

# **Economia Aziendale 2000 Web © Online Review**

**N. 1/2007  
Special Issue**

**1<sup>st</sup> Italian CSEAR Conference**

## **“Social and Environmental Accounting Research”**

**Bergamo, Italy  
September 14th – 16th 2006**

**Economia Aziendale 2000 Web ©**  
International Business Review  
Editor in Chief: Piero Mella  
ISSN 1826-4719  
Reg. Trib. Pavia - n. 495/99 R.S.P.

**Pavia, March, 2007  
No. 1/2007 – Special Issue**

All the contents are protected by copyright.  
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.  
Further information at: [www.ea2000.it](http://www.ea2000.it)





## L'evoluzione della rendicontazione sociale nelle a.n.p.: teoria e prassi

**Stefania Vignini**

Ricercatore di economia aziendale - Facoltà di Economia sede di Rimini - Università di Bologna

E-mail: [vignini@economia.unibo.it](mailto:vignini@economia.unibo.it)

**Sommario:** 1. Premessa - 2. A case history: Fondazione AVSI – 2.1. Il bilancio sociale 2004 di AVSI – 3. Considerazioni finali

### **Abstract**

Il variegato mondo dell'economia non profit sembra oggi assumere un posto di primo piano. I soggetti che ne fanno parte affrontano quei bisogni sociali che non sono più o non possono proprio essere soddisfatti né dall'impresa né dal settore pubblico. Al di là di una funzione di mera supplenza, il ruolo del cosiddetto "Terzo Settore" è indubbiamente più attivo, configurante un nuovo modo di essere dello Stato Sociale, che si basa sul principio della sussidiarietà, in conseguenza del verificarsi di una crisi del welfare. La spinta per il superamento della stessa è venuta dal basso, attraverso organizzazioni i cui fini primari esulano dalla sfera dell'arricchimento economico personale per elevarsi a valori solidaristici di carattere universale. Esse assumono tipicamente una funzione intermediaria finalizzata alla produzione di utilità sociale, raccogliendo risorse fra soggetti interessati alla promozione di tale finalità, per mezzo di transazioni che si pongono, in tutto o in parte, al di fuori del mercato. Queste risorse poi vengono ridistribuite ad un insieme di beneficiari titolari del bisogno al quale l'a.n.p. si propone di rispondere.

Il modello non profit fonda la sua esistenza su rapporti di tipo fiduciario che richiedono, imprescindibilmente, un'adeguata definizione dei livelli di *accountability*<sup>1</sup>, nel senso della ricerca di strumenti informativi che permettano la comunicazione del grado di perseguimento della propria *mission*, in relazione al rispetto delle condizioni di vincolo alla gestione.

---

<sup>1</sup> Si vedano i contributi A. Maticena, Il sistema informativo obbligatorio delle Onlus. Finalismo aziendale e informazione: un nesso inscindibile, *Non Profit*, n.1/1998; Un sistema informativo logico per gli attori del Terzo Settore in Italia, *Non Profit*, n. 4/1998; (a cura di), *Aziende non profit. Scenari e strumenti per il Terzo Settore*, EGEA, Milano, 1999.

Scopo del presente lavoro si propone, appunto, di analizzare, dopo un doveroso excursus sui modelli di rendicontazione sociale, un caso di bilancio sociale di una particolare a.n.p.: AVSI. Come premessa, c'è da dire che il suo bilancio sociale utilizza come riferimenti metodologici le “Sustainability Reporting Guidelines” elaborate dalla Global Reporting Initiative ed i “Principi di redazione del bilancio sociale” elaborati dal gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS). Il caso risulta particolarmente interessante, inoltre, perché AVSI ha ottenuto nel 2004 l'Oscar sul bilancio sociale per la categoria non profit.

## 1 – Premessa

L'adozione ed il corretto utilizzo di strumenti di misurazione e rendicontazione sociale rappresenta sicuramente una necessità vitale per tutte le aziende non profit. Tuttavia va ricordato che la decisione di dotarsi di un bilancio sociale o di qualunque altro documento non può essere frutto di una imposizione da parte del gruppo dirigente ma deve nascere da una riflessione che coinvolga, secondo una logica di *corporate governance*, tutti i membri dell'organizzazione e che determini l'assunzione di questi strumenti in modo consapevole così da poter attivare un comune e trasparente orientamento strategico e di governo delle finalità sociali.

Infatti “l'obiettivo della contabilità e del bilancio sociale è per noi assimilabile a quello della contabilità tradizionale – informare per permettere di conoscere e valutare – anzi diviene un ampliamento di quest'ultima; l'emergere di tale contabilità non è fortuita bensì esprime l'esigenza di riadeguare metodologie e tecniche di valutazione al mutamento del ruolo e delle azioni delle imprese; da questo punto di vista ciò ha effetto sugli attuali modelli contabili e come tale diviene oggetto di studio nell'ambito delle tematiche economico-aziendali”<sup>2</sup>.

Nonostante l'estrema importanza dell'informazione non è raro osservarne una esterna inadeguata a causa di: scarsa considerazione della circostanza che tale informazione coincide con l'obbligo giuridico del bilancio d'esercizio e, quindi, si ritiene un costo da minimizzare; si tratta di una informazione che risente dell'inadeguatezza dell'obbligo minimale di legge, normalmente incapace di garantire il raggiungimento di un sufficiente livello informativo. Il sistema informativo deve strutturarsi in modo da consentire la raccolta, l'elaborazione e l'analisi di dati utili per la decisione, così da supportare le scelte degli organi operativi, nonché il controllo d'esito. La predisposizione di un simile sistema informativo diventa, quindi, basilare per un razionale perseguimento della *mission*. Un perfetto sistema informativo deve anche consentire una totale correlazione tra: gli obiettivi e le strategie attuative dei medesimi; la struttura organizzativa<sup>3</sup> che li pone in essere; il complesso delle procedure contabili e non contabili

---

<sup>2</sup> Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente*, Clueb, Bologna, pag.107.

<sup>3</sup>A proposito di governance si consigliano le seguenti letture: Borgonovi E. and Zangrandi A. (1990), I differenti modelli di management, *Economia & Management*; Cavenago D. (1996), *Dirigere e governare una organizzazione*

miranti alla determinazione antecedente, concomitante e consuntiva dei dati utili per la decisione e la verifica<sup>4</sup>.

L'a.n.p. effettivamente e pienamente consapevole dell'esigenza di una coerente azione correlante finalità sociali a vincoli di carattere economico-finanziari, si attiene a logiche di *corporate governance*<sup>5</sup>. Queste ultime sono condizioni necessarie per la trasparenza e la democraticità e conseguentemente per l'adozione di un sistema informativo idoneo. Il sistema informativo deve, vista la necessità di contemperare fini economici e sociali, permettere l'implementazione delle scelte strategiche intraprese, tramite la migliore correlazione tra le suddette finalità; quindi per realizzare una gestione consapevole e razionale le informazioni da esso fornite sono utilizzate per controllare, realizzare, programmare e predisporre budget verosimili<sup>6</sup>. La razionalità è, infatti, direttamente legata alla possibilità di realizzare significativi confronti tra le previsioni ed i risultati effettivamente conseguiti, dato che tali confronti concorrono ad accrescere l'esperienza.

Il sistema informativo deve, inoltre, offrire agli interlocutori (*stakeholders*), sia interni che esterni, la possibilità di giustificare e legittimare o meno, in base ai dati forniti, le performance ed i vincoli aziendali. Tramite il sistema informativo l'azienda dovrebbe essere capace di accrescere il suo impatto sociale dimostrandosi rispettosa, al suo interno, del principio di democraticità, ed all'esterno, del necessario collegamento tra finalità ideali e vincoli economico-finanziari oltre che del buon uso delle risorse ricevute<sup>7</sup>.

Quanto detto rende evidente l'esigenza di riferirci ad un concetto di economicità ridefinito, un'economicità intesa come continuo contemperamento di efficacia ed efficienza. L'a.n.p. possiede, pertanto, come tutte le aziende, un unico vettore di obiettivi, che il sistema informativo ha il dovere di riflettere, in cui le finalità sociali, peraltro prevalenti, si fondono con quelle economiche<sup>8</sup>.

---

*non profit*, CEDAM, Padova; Cavenago D. (1998), Modelli del ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (prima parte), *Non profit*, Maggioli Editore, n.3/98; Cavenago D. (1999), Modelli del ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (seconda parte), *Non profit*, Maggioli Editore, n.1/99.

<sup>4</sup> Borzaga C. and Maticena A. (1998), Quale futuro per il Terzo Settore?, *Non Profit*, Maggioli Editore, n.4/98, pag.478; Maticena A. (1998), Un sistema informativo "logico" per gli attori del Terzo Settore in Italia, *Non Profit*, Maggioli Editore, n.4/98, pagg. 546-548.

<sup>5</sup> Maticena A. (1998), *Un sistema informativo "logico" per gli attori...*, pag.550.

<sup>6</sup> Di Diego S. (1999), *Il sistema informativo di una Onlus*, in S. Di Diego, F. Fringuelli and M. Tarantino (eds.), *Le Onlus. Disciplina civilistica e fiscale. Profili gestionali, organizzativi e contabili*, Maggioli Editore, pagg.199-200.

<sup>7</sup> Borzaga C. and Maticena A. (1998), *Quale futuro per il Terzo Settore?...*, pag.479.

<sup>8</sup> Infatti si è detto che "non esistono più due differenti tipologie di aziende con differenti approcci di studio, ma esiste l'azienda, all'interno della quale, a seconda del vettore di obiettivi che la caratterizza, si distingue tra profit e non profit, dove nella prima il margine positivo derivante dalla contrapposizione costi-ricavi è visto come obiettivo, nella

Molto problematica è, evidentemente, la definizione di un sistema informativo di valenza generale. Le difficoltà che si affrontano nella costruzione di un sistema informativo derivano essenzialmente da tre fattori: la non sufficiente omogeneità delle realtà organizzate non profit; la specificità degli interlocutori di ogni azienda e quindi delle loro aspettative ed informazioni di cui necessitano; la necessità di un'analisi degli interlocutori non solo diacronica ma anche sincronica.

