



Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

Alcune note sui bilanci delle aziende non profit

Marco Taliento

Pavia, October 2011
N. 3/2011

www.ea2000.it

www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

Alcune note sui bilanci delle aziende *non profit*

Marco Taliento

Abstract

The article deals with the main aspects related to the financial (and non financial) reporting of no profit organizations operating in our country. Also due to the absence of a specific law or systematic norms for this matter, it seems useful to consider the very recent accounting principles / standard or guidelines, in light of the previous studies. The paper distinguishes three analysis levels: the first is the economic-substance one (aim, assumptions, general and peculiar valuation principles and rules); the second level concerns the display (prospects and documents) and the disclosure (notes ecc.) profiles, assured by interesting integrative information; the last level recalls the social (global/sustainability) reporting issues.

L'articolo compendia le attuali regole di riferimento per la redazione dei bilanci delle aziende *non profit*, alla luce dei principi contabili e delle linee guida di pertinenza, nota l'assenza di specifiche norme di legge al riguardo. In particolare, si possono distinguere tre livelli di analisi: il primo livello, economico-sostanziale, è quello afferente alle finalità, ai postulati, e alle assunzioni generali, fino a giungere ai criteri valutativi operativi; il secondo livello, invece, attiene alle modalità di rappresentazione dei prospetti di bilancio (inclusa la nota integrativa e la relazione di missione); l'ultimo livello invece esorbita dalla dimensione economico-finanziaria, richiamando separatamente i profili sociali, ambientali e di sostenibilità.

Keywords: no profit organizations, financial reporting, accounting principles, sustainability report.

1 – Piano sostanziale

Problematiche del tutto speciali sono riconosciute alla redazione dei rendiconti degli enti *non profit* (i quali, com'è noto, si distinguono nettamente dalle imprese o aziende produttive in senso stretto, *for profit* – caratterizzate dal lucro –; nondimeno, ricomprendono le c.d. imprese sociali – quali aziende *non profit* orientate al reddito in via strumentale –, volte alla produzione o scambio di beni o servizi di utilità sociale, come previsto dal D.Lgs. 155/2006). A tal riguardo, in mancanza di precisi / sistemici riferimenti normativi in materia¹, giova richiamarsi – oltre che ai principi e

alle indicazioni della letteratura nazionale e internazionale di riferimento, sia scientifica sia professionale (v. bibliografia)² – al recente utile documento intitolato “Quadro sistematico per la presentazione e la preparazione del bilancio degli enti non profit” *ad hoc* prodotto dal tavolo tecnico istituito tra OIC (Organismo Italiano di Contabilità), CNDCEC e Agenzia per le Onlus (denominata Agenzia per il Terzo settore), approvato nel maggio 2011 ed efficace a partire dagli esercizi chiusi successivamente al 31 dicembre 2011.

ve di utilità sociale, l'obbligo ‘generico’ di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie). Si noti che la previsione dei bilanci è contenuta in talune leggi speciali (si pensi a: L. 266/1991 per le organizzazioni di volontariato; L. 49/1987 per le organizzazioni non governative; D. Lgs. 367/1996 per gli enti lirici; L. n. 2/1997 sui partiti politici). L'art. 2519 c.c. invece rinvia la disciplina dei bilanci delle cooperative a quella della s.p.a. (art. 2423 c.c. ss.).

² Tra gli altri (anche sui più ampi processi di governo aziendale degli enti *non profit*): Bruni (1997), Hinna (2000), Maticena (2007); nonché Hansmann (1979), Drucker (2001), Anthony e Young (2002) ecc.

