verificate direttamente dagli *stakeholder*.

Diventa, quindi, importante che l’organizzazione *non profit* sviluppi azioni di *stakeholder engagement*, ovvero di coinvolgimento degli *stakeholder*. Esse potranno sostanziarsi in azioni monodirezionali di tipo infor-

mativo (si destina alla pluralità degli *stakeholder* il Bilancio Sociale dopo la sua pubblicazione) o di tipo consultivo (si interpellano — telefonicamente, mediante questionari, ecc. — una o più categorie di *stakeholder* per conoscere le loro aspettative o anche la loro valutazione delle attività già svolte e rendicontate nel Bilancio Sociale), oppure in azioni bidirezionali di dialogo (mediante incontri o altre forme di interlocuzione) o addirittura di partnership (collaborazione per il perseguimento di specifici obiettivi informativi e/o operativi) con gli *stakeholder*⁽¹³⁾. Evidentemente le differenti tipologie e il diverso grado di intensità delle azioni e delle politiche di *stakeholder* engagement, che la singola organizzazione vorrà sviluppare nel tempo, incidono in misura significativamente diversa sia sul piano informativo, influenzando il grado di esaustività e correttezza dei contenuti del Bilancio Sociale, sia sul piano operativo. Infatti, quanto più intensa è la possibilità riconosciuta agli *stakeholder* di esprimere i bisogni e di dichiarare il proprio grado di soddisfazione, nonché di incidere sul piano decisionale ed operativo, tanto più numerose saranno le indicazioni a disposizione dell'organizzazione *non profit* non solo ai fini del miglioramento del contenuto informativo del Bilancio Sociale, ma anche ai fini di una valutazione sugli affinamenti operativi ritenuti opportuni o necessari per perseguire in modo più efficace la missione.

Quanto detto richiama immediatamente anche un altro aspetto strettamente legato alla natura di strumento di rendicontazione del Bilancio Sociale, ovvero che questo strumento informativo costituisce una fotografia ad un dato istante di un processo operativo in continuo divenire; esso, infatti, sintetizza e illustra, a vantaggio dei terzi, i risultati che è stato possibile raggiungere in un determinato arco temporale grazie alle azioni quotidianamente sviluppate all'interno dell'organizzazione ed è il frutto di un *processo di rendicontazione*, che, da un lato, si rivela prezioso a fini interni oltre che esterni e, dall'altro, può essere arricchito e — a sua volta — può alimentare nel tempo il processo di *stakeholder* engagement e lo sviluppo operativo. In particolare, il processo di rendicontazione sociale può essere di supporto alla creazione di sistemi di reporting e di controllo interno che alimentano le attività di valutazione, pianificazione, gestione e controllo svolte dall'organizzazione *non profit*. È plausibile ipotizzare che il grado di

(13) Questa classificazione delle azioni di Stakeholder engagement è ripresa da Stakeholder Research Associates, United Nations Environment Programme, AccountAbility (2005), *The stakeholder Engagement Manual*, Volume 1: *The Guide to Practitioners' Perspectives on stakeholder Engagement*, Cobourg Ontario Canada, p. 17.

sofisticazione di questi strumenti sia strettamente correlato alla dimensione ed alla complessità organizzativa della singola organizzazione *non profit* o della rete a cui la stessa appartiene; è, peraltro, chiaro che qualsiasi organizzazione deve saper sviluppare una capacità di pianificazione e controllo se persegue l'obiettivo di redigere un Bilancio Sociale capace di esprimere l'efficacia e l'efficienza dei risultati conseguiti a vantaggio degli *stakeholder* e, soprattutto, se persegue l'obiettivo di miglioramento continuo delle attività coerenti con la propria missione. Ci rendiamo conto che queste affermazioni possono apparire lontane dalla pratica applicazione attualmente riscontrabile all'interno di molte organizzazioni del terzo settore italiano, ma riteniamo che le organizzazioni *non profit* interessate ad una qualificazione delle proprie attività e ad accrescere il proprio contributo socio-ambientale possano trarre importanti risultati dallo sforzo di strutturazione delle informazioni su cui basare valutazioni storiche e scelte prospettiche, oltre che offrire un'informativa sempre più puntuale ai terzi.

Gli aspetti sin qui richiamati incidono essenzialmente sulla congruità del Bilancio Sociale e, in larga parte, dipendono dalle scelte che l'organizzazione *non profit* deciderà di compiere al proprio interno per rendere consistente e, al contempo, per valorizzare il percorso di rendicontazione sociale, che si rivelerà tanto più prezioso quanto più sarà *partecipato e condiviso* dagli *stakeholder* interni (volontari e dipendenti, organi sociali, ecc.) ed esterni (altre organizzazioni *non profit*, istituzioni, beneficiari delle attività, ecc.).

L'efficacia informativa del Bilancio Sociale è, però, condizionata anche da un altro elemento di natura tecnica, ma assolutamente non secondario, ovvero lo schema di riferimento. È, infatti, evidente che l'omogeneità dei contenuti del Bilancio Sociale e dei principi e dei criteri adottati ai fini della sua stesura da una stessa organizzazione nel tempo oppure dalle diverse organizzazioni che utilizzano tale strumento, condiziona significativamente l'efficacia della valutazione che i terzi sono in grado di esprimere sulla evoluzione dei risultati conseguiti da una determinata organizzazione nel tempo e rispetto ad altre realtà con essa comparabili. Ciò fa comprendere l'importanza che assume, specie in assenza di una specifica indicazione normativa, l'adozione di un *modello di rendicontazione sociale accreditato*, che incentivi l'organizzazione a redigere un Bilancio Sociale *strutturato*, capace di fornire in modo trasparente tutti gli elementi rilevanti nell'ottica degli *stakeholder* e, quindi, ad evitare un approccio autoreferenziale che certamente agisce a detrimento della completezza e dell'efficacia delle informazioni, se non anche della loro veridicità.

L'Avis Regionale Lombardia ha voluto evitare di promuovere la stesura di un nuovo modello o di ulteriori linee guida specificamente dedi-

cate all'Avis, che avrebbero solo alimentato la moltiplicazione di documenti e la confusione già significativa che è rilevabile nell'ambito della rendicontazione sociale, preferendo un approccio più pragmatico e meno autoreferenziale volto a cogliere le possibilità di adattamento dei modelli più accreditati ai contenuti del Bilancio Sociale dell'Avis.