La realizzazione di un simile impianto informativo permette l'ottenimento di una informazione quali-quantitativa esaustiva e, quindi, il superamento dell'incapacità dei tradizionali strumenti ragionieristici di fornire significative grandezze per le aziende non profit. Tale apparato è, infatti, fonte di misurazioni sistematiche dell'efficienza sociale attraverso indicatori capaci di qualificare e quantificare l'impegno solidaristico profuso (rendiconto sociale) e, quindi, agevolando il riconoscimento della meritorietà, nel contempo dovere ed esigenza, contribuisce a supportare l'esattezza dei benefici fiscali. Il riconoscimento della meritorietà e di quel consenso, come fattore imprescindibile di durabilità dell'organizzazione, permette quell'offerta di servizi relazionali con cui contribuire al miglioramento della situazione del destinatario e, allo stesso tempo, produrre esternalità<sup>9</sup> positive<sup>10</sup>. Infatti "le risorse che la collettività mette a disposizione dell'azienda attraverso l'Ente Pubblico (contributi), o direttamente attraverso forme di beneficenza e di volontariato, non sono erogazioni gratuite, ma corrispettivo, ovviamente inteso in senso lato, del benessere che l'attività dell'azienda contribuisce a creare nella comunità nella quale opera"<sup>11</sup>.

La realizzazione di un costante miglioramento dell'efficacia presuppone, allora, l'attivazione di un circolo virtuoso capace di rinforzare il rapporto con la collettività di riferimento e di garantire così la stabilità dell'organizzazione.

Il riconoscimento della meritorietà implica un sistema di programmazione che da implementante l'obiettivo del profituale o mutualistico, si tramuta in mezzo di implementazione delle finalità solidaristico-sociali sotto il vincolo dell'economicità e/o solvibilità e patrimonializzazione. Questo riconoscimento comporta, inoltre, un sistema di decisioni che

---

seconda come mezzo per il raggiungimento di ulteriori fini di carattere sociale" (Andreas M. (1996), *Le aziende non profit. Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio*, Giuffrè Editore, Milano, pag.119).

<sup>9</sup> A proposito di esternalità prodotte Caffè afferma che si generano allorché "i componenti del sistema economico realizzano cose che avvantaggiano gli altri senza aver titolo a riceverne in cambio alcun pagamento, o allorché le loro azioni arrechino danni agli altri senza determinare costi in chi procura i danni stessi" (Caffè F. (1984), *Lezioni di politica economica*, Bollati Boringhieri, Torino, pagg.38-39).

<sup>10</sup> Andreas M. (1996), *Le aziende non profit...*, pag.236; Borzaga C. and Maticena A. (1998), *Quale futuro per il Terzo ...*, pagg.478-479.

<sup>11</sup> Andreas M. (1996), *Le aziende non profit...*, pag.236.

devono necessariamente codeterminarsi ed un sistema di informazioni modellato rispetto agli scenari effettivi in cui si esplica l'azione<sup>12</sup>.

Nella realizzazione del sistema informativo è certamente fondamentale la considerazione dei vari *stakeholders*, esso va, infatti, definito in base alle loro peculiarità oltre che valutando il vettore obiettivo. Le maggiori problematiche relative all'informazione sociale sono, infatti, sintetizzabili nell'incapacità dell'azienda di sapere a chi indirizzare il messaggio. Accanto all'individuazione degli interlocutori è essenziale capire cosa questi si attendono dall'azienda e di quali strumenti sono dotati per influenzarne la gestione<sup>13</sup>. Dato che i rapporti con i vari interlocutori variano a seconda del modello di gestione del consenso, nelle a.n.p., seguendo il modello della persuasione<sup>14</sup>, si crea un rapporto con l'esterno di tipo proattivo ed interattivo che tende a ridurre ed eliminare la differenza eventualmente esistente tra consenso reale e necessario. Nelle a.n.p. si utilizza quindi il dialogo per accrescere negli interlocutori la capacità di recepire la validità del progetto strategico, la fiducia e conseguentemente la collaborazione e la partecipazione<sup>15</sup>. Solamente agendo in quest'ottica, basata sul rispetto reciproco e sul confronto costruttivo dei diversi punti di vista è, infatti, possibile attivare quel circuito virtuoso fondato sul consenso, come imprescindibile condizione di sopravvivenza.

Purtroppo, sono evidenti i condizionamenti sull'informazione sociale esercitati dall'assenza di un'adeguata cultura economico-sociale e degli amministratori e degli interlocutori. Quest'ultimo fattore, spesso, impedisce al sistema informativo di svolgere, all'interno dell'azienda, le funzioni di programmazione e di controllo, esternamente, invece, complica l'individuazione di punti di contatto tra l'ente e l'ambiente, impedendo agli interlocutori di sapere cosa occorre loro conoscere e conseguentemente riduce il consenso. L'unitarietà dell'informazione risente, inoltre, della mancanza di: una definizione univoca di bilancio sociale; indicatori di uso consolidato, di facile lettura nonché di interpretazione, standardizzati e comparabili; capacità di legare tra loro l'informazione strettamente economica con quella sociale. In realtà il carattere unitario dell'informazione è provato dalla similarità dell'obiettivo, da un lato dell'informazione sociale (contabilità e bilancio sociale), dall'altro dell'informazione

---

<sup>12</sup> Borzaga C. and Maticena A. (1998), *Quale futuro per il Terzo ...*, pag.479.

<sup>13</sup> Andreatus M. (1996), *Le aziende non profit...*, pag.112, 114.

<sup>14</sup> A proposito di modelli di gestione del consenso si veda quanto affermato da Andreatus nella sua opera più volte citata, e precisamente nelle pagg. 112-115, dove vengono analizzati i vari modelli: autoritario, della persuasione, della manipolazione, dell'emulazione, dell'antagonismo.

<sup>15</sup> Maticena A. (1998), *Un sistema informativo "logico"...*, pag.550.

“tradizionale” (contabilità e bilancio d’esercizio). In entrambi i casi l’obiettivo è, come dice Matacena “informare per permettere di conoscere e valutare”<sup>16</sup>.

Matacena (1984) definisce il bilancio sociale come “complesso di documenti contabili e non che, insieme ai bilanci tradizionali, abbia come scopo di fornire informazioni quali-quantitative sulle operazioni svolte dall’impresa per effetto delle finalità sociali che si è assunta”.

Il bilancio sociale permette “la verifica e la comunicazione dei livelli di obiettivi solidaristici perseguiti e raggiunti” e, in altri termini del consenso. La predisposizione del bilancio sociale, inoltre, agevola:

- la trasparenza della *mission* aziendale;
- i controlli d’esito non solo istituzionali ma anche amministrativi e gestionali.

Nelle a.n.p., il bilancio sociale permette la dimostrazione del vincolo legale della democraticità. Il rispetto di tale principio, basilare per accedere alle agevolazioni tributarie, nonché contabili previste per le a.n.p., soprattutto, testimonia la comprensione da parte dell’a.n.p. della fondamentale importanza, ai fini della sopravvivenza e della crescita, di un’azione coerente. Il coerente perseguimento della *mission*, infatti, non è ipotizzabile qualora l’a.n.p. non sia rispettosa del principio di economicità e non abbia adottato quella logica gestionale altrimenti detta *corporate governance*. Quindi, rispetto alla *corporate governance*, il bilancio sociale permette di verificare l’instaurazione di una relazione forte e bilanciata tra management ed organo amministrativo, relazione che dimostra il pieno rispetto del principio di democraticità.

Un simile documento permette quindi il superamento della “logica bilancistico-contabile” dei documenti tradizionali per accoglierne una bilancistico-sociale; quest’ultima, come già detto, consente di analizzare non solo i profili di efficienza e produttività ma anche l’efficacia<sup>17</sup>.

Per realizzare un’adeguata comunicazione che coniughi aspetti economici con quelli sociali, consentendo il passaggio da una logica costi-ricavi ad una costi-ricavi sociali o costi-ricavi benefici, ben più adatta a leggere i risultati (meglio esternalità) dell’a.n.p., devono però essere soddisfatte alcune condizioni<sup>18</sup>:

---

<sup>16</sup> “L’obiettivo della contabilità e del bilancio sociale (...) diviene un ampliamento di quello tradizionale; l’emergere di tale contabilità non è fortuito bensì esprime l’esigenza di riadeguare metodologie e tecniche di valutazione al mutamento del ruolo e dell’azione delle imprese (...). (Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente...*, pag.107).

<sup>17</sup> Matacena A. (1998), *Un sistema informativo “logico” per gli attori del Terzo Settore, Non Profit*, 4/1998, pag.569.

<sup>18</sup> Andreatus M. (1996), *Le aziende non profi. Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d’esercizio*: Giuffrè Editore, Milano, pagg.120 e 123, 217-218.

