

IL GOVERNO AZIENDALE TRA TRADIZIONE E INNOVAZIONE

XII

AZIENDE NON-PROFIT ETICA E RESPONSABILITÀ SOCIALE



Società Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale

AZIENDE, AMMINISTRAZIONE RAZIONALE E IMPATTO SOCIALE

Alessandro Migliavacca, Christian Rainero, Luigi Puddu¹

1. Le aziende: una visione antropologica

Sin dalle prime opere dei maggiori esponenti della scienza economica, si è sempre profilata una centralità della persona nel ciclo economico. Lo scopo di ogni attività umana si coniuga nell'esaudire quegli impulsi personali che stimolano ogni soggetto al raggiungimento di obiettivi prefissati, e si configurano sotto forma di bisogni e necessità. La soddisfazione di questi bisogni è il centro dell'operato proprio e degli altri soggetti che compongono l'ambiente sociale di riferimento della persona.

Le aziende, secondo una prima definizione in quest'ottica, coniata da Zappa, altro non sono che una "*coordinazione economica in atto, istituita e retta per il soddisfacimento di bisogni umani*" (Zappa, 1950), o meglio "*un istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento di umani bisogni, ordina e svolge, in continua coordinazione, la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza*" (Zappa, 1957).

Analogamente, Ferrero ricordava che "*l'azienda è lo strumento dell'umano operare nell'attività economica*" (Ferrero, 1968). Secondo queste accezioni si conferisce così all'azienda una natura strumentale e secondaria rispetto alla volontà e ai bisogni della persona, che perdura congiuntamente alla persona e oltre la sua esistenza.

Le aziende assumono quindi una dimensione "nello spazio" e "nel tempo" (Puddu, 2010). La dimensione spaziale si concretizza nella necessità di monitorare le proprie performance sotto l'aspetto finanziario (generazione o consumo di risorse finanziarie), economico (creazione o consumo di fattori produttivi) e patrimoniale (generazione o consumo di ricchezza), nonché sotto l'aspetto "sociale" (generazione di impatto, positivo o negativo, sulla società, l'ambiente, i lavoratori, le comunità in cui opera, secondo criteri "non finanziari" e di sostenibilità). Le aziende assumono anche una dimensione "nel tempo", essendo la gestione caratterizzata dal volgere degli eventi in modo ricorrente e periodico e dalla capacità dell'attività di perdurare (Zappa, 1957), in cui ogni atto rientra in un disegno prestabilito e armonico (Marchi, 2014), ordinato, in cui "*un dato stato d'ordine, una volta raggiunto, viene prima o*

¹ Università degli Studi di Torino.

poi superato dal semplice volgere degli eventi. La conservazione del medesimo richiede, così, a scadenze più o meno regolari, la revisione dei suoi termini. E questo è il caso anche del fenomeno azienda” (Giannessi, 1960).

Contemporaneamente, le finalità delle aziende sono necessariamente incentrate sui bisogni delle persone, in una visione antropologica e antropocentrica, dinamica (Marchi, 2014; Onida, 1982) e sistemica (Besta, 1922; D’Ippolito, 1963), e l’analisi di questi consente una definizione topologica delle aziende stesse.

Il presente contributo propone l’integrazione degli aspetti sociali non finanziari (e della misurazione degli impatti sociali delle aziende) al modello di gestione dell’Amministrazione Razionale fondata sul bilancio, senza entrare nel merito di alcuno strumento e nella relativa metodologia di applicazione². Questo lavoro pone le basi teoriche per future analisi empiriche e delle dinamiche evolutive dei fenomeni aziendali in un’ottica di centralità della persona.

2. I bisogni come chiave di analisi tra le forme aziendali

I bisogni possono avere una natura individuale, cioè essere percepiti dalla singola persona come individuo a sé stante, ovvero collettiva, e quindi essere percepiti da più persone come membri di una collettività. I bisogni possono altresì essere pubblici, qualora soddisfatti da aziende pubbliche e dalle istituzioni statali, ovvero privati. La soddisfazione di questi bisogni dovrebbe avvenire secondo un’ottica di sussidiarietà, ossia ricercando le soluzioni che consentano il soddisfacimento diretto e rivolgendosi all’esterno (e quindi alle aziende) solo in seconda battuta, sempre e comunque facendo riferimento a quelle più vicine alla persona.

La tipologia dei bisogni da soddisfare è una chiave di distinzione tra le forme aziendali, e determina una differenziazione nei processi di accumulazione e distribuzione del capitale (Puddu, 2008; Puddu et al., 2014). Al fine di tutelare alcune categorie di bisogni, ogni ordinamento giuridico, in seguito, ne regola e le modalità di soddisfacimento e le forme di organizzazione idonee, generando normative che consentano la creazione e la perduranza di situazioni di economicità, massimizzando l’utilità e il valore generato nella soddisfazione del bisogno in condizioni di efficienza economica, ovvero minimizzando le esternalità e gli impatti negativi.

² Questa scelta è stata operata in quanto, non essendovi alcun vincolo di legge all’applicazione di uno strumento rispetto ad un altro, e data l’ampia differenza esistente nelle varie tipologie organizzative dell’attività economica, non è possibile definire uno strumento “migliore” *tout-court*, la cui introduzione negli strumenti gestionali resta volontaria

La prima grande distinzione si può effettuare sulle aziende di consumo³ e le aziende di produzione. La prima tipologia di aziende soddisfa bisogni di natura collettiva, in condizioni di efficienza economica, al fine di operare una redistribuzione del reddito (aziende pubbliche) o di garantire assistenza e benefici alla comunità di riferimento senza scopo di lucro (aziende non profit). Le aziende di consumo sono caratterizzate da vitalità economica riflessa (Ferrero, 1968), in quanto non hanno la possibilità di accedere direttamente al mercato e in cui le fonti di finanziamento derivano principalmente da contributi esterni (o, nel caso delle aziende pubbliche, da tributi imposti per legge). I loro impieghi riguardano costi di gestione, investimenti di natura patrimoniale e rimborso del capitale di debito.

Le aziende di produzione (imprese) soddisfano bisogni privati di svariata natura, acquisendo il capitale dall'esterno e accumulando ricchezza patrimoniale tramite la loro attività. Alcune aziende di produzione sono caratterizzate da un principio di mutualità e solidarietà tra i proprietari, in cui l'accumulazione del capitale diventa secondaria al rispetto di questo patto di mutualità (Tabella 1).