Questo approccio risulta fortemente sostenuto anche dall'orientamento che si va affermando a livello internazionale sul tema della rendicontazione sociale e della responsabilità sociale delle imprese, in cui vanno contestualizzati gli obiettivi ed i contenuti degli strumenti di *accountability*. In particolare, i documenti del Comitato Economico e Sociale Europeo (CESE) e del Parlamento Europeo emanati negli anni più recenti, affermano con forza che la decisione di redigere il Bilancio Sociale, seppure volontaria, non giustifica l'arbitrarietà della scelta dei principi e dei criteri di base da utilizzare nel processo di rendicontazione ed ai fini nella stesura del documento, altrimenti destinato a svuotarsi di significato e di utilità. Inoltre, si delinea un rinnovato concetto di responsabilità sociale, che implica un approccio di governance e di rendicontazione attento ed aperto al dialogo con gli *stakeholder*, che fa emergere più chiaramente l'importanza dell'*accountability* e chiarisce che la condizione che deve essere rispettata affinché l'organizzazione che redige il Bilancio Sociale possa essere definita *accountable* è costituita dall'esistenza di un sistema di reporting che dia conto delle performance sociali, ambientali ed economiche e che rifletta l'interesse e l'impegno nei confronti della pluralità degli *stakeholder*⁽¹⁴⁾. Si noti, peraltro, che questa posizione, espressa per la generalità delle aziende, a nostro avviso è da ritenere ancor più valida per le organizzazioni *non profit*, in considerazione della missione intrinsecamente sociale che le caratterizza e dell'insufficienza del bilancio d'esercizio nel fornire tutte le informazioni necessarie all'esplicazione dei risultati conseguiti; infatti, nella misura in cui le risorse economiche sono uno strumento e non certamente il fine delle attività di una organizzazione *non profit*, tra cui l'Avis, diviene evidente che il Bilancio Sociale si rivela più confacente alle sue esigenze di rendiconta-

(14) Sul tema si rimanda ampiamente a G. GAVANA-CRISTIANA SCHENA, *Accountability e stakeholder engagement nell'impresa sociale*, in F. CESARINI-R. LOCATELLI (a cura di), *Le imprese sociali. Modelli di governance e problemi gestionali*, Franco Angeli, Milano, 2007, paragrafo 6.2, ove, tra l'altro, si richiamano in maggior dettaglio le posizioni espresse nel 2005 nel Parere del CESE in tema di *Strumenti di misura e informazione sulla responsabilità sociale delle imprese in un'economia globalizzata* e nella Risoluzione del Parlamento Europeo del 2007 (il cosiddetto Rapporto Howitt) che addirittura prospetta la normazione del Bilancio Sociale.

zione, dato che questo strumento completa e integra — ove addirittura non la includa — la rendicontazione di natura economico-patrimoniale, offerta dal bilancio d'esercizio, con quella socio-ambientale.

B.3.3. I contenuti specifici della Guida

Tutte le considerazioni sin qui fatte sono state prese in considerazione nel redigere la Guida per le Avis e si riflettono nei suoi contenuti, sebbene in quella sede non sia stato ritenuto opportuno motivarle approfonditamente, volendo invece privilegiare l'obiettivo di stesura di un documento per quanto possibile semplice e di facile lettura, nonché di uno schema di lavoro immediatamente applicabile dalle singole Avis ai fini della redazione, divulgazione e verifica del Bilancio Sociale. Per gli stessi motivi, la Guida propone numerose esemplificazioni coerenti con le specificità della missione e del tipo di operatività delle Avis, sebbene essa definisca una serie di aspetti che possono essere ritenuti validi per la generalità delle organizzazioni *non profit*, costituendo una sintesi ragionata dei modelli di rendicontazione e di standard di processo accreditati e già ampiamente condivisi sul piano applicativo.

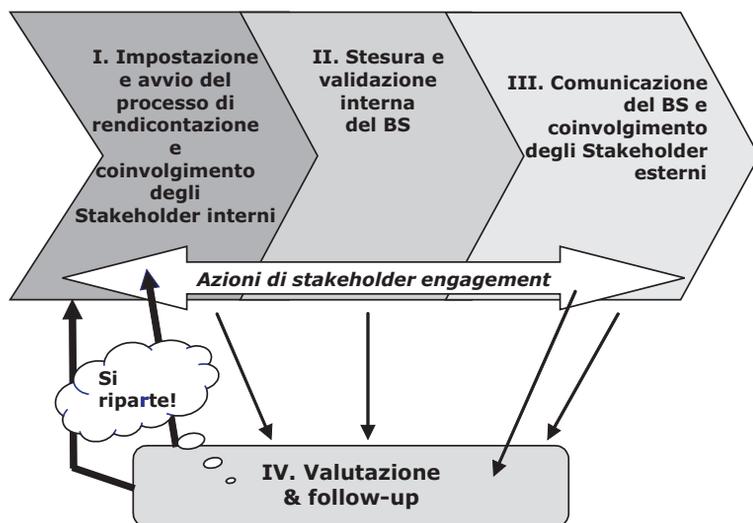
In particolare la Guida si snoda proponendo un percorso di lavoro che richiede alle Avis di prendere in considerazione i seguenti principali aspetti:

- il processo di rendicontazione sociale;
- i modelli di riferimento;
- i principi ed i criteri di rendicontazione;
- la struttura e i contenuti del Bilancio Sociale;
- gli indicatori di performance.

B.3.3.1. Il processo di rendicontazione sociale

La Guida delinea dettagliatamente le diverse fasi in cui si articola il processo di rendicontazione necessario per giungere alla stesura di un Bilancio Sociale strutturato e partecipato, come sopra definito.

La figura qui di seguito riportata consente di visualizzare che le azioni di coinvolgimento degli *stakeholder* possono essere realizzate in ciascuna delle quattro fasi in cui si snoda il processo, rivelandosi un elemento portante per far sì che il processo generi un miglioramento continuo del Bilancio Sociale. Considerando che tali fasi si susseguono nel tempo diviene anche di più immediata evidenza perché un processo di rendicontazione ben strutturato può alimentare il sistema di controllo, oltre che quello del bilancio, e può fornire gli elementi per la successiva pianificazione delle attività.

Le fasi del processo di rendicontazione sociale

Rimandando alla Guida per una disamina dettagliata dei singoli elementi, ci si limita in questa sede a richiamare sinteticamente gli aspetti che caratterizzano le singole fasi del processo di rendicontazione.

- *I fase: commitment* del vertice dell'organizzazione per la redazione del Bilancio Sociale; costituzione di un Gruppo di lavoro preposto alla raccolta delle informazioni, alla stesura del documento e alla pianificazione delle attività di divulgazione e verifica interna ed esterna del Bilancio Sociale;

- *II fase:* redazione di bozze intermedie del documento che il Gruppo di lavoro realizza in collaborazione dei vertici dell'organizzazione, dei dipendenti e degli altri *stakeholder* interni ed esterni che in tale fase è possibile (o ritenuto opportuno) coinvolgere; il documento finale, convalidato dal Gruppo di lavoro, deve essere sottoposto al vaglio degli organi di governo e degli *stakeholder* esterni e, ove ritenuto opportuno, può anche costituire oggetto di certificazione;

- *III fase:* il descritto processo di validazione interna ed esterna del documento rende necessaria la divulgazione del Bilancio Sociale, che può essere realizzata sulla base di un piano più o meno articolato di comunicazione con gli *stakeholder* e mediante l'attivazione di una serie di canali

e di strumenti che l'organizzazione *non profit* riterrà coerenti con gli obiettivi di trasparenza informativa e con l'onere che questi programmi comportano sia sul fronte economico, che sul fronte operativo;

- *IV fase*: valutazione delle informazioni interne ed esterne complessivamente acquisite nelle precedenti fasi del processo e definizione degli obiettivi da perseguire con la successiva edizione del Bilancio Sociale, anche grazie alla definizione di eventuali correttivi delle azioni in essere o allo sviluppo di nuove attività.