1. superare la trascuratezza che frequentemente si riscontra nella comunicazione economica. Infatti, quest'ultima, solo molto raramente si è dimostrata in grado di illustrare il grado di raggiungimento dei fini socio-economici prefissati e di trasformarsi in strumento di controllo strategico per gestire e catalizzare l'interesse degli interlocutori sociali attorno all'a.n.p.-azienda;
2. elaborare una definizione univoca di bilancio sociale. Una delle più significative raccolte di definizioni riguardanti il bilancio sociale è rappresentata da una ricerca condotta da una commissione dell'*American Accounting Association*, i cui risultati<sup>19</sup> sono ampiamente trattati in Rusconi<sup>20</sup>.
3. predisporre indicatori quantitativi di facile lettura ed interpretazione, standardizzati, quindi, facilmente comparabili;
4. superare le difficoltà insite nei tentativi di legare l'informazione sociale a quella economica;
5. comprendere il reale valore del bilancio sociale. Esso, infatti, non deve produrre informazioni parziali o distorte poiché non rappresenta uno strumento di difesa dai potenziali attacchi degli

---

<sup>19</sup> A livello internazionale, Pestoff (1996) individua due denominazioni principali. La prima, il *social account*, che indica sia un'informazione finanziaria sotto forma di bilancio che prende in esame l'impatto del comportamento sociale di un'organizzazione in termini di costi e benefici, sia un rapporto sociale formale regolarmente presentato da un'azienda, che ne esprima l'impegno e lo spessore morale. La seconda, il *social audit*, che definisce sia un attestato indipendente sulla veridicità di informazioni relative all'attività sociale di un'azienda, sia rapporti sociali prodotti da un'organizzazione esterna all'azienda. Secondo Anderson (1983) invece il social audit è una strategia e un processo che supporta un'organizzazione a definire la sua missione e a misurare quanto la sua performance sia coerente con le attese della comunità mentre si perseguono i propri obiettivi aziendali. Una discrepanza di opinioni che all'apparenza può sembrare banale, ma che in realtà cela una diversità nel modo di concepire la contabilità sociale. Pestoff infatti con il termine "audit" fa riferimento all'intervento di una società esterna all'organizzazione nella preparazione della contabilità sociale, mentre Anderson lo usa per indicare il protagonismo dell'azienda stessa. La questione non è, tuttavia, secondaria, in quanto si inserisce nel dibattito inerente il far intervenire o meno delle società esterne nella redazione e nella valutazione della contabilità sociale di un ente.

<sup>20</sup> Rusconi G. (1988), *Il bilancio sociale d'impresa*, Giuffrè editore, Milano.

... Secondo tale ricerca, la definizione e l'impiego del bilancio sociale va allargata a sei casi-base:

- contabilità e valutazione dell'impatto sociale e/o ambientale di determinate scelte gestionali. Tale configurazione si esplica nella tenuta di una contabilità relativa a specifici programmi sociali portati avanti dall'azienda;
- contabilità delle risorse umane: si cerca di contabilizzare, capitalizzandolo, il valore del capitale umano impiegato;
- misurazione dei costi sociali selezionati e ritenuti significativi dall'azienda e/o da alcune categorie di *stakeholders* sociali;
- misurazione dell'intero impatto che una determinata azienda ha sulla società nell'esercizio della propria attività;
- rendiconto sociale, ovvero redazione di particolari documenti e prospetti che evidenzino i dati acquisiti sulla base delle precedenti definizioni;
- contabilità per programmi pubblici.

interlocutori ma, uno strumento capace di offrire “un’informazione completa e sufficientemente neutrale”<sup>21</sup>;

6. identificare gli interlocutori e le loro esigenze conoscitive;

7. valutarne l’attuabilità. Infatti, fattore che limita la diffusione dei bilanci sociali è certamente il costo di simili iniziative, iniziative che travalicano gli obblighi legali d’informazione ed appesantirebbero ulteriormente il lavoro burocratico all’interno di organizzazioni normalmente dotate di una struttura minimale e, conseguentemente, incapace di sopportarle.

In definitiva non dobbiamo dimenticarci che nelle aziende non profit “la qualità dei risultati dipende proprio dal tipo di relazioni instaurate con i soggetti ai quali si rende il servizio e di conseguenza il bilancio sociale rappresenta il documento più adatto e che meglio descrive le performance ottenute”<sup>22</sup>.

Il Centre for Ethics, Law & Economics (CELE), guidato da Sacconi, descrive il bilancio sociale come “documento con il quale l’impresa comunica periodicamente all’esterno una misurazione aggregata del contributo sociale generato dall’impresa, attraverso l’utilizzo di indicatori di tipo quantitativo (costi diretti delle attività sociali, valore aggiunto creato), a volte accompagnati da valutazioni di tipo qualitativo (qualità dei prodotti e servizi offerti, grado di soddisfazione degli *stakeholders*<sup>23</sup>)”. Il CELE distingue il bilancio sociale dal rapporto sociale, definito come “documento con il quale l’impresa comunica periodicamente all’esterno una valutazione dell’impatto etico-sociale delle proprie attività, attraverso un processo di consultazione degli *stakeholders* (interviste, questionari, *focus groups*).

---

<sup>21</sup> Rusconi G. (1988), *Il bilancio sociale...*, pag.101.

<sup>22</sup> Matacena A. (2001), Il bilancio sociale: eccezionale strumento per comunicare la propria missione, *Vita*, n. 4.

<sup>23</sup> La teorizzazione dell’impresa come un insieme di *stakeholders* trova ampio spazio nella letteratura manageriale (cfr. tra gli altri, Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Pitman, Boston; Clarkson M. B. E. (1991), *Defining, Evaluating, and Managing Corporate Social Performance: a Stakeholder Management Model*, in J.E. Post (a cura di), *Research in Corporate Social Performance and Policy*, JAI Press, Greenwich, CT; Kotter J. and Heskett J. (1992), *Corporate Culture and Performance*, The Free Press, New York; Donaldson T. and Preston L. (1995), *The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications*, *Academy of Management Review*, Vol. 20, n.1.

Inoltre in tema di responsabilità sociale delle imprese si è sentita da tempo la necessità di disporre di strumenti idonei ad informare i diversi *stakeholder* intorno al grado di soddisfacimento delle proprie aspettative. A tali strumenti che hanno il nome di bilancio sociale sono dedicati numerosi contributi a carattere economico-aziendale. Tra essi si vedano: Superti Furga F. (1977), Note introduttive al bilancio sociale, *Sviluppo & Organizzazione*; Bandettini A. (1981), *Responsabilità sociali dell’azienda e bilancio d’esercizio*, in AA.VV., *Bilancio di esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*, Giuffrè, Milano; Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente: il bilancio sociale*, Clueb, Bologna; Terzani S. (1984), Responsabilità sociale dell’azienda, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto; Vermiglio F. (1984), *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d’impresa*, Grafo, Messina; Cavalieri E. (1987), *Aspetti sociali dell’informazione economica d’impresa*, in AA.VV., *Scritti di economia aziendale per Egidio Giannessi*, Pacini, Pisa; Rusconi G. (1988), *Il bilancio sociale d’impresa*, Giuffrè, Milano. Cassandro P.E. (1989), Sul cosiddetto bilancio sociale dell’impresa, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto.

Un'importante società di consulenza italiana, la S.C.S. Consulting (ex Smaer), a cui collaborano Viviani e Vaccari, parla di “un sistema di rendicontazione del contenuto di socialità presente nell'attività di un'organizzazione, ovvero degli elementi per i quali gli interlocutori e la società possono nutrire fiducia nell'organizzazione”. Nel 1998 vari esponenti del mondo accademico italiano e alcuni professionisti del settore hanno deciso di dare vita al “Gruppo di studio per la statuizione dei principi di redazione del bilancio sociale” (GBS), in modo da cercare di sistematizzare le conoscenze e i principi in materia di bilancio sociale che venivano quotidianamente applicati dalle imprese e studiati dai ricercatori di tutto il mondo. Ad aprile 2001 è stato pubblicato il testo Principi di redazione del bilancio sociale, che rappresenta l'esito di tre anni di studio del GBS. In esso si legge che il termine “bilancio sociale” è il più diffuso in Italia ed è da preferirsi ad altri, quali resoconto o rapporto, in quanto ha un contenuto minimo definito da procedure e comprende anche dati quantitativi di derivazione contabile

Il bilancio sociale non accoglie dati e indicatori bilancianti, in cui cioè entrate ed uscite si equivalgono, ma è un documento di sintesi da redigere periodicamente, formato in base a regole e procedure precostituite alle quali ci si deve attenere, un documento autonomo rispetto al bilancio ordinario, che è in grado di fornire informazioni qualitative e quantitative sugli effetti dell'attività aziendale. Inoltre è un documento in cui sono indicate le linee programmatiche per il futuro, e pubblico, cioè rivolto a tutti gli *stakeholders* dell'azienda. Esso contribuisce a fornire e diffondere un consenso in grado di favorire il dialogo con tutti gli interlocutori dell'organizzazione<sup>24</sup>.

Recenti studi collegano la contabilità sociale con i modelli di democrazia<sup>25</sup>, ossia considerano l'azienda come attore sociale. Secondo Puxty<sup>26</sup>, il bilancio sociale rappresenta una

---

<sup>24</sup> Rusconi classifica gli studi in materia di rapporto tra impresa e società in tre tipi: istituzionali, organizzativi e filosofici. Quelli istituzionali considerano l'impresa soprattutto come elemento di un più complesso sistema istituzionale ed individuano nel bilancio sociale lo strumento per analizzare l'intera gamma dei rapporti che essa instaura con il proprio ambiente. In questa linea l'impresa ha la responsabilità verso lo Stato ed i suoi cittadini di rispondere prontamente ai cambiamenti nei valori e nelle priorità sociali. Gli studi organizzativi – tra cui si evidenziano quelli della scuola di Harvard – privilegiano invece l'analisi dei meccanismi della vita interna dell'azienda. In questo contesto è stato sviluppato uno dei primi modelli di bilancio sociale, chiamato *process auditing*, il quale prende in esame tre diversi ambiti: il cambiamento ambientale, la politica d'impresa e le decisioni strategiche, e i cambiamenti interni strutturali per ottenere un miglior adattamento. Dato che il process audit è finalizzato in primo luogo al progressivo miglioramento delle conoscenze del management sul piano sociale, può essere considerato un documento prevalentemente interno. L'ultimo tipo di studi individuato da Rusconi si riferisce a quelli filosofici, i quali dedicano particolare attenzione ad una precisa definizione teorica del ruolo dell'impresa. Le finalità sociali di quest'ultima sarebbero: dare risposte di mercato o collegare le finalità aziendali ad obiettivi più strettamente morali.