¹ Si segnala, in generale, l'obbligo della redazione del bilancio per le associazioni riconosciute, disposto dall'art. 20 c.c.: il quale non fissa né i principi di valutazione, né struttura / forma / contenuto del bilancio (mentre l'art. 18 c.c. in punto di responsabilità verso l'ente applica agli amministratori le regole del mandato *ex art.* 1710 ss.). Invero, il D.Lgs. 460/1997 sugli enti *non profit* non tratta specificamente della redazione dei relativi rendiconti (prevedendo, per gli enti di tipo associativo e per le organizzazioni non lucrati-

Ad esso faranno peraltro seguito ulteriori principi dedicati alla contabilizzazione di specifiche operazioni o poste – come ad es. liberalità e immobilizzazioni – in linea con le tendenze evolutive della *best practice* esistente a livello nazionale e internazionale: con l'avvertenza che non sono altro che disposizioni tecniche gerarchicamente sotto-ordinate rispetto alle norme di legge, ove previste.

Il primo *standard* chiarisce immediatamente il ruolo fondamentale del sistema informativo-contabile per gli enti *non profit* (Enp), dacché esso garantisce che le risorse messe a disposizione siano destinate al perseguimento dello scopo istituzionale e gestite correttamente. In questa prospettiva, il bilancio, che è un insieme coerente di informazioni quali-quantitative indirizzate a fornire una *rappresentazione della posizione finanziario-patrimoniale e del risultato economico del periodo*, assurge a principale strumento a valenza esterna con cui l'amministrazione dell'ente si prefigge di soddisfare le esigenze di conoscenza dei propri *stakeholder* (soggetti portatori di interesse).

Dal punto di vista classificatorio, tra gli Enp ricadono tutte le organizzazioni “la cui attività non è finalizzata a realizzare un lucro soggettivo od oggettivo e che operano in campi di attività di natura sociale, quali l'assistenza sociale, la tutela dei soggetti svantaggiati, l'istruzione, la promozione di attività artistico-culturale, la ricerca scientifica, l'erogazione di servizi sociali e religiosi, la promozione di forme di sviluppo compatibili con il rispetto dell'ambiente”. Si noti che, giuridicamente, si tratta di: *associazioni riconosciute; fondazioni riconosciute; associazioni non riconosciute; comitati; fondazioni e associazioni bancarie; organizzazioni di volontariato; cooperative sociali; associazioni sportive; organizzazioni non governative; enti di promozione sociale; enti lirici; centri di formazione professionale; istituti di patronato; associazioni di promozione sociale; e, infine, imprese sociali*. Fiscalmente, trattandosi di enti non commerciali, si parla di Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (Onlus).

È forse superfluo puntualizzare che l'assenza del fine di lucro non determina di per sé automaticamente l'impossibilità per gli Enp di realizzare un risultato di gestione positivo (avanzo economico). Piace invece ricordare, pur *en passant*, che la recente Enciclica Papale *Caritas in Veritate* di Benedetto XVI, promuovendo il tema della civilizzazione dell'economia, nell'ambito di un discorso più ampio, sollecita il riconoscimento e lo sviluppo del Terzo Settore (edificato su organizzazioni che perseguono fini prettamente mutualistici e sociali, orientando i comportamenti gestionali secondo logiche non coincidenti con quelle proprie del mercato capitalistico) e il tema della responsabilità etico-sociale delle aziende³.

³ Invero, diviene sempre più impellente l'esigenza di coniugare il bisogno del ritorno economico-

Lo *standard* contabile in oggetto prevede le seguenti clausole generali di bilancio per le aziende *non profit* (per raggiungere fattualmente le quali sono consentite deroghe in casi eccezionali con disapplicazione delle regole tecniche e, in qualche circostanza, dei postulati, semmai carenti):

- l'*esposizione chiara*;
- la *veridicità*;
- la *correttezza*;
- l'*accountability*.

