

Progetto promosso da



**LINEE GUIDA PER LA REDAZIONE
DEL BILANCIO DI MISSIONE E DEL BILANCIO SOCIALE
DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO**
(prima edizione – giugno 2009)

con il sostegno di



**Gruppo tecnico di lavoro diretto dal prof. Gianfranco Rusconi
e costituito da Silvana Signori, Giovanni Stiz e Giovanni Marangoni**

INDICE

Introduzione dei soggetti promotori

PRIMA PARTE: PREMESSA METODOLOGICA	pag. 7
Processo di elaborazione delle linee guida	
Articolazione delle linee guida	
Obiettivi ed ambito di applicazione delle linee guida	
Scelte metodologiche fondamentali	
Livelli di applicazione delle linee guida	
SECONDA PARTE: NOZIONE DI BILANCIO DI MISSIONE E DI BILANCIO SOCIALE E PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE	pag. 13
L' <i>accountability</i> ossia il dovere di informare	
<i>Mission</i> e relativi documenti di <i>accountability</i> : il bilancio d'esercizio e il bilancio di missione	
Dal bilancio di missione al bilancio sociale	
Gli <i>stakeholder</i>	
I principi di rendicontazione	
TERZA PARTE: IL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE	pag. 22
QUARTA PARTE: STRUTTURA E CONTENUTI	pag. 23
Presentazione	
Nota metodologica	
Identità	pag. 24
Profilo generale	
Il contesto di riferimento	
La storia	
La missione	
Il disegno strategico	
Gli <i>stakeholder</i>	
Le reti	
Il governo e le risorse umane	pag. 26
La compagine sociale	
Il sistema di governo ed i processi di partecipazione	
La struttura organizzativa	
Le persone che operano nell'organizzazione	
Le risorse economico-finanziarie e la dotazione patrimoniale	pag. 29
Premessa	
Le risorse raccolte ed il loro utilizzo	
La valorizzazione delle risorse gratuite	
Il patrimonio a disposizione ed il suo utilizzo	
L'assenza dello scopo di lucro	
Il perseguimento della missione	pag. 37
Le attività "strumentali"	pag. 38
Altre questioni rilevanti per gli <i>stakeholder</i>	pag. 39
Glossario	pag. 40

INTRODUZIONE DEI SOGGETTI PROMOTORI

Il senso e il perché del progetto¹

Nell'attuale fase storica di affermazione del principio di sussidiarietà la legittimazione delle Organizzazioni di Volontariato (OdV) e del nonprofit, in generale, non deriva più soltanto dal riconoscimento pubblico della funzione che svolgono quanto dalla loro *dimostrabile capacità* di realizzare la “*mission*” e, attraverso questa, di svolgere attività di interesse generale e socialmente rilevanti che ne comprovino la funzione “pubblica”.

Ciò richiede a tali organizzazioni sempre maggiori responsabilità, in particolare per quanto riguarda la capacità di buona gestione e la trasparenza. Tutti coloro che, in un modo o in un altro, sostengono un'organizzazione (donatori, volontari, ecc.), ma anche i destinatari dei servizi, ed in generale la società tutta, devono avere la possibilità di sapere quante risorse pervengono all'organizzazione, quale è la loro provenienza, come vengono utilizzate, quali risultati producono. Laddove questo non sia possibile, o lo sia in modo insufficiente, si mette a grave rischio il rapporto di fiducia con i propri interlocutori e si presta il fianco a critiche e sospetti. La trasparenza deve inoltre accompagnarsi ad una capacità gestionale sempre più raffinata, con l'adozione di strumenti che favoriscano un uso efficace ed efficiente delle risorse.

In questo senso assume primaria rilevanza il bilancio, che dovrebbe servire a rendere conto in modo sistematico sull'attività svolta e sui risultati raggiunti a tutti i soggetti portatori di diritti, aspettative ed interessi legittimi, i cosiddetti “*stakeholder*”.

D'altra parte risulta sempre più evidente come le informazioni che provengono dai tradizionali documenti contabili non siano sufficienti a rappresentare adeguatamente l'operato di una organizzazione e per coglierne le complesse e variegate relazioni intrattenute con i diversi *stakeholder*. Tale insufficienza, che sussiste per le imprese *for profit*, a fronte di una visione ampia e non limitata alla sola dimensione economico-finanziario-patrimoniale e delle loro responsabilità nei confronti degli *stakeholder*; a maggior ragione esiste per le organizzazioni non profit e per gli enti pubblici. La ragion d'essere di tali soggetti consiste infatti – in senso lato - nella ‘produzione di utilità/benessere sociale’, rispetto alla quale gli aspetti economici, finanziari e patrimoniali risultano puramente strumentali.

Partendo da queste considerazioni, negli ultimi anni, coerentemente con un più ampio movimento a livello internazionale, in Italia si è sviluppata una profonda riflessione teorica e una prassi operativa sulla cosiddetta ‘rendicontazione sociale’, che ha riguardato soprattutto il comparto privato² e pubblico³, consentendo di individuare nuovi schemi di rappresentazione dei risultati raggiunti e di affinare la capacità segnaletica di quelli esistenti⁴.

La diffusione della consapevolezza e delle esperienze di rendicontazione sociale e, nello specifico, utilizzando la terminologia adottata in queste linee guida, del bilancio di missione e del bilancio sociale nel settore non profit è stata fino ad ora limitata, interessando un esiguo numero di organizzazioni particolarmente innovative e sensibili a questo tema. Una delle principali cause (e, per certi versi, anche degli effetti) di tale situazione è data dalla carenza di linee guida e modelli di

¹ Introduzione a cura di: Renato Frisanco (Feo-Fivol), Marco Livia (IREF-ACLI) e Luigino Vallet (CSVnet).

² Si ricorda il lavoro del GBS – Gruppo per la statuizione dei principi di redazione del Bilancio Sociale, diretto dal Prof. Francesco Vermiglio, e quello del Tavolo Q-RES promosso dal CELE della Libera Università Carlo Cattaneo di Castellanza (VA), sotto la direzione del Prof. Lorenzo Sacconi.

³ Si ricorda in particolare: l'azione dei “Cantieri per l'innovazione” promossi dal Ministero per la Funzione Pubblica; la Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (2006); le “Linee Guida per la rendicontazione negli Enti Locali” dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali del Ministero dell'Interno (2007).

⁴ “Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche”, a cura di Gianfranco Rusconi e Michele Dorigatti Collana Fondazione Acli Milanese – Persona, imprese e società – Ed. Franco Angeli (MI) 2004.

riferimento che siano ‘costruiti su misura’ dell’identità specifica di tali organizzazioni e legittimati presso gli *stakeholder* principali. Si hanno quindi ampie aree di incertezza rispetto ai suoi contenuti, alla forma espositiva, alle funzioni svolte, alla stessa denominazione.

Ciò risulta particolarmente critico se si considera il fatto che tali strumenti, oltre a garantire un corretto adempimento dei doveri di ‘resa del conto’ e favorire il dialogo con gli *stakeholder*, promuovono la riflessività interna (il ‘rendersi conto’) e possono costituire un potente supporto nella gestione dell’organizzazione, nella programmazione e progettazione, nel perseguimento della qualità dei processi e degli esiti, nella rivisitazione dei compiti e delle responsabilità, nella valorizzazione delle risorse umane, nella valutazione e nel controllo di gestione.

Sulla base di queste riflessioni FEO-FIVOL, IREF-ACLI e CSVnet (Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato) hanno elaborato un progetto di ricerca-intervento che si propone di promuovere nelle Organizzazioni di Volontariato maggiore consapevolezza dell’utilità del bilancio di missione e del bilancio sociale e di diffonderne l’adozione attraverso la realizzazione di una serie articolata di iniziative.

Tale progetto è stato presentato all’inizio del 2006 all’A.C.R.I. (Associazione delle Casse di Risparmio Italiane) che ne ha da subito condiviso le modalità e soprattutto gli obiettivi principali, cofinanziando l’iniziativa, permettendone così l’immediato avvio e la sua realizzazione secondo i tempi stabiliti nel progetto iniziale.

La redazione di linee guida specificamente dedicate alle organizzazioni non profit ed in particolare alle OdV, con una modalità atta a consentire il coinvolgimento dei loro principali *stakeholder*, costituisce l’elemento centrale di tale progetto, in quanto fornisce un ‘linguaggio comune’ ed uno strumento operativo di base. Tale parte del progetto si è sviluppata e compiuta durante l’arco della seconda metà del 2006 e durante tutto il 2007.

Il progetto risulta però ben più articolato per obiettivi e fasi. Nel 2006 è stata realizzata un’indagine preliminare che ha coinvolto 360 OdV di un campione nazionale al fine di analizzare i principali atteggiamenti e il livello di preparazione ed interesse delle OdV di dimensione medio-grandi nei confronti del bilancio di missione o sociale.

Le organizzazioni esaminate nell’indagine sono risultate attente alle necessità di rendicontazione e di verifica delle proprie attività, come dimostra l’elevata percentuale di soggetti che redigono il bilancio consuntivo e la relazione sociale, che realizzano attività di verifica e valutazione interna del proprio operato e prestano attenzione alle valutazioni dei propri beneficiari e/o associati. Allo stesso tempo, emerge una diffusa consapevolezza della necessità e dell’importanza di svolgere una qualche attività di comunicazione dei risultati conseguiti, sia internamente che all’esterno.

Allo stato attuale, pertanto, a fronte di una piccola quota di OdV (il 18%) che già sta procedendo nel proprio percorso di redazione del bilancio di missione, ce ne sono molte altre che hanno posto le basi per affrontare lo stesso cammino e che dimostrano di avere un particolare interesse a farlo (68%). Esse mostrano di essere consapevoli dell’impegno che la decisione di utilizzare un simile strumento comporta, ma anche dei vantaggi ottenibili, dando importanza a quelli relativi ai miglioramenti di gestione interna più che alla stessa reputazione e all’incremento di credibilità e di finanziamenti che ne deriverebbero. Solo il residuo 14% non mostra alcun interesse o disponibilità rispetto all’adozione di tale strumento di rendicontazione.

Nell’autunno del 2007 CSVnet ha organizzato e condotto un’azione formativa sui referenti accompagnatori della sperimentazione che ha visto il coinvolgimento di circa 100 OdV. Tali accompagnatori sono operatori dei 20 Centri di Servizio per il Volontariato che hanno aderito alla ricerca-intervento e che in tale modo intendono promuovere sul loro territorio il bilancio sociale o di missione dopo averlo realizzato in proprio.

