



## **Il Bilancio Sociale nell'ambito del No Profit**

Dott. Giuseppe Chiappero  
Dott. Davide Barberis  
Dott. Lorenzo Ferreri  
Dott. Pier Luigi Foglia

Gruppo di Lavoro "Enti Locali" e "No-profit" dell'Ordine dei Dottori Commercialisti di  
Ivrea - Pinerolo - Torino

### **1 Introduzione**

Scopo di questa relazione, è presentare le caratteristiche del bilancio sociale nel campo delle organizzazioni che non contemplano la massimizzazione e distribuzione del profitto tra le proprie finalità istituzionali.

Rientrano in quest'ambito sia gli enti pubblici, sia le diverse organizzazioni "privatistiche" (enti di tipo associativo, comitati, fondazioni, società cooperative con prevalenza dello scopo sociale, altri enti non lucrativi, ecc.) che non operano in una logica di profitto (i cosiddetti "enti od aziende non profit" o area del "privato sociale").

Questa importante peculiarità, la non prevalenza del profitto o del lucro tra i fini aziendali, non esime queste organizzazioni, non fosse altro che per un impegno morale nei confronti di coloro che forniscono le risorse principali (lavoro, finanziamenti, ecc.), dall'esigenza di dotarsi di strumenti adeguati, a partire dalla loro stessa struttura organizzativa, affinché dette risorse vengano utilizzate nel perseguimento dello scopo sociale col massimo grado di efficienza, efficacia ed economicità possibile, e nel rispetto dei diritti, purché legittimi, dei portatori di interessi (o "stakeholder").

L'insieme delle procedure, dei controlli, degli strumenti adottati per raggiungere questi obiettivi costituisce la gestione della responsabilità sociale di queste organizzazioni.

### **2 Il processo di gestione della responsabilità sociale nelle organizzazioni non orientate al profitto**

Le organizzazioni non orientate al profitto, cioè senza fini di lucro, possono essere definite "socialmente responsabili" nella misura in cui:

- dimostrino un livello di attenzione equilibrato nei confronti di tutti i loro interlocutori interni ed esterni, in quanto portatori di interessi legittimi, ancorché diversificati, nei confronti dell'ente;
- si avvalgano di strumenti idonei per organizzare, gestire e comunicare responsabilmente l'impatto della propria attività non solo in termini economici e finanziari, ma anche sul piano sociale ed ambientale, aderendo in sostanza ai principi dello sviluppo sostenibile.

I presupposti del processo di gestione della responsabilità sociale vanno ricercati, innanzi tutto, nella dimensione etica di qualsivoglia organizzazione, intesa come insieme di valori, principi, modi d'intervento.

Questa dimensione etica si può rappresentare in un modello di “cultura organizzativa” i cui elementi qualificanti sono costituiti dalla qualità ed intensità dei rapporti dell’organizzazione con se stessa (dipendenti, soci, collaboratori) e con il mondo esterno (clienti, fornitori, sistema bancario, comunità locali, ambiente, associazioni, quindi la collettività nel suo insieme).

Si tratta di un modello di cultura d’impresa<sup>1</sup> contraddistinto dai seguenti fattori qualificanti:

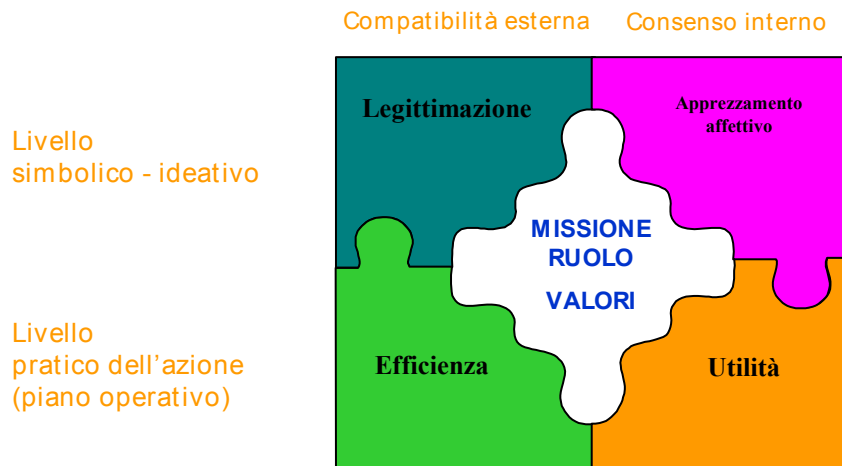
- Legittimazione: conformità ai valori del contesto (diversa da “legittimità”, che consiste nella mera rispondenza dei comportamenti alle norme; il diritto, infatti, insegue sempre la dimensione dell’etica ma senza riuscire ad esaurirla; pertanto, non sempre quanto previsto dalla legge è sufficiente a prevenire comportamenti eticamente “scorretti”);
- Efficienza: capacità di corrispondere alle attese di chi controlla/fornisce le risorse;
- Apprezzamento: capacità di suscitare adesione emozionale dei membri dell’organizzazione (orgoglio di appartenenza);
- Utilità: efficacia nel consentire ai membri del gruppo di soddisfare bisogni ed interessi personali.

In questo modello di cultura organizzativa, i sopra descritti elementi ruotano attorno ad un perno centrale, che è costituito dall’orientamento valoriale e dalla missione - o ruolo.

---

<sup>1</sup> Modello di cultura d’impresa elaborato dal Prof. Roberto Marziantonio, Presidente dell’Istituto Europeo del Bilancio Sociale (IBS), basato sulla seguente definizione: “La cultura è un insieme di orientamenti cognitivi, normativi ed affettivi attraverso i quali i membri di un’organizzazione rappresentano a se stessi ed agli altri la realtà della vita organizzativa, affrontando i problemi di adattamento esterno e di integrazione interna” - M. Ebers, *The Framing of Organisational Cultures*, 3° Congresso Internazionale sul Simbolismo dell’Organizzazione, Ed. ISTUD, Milano, 1987. Per un approfondimento si veda R. Marziantonio, L. M. Mari, *Il Bilancio Sociale tra teoria e prassi*, Ed. G&M Strategia d’Immagine, Milano, 1999

## Cultura d'impresa



“Ebers-Marziantonio”

4



Il vero punto di partenza del processo di gestione della responsabilità sociale è dunque rappresentato dalla definizione dei valori e della missione, che rappresentano nel loro insieme l'essenza della cultura aziendale, e dalla loro formalizzazione, condivisione e comunicazione.

La definizione dei valori<sup>2</sup> avviene attraverso la descrizione puntuale degli orientamenti valoriali e/o dei principi deontologici assunti dall'azienda come guida delle scelte strategiche e dei comportamenti operativi di tutti coloro che contribuiscono alla sua gestione.