B.3.3.2. I modelli di rendicontazione sociale e gli standard di processo

Lo schema di lavoro proposto nella Guida è stato costruito, per i motivi precedentemente esposti, alla ricerca di soluzioni che potessero contemperare la specificità delle realtà *non profit* con l'esigenza di rispettare i principi di fondo e i criteri proposti dai modelli di rendicontazione e dagli standard di processo più accreditati a livello nazionale e internazionale. In particolare, si è partiti dall'analisi dei documenti elaborati dal G.B.S. (Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale), dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali (Social Statement, progetto CSR-SC), delle linee guida del GRI (Global Reporting Iniziative) e di AccountAbility (AA7.300), nonché delle indicazioni fornite dal Comitato economico e sociale europeo ("Strumenti di misura e di informazione sulla responsabilità sociale delle imprese in un'economia globalizzata", 8 giugno 2005), dalla Commissione Aziende *non profit* del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e della Carta del volontariato, al fine di valutare quanto le soluzioni ivi proposte⁽¹⁵⁾ fossero adattabili — con un costo accettabile che non superasse i benefici informativi — alla realtà *non profit* delle Avis. Tali documenti sono prevalentemente definiti con riferimento alle imprese profit, ad eccezione di un documento elaborato dai Dottori Commercialisti che fornisce spunti utili sulle finalità ed i conte-

⁽¹⁵⁾ Per approfondimenti sui contenuti dei modelli esaminati ai fini della stesura della Guida si rimanda ai siti del GRI (www.globalreporting.org), di AccountAbility (www.accountability21.net), del G.B.S. (www.gruppobilanciosociale.org) e del CNDC (<http://www.cndc.it>).

Vogliamo segnalare che molte delle scelte compiute nella Guida Avis in merito al processo, alla struttura e al contenuto del Bilancio Sociale sono confortate anche da un altro documento, pubblicato solo successivamente, ovvero dalle "Linee guida per la rendicontazione sociale negli enti locali", definite dall'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali*, istituito presso il Ministero dell'Interno, ed approvate il 7 giugno 2007.

nutri del processo di rendicontazione all'interno di una organizzazione *non profit*.

Il riferimento a un numero così elevato di documenti è stato necessario non solo al fine di prendere in considerazione la natura non lucrativa e le specificità operativa delle Avis, ma anche per contemperare la logica di evidenziazione delle *performance* sociali-ambientali-economiche per categoria di *stakeholder* con lo schema che predilige la stesura di una relazione sociale riferita alle attività, nonché per evidenziare gli elementi che qualificano le attività di *stakeholder engagement*. Dopo aver individuato gli aspetti rilevanti e complementari di ciascun modello, si è poi cercato di ricondurli ad unità, in uno schema coerente con la realtà oggetto di rendicontazione e di agevole utilizzo anche per le piccole realtà *non profit*, che viene riportato nel successivo paragrafo dedicato alla struttura ed ai contenuti del Bilancio Sociale.

B.3.3.3. I principi e i criteri di rendicontazione

Avendo già chiarito l'importanza attribuita nella Guida alla capacità delle Avis di procedere alla redazione del Bilancio Sociale nel rispetto dei principi della rendicontazione, ci limitiamo a segnalare che quelli indicati come principali e non derogabili sono: *responsabilità, trasparenza, veridicità, correttezza, coerenza ed inclusione*. Si è, infatti, ritenuto che essi fossero in grado di sintetizzare i numerosi principi espressi dal G.B.S. e dal GRI, che tuttavia le Avis sono chiamate a considerare e rispettare.

La peculiarità del Bilancio Sociale emerge in particolar modo dalla previsione di *principi di coerenza e di inclusione*, che vengono affiancati a quelli tradizionalmente richiesti anche agli altri documenti di rendicontazione, al fine di far emergere lo sforzo che, nel tempo, l'organizzazione compie per testare la coerenza tra le attività svolte e la missione e i valori dichiarati, nonché per individuare e verificare i bisogni, le aspettative ed il grado di soddisfazione di tutti gli *stakeholder*.

B.3.3.4. Struttura e contenuti del Bilancio Sociale

La tavola di seguito riportata indica la struttura del Bilancio Sociale delle Avis proposta dalla Guida, che, per agevolare le singole organizzazioni impegnate nella redazione del documento, ha fornito anche una esplicitazione del significato dei singoli capitoli di cui si compone il Bilancio Sociale.

È di immediata evidenza la sostanziale coerenza che la struttura proposta presenta rispetto ai principali modelli di rendicontazione (GRI e

G.B.S.), testimoniando con chiarezza che per poter parlare di Bilancio Sociale si rende necessaria l'esistenza di una struttura minimale del documento che non presenta sostanziali differenze tra strutture profit e *non profit*. In particolare, la Guida si ispira al modello del GRI, ad eccezione del capitolo relativo alle attività per il quale si è prescelto il modello del G.B.S., per motivi che saranno chiariti poco oltre.

● INDICE DEL BILANCIO SOCIALE: cosa non può mancare		
<i>CAPITOLI DEL BS</i>	<i>SIGNIFICATO DEL CAPITOLO</i>	<i>A QUALI DOMANDE DEVE RISPONDERE L'AVIS NEL CAPITOLO</i>
● LETTERA AGLI STAKEHOLDER	È l'introduzione del BS, di cui gli <i>stakeholder</i> sono i naturali destinatari; nella lettera il Presidente dell'Avis esplicita la valenza del documento e i motivi che hanno indotto alla sua stesura	A chi mi rivolgo e perché utilizzo il BS? Quali risultati intendo raggiungere con il BS?
● PREMESSA METODOLOGICA	Indicazioni sul processo di rendicontazione seguito per giungere alla stesura del BS	Quali principi e criteri sono stati utilizzati per redigere il BS?
● IDENTITÀ - Storia - Visione - Missione - Valori - Stakeholder - Linee strategiche e ambiti di operatività	Esprime il "modo di essere" dell'Avis, che è determinato dalla sua storia, dalla sua missione e dal suo sistema valoriale e che spiega le strategie ed i programmi definiti dall'Avis per svolgere le proprie attività e per conseguire, nel breve e nel lungo termine, obiettivi coerenti con i bisogni e le aspettative degli <i>stakeholder</i> . Deve essere riportata una mappa delle categorie di <i>stakeholder</i> e devono essere chiarite le relazioni intessute con essi e le modalità di valutazione dei loro bisogni ed aspettative. Inoltre, deve essere chiarito se sono state definite politiche e se sono stati individuati strumenti di verifica della qualità, efficacia ed efficienza delle attività svolte e dei risultati ottenuti (percorsi di qualità, sistemi di controllo, eventuali certificazioni, ecc.) e delle aspettative/bisogni degli <i>stakeholder</i> e del loro grado di soddisfazione (<i>stakeholder engagement</i>). Evidenziare le relazioni esistenti con il Sistema Associativo e come e quanto si concorre al perseguimento della comune missione.	Chi sono e qual è la mia missione? Qual è il mio sistema valoriale? Quali sono i miei <i>stakeholder</i> e quali relazioni abbiamo? Quali linee di azione (strategie e ambiti di attività) ho definito per realizzare la mia missione nei confronti degli <i>stakeholder</i> ? Quali percorsi (di qualità) seguiamo per assicurare l'efficienza e l'efficacia dei risultati? Come verificiamo se i nostri obiettivi e i risultati raggiunti sono coerenti con i bisogni e le aspettative degli <i>stakeholder</i> ? Qual è il mio ruolo all'interno del Sistema Avis e qual è il mio contributo?
● GOVERNANCE, ORGANIZZAZIONE E RISORSE - La struttura di governo - Il sistema di governo - L'organizzazione - Le risorse umane - Le risorse tecniche e strumentali - Le risorse finanziarie	Illustra la struttura e il sistema di governo e chiarisce le regole e le soluzioni organizzative individuate per lo svolgimento delle attività. Devono essere indicate le risorse (umane, tecniche, finanziarie) a disposizione e le modalità di utilizzo; con specifico riferimento alle risorse economiche, nel BS si deve creare un raccordo con il bilancio d'esercizio.	Quali sono gli organi preposti al governo e al controllo (interno ed esterno) della mia Avis? Quali regole di governo essi seguono? Come è organizzata la nostra struttura e di quali risorse dispone per svolgere le attività?

