

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
COMMISSIONE AZIENDE NON PROFIT

**IL BILANCIO SOCIALE NELLE AZIENDE NON PROFIT:
PRINCIPI GENERALI E LINEE GUIDA PER LA SUA ADOZIONE**

CONSIGLIERE DELEGATO

GIORGIO SGANGA

PRESIDENTE

MARCO ELEFANTI

COMPONENTI

ROSANNA D'AMORE

PIER LUIGI FOGLIA

DAVIDE MAGGI

ANDREA MORETTI

ANDREA FERRARI

FEDERICO LODA

ANGELO MARAMAI

DANIELA PREITE

ANTONELLO SOLDANI

UFFICIO STUDI CNDC

LORENZO MAGRASSI

MATTEO POZZOLI

SOMMARIO

PREMESSA	1-5
IL BILANCIO SOCIALE	6-16
RENDICONTAZIONE E BILANCIO SOCIALE: DEFINIZIONI E RILEVANZA GESTIONALE	6-10
LA RENDICONTAZIONE E IL BILANCIO SOCIALE NELLE ANP	11-16
LE CARATTERISTICHE SALIENTI ED I TRATTI CARATTERIZZANTI LE ANP DAL PUNTO DI VISTA ISTITUZIONALE E DEGLI ASSETTI GESTIONALI	17-25
LE CONDIZIONI ORGANIZZATIVE E GESTIONALI INDISPENSABILI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE	26-44
STRUTTURA ORGANIZZATIVA	26-29
ATTIVITÀ TIPICA E ATTIVITÀ ACCESSORIA	30-32
LA CREAZIONE DEL SISTEMA DI ACCOUNTABILITY	33-37
IL SISTEMA INFORMATIVO	38-41
IL SISTEMA DI CONTROLLO	42-44
I CONTENUTI E LE FASI DI REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NELLE ANP	45-88
PRINCIPI DI REDAZIONE	45-48
L'INDIVIDUAZIONE DEGLI STAKEHOLDER DI RIFERIMENTO	49-55
L'ESPLICITAZIONE DEI VALORI AZIENDALI E LA DECLINAZIONE DELLA MISSIONE E DELLA VISIONE AZIENDALE	56-66
LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI INDICATORI PER LA VALUTAZIONE DEI LIVELLI DI RISULTATO RAGGIUNTI	67-77
<i>Le caratteristiche del sistema di indicatori</i>	78-80
I SISTEMI DI VERIFICA E VALIDAZIONE PER UNA VALUTAZIONE DELLA COERENZA TRA RISULTATI RAGGIUNTI E MISSION AZIENDALE	81-88

PREMESSA

1. Le origini concettuali della rendicontazione sociale possano essere rinvenute addirittura nella letteratura nordamericana degli anni Quaranta, ma le prime formulazioni teoriche sono state elaborate intorno agli anni Settanta negli Stati Uniti. Da quel momento in poi, e con riferimento ad una prospettiva internazionale, teoria e prassi della rendicontazione sociale si sono sviluppate in modo disomogeneo, allorché nei diversi paesi industrializzati si verificava una crisi di legittimità del settore privato, che assumeva contorni ed intensità variabili in funzione del tempo e del contesto sociale e politico dei diversi sistemi economici nazionali; iniziava ad essere evidente che la rendicontazione economica e finanziaria tradizionale non fosse sufficiente a mostrare la portata degli impatti sociali dell'attività delle aziende.
2. Durante gli anni Settanta, Germania, Francia, Gran Bretagna e Stati Uniti hanno rappresentato l'avanguardia della ricerca; alla relativa stasi degli anni Ottanta è seguito un decennio contrassegnato da una rapida accelerazione degli studi e dell'applicazione della rendicontazione sociale in tutti i paesi industrializzati. I primi esempi concreti di bilancio sociale sono stati realizzati in Europa continentale.
3. Le ragioni di una simile tendenza sono da imputare all'interazione di vari fattori, tra i quali lo sviluppo concettuale di alcuni temi fondamentali nell'evoluzione della teoria d'azienda degli ultimi trenta anni (in particolare della corporate governance e dell'accountability) e la variabilità di elementi contestuali, quali la struttura dei sistemi produttivi e la funzione delle istituzioni pubbliche con cui le entità economiche interagiscono: in sintesi, tutti aspetti cui la dottrina attribuisce un ruolo rilevante nell'evoluzione del concetto di "responsabilità sociale" a livello aziendale.
4. Attualmente attraversiamo una fase di vigoroso confronto internazionale cui sono seguite nel 2001 la pubblicazione del Libro Verde della Commissione Europea in tema di responsabilità sociale delle imprese e nel 2002 la formulazione delle Sustainability Reporting Guidelines da parte del Global Reporting Initiative (centro di collaborazione ufficiale del United Nations Environment Programme)¹.

¹ Commissione Europea, Libro verde: *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles, 2001; Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Guidelines 2002*, Boston, 2002.

Non è questa la sede per un'analisi sui fondamenti e sull'evoluzione del principio di "responsabilità sociale" delle realtà aziendali, ma è importante sottolineare quanto le sue implicazioni, associate ai noti processi di internazionalizzazione dei mercati e trasformazione dei sistemi produttivi, di specializzazione produttiva e di interazione delle aziende con categorie sempre più ampie di stakeholder, contribuiscano, da un lato, a rendere più evidenti gli spazi lasciati dai fallimenti di mercato, con nuove opportunità per lo sviluppo del Terzo Settore, e, dall'altro, a qualificare l'accountability in generale, e la rendicontazione sociale in particolare, come fattori competitivi ed elementi cruciali di gestione e di marketing². Conseguenza: l'attenzione sul tema da parte degli operatori privati e istituzionali continuerà ad aumentare.

5. Oggi le finalità della rendicontazione – sia economica sia sociale – si differenziano in funzione della natura dell'azienda cui ci si riferisce. Si assiste così alla diffusione di diverse procedure e tecniche di redazione del bilancio sociale in relazione alle imprese, alle aziende pubbliche e alle organizzazioni privatistiche il cui obiettivo non è la massimizzazione del profitto. Scopo del presente lavoro è quello di individuare modelli e avanzare proposte in tema di rendicontazione sociale con specifico riferimento alle aziende non profit (Anp)³.

² Per un'analisi dei principali stakeholder delle Anp si veda il *Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle Aziende non profit*, par. 18 e ss.

³ Per la definizione di Anp si veda la Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle Aziende non profit*, par. 1-7.

IL BILANCIO SOCIALE

RENDICONTAZIONE E BILANCIO SOCIALE: DEFINIZIONI E RILEVANZA GESTIONALE

6. La molteplicità delle variabili da valutare quando si opera nel campo della rendicontazione sociale e del bilancio sociale non agevola la codificazione della materia. D'altro canto, è essenziale intendersi su alcune definizioni terminologiche generali e condividere quanto meno un glossario di massima, anche perché i due termini (rendicontazione e bilancio), in senso lato, ineriscono a processi di conoscenza e di comunicazione complessi che si manifestano in contesti sociali, politici e culturali dinamici, e si intrecciano, nel contempo, con strumenti propriamente contabili come il bilancio d'esercizio.
7. La rendicontazione sociale costituisce parte di una struttura più generale di accountability aziendale, fondata su di un sistema di comunicazione interna ed esterna e realizzata per rispondere all'esigenza di dovere rendere conto dei risultati ottenuti nel caso si utilizzino risorse non proprie⁴. La considerazione dei vari strumenti di rendicontazione sociale (rapporti, relazioni, bilanci) che si aggiungono a quelli di rendicontazione economica tradizionali rende però necessario attribuire una valenza "positiva" al termine "sociale", introducendo quindi ulteriori categorie di classificazione, quali l'oggetto della rendicontazione (sociale, ambientale, di sostenibilità, di solidarietà, etico) e il soggetto che la effettua (*for profit*, non profit).
8. Sia la teoria sia l'analisi empirica consentono poi d'individuare due approcci al tema della rendicontazione sociale e degli strumenti tramite i quali essa viene realizzata:
 - il primo tende a valorizzarne la funzione specificamente nell'ambito delle politiche di comunicazione e di marketing aziendale;
 - il secondo rimarca la valenza strategica del processo tramite il quale un'organizzazione, aumentando la conoscenza del proprio funzionamento, migliora i processi gestionali e produttivi.