Nelle realtà più complesse possono coesistere diverse culture d'impresa, pertanto, in questi casi, il processo di definizione e condivisione dei valori consiste anche nella ricerca di un minimo denominatore comune fra i diversi orientamenti, in modo da farli

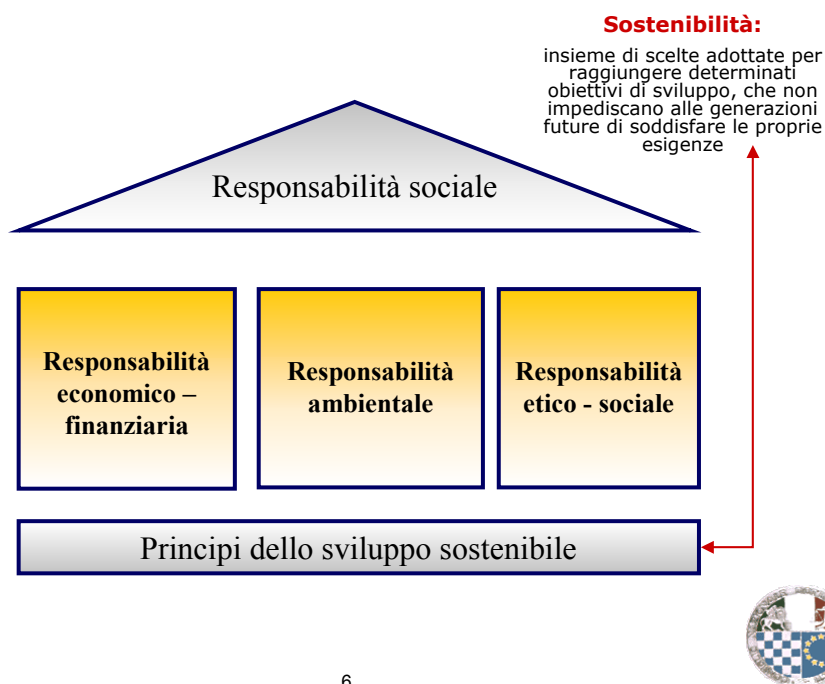
---

<sup>2</sup> Tutte le organizzazioni (imprese ed enti) adottano più o meno consapevolmente dei valori ma non tutte hanno avviato un processo per la loro puntuale definizione, formalizzazione, condivisione all'interno della struttura e comunicazione all'esterno. Un utile punto di riferimento per l'avvio di questo processo di definizione degli orientamenti valoriali è rappresentato dalla Carta dei Valori d'Impresa, elaborata dall'Istituto Europeo per il Bilancio Sociale (IBS) sulla base della “Carta dei fondamentali valori umani” pubblicata nel 1989 dalla Fondazione Internazionale Nova Spes: si tratta di una scala valoriale articolata, il cui comune denominatore è riconducibile alla centralità della persona, intesa come integrità fisica, integrità culturale, e integrità di scambio interrelazionale.

convergere verso la cultura aziendale “prevalente” e distintiva di ogni singola organizzazione.

La missione è la ragion d’essere dell’azienda, un “arricchimento semantico” dello scopo sociale, nella consapevolezza che le possibilità di sviluppo, inteso come perseguimento delle finalità istituzionali, sono correlate ad una corretta gestione della responsabilità sociale. Nella definizione della missione non è quindi sufficiente recuperare lo scopo sociale desumibile dallo statuto o dall’atto costitutivo, ma occorre contemperarlo con i valori di riferimento.

Dunque, la gestione della responsabilità sociale poggia su tre pilastri, che rappresentano la responsabilità dell’organizzazione sotto l’aspetto economico, ambientale ed etico-sociale, e che si basano a loro volta sulla sostanziale e consapevole adesione dell’ente ai principi dello sviluppo sostenibile (vale a dire: assicurare la soddisfazione di chi impiega risorse nell’impresa senza pregiudicare i diritti delle future generazioni).



Sul piano del reporting, gli stessi elementi (economico-finanziario, sociale ed ambientale), costituiscono la cosiddetta “triple bottom line” dell’informativa aziendale, secondo l’espressione coniata dal Global Reporting Initiative (GRI), network promosso da alcune istituzioni europee e supportato da imprese ed enti/organizzazioni non governative, con lo scopo di creare un sistema di “sustainability reporting” contenente informazioni ambientali, sociali ed economiche, con caratteristiche di comparabilità, affidabilità e verificabilità. GRI ha pubblicato a giugno 2000 le prime “guidelines” per il “sustainability reporting” basate sul rapporto consapevole impresa - stakeholder.

### 3 **La doppia valenza del Bilancio Sociale: processo e rendiconto**

Il bilancio sociale è dunque uno strumento volontario con cui un'azienda decide di gestire e comunicare in modo responsabile e trasparente la propria responsabilità sociale nei confronti dei portatori di interessi.

È uno strumento di gestione strategica, in quanto comporta l'accrescimento della legittimazione e del consenso nei confronti e da parte di tutti gli interlocutori.

È altresì uno strumento di gestione operativa, in quanto dal processo di bilancio sociale provengono utili input per il miglioramento dei processi e dei risultati qualitativi e quantitativi della gestione. In sostanza, una spinta al processo di "aziendalizzazione" che interessa molti di questi enti.

Da questa impostazione di bilancio sociale emerge un approccio complessivo nella gestione delle problematiche sociali, economiche ed ambientali che caratterizzano le diverse tipologie di organizzazioni - impresa pubblica o privata, profit o non profit - una completezza di percorso che parte dalla condivisione dei valori aziendali e si conclude con il sistematico coinvolgimento responsabile di tutti gli stakeholder nella gestione strategica ed operativa.

Emerge dunque, ad evitare interpretazioni semplicistiche che lo riducono ad un'operazione di facciata o di immagine, la "doppia valenza" del bilancio sociale:

- Come processo di gestione della responsabilità sociale, in cui rientrano tutte le attività già intraprese o programmate dall'ente nei confronti dei portatori d'interessi: un modello di governo dell'intera realtà organizzativa basato sulla definizione, condivisione e comunicazione dei valori di riferimento (ovvero della cultura aziendale) e dei relativi piani strategici e programmatici.
- Come rendiconto del processo di gestione della responsabilità sociale: resoconto puntuale e sistematico dei risultati raggiunti, ovvero una forma di comunicazione chiara, completa, e fruibile a tutti, in cui gli enti dimostrano la coerenza delle proprie scelte con i valori condivisi e con i piani programmatici, evidenziando fra l'altro, la destinazione degli impieghi economici nelle varie aree d'intervento, che qualificano il rapporto con i propri interlocutori portatori di interessi.

