

COLLOQUIO SCIENTIFICO SULL'IMPRESA SOCIALE
IX EDIZIONE

PAPER

Luca Bartocci, Francesca Picciaia

Dipartimento di Economia, Università degli Studi di Perugia

**ACCOUNTABILITY E ORGANIZZAZIONI NON PROFIT: QUALE
POSSIBILE RUOLO PER IL REPORTING INTEGRATO?**

Paper presentato in occasione del

Colloquio scientifico sull'impresa sociale, 22-23 maggio 2015

Dipartimento PAU (Patrimonio, Architettura, Urbanistica)

Università degli Studi Mediterranea di Reggio Calabria

ISBN 978-88-909832-2-1

Ir
IS
Iris Network
Istituti
di Ricerca
sull'Impresa
Sociale



Abstract

In tempi recenti, anche nel nostro Paese, le organizzazioni non profit (ONP) si sono trovate ad affrontare nuove sfide, che hanno inciso profondamente sugli aspetti organizzativi, manageriali e, in linea generale, sulla loro stessa *raison d'être*. Se da un lato, infatti, la contrazione delle risorse pubbliche e i recenti scandali hanno minato la sopravvivenza e la legittimità di tali istituti, dall'altro i più recenti censimenti sul Terzo settore restituiscono l'immagine di un comparto in piena evoluzione, sia dal punto di vista numerico che organizzativo. A ciò si aggiunge la ormai molto discussa riforma che dovrebbe, in tempi ormai brevi, riordinare in Italia un sistema giuridico di riferimento giudicato obsoleto. Tali cambiamenti, pure di carattere culturale, hanno investito anche l'idea di accountability delle ONP, cioè la capacità di "rendere conto" dell'attività svolta e di provare all'esterno il proprio orientamento al pubblico interesse. La conseguenza è la ricerca di nuovi strumenti di reporting, anche di tipo "non financial", che possano descrivere e testimoniare agli stakeholder la congruenza della ONP alle finalità sociali dichiarate, accrescendo la legittimazione del proprio operato. Tale esigenza è da più parti avvertita, tanto da ipotizzare l'introduzione di strumenti di rendicontazione che possano integrare in documenti unitari informazioni di diversa natura, al fine di fornire una rappresentazione olistica della realtà esaminata. A tal proposito è da sottolineare il tentativo proposto dall'International Integrated Reporting Council (IIRC) che ha emanato nel dicembre 2013 la versione definitiva del documento "The International <IR> Framework", contenente una proposta di principi-guida per la redazione di report integrati. Il documento, pensato specificamente per le imprese lucrative, prevede anche la possibilità di adattamento in altre organizzazioni, comprese quelle appartenenti al settore non profit. Il presente studio vuole proporre una prima analisi delle sue possibilità applicative nella realtà delle ONP, valutando dapprima lo "spazio" concettuale e operativo per la diffusione di questo tipo di reporting e poi le potenzialità e criticità del Framework stesso.

Keywords: organizzazioni non profit, accountability, integrated reporting, IIRC

1. Introduzione

In tempi recenti, anche nel nostro Paese, le organizzazioni non profit (ONP) si sono trovate ad affrontare nuove sfide, che hanno inciso profondamente sugli aspetti organizzativi, manageriali e, in linea generale, sulla loro stessa *raison d'être*. Se da un lato, infatti, la contrazione delle risorse pubbliche e i recenti scandali ne hanno minato la legittimità e la stessa capacità di sopravvivenza, dall'altro i più recenti censimenti sul Terzo settore restituiscono l'immagine di un comparto in piena evoluzione, sia dal punto di vista numerico che organizzativo (ISTAT, 2011; IRIS, 2014). A ciò si aggiunge la ormai molto discussa riforma che dovrebbe, in tempi ormai brevi, tentare di riordinare in Italia un sistema giuridico di riferimento giudicato obsoleto.

Tali cambiamenti, pure di carattere culturale, hanno investito anche l'idea di accountability delle ONP, cioè la loro capacità di "rendere conto" dell'attività svolta e di provare all'esterno l'orientamento al pubblico interesse. La conseguenza è la ricerca di nuovi strumenti di reporting, anche di tipo non financial, che possano descrivere e testimoniare agli stakeholder la congruenza della ONP alle finalità sociali dichiarate, accrescendo la legittimazione del proprio operato. Tale esigenza è da più parti avvertita, tanto da ipotizzare l'introduzione di strumenti di rendicontazione che possano integrare in documenti unitari informazioni di diversa natura, al fine di fornire una rappresentazione olistica della realtà esaminata.

In questo scenario, che presenta grandi analogie con il settore privato, un punto di riferimento è rappresentato dal progetto per l'implementazione e la diffusione della rendicontazione integrata promosso dall'International Integrated Reporting Council (IIRC). L'organismo ha lanciato nel 2011 una bozza di consultazione, unitamente a un programma pilota di sperimentazione della reportistica integrata, e nel dicembre 2013 ha emanato la versione definitiva del documento "*The International <IR> Framework*" (IIRC FW). Tale documento contiene i principi-guida per la redazione di report che vogliono rappresentare in maniera olistica e completa la performance di periodo di un'organizzazione. Esso, pensato specificamente per il settore privato, prevede anche la possibilità di applicazione e adattamento al mondo non profit. Tale possibilità di estensione non è affatto da trascurare vista la crescente domanda di accountability che riguarda anche il Terzo settore e l'apparire sulla scena mondiale di alcuni iniziali tentativi di reporting integrato anche da parte di ONP.

Il presente studio vuole proporre una prima analisi delle possibilità applicative dell'IIRC FW nel settore non profit, valutandone potenzialità, criticità e prospettive di sviluppo. In tal senso, dopo una ricostruzione della letteratura sul tema dell'accountability e una presentazione dei modelli di rendicontazione non financial, il lavoro si concentra su un'analisi critica del Framework in questione.

2. L'accountability delle ONP: le specificità

Negli ultimi decenni il tema dell'accountability è stato uno dei più dibattuti a livello internazionale, attraversando il mondo pubblico e quello privato lucrativo, fino ad arrivare ad interessare il settore non profit. È da notare che, per quanto ampiamente trattato, il concetto in questione presenta ancora notevoli criticità interpretative, tanto che alcuni (ad esempio: Sinclair, 1995) lo ritengono eccessivamente retorico ed elusivo. Lo schema tipicamente preso come riferimento è quello mutuato dalla teoria dell'agenzia, sviluppatasi in ambito anglosassone; in questo senso l'accountability è vista come l'attitudine di un soggetto (*accountee*) a rendere conto delle proprie azioni e del proprio operato nei confronti di un altro soggetto o di un gruppo di essi (*accountor*). Alla base dell'idea vi è dunque una visione contrattualistica delle relazioni esistenti tra due soggetti, uno dei quali opera nell'interesse dell'altro e nei confronti del quale ha una sorta di obbligo di rendersi *accountable* (Stewart, 1984).

Bovens (2007), basandosi su altri contributi, ha ripercorso l'origine semantica e l'evoluzione storica dell'accountability. L'origine del termine sarebbe anglo-normanna e documenterebbe una sua stretta correlazione con l'obbligo di produrre un rendiconto nel suo senso più strettamente contabile. Le sue radici risalirebbero al XI secolo, con la conquista normanna dell'Inghilterra e l'obbligo imposto da Re Guglielmo I a carico di tutti i proprietari terrieri di rendere il conto ("*a count*") dei propri possedimenti; lo scopo non era solo di natura tributaria, ma innanzitutto si è trattato di un modo per stabilire e manifestare la propria sovranità reale. Sulla base dei *Domesday Books*, i libri che raccoglievano tali dichiarazioni, fu poi chiesto ai proprietari terrieri di giurare fedeltà alla Corona e, qualche decennio dopo, fu organizzato un sistema amministrativo centralizzato che prevedeva forme di controllo e di resa del conto a cadenza semestrale.

L'idea di accountability nasce, dunque, in un ambito che oggi definiremmo pubblico e con una relazione inversa rispetto a quello a cui siamo abituati a pensare: era il cittadino-possidente a dover rendere conto al re e non viceversa. Nel corso dei secoli il concetto viene a separarsi dalle sue implicazioni strettamente contabili, coinvolgendo aspetti legati alla correttezza ed equità dei comportamenti, e con la creazione dello Stato moderno viene a realizzarsi l'inversione tra il principale e l'agente: il governo diventa il soggetto "obbligato" ad agire responsabilmente e a rendere conto ai propri cittadini.