E’ evidente che tale processo avverrà con gradualità, nel rispetto della diversa dimensione delle OdV e sarà sostenuto dall’impegno fattivo dei Centri di Servizio per il Volontariato come primi propulsori della cultura della rendicontazione.

Ci preme ancora una volta ringraziare l’ACRI e i suoi funzionari che, con vivo interesse e

grande professionalità, hanno accolto e permesso la realizzazione della presente ricerca-intervento. Siamo certi che essa permetterà un maggiore sviluppo ed una migliore percezione dell'importanza delle OdV in Italia.

PRIMA PARTE: PREMESSA METODOLOGICA

PROCESSO DI ELABORAZIONE DELLE LINEE GUIDA

La presente versione delle “Linee guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle Organizzazioni di Volontariato” è frutto di un lavoro realizzato nel corso dell'anno 2007 da un gruppo tecnico costituito sia da ricercatori del mondo universitario, sia da consulenti specializzati sui temi della rendicontazione sociale⁵, in stretta connessione con CSVnet - Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato, Fivol ed Iref, organizzazioni non profit che hanno promosso il progetto.

Una prima, non ancora completa, versione delle linee guida è stata presentata e discussa, nel mese di ottobre 2007, con una trentina di operatori dei Centri di Servizio per il Volontariato impegnati nella formazione e consulenza sul tema del bilancio di missione/sociale delle Organizzazioni di Volontariato.

Questa proposta è stata sottoposta all'attenzione di tutti gli interessati (organizzazioni e reti del volontariato e, in generale, del terzo settore; mondo professionale; studiosi e ricercatori; soggetti istituzionali; ecc.) in un seminario tenuto il 1° febbraio 2008 a Roma, con l'obiettivo di stimolare il confronto e raccogliere osservazioni e contributi. Inoltre le Linee Guida sono state sperimentate da alcuni Centri di Servizio per il Volontariato nell'ambito della loro azione di consulenza e formazione alle Organizzazioni di Volontariato.

Sulla base dei riscontri ricevuti nel mese di giugno 2009 è stata licenziata la presente versione.

ARTICOLAZIONE DELLE LINEE GUIDA

Le linee guida si articolano in quattro parti:

- *Premessa metodologica*, in cui sono definiti gli obiettivi e l'ambito di applicazione delle linee guida, vengono esplicitate le scelte metodologiche fondamentali adottate e si indicano i possibili livelli di applicazione;
- *Nozione di bilancio di missione, di bilancio sociale e principi di rendicontazione*, in cui si precisano le nozioni di *accountability*, bilancio di missione, bilancio sociale, *stakeholder* e si definiscono i principi di rendicontazione;
- *Il processo di rendicontazione*, in cui sono indicati gli elementi fondamentali che devono caratterizzare il processo di realizzazione e comunicazione del bilancio di missione e sociale;
- *Struttura e contenuti*, in cui si individuano le informazioni che il bilancio di missione ed il bilancio sociale devono contenere.

OBIETTIVI ED AMBITO DI APPLICAZIONE DELLE LINEE GUIDA

Queste linee guida si propongono di costituire un solido e specifico riferimento per la realizzazione e la valutazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle Organizzazioni di Volontariato, al fine di promuovere lo sviluppo di una **rendicontazione coerente con l'identità distintiva di tali organizzazioni e tale da soddisfare adeguatamente le esigenze conoscitive dei loro stakeholder**.

⁵ La composizione del gruppo è la seguente: Gianfranco Rusconi, professore ordinario presso l'Università degli Studi di Bergamo, che ha effettuato la direzione scientifica; Silvana Signori, ricercatrice presso l'Università degli Studi di Bergamo; Giovanni Stiz, consulente di CSVnet e presidente di SENECA srl; Giovanni Marangoni, consulente IREF-ACLI.

Va precisato che l'obiettivo del documento è di **fornire un quadro di riferimento teorico su cui basare le specifiche scelte operative di rendicontazione; non si tratta quindi di un dettagliato manuale operativo.**

Ai fini del presente lavoro, per Organizzazioni di Volontariato si intendono quegli enti (di qualsiasi dimensione, forma organizzativa e/o settore di intervento) aventi natura privata, senza scopo di lucro, con finalità di utilità sociale, che utilizzano in modo significativo il volontariato.

Queste linee guida risultano comunque applicabili in termini di concetti generali, principi di rendicontazione, struttura e contenuti anche a larga parte degli enti non profit, fatta salva la necessità di specifiche integrazioni ed adattamenti.

SCELTE METODOLOGICHE FONDAMENTALI

Nella elaborazione di queste linee guida si è tenuto conto dei seguenti documenti:

- “Principi di redazione del bilancio sociale” di GBS Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2001);
- “La rendicontazione sociale nel settore pubblico” di GBS Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2005);
- “Linee guida per il reporting di sostenibilità” di GRI Global Reporting Iniziative (2006);
- Direttiva del Ministro del Dipartimento della Funzione pubblica sulla Rendicontazione sociale nelle amministrazioni pubbliche (2006);
- “Linee Guida per la rendicontazione negli Enti Locali” dell’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti Locali del Ministero dell’Interno (2007);
- Raccomandazioni della Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed in particolare: “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit”, “Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati”, “Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione”;
- “Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit” dell’Agenzia per le Onlus (2009).

Di seguito sono illustrate le scelte metodologiche fondamentali adottate.

Le linee guida si fondano su una precisa distinzione tra bilancio di missione e bilancio sociale.

In un bilancio di missione la rendicontazione è relativa al perseguimento della missione istituzionale ed a questioni inerenti le caratteristiche fondamentali e distintive di una OdV (quali la presenza del volontariato, le forme di partecipazione dei soci, l’assenza dello scopo di lucro, ecc.). Tale documento, unitamente al bilancio d’esercizio, risulta necessario per rendere conto sull’adempimento dei fini statutari di una OdV (e più in generale di ogni organizzazione non profit), laddove per una impresa *profit oriented* la stessa funzione è assolta dal solo bilancio di esercizio.

In un bilancio sociale l’area di dati e informazioni fornita dal bilancio di missione viene allargata per rendicontare su responsabilità, impegni, comportamenti e risultati delle azioni dell’organizzazione verso tutti gli *stakeholder* interessati.

Tale distinzione tra bilancio di missione e bilancio sociale risulta determinante, tra l’altro, per la classificazione degli *stakeholder* e per l’applicazione dei principi di inclusione e di neutralità (si veda la seconda parte delle linee guida).

Su tale base si sono inoltre definiti sia la struttura ed i contenuti del documento, sia i livelli di applicazione delle linee guida.

La struttura del documento, infatti, è stata disegnata in modo tale che la rendicontazione si focalizzi inizialmente sul perseguimento della missione e sulle questioni inerenti le caratteristiche fondamentali e distintive di una OdV, per estendersi successivamente agli altri aspetti rilevanti per gli *stakeholder*. Tale soluzione ha il pregio di attribuire forte rilievo alla missione dell'organizzazione, coerentemente con l'identità di una OdV e con le principali esigenze informative di una larga parte dei suoi *stakeholder*, e di essere nello stesso tempo funzionale ad uno sviluppo progressivo dell'area di rendicontazione che dal bilancio di missione porti al bilancio sociale.

Le linee guida prevedono di conseguenza due distinti livelli di applicazione (bilancio di missione / bilancio sociale); inoltre, per le organizzazioni di piccola dimensione si è previsto un ulteriore livello semplificato rispetto alla realizzazione del bilancio di missione.

Nello specifico, l'articolazione proposta è la seguente:

- una prima sezione, *Identità*, relativa ai tratti distintivi e abbastanza stabili dell'identità dell'organizzazione (profilo generale, contesto di riferimento, storia, missione, disegno strategico, analisi degli *stakeholder*); i contenuti di tale sezione costituiscono la base per l'analisi di coerenza e di efficacia dell'operato dell'organizzazione;
- una seconda sezione, *Il governo e le risorse umane*, dedicata al sistema e ai processi di governo, alla base sociale, alla struttura organizzativa, alle persone che operano nell'organizzazione. Rispetto a tali temi, in considerazione dell'identità specifica delle OdV, si è dato particolare rilievo agli aspetti di partecipazione democratica e di relazione con i volontari dell'organizzazione;
- una terza sezione, *Le risorse economico-finanziarie e la dotazione patrimoniale*, centrata sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali della gestione, in stretta connessione con il bilancio di esercizio;
- una quarta sezione, *Il perseguimento della missione*, relativa alla rendicontazione sulle attività istituzionali, quelle cioè immediatamente dirette a perseguire la missione, ed ai risultati conseguentemente raggiunti;
- una quinta sezione, *Le attività strumentali*, dedicata alle attività volte a raggiungere obiettivi strumentali rispetto al perseguimento della missione: le attività promozionali e di raccolta fondi, nonché le attività 'accessorie', spesso di natura commerciale;
- una sesta sezione, *Altre questioni rilevanti per gli stakeholder*, volta ad analizzare eventuali questioni rilevanti per gli *stakeholder*, connesse al comportamento dell'organizzazione ed ai relativi effetti, non oggetto di attenzione in altre parti del bilancio (per esempio gli aspetti legati alla relazione con i fornitori ed i finanziatori o al comportamento in ambito ambientale).

Relativamente ai contenuti minimi previsti, si è ritenuto, da un lato, di prevedere un'articolazione abbastanza dettagliata di indicatori per gli aspetti comuni a tutte le organizzazioni (ad esempio quelli relativi al governo, alla partecipazione dei soci, al volontariato, agli aspetti economico-finanziari), dall'altro lato, di fornire delle indicazioni generali con forte connotazione metodologica laddove la amplissima varietà di finalità, attività, settori di intervento delle OdV non consente previsioni specifiche. In futuro sarà possibile realizzare dei supplementi specialistici (linee operative) che, sulla base dell'impostazione generale di queste linee guida, forniscano previsioni più dettagliate di contenuto per ambiti specifici.

Si sottolinea quindi che, per i motivi sopra dichiarati, non vi è corrispondenza tra l'ampiezza di esposizione dei diversi paragrafi di queste linee guida ed importanza a fini rendicontativi dell'oggetto trattato. Il fatto, quindi, che la sezione dedicata alla rendicontazione sul perseguimento della missione sia significativamente meno ampia rispetto a quella su altri aspetti (per esempio quelli economico-patrimoniali) deve essere considerato in tale prospettiva.