### 4 **I vantaggi del Bilancio Sociale**

A questo punto, i vantaggi del bilancio sociale diventano evidenti sotto diversi profili:

- Immagine e reputazione: è innegabile che con il bilancio sociale l'ente che ritiene di avere le "carte in regola", nel farlo sapere alla collettività, compie un'importante operazione di immagine, ma soprattutto di prevenzione del cosiddetto "rischio di reputazione".
- Gestione dei processi: col bilancio sociale si ottiene innanzi tutto un maggior coinvolgimento emotivo da parte di tutti i membri dell'organizzazione, che diventano portavoce e attori della cultura di riferimento: a ciò segue una maggiore consapevolezza degli obiettivi strategici e quindi degli obiettivi di processo, con indubbi vantaggi anche sul piano operativo.

- **Comunicazione e formazione:** con tutti i portatori d'interesse si avvia un processo virtuoso di miglioramento, che riduce la distanza tra le attività dell'ente e le loro legittime attese. In particolare:
  - Per gli stakeholder interni il bilancio sociale costituisce un significativo momento di formazione sul campo (la cosiddetta "formazione/intervento"), a partire dalla conoscenza dei processi nel loro complesso anche oltre le specifiche funzioni ricoperte;
  - Per gli stakeholder esterni, il bilancio sociale rappresenta spesso l'unico modo per conoscere, e poter quindi giudicare, anche nel merito, l'operato dell'ente, venendo nello stesso tempo coinvolti nei processi di miglioramento.
- **Reporting:** il bilancio sociale è altresì una forma completa di reporting aziendale, che fornisce una rappresentazione complessiva delle performance, non limitata all'aspetto economico-finanziario, che nel caso degli enti pubblici e non profit non possiede una sufficiente valenza informativa.

In definitiva, la realizzazione del bilancio sociale consente alle organizzazioni di ogni tipo di mettere a sistema quanto già attuano nella gestione socialmente responsabile (ad esempio, le certificazioni ambientali EMAS e ISO 14001; la cosiddetta certificazione sociale SA 8000; i sistemi di contabilità ambientale; il processo di Agenda 21 locale; l'adozione di codici etici e di comportamento; ecc.), consentendo loro di ottimizzare con uno strumento innovativo le politiche di gestione per lo sviluppo durevole e sostenibile.

## 5 I Principi di Redazione del Bilancio Sociale

E' bene ricordare che il nostro Paese di trova all'avanguardia in Europa essendosi per primo dotato di veri e propri Principi di Redazione del Bilancio Sociale (i "Principi GBS", presentati a Roma nel maggio 2001).

Si tratta di principi elaborati da un gruppo di lavoro multidisciplinare, cui hanno partecipato organi professionali, Università, i massimi esperti di bilancio sociale, ed il mondo scientifico.

I principi GBS propongono una metodologia flessibile, che sintetizza i più accreditati modelli di *accountability*<sup>3</sup> e le migliori esperienze di bilancio sociale esistenti a livello nazionale ed internazionale. Anche se studiati principalmente per il mondo delle imprese orientate al profitto, i modelli GBS del bilancio sociale sono facilmente adattabili alle esigenze alle esigenze di tutte le organizzazioni, pubbliche o private, con o senza fini di lucro.

Si tratta di uno standard di processo ormai consolidato, che ha trovato un recente accreditamento a livello europeo, rappresentando l'Italia nell'ambito dei Gruppi di

---

<sup>3</sup> Tra i riferimenti più significativi, ricordiamo le norme AccountAbility 1000 emesse da ISEA nel 1999, e le Sustainability Reporting Guidelines emesse dal GRI nel 2000.

Lavoro della Commissione Europea sul tema della “Responsabilità sociale delle imprese e delle parti sociali nei sistemi di relazioni professionali dei Paesi dell'Unione Europea”<sup>4</sup>.

Lo scorso ottobre il GBS si è trasformato in osservatorio permanente sul bilancio sociale, le cui finalità sono:

- Sviluppo e promozione della ricerca scientifica sul bilancio sociale e sulle tematiche inerenti alla sua rappresentazione e diffusione;
- Studio, approfondimento e sviluppo della cultura d'impresa intesa come insieme di fattori economici, di legittimazione sociale, di effettività delle risorse umane e di rispetto delle relazioni industriali in un contesto valoriale fondato sulla centralità della persona;
- Studio di modelli di bilancio sociale appropriati per aziende operanti nei settori specifici, anche nell'ambito pubblico e della cooperazione, nonché lo studio e diffusione dei codici etici delle imprese quale strumento di prevenzione di comportamenti non socialmente responsabili.

I Principi GBS hanno recepito la metodologia di approccio al bilancio sociale elaborata dall'Istituto Europeo del Bilancio Sociale (IBS), presieduto dal Prof. Roberto Marziantonio.

Si tratta di una scuola di pensiero che attribuisce al bilancio sociale l'obiettivo di rendere visibili le coerenze gestionali dell'impresa o dell'ente ai valori condivisi del contesto sociale ed ambientale in cui si trova ad operare.

Secondo questa scuola di pensiero il bilancio sociale richiede all'ente di avviare un processo complessivo di gestione della responsabilità sociale con i seguenti obiettivi:

- Definire e puntualizzare, anche sul piano formale, il quadro valoriale di riferimento e quindi l'identità dell'ente;
- Rendere visibili le coerenze di declinazione di quel quadro valoriale nelle scelte strategiche e nelle politiche della direzione dell'ente;
- Adottare un criterio di connessione con la contabilità dell'ente, mutandone le poste attraverso gli schemi di calcolo del valore aggiunto e della relativa distribuzione ai principali portatori d'interesse;
- Fornire la corretta dimensione dello scambio sociale quali-quantitativo della cultura aziendale nei confronti di tutti gli stakeholder interni ed esterni (confronto sistematico attraverso il dialogo e la rilevazione costante del grado di consenso).

---

<sup>4</sup> Presentazione del Bilancio Sociale 2000 di SABAF S.p.A., predisposto secondo i principi GBS, da parte della delegazione italiana nell'ambito della misura III del programma sul dialogo sociale “B3-4000”, sessione di Lione, 12 - 15 giugno 2002. Obiettivi del progetto: fornire, a partire dal territorio e dagli attori – una visione comparativa della realtà e delle prospettive della responsabilità sociale delle imprese in rapporto ai lavoratori, agli Enti Locali e agli altri soggetti coinvolti (stakeholder).

L'approccio GBS al bilancio sociale consente/richiede all'ente di evidenziare i seguenti aspetti fondamentali:

- Fotografare lo status quo dell'ente in materia di responsabilità etico-sociale, illustrando la cultura aziendale che viene diffusa, anche in modo non consapevole, sia all'esterno sia all'interno;
- Presentare un quadro organico delle iniziative intraprese, e viceversa, enfatizzando la coerenza tra interventi e missione dell'ente;
- Sottolineare come dai valori aziendali condivisi discendano specifiche scelte di attenzione alla salute dell'uomo e del pianeta;
- Enfatizzare l'importanza attribuita al concetto di qualità, non solo degli eventuali servizi offerti, ma anche e soprattutto delle relazioni con tutti gli interlocutori interni ed esterni (stakeholder) nel territorio/contesto sociale di riferimento.