<sup>25</sup> Con riferimento ai modelli di democrazia che possono essere considerati alla base dell'introduzione del bilancio sociale in un'organizzazione, Viviani (1998) richiama la teoria del discorso di Habermas. Per capire il motivo per cui il consulente di S.C.S. Consulting (ex-Smaer) ritenga opportuno fare questo riferimento, è utile esprimere alcuni tratti del pensiero del sociologo tedesco. Habermas (1998a; 1998b) parte dalla considerazione che nell'epoca

difesa per l'organizzazione capitalistica che lo produce al fine di legittimare il mantenimento dello status quo (posizione progressista). Wildawsky, al contrario, sostiene l'inutilità della contabilità sociale ed ambientale, affermando che solo il profitto deve essere spiegato dalla contabilità (posizione liberista). A partire da questi due autori si sono sviluppati due diversi approcci alla contabilità.

Gray<sup>27</sup> ha individuato una via di mezzo tra le due posizioni precedenti, convinto che una contabilità sociale liberale e progressista possa col tempo contribuire a cambiare l'assetto delle relazioni sociali esistenti (Vaccari, 1998).

L'ultima idea è la *stakeholder theory*,<sup>28</sup> che fa proprie sia l'idea di responsabilità sociale dell'impresa verso l'esterno tipica dei primi modelli già esposti, sia la teoria dell'agenzia di Pestoff, che concentra l'attenzione sui rapporti interni all'azienda. Fazzi ritiene che la miglior definizione dell'argomento sia rintracciabile in Adams, Gray, Owen (1996, p.45), i quali la descrivono come “una visione dell'organizzazione e del suo ambiente esplicitamente basata sui sistemi, che riconosce la dinamica e complessa natura della loro azione e reazione”. Il sociologo italiano ritiene che questa teoria si sia sviluppata secondo tre linee<sup>29</sup>.

---

attuale, caratterizzata da un profondo mutamento delle società, dovuto alla globalizzazione e al multiculturalismo, sia necessario impegnarsi anche per una globalizzazione dei diritti delle persone. Egli prende in esame i due modelli su cui, a suo parere, si fondano le attuali democrazie: quello liberale e quello comunitarista. Il primo prende avvio dal considerare lo Stato solo come strumento di realizzazione ed espressione dei bisogni e degli interessi individuali, per cui la democrazia è vista come un insieme di tecniche e di regole formali per l'esercizio equilibrato del potere. Il secondo sostiene invece che l'autonomia della società non è esclusivamente competitiva, individualistica, ma deve trovare espressione nella volontà della comunità, nella manifestazione di un sostrato comune alla base della società. Habermas individua però pericolose falle in entrambi questi modelli. Quello liberale è a suo parere caratterizzato da un'eccessiva delega e dal non rimettere costantemente a tema la ri-legittimazione del diritto.

Il secondo invece rischia di proporre un potere privo di qualsiasi limitazione e controllo, tanto da arrivare a negare qualunque tipo di dissenso dell'individuo nei confronti della comunità. È per questo motivo che il sociologo tedesco propone un terzo modello, che si configura come una via di mezzo tra i due precedenti: la democrazia procedurale. Esso preleva dal modello liberale l'idea che il potere venga esercitato sulla base di condizioni e limiti d'esercizio, da quello comunitarista l'assunto che la democrazia debba essere legittimata dal protagonismo politico dei soggetti sociali, i quali rilegittimano di volta in volta le regole. Secondo Habermas il proceduralismo è la caratteristica più specifica della modernità, la quale cerca di combinare la mediazione e i diritti individuali. I cittadini diventano protagonisti di queste dinamiche grazie ad alcune “arene” della società che sono le istituzioni.

<sup>26</sup> Puxty T. (1989), *Critical perspectives in management control*, McMillan.

<sup>27</sup> Gray R., Owen D. and Adams C. (1996), *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall, London.

<sup>28</sup> Al centro della *stakeholder theory* c'è la necessità di identificare chi siano i portatori di interesse della propria azienda. Un'operazione che viene concretamente realizzata stilandone un elenco o disegnandone una mappa.

<sup>29</sup> La prima è strettamente connessa alla rendicontazione (accountability) delle aziende: l'organizzazione ha l'obbligo di rendicontare le proprie attività, le decisioni e le conseguenze di queste a tutti i suoi portatori di interesse. Tale variante implica un modo di concepire gli stakeholders come mezzi con cui allargare la democraticità dei processi decisionali dell'ente (Rusconi, 1998; Vaccari, 1998; Viviani, 1999). In quest'ottica il bilancio sociale diventa lo strumento più adatto per colmare il differenziale informativo tra tutti i portatori di interesse (Fazzi, 2000).

Concludiamo ora questa prima parte presentando una tabella che raccoglie il pensiero di vari autori circa le motivazioni addotte per l'adozione del bilancio sociale.

*Tabella 1: Motivazioni addotte per l'adozione del bilancio sociale*

	Spear	Pestoff	Vivian	Vaccari	Gray	Zadek	GBS	Negri	ena	net	Manfr	edi
base per definire la strategia sociale												
strumento per definire la strategia verso le istituzioni												
comprendere i bisogni e le aspettative degli stakeholders												
comunicare i risultati dell'azienda agli stakeholders												
la democrazia è rafforzata dalla presenza dell'azienda												
esprimere le peculiarità dell'azienda												
facilitare la partecipazione dei gruppi strategici alle decisioni												
impedire il fallimento degli obiettivi dell'azienda												
informare su come vengono usate le risorse												
migliorare le performances sociali												
monitorare le performances etico-sociali												

La seconda linea di sviluppo della stakeholder theory si chiama *empirical accountability*. Il ricorso alla teoria in esame, in questo caso, è un modo che il management ha per controllare in maniera più efficace le relazioni cruciali dell'azienda con gli agenti esterni (Fazzi, 2000). La terza ed ultima via è il management ecologico, che è incentrato sul rapporto tra l'impresa e l'ambiente ecologico e si occupa di fornire ai portatori di interesse soprattutto informazioni relative alle risorse consumate dall'organizzazione, comunicazione, questa che avviene mediante il bilancio sociale.

C'è un punto, in definitiva, che accomuna tutte queste teorie: l'azienda è vista come attore sociale caratterizzato da relazioni sociali. Questa riflessione conferma quindi che sia in atto un mutamento del contratto sociale tra l'impresa e la società. È sempre più storia di tutti i giorni, infatti, che la società civile contemporanea, per lo meno quella occidentale, non si accontenti più di "subire" delle decisioni dall'alto, da parte di chi detiene i vari tipi di potere, ma chieda conto a ciascuno del proprio operato e delle intenzioni che ne stanno alla base, decidendo di conseguenza se appoggiarne la causa o rifiutare loro il sostegno.

offrire agli stakeholders la possibilità di scegliere											
ottenere legittimazione sociale											
prevenire il distacco degli stakeholders											
specificare i principi guida dell'azienda											
spiegare gli obiettivi dell'azienda											
esprimere il valore aggiunto creato e la sua distribuzione											

Dalla tabella si evince che il motivo più citato dagli autori che dovrebbe spingere all'adozione del bilancio sociale è l'esigenza di ottenere legittimazione sociale. Le altre motivazioni forti appaiono: il monitoraggio della performance etico-sociale dell'azienda, l'informazione su come vengano utilizzate le risorse e la comunicazione agli stakeholder dei risultati ottenuti dall'azienda. Credo che in cima ad un ipotetico organigramma in cui inserire i dati della tabella si collochi proprio la legittimazione sociale. Le altre tre motivazioni, infatti, sono strumenti per declinare nel concreto questa necessità di base. Mettere al centro la legittimazione sociale significa vedere l'organizzazione innanzitutto come attore sociale ed esaminare quindi l'idea che sia in atto un mutamento del rapporto tra impresa e società. Mentre fino a qualche tempo fa le imprese si consideravano soprattutto come produttori di ricchezza economica e spesso come atomi a sé stanti (Rusconi, 1988; Vaccari, 1998), oggi ritengono importante lasciare più spazio al proprio ruolo sociale. Ovviamente il fatto stesso di realizzare un bilancio sociale comunica un particolare interesse per le aziende in tal senso. Sette degli autori considerati, concordano nell'affermare che il bilancio sociale serva a monitorare e tenere costantemente sotto controllo – per lo più attraverso una contabilità sociale – la *performance* etico-sociale dell'ente. Quest'espressione racchiude vari concetti: prende in esame quali risorse vengano usate e come vengano impiegate, ma significa anche considerare quali azioni vengano compiute e quali siano i loro effetti. Per ottenere legittimazione sociale, però, è necessario far sapere alla società ciò che si fa, bisogna cioè comunicare la propria *performance* sociale: il bilancio sociale diventa così uno strumento di comunicazione esterna. A tale scopo è utile conoscere quali siano gli *stakeholders* dell'azienda, i loro bisogni e le loro attese, in modo che l'impresa possa dimostrare come, con la propria esistenza, si soddisfino almeno alcune di queste esigenze. Viene, così, per prima cosa realizzato un elenco o una mappa dei portatori di interesse all'interno del bilancio sociale, e poi esplicitato in modo chiaro e preciso quale sia la propria *mission*. Chi inizia, però, un percorso di chiarificazione dei propri obiettivi si trova ben presto ad

avvertire l'esigenza di definire e spiegare anche la propria identità. Un percorso, questo, che passa soprattutto attraverso una riflessione su quali siano la propria storia, i propri valori ed in che modo essi influenzino concretamente il perseguimento della *mission*. Tale processo normalmente accompagna la costruzione di un bilancio sociale e spesso una breve descrizione della storia dell'organizzazione ed una carta dei valori costituiscono la prima parte dei documenti di contabilità sociale.

## 2 – A case<sup>30</sup> history: Fondazione AVSI

Il caso della Fondazione AVSI ci è sembrato doveroso di attenzione in quanto idoneo, in qualche modo, a replicare<sup>31</sup> i modelli di bilancio sociale presenti in dottrina. Esso configura una ricerca esplorativa (*exploratory*) particolarmente interessante sia in quanto l'unità di analisi è rappresentata da un insieme di eventi contemporanei al momento dell'analisi (Yin, 1994) sia perchè si presenta come un caso, per così dire, di "eccellenza" in quanto AVSI ha ottenuto l'Oscar del bilancio sociale nel 2004.