Mentre i primi tre obiettivi non si discostano, almeno in linea generale, da quanto stabilito per le imprese *for profit* dal nostro ordinamento contabile e dai principi OIC, l'ultimo requisito, *de facto* distintivo degli Enp, impone la ricerca di un elevato livello di responsabilità rispetto al dovere di rendicontazione. Ogni azienda *non profit*, infatti, deve “contribuire alla creazione e allo sviluppo di un clima di fiducia all'interno della collettività/comunità di riferimento. Per poter raggiungere tale risultato, occorre che l'attività dell'Enp sia trasparente e coerente con le decisioni intraprese (*accountable*)”. Sicché, nella redazione del bilancio, segnatamente nell'allegata Relazione di Missione⁴, l'Enp “deve dare prova della propria attenzione alle regole di responsabilità nei confronti della collettività di riferimento (*responsibility*), indicando, laddove utile ai fini informativi e comunicativi, i livelli di efficacia ed efficienza raggiunti”, con effettiva esplicazione delle attività realizzate.

finanziario con quello del trascendimento etico e della responsabilità/*accountability* ambientale/sociale (senza porre detti alti obiettivi di indirizzo dell'impresa in condizione di *trade-off*: questa la nuova sfida). Per quanto attiene alla verifica degli aspetti che esorbitano dai bilanci economico-finanziari, è da dire che l'associazionismo dei vari *stakeholder*, grazie anche ai nuovi strumenti di comunicazione (*blog, social network, ecc.*), ha un ruolo importante e incisivo. Sul versante interno e comportamentale/organizzativo, l'azienda può adottare in quest'ottica principi di trasparenza, integrità, correttezza, rispetto per l'uomo e la natura, codici etici, di autoregolamentazione, certificazioni ambientali o etiche (SA 8000), ecc. Cfr., tra gli altri, T. Onesti, M. Romano, M. Taliento, *Etica d'impresa e intangible assets*, in AA.VV., *Le risorse immateriali nell'economia delle aziende*, Il Mulino, Bologna, 2010.

⁴ La detta Relazione, al di là delle risultanze economico-finanziarie, ha il fine di rendicontare adeguatamente sull'operato e sui risultati dell'Enp, alla luce della sua missione istituzionale, dimostrando la capacità di soddisfare i bisogni dei soggetti (*rendiconto morale* che indichi i risultati anche extra-monetari raggiunti in termini di attività espletate, servizi forniti ecc.).

Venendo al piano dei postulati di bilancio, si può notare che le due fondamentali *assumption* accolte, in realtà poste a monte di tutti i principi generali per gli Enp, sono le stesse riscontrabili negli *standard* contabili internazionali IAS/IFRS (*Framework*), invero rivolti alle entità *for profit*, e cioè la continuità aziendale e la competenza economica⁵.

Occorre dunque che i bilanci degli Enp siano redatti in base al presupposto che *l'ente sia in funzionamento* (ossia in *going concern*) e che continui ad esserlo nel prevedibile futuro, laddove con *“prevedibile futuro”* si intendono almeno i dodici mesi successivi alla data di chiusura dell'esercizio. Bisognerebbe inoltre redigerli preferibilmente (*benchmark*) secondo il principio della competenza economica, fondato sulla non rilevanza delle dinamiche finanziarie rispetto alla rappresentazione economica (*accrual basis*), la cui applicazione in verità – in virtù della non presenza del corollario della correlazione tra proventi ed oneri, tipico delle organizzazioni *for profit* – va riconsiderata *case by case*; ammettendo lo stesso criterio di cassa o di competenza finanziaria⁶ per gli Enp di più modeste dimensioni, con proventi e ricavi annui (attualmente) inferiori a 250.000 Euro.

Ad un livello inferiore rispetto alle due assunzioni contabili di cui si è riferito sono collocati i postulati della: comprensibilità; imparzialità (neutralità); significatività; prudenza; prevalenza della sostanza sulla forma; comparabilità e coerenza; verificabilità dell'informazione; annualità; e principio del costo.