Il modello di bilancio sociale proposto dai Principi GBS è articolato in tre parti fondamentali:

- L'Identità distintiva dell'ente
- Il Rendiconto: determinazione e distribuzione del Valore Aggiunto
- La Relazione sociale

Nelle migliori esperienze di bilancio sociale, seguendo le linee guida IBS, troviamo ulteriori parti (di cui le prime due previste come sezioni integrative anche dai principi GBS), che completano il processo:

- La rilevazione del consenso
- La proposta di miglioramento
- L'eventuale attestazione esterna di conformità procedurale del bilancio sociale ai principi di redazione adottati.

Queste ulteriori parti accrescono l'attendibilità del bilancio sociale che, in quanto predisposto su base volontaria, potrebbe essere considerato uno strumento eccessivamente auto-referenziale.



## Il modello proposto di Bilancio Sociale



### 6 Il Bilancio Sociale nelle organizzazioni non orientate al profitto

Anche nell'ambito degli enti non profit, l'impostazione generale del bilancio sociale secondo i Principi GBS (Identità - Valore Aggiunto - Relazione sociale) risulta facilmente applicabile, pur richiedendo qualche adattamento per riflettere le peculiarità del settore, costituito da un panorama molto variegato di organizzazioni. In particolare:

- Si tratta di organizzazioni in cui, a differenza delle imprese con scopo di lucro, la responsabilità sociale coincide totalmente con la responsabilità gestionale; pertanto il bilancio sociale abbraccia la totalità delle relazioni con gli stakeholder e costituisce il “normale” approccio con cui l'ente gestisce il rapporto con i propri interlocutori;
- Per queste organizzazioni emerge l'esigenza di offrire agli interlocutori un'informazione più comprensibile ed estesa rispetto ai rendiconti finanziari predisposti nel rispetto delle normative (superamento della logica del “command and control”); pertanto il bilancio sociale risulta più adeguato rispetto al bilancio derivante dalla contabilità tradizionale nel fornire una rappresentazione puntuale del raggiungimento dello scopo sociale/istituzionale;
- L'attivazione di un processo virtuoso di coinvolgimento partecipativo degli stakeholder nella gestione strategica ed operativa dell'ente, aumenta la fiducia ed il consenso nei confronti dell'organizzazione, elementi fondamentali per mantenere i flussi finanziari e le agevolazioni necessarie allo svolgimento delle attività sociali. Ad esempio, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), per usufruire delle agevolazioni fiscali previste (D. Lgs n. 460/97), debbono improntare la

gestione alla massima trasparenza e dimostrare la prevalenza delle attività sociali rispetto a quelle svolte sul mercato.

- Il bilancio sociale comporta un approccio sul piano organizzativo che facilita la gestione della responsabilità amministrativa delle imprese e degli enti, introdotta dal D. Lgs 231/2001: una norma che richiede ad ogni ente (esclusi soltanto lo Stato e gli enti svolgenti funzioni costituzionali, gli enti pubblici territoriali e gli altri enti pubblici non economici) di elaborare idonei “modelli organizzativi e gestionali” atti a prevenire reati contro la Pubblica Amministrazione commessi da propri dirigenti od amministratori.
- Negli Enti Locali, la realizzazione del bilancio sociale può inserirsi nei progetti di Agenda 21 locale<sup>5</sup>, nei cui stessi presupposti è possibile individuare notevoli sinergie fra i due strumenti; in particolare, le procedure di Agenda 21 locale richiedono:
  - il coinvolgimento partecipativo di tutti coloro che interagiscono con gli equilibri sociali ed ambientali del territorio: il bilancio sociale, quale strumento di gestione della responsabilità sociale ed ambientale, favorisce la condivisione tra i diversi portatori di interessi di politiche ed azioni concrete per promuovere la qualità sociale dello sviluppo;
  - La trasparenza degli atti decisionali: il bilancio sociale, quale strumento di monitoraggio e di rendiconto, favorisce il dialogo con i portatori di interesse e rafforza quindi la consapevolezza dei cittadini sul proprio ruolo di attori dello sviluppo
  - La redazione di una Relazione sullo Stato dell’Ambiente (RSE) del territorio interessato: il bilancio sociale integra tale documento che, pur se previsto da specifiche direttive, non è sufficiente per esprimere l’effettivo impegno per lo sviluppo sostenibile esercitato dall’ente nei confronti di tutti gli interlocutori e del territorio di riferimento nel suo insieme.
- Infine, l’adozione del bilancio sociale negli enti locali potrà favorire l’introduzione elementi di contabilità ambientale, così come previsto dalla Legge quadro in materia di contabilità ambientale dello Stato, delle Regioni e degli Enti Locali, la cui finalità

---

<sup>5</sup> Agenda 21 è un documento di intenti ed obiettivi programmatici su ambiente, economia e società sottoscritto da oltre 170 paesi durante la Conferenza su Ambiente e Sviluppo svoltasi a Rio de Janeiro nel giugno 1992. Dalla lettura dell’art. 28 di tale documento, dedicato alle “Iniziative delle amministrazioni locali di supporto all’Agenda 21”, si evincono con chiarezza le sinergie col bilancio sociale: *“Ogni amministrazione locale dovrebbe dialogare con i cittadini, le organizzazioni locali e le imprese private e adottare una propria Agenda 21 locale. Attraverso la consultazione e la costruzione del consenso, le amministrazioni locali dovrebbero apprendere e acquisire dalla comunità locale e dal settore industriale le informazioni necessarie per formulare le migliori strategie”*. Un impegno ripreso con forza nella Dichiarazione Finale della Conferenza Mondiale di Johannesburg, appena conclusa.

è quella di integrare i normali documenti di programmazione economico-finanziaria con obiettivi riguardanti la sostenibilità ambientale<sup>6</sup>.

## 7 **Il Bilancio Sociale come evoluzione del Bilancio di Mandato**

Nell'ambito degli Enti Locali, il bilancio sociale svolge soprattutto la funzione di rendere conto della gestione complessiva dell'ente in modo trasparente, comprensibile ed accessibile a tutti, contribuendo nello stesso tempo a colmare od almeno ridurre la distanza tra la Pubblica Amministrazione ed i cittadini.

Si tratta del punto di arrivo di un graduale processo di semplificazione e di affinamento metodologico del bilancio di mandato, un documento che ha finalità comunicative, di rendicontazione di tipo quali-quantitativo dell'attuazione delle linee programmatiche da parte dell'Amministrazione locale nel corso del suo mandato: si tratta, in sostanza, di un "rapporto/comunicazione" tra l'esecutivo ed i diversi soggetti, interni ed esterni, interessati all'azione dell'Amministrazione, secondo un'impostazione del tutto compatibile con quella del bilancio sociale.