⁴ Si veda il *Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio delle Aziende non profit*, par. 44-46.

In questa seconda prospettiva la rendicontazione sociale rappresenta per l'azienda non un vincolo, bensì l'opportunità di attuare un comportamento "socialmente responsabile", di orientare la propria attività in modo tale che i risultati perseguiti siano coerenti con i valori condivisi del contesto di riferimento, e ciò attraverso comportamenti volti a soddisfare le aspettative dei differenti interlocutori; in breve, di accrescere la legittimazione e il consenso da parte di tutti i soggetti che possono influenzare il raggiungimento dei suoi obiettivi (rilevanza interna) o che sono influenzati dal suo operato (rilevanza esterna).

9. Il bilancio sociale è lo strumento tramite il quale rappresentare informazioni qualitative, quantitative e monetarie dell'operato aziendale, raccolte attraverso schemi e procedure coerenti con lo scopo di analizzare e interpretare tali informazioni dall'interno, per monitorare, valutare, programmare e stabilire obiettivi conformi ai valori etici che caratterizzano l'azienda. In altri termini, il bilancio sociale è uno strumento di comunicazione, ma è soprattutto un documento finale di un processo gestionale e decisionale.

La *rilevanza interna* del bilancio sociale come processo di gestione si realizza attraverso:

- la riflessione sull'impostazione strategica della attività dell'azienda;
- l'integrazione tra gli strumenti gestionali;
- il coinvolgimento di tutti gli operatori interni.

La *rilevanza esterna* del bilancio sociale quale rendiconto del processo di creazione di utilità sociale si realizza attraverso:

- la rappresentazione dei risultati raggiunti;
- la dimostrazione della coerenza delle proprie scelte con i piani programmatici, evidenziando la destinazione degli impieghi nelle varie aree di intervento.

10. La legittimazione dell'attività dell'organizzazione passa attraverso la trasparenza delle attività decisionali, l'esposizione dei processi che hanno consentito il passaggio dalla formulazione della missione alla realizzazione degli obiettivi aziendali e la possibilità per gli interlocutori di verificare le informazioni contenute nel bilancio sociale.

11. Considerando la rilevanza crescente del Terzo Settore in Italia e la sostanziale assenza di riferimenti normativi nell'ambito della rendicontazione sociale, è ragionevole collocare la definizione dell'oggetto di studio nell'ambito della cornice terminologica e delle categorie di classificazione elaborate dalla dottrina⁵.
12. Principi etici e valori costituiscono l'oggetto dell'attività e del lavoro delle Anp. Dalla fiducia del pubblico e delle istituzioni, le quali sovente ne agevolano l'attività con provvedimenti giuridici specifici, deriva per le Anp un onere etico nei confronti di coloro che forniscono le risorse umane e finanziarie, onere che accentua in qualche misura il significato e la portata della loro responsabilità sociale. Da qui l'esigenza di dotarsi di strumenti idonei a dimostrare e verificare coerenza, efficacia e trasparenza nella gestione e nell'impiego di risorse "pubbliche" nel rispetto delle legittime attese dei portatori d'interessi.
13. La differenziazione del processo di rendicontazione sociale nelle Anp rispetto ad altre tipologie di aziende è dunque dovuta al sistema più ampio con cui le medesime interagiscono, alla responsabilità derivante dall'utilizzo di risorse non proprie, alla particolare distribuzione del valore aggiunto, al dovere di rendere conto agli stakeholder di obiettivi, azioni e risultati sociali e ambientali, oltre che economici.
La prima caratteristica di un'Anp è infatti quella di essere "produttore" di utilità sociale. Essa trova motivo di esistenza, di riconoscimento e di legittimazione nella sua capacità di impegnarsi per il raggiungimento di finalità di interesse collettivo. Le risorse sono principalmente utilizzate o in azioni direttamente indirizzate al raggiungimento del fine di utilità sociale o in attività che mirano al sostegno e allo sviluppo dell'organizzazione.
14. La natura istituzionale dell'Anp attribuisce ad esse due elementi distintivi rispetto alle aziende *for profit*:

⁵ Nel contesto giuridico italiano, il principale provvedimento che introduce il tema della rendicontazione sociale è quello previsto per le fondazioni bancarie. In base all'*Atto di indirizzo recante le indicazioni per la redazione, da parte delle fondazioni bancarie, del bilancio relativo all'esercizio chiuso il 31 dicembre 2000*, emanato dal Ministero del Tesoro il 19 aprile 2001, le fondazioni devono redigere il documento secondo una struttura che aiuti gli stakeholder a valutare quanto l'iniziativa dell'ente sia conforme agli obiettivi istituzionali.

- sono portatori di interessi istituzionali sia coloro che sono responsabili della gestione (soci, amministratori e manager) sia coloro che si trovano in rapporto con l'azienda medesima (donatori, volontari, lavoratori, comunità locale, opinion leader ecc.);
- i risultati in termini di utilità sociale sono prioritari rispetto a quelli di carattere economico-finanziario.

Il primo compito degli amministratori e dei manager di un'Anp è quello di sviluppare le finalità istituzionali e di renderle operative attraverso la definizione della missione strategica. In sostanza, tale compito si espleta definendo il quadro complessivo dei valori secondo i quali, ed entro i quali, saranno svolte le varie attività. Tale fase esprime il livello più alto della responsabilità degli organi decisionali e costituisce il primo indispensabile passaggio per la progettazione della struttura gestionale dell'azienda. La consapevolezza, da parte degli amministratori, di essere investiti di una responsabilità gestionale nei confronti della collettività può d'altra parte costituire un fattore motivazionale decisivo nel portare avanti iniziative efficaci nell'ambito del Terzo Settore.

15. Dunque, in sintesi, il positivo impatto di un processo di rendicontazione sociale per un'Anp si realizza attraverso il completamento della seguente sequenza di fasi:
- comunicazione agli stakeholder del quadro complessivo delle attività, rappresentandone i risultati e le conseguenze derivanti dalle scelte gestionali;
 - costruzione di un modello razionale di raccolta dei dati, che funga da base informativa ai fini della riflessione da parte della collettività circa l'identità e l'operato dell'azienda;
 - rafforzamento delle relazioni e della fiducia tra l'azienda e gli stakeholder;
 - miglioramento dell'attività gestionale sulla base della valutazione – fornita dagli stakeholder sia interni sia esterni – degli impatti generati;
 - allineamento dei valori aziendali con le indicazioni provenienti dagli stakeholder.
16. La coerenza tra ciò che l'azienda fa e il motivo per cui essa è stata costituita rappresenta la sua missione e, nello stesso tempo, costituisce il cardine della rendicontazione sociale. In questa prospettiva, il bilancio sociale, evidenziando le attività poste in essere nel perseguire la missione aziendale, svolge la doppia valenza di strumento di comunicazione e di articolato e complesso processo gestionale.