● ATTIVITÀ - Attività istituzionale interna ed esterna - Promozione e sensibilizzazione - Formazione, informazione e aggiornamento - Chiamata per donazione e Raccolta di sangue ed emocomponenti - Altre attività per la collettività e l'ambiente	Descrive le attività svolte durante l'anno nei diversi ambiti di operatività, attraverso informazioni, dati e comparazioni, che devono chiarire i risultati raggiunti dal punto di vista sociale, ambientale ed economico e il loro grado di significatività rispetto agli impegni assunti nei confronti degli <i>stakeholder</i> .	Cosa abbiamo fatto quest'anno? Quali risultati abbiamo raggiunto? Sono risultati coerenti con la nostra missione e soddisfacenti nell'ottica degli <i>stakeholder</i> ?
● OBIETTIVI DI MIGLIORAMENTO	Indica gli impegni che si assumono per l'esercizio successivo, sia sul piano metodologico che su quello operativo e relazionale, in risposta alle esigenze degli <i>stakeholder</i> .	Su quali aspetti ci impegniamo a migliorare?
● QUESTIONARIO DI VALUTAZIONE	Contiene domande indirizzate agli <i>stakeholder</i> per ottenere una valutazione sul contenuto del Bilancio Sociale	Gli <i>stakeholder</i> ritengono corretto ed efficace il contenuto del BS? Cosa pensano di noi e dei risultati che abbiamo raggiunto?

Ciò, peraltro, non esclude l'esigenza di affinare ed adattare i modelli generali di rendicontazione in considerazione di alcune peculiarità delle organizzazioni *non profit* che inducono a porre l'accento e a qualificare determinate informazioni ed alcuni indicatori. A tale riguardo, in questa sede è possibile richiamare solo in via sintetica alcuni degli aspetti che assumono rilevanza nell'ottica:

- *della pluralità delle organizzazioni non profit*, per le quali diviene rilevante dimostrare, ad esempio, il rispetto del fine non lucrativo, nonché il corretto utilizzo delle risorse (non solo di quelle economiche), il grado di democraticità e correttezza della *governance*, l'adozione di un approccio *multistakeholder* pur temperato in caso di *stakeholder* strategici ma indiretti o tendenzialmente coincidenti con l'intera cittadinanza, la capacità organizzativa e l'efficacia delle soluzioni individuate per il perseguimento della missione, i risultati espressi in termini di indicatori di *outcome* pur con i limiti oggettivi determinati dalla difficoltà di esprimere una valutazione di alcune tipologie di attività (quali ad esempio le attività di lobbying, di sensibilizzazione o di diffusione della cultura);

- *delle organizzazioni che si avvalgono del lavoro dei volontari*, che devono preoccuparsi di offrire specifici elementi informativi sul maggior contributo che l'organizzazione è in grado di offrire sul piano socio-ambientale grazie alla loro attività, ovvero grazie all'esistenza di questo fondamentale "patrimonio intangibile";

• *delle strutture associative a rete*, come l'Avis, che perseguono una missione comune realizzabile solo grazie all'azione congiunta di tutte le sue componenti, ma che devono saper esprimere nel proprio Bilancio Sociale i risultati raggiunti in via diretta sulla base di una strategia coerente con le funzioni specifiche che a ciascuna di esse viene attribuita dallo statuto, al fine di assicurare una diversificazione operativa tra le strutture appartenenti ai diversi livelli; ne consegue che, pur in presenza di una missione comune, gli *stakeholder* di riferimento e la tipologia di attività prevalente possano risultare differenti per i diversi livelli associativi della rete.

La Guida dedica un approfondimento specifico ai contenuti di ciascuno dei capitoli del Bilancio Sociale, fornendo indicazioni utili per la redazione del documento, che — ove necessario — sono state anche differenziate, al fine di considerare le peculiarità delle strutture appartenenti ai diversi livelli operativi della rete Avis (Comunali, Provinciali, Regionali, Nazionale).

Con specifico riferimento al capitolo attività vogliamo evidenziare che la scelta di allineamento al modello del G.B.S., precedentemente richiamata, è derivata dalla volontà di agevolare le Avis nella fase di avvio dell'esperienza di rendicontazione sociale. Infatti, la previsione del G.B.S. di inserire come parte portante del Bilancio Sociale una relazione sulle attività risulta di più immediata applicazione per organizzazioni che, come le Avis, sono abituate a redigere una relazione annuale che viene presentata all'Assemblea degli associati e che, appunto, si snoda evidenziando le diverse iniziative poste in essere per perseguire la missione. Il passaggio ad una logica di rendicontazione volta ad evidenziare — in modo trasversale rispetto alle aree di attività — le ricadute sociali, ambientali ed economiche in capo alle diverse categorie di *stakeholder* (tipica del modello GRI) si rivela, infatti, più complesso e, quindi, realizzabile in un arco temporale non breve che consenta all'organizzazione di strutturare le informazioni in modo coerente con questo tipo di rendicontazione.

Peraltro, muovendo da una definizione del Bilancio sociale coerente con la logica della “*triple bottom line*” proposta dal GRI e con lo sviluppo di politiche di *stakeholder* engagement strutturate e in linea con quanto proposto dagli standard di processo della Serie AA1000, nella Guida è stato fornito un ampio set di indicatori di performance che aiutano e incentivano le Avis a sviluppare più velocemente una sensibilità per una rendicontazione comunque capace di evidenziare le ricadute delle attività e la coerenza dei risultati rispetto alla missione ed alle esigenze degli *stakeholder*.