Originariamente previsto solo come documento contabile e finanziario (art. 55 della L. n. 142/90, ripreso dall'art. 73 del D. Lgs. n. 77/95), il bilancio di mandato ha trovato recente legittimazione normativa (modifiche all'art. 34 della L. n. 142/90 introdotte dalla L. n. 265/99), diventando strumento di controllo e valutazione dell'operato degli organi politici da parte dell'elettorato.

Il bilancio di mandato contiene, normalmente, una notevole mole di dati ed informazioni, trattandosi di un documento "tecnico", concepito non per essere diffuso alla maggioranza dei cittadini (che obiettivamente ne fruiscono in modo parziale, con difficoltà, e senza alcuna forma sistematica di "feed-back"), ma essenzialmente per rispondere ad un mero requisito formale.

Nel complesso modello organizzativo delle pubbliche amministrazioni, il rendiconto di mandato, per poter dimostrare in modo efficace come l'azione amministrativa dell'ente risponda alle legittime attese dei suoi interlocutori, dovrebbe avere caratteristiche diverse, quali:

- Grande capacità comunicativa
- Facile lettura e comprensione;
- Aggancio chiaro e preciso ai dati contabili ed ai bilanci dell'ente;

---

<sup>6</sup> Cfr. DDL n. 188 (iniziativa del Sen Fausto Giovanelli ed altri cofirmatari), attualmente in corso di esame al Senato in comitato ristretto. A decorrere dall'anno finanziario 2004, prevede l'adozione della contabilità ambientale (secondo schemi elaborati a livello europeo) per Stato, regioni, province e comuni capoluogo di provincia o con oltre 100.000 abitanti.

- Attendibilità e trasparenza delle informazioni. E' quindi necessario o quanto meno auspicabile un processo di semplificazione di questa forma di rendiconto, già intrapreso da alcuni enti pubblici fra cui la Provincia di Bergamo (Rendiconto di Mandato 1995 – 1999) ed il Comune di Como (Bilancio di Mandato 1998 - 2002), che hanno scelto di seguire, per quanto possibile, la metodologia GBS del bilancio sociale, adattandola alle specifiche esigenze di comunicazione dell'ente pubblico.

Secondo questa impostazione, che costituisce ad oggi quella più evoluta da un punto di vista metodologico nell'ambito degli enti pubblici, il bilancio di mandato viene organizzato in tre sezioni:

- La prima, dedicata all'identità distintiva dell'ente, esplicita i valori, la missione, il disegno strategico, l'assetto organizzativo e gli aspetti qualificanti del piano organizzativo;
- La seconda, dedicata al rendiconto delle entrate e degli impieghi, documenta la quantità e qualità delle risorse in entrata e in uscita, nonché le specifiche aree di destinazione;
- La terza, dedicata al rapporto sulle prestazioni e sui servizi offerti alla comunità, chiarisce i criteri e le modalità degli interventi effettuati, opportunamente suddivisi in macro-aree di intervento, al fine di agevolare il lettore nella comprensione del documento.

Questo modello di rendiconto della gestione pubblica svolge una funzione analoga a quella del bilancio sociale delle imprese, e può senza alcun dubbio rappresentare un rafforzamento del ruolo del "Bilancio di Mandato" previsto dal contesto normativo degli Enti Locali.

## **8 L'Identità distintiva nel Bilancio Sociale degli Enti Non Profit**

Il primo atto del processo di bilancio sociale consiste nel far emergere l'identità distintiva dell'ente, che non è statica, ma è strettamente connessa ai programmi di governo ed ai sottostanti valori, in linea con l'approccio metodologico al bilancio sociale prima descritto. In questa prima parte del bilancio sociale sono rese esplicite le caratteristiche peculiari che contraddistinguono un ente da un altro. Ne costituisce momento qualificante l'individuazione dei valori guida assunti dall'ente per orientare in modo coerente, insieme alla sua missione, il disegno strategico adottato e quindi le linee politiche e le scelte d'intervento.

In particolare, l'identità distintiva si articola nei seguenti aspetti:

- la storia
- lo scenario di riferimento
- i valori peculiari condivisi
- la missione

- il disegno strategico
- l'assetto organizzativo
- gli aspetti qualificanti del piano programmatico

Nella definizione dell'identità distintiva, considerata la notevole varietà di figure giuridiche rientranti nell'ambito del non profit, assume rilievo l'analisi preventiva delle caratteristiche e delle finalità istituzionali dell'ente, da cui discende l'individuazione delle diverse tipologie di stakeholder con cui esso si confronta.

Particolare significato è da attribuire all'esigenza metodologica di esplicitare, in questa sezione del bilancio sociale, non solo i programmi a breve termine, ma anche gli obiettivi di medio-lungo periodo, ovvero la cosiddetta *mission* aziendale, o ruolo; ciò comporta per l'ente non profit uno sforzo supplementare di pianificazione delle attività secondo criteri simili a quelli delle imprese for profit, creando i presupposti per assicurare il buon funzionamento dei sistemi informativi e del controllo di gestione (impulso al processo di aziendalizzazione).

La formalizzazione e condivisione delle strategie a tutti i livelli dell'azienda e la loro diffusione all'esterno, costituiscono un importante tassello del processo di coinvolgimento degli stakeholder nella vita dell'azienda e al tempo stesso fonte di motivazione per coloro che, dipendenti e volontari, svolgono le attività necessarie per il conseguimento dei fini istituzionali.

La flessibilità della metodologia utilizzata (Principi GBS), consente la realizzazione del bilancio sociale per tutte le principali figure di enti non profit pubblici e privati, quali:

Enti pubblici:

- Enti di governo superiore (Stato e Regioni)
- Enti Locali (Province, Comunità Montane, Comuni)
- Enti pubblici non economici<sup>7</sup>
- Associazioni e Consorzi di Comuni

---

<sup>7</sup> Da ricordare, in questo ambito, l'innovativa esperienza realizzata dall'Istituto Nazionale per il Commercio Estero col Bilancio Sociale 2000 (ad uso interno).

Enti non profit:

- Associazioni (riconosciute e non riconosciute)
- Comitati
- Fondazioni
- Altri enti non commerciali (IPAB, Enti e associazioni religiose, organizzazioni di volontariato, ONG, associazioni di promozione sociale, associazioni sportive dilettantistiche, CRAL, Partiti politici, Pro-loco, ecc.).

Per quanto riguarda gli Enti Pubblici ed in particolare gli Enti Locali, considerando la trasversalità degli interventi nell'ambito della struttura aziendale, in questa prima parte del bilancio sociale dovrebbe essere identificato un modello di aggregazione dei singoli servizi (all'interno dei quali si sviluppano i progetti) suddiviso per macro-aree di intervento, su cui articolare le parti successive del bilancio sociale, creando il presupposto per fornire una rappresentazione per quanto possibile semplificata e comprensibile dell'attività complessiva dell'ente.