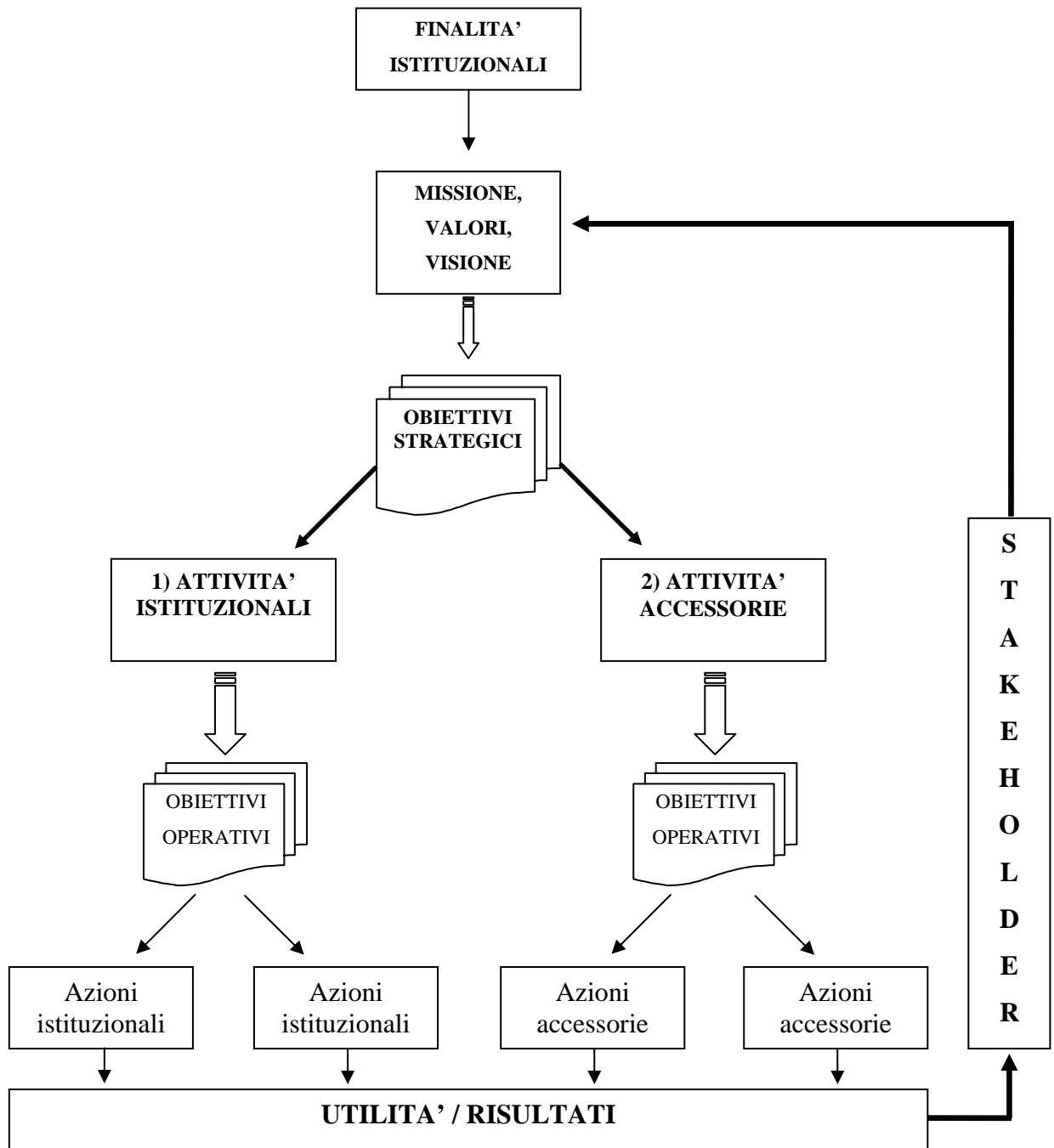
LE CARATTERISTICHE SALIENTI ED I TRATTI CARATTERIZZANTI LE ANP DAL PUNTO DI VISTA ISTITUZIONALE E DEGLI ASSETTI GESTIONALI

17. Le Anp, per massimizzare la loro produttività in termini di utilità sociale, devono strutturare il proprio “assetto gestionale” in modo da poter formulare e perseguire obiettivi che siano in linea con le finalità espresse.

18. Ottenuti i risultati delle attività poste in essere, l’Anp deve confrontarsi con i propri stakeholder di riferimento secondo criteri di correttezza e trasparenza; dalle sollecitazioni provenienti da tale confronto derivano le operazioni di riallineamento e/o riformulazione della missione, dei valori e della visione dell’Anp. Il processo, rappresentato nel **diagramma 1**, viene di seguito descritto.

Diagramma 1

Assetto gestionale e processo di formazione del bilancio sociale



Il diagramma illustra il procedimento logico alla base del processo di formazione del bilancio sociale. In particolare, lo schema cerca di rendere immediatamente percepibili la coerenza tra finalità, missione, obiettivi strategici/operativi e risultati raggiunti in un continuo confronto con gli stakeholder di riferimento.

19. L'Anp nasce per iniziativa di uno o più soggetti (fondatore/i, associati, sostenitori) che esprimono il desiderio e la volontà di perseguire alcune finalità ritenute di interesse collettivo; proprio per la centralità di tale interesse si procede alla creazione di una struttura aziendale non indirizzata alla realizzazione di profitti a favore di coloro che la costituiscono.

20. Terminata la fase costitutiva, il compito degli amministratori dell'Anp diviene quello di tracciare la missione, i valori e la visione di sviluppo dell'organizzazione⁶.

Gli amministratori sono tenuti a:

- esprimere la loro interpretazione del “cosa” vuole essere, fare e significare l'Anp nel suo contesto di riferimento;
- precisare le qualità di riferimento dell'organizzazione per mezzo dell'esplicitazione dei valori di cui la stessa è portatrice;
- esprimere la propria volontà in ordine al “come” deve e dovrà essere considerata l'Anp nelle sue fasi di sviluppo.

21. Una volta formulati missione, valori e visione, è ancora compito degli amministratori, eventualmente supportati dai manager dell'organizzazione, predisporre gli obiettivi strategici in relazione ai principali risultati che si vogliono raggiungere attraverso le attività dell'Anp.

Le attività tipiche (o istituzionali) devono essere finalizzate alla realizzazione di obiettivi operativi che siano in connessione con le finalità istituzionali espresse. Le attività accessorie (o di supporto) sono quelle che garantiscono l'esistenza e la continuità aziendale dell'Anp⁷.

22. Per l'effettiva realizzazione degli obiettivi l'Anp dovrà intraprendere un numero molto elevato di azioni (progetti, processi, operazioni ecc.) sia tipiche sia accessorie; ognuna di queste azioni è produttiva di risultati che devono essere rilevati dall'Anp.

23. Il complesso dei risultati prodotti dall'Anp deve essere riportato nel bilancio sociale; si ritiene opportuno che, nell'esposizione, siano riscontrabili i vari passaggi e gli assetti gestionali che hanno portato dalla formulazione di missione, valori e visione, alla produzione dei risultati.