Tra le indicazioni generali di contenuto è il caso di sottolineare la **“cautela” con cui si è formulata la richiesta di rendere conto degli effetti dell’azione dell’organizzazione**. Non vi è dubbio sull’importanza di rendere conto, oltre che sulla quantità e qualità dei beni e servizi (in senso lato) prodotti (i cosiddetti output), anche sugli effetti in tal modo generati. È dal confronto tra gli effetti determinati ed i bisogni che hanno motivato l’intervento dell’organizzazione che risulta possibile esprimere una valutazione sull’efficacia dell’organizzazione. D’altra parte, non va trascurato il fatto fondamentale che, in linea generale, la misurazione rigorosa degli effetti pone problemi seri, spesso non superabili da un’organizzazione. Bisogna infatti tenere ben presente che l’effetto determinato da un intervento non equivale al “cambiamento osservato” su coloro che hanno beneficiato dell’intervento, cui possono concorrere una pluralità di altri fattori, ma è quella parte del cambiamento strettamente conseguente (cioè con un rapporto di causalità diretta) alla realizzazione dell’intervento. Inoltre, un intervento può determinare effetti su un insieme di soggetti ben più ampio di quelli destinatari dell’intervento stesso. Nelle linee guida la richiesta di introdurre indicatori sugli effetti dell’operato dell’organizzazione è stata quindi accompagnata dall’invito ad un atteggiamento prudentiale (estendendo in tal senso anche il principio di prudenza), onde evitare inappropriate “forzature”. Per gli stessi motivi non si è utilizzato il termine di “impatto sociale”, che rimanda ad una nozione molto estesa di effetti, non quantificabili, per i motivi sopra esplicitati, con una rendicontazione annuale di un’organizzazione.

Per quanto riguarda la rendicontazione sugli aspetti economici, finanziari e patrimoniali, si è ritenuto opportuno adottare un’impostazione largamente coerente con i documenti della Commissione Aziende Non Profit del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, che si è rivelata in linea anche con le Linee Guida dell’Agenzia per le Onlus emanate successivamente.

In particolare **si è prevista la riclassificazione del rendiconto gestionale (conto economico) per aree gestionali** (attività istituzionali, attività accessorie, attività promozionali e di raccolta fondi, ecc.), **che risulta omogenea con l’articolazione dei contenuti relativi agli aspetti “sociali” della gestione**.

Si è inoltre valutato di non richiedere come contenuto obbligatorio l’analisi della produzione e della distribuzione del valore aggiunto, grandezza che deriva da una riclassificazione del conto economico e che viene spesso utilizzata in un bilancio sociale in quanto rappresentativa della ricchezza economica creata e distribuita da un’azienda ad un insieme di *stakeholder* (definibili in questo contesto “*stakeholder* interni”). La principale ragione alla base di tale decisione è data dal fatto che l’interpretazione del valore aggiunto come misura della ricchezza creata da un’azienda poggia sul presupposto che il valore di tutti gli input e di tutti gli output sia “oggettivamente” misurato dal mercato e trovi rappresentazione nel conto economico. Nel caso delle OdV, però, ciò vale solo parzialmente: una parte, spesso maggioritaria, degli input viene fornita gratuitamente all’organizzazione (risorse umane, beni e servizi), mentre, per quanto riguarda gli output, spesso sono ceduti (parzialmente o integralmente) ad un valore inferiore a quello di mercato, a vantaggio di *stakeholder* esterni all’organizzazione (tipicamente gli utenti dei servizi). In alcuni casi, inoltre, gli output prodotti dall’organizzazione non sono oggetto di pagamento.

Qualora ci si volesse invece riferire al valore aggiunto sociale prodotto e distribuito inteso come insieme degli effetti “esterni” economici, positivi e negativi, dell’attività dell’OdV, il riferimento non sarebbe più alla riclassificazione del conto economico, ma al concetto, tipico dell’analisi costi-benefici, di economia/diseconomia esterna, cioè di s/vantaggio economico per la società civile che non può risultare dalla contabilità ordinaria di un’organizzazione. Nulla vieta alle OdV che possono permetterselo, sia per il tipo di attività che per la dimensione, di indicare anche tali tipi di informazioni (con la dovuta cautela espositiva, data la loro soggettività).

Tornando al valore aggiunto ottenuto dal conto economico, è comunque naturale che le organizzazioni per le quali esistano i presupposti e che lo ritengano opportuno potranno integrare i contenuti minimi previsti da queste linee guida con l’analisi del valore aggiunto creato e distribuito.

Per la predisposizione dei prospetti di valore aggiunto prodotto e distribuito si suggerisce di riferirsi a quanto indicato dagli standard e linee guida elaborati dal Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS).

Le presenti linee guida sono rivolte a tutte le Organizzazioni di Volontariato come più sopra esplicitate. Tale definizione è volutamente ampia e adattabile ad una molteplicità di forme giuridiche. Nel fare questo si è anche tenuto conto che potrebbe essere poco lungimirante ancorare un sistema di rendicontazione a legislazioni in continua fase di revisione e ri-definizione. Si è ritenuto quindi opportuno non vincolare le presenti linee guida a specifiche e contingenti norme di legge.

LIVELLI DI APPLICAZIONE DELLE LINEE GUIDA

In una prospettiva di progressività e di miglioramento continuo è possibile adottare le presenti linee guida in modo graduale. Ciò consente di superare progressivamente le difficoltà di varia natura con le modalità più consone alle dimensioni e alle strutture organizzative dell'OdV.

Resta comunque salvo il fatto che:

- devono essere rispettati sempre e comunque tutti i principi di rendicontazione di seguito statuiti (si veda “I principi di rendicontazione”), o in caso di impossibilità, deve essere specificato e giustificato il mancato rispetto nella nota metodologica;
- nella nota metodologica si deve rendere conto del percorso di miglioramento realizzato e della eventuale incompletezza del contenuto della rendicontazione (si veda “Nota metodologica”);
- la denominazione di “bilancio di missione” o di “bilancio sociale” può essere adottata solo in presenza di requisiti minimi di contenuto individuati nella tabella di seguito. E’ previsto un livello “semplificato” di rendicontazione per le Organizzazioni di Volontariato di piccole dimensioni⁶ relativamente al solo bilancio di missione;
- la predisposizione di documenti “parziali” è auspicata nell’ottica di un progressivo raggiungimento dei requisiti minimi più sopra elencati, con l’accortezza di utilizzare specifiche denominazioni atte ad indicare la non completezza del documento (quali, a titolo d’esempio, “Rapporto di missione”, “Verso il bilancio di missione”, ecc.).

⁶ Nella prospettiva di miglioramento continuo non si è ritenuto necessario definire con rigidità la nozione di ?OdV di piccola dimensione’ lasciando piena libertà alle organizzazioni di scegliere la forma di rendicontazione che più si adegua alle proprie caratteristiche.

	Bilancio di missione per OdV di piccole dimensioni	Bilancio di missione	Bilancio sociale
Presentazione	✓	✓	✓
Nota metodologica	✓	✓	✓
IDENTITÀ			
Profilo generale	✓	✓	✓
Il contesto di riferimento		✓	✓
La storia	✓	✓	✓
La missione	✓	✓	✓
Gli <i>stakeholder</i>	✓	✓	✓
Il disegno strategico		✓	✓
IL GOVERNO E LE RISORSE UMANE			
La compagine sociale	✓	✓	✓
Il sistema di governo ed i processi di partecipazione	✓	✓	✓
La struttura organizzativa	✓	✓	✓
Le persone che operano nell'organizzazione	Ad esclusione degli aspetti relativi alle persone remunerate	Ad esclusione degli aspetti relativi alle persone remunerate	✓
LE RISORSE ECONOMICO-FINANZIARIE E LA DOTAZIONE PATRIMONIALE			
Le risorse raccolte ed il loro utilizzo	✓	✓	✓
La valorizzazione delle risorse gratuite		✓	✓
Il patrimonio a disposizione ed il suo utilizzo	✓	✓	✓
L'assenza di scopo di lucro	✓	✓	✓
IL PERSEGUIMENTO DELLA MISSIONE	✓	✓	✓
LE ATTIVITÀ STRUMENTALI	✓	✓	✓
ALTRE QUESTIONI RILEVANTI PER GLI STAKEHOLDER			✓

Tab. 1.

SECONDA PARTE: NOZIONE DI BILANCIO DI MISSIONE E DI BILANCIO SOCIALE E PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE

L'ACCOUNTABILITY OSSIA IL DOVERE DI INFORMARE

I documenti con cui un'organizzazione comunica al pubblico possono essere classificati in due categorie: i documenti di *accountability* e tutti gli altri (comunicazione d'immagine, marketing, comunicati stampa, pubblicità, ecc.).

“*Accountability*” è un termine inglese che non è facilmente traducibile in italiano senza perderne una parte importante del significato; questo termine viene quindi in questa sede mantenuto in inglese, definendolo come **“il dovere di informare tutti gli interessati su come si è adempiuto alle responsabilità nei loro riguardi”**.

Ci sono documenti, quali i codici etici, che possono definirsi come di “*accountability* indiretta”, perché sono dichiarazioni di intenti, procedure e regole attinenti a comportamenti futuri. La verifica della loro efficacia ed attuazione avviene attraverso i documenti di “*accountability* diretta”, che hanno carattere consuntivo di accertamento dei risultati conseguiti. D'ora in avanti quando si parlerà di documenti di *accountability* ci si riferirà solo a questi ultimi

Il dovere di *accountability* ha le sue specificità ed è di tipo informativo; paradossalmente un'organizzazione che dichiara di non avere rispettato tutti i suoi doveri ha realizzato una migliore *accountability* che non un'altra, responsabile sul piano dei comportamenti, ma lacunosa come trasparenza informativa.

I documenti che si presentano come di *accountability* dichiarano pertanto al pubblico di rappresentare con fedeltà, correttezza, buona fede, completezza, neutralità, ecc. il comportamento dell'organizzazione. Una brochure pubblicitaria o propagandistica ha il dovere morale di essere non menzognera, ma non deve essere sempre completa, neutrale, ecc. perché colui che riceve il messaggio sa che si tratta di propaganda. La presentazione di un “sedicente bilancio” che non rispetti i principi cardine dell'*accountability* trasparente costituirebbe invece una violazione non solo di corrette relazioni con gli *stakeholder*, ma anche del principio più generale di non mentire, principio su cui si fonda buona parte della convivenza civile.