All'interno di questo modello, l'assetto gestionale costituisce esso stesso un'area di intervento, in quanto rende visibile il processo di modernizzazione/aziendalizzazione in atto nella Pubblica Amministrazione ed in molti enti non profit. Un esempio di aggregazione dei servizi, tratto dalle esperienze di bilancio di mandato prima citate, potrebbe essere il seguente:

<b>Assetto gestionale</b>	<b>Economia e lavoro</b>	<b>Territorio</b>	<b>Istruzione e servizi alla collettività</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gestione finanziaria</li> <li>▪ Processo di modernizzazione e sviluppo di servizi innovativi</li> <li>▪ Strumenti e tecniche di programmazione e controllo</li> <li>▪ ...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Interventi di sviluppo</li> <li>▪ Turismo</li> <li>▪ Agricoltura e forestazione</li> <li>▪ Commercio</li> <li>▪ Occupazione</li> <li>▪ Formazione professionale</li> <li>▪ ...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Viabilità</li> <li>▪ Ambiente e Politiche per lo Sviluppo Sostenibile</li> <li>▪ Risorse idriche</li> <li>▪ Rifiuti e inquinamento</li> <li>▪ Gestione del patrimonio dell'Ente...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Servizi sociali e assistenza</li> <li>▪ Pubblica Istruzione</li> <li>▪ Cultura</li> <li>▪ Sport</li> <li>▪ Polizia Municipale</li> <li>▪ ...</li> </ul>

Per quanto attiene agli enti non profit privatistici, limitandoci al profilo giuridico, è possibile raggrupparli nelle seguenti tipologie principali, ciascuna contraddistinta da figure particolari di stakeholder:

- Nelle Associazioni (riconosciute o non riconosciute), essendo prevalentemente orientate ai propri membri, la ripartizione fra stakeholder interni ed esterni è meno

agevole che negli altri tipi di enti non profit. L'identità distintiva dell'ente si riscontra nelle specifiche esigenze della base associativa, che spaziano in settori contraddistinti da finalità alquanto diversificate: culturali, educative, sportive, ricreative, musicali, ecc..

- Nei Comitati, soggetti che operano normalmente attraverso una pubblica sottoscrizione, gli stakeholder primari sono rappresentati dai soggetti che aderiscono al programma presentato dal comitato, e dai componenti del comitato stesso (promotori ed organizzatori).
- Nelle Fondazioni, vi è panorama complesso di interlocutori, che include i donatori, gli enti elettori, i gestori esterni, quindi i beneficiari sia istituzionali (Stato), sia la comunità locale (Enti diversi, fondazioni locali, ecc.). In questi organismi, il bilancio sociale costituisce un'evoluzione del "bilancio di missione", documento tecnico che a differenza del bilancio sociale non rapporta la natura e la qualità degli interventi effettuati con il quadro valoriale di riferimento e con le scelte strategiche. Tra le esperienze più recenti, si ricorda il Bilancio Sociale 2001 della Fondazione CRT e quello della Fondazione Cariverona (in via di predisposizione).
- Negli altri Enti non lucrativi, l'identità distintiva discende invece soprattutto dai destinatari delle erogazioni (effettuate sotto forma di servizi o di liberalità) e dalle modalità di raccolta dei fondi necessari (figura dei donatori).

In generale, per tutti gli enti non profit la Pubblica Amministrazione costituisce uno stakeholder primario, in quanto molti di questi enti, nell'ambito dell'attuale processo di decentramento amministrativo e gestionale, svolgono una funzione sociale sussidiaria della Pubblica Amministrazione nella produzione di beni pubblici che influenzano direttamente il benessere collettivo: crescita culturale, sviluppo dell'attività scientifica, miglioramento della qualità della vita, sostegno e integrazione sociale di soggetti emarginati o indigenti, e così via.

Oltre agli enti non profit propriamente detti, vi sono altre tipologie di aziende la cui finalità principale è da ricercare nella prestazione di servizi a favore della collettività; fra queste:

- Le Aziende Sanitarie Locali, un ambito in cui la metodologia del bilancio sociale trova terreno fertile. È, in fatti, cruciale nelle ASL la qualità dei complessi rapporti dell'azienda con una molteplicità di interlocutori (dipendenti, ma anche medici e pediatri, farmacisti, fornitori, Istituzioni, ecc), per i quali il bilancio sociale costituisce uno strumento di dialogo e di consenso. Modello prototipale per le Aziende Sanitarie Locali è costituito dal Rapporto Salute 1998 - 2000 di ASL Città di Milano, un esempio di adattamento della metodologia GBS alle esigenze di informativa e di gestione delle Aziende Sanitarie improntata allo sviluppo sostenibile.
- Le Aziende ex-municipalizzate, le cui attività svolte nei confronti dei clienti rappresentano nello stesso tempo l'erogazione di un servizio pubblico in concessione per conto della Pubblica Amministrazione. In questo settore, all'esperienza prototipale di ASPIV Venezia (Oscar di Bilancio Sociale 1997) sono seguite le esperienze di ATM Milano (giunto ormai alla quarta edizione di bilancio

sociale), e di altre aziende del settore che hanno già intrapreso analoghi progetti di gestione e rendicontazione della responsabilità sociale.

Per completezza di esame, si accenna anche alla cosiddette Cooperative sociali, una forma organizzativa disciplinata per legge (L. n. 381/1991) in cui prevale il valore solidaristico delle attività svolte. In questi soggetti, il bilancio sociale svolge un ruolo di “certificazione” della prevalenza delle attività sociali rispetto a quelle svolte sul mercato, anche in considerazione del fatto che le cooperative sociali, essendo Onlus per diritto, usufruiscono di particolari agevolazioni fiscali (D. Lgs n. 460/1997). L’identità, anche in questo caso, può essere molto diversa a seconda delle caratteristiche specifiche di ciascun ente. Ad esempio, nelle cooperative che operano a favore di particolari categorie di cittadini (attraverso la gestione di servizi socio-sanitari, educativi, ecc.), l’identità sarà caratterizzata dalla figura dei soggetti che ricevono le prestazioni; negli enti che operano nell’ambito di programmi di cooperazione internazionale, le figure pregnanti saranno costituite dai soggetti da cui provengono i fondi di dotazione e dai destinatari degli aiuti.