Il tema, con la seconda fase evolutiva del capitalismo del XX secolo, ha finito per interessare anche il mondo imprenditoriale e, particolarmente, le *public company* oggetto di grandi attenzioni in termini di trasparenza e correttezza nei confronti dei mercati finanziari. Esiste una letteratura pressoché sterminata sulle relazioni e gli obblighi informativi che legano le imprese ai propri investitori. Più recentemente, con il diffondersi della *stakeholder theory*, il perimetro dei soggetti legittimamente interessati alla vita dell'impresa e potenzialmente destinatari delle informazioni prodotte dalle imprese è andato sempre più allargandosi.

Questo tipo di approccio è poi arrivato al terzo settore, con il suo sviluppo ancora più recente. Evidentemente le peculiarità istituzionali, organizzative e gestionali delle ONP pongono una serie di questioni e di attenzioni da avere nel trasporre il tema dell'accountability in questo ambito. Per analizzare tali fattori di specificità è bene partire dall'idea, ormai diffusamente riconosciuta, per cui per cui la natura del rapporto di accountability non è solo informativa ma anche giustificativa, sostanziandosi nel "*giving and demanding of reasons for conduct*" (Roberts e Scapens, 1985: 447). In particolare, ancora Bovens espande il concetto e concepisce l'accountability come una relazione sociale in cui ricorrono i seguenti elementi:

- i) un attore (individuale o collettivo)
- ii) che ha una relazione con un "accountability forum" (uno o, normalmente, più soggetti),
- iii) verso il quale ha l'obbligo (formale o informale) di spiegare e rendere ragione della sua condotta;
- iv) il forum ha la possibilità di interagire con l'attore principale e di esprimere un giudizio sul suo operato,
- v) ed esistono meccanismi (formalizzati o meno) di sanzione in caso di una valutazione negativa.

Una volta identificati gli elementi costitutivi del concetto, è possibile proporre modelli che permettano di analizzarne le diverse sfaccettature e possano essere assunti come riferimento per valutare la congruità di specifiche scelte implementative. Uno schema ormai ampiamente utilizzato in dottrina è quello che si fonda sull'analisi di tre distinti profili: i) i destinatari (o *recipient*) dell'accountability, cioè i soggetti verso cui ("*to whom*") si ha l'obbligo di rendere conto; ii) l'oggetto della resa del conto ("*for what*"); iii) le modalità con cui realizzare ("*how to*") il processo di accountability.

Per quanto riguarda l'individuazione e l'analisi dei beneficiari che costruiscono il forum dei destinatari del processo di accountability si fa spesso appello, anche nel mondo non profit, a modelli mutuati dalla teoria degli stakeholder. Un interessante contributo di questo tipo è quello di Candler e Dumont (2010), due studiosi canadesi che propongono una rilettura di una precedente proposta di Brown e Moore (2001) e che identificano per le ONP i seguenti *recipient*:

- i membri dell’organizzazione, facendo attenzione al fatto che, soprattutto nelle piccole organizzazioni, sono frequenti assetti di governance in cui il potere e le informazioni sono concentrate in poche mani, con conseguenti rischi di “oligarchizzazione”. Diventa così possibile una restrizione dell’area effettiva di accountability interna a pochi membri influenti, proprio in contesti in cui tale funzione dovrebbe essere potenziata. Il legame tra la ONP e i propri membri spesso non è di tipo economico-patrimoniale, ma più di natura ideale-motivazionale; l’azienda non deve trascurare i propri doveri informativi anche nei confronti dei membri più marginali, al di là del rispetto degli obblighi imposti normativamente;
- i clienti/utenti, nei casi in cui si tratta di azienda che produce/eroga beni/servizi. Evidentemente la tipologia di attività svolta e i diversi meccanismi di cessione/erogazione degli output realizzati (condizioni più o meno di mercato concorrenziale) impattano notevolmente sul tipo di relazione che la specifica ONP stabilisce con le varie categorie di clienti/utenti e sulle attese e sul fabbisogno conoscitivo degli stessi;
- gli altri beneficiari, quando si tratta di organizzazione non produttiva in senso stretto, ma di promozione e tutela di cause sociali (come le realtà di *advocacy*). In questi casi, più che di clienti, si preferisce parlare di *constituens*, cioè di soggetti esterni, a volte organizzati in veri e propri gruppi di pressione, che hanno un preciso interesse nelle attività svolta dalla ONP. Le relazioni con questo tipo di stakeholder normalmente non sono formalizzate e spesso sono vissute senza una precisa razionalità strategica;
- i donatori, generalmente riconosciuti come uno dei principali stakeholder di una ONP, se non quello più importante. In molti casi la sopravvivenza di iniziative non profit dipende dalla capacità di attrarre fondi dai donatori e, pertanto, è cruciale l’attenzione ai processi di formazione del capitale reputazionale e del rapporto di fiducia che la ONP riesce a stabilire con propri finanziatori;
- lo Stato, intendendo con esso tutto il sistema delle pubbliche amministrazioni che, oltre ad avere funzioni di regolazione e controllo del settore, ne è spesso cliente o importante partner. È da tenere presente che il sistema pubblico ordinariamente esprime le proprie richieste informative e comportamentali attraverso l’esercizio della propria potestà normativa;
- la comunità, nel senso che l’insieme interrelato e unitariamente considerato dei soggetti che costituiscono l’ambiente in cui una ONP opera, al di là delle istituzioni deputate a rappresentarlo, è considerato come un generico stakeholder. In fondo la comunità rappresenta il destinatario finale dell’attività svolta, in quanto lo scopo ultimo di ogni ONP è la contribuzione al “bene comune”. Tale aspetto è anche il presupposto di quel diffuso senso di legittimità e fiducia indispensabile per la sopravvivenza stessa di una ONP;
- i media, che nel modello vengono distinti dal resto della comunità per le specifiche esigenze informative di cui sono portatori, la loro particolare logica comportamentale e, soprattutto, per l’importanza che hanno in termini di influenza sul capitale reputazionale delle ONP. Non a caso Gibelman e Gelman (2001) parlano di un ruolo dei media come “cani da guardia” contro le scorrettezze del terzo settore;
- i lavoratori, per il fatto di essere il “braccio operativo” di ogni ONP, influenzandone la capacità di risultato e di perseguimento della missione. Essi sono assimilabili a dei donatori impliciti nella misura in cui accettano condizioni di lavoro particolari e livelli di remunerazione più bassi rispetto ad altri settori, se non addirittura di assicurare il proprio apporto gratuitamente (come nel caso dei volontari, discutibilmente non considerati nel modello come specifici stakeholder);
- i partner/alleati, cioè tutti quei soggetti esterni che partecipano, a vario titolo e in varia maniera, al processo di creazione di valore dell’organizzazione. Si tratta di una categoria di stakeholder dalla crescente importanza in un contesto che sempre più si fonda sulla creazione di network e su logiche di governance condivisa.

Il secondo profilo di analisi riguarda l’oggetto della resa del conto, ciò di cui la ONP dovrebbe saper spiegare e informare. A questo proposito Candler e Dumont assumono come riferimento la distinzione proposta da

Cutt (1982) tra accountability sulle procedure (*procedural accountability*) e quella sulle conseguenze dell'attività svolta (*consequential accountability*). La prima si focalizza su aspetti di *compliance*, cioè di rispetto delle regole di una procedura, la seconda pone attenzione al tema dei risultati e, a sua volta, può riguardare le modalità di utilizzo degli input disponibili oppure gli effetti prodotti in termini output. In base alla rielaborazione operata dagli Autori si distinguono i seguenti *consequential input*:

- le risorse economico-finanziarie, il cui utilizzo costituisce l'oggetto fondamentale dei processi di reporting esterno di ogni realtà aziendale, anche di tipo non profit, tradizionalmente basati sui dati offerti dai sistemi contabili. Nel Terzo settore vi è una particolare enfasi sulla necessità di documentare le modalità di utilizzo dei fondi disponibili per testimoniare l'assenza di frodi e di abusi e, in generale, di assicurare trasparenza nei confronti dei finanziatori. Particolarmente rilevanti sono, a questo proposito, le previsioni normative e le richieste che derivano dalla prassi in materia;
- il lavoro volontario, in quanto, come già accennato, Candler e Dumont fanno la scelta di considerare il volontariato come un asset disponibile (approccio oggettivo) e non come specifico stakeholder (approccio soggettivo). In ogni caso l'attività prestata gratuitamente dai volontari rappresenta un fattore chiave nell'economia delle ONP su cui spesso si presta scarsa attenzione, sia nel senso organizzativo-gestionale sia in una prospettiva di accountability. Si tratta invece di una forma di "capitale" strategico per il successo di certe ONP e su cui assicurare adeguata *disclosure*;
- il capitale reputazionale, intendendo con esso la possibilità di utilizzare il proprio brand (nome e/o logo) per potenziare la capacità di reperire risorse e/o di esercitare influenza politica. Esso si basa sostanzialmente sull'immagine e credibilità pubblica che una ONP è in grado di costruirsi e costituisce il presupposto per il reperimento degli altri asset, sia in termini di mezzi finanziari che di lavoro volontario. Le scelte in materia di accountability sono evidentemente cruciali a questo proposito.