MISSIONE E RELATIVI DOCUMENTI DI ACCOUNTABILITY: IL BILANCIO D'ESERCIZIO E IL BILANCIO DI MISSIONE

I più tipici documenti con finalità di *accountability* verso tutti gli interessati, per una organizzazione non profit, sono: il **bilancio di esercizio, il bilancio di missione e quello sociale**.

Questi documenti devono rendere conto in modo trasparente, cioè rispettando i principi sopra indicati e più avanti descritti, su come l'organizzazione si comporta rispetto alle responsabilità che essa ha verso qualcuno in relazione al proprio *status* dichiarato.

Tornando all'*accountability* trasparente, una OdV dichiara, in particolare attraverso il suo statuto, di avere una missione istituzionale (o missione in senso stretto). Una prima forma essenziale di trasparenza è pertanto esplicitare con chiarezza nello statuto quale è la propria *mission* in termini di finalità, valori e attività. Si tratta in questo caso di un'esigenza di carattere ben diverso da quella tipica di un'impresa *for profit*, dal momento che in questa la causa (intesa in senso giuridico del termine) non può prescindere dal definire come “missione istituzionale” il conseguimento di un profitto e, soprattutto, la sua distribuzione.

Un eventuale coinvolgimento in attività non espressamente previste dallo statuto altererebbe in modo sostanziale il “quadro di missione” per cui l’organizzazione è stata costituita, spostando risorse in una direzione per cui non si ha un impegno specifico: qualora ci si renda conto di avere deviato dallo statuto occorre pertanto intervenire quanto prima ad una sua esplicita modifica.

Tornando ai documenti di *accountability*, quando una OdV presenta un documento per mostrare se, come e in che misura ha adempiuto alle responsabilità dichiarate nello statuto, essa afferma, in modo esplicito o implicito, che sta rispettando alcuni principi di rendicontazione che devono assicurarne l’attendibilità e trasparenza presso tutti gli interessati (persone o istituzioni).

Facendo ciò l’organizzazione rende conto di come rispetta la sua missione istituzionale in senso stretto, “barando” tradirebbe questa funzione, falsificando gli elementi in base ai quali gli *stakeholder* di missione (e chi li sostiene per ragioni etico-politico-sociali) agiscono in relazione ad essa.

In questo caso si può parlare di “legittimazione giuridica” del ruolo dell’organizzazione ed il documento viene definito in modo adeguato come **bilancio di missione**.

Per quanto riguarda l’impresa *profit oriented*⁷, la legittimazione giuridico-istituzionale sta negli articoli del codice civile inerenti le società commerciali, quindi **il risultato economico d’esercizio (utile o perdita) costituisce una prima approssimazione della misura con cui il management aziendale soddisfa gli intenti lucrativi e quindi le finalità istituzionali** per cui questa azienda è costituita. Il bilancio d’esercizio non è comunque il “bilancio per gli azionisti” (*stakeholder* di missione per l’impresa *profit oriented*), diversificato in ciò dal bilancio sociale come rivolto a tutti gli altri *stakeholder*, perché anche il bilancio d’esercizio è strumento utile a tutti coloro che a vario titolo convergono sull’impresa. Solo verificando se l’impresa è in condizioni di sopravvivenza e possibile sviluppo, cioè se e come consegue utili, tutti gli *stakeholder* interessati possono infatti prendere importanti decisioni in modo informato e consapevole; si pensi alla contrattazione aziendale, alla percezione o meno della sicurezza del proprio posto di lavoro, alla scelta di una base su cui innestare la dichiarazione dei redditi, ecc.

Per una organizzazione non profit il discorso è differente, perché in essa **il conseguimento dell’equilibrio economico-finanziario-patrimoniale**, non costituisce l’obiettivo di legittimazione giuridica, ma è **solo uno strumento per garantire il perseguimento, in condizioni di autonomia, della missione: la rendicontazione per fini di *accountability* sulla missione istituzionale deve quindi ricorrere anche ad altro, cioè al bilancio di missione**.

Si può così affermare che per una impresa *profit oriented* il documento con cui si rende conto sull’adempimento dei fini statutari è il bilancio di esercizio, mentre per un’organizzazione non profit risulta necessario, oltre al bilancio d’esercizio, anche il bilancio di missione.

DAL BILANCIO DI MISSIONE AL BILANCIO SOCIALE

Da quando si è diffusa la tematica della responsabilità sociale d’impresa, molte organizzazioni non cercano solo la legittimazione attraverso l’attuazione al meglio di ciò che è in statuto, ma puntano (o almeno dichiarano di farlo) anche ad una legittimazione sociale generale. Ciò avviene non solo per esigenze di etica personale e sociale, ma anche perché consapevoli che una scarsa legittimazione prima o poi si può tradurre in forme di rifiuto da parte dell’ambiente circostante, che

⁷ Parlando di impresa *for profit*, si intende ciò non solo se nel senso che essa consegue una differenza fra ricavi e costi, fatto possibile anche nelle cooperative e nelle ODV, ma che questa differenza è finalizzata a costituire valore per gli azionisti, direttamente (attraverso la distribuzione di dividendi) o indirettamente, dal momento che l’incremento del valore economico e patrimoniale di una società per azioni costituisce comunque un aumento della ricchezza degli azionisti.

potrebbero anche tradursi in forme di boicottaggio più o meno esplicite o in ostacoli politici e/o legislativi, fino a mettere a rischio la stessa sopravvivenza dell'azienda.

Il documento con cui si rendiconta in funzione di questa legittimazione sociale è il bilancio sociale, che include anche i dati e le informazioni che provengono dal bilancio d'esercizio e che, per gli enti non profit, rappresenta un'estensione del bilancio di missione⁸.

Il bilancio sociale di una OdV, come di una qualunque non profit, non si limita a rendere conto su se, come e quanto si è adempiuto alla propria missione istituzionale, ma, allargando l'area di dati e informazioni fornita dal bilancio di missione, è un **documento che tende, per quanto possibile, a rendicontare su responsabilità, impegni, comportamenti e risultati delle azioni dell'organizzazione verso tutti gli stakeholder interessati.**

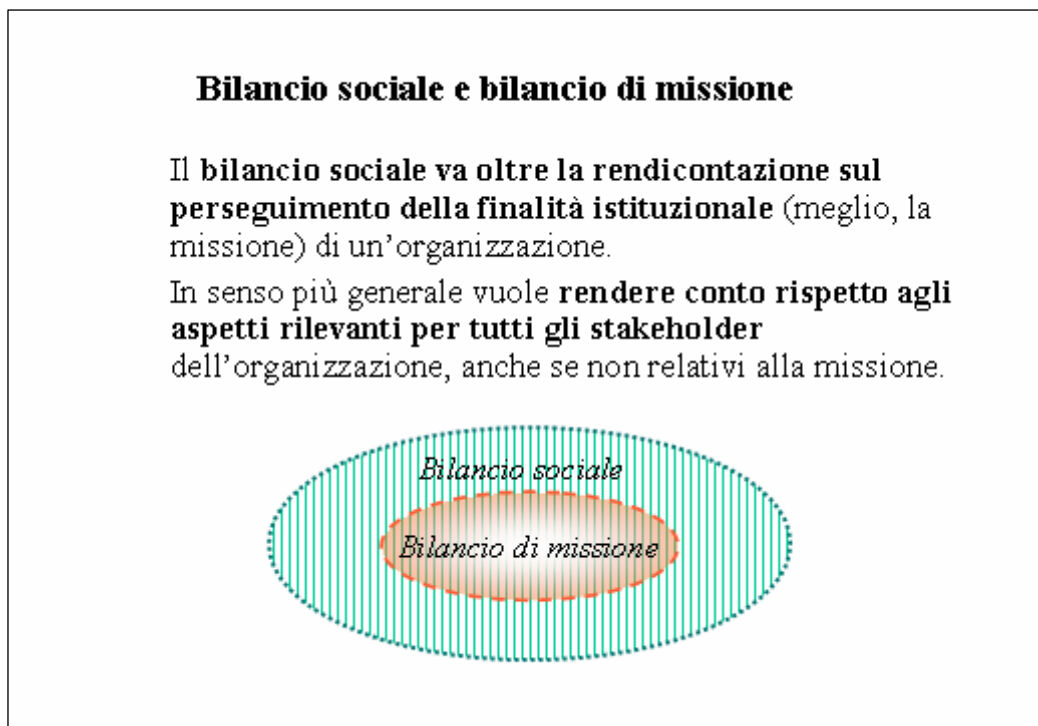


Fig. 1

Nel caso limite di un'organizzazione non profit che si proponga di agire per il benessere (non inteso solo in senso economico-materiale) di tutti gli *stakeholder* che in essa convergono, si potrebbe identificare il suo bilancio di missione con quello sociale, anche se questo, almeno per ora, sembra un caso puramente teorico.

⁸ In molti bilanci sociali (e nello stesso standard GBS) si richiede la presentazione preliminare della "mission" anche per le imprese profit: "È necessario descrivere le principali finalità che l'azienda intende perseguire in campo economico e sociale. Rientrano nelle finalità sociali i contributi agli *stakeholder* sotto forma di specifici vantaggi o di apporti alla collettività in termini di accrescimento del benessere, di qualità della vita, di innovazione, di integrazione sociale, di mutualità e solidarietà" GBS (2005), p. 27. Questa dichiarazione riguarda il sistema valoriale di chi gestisce l'azienda, ma è una scelta non legata necessariamente al tipo di azienda (*for profit*) ed al suo oggetto (ragione) sociale, comportando le seguenti conseguenze:

- a) non è insita nella natura istituzionale dello strumento "azienda profit";
- b) non esaurisce la rendicontazione del bilancio sociale, che deve presentare cosa l'impresa sta facendo per adempiere alla propria responsabilità sociale in relazione a tutte le aspettative legittime di tutti gli *stakeholder*, anche quelle che non fossero presenti nella sua *mission* e anche nei casi in cui vi fossero divergenze di valori fra chi gestisce l'azienda e qualche *stakeholder*.

Bilancio d'esercizio, bilancio sociale e bilancio di missione

Ambito	Aziende for profit	Organizzazioni non profit
Istituzionale	Bilancio d'esercizio	Bilancio d'esercizio + Bilancio di missione
Responsabilità verso gli <i>stakeholder</i> in senso lato	+ Bilancio sociale	+ Bilancio sociale (che contiene il bilancio di missione)

Tab. 2.