### I bilanci sociali d’Area o di Territorio

Il fatto che molti di questi enti, pubblici e privati, partecipino a macro-progetti volti direttamente o indirettamente allo sviluppo del territorio (si pensi agli enti coinvolti da un grande evento come le Olimpiadi di Torino 2006), rende possibile la realizzazione del bilancio sociale su scala territoriale. Di qui l’interessante esperienza dei Bilanci Sociali di Area o di Territorio, che ha il pregio di far emergere le dinamiche territoriali al di là delle politiche specifiche dei singoli enti, trattandosi di progetti che richiedono unità d’intenti e sinergie fra strutture pubbliche e private che operano sul territorio, quali:

- Piani sociali di zona, predisposti ai sensi dell’art. 19 della L. n. 328/2000 (Legge quadro per la realizzazione del sistema integrato di interventi e servizi sociali)

Costituiscono lo strumento fondamentale ed obbligatorio per la definizione degli interventi e della rete di servizi sociali del territorio di competenza, i cui obiettivi prioritari sono: benessere collettivo, miglioramento della qualità della vita, promozione sociale. I piani sociali di zona rappresentano un ambito favorevole di sperimentazione del bilancio sociale, come strumento di gestione del dialogo e delle sinergie tra gli attori pubblici e privati che intervengono nella sua attuazione.

Tra le regioni più attive nella sperimentazione, il Piemonte, nell’ambito del Disegno di legge n. 407 (“Norme per la realizzazione del sistema regionale integrato di interventi e servizi sociali”), attualmente all’esame del Consiglio Regionale, ha previsto come parte integrante dei piani di zona sia la Carta dei Servizi, sia la redazione del Bilancio Sociale da parte degli enti gestori, secondo modalità individuate dalla Giunta Regionale, all’interno di un piano di comunicazione volto a qualificare il rapporto tra cittadini ed istituzioni. Approccio che riconosce il ruolo attivo di tutti soggetti coinvolti nel processo di informazione, consultazione e valutazione dei servizi sociali (IPAB, enti pubblici, soggetti privati e del cd terzo settore).



E' dunque rilevante l'impegno della Regione Piemonte nel promuovere e proporre agli enti gestori istituzionali uno strumento innovativo quale il bilancio sociale, capace di favorire la ricerca e l'attuazione delle necessarie sinergie nell'ambito del territorio di riferimento (ad esempio: integrazione con le politiche socio-sanitarie delle ASL).

- Patti Territoriali, Piani Integrati d'Area (PIA) e Piani di Sviluppo Locale (es. "Leader Plus") nel campo d'azione dei fondi strutturali delle Comunità Europee)

Una recente esperienza di questo tipo è costituita dal Bilancio Sociale 1999 del Comparto Chimico e Petrolifero di Livorno, progetto cui hanno contribuito, oltre alle principali aziende petrolchimiche dell'area, le Associazioni Industriali (Confindustria Toscana Servizi) e le Autonomie Locali (Regione e Provincia), con il coordinamento del mondo scientifico ed accademico: un approccio innovativo che sta trovando nuove applicazioni, fra cui quella in corso di realizzazione per il polo chimico di Ravenna (bilancio sociale aggregato 2002).

In questi casi, il bilancio sociale diventa un vero e proprio strumento di governo responsabile del territorio, che consente di razionalizzare le numerose attività di tutela e promozione intraprese dai vari enti coinvolti, atte a migliorare la qualità dell'ambiente e realizzare politiche concrete di sviluppo sostenibile, quali: certificazione ambientale (EMAS II, ISO 14001), introduzione di marchi di qualità, ecc..

## 9 Il Valore Aggiunto nel Bilancio Sociale degli Enti Non Profit

Questa seconda parte del bilancio sociale individua le risorse economiche prodotte o gestite dall'azienda, e la loro ripartizione tra i principali stakeholder.

Nell'ambito degli enti non profit, la possibilità di determinare il valore aggiunto dipende dall'esistenza di un sistema di indicatori sociali che ne renda possibile l'individuazione. L'elemento qualificante nella ricerca del modello di determinazione del valore aggiunto risiede, in fatti, nella misurabilità e comparabilità dei dati a disposizione, che nel caso delle aziende for profit sono facilmente ottenibili dal conto economico d'esercizio.

L'esistenza di un adeguato sistema di "contabilità sociale", che consenta di misurare l'impatto sociale della gestione in termini di oneri assunti a proprio carico e benefici per la comunità, costituisce dunque il presupposto per poter determinare il "valore aggiunto" anche nell'ambito delle organizzazioni non orientate al profitto: il caso tipico riguarda le associazioni di volontariato (ad esempio: le Associazioni dei Volontari Ospedalieri - AVO, la Croce Rossa, ecc.) il cui valore aggiunto può essere determinato, per quanto possibile, riconvertendo il lavoro volontario a costi equivalenti con le figure tipiche del contratto di lavoro ottenibili sul mercato.

In assenza di questi presupposti, è comunque possibile riportare in questa parte del bilancio sociale una puntuale descrizione dell'allocazione delle risorse per macro-aree

di intervento, secondo l'impostazione del bilancio di mandato (capitolo 7)<sup>8</sup>, indicando come area di miglioramento per i successivi esercizi la possibilità di individuare il valore aggiunto solo nel momento in cui l'ente si doterà di un adeguato sistema di contabilità analitica.

Infine, nei casi in cui l'ente non profit riceve fondi di dotazione e li gestisce come se avesse un contratto di servizio nei confronti dei soggetti erogatori, il bilancio sociale è in grado di evidenziare il valore creato dall'ente nel trasformare i fondi di dotazione in ricchezza redistribuita a favore dei portatori d'interessi.

## 10 La Relazione Sociale nel Bilancio Sociale degli Enti Non Profit

Per gli enti non profit il bilancio sociale costituisce occasione di verifica e di affinamento dell'impianto di contabilità sociale dell'ente.

Questo aspetto emerge proprio dalla relazione sociale, parte del bilancio sociale in cui attraverso gli indicatori di gestione, prevalentemente di tipo non finanziario, si fornisce un resoconto puntuale ed esaustivo delle attività svolte dall'ente nei confronti di ciascuna categoria di stakeholder, facendo emergere, con chiarezza di linguaggio e semplicità di struttura espositiva, dei "valori" che il tradizionale bilancio dell'ente non riesce ad esprimere.

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

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

La relazione sociale consente quindi all'ente non profit di:

- Rendere visibili per categoria di stakeholder i progetti quali risultati acquisiti od eventualmente in progress;
- Descrivere il rapporto di scambio con i singoli portatori di interesse;

---

<sup>8</sup> In questi casi, riscontrabili soprattutto nell'ambito degli Enti Locali, viene effettuata una riclassificazione delle voci di bilancio, orientata prevalentemente a criteri di destinazione, attraverso una struttura sistematica di centri di costo opportunamente identificati, documentando la quantità di risorse in entrata e in uscita e le specifiche aree di destinazione.

- Dimostrare il grado di coinvolgimento degli stakeholder attraverso il processo di rilevazione del consenso.