Spostando ora il focus su quelli che vengono definiti *consequential output* è possibile individuare:

- i beni e servizi realizzati, che possono essere oggetto o meno di scambio sul mercato. Si tratta di un fattore chiave perché essi sono un elemento fondamentale nella valutazione della performance di una ONP. Laddove ci sia cessione in condizioni di mercato diventano anche la fonte principale di rigenerazione del capitale finanziario investito. Peraltro, questo aspetto riconosciuto come centrale nella realtà lucrative, viene a volte trascurato nel settore non profit in nome del più esteso e complesso finalismo aziendale;
- il capitale sociale, considerato come impatto dell'organizzazione nella propria comunità di riferimento. È ormai diffusa la consapevolezza dei limiti delle misurazioni focalizzate esclusivamente sui risultati economici, patrimoniali e finanziari e viene riconosciuta l'esigenza di andare oltre quella che viene definita la *first bottom line* del bilancio tradizionale. Non a caso – lo si vedrà meglio tra poco – si stanno diffondendo forme integrative di informazione sulla performance;
- le "politiche di patrocinio", intendendo con questo termine l'impegno che alcune ONP approfondono nel supporto a specifiche cause sociali. In questi casi l'impatto delle attività di advocacy svolta dall'ONP a favore di determinati gruppi di interesse è molto importante e costituisce un tema che raramente viene trattato in maniera adeguata.

Per quanto riguarda l'accountability di tipo procedurale, essa attiene al rispetto di determinati requisiti durante lo svolgimento della propria attività. Si tratta dunque di valutare il profilo comportamentale della e nella ONP, tenuto presente un sistema di regole, di principi e di valori che possono essere imposti da soggetti esterni e dal costume generale, oppure a cui l'organizzazione liberamente decide di aderire. A questo proposito vengono proposti quattro diversi temi di accountability:

- la legge, quindi il rispetto delle normative vigenti riguardanti tutti gli aspetti implicati dall'attività svolta. Si tratta di un *item* tipicamente considerato centrale e raramente trascurato nei processi tradizionali di accountability;
- la missione, che esprime la stessa ragione d'essere di un'organizzazione e che dovrebbe guidare tutto il suo concreto agire. Ormai in molte legislazioni sono richieste forme di reportistica deputate a informare sul grado e sul modo cui una ONP ha perseguito e sta perseguendo la propria missione;
- l'etica, ossia il rispetto di un sistema di principi e regole, non necessariamente codificate, in cui un'organizzazione si riconosce. Tali principi e tali regole comportamentali possono attingere a differenti sfere d'influenza: fede religiosa, valori sociali, standard etici codificati, ecc. Si noti che l'accountability di tipo etico va al di là delle prescrizioni normative e rappresenta una libera manifestazione di volontà di incrementare l'attenzione pubblica nei confronti dei propri comportamenti organizzativi;
- la legittimazione, che è posta come il corollario dell'accountability procedurale. Un atteggiamento coerente con la legge, con la propria missione istituzionale, con un apparato di principi e regole condivisi permettono di radicare presso i propri stakeholder la percezione della piena "cittadinanza" della ONP nella propria comunità.

Rimane da trattare un ultimo profilo, quello del "come" rendersi accountable. Il modello proposto da Candler e Dumont non tratta espressamente questo aspetto e faremo qui riferimento ad un altro contributo (Ebrahim, 2010), nel quale rispondendo alla domanda "*accountability how?*" si propongono cinque diversi percorsi

- la pubblicazione di bilanci e rendiconti, che rappresenta la via classicamente utilizzata, peraltro spesso obbligatoria per legge. Il problema è che ordinariamente tali documenti sono focalizzati esclusivamente su misure economiche, patrimoniali e finanziarie di stretta derivazione contabile e sono costruiti soprattutto nella prospettiva di alcuni stakeholder prioritari (in particolare, lo Stato e i finanziatori);
- la misurazione della performance e le valutazioni d'impatto, utilizzabili soprattutto in realtà di grandi dimensioni, dotate di adeguata struttura amministrativa. Non sono molte, infatti, nel nostro Paese le ONP in grado di produrre elaborazioni attendibili in tema di performance e di impatto di specifici programmi. Per giunta, la scelta dei profili da valutare è molto interrelata con le scelte da effettuare in termini di stakeholder di riferimento;
- l'auto-regolazione, con riferimento ai tentativi, promossi da network di matrice non profit, di sviluppare codici di comportamento e standard di valutazione delle performance. Si tratta di iniziative, diffuse soprattutto nel mondo anglosassone, che a volte trovano origine nella necessità di superare scandali che colpiscono ambiti del terzo settore o comunque di reagire a pressioni esterne, mentre in altri casi l'intento è di prevenire possibili restrizioni governative. Normalmente questo tipo di attività riguarda settori a particolare sensibilità sociale (si pensi all'istruzione e alla sanità) e in cui si hanno forti interazioni con la pubblica amministrazione;
- la partecipazione, cioè tutti quei processi di tipo inclusivo che possono riguardare le attività di decision-making, quelle gestionali o gli stessi meccanismi di accountability. Attraverso questo tipo di strumenti vengono coinvolti, in diversa maniera e con diverso grado di influenza, una o più categorie di stakeholder. Si noti che si tratta di scelte che, almeno da un punto di vista concettuale, si innestano in organizzazioni che per natura istituzionale dovrebbero di per sé prevedere forme di governance aperta e condivisa;
- l'apprendimento adattivo, attraverso cui una ONP si dota sistematicamente di opportunità di riflessione e analisi critica per attivare logiche di miglioramento nel perseguimento della propria mission. In genere si ritiene che tali pratiche necessitino di tre precondizioni: *i)* l'esistenza di un ambiente organizzativo orientato all'apprendimento; *ii)* l'introduzione di processi concreti che favoriscano la sperimentazione, la *capacity building*, il confronto delle esperienze e la condivisione delle informazioni; *iii)* l'esercizio di

una leadership che supporti questo tipo di atteggiamento. Anche in questo caso si è di fronte ad approcci che dovrebbero essere connaturati al “modo di essere” delle ONP, ma che in realtà non sono molto diffusi.

3. La comunicazione volontaria nel Terzo settore e la situazione italiana

La ricostruzione svolta nel paragrafo precedente permette di cogliere la complessità di un lavoro volto alla costruzione di un framework che possa utilmente guidare i processi di accountability delle ONP. Ciò che sinteticamente è utile richiamare ai fini del presente lavoro è la tradizionale, ma ancora perdurante, centralità dei sistemi di reporting nei processi di accountability anche nel mondo non profit e l'insufficienza dei contenuti di tipo financial, con la conseguente esigenza di allargare il perimetro della rendicontazione.

Si tratta di concetti ormai condivisi nella dottrina, che in genere non mette in discussione la centralità dei conti annuali nei meccanismi di accountability, ma che anzi considera il reporting rivolto agli stakeholder esterni come *“the forefront for the efforts to give priority to acquitting accountability expectations through annual reports, performance reports, various auditors reviews and external information systems”* (Christiansen, Skærbæk, 2007: 102).

Ciò che nel tempo è emerso sono i limiti dell'informazione finanziaria di tipo istituzionale e, di conseguenza, l'opportunità di integrare tale flusso informativo con altri documenti che abbiano un diverso contenuto e una diversa logica di preparazione.