La *mission* di tale fondazione è veramente ricca: la Fondazione AVSI è una organizzazione non governativa senza scopo di lucro (ong-onlus idonea DM n. 0347 del 5 luglio 1973, Fondazione con personalità giuridica n.1 del registro prefettizio della Prefettura di Forlì Cesena) nata nel 1972 e impegnata con circa 100 progetti di cooperazione allo sviluppo in 35 paesi del mondo. Oggi AVSI è presente in Africa, America Latina, Est Europa e Medio Oriente e opera nei settori della sanità, igiene, cura dell'infanzia in condizioni di disagio, educazione, formazione professionale, recupero delle aree marginali urbane, agricoltura, ambiente, microimprenditorialità, sicurezza alimentare, ICT ed emergenza umanitaria.

---

<sup>30</sup> Vogliamo dare solo alcune definizioni di case studies: "A case is a phenomenon for which we report only a single measure on any pertinent variables" (Eckstein (1970: 82); "What the case study does represent is a research strategy, to be likened to an experiment, a history or a simulation, which may be considered alternative research strategies (...) As a research strategy, the distinguishing characteristic of the case study is that it attempts to examine: (a) a contemporary phenomenon in its real life context, especially (b) when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident" (Yin, 1981) p.59; "Il caso è uno studio a tutto tondo, dunque, di una realtà che non sia troppo lontana nel tempo da non poter essere ricostruita non solo attraverso fonti documentali, ma anche attraverso la testimonianza degli attori (questionari, interviste, ecc.) e che fonda la validità (interna) della conoscenza sul sistema analizzato proprio e principalmente su tale molteplicità di fonti informative....." (Grandori, 1996: 5).

<sup>31</sup>La logica che presiede una selezione di questo genere si può ispirare ad un principio di replicazione, in quanto il ricercatore prevede che nei casi selezionati i risultati ottenuti saranno simili a quelli previsti (literal replication, si veda Platt, 1999) oppure che i risultati saranno contrastanti rispetto alle ipotesi formulate per motivi previsti (theoretical replication, Yin, 1994).

Nei progetti in corso sono impegnati, per una permanenza media di 2 anni, circa 100 cooperanti espatriati, tutti professionisti (medici, ingegneri, agronomi, educatori...) e oltre 600 persone locali, qualificate nelle varie discipline.

AVSI è riconosciuta dal 1973 dal Ministero degli Affari Esteri come Organizzazione non governativa di cooperazione internazionale; è registrata dal 1991 come Organizzazione Internazionale presso l'Agenzia per lo Sviluppo Internazionale degli Stati Uniti (USAID) è accreditata dal 1996 presso il Consiglio Economico e Sociale delle Nazioni Unite di New York è accreditata con Status consultivo presso l'Organizzazione delle Nazioni Unite per lo Sviluppo dell'Industria di Vienna (Unido) e presso il Fondo delle Nazioni Unite per l'Infanzia di New York (Unicef)- è inserita nella Special List delle organizzazioni non governative dell'Organizzazione Internazionale delle Nazioni Unite per il Lavoro di Ginevra (Ilo). AVSI aderisce alla Federazione dell'Impresa Sociale della Compagnia delle Opere, alla Federazione Organismi Cristiani Servizio Internazionale Volontario (Focsiv), all'Associazione delle ONG italiane e al Forum Nazionale per il Sostegno a Distanza. Dal dicembre 2004 è diventata Fondazione. AVSI si è dotata di un Sistema di Gestione della Qualità (SGQ) secondo le norme ISO 9001: 2000 relativamente alla fase "progettuale" e annualmente pubblica il proprio Bilancio Sociale in diverse lingue. AVSI pubblica trimestralmente il giornale Buone Notizie, inviato per abbonamento postale a oltre 75.000 persone, e ogni mese una Newsletter, inviata online ad oltre 6.000 contatti. Ad AVSI aderiscono, a costruire un network informale, 28 ONG e associazioni: 15 delle quali si trovano nel sud del mondo e nei paesi in transizione. Il 60% circa dei fondi di AVSI proviene da donatori privati. In questa quota sono comprese le oltre 27.000 adozioni a distanza (sostegno a distanza) a favore di bambini e ragazzi nel mondo. AVSI è anche un Ente Autorizzato dalla Commissione per le Adozioni Internazionali a curare le procedure di adozione internazionale. Gianpaolo Silvestri: Responsabile area progetti AVSI citò in un seminario a dicembre 2003, dopo la pubblicazione del loro primo bilancio sociale<sup>32</sup>:

---

32 "Il bilancio sociale è, per noi, una tappa di un percorso che, da qualche anno, abbiamo intrapreso; un percorso che ha avuto inizio intorno al 1997. Il processo che abbiamo avviato cerca di far sì che la nostra associazione sia in qualche modo più trasparente e si doti di strumenti di gestione adeguati allo sviluppo che ha avuto negli ultimi anni. Nel 1999 abbiamo fatto certificare per la prima volta il bilancio economico. Da questa data in poi ci siamo impegnati a farlo certificare ogni anno. Abbiamo introdotto un sistema di contabilità analitica e un sistema di controllo di gestione per gli aspetti direttamente contabili e amministrativi; ci siamo certificati con un sistema di qualità ISO 9000, relativo al processo di progettazione. La certificazione, ottenuta a settembre di quest'anno, ci ha condotti all'ultimo passo, al bilancio sociale. Come avete avuto modo di constatare, il bilancio sociale si inquadra all'interno di una serie di passi che cercano di creare strumenti più adeguati alle dimensioni che ha assunto AVSI negli ultimi anni. In particolare, si è trattato di adattare gli strumenti di gestione ad una realtà che ha avuto un grosso sviluppo e un forte incremento delle sue attività (AVSI ha accresciuto la sua presenza all'estero, e attualmente è presente in un numero maggiore di Paesi; ha accresciuto, inoltre il numero dei progetti e il numero delle persone implicate e di risorse economiche gestite).

“Nel 2004 AVSI ha apportato un'importante modifica al suo statuto diventando Fondazione. L'ampliamento della compagine, il grande numero delle iniziative intraprese, la crescita che AVSI ha registrato dalla sua nascita ad oggi, hanno richiesto un ripensamento della struttura, delle modalità di *governance* e dei processi decisionali. Ciò anche per tutelare l'identità di AVSI, garantire un miglior raccordo dello statuto con la disciplina vigente in Italia in tema di cooperazione e rispondere meglio alle istanze manifestate dalla diffusa realtà associativa di AVSI a livello internazionale, nonché alle mutate esigenze del contesto della cooperazione internazionale”<sup>33</sup>.

AVSI si avvale dei seguenti organi istituzionali ai fini della gestione della propria attività: assemblea dei fondatori (con 41 fondatori), il Collegio dei partecipanti (con 112 partecipanti), il Consiglio di amministrazione (composto da un numero dispari di membri da 7 a 11), il Presidente, il Vice Presidente Vicario, il Segretario Generale ed il Collegio dei revisori.

## **2.1 – Il Bilancio Sociale 2004 di AVSI**

*“Ogni volta che dobbiamo decidere di metterci all'opera per la realizzazione del bilancio sociale viviamo una sorta di contraddizione interna. Da una parte siamo consapevoli di avere risorse*

---

Di fronte a queste fasi di sviluppo impetuoso e forse anche un po' disordinato, il bilancio sociale diventa anche un momento di consapevolezza. Esso ci permette di comprendere consapevolmente chi siamo, che cosa facciamo. È importante. Infatti, quando un'associazione comincia a diventare grande, non è così scontato sapere di che cosa realmente essa si occupi; non è facile conoscere tutte le diverse attività che l'associazione compie in 35 Paesi, come nel caso di AVSI. Per elaborare il bilancio sociale si è reso necessario creare una specie di gruppo di lavoro che coinvolgesse tutte le diverse aree funzionali dell'organizzazione. L'AVSI è un'associazione che lavora per progetti: noi facciamo progetti di cooperazione allo sviluppo, lavoriamo per progetti. L'area progetti in senso stretto è l'area che elabora e gestisce i progetti; ad essa è stata associata l'area fund raising, addetta alla comunicazione. Quest'ultima è l'area che ricerca i fondi presso i donatori privati. Oltre a quest'area addetta alla comunicazione è stata coinvolta l'area dei servizi generali che comprende l'amministrazione, la “rendicontazione” e l'aspetto della logistica. Tali aspetti rappresentano i tre momenti in cui si articola la struttura organizzativa di AVSI. Nell'analisi dei singoli progetti, è stata coinvolta anche la base della piramide, cioè i diversi capi progetto presenti nei Paesi in cui noi operiamo. In effetti, la creazione di un bilancio sociale è un processo che ha coinvolto tutta la struttura. Ogni singolo capo progetto, infatti, ha dovuto elaborare i dati sintetici del proprio progetto, seguendo uno schema che noi gli abbiamo fornito. È un processo che è partito dall'alto, dalla sede italiana e si è diffuso a cascata a tutti i capi progetto, a tutta la struttura presente nel mondo. Dal basso, poi, i dati sono ritornati al centro per essere sintetizzati in un documento finale. Redatto il documento è stato nuovamente sottoposto all'attenzione dei diversi soggetti implicati. Si tratta realmente di un processo che ha coinvolto tutti i soggetti che lavorano, che ha coinvolto i diversi stakeholder interni dell'associazione.

Per noi fare il bilancio sociale ha rappresentato un'opportunità: ci ha permesso di riflettere sulla nostra identità. Riflettere sulla nostra identità è importante, soprattutto nelle associazioni non profit, in cui, spesso, presi dall'attività operativa, dall'attività di tutti i giorni, non si riesce, per mancanza di tempo, a riflettere su che cosa, come e perché si stia facendo. In questo contesto, avere un'opportunità, riuscire a ritagliarsi uno spazio di riflessione è effettivamente una cosa che risulta molto utile.”

<sup>33</sup> Tratto da: *Il bilancio sociale di AVSI*, pag.19.