⁶ Talvolta gli amministratori sono gli stessi fondatori o alcuni di essi; in genere sono coloro che vengono incaricati di far parte degli organi che hanno funzione di governo.

⁷ Si veda Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle Aziende non profit*, par. 24.

24. Una delle principali funzioni del bilancio sociale è quella di consentire un confronto corretto e trasparente con tutti gli stakeholder, interni ed esterni all'Anp⁸. Da tale confronto deriva per l'Anp la legittimazione alla sua stessa esistenza.

25. Da tale attività di confronto l'Anp dovrà sviluppare il consolidamento della propria missione così come dovrà perseguire un adeguamento di essa e delle sue politiche generali alle sollecitazioni degli stakeholder; ciò deve avvenire in un processo continuo, mirato alla massimizzazione della produttività di utilità sociale.

⁸ Ricordiamo che, in assenza di “proprietari dell'azienda” (*shareholder*), nell'Anp anche gli associati, i fondatori e gli amministratori devono essere considerati *stakeholder*.

LE CONDIZIONI ORGANIZZATIVE E GESTIONALI INDISPENSABILI PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE

STRUTTURA ORGANIZZATIVA

26. Il bilancio sociale, come precedentemente accennato, oltre ad esprimere le finalità e i valori contenuti nella missione aziendale, è anche lo strumento con cui l'Anp esercita la propria funzione di accountability e di comunicazione, non solo attraverso una descrizione delle singole azioni poste in essere – investimenti realizzati, servizi prestati – ma anche tramite una rendicontazione dei risultati ottenuti e del grado di efficacia ed efficienza dell'attività svolta. Esso, pertanto, deve integrare dati economico-finanziari con dati extra-contabili, idonei a rappresentare con chiarezza l'utilità sociale prodotta.
27. Condizione necessaria per sviluppare un valido sistema di comunicazione è dotarsi di una buona struttura organizzativa e gestionale, espressione di un sistema di *governance* in linea con le caratteristiche giuridiche dell'Anp e con la volontà degli amministratori di adottare comportamenti etici. A tal fine è fondamentale definire con chiarezza, compatibilmente con la dimensione dell'Anp e in funzione della sua missione, le funzioni aziendali, l'organigramma, i ruoli, i compiti, le mansioni, le procedure operative e i meccanismi di comunicazione interna.
28. La “struttura organizzativa” deve essere articolata in modo da evidenziare, con chiarezza e precisione, i processi formativi delle decisioni aziendali ai diversi livelli (livello *corporate*, area tipica e/o accessoria, livello funzionale), in relazione all'ambiente esterno di riferimento, alle risorse umane e alla strategia perseguita.
29. Le Anp che svolgono attività di rilevante impatto sociale dovranno porre particolare attenzione alla possibilità di poter dimostrare la democraticità del proprio stile di direzione.

ATTIVITÀ TIPICA E ATTIVITÀ ACCESSORIA

30. Preliminare e indispensabile per poter redigere il bilancio sociale è la chiara distinzione delle attività in due grandi categorie: attività tipiche e attività accessorie⁹.

Coerentemente con quanto disposto dalla Raccomandazione n. 1 del Codice unico delle Aziende non profit, le diverse aree gestionali dell'Anp sono gli ambiti dell'attività aziendale contraddistinti da elevati livelli di uniformità. Tali uniformità devono essere correlate ai fini perseguiti e alle caratteristiche dei processi di produzione e di consumo.

Sono attività tipiche le attività poste in essere per il diretto ottenimento di un fine espresso nella missione comunicata/trasmessa dall'Anp.

Sono attività accessorie le attività che hanno un valore strumentale collegato alle esigenze di sostentamento e di sviluppo dell'Anp.

31. La distinzione tra queste due categorie di attività dovrà essere rispettata sia negli strumenti di controllo di gestione economico-finanziario sia in quelli di controllo di utilità sociale prodotta. Tale distinzione è, dunque, il principale elemento di raccordo tra bilancio "economico" e bilancio sociale.

32. Nell'Anp assumono particolare importanza la quantità di risorse che la medesima riesce a porre a disposizione delle attività tipiche e l'economicità raggiunta nella gestione delle attività accessorie.

⁹ Si veda anche la Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle Aziende non profit*, par. 24.

LA CREAZIONE DEL SISTEMA DI ACCOUNTABILITY

33. L'Anp deve creare intorno a sé un sistema di rendicontazione in adempimento ai propri principi e valori, che sia in grado di generare fiducia ed affidamento nella collettività. A tal riguardo è rilevante che l'organizzazione sia dotata di un sistema di controllo interno e di strumenti di volta in volta adeguati che le permettano di rendicontare i risultati di utilità sociale raggiunti.
34. Nella preparazione del bilancio sociale e nella rappresentazione dei risultati raggiunti essa deve ispirarsi, in particolare, ai principi di:
- prevalenza della sostanza sulla forma;
 - coerenza;
 - correttezza e attendibilità;
 - imparzialità (neutralità);
 - verificabilità dell'informazione;
- così come definiti nel Codice unico delle Aziende non profit¹⁰.
35. La produzione dei risultati di utilità sociale, in comparazione con gli obiettivi formulati, esprime il grado di efficacia istituzionale dell'Anp.
36. La realizzazione di un sistema di accountability è completata tramite la presentazione dei risultati economico-finanziari realizzati dall'Anp per le attività accessorie. Anche in questo caso è necessario che l'Anp si ponga degli obiettivi ai quali rapportarsi e verso i quali indirizzare la propria gestione aziendale.
37. Lo scostamento tra risultati economico-finanziari e gli obiettivi misura l'efficienza gestionale dell'Anp. Questo è particolarmente vero e rilevante per le iniziative di raccolta fondi.

¹⁰ Si veda il *Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio delle Aziende non profit*, par. 47-61.

IL SISTEMA INFORMATIVO

38. Il sistema informativo deve esprimere le correlazioni sistematiche esistenti tra la mission aziendale, la *corporate governance* (l'assetto istituzionale, inteso come struttura organizzativa che pone in essere e persegue i fini istituzionali) e l'*accountability*.
39. Il "sistema informativo" deve essere in grado, da un lato, di misurare l'efficacia istituzionale in termini di trasparenza gestionale/amministrativa e, dall'altro, di verificare l'efficienza, la produttività, la patrimonializzazione e la solvibilità, in termini di trasparenza gestionale.
Per la verifica del perseguimento della propria mission, gli strumenti che compongono il sistema informativo devono necessariamente assumere sia una dimensione quantitativa sia una dimensione qualitativa (sistema multidimensionale).
40. Il modello multidimensionale è fondato non tanto su indicatori economico-finanziari, quanto su indicatori di altra natura adatti a cogliere aspetti dell'attività svolta non sintetizzabili tramite indicatori economici tradizionali. Ciò, anche in considerazione del fatto che il risultato economico conseguito dalle Anp, ottenuto dalla differenza tra proventi e oneri, può evidenziare un risultato economico d'esercizio che non necessariamente è direttamente correlato al raggiungimento della missione aziendale. E' necessario, pertanto, che le Anp utilizzino indicatori e parametri extra-contabili per la misurazione della performance raggiunta.
41. L'utilizzo di indicatori quantitativi e qualitativi sottintende la centralità dell'attività di raccolta dei dati, di cui ogni organizzazione dovrebbe munirsi per avere a disposizione le informazioni rilevanti. I dati informativi dovranno essere continuamente aggiornati al fine di monitorare i risultati degli indicatori e l'attendibilità dei valori ad essi attribuiti.