A questa constatazione non si sottraggono di certo le realtà non profit in cui, alle conclamate criticità che riguardano i bilanci delle imprese commerciali, è da aggiungere (Costa *et al.*, 2011):

- il fatto che la rendicontazione contabile sui risultati della gestione è ancora meno significativa rispetto alle imprese lucrative perché trascura dimensioni gestionali di particolare importanza nelle ONP;
- la considerazione che buoni risultati economico-finanziari non automaticamente esprimono indicazioni sul perseguimento della missione aziendale;
- la dimostrazione che le informazioni economico-finanziarie sono particolarmente rivolte ad alcune classi di stakeholder, comportando distorsioni nei confronti delle altre categorie e rischi di effetto spiazzamento rispetto alla più generale missione aziendale.

La consapevolezza di tali problematiche ha favorito la diffusione di nuovi strumenti di reporting per informare gli stakeholder su aspetti dell'attività svolta non descrivibile dalla tradizionale reportistica finanziaria; da qui lo sviluppo di forme di rendicontazione *ad hoc* focalizzate su aspetti specifici della gestione e ampiamente analizzate nella letteratura nazionale e internazionale. Sinteticamente si possono individuare tre filoni di report:

- documenti che nascono dalla logica del monitoraggio e controllo strategico (come la balanced scorecard e i bilanci di missione);
- documenti di responsabilità sociale e ambientale (come i bilanci sociali, i bilanci ambientali e i bilanci di sostenibilità);
- documenti per la rendicontazione sulle risorse intangibili (intangibles reports and intellectual capital reports).

Il primo genere di strumenti è legato ad attività di monitoraggio strategico e controllo sulle performances di un'organizzazione. Si tratta di documenti molto spesso “introduttivi” a pratiche più articolate di accountability; tra essi vanno menzionati la balanced scorecard (BSC) e il reporting di missione.

La BSC, introdotta negli anni '90 da Kaplan e Norton (1992), ha come obiettivo quello di integrare i tradizionali indicatori economico-finanziari con altri tipi di informazioni, al fine di tradurre missione e strategia in un insieme coerente di misure di performance. L'approccio perseguito è di tipo olistico, permettendo il riallineamento tra il livello strategico e quello operativo della gestione. Esso rappresenta in modo integrato le principali dimensioni di generazione del valore e costituisce uno degli approcci più efficaci per guidare nella definizione delle priorità strategiche, poiché tiene conto dell'interazione tra ambiente interno ed esterno dell'organizzazione stessa. Pur non nascendo come uno strumento di comunicazione all'esterno, l'utilizzo della BSC ha molte volte costituito il fattore stimolante per una analisi multidimensionale dell'attività e la successiva adozione di strumenti di non-financial disclosure (Farneti, Guthrie, 2009).

Il report di missione è invece uno strumento sviluppatosi nel settore pubblico e non profit per sottolineare e riportare i risultati sociali raggiunti, verificare la propria mission e le attività svolte, definire gli obiettivi e le azioni coerenti con le funzioni istituzionali e la loro efficacia ed efficienza. È un documento di carattere politico-istituzionale, che mira a comunicare agli stakeholders gli esiti della propria attività, nello schema tipico dell'accountability. Il bilancio di missione è strettamente e logicamente collegato ai documenti di natura economico-finanziaria, di cui reinterpreta le informazioni come coerenza con la propria missione e il proprio disegno strategico.

Il secondo gruppo di documenti fa riferimento alla necessità di offrire agli stakeholder informazioni sugli impatti e gli esiti dell'attività svolta sulle strutture sociali e ambientali in cui un'organizzazione opera. Si tratta di processi assorbiti, con appositi adattamenti, dalle esperienze delle imprese profit. Tali documenti consentono di esplicitare il rapporto tra il processo di formulazione del disegno strategico e le modalità concrete di attuazione dello stesso e divengono una forma particolare attraverso la quale "rileggere" l'attività dell'organizzazione.

In particolare, i bilanci sociali vogliono evidenziare l'impatto sulla collettività di riferimento, distinta per categorie rilevanti di gruppi sociali. Esso sorge come espressione del più ampio approccio alla socialità che vede l'integrazione di preoccupazioni di natura etica all'interno della visione strategica aziendale (si parla in proposito di *Corporate Social Responsibility*). Il concetto è molto legato alla teoria degli stakeholder (Freeman, 1984). In linea generale, l'approccio alla CSR attiene alla necessità di ricercare una nuova legittimazione di ordine sociale, al fine di continuare ad operare sul mercato in una condizione autonoma di sopravvivenza e di poter mantenere o accrescere il consenso dei propri interlocutori. La preparazione del report sociale è concepita come un momento del più ampio e articolato ciclo gestionale, con una conseguente minore enfasi sull'armonizzazione delle procedure di costruzione del documento in parola. In tal senso, sono stati sviluppati alcuni modelli di gestione della responsabilità sociale, come gli standard SA8000, AA1000 e SA26000. Ad essi, inoltre, si affianca anche una serie di interventi legislativi sovranazionali, come ad esempio il Libro Verde dell'Unione Europea, nel quale si ribadisce l'importanza della CSR e della rendicontazione sociale e della trasparenza delle comunicazioni aziendali nella tutela degli interlocutori.

Il report ambientale rappresenta uno strumento che consente di rendere conto delle politiche ambientali realizzate trasversalmente dall'organizzazione e della destinazione della spesa sostenuta per finalità ambientali. È una fase di sintesi del più ampio sistema di contabilità ambientale e descrive le principali problematiche, l'approccio strategico dell'azienda, la sua organizzazione e le azioni messe in atto per la gestione e per la protezione ambientale.

Ampliando i concetti di responsabilità sociale e ambientale al tema della tutela della possibilità delle future generazioni di uso delle risorse disponibili, hanno trovato sviluppo i report di sostenibilità. Di tratta di

strumenti in cui viene tentata un'integrazione tra la dimensione financial, sociale e ambientale dell'attività svolta, dei risultati conseguiti e dell'impatto esterno. Questa impostazione deriva dall'approccio della *triple bottom line* (Elkington, 1997), secondo il quale il risultato di esercizio (*single bottom line*) risulta essere insufficiente per una adeguata misurazione delle performance aziendali, ma deve essere integrato con informazioni di carattere sociale e ambientale. Il bilancio di sostenibilità si delinea come uno strumento di pianificazione e di controllo strategico, attraverso l'analisi dell'intero operato dell'ente e la successiva valutazione per verificare la capacità di "gestire l'equilibrio" tra le variabili considerate. Tra le diverse linee guida prodotte a livello internazionale in materia di bilanci di sostenibilità, le più utilizzate sono quelle emanate dalla Global Reporting Initiative (GRI), progetto nato nel 1997 proprio per offrire standard di riferimento nell'ambito della sostenibilità. Il GRI Reporting Framework è oggi un modello universalmente accettato, indipendentemente da dimensione, settore di attività o Paese di appartenenza dell'ente.

Un autonomo filone di ricerca e di sperimentazione operativa è rappresentato dai tentativi di valutare e rendicontare la gestione delle risorse intangibili. Anche in questo caso il fenomeno ha inizialmente interessato soprattutto il settore for profit, in particolare le imprese knowledge-based. Successivamente anche il mondo delle ONP si è accostato alla problematica e, più recentemente, la riflessione ha investito le istituzioni pubbliche, soprattutto con riferimento la tema della valutazione dell'intellectual capital. I modelli di rappresentazione del capitale intellettuale si differenziano per gli elementi costitutivi riconosciuti. In genere essi sono identificati nel capitale relazionale, riconducibile alle relazioni esistenti con soggetti esterni e alla reputazione dell'organizzazione, nel capitale umano, legato alle conoscenze e dalle abilità possedute dal personale, nel capitale organizzativo, inteso come saper fare come saper fare assieme.

In Italia questo tipo di strumenti di rendicontazione, accomunati da un focus non esclusivamente financial, sono per lo più facoltativi, espressione dunque di una deliberata scelta in termini di accountability. In verità, sono da segnalare anche alcuni casi di specifica regolamentazione normativa. Si fa riferimento, in particolare, alle fondazioni bancarie per le quali, attraverso il d.lgs. 153/1999, art. 9, c. 1, e il successivo Atto di indirizzo del Ministero del Tesoro del 19/4/2001 viene specificato che la relazione sulla gestione deve illustrare in un'apposita sezione (chiamata bilancio di missione) gli obiettivi sociali e gli interventi realizzati dalla fondazione medesima, nonché i risultati ottenuti nei confronti dei diversi stakeholder.