Tabella 1 - Tipologie di Azienda, Fonti e Impieghi (Puddu et al., 2014) - ns. elaborazione⁴

TIPOLOGIE DI AZIENDE FONTI/IMPIEGHI	Aziende di CONSUMO		Imprese di PRODUZIONE	
	Aziende Pubbliche (Istituzioni)	Aziende non profit	Imprese	Imprese cooperati ve
<i>a) Fonti di accumulazione del capitale:</i>				
1a) Capitale sociale/fondo di dotazione	NO	SI ⁽⁵⁾	SI ⁽⁶⁾	SI ⁽⁷⁾

³ In altra letteratura nominate anche come "Aziende di Erogazione"

⁴ L'ordine delle fonti e impieghi del capitale indicato nella tabella precedente non è casuale ma segue un principio di "dottrina", in cui le fonti sono ordinate secondo un principio "dogmatico" di preferibilità, e gli impieghi secondo un criterio di sussistenza.

⁵ Fondo di dotazione da utilizzare per gli scopi dell'ente

⁶ Capitale sociale da mantenere integro attraverso l'accumulazione del reddito

⁷ Con limite massimo per socio e con voto capitario

2a) Ricavi di mercato	NO	NO ⁽⁸⁾	SI	SI
3a) Tributi da potere impositivo	SI	NO	NO	NO
4a) Contributi da terzi senza corrispettivo	SI	SI	SI	SI
5a) Disinvestimenti patrimoniali	SI	SI	SI	SI
6a) Debiti	SI	SI	SI	SI
<i>b) Impieghi del capitale:</i>				
1b) Costi di gestione	SI	SI	SI	SI ⁽⁹⁾
2b) Investimenti patrimoniali	SI	SI	SI	SI
3b) Rimborso debiti	SI	SI	SI	SI
4b) Remunerazione, rimborso del capitale sociale/fondo di dotazione	NO	NO	SI	SI ⁽¹⁰⁾

Un altro aspetto di osservazione è quello in cui viene affiancato il profilo “sociale”, non finanziario. Le aziende composte presentano caratteri comuni alle aziende di consumo e alle aziende di produzione. La letteratura scientifica internazionale e la prassi imprenditoriale degli ultimi anni si rendono testimoni di un processo di convergenza (Battiliana et al., 2012; Doherty et al., 2014; Venturi and Rago, 2015) delle forme di azienda e di impresa nelle loro caratteristiche fondamentali.

Questo processo è figlio di una crisi economica e sociale, che ha assunto un carattere strutturale nell’ultimo decennio, e di una prorompente innovazione tecnologica, in cui risorse (finanziarie, ambientali e, in qualche misura, relazionali), sempre più complesse nel procacciamento, e nuovi

⁸ Con eccezione per le imprese sociali

⁹ Con limiti e riserve indivisibili

¹⁰ Con ristorni ai soci

bisogni da soddisfare (di natura non strettamente economico-produttiva e in mutamento continuo), necessitano di nuove risposte da parte delle aziende.

Così, mentre da un lato si assiste alla nascita di nuove forme di attività tipiche delle aziende di consumo non-profit con modalità di gestione tipiche delle aziende di produzione tradizionali, dall'altro lato si sta affermando un orientamento verso una sempre maggiore sostenibilità (ambientale e sociale) e generazione di valori non strettamente economici da parte delle imprese "tradizionali".

Nel primo caso, nuove forme di imprenditorialità sociale sono in continua crescita, a partire dalle cooperative sociali italiane (Borzaga and Defourny, 2001). Questo tipo di imprese è caratterizzato da una forte spinta alla responsabilità e a obiettivi di tipo sociale, tipica delle aziende di consumo, ma in molti casi applicando modelli di incentivazione e remunerazione tipici delle aziende di produzione (Ridley-Duff and Bull, 2015) per incrementare la sostenibilità e l'efficacia della gestione. Un numero crescente di ordinamenti giuridici sta così riconoscendo e legittimando il fenomeno, consentendo di utilizzare strumenti tecnico/legislativi tradizionalmente riservati alle aziende di produzione per favorire il conseguimento e il mantenimento di un equilibrio economico e finanziario (e, in alcuni casi, l'accumulazione del capitale).

Nel secondo caso, si stanno affermando forme di responsabilità sociale e una visione generale di massimizzazione del valore economico e sociale generato da parte delle imprese. Questi fenomeni assumono diverse sfaccettature, sia nella prassi, con le politiche di Corporate Social Responsibility (Bassen et al., 2005; Guthrie and Parker, 1989; Holme and Watts, 1999; Lindgreen and Swaen, 2010; McWilliams, 2000; Perrini and Tencati, 2008), le certificazioni ambientali, di qualità e sociali¹¹ (Grieco et al., 2015; Migliavacca et al., 2015; TRASI, 2013), sia con la creazione di strumenti legislativi *ad hoc*, quali le Società Benefit italiane, nate con l'ultima Legge di Stabilità.

Questo fenomeno ha avuto anche ripercussioni sulla visione del management pubblico, con la nascita di un filone di studi sulla generazione del valore pubblico da parte delle aziende e organizzazioni pubbliche (Public Value Theory, Stoker, 2006). Secondo questa teoria, le politiche pubbliche dovrebbero essere promosse attraverso il coinvolgimento responsabile delle comunità di riferimento e la collaborazione (Bovaird, 2005; Kelly et al., 2002; Leat et al., 2002) secondo un principio di sussidiarietà circolare (Cotturri, 2008; Zamagni, 2011), in cui ogni soggetto diventa parte attiva delle azioni poste in essere per la soddisfazione dei propri e altrui bisogni.

¹¹ Molti strumenti possono essere trovati su www.standardsmap.org

La creazione del valore non economico e non finanziario può essere identificata con il termine di “impatto sociale” (Becker and Vanclay, 2003; Burdge and Vanclay, 1995; Clark et al., 2004; Freudenburg, 1986; SEEE, 2009). Per impatto sociale si intendono “*tutte le conseguenze sociali e culturali sulla popolazione di qualsiasi azione pubblica o privata, la quale modifica il modo in cui le persone vivono, lavorano, giocano, si relazionano, si organizzano per soddisfare i propri bisogni e, più in generale, agiscono come membri della società*” (Burdge and Vanclay, 1995), siano esse positive o negative, intenzionali o non intenzionali (Vanclay, 2003), geograficamente circoscritte o ampie (Wainwright, 2002), che abbiano un effetto reale e tangibile sulle altre persone o sull’ambiente (SEEE, 2009).