IL SISTEMA DI CONTROLLO

42. Il sistema di controllo, inteso come strumento per verificare il raggiungimento delle finalità istituzionali, trova nelle Anp giustificazione, applicazione e contenuto differenti rispetto alle aziende *for profit*, pur mantenendo invariati i principi di fondo.
43. Nelle Anp la funzione del controllo di gestione è finalizzata alla valutazione sia del risultato economico delle singole attività sia della sostenibilità del progetto nel suo complesso¹¹. Il risultato economico della singola attività risulta significativo solo se inserito all'interno della valutazione dell'economia complessiva dell'Anp e, soprattutto, se accompagnato dalla considerazione dell'efficacia sociale di quella specifica attività.
44. In altri termini, il processo di programmazione e controllo deve essere strutturato per perseguire simultaneamente l'efficacia istituzionale (con misuratori diversi dagli ordinari strumenti contabili), l'efficienza e la produttività (indicatori contabili classici) e la democraticità dell'organizzazione.

¹¹ Si veda la Raccomandazione n. 5, *I sistemi e le procedure di controllo nelle Aziende non profit*.

I CONTENUTI E LE FASI DI REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE NELLE ANP

PRINCIPI DI REDAZIONE

45. La descrizione dei contenuti e delle fasi per la predisposizione del bilancio sociale costituiscono la parte del presente documento finalizzata a dare rappresentazione alla metodologia per la sua redazione.
46. Come affermato in precedenza, il bilancio sociale, sul piano applicativo, concerne l'attività di raccolta, di analisi e di elaborazione delle informazioni che consentono la rappresentazione dell'impatto sociale prodotto dall'Anp, anche mediante la comunicazione degli elementi informativi in grado di contribuire alla misurazione delle performance sociali.
47. Per lo sviluppo dell'attività di rendicontazione sociale è bene considerare e non prescindere da alcuni principi guida, tra cui si segnalano:
- il *principio di identità*, che prevede la definizione precisa e comprensibile delle caratteristiche distintive e precipue che contraddistinguono l'Anp;
 - l'*esplicitazione dell'ambito in cui si sviluppa l'attività di rendicontazione*, con la definizione dei confini e degli ambiti a cui fa riferimento l'Anp;
 - l'*identificazione dell'arco temporale a cui fa riferimento l'attività di rendicontazione*: nella prassi è ricorrente fare riferimento all'esercizio amministrativo precedente con la conseguente sovrapposizione dell'ambito temporale di riferimento della rendicontazione sociale con quello a cui fa riferimento la predisposizione dei bilanci di natura economico-finanziaria;
 - il *principio dell'inerenza*, in base al quale i risultati rappresentati nel bilancio sociale devono essere direttamente attribuibili all'organizzazione e derivare da una sua consapevole decisione: i risultati rappresentati nel bilancio sociale, in sostanza, non devono essere determinati da una decisione imposta dall'esterno o conseguente a sentenze o imposizioni esterne;
 - il *principio della completezza*, che prevede siano prese in considerazione le informazioni attinenti a tutte le aree di attività dell'Anp grazie alla loro completa rappresentazione;
 - il *principio di rilevanza*, il quale prevede che debbano essere prese in considerazione solamente le informazioni che i soggetti coinvolti nel processo ritengono rilevanti.

48. Le fasi – esplicitate nei successivi paragrafi – in cui si articola la predisposizione del bilancio sociale concernono:
- l'individuazione degli stakeholder;
 - l'esplicitazione dei valori aziendali e la declinazione della mission e della vision aziendale;
 - la progettazione di un sistema di indicatori per la valutazione dei livelli di risultato raggiunti;
 - i sistemi di verifica e validazione per una valutazione della coerenza tra risultati raggiunti e mission aziendale.

L'INDIVIDUAZIONE DEGLI STAKEHOLDER DI RIFERIMENTO

49. Un passaggio determinante nella predisposizione del bilancio sociale riguarda l'identificazione del processo attraverso il quale si è pervenuti alla definizione di un certo contesto di valori e dei meccanismi con cui sono stati coinvolti gli stakeholder. Tale processo è alla base della definizione dei valori fondanti nonché della loro riformulazione.
50. Il primo passo nella direzione descritta concerne la consapevolezza del contesto sociale di riferimento mediante la “mappatura” degli stakeholder operata dagli amministratori dell'Anp; si tratta di un'operazione interpretativa che rientra nelle responsabilità degli amministratori e che permette a tutti gli interessati di formarsi un giudizio complessivo sulla efficacia della gestione. Tale mappatura permette infatti di identificare i soggetti verso i quali l'Anp deve ritenersi responsabile per la produzione dei propri risultati.
51. Gli stakeholder costituiscono l'articolato insieme degli interlocutori legittimi con cui l'azienda in oggetto si interfaccia, con diversi gradi di sistematicità e di frequenza, nel tentativo di perseguire le proprie finalità.
52. La mappatura degli stakeholder richiede una profonda conoscenza del contesto delle relazioni che si instaurano tra l'Anp e il contesto socioeconomico nella quale cresce e si sviluppa. Non sono

certamente i volontari che prestano la loro opera all'interno dell'Anp e i donatori che elargiscono i propri contributi all'azienda i soli soggetti nell'interesse dei quali l'azienda opera e si sviluppa¹². Il processo di individuazione degli stakeholder non segue regole standardizzate e codificate, ma è il risultato di un'approfondita analisi dell'Anp e delle relazioni che, nel tempo, è riuscita ad instaurare con diverse persone fisiche e giuridiche.

53. Dal punto di vista operativo la ricostruzione della mappa degli stakeholder può essere effettuata rifacendosi alle seguenti dimensioni:
- identificazione degli stakeholder interni ed esterni;
 - distinzione tra persone fisiche e giuridiche;
 - verifica e valutazione del grado di potere che gli stakeholder individuati esercitano sull'Anp in oggetto, quale condizione per stabilire successivamente le più efficaci modalità di relazione con i medesimi.
54. In sintesi, lo schema in base al quale procedere alla mappatura degli stakeholder di un'Anp potrebbe essere il seguente:

¹² Per la contabilizzazione delle liberalità delle Anp, si veda la Raccomandazione n. 2, *La valutazione e*

Tabella 1

Stakeholder e tipologia di relazione con l'Anp

<i>RELAZIONE CON L'ANP</i>		Natura della relazione	Modalità di relazione	Frequenza nella relazione
<i>STAKEHOLDER</i>				
<i>Interni deboli</i>	Utenti	Scambio atipico	Contatto periodico con la struttura	Quindicinale
	Dipendenti	...	...	...

<i>Interni forti</i>	Dirigenti	...	...	...
	Volontari organizzati	...	...	...

<i>Esterni deboli</i>	Altre Anp	...	...	...

<i>Esterni forti</i>	Banche	...	...	...
	Enti pubblici finanziatori	...	...	...

55. La predisposizione della tabella di mappatura, necessaria per l'identificazione e l'analisi della relazione con gli stakeholder, rappresenta il primo fondamentale passo per la conoscenza degli elementi alla base del processo di definizione della mission aziendale e, di conseguenza, delle priorità strategiche dell'Anp.