Esistono anche regolamentazioni regionali, che impongono alle ONP del territorio la stesura di appositi documenti di reporting. È il caso ad esempio del Friuli Venezia Giulia (delibera Giunta Regionale 1992/2008 in attuazione della L.R. n.20/2006) e della Lombardia (delibera Giunta Regionale 5536/2007) le quali hanno posto come condizione per l'iscrizione all'Albo regionale delle cooperative sociali la redazione del bilancio sociale, emanando le linee guida per la redazione dello stesso.

Tuttavia, l'ONP che più delle altre è sottoposta a vincoli di natura rendicontativa è l'impresa sociale *ex lege*, introdotta con il d.lgs. 155/2006, la quale è obbligata a redigere sia report di natura economico-finanziaria sia di natura sociale. Nello specifico, viene indicato (art. 10, c. 2) che tutte le organizzazioni che abbiano acquisito la qualifica di impresa sociale devono "*redigere il bilancio sociale secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del Lavoro e della Solidarietà Sociale, sentita l'Agenzia per le Onlus, in modo da rappresentare l'osservanza delle finalità sociali*". Il decreto attuativo del 24/01/2008 ha poi stabilito la struttura del documento, identificandone il contenuto minimale e ribadendone la obbligatorietà di deposito presso il registro delle imprese a cadenza annuale unitamente al bilancio di esercizio.

4. Dallo sviluppo di nuove forme di rendicontazione all'*integrated reporting*

Il moltiplicarsi degli strumenti di rendicontazione volontaria ha portato ad interrogarsi sulla loro efficacia ed è stata segnalata la necessità di convergere verso forme di reportistica capaci di integrare le varie dimensioni implicate dalla gestione svolta (Moneva *et al.*, 2006). Lo scopo è di creare documenti che siano in grado di rappresentare in modo globale e olistico le attività e i risultati di un'organizzazione, considerata un *unicum* operante in un dato contesto e a esso legata in un reciproco rapporto (Yongvanich, Guthrie, 2006; Jensen, Berg, 2012).

In questa crescente attenzione verso il tema della rendicontazione integrata è possibile riconoscere due generi di spinte: da un lato, l'accresciuta consapevolezza da parte dei diversi portatori di interesse dell'importante ruolo che le organizzazioni economiche svolgono nel mantenimento di ambienti sostenibili (Eccles, Krzus, 2010); dall'altro, l'attività di promozione di organismi sovranazionali che, nell'ambito della diffusione delle buone pratiche di rendicontazione, hanno prodotto nel tempo diversi modelli e standard per la comunicazione aziendale.

Per quanto attiene il primo aspetto, è ormai evidente e assodato nella letteratura (si pensi al filone degli studi sulla CSR) la maggiore sensibilità e responsabilità che caratterizza e guida le scelte degli stakeholder e, più in generale, dell'opinione pubblica. Si sono accresciute nel tempo l'esigenza di reperire informazioni sulle scelte delle aziende e le attese conoscitive dell'operato aziendale, anche in termini di trasparenza e responsabilità, e si chiedono risposte su preoccupazioni di tipo sociale e ambientale.

Questa consapevolezza da parte delle diverse categorie di stakeholder ha subito una accelerazione anche a causa della crisi finanziaria. L'ormai perdurante periodo di contrazione dei mercati e di riduzione generalizzata delle possibilità di crescita, infatti, ha reso palese la prospettiva della scarsità delle risorse a disposizione, non ultimo quelle di carattere finanziario, rendendo centrale il tema della sostenibilità delle scelte. Gli effetti della crisi sul sistema economico hanno inoltre portato le autorità dei diversi Paesi ad essere più attente alla regolamentazione delle comunicazioni aziendali; sia in Europa che nel resto del mondo, infatti, esistono ormai numerosi esempi che testimoniano la condivisa necessità di associare, alle tradizionali informazioni economico-finanziarie, ulteriori dati derivanti da aree non-financial, al fine di aumentare il livello di disclosure nei confronti dell'esterno¹.

Accanto alle nuove esigenze informative avvertite dagli stakeholder – e in parte anche come causa delle medesime – è da evidenziare il ruolo di rilievo svolto da organismi internazionali istituiti per diffondere e regolamentare best practice di non financial reporting che hanno contribuito, con la loro attività, a costruire nel tempo una nuova sensibilità nei confronti dell'informativa aziendale, spostando l'attenzione dalla tradizionale reportistica economico-finanziaria verso forme che coinvolgessero aspetti più ampi dell'attività delle aziende. Uno degli enti di riconosciuta autorevolezza è la Global Reporting Initiative (GRI), organizzazione non profit che da anni promuove la sostenibilità economica attraverso la produzione di standard per la redazione del bilancio di sostenibilità². A partire dal 1999 la GRI ha periodicamente emanato delle guidelines che progressivamente si sono arricchite e specializzate, arrivando ad interessare anche settori e realtà specifiche. Attualmente si è giunti alla versione G.4, in cui si riconosce espressamente il valore dell'integrazione sia in termini di flussi informativi da produrre sia in relazione al coinvolgimento

¹Tra i Paesi che hanno adottato normative di tipo avanzato in merito alla produzione di informazioni di tipo non-financial si segnalano l'Australia, il Sud Africa, la Francia, la Danimarca, la Svezia, la Germania. È da segnalare che a livello di Unione Europea è in discussione una proposta di direttiva, di integrazione alla n. 2013/34 sull'informativa di bilancio delle grandi imprese, che prevede l'obbligo a partire dal 2016 di arricchire la tradizionale reportistica economico-finanziaria con altre informazioni non finanziarie.

²Nel 2014, sono state più di 7.500 le organizzazioni che nel mondo hanno usato le linee guida GRI per la redazione dei loro report di sostenibilità (www.database.globalreporting.org; data di consultazione 10 maggio 2015).

dei diversi portatori di interessi attraverso la promozione di pratiche di *stakeholder engagement* (GRI, 2013: 4).

Alla luce del quadro ricostruito e delle esperienze iniziali in atto possono essere individuati tre percorsi di approdo al reporting integrato, a cui corrispondono altrettante “filosofie” di rendicontazione, non necessariamente tra loro divergenti:

- essi potrebbero essere concepiti come la somma di processi di reporting “ad hoc” già attivati e che trovano nell’integrazione un momento di interazione, completamento e sistemazione, nella logica di pervenire a una forma organica e globale di reportistica. In questo senso il report integrato può essere visto anche come la “testa di ponte” per promuovere logiche e pratiche di *open access data source*;
- oppure essi potrebbero rappresentare il punto di arrivo di un percorso evolutivo di specifiche forme di rendicontazione non-financial che arrivano ad allargare il proprio oggetto di rendicontazione fino a ricomprendere i vari profili valutativi dell’impatto dell’attività svolta. L’esperienza dello sviluppo della GRI che, a partire della logica della *triple bottom line*, è pervenuta al più ampio concetto di sostenibilità e la sua contiguità con i temi dell’integrated reporting lascia pensare che questa via sia potenzialmente foriera di particolari sviluppi;
- documenti che riflettono una logica manageriale e che nascono dall’idea di comunicare non solo gli esiti dell’azione strategica passata, ma anche di informare e favorire la condivisione della visione strategica futura (Emerson, 2003). In questo senso i report diventano strumenti per proporre una logica di lettura e di condivisione delle scelte gestionali, cercando di assicurare un efficace *trait d’union* tra strategia, governance, performance, ambiente e portatori di interesse.

5. I contenuti principali del “*The International <IR> Framework*”

Come già anticipato, in forza delle crescenti istanze informative in atto e delle iniziative promosse da alcuni Paesi, è stato recentemente costituito l’International Integrated Reporting Council (IIRC), il quale ha pubblicato a dicembre 2013 “*The International <IR> Framework*” (IIRC FW).