3. La catena di creazione del valore e gli impatti sociali

I primi passi della letteratura scientifica nella misurazione dell’impatto sociale affondano le loro radici nella Contabilità Sociale (Social Accounting), una materia che ha origine nel secondo dopoguerra con il nome di Contabilità Ambientale (Environmental Accounting) o Contabilità Ambientale e Sociale (Social and Environmental Accounting, in acronimo “SEA”, a cui spesso si aggiunge la “R” di “Reporting”, rendicontazione). In origine la letteratura era focalizzata principalmente sull’impatto ambientale (Gray, 2001; Gray et al., 1995; M.R. Mathews, 1997), ma nel corso degli anni tale preminenza è venuta meno attraverso l’integrazione con un numero sempre maggiore di aspetti sociali, mutando in un inquadramento teorico di contabilità indirizzata agli *stakeholder* (R. Gray et al. 1997; Mook e Quarter 2006), multi-dimensionale (Guba and Lincoln, 1989; M. R. Mathews, 1997), in cui le informazioni economico-finanziarie sono sempre più integrate con informazioni di natura sociale (Gray, 2002; Mathews, 2004, p. 200). In questo modo, la contabilità sociale riflette i valori di un’organizzazione, la quale vive per soddisfare i bisogni dei propri *stakeholder*, e diventa quindi il riflesso dei loro interessi (Nicholls 2010).

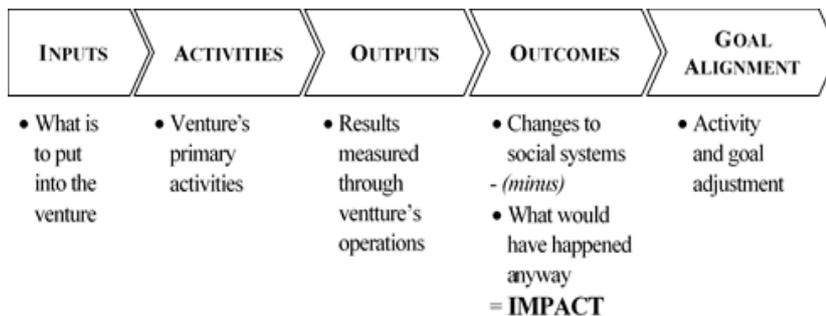
Allo stesso modo, gli strumenti di Misurazione dell’Impatto Sociale hanno avuto origine come strumenti di misurazione dell’impatto ambientale, in particolare nelle politiche ambientali pubbliche (Becker, 2001; Interorganizational Committee on Guidelines, 1995; Vanclay, 1999). Solo in seguito si è vista una evoluzione che ha condotto ad un fertile campo di studi, più complesso, multi-dimensionale e oggetto di studi multidisciplinari. In particolare, si è affermato a partire dalle Imprese Sociali (in senso lato), il cui scopo principale è la massimizzazione del proprio impatto sociale (Ridley-Duff and Bull, 2015). Infatti, per tali particolari aziende, la *performance* non è una caratteristica che esiste *tout-court* e che possa essere misurata senza tener

conto degli *stakeholder*: la *performance* (anche sociale) corrisponde alla visione che ne ha *stakeholder*, sia essa implicita o esplicita, “*ciò che (gli stakeholder) hanno in mente quando usano quel termine*” (Zappalà and Lyons, 2009).

La misurazione dell’impatto sociale non è solo un processo di identificazione degli effetti futuri di una azione attuale (Becker, 2001), bensì un’analisi e gestione delle conseguenze attese e inattese di ogni azione effettuata su degli *stakeholder*, al fine di generare un cambiamento effettivo sull’ambiente sociale circostante (Becker and Vanclay, 2003; Zand and Sorensen, 1975).

Uno dei modelli teorici più conosciuti per l’identificazione della dimensione e delle caratteristiche di un impatto sociale è rappresentata dal “Modello Logico” (McCawley, 2001). Secondo questo modello, ogni attività può essere suddivisa in cinque momenti (input, attività, output, outcome e impatto). Tale teoria presenta molti tratti in comune con altre teorie sviluppate più o meno indipendentemente (Epstein and Yuthas, 2014; Porter and Kramer, 2011; Puddu, 2010; VV, 1996). La “Impact Value Chain” (Clark et al., 2004) è una specificazione del “Modello Logico”, in cui l’impatto sociale è considerato la differenza tra gli *outcome* e “*ciò che sarebbe successo in ogni caso, anche in assenza dell’attività dell’azienda*”. La “Impact Value Chain” presenta anche una razionalizzazione ulteriore, coerentemente con la teoria dell’Amministrazione Razionale, aggiungendo un ulteriore momento del processo di “allineamento degli obiettivi”.

Figura 1 – Adattata da Clark et al., 2004 – ns. elaborazione



L’analisi dell’impatto sociale, unitamente alle dimensioni economica, finanziaria e patrimoniale di un’azienda consente di delineare un modello teorico di riferimento per la gestione di qualsiasi tipo di azienda.

4. Strumenti per l'integrazione dell'aspetto sociale nella gestione delle aziende

Ogni azienda dovrebbe quindi adottare uno strumento per la gestione della propria dimensione sociale, adatto alla propria attività e alle proprie peculiarità, riconoscendo e bilanciando tutte le necessità dei vari stakeholder, in modo da ottenere informazioni rilevanti per poter gestire la propria attività e prendere decisioni (GECES, 2013), dimostrando l'obiettività e l'affidabilità degli strumenti adottati (Turner et al., 2014).

In risposta al fenomeno evolutivo delle aziende, indirizzate sempre più alla gestione del proprio impatto sulla società, innumerevoli strumenti di varia natura sono stati ideati al fine di consentire una migliore comprensione e monitoraggio dell'impatto sociale generato sulla società (Arena et al., 2015; Bengo et al., 2016; Grieco et al., 2015; Migliavacca et al., 2015), sebbene siano essi spesso applicati frammentariamente e senza quel rigore metodologico che caratterizza le rilevazioni contabili e rendicontazioni tradizionali (Zappalà and Lyons, 2009).