*umane (in Italia e all'estero) sottoposte a ritmi di lavoro molto intensi, insufficienti a portare avanti la mole di iniziative che ogni giorno ci attendono. Si tratta di impegno nei confronti di uomini che vivono in gravi situazioni di bisogno e in circostanze spesso drammatiche. Perché sottrarre tempo a questa responsabilità umanitaria, a questo compito di solidarietà e di condivisione che ci appassiona e ci coinvolge? Dall'altra parte, però, siamo consapevoli che il tempo dedicato a documentare come utilizziamo i finanziamenti pubblici e quelli privati, a evidenziare i risultati positivi ottenuti, a individuare nuove linee di azione e di intervento a partire dal giudizio che nasce dall'esperienza è un tempo che darà frutti positivi. È solo facendo conoscere chi siamo, perché operiamo e come vogliamo raggiungere gli obiettivi programmati, che rinforzeremo l'amicizia di chi già ci conosce, conquisteremo la stima di chi ci incontra per la prima volta, incoraggeremo i donatori a non abbandonare quest'opera comune che chiamiamo AVSI<sup>34</sup>.*

*L'Oscar del bilancio sociale, che ci è stato assegnato nel dicembre 2004, è stato una grande occasione per rinforzare il nostro desiderio di portare avanti bene questo impegno di cooperazione internazionale, puntando sulla efficienza e sulla efficacia degli interventi, senza rinunciare all'ideale che ci ha mossi più di trent'anni fa e che continua a sostenere la nostra attività oggi”(Arturo Alberti, Presidente di AVSI).*

In primo luogo, appare importante evidenziare che, inizialmente, si sia fatto ricorso a questo strumento in un'ottica di comunicazione. Mano a mano che ne è stata portata avanti la stesura, è, però, stato apprezzato anche come mezzo per analizzare meglio l'identità della fondazione e per misurare, in modo qualitativo, lo scostamento tra gli obiettivi di partenza ed i risultati raggiunti. È diventato, cioè, uno strumento strategico in grado di incidere profondamente sulla stessa cultura manageriale. Proprio per tale motivo AVSI ritiene debba essere un processo graduale e condiviso, perché essendo potenzialmente così radicale, deve essere recepito dal maggior numero di persone possibili.

In secondo luogo, va osservato che il processo di elaborazione del bilancio sociale ha coinvolto i responsabili dell'organizzazione ed un gruppo esterno di consulenti. Essi sono partiti da un modello preesistente e lo hanno adattato alle esigenze specifiche dell'istituzione, creando un nuovo modello ad hoc. In un primo momento sono sorte difficoltà nei confronti di questi collaboratori esterni. In molti, infatti, li avevano percepiti come revisori, giudici, ma col tempo ne hanno capito il ruolo ed hanno loro fornito, senza timore, il proprio contributo.

Sembra rilevante riportare l'opinione del responsabile della fondazione AVSI in relazione al bilancio sociale. Vista l'esperienza vissuta con la fondazione, il dottor Silvestri è convinto che

---

<sup>34</sup> Da queste parole si evidenzia il perfetto allineamento con la tabella teorica presentata prima in tema di motivazioni addotte all'adozione del bilancio sociale.

l'introduzione delle rendicontazione sociale nel mondo del Terzo settore possa favorire una più puntuale comprensione delle specificità di queste organizzazioni, una maggiore valorizzazione dei diversi soggetti ed una ottimizzazione delle risorse complessive. Pur ritenendo che possa essere utile per tutti gli enti non profit, pensa che lo sia ancora di più per le esperienze maggiormente strutturate, che operano in contesti di grande complessità ed onerosità finanziaria. È convinto che possa contribuire a “metabolizzare” i cambiamenti e a confrontarsi con il contesto di riferimento.

La rendicontazione di AVSI prende in esame tutti i settori di attività della fondazione, approfondendo l'analisi, principalmente, su due di loro. La prima parte del bilancio propone dati quantitativi inerenti i proventi derivanti dal tesseramento, la quantificazione monetaria del lavoro volontario svolto, le retribuzioni complessive del personale, la quantificazione del risparmio fiscale ed un *benchmarking* interno dei dati finanziari. La si può considerare una sezione in cui si cerca di dare un valore economico complessivo all'utilità sociale generata dalla presenza dell'a.n.p.. Sebbene gli indicatori qui utilizzati siano, infatti, economici, si ha una costante spiegazione del significato sociale dei dati ad essi relativi. Una seconda parte, distinta da questa, è incentrata sulla riclassificazione del conto economico. L'impostazione strutturale è analoga alla precedente: vengono introdotti degli indicatori e se ne spiega il significato a livello di benessere sociale.

La sezione successiva propone dati quantitativi inerenti le risorse umane impiegate. Esse sono distinte in dipendenti – suddivisi per tipo di collocamento- collaboratori, consulenti, volontari, e servizio civile volontario, per il personale interno, e collaboratori espatriati, consulenti, collaborazioni gratuite, tirocinanti, e personale assunto in loco, per il personale all'estero. A queste si aggiunge una vasta rappresentazione con grafici e tabelle con dati e spiegazioni riguardanti le risorse umane.

Molto interessante è osservare in che modo AVSI espone i progetti sostenuti ed attuati nel corso dell'anno. In un primo momento elenca, in modo qualitativo, i problemi di sua competenza che ha rilevato all'interno del contesto in cui agisce e li descrive brevemente. Successivamente riporta, sempre nella forma schematica dell'elenco, le iniziative attivate dall'a.n.p. per far fronte a ciascuno dei problemi evidenziati nella sezione precedente. Una descrizione che certamente non traspare tutta la ricchezza e la complessità delle situazioni cui si è cercato di porre rimedio, né degli interventi fatti, ma che aiuta a capire in modo abbastanza puntuale quali tipi di attività AVSI svolga, in che modo e con quali obiettivi. Si può, quindi, affermare che gli indicatori utilizzati da AVSI riguardano dati economici, risorse umane e progetti attuati. Inoltre si ha un costante tentativo di abbinare elementi quantitativi ad osservazioni qualitative. Complessivamente si può sostenere che il documento redatto da questa organizzazione sia piuttosto ricco di informazioni, senza però essere appesantito da esse. Inoltre appare facilmente

accessibile, perché chi legge è costantemente guidato nella lettura. Inoltre si ha l'impressione che questo strumento sia effettivamente importante per la fondazione, che non sia una pura formalità o frutto dell'adesione ad una moda. Il principale scopo, infatti, per cui tale istituzione costruisce il bilancio sociale è favorire la comunicazione: consentire ai circoli territoriali di avere una visione complessiva dell'organizzazione cui appartengono e fornire loro uno strumento di rappresentazione dell'attività diverso da quelli adottati dalle realtà for profit.

A tale proposito, il dottor Silvestri ha sottolineato che, proprio per gli obiettivi di utilità sociale con cui è nato l'ente, il bilancio ordinario è per lo più ignorato dai soci e dalle strutture territoriali che compongono AVSI. Al contrario, invece, il bilancio sociale è spesso utilizzato come vademecum cui fare riferimento. È quindi uno strumento di rendicontazione, ma non solo in quanto diventa fondamentale alla costruzione di un'identità comune. Uno strumento di comunicazione e di trasparenza, quindi, ma anche strategico. Per tale motivo AVSI sta portando avanti con regolarità la redazione e la pubblicazione di questo documento e pensa, nel prossimo futuro, di passare da una periodicità annuale ad una semestrale. Questo cambiamento consentirebbe di avere ancora più sotto controllo le dinamiche gestionali dell'a.n.p. e di raffrontare con maggior frequenza i risultati raggiunti con gli obiettivi prefissati.

E' importante sottolineare che, coerentemente con l'idea che il bilancio sociale debba aiutare i circoli territoriali a costruire un'identità comune, questo fascicolo dedica un ampio spazio iniziale allo spiegare la *mission* ed i valori dell'organizzazione. Questi due punti non sono costituiti da una semplice descrizione di obiettivi di tipo tecnico-ambientale, ma parlano di uno stile di vita, di una "società ispirata ai criteri di un rinnovato umanesimo, che renda gli esseri umani più responsabili nei confronti del mondo fisico e biologico in cui vivono". Anche l'elenco degli *stakeholders* si iscrive in quest'ottica. Esso, infatti, non è fine a se stesso, ma viene esplicitamente presentato come uno strumento per "raccontare" quali relazioni umane abbiano permesso – e permettano – di impegnarsi per realizzare questa *vision*.

Pressoché tutti gli elementi presenti nel bilancio sociale di AVSI sembrano essere stati inseriti con l'esplicita intenzione di spiegare quale ricchezza apporti in termini sociali l'esistenza di tale a.n.p..

La fondazione in un resoconto sul bilancio sociale del 2004, dice di aver utilizzato la GBS come modello di riferimento. Complessivamente tale bilancio sembra avere tenuto conto di tutti i principi indicati dal GBS<sup>35</sup>, che fanno riferimento alla sfera dell'etica, della dottrina giuridica e della professione contabile.

---

<sup>35</sup>\*Responsabilità: L'organizzazione ha fatto in modo che possano essere identificati tutte le categorie di stakeholders ai quali l'azienda deve rendere conto degli effetti della sua attività.

I riferimenti metodologici sono stati:

- le *Sustainability Reporting Guidelines* elaborate dalla Global Reporting initiative (GRI) nel settembre del 2002, che costituiscono lo standard più diffuso a livello internazionale;
- i Principi di redazione del bilancio sociale elaborati dal Gruppo di studio per il Bilancio Sociale (GBS) nel 2001 per il contesto italiano.

Il bilancio sociale, in definitiva, presenta le seguenti caratteristiche<sup>36</sup>:

- la parte descrittiva relativa alla missione, al profilo aziendale, alle attività, alla struttura organizzativa e ai sistemi di gestione segue i criteri indicati dalla GRI, opportunamente adattati;

---

\*Identificazione: è stata fornita la più completa informazione riguardo alla proprietà e al governo dell'azienda, per dare ai terzi la chiara percezione delle responsabilità connesse. È stato evidenziato il paradigma etico di riferimento, esposto come serie di valori, principi, regole e obiettivi generali (missione).