⁵ Si rimarca che lo *standards setter* internazionale si è prefisso, sulle presenti tematiche, la realizzazione dell'importante progetto noto come *Application of the Framework to not-for-profit entities*. Allo stato attuale, si segnala lo *standard* statunitense SFAS 117 (rietichettato ASC 958) *Financial Statement of Not-for-Profit Organizations (Not-for-Profit Entities)*. Il principio richiede alle NFPs di preparare i seguenti documenti: a) *Statement of Financial Position*, corrispondente allo stato patrimoniale; b) *Statement of Activities*, omologo del rendiconto gestionale; c) *Statement of Cash Flows* (su *investing, financing e operating activities*), ossia il rendiconto finanziario dei flussi di cassa, per le *accrual basis entities*; d) *Functional Expense Reporting*, cioè il dettaglio esplicativo delle spese / erogazioni (per le *voluntary health and welfare organizations*).

⁶ Il criterio di cassa, nel caso delle aziende *non profit*, consente di programmare *ex ante* e controllare *ex post* l'utilizzo delle risorse finanziarie. La contabilità finanziaria è notoriamente adottata dagli enti pubblici, prevedendo all'uopo un bilancio di previsione e un bilancio consuntivo. Non è superfluo notare che la programmazione delle spese dell'Enp non assume il carattere autorizzatorio ch'è ricorrente nei bilanci delle aziende e delle amministrazioni pubbliche.

Ad un livello ancora inferiore, si riscontrano infine i criteri valutativi particolari, ossia: il criterio del costo storico; il criterio del costo corrente; il criterio del presunto valore di realizzo (o di estinzione); il criterio del valore attuale; e quello del *fair value*; rinviando agli specifici Principi contabili la previsione delle configurazioni necessarie per 'misurare' le varie poste di bilancio degli Enp.

2 – *Display e disclosure*

Per quanto concerne gli schemi di bilancio, ci si richiama invece alle “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit” predisposte dall'Agenzia per le Onlus (Atto di indirizzo del febbraio 2009) e alle “Linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali” (ottobre 2008).

Si ricorda, in quest'ottica, che lo Stato Patrimoniale (nel *non profit* si parla di *Statement of financial position*, piuttosto che di *Balance sheet*) rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, mentre il Rendiconto Gestionale le risultanze della gestione dell'esercizio (*Statement of activities*).

Circa lo Stato Patrimoniale degli Enp, non si registrano significative differenze rispetto a quanto previsto dall'art. 2424 c.c. Tra queste, spiccano le modifiche che attengono alle specificità della struttura del loro patrimonio; ad esempio, con riguardo al patrimonio netto (che è un *fondo di scopo*, del valore pari ai *net assets*), occorre dare evidenza: del patrimonio libero, dato dalle riserve statutarie, dal risultato gestionale dell'esercizio in corso e dal risultato gestionale degli esercizi precedenti; del fondo di dotazione (che può essere anche vincolato in funzione delle indicazioni statutarie); del patrimonio vincolato, composto da fondi vincolati per scelte operate da organi istituzionali o terzi donatori. È superfluo per contro tenere distinti gli elementi patrimoniali concernenti l'attività istituzionale rispetto a quelli dedicati all'attività accessoria (complementare alla prima) dell'ente.

Il Rendiconto Gestionale, non essendo predisposto per la determinazione del profitto o delle perdite, informa sulle modalità di acquisizione e impiego delle risorse durante il periodo considerato, relativamente alle aree di gestione dell'ente. Le *aree gestionali* dell'Enp generatrici di proventi / ricavi e oneri / costi, sono le seguenti: attività tipica o di istituto (contributi su progetti, contratti con enti pubblici, quote soci, ecc.; acquisti, servizi, personale, ammortamenti, ecc.); attività promozionale e di raccolta fondi (con oneri e proventi suddivisi per raccolta); attività accessoria / complementare (acquisti, servizi, godimenti, ecc.); attività di gestione finanziaria e patrimoniale (su rapporti bancari, investimenti finanziari, patrimonio edilizio, ecc.); attività di natura straordinaria (di natura finanziaria, immobiliare, ecc.); attività di supporto generale (direzionale-organizzativa: servizi, persona-

le, ecc.). Il prospetto in parola è a sezioni divise e contrapposte, con i componenti positivi classificati in base alla loro natura e quelli negativi in base alla loro destinazione (piuttosto che all'origine)⁷.