L’approccio che l’IIRC ha deciso di utilizzare nella stesura è basato su un sistema di principi di base: *Focus strategico e orientamento al futuro; Connettività delle informazioni; Relazioni con gli stakeholder; Materialità; Sinteticità; Attendibilità e completezza; Coerenza e comparabilità*. Tali principi forniscono indicazioni circa il contenuto del report e la modalità di presentazione delle informazioni e sono da applicare sia singolarmente sia in relazione tra loro. L’idea è di assicurare un giusto equilibrio tra flessibilità e rispetto di tali requisiti, in maniera da garantire al contempo facilità di applicazione e comparabilità spazio-temporale.

Per agevolare la struttura del report, inoltre, vengono indicati otto elementi di contenuto, individuati sotto forma di domande, la risposta alle quali faciliterebbe la stesura stessa del documento. Essi sono:

- *presentazione dell’organizzazione e dell’ambiente esterno;*
- *governance;*
- *modello di business;*
- *rischi e opportunità;*
- *strategia e allocazione delle risorse;*
- *performance;*
- *prospettive;*
- *base di preparazione e presentazione;*
- *indicazioni generali sul reporting.*

Una delle scelte fondamentali dell'IIRC FW è quella di assumere il concetto di valore creato come criterio-base del processo rendicontazione, ipotizzando che esso scaturisca dalle interazioni gestionali che riguardano sei diversi capitali (*finanziario, produttivo, intellettuale, umano, sociale e relazionale, naturale*), che rappresentano, al contempo, gli asset capaci di generare nuovo valore, i presupposti per la stima dello stesso (concepito come somma delle variazioni intervenute in ognuno dei capitali) e, quindi, il “deposito” ultimo del valore complessivamente accumulato.

L'IIRC FW, inoltre, sollecita la necessità di identificare i fattori e ricostruire i processi capaci di determinare i “guadagni” e le “perdite” di valore, evidenziando le interazioni tra i vari capitali. L'approccio è fondato sulla logica tipica della gestione strategica e ricerca una visione unitaria e olistica della gestione da cui l'idea-forse di promuovere un “pensare integrato” che tiene conto delle connessioni e delle interdipendenze tra tutti i fattori che influiscono sulla capacità di un'organizzazione di creare valore nel tempo.

In particolare, il processo di creazione del valore viene identificato come un flusso di attività, collocate in un dato contesto ambientale di riferimento, attraverso le quali vengono combinati i diversi capitali tenendo conto anche della struttura aziendale e delle sue caratteristiche principali (*mission e vision, performance, governance, strategy and resource allocation, risks and opportunities, outlook*), come riportato schematicamente nella seguente figura.

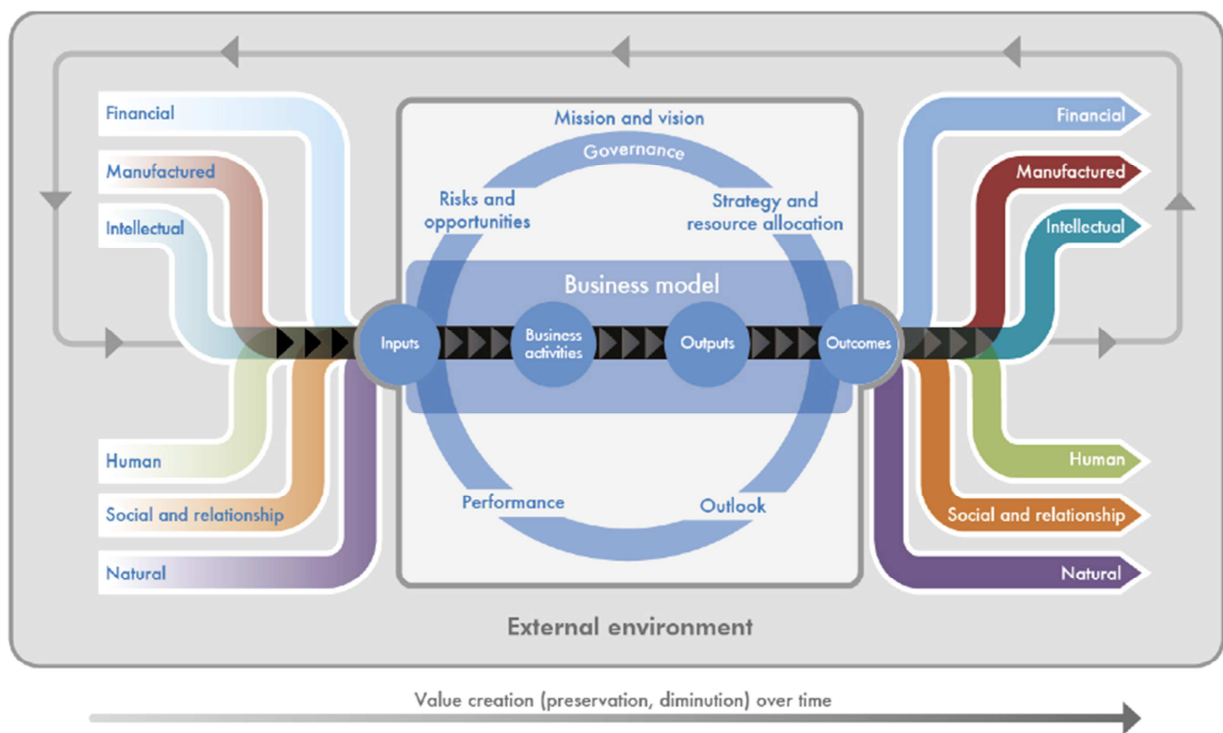


Fig. 1: Il processo di creazione del valore nell'IIRC FW

Il fulcro dell'organizzazione (e pertanto il centro del processo di creazione del valore) è rappresentato dal suo modello di business, “sistema adottato per trasformare gli input, attraverso le attività aziendali, in output e risultati, al fine di raggiungere gli obiettivi strategici dell'organizzazione e di creare valore nel breve, medio e lungo termine” (IIRC FW § 4.11).

Il concetto di modello di business è stato piuttosto studiato dalla letteratura (per una sintetica review: IIRC, 2013) che ha contribuito a fornire diverse ipotesi interpretative: alcuni Studiosi (ad esempio: Leisenring et

al., 2011) considerano il modello di business una attività legata in particolare alla disponibilità degli asset da parte del management, mentre altri lo collegano alla capacità dell'ente di incrementare la propria ricchezza (Osterwalder, 2005; Westerlund, Rajala, 2007; Kaufman, 2010; Rappa, 2010), il valore in termini generali (Chesbrough, 2006), o più specificatamente il *customers' value* (Fielt, 2011) o lo *stakeholders' value* (Applegate, 2001). È evidente che la definizione di business model riflette gli scopi conoscitivi che si intende raggiungere e viene influenzata anche dall'ambiente circostante, dalla legislazione di riferimento, dai codici di comportamento e da quelli valoriali dell'azienda (IIRC, 2013).

Nell'IIRC FW si tenta di superare i diversi approcci particolaristici (IIRC, 2013; Ernst&Young, 2013) proponendo una definizione di business model finalizzata a fornire agli utilizzatori del report una visione globale della capacità dell'azienda in termini di adattamento al cambiamento, misurato come relazione tra input, attività di business, output e impatti (IIRC FW § 4.12), anche attraverso una rappresentazione tramite diagramma che illustri le diverse interrelazioni presenti. In tal senso, risulta chiaro che il business model *"needs to go beyond a simple organization profile [...] [and its usefulness] resides in the interconnections between the capitals (or resources), and how the organization's business model creates sustainable value"* (Gould, 2014: 3).

Altro aspetto particolarmente rilevante dell'IIRC FW è la necessità di esplicitare il processo di assunzione di responsabilità nella redazione del documento. Ciò si sostanzia nella autonomia del report, il quale non può limitarsi ad essere un semplice riepilogo di dati finanziari e non finanziari derivanti da altri documenti ma deve essere *"una forma di comunicazione definita e identificabile come tale"* (IIRC FW § 1.12) ed *"essere in grado di rendere esplicita la connettività delle informazioni, al fine di comunicare il modo in cui viene creato valore nel tempo"* (IIRC FW § 1.13). Anche il management dell'organizzazione viene coinvolto in questo processo: l'IIRC FW, infatti, richiede che i componenti della governance aziendale compilino una dichiarazione di responsabilità dalla quale risulti che i dati contenuti nel report sono rispondenti al vero, che vi sia stato un approccio condiviso nella redazione del documento e, da ultimo, che siano stati seguite le indicazioni contenute nell'IIRC FW. In assenza di tali dichiarazioni è in ogni caso richiesta la descrizione del ruolo svolto dalla direzione nella compilazione del report e i tempi previsti per il perfezionamento di tale dichiarazione (tempi che comunque non possono eccedere la presentazione del terzo report integrato) (IIRC FW § 1.20).