Presentando un esempio, il bilancio di missione di una OdV che si occupa dell'assistenza a persone svantaggiate ha come fine "rendere il conto" sulla missione, indicando quali risultati ha raggiunto ed avendo come prerequisito che il bilancio di esercizio sia attendibile e trasparente. Il bilancio sociale della medesima OdV si occupa, inoltre, di come sono gestiti i rapporti con gli *stakeholder* non strettamente legati alla missione, per esempio il personale retribuito, i fornitori, i finanziatori, ecc.

Sia il bilancio di missione che il bilancio sociale sono **documenti consuntivi che non vanno confusi con i documenti programmatici**, come i bilanci preventivi (vedi settore pubblico) o i budget o rendiconti preventivi (caso tipico anche nel non profit).

I bilanci di rendicontazione al pubblico possono (e devono) essere utili alla gestione, ma **non sono strumenti con principali e specifici fini direzionali o di programmazione**, anche se ogni bilancio consuntivo è inevitabilmente proiettato sul futuro ed ogni preventivo non può che avere come base di partenza informazioni e dati consuntivi.

Un bilancio preventivo può costituire una fonte informativa importante, soprattutto se raffrontato al consuntivo dell'anno precedente, ma comunque va tenuto ben distinto da quest'ultimo. **L'*accountability*, pur considerando anche le intenzioni, è fondamentalmente centrata sui risultati.**

GLI STAKEHOLDER

Il concetto di *accountability* include in sé la necessità di identificare e specificare i soggetti verso cui tale dovere di rendicontazione è principalmente rivolto, ossia gli *stakeholder*.

Il termine "*stakeholder*" viene attualmente utilizzato in una grande quantità di contesti e in prima approssimazione sta ad indicare chiunque abbia un proprio "*stake*" (ossia una "posta in gioco o scommessa") nell'attività di un'impresa.

Questo concetto è nato all'interno degli studi di strategia manageriale-imprenditoriale e, data la forte presenza di applicazioni e contenuti etici che implica, è stato successivamente sempre più utilizzato nell'ambito della *business ethics* e del discorso sulla responsabilità sociale.

Sono quindi "*stakeholder*" tutti coloro che, volenti o nolenti, sono titolari di una "posta" collegata all'attività di un'organizzazione e che pertanto sono condizionati, direttamente o indirettamente, dalla sua attività e/o a loro volta la condizionano.

Secondo questa visione l'organizzazione (pubblica, *for profit* o non profit) è pensabile come un insieme di *stakeholder* che interagiscono fra di loro.

La traduzione italiana che va per la maggiore, ossia “portatori di interessi”, appare riduttiva poiché identifica lo “*stake*” esclusivamente con un interesse. Ciò implica:

- 1) un’interpretazione strategico-opportunistica del concetto, poiché gli interessi di uno *stakeholder* non necessariamente coincidono con diritti o aspettative più legittime di quelle di altri;
- 2) una visione del decisore aziendale (anch’egli, tra l’altro, uno *stakeholder* con suoi interessi, aspettative legittime e diritti) come puro equilibratore di meri interessi, senza una valutazione comparata del grado di rilevanza etica dei medesimi.

Allargare la definizione di *stakeholder* ai portatori di aspettative legittime e/o di diritti, o ancora più estensivamente a coloro che influenzano o sono influenzati dall’attività di un’organizzazione, amplia necessariamente la veduta, e quindi, nel caso in specifico, dell’area di rendicontazione.

Nel caso specifico degli enti non profit, in particolare delle OdV, occorre fondamentalmente tenere presente che:

- 1) la finalità istituzionale non è l’equilibrio economico-finanziario (da realizzare, secondo le teorie degli *stakeholder*, conseguendo un profitto soddisfacente per gli azionisti e allo stesso tempo il migliore “benessere” possibile per tutti gli altri *stakeholder*), ma il raggiungimento di uno scopo di missione che punta al soddisfacimento di un gruppo particolare di *stakeholder* (gli *stakeholder* di missione, per l’appunto). L’equilibrio economico-finanziario-patrimoniale è solo un, sia pure fondamentale, prerequisito per la sopravvivenza e/o autonomia dell’ente;
- 2) la finalità legittimante resta la medesima dell’impresa *for profit* ed è collegata al rispetto dei diritti, aspettative legittime ed equilibrio di interessi fra ogni e tutti gli *stakeholder* (di missione e non).

Per un ente non profit gli “*stakeholder* di missione” possono essere quindi identificati in coloro nell’interesse dei quali le attività istituzionali dell’organizzazione sono poste in essere.

Accanto a quest’ultimi, esistono altri *stakeholder* “prioritari” per la realizzazione delle attività istituzionali dell’organizzazione in quanto soggetti attivi nel loro svolgimento; si tratta in particolare dei volontari, ma anche di finanziatori di particolare peso e/o interesse (donatori, soggetti pubblici convenzionati, ecc.) senza la cui presenza l’OdV non potrebbe perseguire la sua mission istituzionale.

L’analisi dei diritti, degli interessi e delle aspettative legittime di tali *stakeholder* prioritari risulta essenziale in un bilancio di missione. Un bilancio sociale dovrà invece estendere l’area di analisi oltre gli *stakeholder* prioritari, raggiungendo diritti, interessi e aspettative di tutti coloro che hanno una “posta in gioco” collegata all’operato dell’organizzazione.

Il bilancio di missione è infatti il documento essenziale per “misurare” l’adempimento della finalità istituzionale delle OdV, mentre il bilancio sociale integra le informazioni “di missione” e si preoccupa di rendicontare sulla compatibilità etica di tutte le scelte istituzionali con i diritti, aspettative legittime e interessi compatibili di tutti gli *stakeholder* in qualche modo collegati all’attività dell’organizzazione.

Si sottolinea che sia il bilancio di missione che il bilancio sociale si pongono come documenti neutrali (vedi in questo documento) e inclusivi (vedi in questo documento), quindi l’attribuzione di valore prioritario ad alcuni *stakeholder* rispetto agli altri non può avere come conseguenza l’eliminazione delle informazioni che interessano gli *stakeholder* meno influenti e potenti, ma deve basarsi soprattutto sul valore etico dell’interesse-diritto-aspettativa in gioco. In questo senso i valori solidaristici che stanno alla base delle OdV in genere, al di là delle loro specifiche missioni istituzionali, possono costituire una ulteriore spinta ad evitare una “prioritarizzazione” degli *stakeholder* che non si basi sui valori di solidarietà e di primato dello sviluppo integrale della persona umana.

I PRINCIPI DI RENDICONTAZIONE

I principi generali di redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale sono i medesimi, anche se la natura e le specifiche finalità dei due documenti richiedono alcuni adattamenti.

I tre principi che si ritengono fondamentali sono:

- 1) **NEUTRALITÀ**: il bilancio sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari condizioni;
- 2) **COERENZA**: deve essere esplicitamente descritta la conformità tra finalità, valori dichiarati ed effettivo operato;
- 3) **INCLUSIONE**: devono essere identificati tutti gli *stakeholder* e specificato il modo in cui è stata data risposta ai loro diritti, aspettative ed interessi legittimi. Eventuali esclusioni o limitazioni devono essere motivate⁹.

Ulteriori fondamentali principi generali di rendicontazione che devono essere rispettati sono i seguenti:

TRASPARENZA: la presentazione dei dati e delle informazioni deve essere chiara, veritiera e corretta.

Si tratta di un principio etico valido in sé, sia per i bilanci di missione e sociali, sia per quelli contabili. In caso di documenti non trasparenti, al di là dello specifico danno agli *stakeholder* interessati, resta il pericolo generale per la credibilità di tutto il sistema di rendicontazione di tutte le organizzazioni. La mancanza di trasparenza di qualche organizzazione costituisce poi, in particolare, un grave pericolo per la sopravvivenza e lo sviluppo di tutto il sistema del volontariato, che si basa in buona parte sulla generosità, l'impegno gratuito e disinteressato delle persone e degli enti finanziatori, nonché sulla fiducia.

IDENTIFICAZIONE DELL'ENTE SUL PIANO ETICO: è necessario dichiarare con chiarezza valori, principi e finalità generali dell'ente in modo tale da consentire una valutazione della coerenza dell'operato.

PRUDENZA: consiste, in particolare in presenza di valutazioni estimative (stime o congetture¹⁰), nell'uso di una certa cautela (indispensabile quando esistono condizioni di incertezza), in modo da non sopravvalutare gli aspetti positivi e non sottovalutare quelli più strettamente negativi. Inoltre, non devono essere attribuiti all'esclusivo operato dell'organizzazione cambiamenti che sono stati determinati da una serie di fattori in parte non controllabili dall'organizzazione stessa. Per effetti dell'attività dell'organizzazione si deve quindi intendere solo quella parte del cambiamento rilevato che ha un rapporto di causalità diretta con la sua attività.

CHIAREZZA: le informazioni contenute nel bilancio di missione e sociale devono avere un livello di chiarezza, comprensibilità e accessibilità adeguato agli *stakeholder* a cui il bilancio è destinato.

COMPARABILITÀ: la tipologia di informazioni contenute nel bilancio di missione e in quello sociale e la modalità della loro rappresentazione devono essere tali da consentire agli *stakeholder* un agevole confronto sia temporale (cambiamenti nel tempo dello stesso ente), sia spaziale (comparazione con altre organizzazioni con caratteristiche simili e/o con medie di settore).

⁹ La presente formulazione del principio di inclusione si conforma al concetto di responsabilità informativa che è implicito nella definizione di *accountability* data nel documento.

¹⁰ La stima è in genere considerata un'approssimazione, verificabile oggettivamente in futuro; la congettura invece è una supposizione, la cui verifica non può essere effettuata oggettivamente nemmeno in un tempo futuro.

PERIODICITÀ: il bilancio di missione e quello sociale devono essere redatti alla fine di ogni periodo amministrativo, parallelamente alla rendicontazione contabile in senso stretto.

CONTINUITÀ: il bilancio di missione e quello sociale devono essere redatti con continuità annuale.

VERIFICABILITÀ: i processi di raccolta e di elaborazione dati devono essere documentati e quando opportuno indicati nel bilancio in modo tale da poter essere oggetto di esame e di revisione.

AUTONOMIA: deve essere richiesta e garantita la più completa autonomia e indipendenza di giudizio del redattore o dell'eventuale verificatore del documento.

Senza togliere nulla all'importanza degli altri principi generali qui presentati, inclusione, coerenza e neutralità costituiscono una rapida e sintetica chiave di lettura dei documenti per chi vuole giudicarne in linea di massima l'attendibilità, meritano quindi un approfondimento.