\*Trasparenza: tutti i destinatari sono stati posti in condizione di comprendere il procedimento logico di rilevazione, riclassificazione e formazione, nelle sue componenti procedurali e tecniche e riguardo agli elementi discrezionali adottati.

\*Inclusione: si è fatto il modo di dar voce a tutti gli stakeholders identificati, esplicitando la metodologia di indagine e di reporting adottata. In questo caso hanno utilizzato dei questionari, e hanno collaborato con tutti i vari stakeholders per poter dare un quadro intero delle attività della fondazione.

\*Coerenza: è stata fornita una descrizione esplicita della conformità delle politiche e delle scelte del management ai valori dichiarati.

\*Neutralità: il bilancio sociale risulta imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari coalizioni.

\*Competenza di periodo: gli effetti sociali si rivelano nel momento in cui si manifestano (maturazione e realizzazione dell'impatto sociale) e non in quello della manifestazione finanziaria delle operazioni da cui hanno origine.

\*Prudenza: gli effetti sociali positivi e negativi sono stati rappresentati in modo tale da non sopravvalutare il quadro della realtà aziendale e della sua rappresentazione. Quelli che si riferiscono a valori contabili sono stati indicati in base al costo.

\*Comparabilità: la fondazione ha fatto comparazione tra i bilanci sociali dell'anno 2002 e 2003, differenziandoli nel tempo. Inoltre i dati sono disponibili o possono essere comparati con bilanci di altre aziende operanti nel medesimo settore o contesto.

\*Comprensibilità, chiarezza ed intelligibilità: le informazioni contenute nel bilancio sociale sono chiare e comprensibili. Pertanto la struttura espressiva ha un giusto equilibrio tra forma e sostanza. La struttura e il contenuto del bilancio favoriscono l'intelligibilità delle scelte aziendali e del procedimento seguito.

\*Periodicità e ricorrenza: il bilancio sociale, essendo complementare al bilancio di esercizio, corrispondere al periodo amministrativo di quest'ultimo.

\*Omogeneità: tutte le espressioni quantitative monetarie devono essere espresse nell'unica moneta di conto. In questo caso in euro.

\*Utilità: il complesso di notizie che compongono il bilancio sociale contiene solo dati ed informazioni utili a soddisfare le aspettative del pubblico in termini di attendibilità e completezza.

\*Significatività e rilevanza: è stato tenuto conto dell'impatto effettivo che gli accadimenti, economici e non, hanno prodotto nella realtà circostante.

\*Verificabilità dell'informazione: l'informativa supplementare del bilancio sociale è verificabile attraverso la ricostruzione del procedimento di raccolta e rendicontazione dei dati e delle informazioni.

36 Così come indicato all'interno del documento bilancio sociale di AVSI.

- la parte relativa agli indicatori economici aggiunge alle misure richieste dalla GRI, anche in questo caso opportunamente adattate, una serie di informazioni relative alla raccolta fondi e alcuni indicatori del grado di efficienza;
- agli indicatori di performance ambientali non è dedicata una apposita sezione come richiesta dalla GRI, in quanto “essi trovano esplicitazione nei risultati di alcuni progetti in ambito agricolo e di miglioramento degli insediamenti urbani”;
- per quanto riguarda gli indicatori sociali, si segue la logica della GRI con riferimento ai dipendenti. Per gli indicatori che esprimono l’impatto delle azioni di AVSI sulle persone e sul loro contesto e che quindi consentono di apprezzare il grado di perseguimento della *mission* di AVSI, si è invece ritenuto opportuno fare riferimento alla logica di costruzione delle misure di performance che l’OCSE, l’ONU e la Banca Mondiale hanno convenuto di adottare per la valutazione degli interventi di cooperazione. Tale classificazione identifica tre categorie di indicatori: input, output, outcome. Nello specifico per input AVSI intende: “risorse umane, finanziarie, tecniche ed organizzative impiegate per la realizzazione degli interventi”; per output intende: “risultati immediati delle attività che concorrono al raggiungimento dell’obiettivo specifico (beni, servizi, decisioni e autorizzazioni generati nella fase operativa”); per outcome intende: effetto a breve, in termini di miglioramento di benessere, generato sui beneficiari diretti dell’intervento”.

Davanti ai numerosi modelli disponibili, si è preferito, correttamente, costruirne uno ad hoc che fosse il più possibile ritagliato sulle esigenze di AVSI. L’obiettivo con cui è stato iniziato il processo, infatti, era dimostrare trasparenza nei confronti della cittadinanza, ma anche – o forse soprattutto – fornire uno strumento davvero utile ai circoli territoriali dell’a.n.p., uno strumento, quindi, con valenza sia interna sia esterna. Nel primo caso, può servire per valutare al meglio le dinamiche gestionali, i risultati raggiunti, l’efficienza delle varie aree operative e per migliorare la comunicazione tra queste ultime. Nel secondo, permette di essere trasparenti nei confronti della collettività, di valutare l’impatto che le attività svolte hanno sulla collettività e di analizzare quali siano gli *stakeholders* dell’organizzazione. Non dimentichiamo che all’interno del bilancio sociale si legge: “Il documento è stato redatto secondo i principi di trasparenza, accuratezza, attendibilità e verificabilità”.

Vogliamo concludere il nostro caso con alcuni passi salienti presenti all’interno del bilancio sociale di AVSI: “AVSI intende proseguire nel cammino intrapreso attraverso il bilancio sociale, ponendosi precisi obiettivi di miglioramento da perseguire per il prossimo esercizio:

- intensificazione del dialogo con gli *stakeholder*, attraverso forme strutturate di coinvolgimento e di rilevazione delle aspettative e del grado di soddisfazione;

- miglioramento del processo di rendicontazione, inteso soprattutto come utilizzo sistematico e strutturato degli indicatori di performance che si è cominciato a definire;
- progressiva integrazione del processo di rendicontazione sociale con il sistema di gestione della qualità (norma: UNI EN ISO 9001:2000);
- verifica esterna del bilancio sociale da parte di un ente indipendente”.

### 3 – Considerazioni finali

In conclusione, rispetto ai tanti modelli presenti in dottrina, è possibile affermare che se, in generale, il modello GBS sembra avere preso piede, se si guarda ai documenti realizzati dalle organizzazioni – profit e non -, si arriva all'idea che molti altri modelli hanno il medesimo successo. Inoltre, soprattutto nel privato sociale, ciascuno tende a costruirsi una rendicontazione sociale ad hoc, ritagliata sulle proprie specifiche esigenze, dando così vita a nuovi modelli.

I ricercatori, intanto, concordano nel sostenere che chi ha introdotto il bilancio sociale abbia ottenuto reali vantaggi, a patto che questo passo sia stato compiuto con la consapevolezza di intraprendere un cammino che richiede qualche anno prima di dare frutti. Tra i benefici più importanti si possono registrare: un miglioramento del dialogo con gli *stakeholders* e della reputazione dell'ente, una maggior fiducia da parte della collettività nei suoi confronti, un incremento a livello dell'efficienza dell'organizzazione ed una maggior efficacia della comunicazione interna.

Il non profit incentra soprattutto sulle relazioni personali ed ha una cronica scarsità di risorse umane ed economiche, per cui i responsabili delle istituzioni faticano a prestare attenzione ad un mezzo – la rendicontazione sociale – che comunque richiede investimenti abbastanza consistenti, soprattutto in termini di tempo, ma anche di denaro. Non è un caso, quindi, che gli enti di privato sociale che usano questo mezzo abbiano una certa anzianità, siano piuttosto strutturati ed ancorati al territorio e maneggino parecchio denaro.

In conclusione si può affermare che chi fa rendicontazione sociale nel non profit è profondamente convinto di ciò che fa, così come confermato dal caso AVSI, non la utilizza come mero strumento di immagine. L'obiettivo di chi la sta sperimentando, infatti, è individuare un mezzo che aiuti la propria organizzazione ad esprimere la ricchezza relazionale ed umana di cui è portatrice, uno strumento, in ultima analisi, di trasparenza<sup>37</sup> in cui non salti all'occhio come

---

<sup>37</sup>Qui ci riferiamo alla trasparenza di cui parla Matacena: gestionale – trasparenza perseguita mediante la comunicazione di informazioni atte a permettere la verifica del rispetto dei vincoli economici posti in testa a ciascuna di esse come d'altronde a qualunque tipo di azienda for profit o non profit che sia -; amministrativa – trasparenza perseguita mediante la comunicazione di informazioni atte a permettere la verifica del rispetto dei vincoli di ordine

primo punto il profitto, bensì il benessere complessivo che la presenza dell'ente contribuisce a creare all'interno della società.

“Tutte le realtà considerate – imprese, organizzazioni non profit, enti pubblici – sono chiamate a creare valore misurandosi con la produzione di risultati economici, sociali e ambientali; perseguono un finalismo che dipende dalla considerazione in cui esse tengono i diversi obiettivi (...) e dalla capacità o meno di dotarsi di un orientamento strategico di lungo periodo, che consenta loro di superare i conflitti fra gli stessi (...) e di entrare in una logica di sviluppo sostenibile in cui i diversi obiettivi e risultati vengano ad inanellarsi coniugandosi così sinergicamente; sono esposte a rischi di assolutizzazione di questo o quell'obiettivo e di entrare così in una logica di creazione di valore di corto respiro; necessitano di una strategia lungimirante che le inserisca e le mantenga su un sentiero di sviluppo sostenibile, da intendersi anzitutto come crescita qualitativa lungo i diversi vettori di progresso del sistema aziendale; devono essere *accountable* (rendicontabili) sotto ogni aspetto e nei confronti di tutti i loro molteplici interlocutori”<sup>38</sup>.