Qui di seguito si riporta una tabella di sintesi dei principali contenuti del documento in oggetto.

DEFINIZIONE	Il report integrato “è una comunicazione sintetica che illustra come la strategia, la governance, le performance e le prospettive di un’organizzazione consentono di creare valore nel breve, nel medio e nel lungo periodo” (§ 1.1)
OBIETTIVI	Lo scopo principale di un report integrato è quello di fornire informazioni sulla capacità di creare valore nel tempo, accogliendo sia informazioni di tipo finanziario sia di tipo non finanziario (§ 1.7)
AMBITO DI APPLICAZIONE	In via principale per le realtà profit-oriented sebbene, con opportuni adattamenti, applicabile anche a realtà non profit e al settore pubblico (§ 1.4)
DESTINATARI	Principalmente i fornitori di capitale finanziario (§1.7)
OGGETTO DI ANALISI	Il valore creato e la prospettiva della sua creazione nel breve, medio e lungo periodo. Per la sua quantificazione e valutazione devono essere riportate informazioni dettagliate su: <i>ambiente esterno, risorse e relazioni utilizzate e influenzate</i> (i c.d. “capitali”), <i>le modalità di interazione tra organizzazione, ambiente esterno e capitali</i> (§ 2.1 e ss.)
PRINCIPI GUIDA	Forniscono il contenuto del report e la modalità di presentazione delle informazioni (§ 3.1 e ss.). Essi sono: <i>Focus strategico e orientamento al futuro; Connettività delle informazioni; Relazioni con gli stakeholder; Materialità; Sinteticità; Attendibilità e completezza; Coerenza e comparabilità.</i>
CONTENUTI RILEVANTI	Strutturati sotto forma di domande, la risposta alle quali faciliterebbe il conseguimento della finalità informativa del documento medesimo (§ 4.1 e ss.). essi sono: <ul style="list-style-type: none"> - <i>Presentazione dell’organizzazione e dell’ambiente esterno</i> - <i>Governance</i> - <i>Modello di business</i> - <i>Rischi e opportunità</i> - <i>Strategia e allocazione delle risorse</i> - <i>Performance</i> - <i>Prospettive</i> - <i>Base di preparazione e presentazione</i> - <i>Indicazioni generali sul reporting</i>
RESPONSABILITÀ	Il report integrato deve contenere una dichiarazione da parte dei componenti della governance nella quale emerga (§ 1.20): <ul style="list-style-type: none"> - “una dichiarazione della loro responsabilità che assicuri la rispondenza al vero del report integrato - una dichiarazione della loro responsabilità sull’aver adottato un approccio condiviso alla preparazione e presentazione del report integrato - un’attestazione, o un’affermazione, sul fatto che il report sia redatto conformemente al presente framework”. - Tale dichiarazione deve essere presentata entro e non oltre il terzo anno di redazione del report integrato.

Tab. 1: Principali contenuti dell’<IR> FW

6. Una nuova via per migliorare l’accountability delle ONP?

L’IIRC FW è stato elaborato con specifica attenzione al mondo delle imprese for profit, ma ne è stata espressamente prevista la possibilità di estensione e adattamento ad altri settori. È il documento stesso a prevedere una sua applicazione elastica in relazione alle singole specificità aziendali e a contemplarne la possibilità di adozione da parte di organizzazioni non profit.

Scopo conoscitivo del presente lavoro è quello di verificare se e in che misura l’integrated report possa rappresentare una nuova via per la rendicontazione delle ONP nell’ambito dei più ampi processi di accountability. A tal proposito, nei paragrafi precedenti è stato introdotto un potenziale schema di analisi dei processi di accountability nelle organizzazioni di Terzo settore, ampiamente condiviso in dottrina, che

individua tre distinti profili di indagine: i destinatari (“*to whom*”), l’oggetto della resa del conto (“*for what*”) e, da ultimo, le modalità di realizzazione del processo medesimo (“*how to*”).

Nell’IIRC FW, relativamente ai destinatari dell’informativa, viene effettuata la scelta di riferirsi esplicitamente al soddisfacimento di una particolare categoria di stakeholder, i portatori di capitale finanziario, assecondando la logica promossa anche da altri standard che si rivolgono alle società operanti nei mercati finanziari regolamentati. Se questa impostazione è accettabile, peraltro non senza criticità, in ambito profit, non può esserlo in un settore in cui il concetto di proprietà dei capitali investiti e di rendimento degli stessi non è applicabile o, quanto meno, va interpretato molto diversamente. Nelle ONP, infatti, *“there is simply no equivalent to «voters» in the state sector or «shareholders» in the market sector. And necessary so, in the case of non profits: the latter feature (the absence of any category of «residual owners» akin to shareholders) is the defining feature of a non profit organization”* (Goodin, 2003: 362). In altre parole, esse possono essere considerate *“«organizzazioni senza proprietari»: nessuno stakeholder detiene i diritti di proprietà verso gli amministratori/fiduciari dell’organizzazione; [...] non vi è obbligo di servire un particolare interesse finanziario o economico esterno all’organizzazione stessa; non vi sono diritti di proprietà associati alla posizione di un particolare stakeholder che vincolano, ma [...] solo vincoli rispetto agli obiettivi estrinseci ed alla mission dell’organizzazione”* (Baldin, 2005: 65). Tali caratteristiche incrementano le fisiologiche divergenze sulle aspettative informative degli stakeholder, che, a differenza del mondo for profit, risultano difficilmente gerarchizzabili. In questo senso riteniamo che un approccio più adeguato all’analisi dei destinatari dei processi di accountability di una ONP possa essere quello della neutralità dell’informazione, concetto particolarmente caro alla tradizione aziendalistica italiana, per il quale il report deve essere redatto senza privilegiare una categoria di stakeholder a scapito di un’altra, garantendo, in tal senso, una informazione attendibile ed “equa”.

Relativamente al “cosa” veicolare, l’IIRC FW, nella scelta di assumere il concetto di valore creato come criterio-base del processo rendicontazione, e ipotizzando che esso scaturisca dalle interazioni tra i capitali, la governance e le caratteristiche aziendali, propone uno schema interessante e innovativo, attraverso una analisi multidimensionale della struttura aziendale. Questo approccio si può porre, per alcuni versi, come una progressione della impostazione suggerita dalla GRI, recuperando problematiche informative (come ad esempio, l’articolazione nelle diverse tipologie di capitali) preziose nella costruzione del processo di accountability di una ONP.

Altrettanto interessante è la descrizione del modello di business come nodo centrale del processo di creazione del valore, soprattutto in considerazione delle caratteristiche di talune realtà di Terzo settore (ad esempio quelle con natura produttiva operanti in diretto confronto con le tradizionali imprese profit-oriented) nelle quali la comunicazione di quello che l’organizzazione vorrà essere e di come vorrà porsi nel futuro (approccio prettamente strategico alla gestione) può esplicitare in modo più adeguato l’innovazione gestionale che le caratterizza. Nell’IIRC FW, tuttavia, ci sembra che tale elemento sia trattato con un approccio un po’ semplificato e generico, traducendosi in una mera descrizione delle modalità di interrelazione tra input, attività aziendale e risultati (output e outcome).

Relativamente all’ultimo profilo d’indagine, quello attinente il “come” rendere conto (“*how to*”), si evidenzia che, alla luce della struttura precedentemente proposta, l’integrated report possa essere considerato come un tipico strumento di reporting, sebbene con un focus particolarmente spostato sull’aspetto strategico e sulla performance complessiva. Tuttavia, il superamento della logica esclusivamente financial, l’esplicita richiesta di una dichiarazione di assunzione responsabilità da parte della governance aziendale e la natura tipicamente volontaristica del documento permettono l’apertura a meccanismi di autoregolazione, fondamentali per migliorare la natura del render conto della propria attività.