La neutralità

L'applicazione del principio della neutralità implica che nessun bilancio di missione o sociale possa essere redatto tenendo conto in modo privilegiato di un particolare *stakeholder*, inclusi coloro che operano e gestiscono l'istituzione. È questa una condizione fondamentale per avere bilanci non solo attendibili, ma anche ritenuti tali dal pubblico. **Non si può infatti dichiarare di presentare un bilancio e poi “addomesticarlo” in funzione delle esigenze di chi lo gestisce**, magari per acquisire fondi in una competizione con altri enti. Anche se il fine di questa operazione scorretta non fosse nell'interesse personale di chi redige il documento, resterebbe il fatto che l'inganno verso terzi potrebbe indurre questi ultimi ad agire non secondo la loro volontà. Una tale operazione potrebbe comportare tra l'altro, una volta scoperto “l'abuso”, di gettare discredito su tutti gli enti non profit, danneggiando in ultima analisi immagine e possibilità di *fund raising* di tutto il sistema delle organizzazioni. Ottenere fondi a scapito di altri enti “manipolando le informazioni”, oltre che non essere etico, può quindi avere anche conseguenze sociali assai negative in termini di fiducia reciproca fra le varie Organizzazioni di Volontariato.

La neutralità si applica nel bilancio di missione verso un arco di stakeholder più ristretto (*stakeholder* di missione e prioritari, così come definiti in “gli *stakeholder*”) e più oggettivamente determinabile che nel bilancio sociale, documento che si presta ad usi non neutrali molto più facilmente degli altri.

La neutralità non riguarda solo la scelta di chi e su cosa informare, ma anche le modalità di informazione (tabelle, dati, ecc.).

Il bilancio di missione e quello sociale dovranno fornire un'immagine imparziale dell'organizzazione, occorre quindi: includere sia gli aspetti positivi sia quelli negativi; evitare di ricorrere a scelte, omissioni o tipi di rappresentazione che, ragionevolmente, potrebbero in qualche modo influenzare erroneamente o ingiustamente una decisione o un giudizio dei lettori; distinguere chiaramente i dati reali da quelli stimati o interpretati dall'organizzazione.

Anche l'enfaticizzazione di alcuni dati ed informazioni rispetto ad altri può essere attuata in modo non rispondente al principio di neutralità, il cui rispetto rappresenta una fondamentale richiesta ai fini dell'attendibilità, sia reale, sia reputata dall'opinione pubblica.

La neutralità è un principio contabile anche per il bilancio d'esercizio, ma nel caso della documentazione per *accountability* di missione, e ancora più per quella sociale, il principio in questione assume un ruolo fondamentale, perché la presenza di dati multidimensionali, diversamente da quelli unidimensionali del bilancio d'esercizio, può prestarsi maggiormente a manovre manipolatorie non facilmente controllabili a favore di uno o più *stakeholder*.

La coerenza

La coerenza è un principio la cui attuazione è più agevolmente verificabile rispetto alla neutralità, poiché un'attenta lettura del bilancio di missione o di quello sociale può fare emergere le contraddizioni, ad esempio tra eventuali dichiarazioni programmatiche e dati e/o informazioni sulla relativa attuazione pratica. Un documento non neutrale potrebbe però adattare i dati e le informazioni alle dichiarazioni di missione, ciò potrebbe avvenire per esempio quando in un bilancio di missione si afferma che l'ente intende battersi per la salute e si omettono, o si presentano in modo non chiaro, strumentalmente i dati sugli investimenti, che magari comprendono l'acquisto di azioni di imprese che producono sigarette. Nel caso del bilancio sociale la combinazione incoerenza – non neutralità può verificarsi quando, ad esempio, si afferma di volere promuovere professionalmente il personale e non si comunicano volutamente dati “critici” su compensi e condizioni contrattuali delle figure professionali precarie.

Questo principio è particolarmente importante per i bilanci qui esaminati, poiché la loro natura multidimensionale ne rende più facile una manipolazione ad uso meramente pubblicitario e d'immagine.

L'inclusione

Quanto visto in precedenza apre il discorso sul principio di inclusione, che può essere considerato una specificazione della neutralità, in particolare quando quest'ultima non viene esplicitamente violata ma viene by-passata non considerando le attese informative di vari *stakeholder* “scomodi”.

Il bilancio di missione ed il bilancio sociale, come tutti i documenti di *accountability*, devono invece essere volti a **“rendere il conto” a tutti gli stakeholder interessati su cosa si è fatto per adempiere alle proprie responsabilità verso di loro** (*to be accountable* in inglese significa essere per l'appunto responsabile su qualcosa verso qualcuno).

Bilancio d'esercizio (sia esso in contabilità finanziaria od economico-finanziaria), bilancio di missione e bilancio sociale sono documenti redatti per rendicontare sull'attività complessiva dell'organizzazione a tutti gli *stakeholder* interessati; omettere, senza adeguata e chiara motivazione esplicita, dei contenuti informativi aventi rilievo per uno *stakeholder* significa venire meno ad un impegno preso pubblicamente, in modo più o meno esplicito, quando si dichiara di avere redatto un bilancio.

Nel caso in cui un documento riguardi solo una parte dell'attività e/o degli *stakeholder* dell'organizzazione occorre precisare con evidenza che esso non costituisce un vero e proprio bilancio di missione (se vengono esclusi alcuni *stakeholder* richiesti dal documento), né, a maggior ragione, un bilancio sociale: occorre pertanto anche specificare in modo chiaro se si redige un bilancio di missione o un, più ampio, bilancio sociale.

L'inclusione è un principio particolarmente importante per i bilanci di missione e sociali in quanto, oltre ad avere a che fare con dati, informazioni e valutazioni su aree pluridimensionali, questi documenti sono rivolti ad un'estrema varietà di diritti, interessi e aspettative legittime (*multistakeholder*).

Se poi ci si riferisce specificamente alle OdV, queste ultime per loro natura tendono spesso ad occuparsi di *stakeholder* “deboli”, molte volte con meno (o nessuna) voce, quindi la non piena applicazione del principio di inclusione violerebbe, magari indirettamente, anche la *mission* specifica di molte organizzazioni.

Il principio di inclusione ha poi un'altra importante conseguenza: la sua applicazione spinge a coinvolgere gli stakeholder nel processo di redazione. Tale processo di coinvolgimento può essere attuato in modo graduale nell'ottica di un miglioramento continuo.

L'inclusione ha anche un legame con la coerenza, in quanto escludere dal documento alcuni *stakeholder* non è coerente con l'impegno di fondo di rispondere alle attese informative di tutti gli *stakeholder* interessati.

In particolare:

- 1) nel bilancio di missione il principio di inclusione obbliga a tenere conto degli interessi informativi (ed attuare il relativo coinvolgimento) prima di tutto degli *stakeholder* cui si rivolge la finalità istituzionale (*mission* istituzionale) dell'organizzazione, ma anche di quegli *stakeholder* l'attenzione verso i quali deriva dall'attuazione della *mission* istituzionale (si pensi al modo come vengono attuati gli investimenti delle risorse finanziarie disponibili dell'ente ed alla loro coerenza con la *mission* istituzionale);
- 2) nel bilancio sociale, che può essere attuato mediante un allargamento del bilancio di missione, il rispetto del principio di inclusione richiede l'ampliamento del contenuto informativo a diritti, aspettative e interessi legittimi di tutti gli *stakeholder* direttamente o indirettamente coinvolti nell'attività dell'organizzazione.

TERZA PARTE: IL PROCESSO DI RENDICONTAZIONE

Le modalità di gestione del processo attraverso il quale il bilancio di missione o il bilancio sociale viene realizzato e comunicato risultano determinanti rispetto alla sua capacità di soddisfare le esigenze informative degli *stakeholder*, di promuovere il dialogo e di favorire il miglioramento del governo e della gestione dell'organizzazione.

I fattori fondamentali di qualità di tale processo sono i seguenti:

- una forte condivisione ed un impegno attivo da parte dei vertici dell'organizzazione;
- la partecipazione di componenti delle diverse aree gestionali e funzioni dell'organizzazione: ciò consente di garantire una visione completa dell'operato dell'organizzazione;
- l'integrazione con i processi decisionali, gestionali e comunicativi dell'organizzazione: il bilancio di missione o sociale da un lato esige per la sua realizzazione la disponibilità di una significativa quantità di informazioni di diversa natura e provenienza, dall'altro lato costituisce un potente strumento utile per la successiva programmazione, il controllo, la valutazione, la comunicazione istituzionale, ecc.; ciò richiede uno stretto raccordo tra diversi strumenti e processi ed il superamento dei frequenti fenomeni di disallineamento tra di essi;
- il coinvolgimento attivo degli *stakeholder*: per dare piena attuazione al principio di inclusione e superare un approccio autoreferenziale, risulta necessario considerare gli *stakeholder* non solo come destinatari del bilancio, ma anche come soggetti da coinvolgere nel processo di redazione, attraverso modalità e strumenti di varia natura (focus group, interviste, questionari, ecc.) che consentano di raccogliere le loro opinioni e proposte sia rispetto alla capacità del bilancio di soddisfare le loro esigenze informative, sia rispetto all'operato dell'organizzazione;
- la valutazione ed il miglioramento continuo: le osservazioni e le proposte formulate da parte degli *stakeholder* interni ed esterni in vario modo coinvolti nel processo devono essere sottoposte ad analisi per definire obiettivi e programmi di miglioramento, relativamente sia al bilancio (in termini di modalità di rendicontazione e di contenuti), sia all'operato dell'organizzazione.

Nella prospettiva del miglioramento continuo la piena conformità ai requisiti di contenuto e di processo previsti da queste linee guida può essere raggiunta in modo graduale. Ciò consente di superare progressivamente le difficoltà di varia natura con una modalità sostenibile per l'organizzazione.

Resta comunque salvo il fatto che:

- la denominazione di “bilancio di missione” o di “bilancio sociale” può essere adottata solo in presenza dei requisiti di contenuto descritti in “Livelli di applicazione”;
- nella nota metodologica si deve rendere conto del percorso di miglioramento realizzato e della eventuale incompletezza del contenuto della rendicontazione (si veda “Nota metodologica”).

QUARTA PARTE: STRUTTURA E CONTENUTI

PRESENTAZIONE

Il bilancio di missione e il bilancio sociale si aprono con una sintetica presentazione, firmata dal Presidente dell'organizzazione, con cui:

- vengono spiegate le finalità del bilancio di missione o sociale ed il ruolo ad esso attribuito nel governo e nella gestione dell'organizzazione;
- si evidenziano gli elementi essenziali che hanno caratterizzato l'esercizio in esame e si forniscono indicazioni sui principali impegni / problemi / sfide per il futuro.