## References

- AA.VV. (2000), Codice etico e bilancio sociale 1999, *Fuori Orario*, n.21, Lavorint consorzio imprese sociali, Milano.
- AA.VV. (2001), *La galassia del non-profit*, Fondazione Censis.
- Adams C., Gray R. and Owen D. (1996), *Accounting & Accountability. Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice-Hall, London-New York.
- Anderson E. (1983), *Social Audit: a key to excellence*, American Students of Cooperation.
- Andreus M. (1996), *Le aziende non profit. Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio*, Giuffrè Editore, Milano.
- Ardigò A. (2001), *Volontariati e globalizzazione. Dal privato sociale ai problemi dell'etica globale*, Edb, Bologna.
- Baldarelli M.G. (2005) (a cura di), *Verso l'economia civile: una prospettiva economico-aziendale*, Maggioli Editore, Rimini.
- Baldarelli M.G. and Vignini S. (2003), *La mission, l'etica, il profitto e la solidarietà: quale azienda per quale sviluppo?*, in C. Boari (a cura di), *L'impresa fra vent'anni. Stakeholder, strategie e risorse per la creazione del valore*, Carocci, Roma, pp.17-53.

---

legale nascenti per effetto delle eventuali agevolazioni godute -; istituzionale – trasparenza perseguita mediante la comunicazione di informazioni atte a permettere il controllo dell'effettivo orientamento alle finalità solidaristiche e la verifica del raggiunto livello di tale obiettivo- (Matacena A. (2002), *La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende nonprofit*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il sole 24 ore, Milano, p.150).

<sup>38</sup> Coda V. (2002), *Prefazione*, in Hinna L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il sole 24 ore, Milano, p. XXIV.

- Bandettini A. (1981), *Responsabilità sociali dell'azienda e bilancio d'esercizio*, in AA.VV., *Bilancio di esercizio e amministrazione delle imprese. Studi in onore di Pietro Onida*, Giuffrè, Milano.
- Barbetta G.P. (2000), *Il settore non profit italiano*, Il Mulino, Bologna.
- Ben-Ner A. and Van Hoomissen T. (1992), An Empirical Investigation of the Joint Determination of the Size of the For-profit, Non-profit and Government Sector, *Annales de l'Economie Publique*, Vol.63, n.3.
- Bianchi D., Mauri D. and Sammarco G. (2001), *Dal bilancio sociale al bilancio di sostenibilità: metodologie ed esperienze a confronto*, Fondazione Eni Enrico Mattei, Milano.
- Boccacin L. (1997), *Terzo settore: i molti volti del caso italiano*, Vita e Pensiero, Milano.
- Borgonovi E. and Zangrandi A. (1990), I differenti modelli di management, *Economia & Management*.
- Borzaga C. and Matacena A. (1999), Quale futuro per il Terzo Settore?, *Non Profit*, Maggioli Editore, n.4/98.
- Caffè F. (1984), *Lezioni di politica economica*, Bollati Boringhieri, Torino.
- Cassandro P. E. (1989), Sul cosiddetto bilancio sociale dell'impresa, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto.
- Cavalieri E. (1987), *Aspetti sociali dell'informazione economica d'impresa*, in AA.VV., *Scritti di economia aziendale per Egidio Giannessi*, Pacini, Pisa.
- Cavenago D. (1996), *Dirigere e governare una organizzazione non profit*, CEDAM, Padova.
- Cavenago D. (1998), Modelli del ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (prima parte), *Non profit*, Maggioli Editore, n.3/98.
- Cavenago D. (1999), Modelli del ciclo di vita del consiglio di amministrazione di una azienda non profit (seconda parte), *Non profit*, Maggioli Editore, n.1/99.
- Clarkson M.B.E. (1999), *Defining, Evaluating, and Managing Corporate Social Performance: a Stakeholder Management Model*, in J.E. Post (a cura di ), *Research in Corporate Social Performance and Policy*, JAI Press, Greenwich, CT.
- Coda V. (2002), *Prefazione*, in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il sole 24 ore, Milano.
- Di Diego S. (1999), *Il sistema informativo di una Onlus*, in S. Di Diego, F. Fringuelli and M. Tarantino, *Le Onlus. Disciplina civilistica e fiscale. Profili gestionali, organizzativi e contabili*, Maggioli Editore, pagg.199-200.
- Donaldson T. and Preston L. (1995), The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications, *Academy of Management Review*, vol. 20, n.1.
- Donati P. (1993), *La cittadinanza societaria*, Laterza, Roma-Bari.
- Donati P. (1998), *Sociologia del terzo settore*, NIS, Roma.

- Eckstein H. (1970), *Case study and theory in political science*, in F. Greenstein and N. Polsby (eds), *The Handbook of Political Science: Strategies of Inquiry*, Addison – Wesley, vol.7, London, p.79-137.
- Fazzi L. (2000) (a cura di), *Cultura organizzativa del nonprofit*, Franco Angeli, Milano.
- Fazzi L. (1998), Una o più forme di bilancio sociale per le organizzazioni senza fini di lucro?, *Economia Pubblica*, n.1, pp.39-66, 1998.
- Fiorentini G. (1992), *Organizzazioni non profit e di volontariato*, Etaslibri, Milano.
- Freeman R.E. (1984), *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Pitman, Boston.
- GBS (2001), *Principi di redazione del bilancio sociale*, Adnkronos, Roma.
- Grandori A. (1996), *Disegni di ricerca in organizzazione*, in G.E. Costa and R.C.D. Nacamulli, *Manuale di Organizzazione Aziendale*, vol.5, UTET, Torino.
- Gray R. and Owen D. (1987), *Mauders Corporate social reporting-accounting and accountability*, Prentice Hall International ,Englewood Cliffs, NJ.
- Gray R., Owen D. and Adams C. (1996), *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*, Prentice Hall, London.
- Gui B., *La rilevanza politica e sociale delle organizzazioni non profit in Italia*, in Centro nazionale di prevenzione e difesa sociale (a cura di), *Le organizzazioni senza fini di lucro*, Giuffrè, Milano.
- Hinna L. (2002) (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il sole 24 ore, Milano.
- Kotter J. and Heskett J. (1992), *Corporate Culture and Performance*, The Free Press, New York.
- Manfredi F. (2003), *Le strategie collaborative delle aziende non profit. Economicità, etica, conoscenza*, Egea, Milano.
- Marziantonio R. (1999), *Prospettiva storica del Bilancio Sociale in Italia*, in Atti del convegno *Bilancio sociale: tendenze ed esperienze a confronto*, Sodalitas, Milano.
- Matacena A. (2001), Il bilancio sociale: un eccezionale strumento per comunicare la propria missione, *Vita non profit magazine*, 4 aprile 2001.
- Matacena A. (1984), *Impresa e ambiente: il bilancio sociale*, Clueb, Bologna.
- Matacena A. (1998), Un sistema informativo logico per gli attori del Terzo Settore in Italia, *Non Profit*, Maggioli Editore, n.4/98.
- Matacena A. (2002), *La responsabilità sociale e la comunicazione sociale nelle aziende nonprofit*, in L. Hinna (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il sole 24 ore, Milano.
- Pestoff V. (1995), *Goal deflection, voluntary failure and social accounting for cooperatives and nonprofit organizations*, Paper presented to the research forum of the Cooperative alliance, Manchester, England, 17-18 September 1995.

- Pestoff V. (1996), Rendiconto sociale per cooperative ed organizzazioni nonprofit, *Impresa Sociale*, n.28/1996, Centro studi CGM, Brescia.
- Pettinato S. (1997) (a cura di), *Gestire il non-profit*, Il Sole 24 Ore libri, Milano.
- Pucci L. and Vergani E.(2002), *Il bilancio sociale nel terzo settore*, Egea, Milano.
- Puxty T. (1989), *Critical perspectives in management control*, McMillan.
- Rusconi G. (1988), *Il bilancio sociale d'impresa*, Giuffrè editore, Milano.
- Spear R. (1996), Social Audit in the Social Economy, *Work paper*, Open University Milton Keynes, UK.
- Superti Furga F. (1977), Note introduttive al bilancio sociale, *Sviluppo & Organizzazione*.
- Terzani S. (1984), Responsabilità sociale dell'azienda, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, luglio-agosto.
- Tieghi M. (1995), *Le fondazioni. Obiettivi finalizzanti, sistema informativo e bilancio di esercizio*, Clueb, Bologna.
- Tieghi M. (2002), *Le fondazioni bancarie. Riforma o controriforma?*, Egea, Milano.
- Travaglino C. (1997), *Contabilità e bilancio per la rendicontazione ed il controllo nelle aziende non profit*, in S. Pettinato (a cura di), *Gestire il non-profit*, Il Sole 24 Ore libri, Milano.
- Vaccari A. (1998), *Principi in pratica*, Liocorno editore, Roma.
- Vermiglio F. (1984), *Il bilancio sociale nel quadro evolutivo del sistema d'impresa*, Grafo, Messina.
- Vignini S. (2003), *Il controllo di gestione nelle O.d.v. Alcuni elementi per il controllo dell'efficacia*, Clueb, Bologna.
- Vignini S. (2002), La comunicazione delle performance nelle aziende non profit: prime proposizioni, *Impresa Sociale*, marzo-aprile.
- Viviani M. (1998), Il bilancio sociale e le politiche di impresa, *Sviluppo&Organizzazione*, n.170, novembre-dicembre.
- Viviani M. (2000), Valutare le aziende non profit, *Sviluppo & Organizzazione*, n.181, settembre-ottobre.
- Viviani M. (1999), *Specchio magico. Il bilancio sociale e l'evoluzione delle imprese*, il Mulino, Bologna.
- Yin R.K. (1981), The Case Study Crisis: Some answers, *Administrative Science Quarterly*, 26, p.59-64.
- Yin R.K. (1994), *Case Study Research. Design and Methods*, SAGE, London.
- Zadek S. and Raynard P. (1995), Accounting for change: the practice of social auditing, *Paper of the New Economics Foundation*.

Zadek S. and Raynard P. (1996), Social audit for small organizations, *New Economics Foundation*, Workbook.

Zamagni S. (1997), *Social Paradoxes of Growth and Civil Society*, Università di Bologna, Dipartimento di Economia, Mimeo.