Il pensare integrato consente, inoltre, di influire sulla matrice culturale e organizzativa della realtà rendicontante. Infatti, gli estensori dell'IIRC FW appaiono particolarmente sensibili alla problematica della partecipazione e dell'inclusività del processo di reporting. Il documento raccomanda espressamente la promozione di pratiche di *stakeholder relationship*, attraverso le quali evidenziare i legami con i portatori di interesse ritenuti essenziali e, soprattutto, in che modo e fino a che punto vengono tenute in considerazione le loro aspettative: un riconoscimento importante che va nella logica dello *stakeholder engagement* e che può inserirsi nel filone legato alla *multistakeholder governance*.

7. Riflessioni conclusive

Il lavoro è partito dal presupposto che il mondo del non profit si è trovato ad affrontare numerose sfide, che hanno impattato su diversi aspetti ed hanno portato ad una riflessione anche sul tema dell'*accountability*, cioè della capacità di rendere conto delle proprie scelte ai diversi stakeholder. Non a caso si sono recentemente sviluppate forme di reporting ulteriori e volontarie rispetto a quelle istituzionali, spesso focalizzate su aspetti *ad hoc* della gestione e basate su elementi informativi non finanziari. Il moltiplicarsi di tali pratiche ha fatto sorgere l'idea di fornire un quadro informativo unico, complessivo e integrato; in questo senso l'IIRC si è posto il problema di assicurare un framework concettuale generale che possa guidare gli estensori di un "buon" integrated reporting. In realtà il problema è stato affrontato avendo riguardo al mondo delle imprese lucrative, ma è stato espressamente previsto che il documento in parola possa essere validamente applicato anche al mondo non profit, con appositi adattamenti e integrazioni.

In base alla nota suddivisione del processo di *accountability* in destinatari, oggetto e modalità di realizzazione, si è tentato di "rileggere" l'IIRC FW, valutandone le potenzialità e le criticità delle sue possibilità applicative nella realtà delle ONP. In particolare, l'elemento che appare di più complessa traduzione è quello relativo ai soggetti per i quali il report viene prodotto.

È di tutta evidenza, infatti, che il background culturale dal quale nasce e si sviluppa il progetto IIRC è legato al mercato finanziario, particolarmente focalizzato sulla figura degli stockholder quali destinatari privilegiati dell'informativa aziendale.

Dalla lettura del documento, inoltre, l'impressione che è stata ricavata è quella della strutturazione di un report in cui sia presente "di tutto un po'", un prospetto sintetico, cioè, che rischia di perdere solidità, complessità tecnica e ricchezza di informativa e di collocarsi, nei casi più estremi, come una mera operazione di "maquillage" aziendale.

Tali considerazioni, tuttavia, non svincolano l'approccio innovativo che l'integrated reporting suggerisce, soprattutto in relazione alle caratteristiche delle ONP, nelle quali socialità ed economicità si rapportano in un legame dialettico fine/mezzo e dove il profilo economico rappresenta solo una piccola (e marginale) misura della reale performance dell'organizzazione. L'auspicio è che si continui a parlare di tali tematiche e a ricercare strumenti innovativi di rendicontazione per le organizzazioni non profit, anche in considerazione della riforma italiana del Terzo settore, attualmente in discussione, dove uno degli elementi più interessanti riguarda proprio il superamento della mera misurazione economica dell'attività e il tentativo di spostare il focus sul valore e sull'impatto creato dall'attività svolta.

Riferimenti bibliografici

- Applegate L.M., "Emerging e-business model: lessons from the field", *Harvard Business School*, 9, 2001.
- Baldin E., "Sistemi di governance e sistemi di accountability nel nonprofit", *Impresa Sociale*, 4, 2005, pp. 62-82.
- Bovens M., "Analysing and assessing accountability: A conceptual framework", *European Law Journal*, 13(4), 2007, pp. 447-468.
- Brown A., Moore M., "Accountability, strategy, and international non-governmental organizations", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 30(3), pp. 569-587.
- Candler G., Dumont G., "A non-profit accountability framework", *Canadian Public Administration*, 53(2), 2010, pp. 259-279.
- Chesbrough H., *Open business models*, Harvard Business School Press, Boston, 2006.
- Christensen, M., Skærbæk P., "Framing and overflowing of public sector accountability innovations: A comparative study of reporting practices", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 20(1), 2007, pp. 101-132.
- Costa E., Ramus T., Andreaus M., "Accountability as a managerial tool in non-profit organizations: Evidence from Italian CSVs", *Voluntas*, 22(3), 2011, pp. 470-493.
- Cutt J., "Accountability, efficiency, and the «bottom line» in non-profit organizations", *Canadian Public Administration*, 25(3), pp. 311-331.
- Ebrahim A., *The many faces of nonprofit accountability*, Working Paper 10-069, Harvard Business School, 2010.
- Eccles R.G., Krzus M.P., *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*, Wiley and Sons, Hoboken, New Jersey, 2010.
- Elkington J., *Cannibals with forks. The triple bottom line of 21st century business*, Capstone Publishing, Oxford, 1997.
- Emerson J., "The blended value proposition: integrating social and financial returns", *California Management Review*, 45, 2003, pp. 35-52.
- Ernst&Young, *The "business model" concept in Integrated Reporting*, scaricabile dal sito www.ey.com, 2013.
- Farneti F., Guthrie J., "Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report?", *Accounting Forum*, 33(2), 2009, pp. 89-98.
- Fielt E., "Business model definition", *Business Service Management*, 11, 2011, pp. 1-50.
- Freeman R.E., *Strategic management: A stakeholder approach*, Pitman, Boston, 1984.
- Gibelman M., Gelman S., "Very public scandals: Nongovernmental organizations in trouble", *Voluntas*, 12(1), 2001, pp. 49-66.
- Goodin R.E., "Democratic accountability: the distinctiveness of the Third Sector", in *European Journal of Sociology*, 44(3), 2003, pp. 359-396.

- Gould S., *Business models in integrated reporting. Learning from the pioneers*, scaricabile dal sito www.ifac.org, 2014.
- GRI, *Reporting principles and standards disclosures*, Amsterdam, 2013.
- IIRC, *Business model. Background paper for <IR>*, Londra, 2013.
- IIRC, *Il Framework <IR> Internazionale*, Londra, 2013.
- IRIS, *Rapporto IRIS Network, L'impresa sociale in Italia. Identità e sviluppo in un quadro di riforma*, Trento, 2014.
- ISTAT, *15° Censimento dell'industria e dei servizi*, Roma, 2011.
- Jensen J.C., Berg N., "Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach", *Business Strategy and the Environment*, 21(5), 2012, pp. 299-316.
- Kaplan, R.S., Norton D.P., "The balanced scorecard. Measures that drive performance", in *Harvard Business Review*, 1-2, 1992, pp. 71-79.
- Kaufman K., *Please define "business model"*, scaricabile dal sito www.cfowise.com, 2010.
- Leisenring J., Linsmeier T., Schipper K, Trott E., *Business Model (Intent)-Based Accounting*, ICAEW, Londra, 2011.
- Matacena A., "Accountability e social reporting nelle imprese sociali", in *Impresa Sociale*, 1, 2007, pp. 13-39.
- Moneva J., Archel B., Correa C., "GRI and the camouflaging of corporate unsustainability", *Accounting Forum*, 30(2), 2006, pp. 121-137.
- Osterwalder A., *What is a business model?*, scaricabile dal sito www.businessmodelalchemist.com, 2005.
- Rappa M., *Business model on the web*, scaricabile dal sito www.digitalenterprise.com, 2010.
- Roberts J., Scapens R., "Accounting systems and systems of accountability. Understanding accounting practices in their organisational contexts", *Accounting Organizations and Society*, 10(4), 1985, pp. 443-456.
- Sinclair A., "The chameleon of accountability: Forms and discourses", *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 1995, pp. 219-237.
- Stewart J., "The role of information in public accountability", in A. Hopwood, C. Tomkins, *Issues in Public Sector Accountability*, Phillip Allan, Oxford, 1984.
- Westerlund M., Rajala R., "Business models. A new perspective on firms' assets and capabilities: observations from the Finnish software industry", *The International Journal of Entrepreneurship and Innovation*, 8(2), 2007, pp. 115-126.
- Yongvanich K., Guthrie J., "An extended performance reporting framework for social and environmental accounting", *Business Strategy and the Environment*, 1(15), 2006, pp. 309-321.