Gli strumenti e le “*best practices*” di gestione orientata agli aspetti sociali, nel suo complesso, rappresentano una percentuale minimale, e solo un terzo degli strumenti proposti guarda alla gestione nel suo complesso¹² (Grieco et al., 2015; Migliavacca et al., 2015), mentre la maggioranza riguarda strumenti da utilizzarsi a posteriori.

Tra questi, gli strumenti per la misurazione e valutazione degli impatti (Social Impact Assessment), prodotti e ideati nella prassi, rappresentano la maggioranza assoluta, insieme alle certificazioni emesse da enti terzi sull'attività aziendale. Principalmente sono composti da indicatori sintetici (Bengo et al., 2016), tra cui vi sono misure più o meno orientate a un settore, tra cui il Social Return on Investment (Arvidson et al., 2013, 2010; Chun and others, 2001; Gair, 2009; Mertens et al., 2015; Millar and Hall, 2013; New Economics Foundation (NEF), 2014); il Local Multiplier 3 (LM3) (Sacks, 2002); il Gamma Model (Grabenwarter and Liechtenstein, 2011); il BACO Ratio (Acumen Fund, 2007), ideato per la filantropia, e molti altri (Grieco et al., 2013; Maas and Liket, 2011; Migliavacca et al., 2015; TRASI, 2013).

Una seconda categoria è composta da strumenti, più o meno diffusi ed evoluti, orientati al processo di contabilizzazione e rendicontazione. In particolare, diverse teorie di contabilità sono state sviluppate al fine di integrare la contabilità economic/finanziaria con la contabilità sociale, tra cui la “Triple Bottom Line” (TBL, Elkington, 2004, 1994), il “Blended value accounting” (Emerson, 2003; Nicholls, 2009), nonché moltissimi altri

¹² Con un “momento” di analisi e gestione preventivo, uno concomitante e uno consuntivo

strumenti di Social Environmental Accounting e contabilità “integrata” (Gray et al., 2009; M.R. Mathews, 1997; M. R. Mathews, 1997; Mook et al., 2003; Mook and Quarter, 2006). Per quanto concerne la rendicontazione sociale, diversi tentativi sono stati fatti per creare uno strumento separato (Bilancio Sociale e Bilancio di Sostenibilità, GRI, 2006; Manni, 1998; Pedrini, 2012; Rusconi, 1988) o integrato con l’aspetto economico/finanziario (Reporting Integrato, Cheng et al., 2014; International Integrated Reporting Committee, 2011, 2013; Supino and Sica, 2011) al fine di fornire maggiori informazioni sull’andamento della gestione nella dimensione “sociale”.

Le rappresentazioni schematiche o schede di valutazione, formano una terza e importante categoria, molto utilizzata nella prassi e nella letteratura. Tra questi strumenti vi è la Balanced Scorecard (Kaplan and Norton, 1995), uno strumento manageriale che consente di monitorare le proprie performance e tradurre le proprie strategie competitive in indicatori sintetici, integrando gli aspetti finanziari ed economici della propria attività con dati di natura differente (tra cui anche alcuni aspetti sociali), bilanciando così le prestazioni a breve termine con quei fattori che possono garantire all’azienda la sostenibilità e la perduranza nel tempo. In particolare, strumenti analoghi e basati su tale modello sono stati ideati al fine di monitorare (a posteriori, con fini prospettici) l’andamento della propria azienda sotto molteplici aspetti, amplificando gli aspetti sociali e ambientali sulla gestione. Alcuni esempi presenti nella letteratura internazionale sono la Triple Bottom Line - BSC (Dias-Sardinha and Reijnders, 2005), la Sustainability BSC (Hahn and Wagner, 2001; Hubbard, 2009; Schäfer and Langer, 2005; Schaltegger, 2004), il Balance tool (Bull, 2007), e altri.

5. L’amministrazione razionale fondata sul bilancio integrato

Le aziende, come visto, sono tese al raggiungimento di obiettivi il cui fine ultimo risulta il soddisfacimento dei bisogni delle persone in condizioni di efficienza economica, raggiungendo uno stato d’ordine in cui gli aspetti finanziari, economici, patrimoniali e sociali raggiungono un equilibrio e vengono ottimizzati.

Lo stato d’ordine può modificarsi per il semplice trascorrere del tempo: in questo modo si ravvisa una presenza delle aziende nel tempo, attraverso il quale perdurano e operano. Risulta quindi fondamentale razionalizzare la loro gestione, pervenendo a un sistema in cui gli aspetti fondamentali sono equilibrati e ottimizzati attraverso il tempo. La gestione assume così una periodicità e una ciclicità delle decisioni da assumere per raggiungere i propri obiettivi (Puddu, 2010). Le dimensioni risultano concatenate nel tempo e nello spazio, pertanto la gestione deve essere focalizzata su tutti le dimensioni e le

decisioni prese in modo “integrato” (Indelicato, 2014) e non a “compartimenti stagni”¹³.

La prima fase della gestione è rappresentata dalla Programmazione, in cui gli obiettivi sono precisamente individuati e delineati, e in cui si definiscono le azioni da porre in essere per conseguirli. In questa fase sono quindi formalizzati dei documenti di bilancio preventivo, uno per ciascun aspetto della gestione: il preventivo finanziario di fonti e impieghi, che metta in luce la variazione finanziaria perseguita; lo stato patrimoniale preventivo, che metta in risalto le dimensioni di attività, passività e patrimonio netto da conseguire nel periodo; il conto economico preventivo, che individui i costi da sostenere e i ricavi da fatturare sulla base delle risorse da impiegare nella gestione; un documento di programmazione dell’aspetto sociale della gestione, che analizzi preventivamente i risultati di esternalità e impatto sociale desiderati per il periodo amministrativo.

La seconda fase, detta di Esecuzione, consiste nella attuazione delle decisioni prese nella prima fase, in cui vengono eseguite quelle azioni che si è previsto possano condurre alla soddisfazione dei bisogni per i quali l’azienda è sorta. In questa fase è necessario rilevare gli aspetti finanziari, economici, patrimoniali e sociali in contabilità, sia essa economico-finanziaria, sia essa sociale/non finanziaria.