L'altro aspetto che merita una specifica indicazione in questa sede riguarda la scelta compiuta nella Guida con riferimento al trattamento

delle informazioni concernenti le risorse economiche. Anche in questo caso l'approccio prescelto è prevalentemente in linea con i criteri adottati dal GRI. Nella Guida, infatti, si suggerisce alle Avis di allegare il bilancio di esercizio al Bilancio sociale, in modo da far divenire quest'ultimo un "documento unico di rendicontazione", analogamente a quanto previsto dalla definizione di "Global Report". Inoltre, si richiede alle Avis di compiere uno sforzo ulteriore che miri al raccordo tra bilancio d'esercizio e Bilancio Sociale, al fine di evidenziare come le risorse acquisite siano state utilizzate per lo svolgimento delle diverse aree di attività e, quindi, il corretto ed efficiente utilizzo delle risorse rispetto alla missione dichiarata. Evidentemente, questa operazione di riconciliazione si rivela tanto più efficace quanto più le aree di destinazione delle risorse sono coerenti con le aree di attività descritte nella sezione del Bilancio Sociale ad esse specificamente dedicata; questa considerazione è doverosa, poiché non sempre i dati di origine contabile permettono questo raccordo, solo in apparenza "immediato".

Nella Guida, dunque, si è scelto di non calcolare il valore aggiunto previsto dal modello del G.B.S. secondo il duplice schema della sua "produzione" e "distribuzione".

Come noto, il tema del valore aggiunto genera particolari riflessioni con riferimento alle organizzazioni *non profit*, soprattutto se considerato nell'aspetto della sua *produzione*. A tale riguardo va innanzitutto precisato che, all'interno dell'universo eterogeneo delle organizzazioni *non profit* (differenti sia in base alla forma giuridica, sia in base all'ambito di attività prevalente), occorre distinguere quelle principalmente redistributive (categoria a cui possono essere ricondotte le Avis, che si avvalgono — a seconda del livello organizzativo di appartenenza — di risorse finanziarie prevalentemente di origine pubblica o associativa), da quelle principalmente operative, che producono beni e/o servizi. Questa distinzione consente di constatare che è la stessa natura dell'attività svolta dalle organizzazioni *non profit* "redistributive" che sostanzialmente svuota di significato una grandezza come il valore aggiunto aziendale⁽¹⁶⁾.

(16) Le organizzazioni non profit di "produzione", invece, si caratterizzano per una struttura ed un ciclo operativo in grado di aggiungere valore ai fattori produttivi "esterni" (materie prime, merci, servizi), cosicché questa attività si presta, almeno potenzialmente, ad essere letta e valutata in termini di valore aggiunto prodotto (cui si aggiunge la valutazione delle proporzioni in cui questa ricchezza è distribuita tra i suoi destinatari). Il problema che può sorgere in questi casi riguarda la significatività che assume la sua misura: quanto più l'organizzazione non profit acquisisce fattori produttivi e/o cede produzioni *in condizioni di*

Rivestono, invece, una certa utilità le informazioni che si possono trarre dal prospetto relativo alla *distribuzione* del valore aggiunto tra le diverse categorie di *stakeholder* interni ed esterni, sebbene l'obiettivo informativo implicito in questa impostazione possa essere agevolmente raggiunto anche con il raccordo proposto dalla Guida che mira ad evidenziare le attività (e per tale via gli *stakeholder*) a cui sono destinate le risorse economiche, che peraltro non costituiscono la performance di maggiore interesse per gli *stakeholder* principali di una organizzazione *non profit* (si pensi, ad esempio, ai soci e ai volontari o alle persone malate che ricevono servizi di assistenza, ecc.).

B.3.3.5. *Gli indicatori di performance*

La Guida offre, infine, un contributo nell'esemplificazione di un set di indicatori che mirano a fornire informazioni sull'efficacia, efficienza, qualità e utilità sociale delle attività svolte dalle Avis e sul grado di coerenza che i relativi risultati presentano rispetto alla missione associativa.

Riteniamo che questo aspetto, oltre a fornire un pratico supporto per le Avis impegnate nella rendicontazione sociale e probabilmente anche per altre Associazioni *non profit* impegnate sul fronte donazionale e/

scambio economico non ordinario, tanto meno i termini della differenza da cui risulta il valore aggiunto (il valore della produzione ottenuta, da un lato, e il valore dei fattori produttivi "esterni", dall'altro) trovano la loro unità di misura nei prezzi che si formano sul mercato e, quindi, tanto meno esprimono l'utilità assegnata alle produzioni dell'organizzazione non profit dai suoi fruitori e/o l'utilità assegnata dall'organizzazione non profit stessa ai fattori acquisiti e impiegati nell'attività operativa. Può accadere, ad esempio, che il valore della produzione ottenuta corrisponda ai contributi in conto esercizio erogati all'organizzazione non profit dallo Stato o al corrispettivo riconosciuto dalla convenzione tra l'organizzazione non profit e l'ente pubblico in sussidio del quale essa eroga un determinato servizio di utilità sociale. I contributi o il corrispettivo della convenzione non esprimono certamente l'utilità percepita dai fruitori del servizio, ma sono piuttosto determinati in funzione della quantità di servizi erogati e della loro tipologia (che sottintende livelli diversi di complessità), al fine di giungere tendenzialmente alla copertura dei costi di produzione che l'organizzazione deve sostenere. Il risultato che si ottiene sottraendo da questo valore della produzione "convenzionale", il valore dei fattori esterni acquisiti e consumati (che a sua volta potrebbe non essere un vero e proprio "costo" in senso economico-aziendale), non può essere certamente preso a base di un giudizio sulla capacità dell'organizzazione non profit di creare ricchezza, utilità o qualità.

o su quello socio-sanitario, costituisca un punto qualificante della struttura e dei contenuti del Bilancio Sociale, se si intende produrre uno schema di rendicontazione omogeneo nel tempo e nello spazio. È, infatti, proprio il set di indicatori che segna le differenze tra i diversi modelli di rendicontazione (si pensi ad esempio al G.B.S. in raffronto con il GRI e con il Social Statement/CSR-SC del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali). L'importanza della definizione di un set di indicatori, che mirino a ridurre l'ambito di discrezionalità gioco forza esistente in assenza di un criterio di misurazione e di un "benchmark" per i diversi ambiti operativi, è particolarmente elevata per il settore *non profit*, in considerazione tanto della difficoltà di quantificare determinati risultati, quanto della ampia varietà di forme giuridiche e di ambiti operativi che caratterizzano le organizzazioni del terzo settore. Anche in tale ambito il ricorso ai modelli più accreditati consente di cogliere alcuni indicatori di base applicabili anche al settore *non profit*, ma certamente non sufficienti a garantire una informativa efficace con riferimento alle peculiarità del tipo di attività svolte e delle finalità perseguite dalle organizzazioni *non profit*.

B.4. Regione Friuli Venezia-Giulia

Le cooperative sociali rappresentano, per molte amministrazioni, lo strumento per raggiungere obiettivi di inserimento delle persone svantaggiate nel mondo produttivo o per fornire servizi assistenziali e culturali a favore di particolari categorie di cittadini. La Regione Friuli Venezia-Giulia (FVG) ha approvato uno specifico "Atto di indirizzo concernente principi, elementi informativi e criteri minimi per la redazione del bilancio sociale da parte delle cooperative sociali ai sensi della legge regionale 20/2006 — norme in materia di cooperazione sociale, art. 27, che prevede l'obbligo di redigere il bilancio sociale come condizione per l'accesso agli incentivi⁽¹⁷⁾.