È importante precisare che le imprese sociali, a integrazione del Rendiconto Gestionale, redigono un Conto Economico Gestionale secondo lo schema di cui all'art. 2425 c.c., con l'obiettivo di rappresentare i costi ed i ricavi dell'attività principale⁸; il quale prospetto, va a confluire a sua volta nel suddetto Rendiconto Gestionale⁹.

Completano il sistema di bilancio dell'Enp la Nota Integrativa e l'allegata Relazione di Missione.

Per di più, è da dire che le aziende *non profit* rette da società (segnatamente: cooperative sociali e imprese sociali in forma societaria), devono senz'altro compilare i bilanci secondo gli schemi dal codice civile, tuttavia possono riclassificarne i dati in armonia con gli schemi predisposti dall'anzidetta Agenzia.

Si badi, ancora, che laddove fosse utilizzato il criterio di competenza finanziaria (per cassa), al Rendiconto Gestionale e allo Stato Patrimoniale andrebbe sostituito il Rendiconto degli incassi e dei pagamenti, con annessa Situazione Patrimoniale (Attività e Passività) semplificata.

In particolare, gli incassi e i pagamenti sono suddivisi nell'ambito del suddetto prospetto a seconda che afferiscano alla *gestione corrente* (realizzati in corso d'esercizio) o alla *gestione in conto capitale* (variazioni di natura patrimoniale negli investimenti, nei disinvestimenti, nell'accensione e nel rimborso dei debiti).

La Nota Integrativa, dal suo canto, deve come minimo contenere le seguenti informazioni (che sono invero ben più dilatate nel caso di azienda *non profit*

con ricavi e proventi non inferiori a 250.000 Euro annui):

- i principi di redazione e i criteri di valutazione delle singole poste di bilancio, anche con riferimento a eventuali scostamenti di valore da un anno all'altro osservati nella valutazione delle immobilizzazioni tecniche (materiali ed immateriali) e finanziarie, oltretutto la descrizione, i dettagli e la movimentazione delle stesse;
- i beni detenuti a titolo gratuito, nonché la loro movimentazione per macroclassi, se beni fungibili (descrizione e valutazione con specifica indicazione del criterio adottato);
- il valore dei crediti e dei debiti assistiti da garanzie reali;
- le fidejussioni prestate e il sistema degli impegni in genere;
- le voci del patrimonio netto, distinguendo tra patrimonio vincolato e non;
- il valore dei debiti e dei crediti di durata residua superiore a 5 anni;
- il dettaglio delle voci riferite a sopravvenienze attive e passive e ad altri proventi e oneri straordinari;
- gli eventuali compensi e rimborsi spesa riconosciuti a favore degli amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- le operazioni con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi (parti correlate).

Vale la pena, infine, rammentare che la normativa sulle imprese sociali (D.Lgs.155/2006) ha introdotto la nozione di "gruppo" riferita all'Enp¹⁰. Il problema del bilancio consolidato – formato da Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa – fondamentalmente nasce allorché un dato ente (controllante / capogruppo) detiene partecipazioni, come previsto dal Decreto del Ministro della Solidarietà sociale in attuazione dell'art.5, co. 5, D.Lgs.155/2006. Invero, i principi del consolidato dell'impresa sociale non si discostano dalla impostazione fissata con il D.Lgs. 127/1991.