La terza fase, di Controllo, consiste nella verifica delle azioni poste in essere e la coerenza dei risultati raggiunti con le decisioni prese nella fase di Programmazione e attuate nella fase di Esecuzione, sia attraverso l’analisi degli scostamenti, sia attraverso una attività di misurazione del proprio impatto sociale. In questa fase, inoltre, diventa fondamentale dare conto dei risultati effettivamente raggiunti ai propri *stakeholders*: tale necessità è soddisfatta attraverso la redazione del bilancio d’esercizio e dei documenti di rendicontazione sociale, ovvero attraverso un documento unico di gestione integrata. Tale documento consente, inoltre, di porre le basi per una nuova fase di Programmazione della gestione, al fine di raggiungere nuovi obiettivi e garantire la perduranza dell’azienda attraverso il tempo. Un esempio di documento unico di gestione integrata è il Bilancio Integrato, il quale può essere redatto e creato attraverso l’applicazione delle linee guida dell’International Integrated Reporting Committee (IIRC), del Global Reporting Initiative (GRI) o altri: non essendovi dettami legislativi in merito alla redazione del documento integrato, la sua redazione resta pienamente

¹³ Ciò avviene, in particolare, per l’aspetto sociale, il quale è considerato spesso “separato” dagli aspetti economico/finanziari, per cui vengono creati documenti *ad hoc* (Bilancio sociale, report di sostenibilità, ecc...) o vengono utilizzati strumenti di misurazione e gestione *una tantum* (Zappalà and Lyons, 2009).

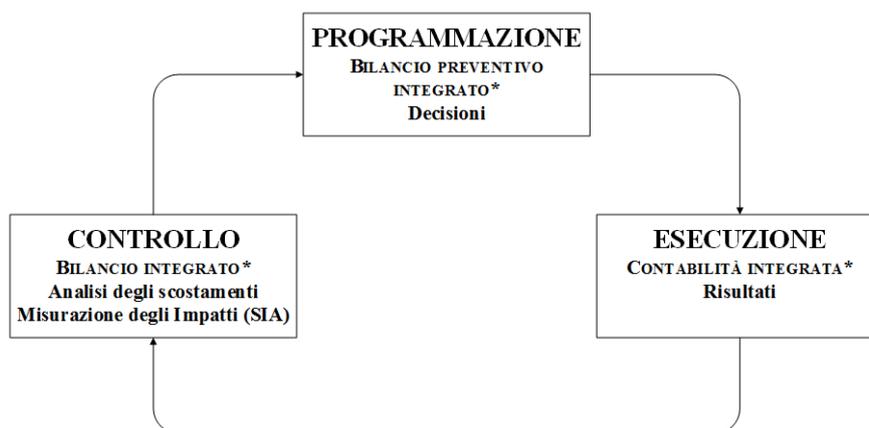
volontaria sul piano normativo e nella metodologia, ma è di primario interesse per la vitalità e per la sopravvivenza dell'azienda stessa in un contesto sociale largamente interconnesso con altre realtà.

La tabella che segue (tabella 2) esplicita i documenti inerenti alle singole fasi della gestione, focalizzati sotto gli aspetti della gestione sopra enunciati. Per quanto concerne l'aspetto finanziario, l'ambito di analisi sono gli impieghi e le fonti finanziarie, con la relativa variazione finanziaria; sotto l'aspetto patrimoniale, l'ambito di analisi sono le poste attive e passive di patrimonio, con la relativa differenza (il Patrimonio Netto); sotto l'aspetto economico, l'ambito di analisi sono i costi e i proventi, la cui differenza è rappresentata dal risultato d'esercizio (utile/perdita). Tutti gli aspetti devono essere analizzati a preventivo e consuntivo e monitorati attraverso le rilevazioni di contabilità. Per quanto concerne l'aspetto sociale, il focus è posto sulle esternalità e sull'impatto sociale previsto e generato dall'azienda, il cui raggiungimento e gli scostamenti tra preventivo e consuntivo sono monitorati attraverso la contabilità non finanziaria.

Tabella 2 - Fasi e aspetti della gestione integrata - ns. elaborazione

Aspetti della Gestione	Fasi della Gestione		
	Programmazione	Esecuzione	Controllo
FINANZIARIO	Preventivo finanziario	Rilevazioni di contabilità	Rendiconto finanziario
Impieghi Fonti			
Variazione finanziaria			
PATRIMONIALE	Stato patrimoniale preventivo	Rilevazioni di contabilità	Stato patrimoniale consuntivo
Attivo Passivo			
Netto			
ECONOMICO	Conto economico preventivo	Rilevazioni di contabilità	Conto economico consuntivo
Costi Proventi			
Utile			
SOCIALE	Programmazione sociale	Contabilità non finanziaria (Social Accounting)	Rendicontazione Sociale
Esternalità			
Impatto sociale			
Quadratura/Rilevanza	Bilancio (integrato) preventivo	Contabilità Integrata	Bilancio (integrato) consuntivo

Figura 2 - Il ciclo annuale dell'Amministrazione Razionale fondata sul bilancio integrato – ns. elaborazione



* Integrato: aspetti
Finanziario
Economico/patrimoniale
Sociale e «non finanziario»

6. Conclusioni e considerazioni future

L'orientamento strategico delle aziende di ogni tipo vede, in un periodo di crisi e cambiamento come quello attuale, il sorgere di nuove problematiche ed esigenze sempre più pressanti da parte dei vari portatori di interesse delle aziende. Secondo l'approccio antropologico, le aziende nascono proprio al fine di far fronte a tali esigenze, ponendosi degli obiettivi e formulando strategie per il loro conseguimento. In questo quadro teorico di riferimento, è possibile individuare una dimensione nello spazio delle aziende, le quali devono tenere sotto controllo l'aspetto finanziario, delle risorse finanziarie a propria disposizione, l'aspetto economico, dei fattori produttivi impiegati, e patrimoniale, della ricchezza e del valore generato. A questi aspetti si deve necessariamente aggiungere un aspetto "sociale", da monitorare al pari e congiuntamente agli altri aspetti, in modo da conseguire gli obiettivi in un contesto di sostenibilità finanziaria, economica e non gravando sulle spalle di una comunità, dell'ambiente o delle persone coinvolte dall'attività dell'azienda.