56. Il secondo contenuto essenziale del bilancio sociale è la chiara esposizione della missione aziendale attraverso l'identificazione degli elementi e dei valori alla base dell'azione della compagine chiamata a guidare l'Anp: essa permette di comprendere l'orientamento di fondo che si è data la medesima.
57. La missione aziendale concerne la descrizione degli elementi che contraddistinguono l'identità di un'azienda. Questi costituiscono il supporto imprescindibile per la definizione dei valori di fondo che, a loro volta, rappresentano elementi essenziali del processo di definizione degli orizzonti strategici.
58. Individuati i tratti caratterizzanti l'identità e i valori aziendali, il processo di sviluppo e di spiegamento della missione aziendale riguarda la loro traduzione in obiettivi strategici e in linee guida per il loro perseguimento.

La mission

Si identifica traducendo le finalità prime e i valori dell'Azienda non profit in obiettivi strategici e in linee guida per il loro perseguimento.

59. La puntuale ed esplicita enunciazione della mission aziendale, che può anche comprendere l'enunciazione dello “*statement*” aziendale – inteso come occasione di descrizione dei valori e delle intenzioni fondanti l'azione aziendale –, svolge due fondamentali funzioni: la prima prevalentemente gestionale e progettuale ha implicazioni eminentemente interne all'Anp; la seconda prevalentemente comunicativa e progettuale ha soprattutto una valenza esterna alla medesima.

Contenuti della mission

- **Individuazione dell'identità di fondo**
- **Condivisione dei valori guida**
- **Identificazione dei destinatari prioritari e privilegiati dell'azione istituzionale**
- **Consequente individuazione degli obiettivi strategici e assunzione di responsabilità verso gli stakeholder di riferimento**
- **Eventuali indicazioni sulle modalità di perseguimento degli obiettivi**

60. Per la formalizzazione della mission aziendale sono utilizzabili diversi documenti e strumenti disponibili in azienda. Tra questi assumono un rilievo prevalente lo statuto, lo *statement* aziendale, eventuali momenti di confronto e di intervista strutturati con i principali stakeholder nonché i documenti e gli strumenti della pianificazione e della rendicontazione aziendale.

Strumenti per la definizione della mission

Gli strumenti e i canali con cui procedere all'identificazione della mission sono:

- **Statuto**
- **Eventuale *statement***
- **Intervista agli stakeholder**
- **Documenti attestanti i programmi di attività e la relativa rendicontazione**
-

61. Il processo di formulazione della mission potrebbe pertanto prevedere:

- l'identificazione dei valori fondanti l'Anp;
- la definizione delle condizioni alla base del loro perseguimento;
- le linee guida dell'azione dell'Anp al fine di poterne garantire il perseguimento;
- l'identificazione degli obiettivi strategici dell'azione aziendale.

62. In primo luogo, per la formulazione compiuta della mission aziendale è necessario procedere all'identificazione dei valori fondanti l'Anp mediante l'individuazione degli elementi e dei fattori motivazionali che accomunano i fondatori, gli amministratori, i volontari e gli stakeholder interni all'Anp. Tale processo richiede poi l'individuazione delle condizioni soggettive e oggettive in grado di consentire il coinvolgimento di persone fisiche e giuridiche nello sviluppo dell'azione istituzionale e gestionale.

63. In una seconda fase, la definizione della missione richiede l'individuazione delle condizioni organizzative e gestionali alla base dell'affermazione dei valori fondanti la missione aziendale e del perseguimento degli obiettivi strategici. Si tratta in sostanza di individuare i limiti e i vincoli alla libertà d'azione dell'Anp nelle scelte e nella realizzazione degli interventi finalizzati al raggiungimento degli obiettivi previsti. Classici esempi di vincoli e condizioni per il

perseguimento della missione concernono: la disponibilità di risorse umane, il rispetto dei vincoli di legge, gli spazi di manovra sulle esigenze di variazione dell'assetto organizzativo attuale ecc.¹³.

64. In una terza fase, si pone l'esigenza di tracciare le linee guida che devono contraddistinguere e caratterizzare l'azione aziendale nel perseguimento dei fini e nell'affermazione dei valori dell'Anp. Si tratta, a questo proposito, di tracciare i "paletti" di riferimento con cui impostare la rotta. Ciò contribuisce a indirizzare le scelte tecniche e a sostenere il processo decisionale. Esempi di linee guida sono: l'orientamento alla collaborazione con le altre istituzioni non profit, la gestione in forma associata dei servizi di carattere generale, il decentramento delle modalità di erogazione del servizio ecc.



65. Infine, il processo di formulazione della mission aziendale comporta l'identificazione degli obiettivi strategici mediante la traduzione delle finalità istituzionali dell'Anp in priorità d'azione e l'individuazione delle implicazioni che tali priorità producono sul piano delle scelte istituzionali e gestionali.

66. Le indicazioni descritte e le valutazioni formulate con riferimento alla definizione della mission aziendale costituiscono elementi alla base dell'esplicitazione della vision aziendale. La vision

¹³ Si vedano più in dettaglio i paragrafi 27 e ss.

riguarda, infatti, la descrizione degli elementi che, nelle aspettative del management aziendale, contraddistinguono l'evoluzione dell'Anp e che dovranno caratterizzarla nel lungo periodo.

Per la descrizione degli elementi che contraddistinguono la vision aziendale sono determinanti la chiarezza degli orientamenti di lungo periodo del contesto ambientale e la conseguente individuazione dei tratti caratterizzanti le prospettive di lungo periodo che condizioneranno il profilo organizzativo e gestionale dell'Anp.

La vision

“Ciò che vorremmo dell'azienda non profit per il futuro” costituisce la base di definizione della vision aziendale e della conseguente individuazione degli elementi che dovranno contraddistinguere il processo evolutivo e l'adattamento al mutamento del contesto ambientale di riferimento.

LA PROGETTAZIONE DI UN SISTEMA DI INDICATORI PER LA VALUTAZIONE DEI LIVELLI DI RISULTATO RAGGIUNTI¹⁴

67. L'esigenza di garantire un sistematico monitoraggio della capacità dell'Anp di perseguire la "missione aziendale" richiede la capacità di garantire trasparenza delle proprie scelte e del proprio operato sia verso l'esterno, attraverso l'utilizzo di strumenti capaci di verificare il grado di raggiungimento della missione, sia verso l'interno, attraverso la partecipazione sempre più attiva del personale coinvolto, al fine ultimo di poter assolvere alla propria funzione di responsabilità informativa nei confronti di tutti gli stakeholder di riferimento.

68. In breve, le analisi rivolte all'esterno devono:

- valutare la coerenza delle azioni intraprese con la missione dichiarata, nel rispetto del vincolo economico-finanziario e delle aspettative degli stakeholder¹⁵;
- verificare che i risultati ottenuti siano in linea con la missione;
- verificare che gli obiettivi dichiarati siano stati effettivamente raggiunti.

La redazione del bilancio sociale consente di ottenere il vantaggio indiscutibile di accrescere la propria credibilità attraverso l'azione di trasparenza verso l'esterno.

69. Le verifiche interne si sostanziano nel:

- valutare la performance e l'operato dei soggetti preposti all'attività di gestione;
- analizzare i riflessi delle azioni intraprese sulla struttura organizzativa interna.

Per poter compiere queste verifiche diventa di primaria importanza riuscire a misurare gli standard delle prestazioni rese sotto il profilo sia quantitativo che qualitativo, anche per quei servizi che raramente si prestano ad essere standardizzati, misurati e controllati.