3 – Altre informazioni *non-financial*

Per quanto riguarda il piano della rendicontazione sociale, da ultimo, si segnala il recente Atto di indirizzo "Linee guida e schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit", approvato – ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del D.P.C.M. 21 marzo 2001 n. 329 – dall'Agenzia sopraccitata nell'aprile 2011, in considerazione delle funzioni di

⁷ Sul piano fiscale, l'art. 20 del d.P.R. n. 600/1973, co. 2, prevede l'obbligo di redigere altresì un apposito e separato rendiconto delle entrate e delle spese di ciascuna raccolta pubblica di fondi. Tale rendiconto – che lascia ampia libertà su criteri e modalità rappresentative – sembra denotare una spiccata valenza finanziaria, anche nell'intento di favorire la trasparenza relativamente alla gestione delle risorse *de quibus*.

⁸ Si intende, ai sensi del D.Lgs. 155/2006, un'attività economica - esercitata in via stabile e principale - organizzata per la produzione o lo scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale e i cui ricavi siano superiori al 70% dei ricavi complessivi dell'impresa medesima.

⁹ Per amore di chiarezza informativa, lo stesso discorso può essere riproposto per il bilancio degli Enp che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale). Si pensi, in questa prospettiva, a scuole, ospedali, centri di assistenza, musei ecc., svolgenti una rilevante attività produttiva.

¹⁰ L'art. 4 del suddetto decreto contiene previsioni sulla struttura proprietaria e sulla disciplina dei gruppi di imprese sociali.

indirizzo e promozione del Terzo Settore formalmente attribuitele¹¹.

¹¹ Com'è noto, in genere, la maggior parte delle informazioni sui sistemi aziendali è contenuta nel bilancio d'esercizio. Il resto è contenuto soprattutto nella contabilità direzionale e in altre forme di informativa non obbligatoria. Tra gli *altri* strumenti di comunicazione/informazione, spicca specialmente il *bilancio sociale*, già adottato in Francia (obbligatoriamente) dagli anni '70, e largamente diffuso in Germania, Gran Bretagna e Stati Uniti: è un sistema variegato di rendicontazione quali-quantitativa delle relazioni intessute tra l'azienda e i gruppi sociali di riferimento (*stakeholder*) rappresentativi dell'intera collettività, destinato a dimostrare l'interdipendenza tra fattori economici e socio-politici determinati dalle scelte fatte; i principali modelli di bilancio sociale sono stati elaborati dal GSB, *Gruppo di Studio per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio Sociale*: il quale è articolato in tre parti, inerenti all'identità aziendale (i), alla creazione e distribuzione di valore aggiunto (ii), e alle relazioni sociali (iii); e dall'IBS, *Istituto Europeo per il Bilancio Sociale*: che denota una più complessa articolazione (oltre alle tre precedenti: premessa metodologica; rilevazione sistematica; proposta di miglioramento; attestazione di conformità procedurale) ed è orientato al processo e al dialogo con gli *stakeholder* (può parlarsi di *processo multi-stakeholder*). In conformità ad esso sono stati elaborati modelli settoriali (si pensi a quello dell'ABI per il settore bancario).

Sul piano dell'informativa *non financial* si segnala anche l'"eco-bilancio", il quale mostra le risorse attinte dall'ambiente naturale, le risorse consumate e, infine, quelle trasformate in prodotti, evidenziandone l'impatto sull'ecosistema di riferimento (*bilancio ambientale*).

Dall'unione dei bilanci economico-finanziari, sociali e ambientali si originano poi i c.d. *bilanci di sostenibilità*, predisposti volontariamente dalle imprese responsabili (*corporate social responsibility*). Sicché, accade sempre più spesso di osservare aziende che pongono in essere e diffondono un sistema di bilancio (*reporting*) composito, costituito da un nucleo centrale, il bilancio "economico-finanziario", cui si aggiunge un bilancio "sociale" e un bilancio "ambientale" dell'entità: si parla – in quest'ottica – di *triple bottom line reporting*: l'interpretazione dell'utile netto di esercizio va pertanto completata considerando le *performance* realizzate nel periodo di riferimento sul piano sociale ed ambientale. Ciò rappresenta indubbiamente una buona pratica per le aziende in generale. Si puntualizza che detta reportistica volontaria, per essere *economica* in senso pieno ed alto, non dovrebbe però rispondere a intenti opportunistici o estetici (cosmetici) né puramente filantropici, bensì all'applicazione di una equilibrata *multi-stakeholder*