La dimensione dello spazio è soggetta a modificazioni nel tempo, e gli equilibri raggiunti in un dato periodo si modificano e vengono meno con il

semplice volgere degli eventi. Ciò richiede un continuo cambiamento e movimento dell'azienda nel proprio ambiente di riferimento; tale cambiamento deve essere gestito in modo razionale, attraverso un processo ciclico articolato in più fasi, in cui le attività e gli obiettivi vengono definiti, condotti e monitorati, da cui scaturiscono dei documenti che tengono traccia, giustificano, motivano e consentono di fare il punto della situazione in qualsiasi momento. Un processo razionale di questa portata genera anche la necessità di un profondo cambiamento di mentalità, partendo dalla situazione attuale in cui gli aspetti economico, finanziario e patrimoniale sono costantemente e continuamente monitorati, mentre l'analisi dell'impatto che la propria attività ha sull'ambiente esterno ed interno all'impresa è relegato a momenti episodici, a documenti prodotti sporadicamente, ad analisi condotte senza continuità e periodicità. La letteratura scientifica e le aziende hanno prodotto, e continuano a produrre, una gran quantità di strumenti per il monitoraggio, la massimizzazione, la valutazione dell'impatto sociale, senza alcuna organicità e molto spesso senza che la gestione dell'aspetto sociale fosse stata integrata nel processo decisionale.

La capacità delle aziende di porre in essere questo cambiamento di mentalità e di fare fronte, in modi sempre nuovi e sempre migliori, ai bisogni emergenti delle persone e della società, attraverso nuove forme di collaborazione e nuovi schemi di azione è la vera innovazione sociale che può condurre a circoli virtuosi di miglioramento delle condizioni socio-economiche dell'ambiente, esterno e interno, e delle comunità e territori di riferimento.

Questo contributo fornisce gli spunti teorici di riflessione e un quadro di riferimento in cui tutti gli aspetti possano essere integrati, e la gestione delle aziende possa condurre alla massimizzazione del valore generato sul territorio, sulle comunità e sulle persone che sono coinvolte e hanno interesse nell'esistenza dell'azienda. In questo nuovo quadro teorico, è necessario che all'interno delle aziende si compia quel profondo cambiamento di mentalità che può produrre una spinta innovativa nell'organizzazione e nella gestione delle aziende stesse, per creare e massimizzare in modo consapevole l'impatto della propria attività sulla società e sull'ambiente, esterno e interno, e condurre a una vera innovazione sociale.

Un limite insito nella presente ricerca è relativo alla definizione di persona e al suo ruolo come parte attiva del processo di amministrazione razionale¹⁴.

¹⁴ Un processo di amministrazione razionale integrata, fondata sui documenti della gestione, pone le sue basi su una definizione di Persona distante dallo *homo oeconomicus* dell'economia classica, essendo assenti in essa quei principi di razionalità (per cui è necessario usare uno strumento di "razionalizzazione"), egoismo (in quanto si analizzano aspetti relativi agli

Sulla base di questo contributo saranno condotte delle ricerche empiriche, al fine di verificare quali modalità, procedure e strumenti sono utilizzati all'interno di aziende, a vocazione prevalentemente sociale o a vocazione "tradizionale", per la massimizzazione della propria sostenibilità in ogni aspetto e quali fattori conducano al loro successo o alla loro rovina.

Bibliografia

- Arena, M., Azzone, G., Bengo, I., 2015. Performance Measurement for Social Enterprises. *Voluntas* 26, 649–672. doi:10.1007/s11266-013-9436-8
- Arvidson, M., Lyon, F., McKay, S., Moro, D., 2013. Valuing the social? The nature and controversies of measuring social return on investment (SROI). *Volunt. Sect. Rev.* 4, 3–18.
- Arvidson, M., Lyon, F., McKay, S., Moro, D., 2010. The ambitions and challenges of SROI.
- Bassen, A., Jastram, S., Meyer, K., 2005. Corporate social responsibility. *Z. Für Wirtsch.- Unternehmensethik Zfwu* 6, 231–236.
- Battiliana, J., Lee, M., Walker, J., Dorsey, C., 2012. In search of the hybrid ideal. *Stanf. Soc. Innov. Rev.* 10, 50–55.
- Becker, H.A., 2001. Social impact assessment. *Eur. J. Oper. Res.* 128, 311–321.
- Becker, H.A., Vanclay, F., 2003. *The International Handbook of Social Impact Assessment: Conceptual and Methodological Advances*. Edward Elgar Publishing.
- Bengo, I., Arena, M., Azzone, G., Calderini, M., 2016. Indicators and metrics for social business: a review of current approaches. *J. Soc. Entrep.* 7, 1–24. doi:10.1080/19420676.2015.1049286
- Besta, F., 1922. *La ragioneria: Ragioneria generale*. v. 1-2. Vallardi.
- Borzaga, C., Defourny, J., 2001. *L'impresa sociale in prospettiva europea*. Trento Ed. 31, 29–32.
- Bovaird, T., 2005. Public governance: balancing stakeholder power in a network society. *Int. Rev. Adm. Sci.* 71, 217–228. doi:10.1177/0020852305053881
- Bull, M., 2007. "Balance": the development of a social enterprise business performance analysis tool. *Soc. Enterp. J.* 3, 49–66.
- Burdge, R.J., Vanclay, F., 1995. Social impact assessment. *Environ. Soc. Impact Assess.* 31–65.

stakeholder e all'ambiente sociale di riferimento) e perfetta informazione (poiché non necessariamente la persona è in grado di conoscere la propria funzione di utilità in ogni momento e calcolare freddamente i risultati delle proprie azioni, da cui discende la necessità di analizzare la gestione in tre fasi con un monitoraggio continuo).

- Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., Romi, A., 2014. The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities. *J. Int. Financ. Manag. Account.* 25, 90–119.
- Chun, S., others, 2001. *Social Return on Investment Methodology: Analyzing the Value of Social purpose enterprise within a social return on investment framework.* San Franc. Roberts Found.
- Clark, C., Rosenzweig, W., Long, D., Olsen, S., 2004. *Double Bottom Line Project Report: Assessing Social Impact in Double Line Ventures, Methods Catalog,* Columbia Business School.
- Cotturri, G., 2008. *Cittadinanza attiva e sussidiarietà circolare.* Online Labsus Dispon. Su [Httpwww Labsus Org](http://www.labsus.org) Ultimo Accesso 30012013.
- Dias-Sardinha, I., Reijnders, L., 2005. Evaluating environmental and social performance of large Portuguese companies: a balanced scorecard approach. *Bus. Strategy Environ.* 14, 73–91.
- D’Ippolito, T., 1963. *Istituzioni di amministrazione aziendale: l’azienda, le discipline amministrative aziendali: note ad uso degli studenti di discipline amministrative aziendali.* Abbaco, Palermo, Roma.
- Doherty, B., Haugh, H., Lyon, F., 2014. Social Enterprises as Hybrid Organizations: A Review and Research Agenda. *Int. J. Manag. Rev.* 16, 417–436. doi:10.1111/ijmr.12028
- Elkington, J., 2004. Enter the triple bottom line. *Triple Bottom Line Does It Add Up* 11, 1–16.
- Elkington, J., 1994. Towards the sustainable corporation: Win-win-win business strategies for sustainable development. *Calif. Manage. Rev.* 36, 90–100.
- Emerson, J., 2003. The blended value proposition: Integrating social and financial returns. *Calif. Manage. Rev.* 45, 35–51+3.
- Epstein, M.J., Yuthas, K., 2014. *Measuring and improving social impacts: A Guide for nonprofits, companies, and impact investors.* Berrett-Koehler Publishers.
- Ferrero, G., 1968. *Istituzioni di economia d’azienda.* A. Giuffrè.
- Freudenburg, W.R., 1986. Social Impact Assessment. *Annu. Rev. Sociol.* 12, 451–478. doi:10.1146/annurev.so.12.080186.002315
- Fund, A., 2007. *The Best Available Charitable Option.* Retrieved Sept. 19, 2011.
- Gair, C., 2009. *SROI Act II: A Call to Action for Next Generation SROI | The Canadian CED Network.*
- GECES, 2013. *Proposed Approaches to Social Impact Measurement in European Commission legislation and in practice relating to: EuSEFs and the EaSI.*

- Giannessi, E., 1960. Le aziende di produzione originária: Le aziende agricole. C. Cursi.
- Grabenwarter, U., Liechtenstein, H., 2011. In Search of Gamma-An Unconventional Perspective on Impact Investing. IESE Bus. Sch.
- Gray, R., 2002. The social accounting project and Accounting Organizations and Society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Account. Organ. Soc.* 27, 687–708. doi:10.1016/S0361-3682(00)00003-9
- Gray, R., 2001. Thirty years of social accounting, reporting and auditing: What (if anything) have we learnt? *Bus. Ethics Eur. Rev.* 10, 9–15.
- Gray, R., Dey, C., Owen, D., Evans, R., Zadek, S., 1997. Struggling with the praxis of social accounting: Stakeholders, accountability, audits and procedures. *Account. Audit. Account. J.* 10, 325–364.
- Gray, R., Owen, D., Adams, C., 2009. Some theories for social accounting?: A review essay and a tentative pedagogic categorisation of theorisations around social accounting. *Sustain. Environ. Perform. Discl.* 1–54.
- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J., Thompson, I., 1995. The Greening of Enterprise: An Exploration of the (NON) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change. *Crit. Perspect. Account.* 6, 211–239. doi:10.1006/cpac.1995.1021
- GRI, G.R.I., 2006. Global reporting initiative.
- Grieco, C., Iasevoli, G., Michelini, L., 2013. Social enterprise and value creation: a taxonomy of models for measuring impact on the ecosystem. *Sinergie Ital. J. Manag.*
- Grieco, C., Michelini, L., Iasevoli, G., 2015. Measuring value creation in social enterprises a cluster analysis of social impact assessment models. *Nonprofit Volunt. Sect. Q.* 44, 1173–1193.
- Guba, E.G., Lincoln, Y.S., 1989. *Fourth Generation Evaluation*. Sage, Newbury Park, CA.
- Guthrie, J., Parker, L.D., 1989. Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Account. Bus. Res.* 19, 343–352.
- Hahn, T., Wagner, M., 2001. Sustainability balanced scorecard. *Von Theor. Zur Umsetzung*.
- Holme, R., Watts, P., 1999. Corporate social responsibility. Geneva World Bus. Council. *Sustain. Dev.*
- Hubbard, G., 2009. Measuring organizational performance: beyond the triple bottom line. *Bus. Strategy Environ.* 18, 177–191.
- Indelicato, F., 2014. Report e Reporting integrato: verso un nuovo modello di bilancio. *Equilibri* 1, 9–37.

- International Integrated Reporting Committee, 2011. Towards integrated reporting: Communicating value in the 21st century. Author Lond.
- International Integrated Reporting Committee, I.I.R., 2013. International Integrated reporting Framework Consultation Draft.
- Interorganizational Committee on Guidelines, 1995. Guidelines and principles for social impact assessment. *Environ. Impact Assess. Rev.* 15, 11–43.
- Kaplan, R.S., Norton, D.P., 1995. Putting the balanced scorecard to work. *Perform. Meas. Manag. Apprais. Sourceb.* 66, 17511.
- Kelly, G., Mulgan, G., Muers, S., 2002. Creating public value. *Anal. Framew. Public Serv. Reform.*
- Leat, D., Setzler, K., Stoker, G., 2002. Towards holistic governance: The new reform agenda. Palgrave.
- Lindgreen, A., Swaen, V., 2010. Corporate social responsibility. *Int. J. Manag. Rev.* 12, 1–7.
- Maas, K., Liket, K., 2011. Social impact measurement: Classification of methods, in: *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*. Springer, pp. 171–202.
- Manni, F., 1998. Responsabilità sociale e informazione esterna d'impresa. Problemi, esperienze e prospettive del bilancio sociale. Giappichelli.
- Marchi, L., 2014. Introduzione all'economia aziendale: Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale. Nona edizione. G Giappichelli Editore.
- Mathews, M.R., 2004. Developing a matrix approach to categorise the social and environmental accounting research literature. *Qual. Res. Account. Manag.* 1, 30–45.
- Mathews, M.R., 1997. Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate? *Account. Audit. Account. J.* 10, 481–531.
- Mathews, M.R., 1997. Towards a Mega-Theory of Accounting. *Asia-Pac. J. Account.* 4, 273–289. doi:10.1080/10293574.1997.10510524
- McCawley, P.F., 2001. Logic model for program planning and evaluation, in: *Logic Model for Program Planning and Evaluation*. University of Idaho.
- McWilliams, A., 2000. Corporate social responsibility. *Wiley Encycl. Manag.*
- Mertens, S., Xhaufclair, V., Marée, M., 2015. Questioning the social return on investment (SROI). *SOCENT Publ. Interuniv. Attract. Pole Soc. Enterp.* Httpiap-Socent Bepublicationsquestioning-Soc.-Return-Invest.-Sroi.
- Migliavacca, A., Corazza, L., Cortese, D., Longo, M., 2015. L'estensione dell'Impatto Sociale: un'analisi con il metodo delle "6 W." Presented at the Colloquio Scientifico sull'Impresa Sociale.