NOTA METODOLOGICA

Il bilancio di missione o sociale deve contenere una nota metodologica che fornisca le informazioni rilevanti sulle modalità della sua realizzazione, in particolare rispetto a:

- periodo temporale cui si riferisce la rendicontazione;
- numero di edizioni del bilancio di missione o sociale già realizzate (segnalando eventuali modifiche nella periodicità o interruzioni nella realizzazione);
- linee guida, standard, modelli assunti a riferimento per la redazione del bilancio di missione o sociale;
- fasi fondamentali del processo di rendicontazione e soggetti interni ed esterni che vi hanno preso parte, segnalando il ruolo da essi svolto e le modalità del loro coinvolgimento (rinviando ad eventuali approfondimenti successivi sulle modalità ed i risultati delle iniziative di coinvolgimento degli stakeholder);
- perimetro del bilancio di missione o sociale, inteso come insieme delle entità organizzative oggetto di rendicontazione; deve essere dichiarata e motivata l'eventuale non inclusione in tale perimetro di entità sulle quali l'organizzazione esercita il controllo o un'influenza significativa; ciò risulta significativo per le organizzazioni complesse, articolate in diversi livelli territoriali e/o facenti parte di 'gruppi' spesso comprendenti organizzazioni di diversa natura giuridica;
- completezza della rendicontazione rispetto alle previsioni di queste linee guida: in particolare deve essere dichiarata e motivata l'eventuale mancata considerazione nel documento di attività svolte dall'organizzazione e/o di questioni rilevanti ai fini della rendicontazione;
- aspetti significativi relativi a raccolta, misurazione, elaborazione, stima dei dati e delle informazioni contenute nel documento;
- eventuali cambiamenti significativi nelle modalità di rendicontazione rispetto alla precedente edizione; in particolare va evidenziato lo stato di attuazione dei relativi obiettivi di miglioramento dichiarati nell'edizione precedente;
- obiettivi di miglioramento delle modalità di rendicontazione per l'edizione successiva;
- eventuale esistenza di un processo di revisione esterna sia del bilancio di missione o sociale sia del bilancio di esercizio (rinviando ad approfondimenti e relative attestazioni in altra parte del documento);
- piano di comunicazione del bilancio di missione o sociale: strumenti di diffusione (stampato, sito web, ecc.), principali destinatari, iniziative previste di presentazione e confronto, ecc.;
- precisi riferimenti dell'organizzazione per la richiesta di informazioni specifiche sul bilancio di missione e sociale da parte di tutti i soggetti interessati.

Se ritenuto opportuno, nella nota metodologica si possono inoltre fornire indicazioni sulla struttura e sui contenuti fondamentali del bilancio di missione o sociale.

IDENTITÀ

PROFILO GENERALE

Deve essere fornita una presentazione sintetica dell'organizzazione, che consenta al lettore del bilancio di farsi un'idea di massima delle caratteristiche dell'organizzazione.

In particolare vanno dichiarati:

- tipologia giuridica e fiscale, specificando l'eventuale iscrizione a registri pubblici (Registro del Volontariato, ecc.);
- appartenenza a "gruppi" o a "strutture federative" locali o nazionali;
- sede principale ed eventuali sedi secondarie;
- settore/i di intervento e principali tipologie di attività e servizi svolti;
- ambito territoriale di operatività;
- consistenza dell'insieme di persone che operano per l'organizzazione, distinguendo tra persone volontarie e retribuite;
- importo complessivo dei proventi dell'ultimo esercizio e consistenza del patrimonio netto.

IL CONTESTO DI RIFERIMENTO

Vanno presentate in modo sintetico le caratteristiche, anche in una prospettiva evolutiva, del contesto di riferimento – inteso in senso lato - rilevanti per una adeguata comprensione dell'operato dell'organizzazione, del suo ruolo, delle sue potenzialità e limiti, dei suoi piani di sviluppo.

Alcuni degli elementi che può essere opportuno prendere in considerazione sono:

- caratteristiche della comunità in cui l'organizzazione opera e/o dei problemi oggetto dell'intervento dell'organizzazione;
- aspetti di tipo normativo;
- ruolo di altri soggetti che influenzano significativamente l'operato dell'organizzazione.

LA STORIA

Si devono descrivere in forma sintetica e a grandi linee le tappe fondamentali della vita dell'organizzazione.

LA MISSIONE

Si deve esplicitare la 'missione' dell'organizzazione, che in questa sede¹¹ viene intesa come dichiarazione sintetica comprendente i seguenti elementi:

- finalità istituzionali, che esprimono la ragion d'essere dell'organizzazione, in termini di problemi che questa vorrebbe contribuire a risolvere, cambiamenti che vorrebbe determinare, benessere che vorrebbe creare a favore di determinati soggetti;
- sistema di valori e di principi che qualificano le finalità e, unitamente a queste, orientano le scelte strategiche ed i comportamenti operativi dei membri dell'organizzazione;

¹¹ Segnaliamo che alcuni autori utilizzano il termine 'missione' come sinonimo di scopo/finalità, quindi con un significato più ristretto rispetto a quello che viene di seguito proposto sulla base della considerazione che l'identità di un'organizzazione non è sufficientemente qualificata dalla sua finalità, ma è il risultato della profonda interrelazione tra finalità, valori, principi, attività.

¹¹ In termini di 'categorie generali di attività (formazione, ricerca, assistenza, ecc.) e non di specifiche attività e servizi, spesso variabili nel breve-medio periodo.

- principali tipologie di attività¹² attraverso le quali l'organizzazione intende perseguire le finalità istituzionali coerentemente con il sistema di valori e principi.

In sintesi la dichiarazione di missione dovrebbe rispondere alle seguenti domande fondamentali:

- perché esiste l'organizzazione?;
- in che cosa crede? quali sono le motivazioni che ispirano il suo operato?;
- cosa fa? quali 'strumenti' vuole utilizzare per perseguire le sue finalità?.

La missione costituisce l'enunciato identitario fondamentale di un'organizzazione, esprime il senso complessivo della sua azione e l'impegno essenziale con i suoi principali interlocutori. In quanto tale, essa costituisce un punto di riferimento imprescindibile per la rendicontazione, in quanto una parte rilevante degli *stakeholder* sono interessati ad avere informazioni su scelte strategiche, attività e risultati dell'organizzazione in modo tale da poterne valutare la coerenza e l'efficacia rispetto alla missione.

Risulta quindi evidente come per l'esplicitazione della missione non si possa, in molti casi, fare esclusivo riferimento alle formulazioni contenute nello statuto dell'organizzazione (in particolare nell'articolo che dichiara le finalità istituzionali), in quanto queste risultano incomplete o comunque non del tutto adeguate in una prospettiva di rendicontazione sociale, dovendo primariamente rispondere a stringenti esigenze di natura giuridico-fiscale.

IL DISEGNO STRATEGICO

Deve essere illustrato il disegno strategico (obiettivi di medio-lungo termine e strategie per raggiungerli) dell'organizzazione:

- evidenziandone la relazione con la missione;
- fornendo indicazioni rispetto alla sua attuazione, in riferimento sia al periodo oggetto di rendicontazione (anche attraverso rimandi ad approfondimenti contenuti in altre parti del documento) sia al periodo futuro.

GLI STAKEHOLDER

Gli *stakeholder* possono essere definiti come tutti coloro che, volenti o nolenti, sono titolari di una "posta" (dall'inglese "*stake*", che significa appunto scommessa o posta in gioco) collegata all'attività di un'organizzazione e che pertanto sono condizionati, direttamente o indirettamente, dalla sua attività e/o a loro volta la condizionano.

Come più sopra ampiamente enunciato e giustificato¹³, per un ente non profit possono essere identificati gli "*stakeholder* di missione" in coloro nell'interesse dei quali le attività istituzionali dell'organizzazione sono poste in essere.

Accanto a quest'ultimi, esistono altri *stakeholder* "prioritari" per la realizzazione delle attività istituzionali dell'organizzazione in quanto soggetti attivi nel loro svolgimento; si tratta in particolare dei volontari, ma anche di finanziatori di particolare peso e/o interesse (donatori, soggetti pubblici convenzionati, ecc.) senza la cui presenza l'OdV non potrebbe perseguire la sua *mission* istituzionale.

L'analisi dei diritti, degli interessi e delle aspettative legittime di tali *stakeholder* risulta essenziale in un bilancio di missione. Un bilancio sociale dovrà invece estendere l'area di analisi oltre gli *stakeholder* di missione e prioritari, raggiungendo diritti, interessi e aspettative di tutti coloro che hanno una "posta in gioco" collegata all'operato dell'organizzazione.

Le informazioni che in questa sede risultano rilevanti, sono:

¹³ Si veda il precedente paragrafo "Gli *stakeholder*".

- identificazione degli stakeholder di missione e degli stakeholder prioritari;
- inventario dei diritti, delle aspettative e degli interessi legittimi percepiti o rilevati degli stakeholder di missione e di quelli prioritari, in relazione all'operato dell'organizzazione;

Qualora alcuni *stakeholder* siano stati coinvolti nella individuazione degli elementi di cui ai due punti precedenti, dare una sintetica descrizione del processo di coinvolgimento e degli esiti ottenuti.

Qualora si rediga un bilancio sociale, i suddetti punti devono essere sviluppati per tutti gli *stakeholder* dell'organizzazione, mantenendo comunque uno specifico focus su quelli di missione e prioritari.

LE RETI

Indicare le reti di appartenenza e le principali collaborazioni attive con altre organizzazioni (enti pubblici, organizzazioni non profit, imprese, ecc.) specificando natura del rapporto e finalità.

IL GOVERNO E LE RISORSE UMANE

LA COMPAGINE SOCIALE

Si devono fornire informazioni relativamente a:

- caratteristiche principali del rapporto associativo: criteri e modalità di ammissione alla compagine sociale, quote associative, diritti ed obblighi degli associati, evidenziando, nel caso in cui esistano diverse categorie di soci, le specificità di ciascuna di esse;
- consistenza della compagine sociale e sua dinamica nel corso degli ultimi anni;
- composizione della compagine sociale e sua dinamica nel tempo in base alle sue principali caratteristiche (per le persone fisiche per esempio: sesso, età, titolo di studio, professione, luogo di residenza, durata del rapporto associativo; per le persone giuridiche, la loro natura giuridica, fatto salvo specifici approfondimenti per quelle la cui presenza nella compagine sociale assume specifica rilevanza);
- eventuali decisioni assunte relativamente al diniego di ammissione o all'esclusione dalla compagine sociale e loro motivazioni;
- eventuali contenziosi con soci relativamente al rapporto associativo.