Va da sé che molte informazioni 'sociali' sono già contenute nell'anzidetta Relazione di Missione, la quale – si chiarisce – prevede l'obbligo per gli amministratori di rendere i soggetti portatori di interesse (*stakeholder*) edotti principalmente su:

- la missione e l'identità dell'organizzazione;
- le attività istituzionali volte al perseguimento diretto della missione;
- le attività "strumentali" rispetto al perseguimento della missione (raccolta fondi e promozione).

Peraltro, mentre nelle aziende di minori dimensioni essa può essere ritenuta sufficiente, nelle realtà *non profit* più grandi e complesse è senz'altro indispensabile integrare l'informativa 'minimale' con un apposito, assai più ricco, Bilancio Sociale.

Le *guideline* del 2011 – in armonia con quelle, ma non solo, proposte dalla ben nota "GRI" (*Global Reporting Initiative*), nella versione 2006 (c.d. GRI-G3)¹², con adattamenti sollecitati dalle specificità del

theory che sappia coniugare la strategia con l'etica aziendale.

¹² Il modello GRI, *Global Initiative Reporting* è quello più *in auge* nella pratica internazionale (l'attuale versione è la 3.0, il G3 del 2006). L'iniziativa nasce nel 1997 (promossa da CERES, *Coalition for Environmentally Responsible Economies*, in *partnership* con UNEP, *United Nations Environment Programme*, e con il coinvolgimento di imprese, ONG, associazioni di esperti contabili, organizzazioni imprenditoriali e altri *stakeholder* a livello internazionale) allo scopo di sviluppare e promuovere linee guida, applicabili a livello globale, per la redazione di un "rapporto di sostenibilità" e cioè di *un documento pubblico e credibile che descriva gli impatti di natura economica, ambientale e sociale dell'impresa*. Si tratta, rispettivamente della:

1. *dimensione economica* (ad esempio, retribuzioni e benefici, spese per la fornitura, vendite nette, interessi e dividendi erogati, tasse pagate, andando oltre informazioni puramente finanziarie);

2. *dimensione ambientale* (ad esempio, gli impatti di processi, beni e servizi su aria, acqua, suolo, biodiversità e salute umana);

3. *dimensione sociale* (includendo, ad esempio, salute e sicurezza sul lavoro, livelli occupazionali, diritti dei lavoratori, diritti umani e delle popolazioni indigene).

Per ognuna delle tre dimensioni le *guideline* individuano categorie, aspetti e indicatori di *performance*; si tratta dunque di "standard di contenuto" e di *accountability*. In definitiva, la linea guida GRI-G3 oltre ad individuare i principi di redazione del rendiconto di sostenibilità, ne descrive i contenuti sviluppandoli in: strategia e analisi, profilo dell'organizzazione, parametri del *report*, *governance*, coinvolgimento degli *stakeholder* e indicatori di *performance* economici, sociali e ambientali.

settore *non profit*¹³ – indicano a tal proposito i principi, i criteri di redazione e i dettagli analitici (mediante informativa sociale e ambientale, strutturata e puntuale, su base volontaria)¹⁴ utili alla compilazione di quest'ultimo, significativo, strumento di *accountability*.

References

Andreas M. (1996), *Le aziende «Non profit». Circuiti gestionali, sistema informativo e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano.

Anthony R., Young D. (2002), *Management Control In Nonprofit Organizations*, McGraw-Hill/Irwin.

Becker H., Terrano R.J. (2007), *Not-for-Profit Reporting 2008*, CCH, Chicago.