70. La fase finale della costruzione del bilancio sociale coincide dunque con l'individuazione degli strumenti per valutare la missione definita e l'attività esercitata. L'individuazione di tali strumenti

¹⁴ La definizione del sistema degli indicatori sarà oggetto specifico di un prossimo documento della Commissione.

¹⁵ Le aspettative degli stakeholder sono rilevate attraverso un dialogo continuo e strutturato che si può sostanziare in un questionario di valutazione da allegare alla Relazione di solidarietà sociale (strumento, quest'ultima, illustrato nella Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle Aziende non profit*, par. 50-59, e nella Raccomandazione n. 3, *La nota integrativa e la relazione di missione*, par. 18-27). Attraverso il questionario di valutazione è possibile gestire il flusso di ritorno delle informazioni, e tramite tale strumento gli stakeholder possono esprimere il proprio livello di gradimento delle azioni intraprese dal management dell'Anp.

si basa sulla loro idoneità ad offrire una misura della capacità gestionale raggiunta, dell'utilità sociale prodotta e del grado di soddisfazione dei bisogni di cui l'organizzazione si è fatta portavoce nello svolgimento delle proprie attività.

71. Anche se a prima vista la verifica dell'adeguatezza dei risultati raggiunti e dell'efficacia delle politiche adottate può risultare particolarmente difficoltosa, l'adozione di un mix di indicatori-chiave, di natura sia contabile sia qualitativa, può facilitare l'analisi orientata all'individuazione e alla conoscenza del livello di performance sociale effettivamente ottenuto e del grado di raggiungimento delle finalità istituzionali.
72. In sintesi, pertanto, il sistema degli indicatori costituisce l'insieme degli strumenti per la misurazione dei fenomeni sopraindicati. Per ciascun fenomeno è possibile costruire un numero illimitato di indicatori e ciò consente di valutare da diverse angolazioni, a seconda degli obiettivi e dei fini che l'Anp intende perseguire, il percorso di sviluppo aziendale.
73. Un primo aspetto su cui si deve concentrare l'Anp in sede di redazione del bilancio sociale riguarda la **valutazione di congruenza tra obiettivi perseguiti e strumenti adottati** allo scopo di verificare *ex ante* la coerenza tra i vari livelli di programmazione e mantenere costante la logica d'intervento durante tutte le fasi dell'attività aziendale. Tale attività presenta problematiche legate alla difficoltà di interpretazione dei veri obiettivi delle operazioni adottate e, nel caso di obiettivi multipli, di definizione del grado di priorità di ciascuno. Un modo possibile di procedere è quello di simulare gli effetti potenziali delle misure in funzione degli obiettivi, con l'ausilio di modelli teorici che mettono in relazioni le diverse variabili.
74. Un secondo aspetto concerne la **valutazione delle modalità di attuazione** ed è finalizzata a verificare se e come il processo di gestione rifletta gli obiettivi e gli strumenti definiti con l'identificazione della mission aziendale, evidenziando i fattori chiave di incidenza sui costi, l'efficacia (confronto di quanto è stato realizzato con quanto era stato originariamente programmato) e l'efficienza (rapporto tra ciò che è stato realizzato e le risorse impiegate, in particolare quelle finanziarie). I meccanismi decisionali e le interazioni tra gli attori coinvolti nella gestione dei progetti, determinati dagli obiettivi specifici e dai relativi pay-off, ne condizionano i risultati e devono quindi essere oggetto di particolare attenzione nel processo valutativo, in modo da comprendere quali elementi dei processi aziendali si configurano come ostacoli, quali come opportunità o fattori di sviluppo, quali come ininfluenti.

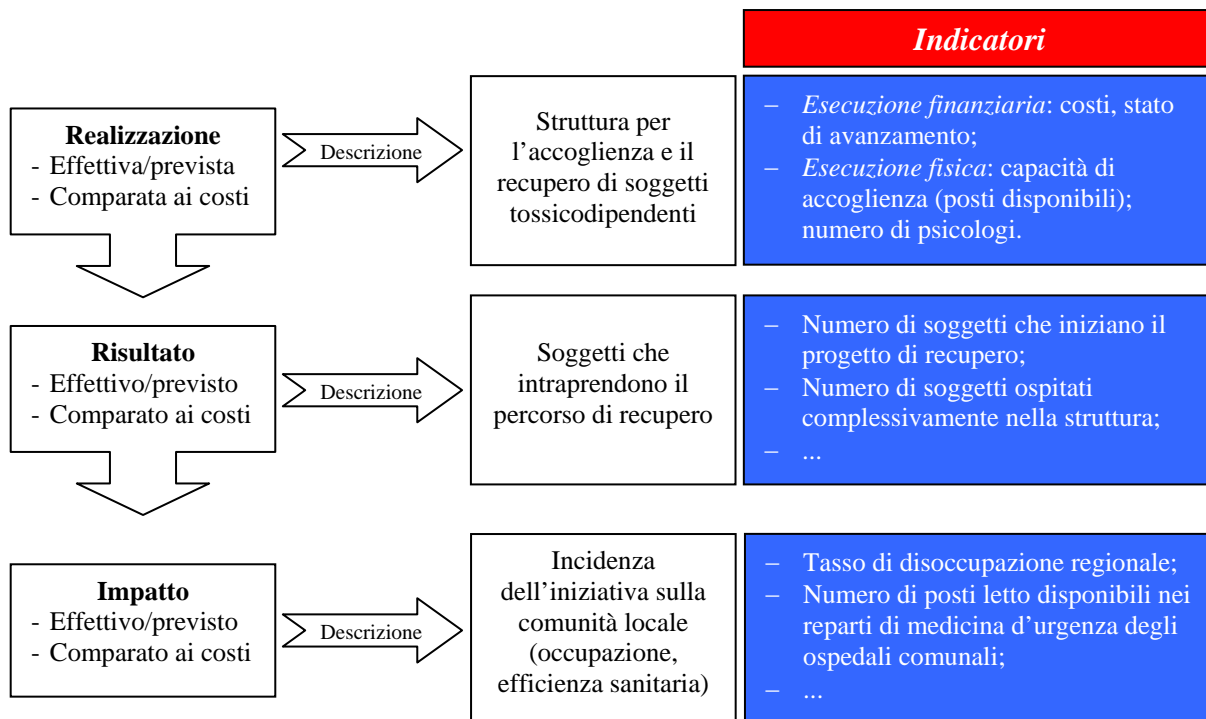
75. La **valutazione d'impatto** si propone di studiare se e in che misura l'azione dell'Anp abbia prodotto i risultati e i cambiamenti previsti e se abbia determinato conseguenze inattese.
76. Fissata la prospettiva dalla quale si desidera valutare l'azione aziendale, le caratteristiche degli indicatori variano in funzione dell'aderenza alla situazione da indagare. Gli indicatori possono oscillare da un massimo grado di obiettività (misurando, ad esempio, le risorse impiegate dall'Anp nell'attivare un determinato progetto) ad un massimo grado di soggettività (rilevando, ad esempio, la percezione dei destinatari di una campagna di comunicazione circa la rilevanza sociale di un fenomeno) e ciò può influire sulle caratteristiche di:
- misurabilità (possibilità di misurazione qualitativa o quantitativa di un aspetto del fenomeno);
 - attendibilità (grado di rapporto di causalità tra indicatore e fenomeno, facilità di definizione e di aggregazione);
 - rilevanza (contributo dell'indicatore rispetto agli obiettivi della valutazione).
77. Le tre variabili sopraindicate possono rappresentare le discriminanti di scelta tra indicatori affini. Indicatori apparentemente simili possono fornire informazioni su prospettive del fenomeno diverse. Perciò è importante fornire una classificazione degli indicatori in funzione delle finalità aziendali, in modo da facilitare l'individuazione di indicatori alternativi ed ampliare le possibilità della scelta.