(17) L'art. 27 della Legge 20/2006 — Bilancio sociale e coinvolgimento — prevede:

1. Le cooperative sociali e i consorzi iscritti all'Albo hanno l'obbligo di redigere annualmente il bilancio sociale, quale condizione per l'accesso agli incentivi previsti dalla presente legge e all'accreditamento di cui all'articolo 3, comma 4, lettera c).

2. Con atto di indirizzo la Giunta regionale definisce i principi, gli elementi informativi e i criteri minimi di redazione del bilancio sociale, nonché la tempistica per l'adeguamento all'obbligo di cui al comma 1 nell'ottica di introduzione graduale dello strumento.

3. Il bilancio sociale fornisce informazioni, in particolare, sulle forme di coinvolgi-

L'atto è suddiviso in tre parti: A) sul processo di redazione e sul contenuto del bilancio sociale, B) sulla tempistica, C) sulle cooperative sociali che siano costituite come imprese sociali, ai sensi del D.Lgs. 24 marzo 2006. La parte A prevede 6 paragrafi, che illustrano la metodologia di redazione e approvazione e il contenuto informativo minimo del bilancio sociale.

B.4.1. Descrizione della metodologia e delle modalità adottate per la redazione e l'approvazione del bilancio sociale

Nell'atto di indirizzo viene previsto che il bilancio sociale sia preparato con modalità partecipate, con l'esplicito coinvolgimento dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività. Anche la valutazione dei risultati sul tessuto sociale di riferimento deve coinvolgere tutti coloro che hanno prestato la propria opera presso la cooperativa sociale, sia a titolo professionale, che a titolo volontario, secondo metodologie che vanno adattate alla dimensione e alla tipologia della cooperativa stessa. Si richiede che il bilancio sociale sia sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali, congiuntamente al bilancio d'esercizio.

Il documento prevede una tavola di sintesi con l'indicazione degli organi che sono intervenuti nella redazione e approvazione.

Specificazioni previste dall'atto di indirizzo sul bilancio sociale del FVG

periodo di riferimento	corrispondente all'esercizio contabile		non corrispondente all'esercizio contabile		
eventuale bilancio preventivo sociale (budget sociale)	SI		NO		
società di consulenza utilizzata nella formazione del B S					
organo che ha approvato il B S	assemblea dei soci	consiglio di amministrazione	altro -----		
organo che ha controllato il B S	collegio sindacale	società di revisione	comitato etico	altro -----	
società di revisione che ha certificato il B S					
società di revisione che ha certificato il bilancio ordinario					
data di approvazione					

mento dei soci, dei lavoratori e dei destinatari delle attività nella vita associativa degli enti di cui al comma 1.

B.4.2. Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori

L'atto di indirizzo prevede le informazioni minime che deve contenere il documento sulla cooperativa sociale. Esse sono:

- a) nome dell'ente;
- b) indirizzo sede legale;
- c) altre sedi secondarie;
- d) nominativi degli amministratori, la data di prima nomina e il periodo per il quale rimangono in carica;
- e) nominativi dei soggetti che ricoprono cariche istituzionali;
- f) settori nel quale l'ente produce o scambia beni e servizi di utilità sociale, con indicazione dei beni e dei servizi prodotti o scambiati.

B.4.3. Struttura, governo ed amministrazione della cooperativa sociale

L'atto di indirizzo prevede le informazioni minime da indicare sulla natura dell'attività svolta, sul modello di *corporate governance* e sulle attività che vi vengono svolte, sulle categorie di *stakeholder* e sul soddisfacimento delle loro attese. L'indice previsto è il seguente:

- a) informazioni sull'oggetto sociale come previsto nello statuto;
- b) forma giuridica adottata dall'ente, con evidenza delle eventuali trasformazioni avvenute nel tempo;
- c) previsioni statutarie relative all'amministrazione e al controllo dell'ente;
- d) le modalità seguite per la nomina degli amministratori;
- e) particolari deleghe conferite agli amministratori;
- f) informazioni sui soci della cooperativa con indicazione del loro numero ed evidenza dei soci finanziatori, dei soci volontari e delle persone svantaggiate di cui all'articolo 13, comma 1, lettere a) e b), della legge regionale 26 ottobre 2006, n. 20, (norme in materia di cooperazione sociale) dei soci dimessi o esclusi;
- g) relazione sintetica della vita associativa, con l'indicazione del numero di assemblee svoltesi nell'anno, del numero di soci partecipanti all'assemblea annuale per l'approvazione del bilancio e dei temi sui quali i soci sono stati coinvolti, con particolare riferimento agli aspetti dell'informazione, della consultazione e della partecipazione democratica nelle scelte da adottare;
- h) mappa dei diversi portatori di interessi con l'indicazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie (soci, addetti, clienti e committenti, utenti, fornitori, sostenitori finanziari, pubblica amministrazione, comunità locale);

i) compensi, a qualunque titolo corrisposti, ad amministratori e a persone che ricoprono cariche istituzionali elettive o no nella cooperativa sociale;

j) compensi, a qualunque titolo corrisposti, a soggetti eventualmente incaricati del controllo contabile;

k) indicazione del valore massimo e del valore minimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti dell'ente con distinta evidenza di valore della retribuzione e numerosità per le diverse tipologie di contratto di lavoro, con distinzione per i soci lavoratori e per le persone svantaggiate, come definiti nella legge regionale sulla cooperazione;

l) compensi corrisposti per prestazioni di lavoro non regolate da contratto di lavoro dipendente, con distinta evidenza di valore della retribuzione e tipologia di contratto, con specifica evidenziazione per i soci lavoratori e per le persone svantaggiate occupate nella cooperativa sociale;

m) numero di donne e di persone svantaggiate sul totale dei lavoratori, con dettaglio per ciascuna tipologia di contratto di lavoro ed indicazione delle ore di lavoro prestate;

n) imprese ed altri enti in cui la cooperativa sociale abbia partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazioni dell'attività svolta dagli enti partecipati e dell'entità della partecipazione;

o) imprese ed altri enti che abbiano nell'impresa sociale partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazioni dell'attività svolta dagli enti partecipati e dell'entità della partecipazione;

p) principali reti e collaborazioni attive con enti pubblici, cooperative sociali, altri enti senza scopo di lucro ed altre imprese commerciali, specificando la natura del rapporto e delle intese, con particolare riguardo agli aspetti concernenti la collaborazione con enti ed associazioni esponenziali degli interessi sociali delle comunità territoriali;

q) totale dei volontari attivi nell'organizzazione nell'ultimo anno e tipo di impiego presso l'organizzazione, con indicazione del numero di coloro che sono entrati e usciti nel suddetto periodo;

r) numero e tipologie dei beneficiari, diretti ed indiretti, delle attività svolte;

s) valutazione degli amministratori circa i rischi di tipo economico-finanziario cui l'ente è potenzialmente esposto e dei fattori generali che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e descrizione delle procedure poste in essere per prevenire tali rischi.