Negli Enti Locali, coerentemente con la struttura organizzativa e con i criteri di allocazione delle risorse descritti nelle precedenti parti del bilancio sociale, la relazione sociale è dedicata al rapporto sulle prestazioni e sui servizi offerti. Secondo questa impostazione, al fine semplificare la descrizione analitica dei criteri e delle modalità di scelta, le prestazioni effettuate sono opportunamente aggregate per macro-aree di intervento; in tal modo si rende esplicito come gli impieghi economici dell'ente si traducano effettivamente in specifici progetti e servizi, raggiungendo definitivamente lo scopo di comunicare con chiarezza e trasparenza le scelte e gli interventi posti in essere. In questi casi, viene comunque indicata come area di miglioramento, la possibilità di avvicinarsi gradualmente allo standard di processo, che prevede una classificazione degli interventi per categoria di stakeholder.

## 11 Conclusione

A completamento di questa relazione, si vuole ancora una volta ricordare che nelle organizzazioni non orientate al profitto, enti pubblici e non profit, il bilancio sociale, processo completo ed articolato che coinvolge trasversalmente tutta l'azienda, può costituire un'importante occasione per mettere in luce gli obiettivi di miglioramento su cui, trasformandoli in progetti, indirizzare gli sforzi della futura gestione, correggendo eventualmente gli orientamenti strategici resi espliciti nell'identità distintiva.

Uno strumento flessibile per progettare e realizzare azioni concrete di sviluppo durevole, programmi di "formazione-intervento" che coinvolgono l'intera struttura organizzativa e realizzano una "buona pratica" di gestione aziendale: un "circolo virtuoso" di "programmazione/gestione/rendicontazione/verifica dei risultati", che accresce la responsabilizzazione degli Amministratori e dei Dirigenti sul raggiungimento degli scopi sociali ed istituzionali, offrendo al tempo stesso agli interlocutori esterni una modalità di valutazione sul merito dell'operato sociale dell'ente.

Dall'esito di questo processo, desumibile dalla relazione sociale, dipende gran parte del consenso e della fiducia dei portatori d'interessi, elementi indispensabili per assicurare la capacità dell'ente nel perseguire lo scopo sociale e la sua sostenibilità.

## The Johannesburg Commitment on Sustainable Development

### POLITICAL DECLARATION – 2 September 2002

*Art. 22 → The Johannesburg commitment is the product of distinct and comprehensive intergovernmental negotiations, multi-stakeholder dialogue and partnership announcements ...*

*Art. 23 → In adopting the Johannesburg Commitment on Sustainable Development, we reaffirm our commitment to uphold the Rio Principles and fully implement **Agenda 21**, all of which constitute a central part of our global agreement*

*Art. 46 → ... governments will continue to work for stable partnership with the private sector, labour, civil society, and all major groups, respecting the independent and important roles of these social partners*



21

Infine, a livello globale l'adozione del bilancio sociale è anche la conferma che il mondo del non profit, pubblico e privato, è pronto ad affrontare la sfida di Johannesburg, che ha individuato con chiarezza nelle sinergie tra governi, settore privato, organizzazioni non profit, studenti e cittadini la via primaria del cambiamento per uno sviluppo durevole e sostenibile<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Nella sua proposta di piano di lavoro del 16/5/2002 Kofi Annan aveva concluso dicendo: "..... A Johannesburg dobbiamo sfruttare un'occasione. Il punto non è **ambiente contro sviluppo o ecologia contro economia**. Contrariamente a un sentimento diffuso, noi dobbiamo integrare i diversi aspetti. Non si tratta nemmeno di un problema di **ricco contro il povero**. Entrambi hanno interesse a proteggere l'ambiente ed a promuovere lo sviluppo sostenibile. A Johannesburg i Governi dovranno accordarsi su di un **piano di azione comune**, ma le leve più creative del cambiamento possono essere le **collaborazioni** tra Governi, settore privato, organizzazioni no profit, studenti e cittadini".

## Bibliografia di riferimento

AA. VV., Carta dei fondamentali valori umani, Ed. Fondazione Internazionale Nova Spes, Roma, 1989

AA. VV., *Il settore non profit - Enti non commerciali e ONLUS*, Schede di Aggiornamento, Quaderno n. 38, Edizioni Eutekne, Torino, giugno 2002

Associazione fra gli Industriali della Provincia di Livorno, *Bilancio Sociale 1999 del Comparto Chimico e Petroliero di Livorno*

ASPIV Venezia, *Bilancio Sociale 1997*

ASL Città di Milano, *Rapporto Salute 1998 - 2000*

ATM Milano, *Bilancio Sociale 2000*

Chiappero G., *La rendicontazione ambientale degli Enti Locali*, Relazione presentata al Convegno "I conti della sostenibilità: le implicazioni della introduzione di elementi di contabilità ambientale per gli Enti Locali", Settimo Torinese, luglio 2000

Chiappero G., *Bilancio Sociale: standard e principi guida*, Summa n. 158, ottobre 2000

Chiappero G., *Cos'è la Corporate Social Responsibility e quali sono gli strumenti a garanzia*, Relazione presentata al Convegno "ETHICA": Etica dell'ambiente e ambiente dell'etica: riflessioni degli enti e delle imprese verso Johannesburg 2002", Università degli Studi di Torino, maggio 2002

Chiesi M., Martinelli A., Pellega M., *Il Bilancio Sociale*, Ed. Il Sole 24 Ore, Milano, 2000

Comune di Como, *Bilancio di mandato 1998 - 2002*

Ebers M., *The Framing of Organisational Cultures*, Relazione presentata al III° Congresso Internazionale sul Simbolismo dell'Organizzazione, Ed. Istud, Milano. 1987

Fiorentini G., Preite D., *Azienda pubblica e azienda non profit: il ruolo del bilancio sociale nel decentramento*, Relazione presentata al Convegno "Decentramento ed Enti Locali: economia, responsabilità aziendale, finanza", Università degli Studi di Parma, maggio 2000

Fondazione CRT, *Bilancio Sociale*, Edizione 2002

Gazzola P., *Il processo di comunicazione nelle aziende non profit*, su "Economia Aziendale 2000 Web - Paper"

GBS - Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, *Principi di redazione del Bilancio Sociale*, Milano, maggio 2001

Global Reporting Iniziative - GRI, *Sustainability Reporting Guidelines*, 2000

Libro Verde della Commissione delle Comunità Europee, *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, luglio 2001

Marziantonio R., *Comunicazione e processi di miglioramento*, Ed. G&M Strategia d'Immagine, Milano, 1997

Marziantonio R., Mari L. M., *Il Bilancio Sociale tra teoria e prassi*, Ed. G&M Strategia d'Immagine, Milano, 1999

Matacena A., *Il sistema informativo nelle Aziende Non Profit. Dalla Comunicazione verso l'esterno al controllo interno*, Relazione presentata al Seminario dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti di Torino "Strumenti tradizionali e innovativi del controllo di gestione - specificità per il mondo privato e pubblico", Torino, novembre 2001

Provincia di Bergamo, *Rendiconto di mandato 1995 - 1999*