Bronzetti G. (2008), *Le aziende non profit. Un esame degli strumenti di controllo di gestione*, Franco Angeli, Milano.

Bruni G. (1997), Il bilancio di missione delle aziende non profit, *Rivista Italiana di ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 5/6.

Colombo G.M., Setti M. (2009), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, Wolters Kluwer Italia, Milano.

Drucker P.F. (2001), *Managing the Non-Profit Organization*, Gulf Professional Publishing.

Ecchia G, Zarrì L. (2004), Capitale sociale e *accountability*: il ruolo del bilancio di missione nella governance delle organizzazioni non profit, *Working Paper: Aiccon*.

Elefanti M. (2008), *Contabilità e bilancio degli enti non profit*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna.

Francesconi A. (2007), *Comunicare il valore dell'azienda non profit*, Wolters Kluwer Italia, Milano.

Gross M.J. (2010), *Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations*, John Wiley and Sons, NY.

Grumo M. (2004), *Ruolo e attività del revisore negli enti non profit*, Wolters Kluwer Italia, Milano.

Guzzo G. (2010), *Le aziende no profit. Principi e sistemi di amministrazione e di ragioneria*, Franco Angeli, Milano.

Hansmann H.B. (1979), The Role of Nonprofit Enterprise, *The Yale Law Journal*, Vol.89, n.5.

Hinna L. (2000), Il bilancio di missione. La rendicontazione contabile e sociale nelle strutture non profit, *Rivista Italiana di ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 7-8.

I.A.S.B. (2010), *IFRS Framework*, London.

Kunz A. (2004), *L'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit*, Cedam, Padova.

Lo Martire G. (1999), *Le organizzazioni non profit. Il controllo di gestione e l'analisi di bilancio*, Franco Angeli, Milano.

McMillan E.J. (2010), *Not-for-Profit Accounting, Tax, and Reporting Requirements*, John Wiley and Sons, NY.

Manfredi F., Zangrandi A. (a cura di)(2000), *Aziende non profit. Dall'eterogeneità all'economicità. Riflessioni e strumenti innovativi*, Egea, Milano.

Matacena A. (2007), Accountability e social reporting nelle imprese sociali, *Impresa sociale*, n. 1-3.

Onesti T., Romano M., Taliato M., *Etica d'impresa e intangible assets*, in AA.VV., *Le risorse immateriali nell'economia delle aziende*, Il Mulino, Bologna, 2010.

Pozzoli M. (2009), *Principi Contabili per il Terzo Settore*, Franco Angeli, Milano.

Propersi A. (2004), *Il sistema di rendicontazione negli enti non profit. Dal bilancio d'esercizio al bilancio di missione*, V&P, Milano.

Scot L. (2010), *The Simplified Guide to Not-for-Profit Accounting, Formation & Reporting*, John Wiley and Sons, NY.

Siegel S. (2010), Financial reporting by non profit organizations: United States developments, in Hopt K.J., Von Hippel T. (ed. by), *Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations*, Cambridge University Press.

Zamagni S. (2007), *L'economia del bene comune*, Città Nuova, Roma.

¹³ Cfr. anche: CNDC, *Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione*, Roma, 2004.

¹⁴ Si rammenti che nel nostro Paese, tuttavia: le *fondazioni bancarie* hanno l'obbligo di redigere un documento più circoscritto, ovvero il "bilancio di missione", da inserire in una specifica sezione della relazione al bilancio (D. Lgs. 153/99); le *imprese sociali* (e relativo gruppo) devono redigere il bilancio sociale (pure consolidato), giusta art. 10, co. 2, D. Lgs. n. 155/06 (e conseguente D.M. attuativo); le *cooperative sociali* hanno l'obbligo, in talune Regioni, di redigere il bilancio sociale, secondo specifiche regole (anche per poter ottenere incentivi e riconoscimenti, accreditamenti, iscrizioni in Albi, ecc.).