B.4.4. Obiettivi e attività

Il quarto paragrafo dell'atto di indirizzo è dedicato a illustrare il contenuto del documento e le informazioni che vi dovrebbero apparire.

Il bilancio sociale deve illustrare gli obiettivi e le attività svolte dalla cooperativa sociale, per cui viene richiesto il seguente contenuto:

a) finalità principali dell'ente, in coerenza con quanto previsto nell'atto costitutivo o statuto e con riferimento agli obiettivi di gestione dell'ultimo anno;

b) riassunto delle principali attività che l'ente pone in essere in relazione all'oggetto sociale con specifica descrizione dei principali progetti attuati nel corso dell'anno e con particolare riguardo alle attività orientate a favore delle persone più bisognose di aiuto e sostegno, in quanto incapaci di provvedere alle proprie esigenze, nonché alla produzione di innovazioni che hanno migliorato le capacità operative della cooperativa sociale;

c) analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi, distinguendo tra quei fattori che sono sotto il controllo dell'ente e quelli che non lo sono;

d) valutazione — utilizzando specifici indicatori qualitativi e quantitativi — dei risultati conseguiti ed in particolare dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni (con particolare riferimento, per le cooperative sociali di tipo B, alla qualità dei processi di inserimento lavorativo delle persone svantaggiate ed ai livelli di collaborazione raggiunti con gli enti pubblici competenti e le stesse persone svantaggiate nella relativa progettazione ed attuazione);

e) forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività nella vita associativa della cooperativa sociale;

f) descrizione delle attività di raccolta dei fondi pubblici e privati, svolti nel corso dell'anno;

g) indicazione delle strategie di medio lungo termine e sintesi dei piani futuri.

B.4.5. *Esame della situazione economica e finanziaria*

Il documento prevede, recependo le *best practice* suggerite dallo stesso G.B.S., un paragrafo di collegamento e analisi delle informazioni contenute nel bilancio d'esercizio. Si richiede in particolare che nella sezione siano presenti:

a) analisi delle entrate e dei proventi;

b) analisi delle uscite e degli oneri;

c) determinazione del valore aggiunto ed evidenziazione della sua distribuzione tra remunerazione del personale (con distinzione dei soci e delle persone svantaggiate), della pubblica amministrazione, del capitale di credito, dell'azienda e le liberalità e le partecipazioni associative;

d) costi relativi all'attività di raccolta fondi, entrate conseguite e percentuale di tali entrate utilizzata per coprire i costi dell'attività di raccolta fondi;

e) analisi dei principali investimenti effettuati, delle modalità di finanziamento ed indicazione di come questi investimenti sono funzionali al conseguimento degli obiettivi dell'ente.

B.4.6. Pubblicità

L'atto di indirizzo contiene un esplicito richiamo alla pubblicità da dare al documento; le modalità sono sintetizzate nella seguente tabella.

Descrizione della pubblicità data al bilancio sociale approvato. Specificazione:

data di stampa						
modalità di stampa		cartacea		Site internet		cd
numero di copie stampate						
invio diretto di n. ____ copie a	soci n. ____	lavoratori n. ____	finanziatori n. ____	clienti n. ____	oo.ss. n. ____	altri ____
invio/consegna su richiesta a	soci	lavoratori	finanziatori	clienti	oo.ss.	altri

B.4.7. Tempistica

La sezione B del documento contiene specifiche indicazioni relativamente alla tempistica da cui la redazione del documento diventa obbligatoria per le cooperative sociali; viene richiamata espressamente la Legge regionale 20/2006 sulle cooperative sociali, che ai sensi dell'rt 27, comma 1, prevede l'obbligatorietà del documento dal termine del 1° gennaio 2010. Il termine è spostato al 1° gennaio 2011 per le cooperative sociali che rientrano nella categoria di microimpresa ai sensi del regolamento recante "indicazione e aggiornamento della definizione di microimpresa, piccola e media impresa ai sensi dell'articolo 38, comma 3, della Legge regionale 7/2000", pubblicato sul Bollettino Ufficiale della regione n. 2 dell'11 gennaio 2006.

B.4.8. *Coordinamento con la normativa per le imprese sociali*

La normativa del FVG prevede che le cooperative sociali in possesso della qualifica di impresa sociale, ai sensi della normativa nazionale, possono integrare il bilancio sociale redatto secondo le linee guida di cui al decreto del Ministro della solidarietà sociale 24 gennaio 2008 con gli specifici elementi informativi richiesti per la redazione del bilancio sociale dall'atto di indirizzo della Regione FVG, come riportati nei paragrafi precedenti.

B.4.9. *Osservazioni [del Gruppo di lavoro]*

Il documento FVG presenta molti elementi comuni con il documento G.B.S., prevedendo in particolare, per la realtà delle cooperative sociali, la tavola del valore aggiunto, come collegamento fra il bilancio d'esercizio e il bilancio sociale.

Al punto 4.8. del documento si è riportata l'espressa previsione dell'atto, che qualora la cooperativa sia sottoposta anche alla normativa dell'impresa sociale, il bilancio sociale, redatto sulla base della previsione del decreto ministeriale, che viene riportato nel paragrafo B.5, sia integrato con le maggiori informazioni di cui all'atto di indirizzo, essendo la tavola del valore aggiunto e della sua distribuzione uno degli elementi aggiuntivi.

B.5. *Impresa sociale*

Poiché richiamato dalle linee guida FVG, si riporta il testo del decreto del Ministro della Solidarietà sociale sulle linee guida del bilancio sociale per le costituenti "imprese sociali".

B.5.1. *Redazione del bilancio sociale*

1.1. Le organizzazioni che esercitano l'impresa sociale sono tenute a redigere annualmente un bilancio sociale delle attività svolte.

1.2. Il bilancio sociale deve contenere, suddivise nelle sotto specificate sezioni almeno le seguenti informazioni:

1.2.1. Introduzione: metodologia adottata per la redazione del bilancio sociale.

1.2.2. Sezione A: Informazioni generali sull'ente e sugli amministratori.

- a) nome dell'ente
- b) indirizzo sede legale;
- c) altre sedi secondarie;
- d) nominativi degli amministratori, data di prima nomina e periodo per il quale rimangono in carica;
- e) nominativi dei soggetti che ricoprono cariche istituzionali;
- f) settore nel quale l'ente produce o scambia beni e servizi di utilità sociale, con indicazione dei beni e servizi prodotti o scambiati.