Le caratteristiche del sistema di indicatori

78. Gli indicatori con cui l'Anp può misurare la propria capacità di perseguire la missione e le finalità assegnate possono distinguersi in indicatori di processo e indicatori di contesto:
- gli **indicatori di processo**, siano essi quantitativi o qualitativi, riflettono gli aspetti operativi di gestione ritenuti rilevanti (come ad esempio i meccanismi di gestione amministrativa e finanziaria, gli attori istituzionali, il sistema informativo, la diffusione delle azioni e degli interventi realizzati, le procedure di partecipazione da parte dei soci e dei volontari nonché dei destinatari dei progetti e dei programmi aziendali, la selezione dei partecipanti e dei destinatari dei progetti, i tempi dell'azione amministrativa, l'ammontare di risorse, l'interazione tra gli attori) e possono essere impiegati per rilevare lo stato di avanzamento degli interventi (ad esempio, i flussi di spesa effettiva rispetto a quella programmata o il numero di beneficiari che entrano ed escono dai programmi);
 - gli **indicatori di contesto** danno informazioni sulla realtà socioeconomica in cui sono attuati i progetti e le azioni poste in essere dall'Anp.
79. Dal punto di vista dei singoli interventi, gli indicatori rappresentano la misura di realizzazioni materiali, di risultati o di impatti:
- gli **indicatori di realizzazione materiale** sono espressi in unità fisiche o finanziarie (ad esempio, il numero di soggetti ospitati in un centro di accoglienza o il fatturato delle aziende beneficiarie di un finanziamento);
 - gli **indicatori di risultato** hanno il fine di misurare l'effetto diretto e immediato prodotto da un'Anp. Essi forniscono informazioni sui cambiamenti intervenuti non solo sugli elementi di contesto, ma anche, ad esempio, a livello di comportamento, di capacità o di prestazioni dei beneficiari diretti. Questi indicatori possono essere di natura fisica (per esempio, il numero di extracomunitari che dimorano nelle nuove abitazioni messe a disposizione da un'Anp impegnata nell'attività di integrazione sociale) o finanziaria (per esempio, l'effetto moltiplicatore sulle risorse del settore pubblico realizzato grazie ad interventi di raccolta fondi mirati a progetti di recupero di tossicodipendenti);
 - gli **indicatori di impatto** hanno la funzione di rilevare le conseguenze che i progetti avviati dall'Anp generano oltre gli effetti immediati sui diretti beneficiari. Gli indicatori di impatto acquistano un maggior significato se analizzati alla luce di altri indicatori ad essi collegati dalla sequenza logica delle fasi di attuazione di programmi e progetti (indicatori di realizzazione e indicatori di risultato).

Diagramma 2

Legame logico tra gli indicatori d'impatto e gli altri indicatori nell'ambito dell'azione di un'Anp impegnata nel recupero di tossicodipendenti



80. Per definire gli indicatori corrispondenti alle priorità di progetto è possibile aggregare diversi indicatori di realizzazione e di risultato. In questo caso, gli indicatori dovrebbero essere costituiti da numeri indice, vale a dire da strumenti di misura costituiti da rapporti di valori: essi hanno il pregio, talvolta, di facilitare la comparazione di unità di misura eterogenee e di fenomeni di natura diversa. L'impiego di numeri indice consente di accertare con maggior efficacia le ipotesi di causalità tra le specifiche azioni e gli obiettivi dei progetti promossi dall'Anp.

81. Al fine di perseguire gli obiettivi descritti è necessario che l'Anp introduca un sistema di controllo di gestione, avendo cura di impostarlo in modo che esso sia strutturato su un doppio binario: da una parte deve essere tenuta sotto controllo la dimensione economico-finanziaria, dall'altra deve essere impostato un sistema che permetta di rilevare e controllare i risultati di utilità sociale prodotti. Preliminare e fondamentale per poter procedere a tale impostazione è la chiara distinzione delle attività nelle due grandi categorie di attività tipiche e di attività accessorie, determinata in base a quanto definito precedentemente¹⁶.
82. Sulla base di tale premessa, in ordine alla linea di controllo economico-finanziario, l'attenzione dovrà essere focalizzata soprattutto sulla quantità di risorse che l'Anp riesce a porre a disposizione delle attività tipiche e, in seconda battuta, sul grado di economicità delle attività accessorie.
83. I documenti sulla base dei quali potranno essere valutate tali dimensioni sono principalmente il "rendiconto della gestione" ed il "prospetto di movimentazione delle componenti del patrimonio netto"¹⁷.
84. Dal punto di vista del controllo circa il grado di utilità sociale raggiunto, l'attenzione dovrà essere focalizzata sugli interventi finalizzati al perseguimento delle finalità istituzionali effettivamente posti in essere, sui sistemi di valutazione e di controllo dell'utilità sociale prodotta nonché sul sistema di regole di responsabilità sociale e, quindi, sulle relazioni con gli stakeholder.
85. Una volta messo a punto un adeguato e coerente sistema di controllo della gestione, presupposto organizzativo indispensabile alla realizzazione di un attendibile bilancio sociale, si pone il problema di sviluppare sistemi di verifica e di validazione del bilancio sociale che consentano un'affidabile analisi dei parametri proposti e del grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati.

¹⁶ Si veda il paragrafo 21.

¹⁷ Si vedano anche la Raccomandazione n. 1, *Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle Aziende non profit*, e la Raccomandazione n. 4, *Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto*.

86. Sul tema della valutazione del bilancio sociale, peraltro contraddistinto anche in dottrina da orientamenti né univoci né consolidati, si riscontrano approcci diversi che partono da un sistema di verifica di tipo interno fino a prevedere sistematici momenti di valutazione di parte terza.
87. Si possono infatti ipotizzare sistemi di valutazione e verifica dell'affidabilità del bilancio sociale rispettivamente centrati su:
- sistemi di verifica interna;
 - sistemi di verifica partecipata;
 - sistemi di verifica esterna;
 - sistemi di certificazione di parte terza.
88. I processi di valutazione sopra richiamati prevedono:
- *sistemi di verifica interna*: azioni di verifica e valutazione posti in essere da un gruppo di lavoro interno all'azienda, sulla base di criteri individuati internamente e progettati tenendo conto di esperienze realizzate in aziende terze;
 - *sistemi di verifica partecipata*: sistemi di verifica realizzati e costruiti all'interno dell'azienda con la partecipazione di stakeholder esterni, in grado di arricchire il processo delle esperienze e delle aspettative che vengono dall'esterno dell'azienda;
 - *sistemi di verifica esterna*: sistemi di verifica compiuti da auditor esterni che, sulla base di linee guida e di principi di valutazione diffusi e consolidati, sviluppano azioni di valutazione oggettivate e di indubbia credibilità;
 - *sistemi di certificazione di parte terza*: sistemi di verifica e valutazione sviluppati sulla base di requisiti strutturati e formalizzati (per esempio SA 8000) che consentono di garantire all'azienda certificata immagine, comparabilità, e credibilità diffusa.