- Millar, R., Hall, K., 2013. Social return on investment (SROI) and performance measurement: The opportunities and barriers for social enterprises in health and social care. *Public Manag. Rev.* 15, 923–941.
- Mook, L., Quarter, J., 2006. Accounting for the social economy: The socioeconomic impact statement. *Ann. Public Coop. Econ.* 77, 247–269. doi:10.1111/j.1370-4788.2006.00305.x
- Mook, L., Richmond, B.J., Quarter, J., 2003. Integrated social accounting for nonprofits: A case from Canada. *Volunt. Int. J. Volunt. Nonprofit Organ.* 14, 283–297.
- New Economics Foundation (NEF), 2014. *Measuring Real Value: A DIY Guide to Social Return on Investment.*
- Nicholls, A., 2010. The legitimacy of social entrepreneurship: Reflexive isomorphism in a pre-paradigmatic field. *Entrep. Theory Pract.* 34, 611–633. doi:10.1111/j.1540-6520.2010.00397.x
- Nicholls, A., 2009. “We do good things, don’t we?”: “Blended Value Accounting” in social entrepreneurship. *Account. Organ. Soc.* 34, 755–769. doi:10.1016/j.aos.2009.04.008
- Onida, P., 1982. *Economia d’azienda.* UTET.
- Pedrini, M., 2012. I bilanci di sostenibilità e delle risorse intangibili: il processo di integrazione nelle aziende italiane. *Econ. Aziend. Online* 117–146.
- Perrini, F., Tencati, A., 2008. *Corporate social responsibility. Un Approccio Strateg.* Alla Gest. D’impresa Egea Milano.
- Porter, M.E., Kramer, M., 2011. Creating shared value: Redefining capitalism and the role of the corporation in society. *Harv. Bus. Rev.* Jan.
- Puddu, L., 2010. Il processo di accumulazione del capitale, l’analisi funzionale del management, l’amministrazione razionale e la classificazione delle aziende: razionalità della rilevanza e valori etici. EGEA, Milano.
- Puddu, L., 2008. *Bilancio Ipsas: sistema integrato di rilevazioni e principi contabili pubblici.* RIREA.
- Puddu, L., Pollifroni, M., Tradori, V., Indelicato, A., Secinaro, S., Sorano, E., Rainero, C., 2014. *Appunti di «Ragioneria pubblica applicata».* CELID.
- Ridley-Duff, R., Bull, M., 2015. *Understanding Social Enterprise: Theory and Practice.* SAGE.
- Rusconi, G., 1988. *Il bilancio sociale d’impresa: problemi e prospettive.* A. Giuffrè.
- Sacks, J., 2002. *The Money Trail: Measuring your impact on the local economy using LM3.* New Economics Foundation London.
- Schäfer, H., Langer, G., 2005. Sustainability Balanced Scorecard. *Controlling* 17, 5–14.

- Schaltegger, S., 2004. Sustainability balanced scorecard. *Controlling* 16, 511–516.
- SEEE, 2009. *Measuring Making a Difference*.
- Stoker, G., 2006. Public value management a new narrative for networked governance? *Am. Rev. Public Adm.* 36, 41–57.
- Supino, S., Sica, D., 2011. Nuovi paradigmi di rendicontazione d'impresa: il Report Integrato. Dispon. Su [Httpwww Esperienzedimpresa Itpublicjournals/SupinoSica PdfData Accesso 26072013 Vai](http://www.esperienzedimpresa.it/publicjournals/SupinoSica/PdfData/Accesso%206072013%20Vai).
- TRASI, 2013. Tools and Resources for Assessing Social Impact [WWW Document]. URL http://trasi.foundationcenter.org/search_results.php? (accessed 3.9.16).
- Turner, K., Crook, T.R., Miller, A., 2014. Construct Measurement in Social Entrepreneurship: A Review and Assessment. *Soc. Entrep. Res. Methods Res. Methodol. Strategy Manag.* Vol. 9 Emerald Group Publ. Ltd. 9, 1–18.
- Vanclay, F., 2003. International principles for social impact assessment. *Impact Assess. Proj. Apprais.* 21, 5–12.
- Vanclay, F., 1999. Social impact assessment. *Environ. Assess. Dev. Transitional Ctries.* 125–135.
- Venturi, P., Rago, S., 2015. Benefit corporation e impresa sociale: convergenza e distinzione [WWW Document]. URL <http://www.rivistaimpresasociale.it/component/k2/item/135-benefit-corporation.html> (accessed 6.21.16).
- VV, A., 1996. *Lezioni di economia aziendale*. Giappichelli.
- Wainwright, S., 2002. *Measuring impact: A guide to resources*. Lond. NCVO.
- Zamagni, S., 2011. *Economia civile e nuovo welfare*. Riv. Ital.
- Zand, D.E., Sorensen, R.E., 1975. Theory of change and the effective use of management science. *Adm. Sci. Q.* 532–545.
- Zappa, G., 1957. *Le produzioni nell'economia delle imprese*. Giuffrè.
- Zappa, G., 1950. *Il reddito di impresa: scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*. Giuffrè.
- Zappalà, G., Lyons, M., 2009. Recent approaches to measuring social impact in the Third sector: An overview. Centre for Social Impact Sydney.