1.2.3. Sezione B: Struttura, governo ed amministrazione dell'ente.

- a) informazioni sull'oggetto sociale come previsto nello statuto;
- b) forma giuridica adottata dall'ente con evidenza delle eventuali trasformazioni avvenute nel tempo;
- c) previsioni statutarie relative all'amministrazione e al controllo dell'ente;
- d) modalità seguite per la nomina degli amministratori;
- e) particolari deleghe conferite agli amministratori;
- f) per gli enti di tipo associativo informazioni sui soci dell'ente con indicazione del numero dei soci iscritti, con distinzione tra persone fisiche e giuridiche, dei soci dimessi o esclusi dall'ente;
- g) relazione sintetica della vita associativa, con l'indicazione del numero di assemblee svoltesi nell'anno, dei numero di soci partecipanti all'assemblea annuale per l'approvazione del bilancio e dei temi sui quali i soci sono stati coinvolti;
- h) mappa dei diversi portatori di interessi con indicazione del tipo di relazione che lega l'impresa sociale alle singole categorie;
- i) compensi, a qualunque titolo corrisposti, ad amministratori e a persone che ricoprono cariche istituzionali — elettive o non — nell'impresa sociale;
- l) compensi, a qualunque titolo corrisposti, a soggetti eventualmente incaricati del controllo contabile;
- m) indicazione del valore massimo e del valore minimo delle retribuzioni lorde dei lavoratori dipendenti dell'ente con distinta evidenza di valore della retribuzione e numerosità per le diverse tipologie di contratto di lavoro;
- n) compensi corrisposti per prestazioni di lavoro non regolate da contratto di lavoro dipendente, con distinta evidenza di valore della retribuzione e tipologia di contratto;

o) numero di donne sul totale dei lavoratori, con dettaglio per ciascuna tipologia di contratto di lavoro;

p) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro in cui l'impresa sociale abbia partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipati e dell'entità della partecipazione. Nel caso di gruppi di imprese sociali, tenuti a redigere e depositare i documenti contabili ed il bilancio sociale in forma consolidata, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità, di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;

q) imprese, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro che abbiano nell'impresa sociale partecipazioni, a qualunque titolo e di qualunque entità, con indicazione dell'attività svolta dagli enti partecipanti e dell'entità della partecipazione. Analogamente a quanto previsto al punto p), per il caso di gruppi di imprese sociali, indicazione delle sinergie di gruppo che hanno consentito una migliore realizzazione delle finalità di utilità sociale e dei criteri di consolidamento;

r) principali reti e collaborazioni attive con enti pubblici, imprese sociali, altri enti senza scopo di lucro ed altre imprese commerciali, specificando la natura del rapporto e delle intese;

s) totale dei volontari attivi nell'organizzazione nell'ultimo anno e tipo di impiego presso l'organizzazione, con indicazione del numero di coloro che sono entrati e usciti nel suddetto periodo;

t) numero e tipologie dei beneficiari, diretti e indiretti, delle attività svolte;

u) valutazione degli amministratori circa i rischi di tipo economico-finanziario cui l'ente è potenzialmente esposto e dei fattori generali che possono compromettere il raggiungimento dei fini istituzionali e descrizione delle procedure poste in essere per prevenire tali rischi.

1.2.4. Sezione C: Obiettivi e attività.

a) finalità principali dell'ente, in coerenza con quanto previsto nell'atto costitutivo o statuto e con specifico riferimento agli obiettivi di gestione dell'ultimo anno;

b) riassunto delle principali attività che l'ente pone in essere in relazione all'oggetto sociale con specifica descrizione dei principali progetti attuati nel corso dell'anno;

c) analisi dei fattori rilevanti per il conseguimento degli obiettivi, distinguendo tra quei fattori che sono sotto il controllo dell'ente e quelli che non lo sono;

d) valutazione — utilizzando specifici indicatori qualitativi e quantitativi — dei risultati conseguiti ed in particolare dell'impatto sul tessuto sociale di riferimento, dei principali interventi realizzati o conclusi nell'anno, con evidenza di eventuali scostamenti dalle previsioni;

e) forme di coinvolgimento dei lavoratori e dei beneficiari delle attività;

f) descrizione delle attività di raccolta fondi svolta nel corso dell'anno;

g) indicazione delle strategie di medio-lungo termine e sintesi dei piani futuri.

1.2.5. Sezione D: Esame situazione finanziaria.

a) analisi delle entrate e dei proventi con indicazione del rispetto del requisito di cui all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 24 marzo 2006, n. 155;

b) analisi delle uscite e degli oneri;

c) indicazione di come le spese sostenute hanno supportato gli obiettivi chiave dell'ente;

d) analisi dei fondi, distinguendo tra fondi disponibili, fondi vincolati e fondi di dotazione;

e) costi relativi all'attività di raccolta fondi, entrate conseguite e percentuale di tali entrate utilizzata per coprire i costi dell'attività di raccolta fondi;

t) analisi degli investimenti effettuati, delle modalità di finanziamento ed indicazione di come questi investimenti sono funzionali al conseguimento degli obiettivi dell'ente.

1.2.6. Sezione E: Altre informazioni opzionali

1.3. Quando ciò sia consentito dalla natura delle attività svolte e dalla tipologia dei beneficiari diretti e indiretti delle stesse, alla valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera *d)*, deve procedersi secondo modalità partecipate, che prevedano l'esplicito coinvolgimento dei beneficiari delle attività — diretti e indiretti — di cui al punto 1.2.3, lett. *t)*.

1.4. In ogni caso, la valutazione di cui al punto 1.2.4, lettera *d)*, deve essere realizzata con il coinvolgimento di tutti coloro che hanno prestato la propria opera presso l'impresa sociale, sia a titolo professionale sia a titolo volontario, secondo metodologie che vanno adattate alla dimensione e alla tipologia dell'impresa stessa.

1.5. Di quanto realizzato ai sensi dei punti 1.3 e 1.4, ivi incluso le motivazioni che vi hanno condotto, si dà conto nel bilancio sociale, ai sensi del punto 1.2.1.

B.5.2. Pubblicità

2.1. Il bilancio sociale viene sottoposto all'approvazione dei competenti organi sociali congiuntamente al bilancio di esercizio.

2.2. Il bilancio sociale viene depositato per via telematica presso il registro delle imprese entro 30 giorni dalla sua approvazione. L'impresa sociale dà ampia pubblicità al bilancio sociale approvato, attraverso tutti i canali di comunicazione a disposizione, sia cartacei sia telematici.

B.5.3. Commento

Molte sono le uniformità fra il documento del Ministro della Solidarietà e il successivo atto di indirizzo del FVG. Va osservato che l'atto del FVG richiede nella sezione indicata all'analisi della situazione economica finanziaria la "tavola del valore aggiunto", al fine di illustrare la distribuzione del valore fra i diversi *stakeholder* della cooperativa sociale. Tale documento non è espressamente previsto dal decreto del Ministro.

B.6. Conclusioni

Le esperienze richiamate testimoniano un interesse crescente verso il profilo della comunicazione sociale da parte delle aziende *non profit*, per le quali il bilancio sociale rappresenta il necessario collegamento del sistema informativo contabile.

Dall'esame delle sperimentazioni prodotte emerge che il Bilancio sociale, nell'ambito del settore *non profit*, non deve essere considerato esclusivamente come un adempimento da parte degli amministratori, ma come un processo di coinvolgimento della struttura e degli utenti. La predisposizione di standard di contenuto e standard di processo confermano, infatti, come l'obiettivo del documento sia favorire la partecipazione e la trasparenza informativa, al fine di creare e mantenere il cosiddetto "capitale sociale", che rappresenta una delle principali finalità della presenza delle organizzazioni *non profit*.

Milano, 14 marzo 2009

STAMPATO CON I TIPI
DELLA TIPOGRAFIA
«MORI & C. S.p.A.»
VARESE