IL SISTEMA DI GOVERNO ED I PROCESSI DI PARTECIPAZIONE

Si devono fornire le informazioni fondamentali sul sistema di governo e controllo dell'organizzazione, con una specifica focalizzazione sul modo di intendere, promuovere e praticare la democraticità interna e la partecipazione dei soci alla vita dell'organizzazione.

In particolare si devono indicare in modo sintetico e rispetto agli aspetti più rilevanti (rinviando allo statuto per i dettagli):

- eventuali limitazioni all'autonomia dell'organizzazione derivanti dall'appartenenza a strutture federative o da altri motivi;
- relativamente all'Assemblea:
 - funzioni e responsabilità;
 - numero di assemblee tenute nel periodo oggetto di rendicontazione e livello di partecipazione dei soci (in proprio e per delega) distinguendo, se presenti, tra le categorie di soci con diversi diritti di partecipazione e voto;

- modalità di convocazione, preparazione e gestione delle assemblee, per quanto rilevanti rispetto alla promozione della partecipazione attiva e consapevole dei soci;
- relativamente agli altri organi:
 - funzioni e responsabilità (evidenziando particolari deleghe conferite agli amministratori);
 - modalità di elezione o nomina e durata della carica;
 - eventuali requisiti (onorabilità, professionalità, indipendenza, ecc.) e incompatibilità previste per l'assunzione di cariche sociali;
 - eventuale regolamentazione di potenziali conflitti di interessi;
 - eventuali forme di remunerazione e di rimborso spese ed il relativo importo per il periodo in esame;
 - composizione, precisando per ciascuno dei membri: il numero di mandati svolti; l'eventuale assunzione di incarichi operativi retribuiti per l'organizzazione; quando rilevante, l'appartenenza a specifici (per interessi, aspettative, competenze professionali, ecc.) gruppi;
 - numero delle riunioni effettuate nell'anno, presenza media dei membri e altre informazioni rilevanti rispetto al loro funzionamento;
- le altre modalità ed iniziative volte a favorire la più ampia e consapevole partecipazione dei soci, compreso il rinnovo della composizione degli organi sociali;
- eventuali processi di coinvolgimento e partecipazione di altri stakeholder (per esempio i destinatari delle attività) nei processi di programmazione e valutazione dell'organizzazione.

LA STRUTTURA ORGANIZZATIVA

Deve essere effettuata una descrizione generale della struttura organizzativa, realizzando un organigramma o funzionigramma e precisando i compiti e le responsabilità attribuite alle diverse unità organizzative.

Vanno inoltre indicati gli eventuali soggetti esterni ai quali sono attribuite funzioni e incarichi di particolare rilievo, precisando gli ambiti di responsabilità e le modalità di controllo.

LE PERSONE CHE OPERANO NELL'ORGANIZZAZIONE

Si devono fornire le informazioni relative alla consistenza, composizione, ruolo, modalità di gestione, remunerazione, formazione e coinvolgimento delle persone che operano nell'organizzazione, distinguendo tra volontari, persone retribuite a qualunque titolo, giovani in servizio civile e altro personale (religiosi, persone distaccate, stagisti, ecc.).

In particolare, relativamente ai volontari:

- il loro numero e la relativa dinamica nel corso degli ultimi anni (specificando il numero delle persone entrate ed uscite), distinguendo quando opportuno tra tipologie diverse di impegno e di ruolo (presenza continuativa o saltuaria¹⁴);
- la loro composizione in base a caratteristiche significative (per esempio: sesso, età, titolo di studio, professione, n. di anni di collaborazione con l'organizzazione), evidenziandone quando rilevante la dinamica negli ultimi anni;
- le tipologie di attività svolte e le modalità del loro coordinamento con il personale retribuito (quando presente);

¹⁴ Con volontari continuativi si intendono coloro che garantiscono un contributo costante nella realizzazione delle attività dell'organizzazione, con volontari saltuari coloro che si attivano saltuariamente, in modo non programmato o non regolare, o che forniscono il loro supporto solo agli eventi più significativi dell'organizzazione (attività di autofinanziamento, feste specifiche od occasioni di mobilitazione, ecc.).

- quando possibile, il numero di ore di volontariato prestate¹⁵, specificando la metodologia di raccolta dati (rilevazione puntuale, stima, ecc.) e distinguendo, quando opportuno, per tipologia di attività svolta;
- le modalità di gestione dell'attività di reclutamento, selezione, inserimento di nuovi volontari ed i relativi risultati;
- le attività di aggiornamento e formazione realizzate a loro favore;
- le attività volte a favorire il loro coinvolgimento, partecipazione e valorizzazione;
- le forme di copertura assicurativa attivate (tipologia di assicurazione, tipologia di copertura, massimale garantito, ecc.);
- la modalità di gestione dei rimborsi spese riconosciuti ai volontari, specificando i criteri, l'importo complessivo ed il numero dei volontari che ne hanno usufruito;
- l'eventuale presenza di "benefit" (telefono cellulare, automobili, ecc.) a loro favore;
- l'eventuale esistenza di contenziosi tra volontari ed organizzazione.

In particolare, relativamente alle persone che operano a titolo retribuito dall'organizzazione (quando presenti):

- il loro numero e la relativa dinamica nel corso degli ultimi anni (specificando il numero delle persone entrate ed uscite), differenziando per tipologia di contratto applicato (lavoro subordinato, a tempo determinato o indeterminato, full o part-time o lavoro atipico, con indicazione se si applica un CCNL o un contratto aziendale);
- la loro composizione in base a caratteristiche significative (per esempio: sesso, età, titolo di studio, anzianità aziendale), evidenziandone, quando rilevante, la dinamica negli ultimi anni;
- le attività di aggiornamento e formazione realizzate a loro favore;
- le attività volte a favorire il loro coinvolgimento, partecipazione e valorizzazione;
- il tipo di contratto applicato per il personale dipendente, la retribuzione lorda media (quando opportuno per livello contrattuale), la presenza e le caratteristiche di eventuali sistemi premianti – incentivanti; in caso di remunerazioni al di sopra di quelle applicate alle normali condizioni di mercato, esplicitare le ragioni di tale scelta;
- l'eventuale presenza di "benefit" a loro favore;
- l'eventuale esistenza di contenziosi tra persone retribuite a qualunque titolo e l'organizzazione.

In particolare, relativamente alle persone che operano ad altro titolo (giovani in servizio civile, religiosi, persone distaccate, ecc.):

- il loro numero e la relativa dinamica nell'esercizio e negli ultimi anni, distinguendo tra tipologie diverse di impegno e di ruolo (presenza continuativa o saltuaria, legata ad eventi specifici, ecc.);
- il soggetto da cui ricevono una retribuzione;
- i programmi e le attività di aggiornamento e formazione realizzate a loro favore;
- le attività volte a favorire il loro coinvolgimento, partecipazione e valorizzazione.

Relativamente agli aspetti di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, dare conto di:

- problematiche significative e conseguenti interventi;
- eventuali sanzioni e contenziosi in materia;
- eventuali infortuni avvenuti, specificandone la gravità, le ragioni ed eventuali problemi relativi al risarcimento del danno.

¹⁵ Per alcune tipologie di lavoro volontario si propone successivamente (in "La valorizzazione delle risorse gratuite") di effettuare anche una valorizzazione monetaria.

LE RISORSE ECONOMICO-FINANZIARIE E LA DOTAZIONE PATRIMONIALE

PREMESSA

Una OdV, nell'ambito del proprio bilancio di missione e sociale, non può prescindere dalla rendicontazione su aspetti economici, finanziari e patrimoniali. La considerazione di tali aspetti potrebbe sembrare di secondaria importanza o connessa solo al rispetto delle norme che prevedono obblighi al riguardo. La tenuta della contabilità viene quindi spesso relegata ad un ruolo puramente interno, quando non addirittura ad un fastidioso obbligo a cui si deve adempiere nel rispetto della legge o per ottenere qualsivoglia agevolazione. Il perseguimento di equilibri economici, patrimoniali e finanziari è invece condizione necessaria per poter garantire la sopravvivenza e l'autonomia dell'organizzazione. La comunicazione su tali aspetti risulta essenziale per il rispetto del principio della trasparenza più volte enunciato, nonché per rendere conto a tutti coloro che sono interessati sulla capacità dell'OdV di reperire risorse e sull'adeguatezza del loro utilizzo. Rispetto al bilancio d'esercizio, il bilancio di missione ed il bilancio sociale da un lato costituiscono una sorta di "esposizione divulgativa", per favorire la comprensione degli elementi fondamentali da parte di tutti gli interessati (spesso non in grado di "orientarsi" in un bilancio di esercizio), dall'altro forniscono specifici approfondimenti su alcuni aspetti particolarmente rilevanti.

In questa sezione è indispensabile quindi fornire alcune informazioni significative e sintetiche sui dati economico-patrimoniali e finanziari evidenziati nel bilancio annuale. Sarà altresì necessario esplicitare il tipo di contabilità adottata (contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale in partita doppia) al fine di rendere noto il tipo di informazioni già disponibili presso l'ente¹⁶.

Si evidenzia che i dati economico-finanziari quando possibile e rilevante andrebbero:

- comparati
 - nel tempo, mediante la presentazione dei risultati di uno o più esercizi precedenti e, se possibile;
 - nello spazio, ossia attraverso il confronto con dati (standard o medie) del settore di appartenenza;
- riclassificati, ossia adeguatamente rielaborati per fornire specifiche informazioni;
- espressi in termini percentuali (quando opportuno).

In questa sede vengono enunciati alcuni aspetti di rendicontazione ritenuti fondamentali e pressoché comuni a tutte le organizzazioni. Spetterà al singolo ente trovare anche altre forme e contenuti idonei a rappresentare le proprie peculiarità.

LE RISORSE RACCOLTE ED IL LORO UTILIZZO

A prescindere dal tipo di contabilità adottata sembra rilevante, per tutte le OdV, comunicare il volume della ricchezza "attratta" durante il periodo preso in considerazione. Per le organizzazioni che hanno optato per la tenuta di una contabilità finanziaria, le risorse raccolte saranno rappresentate dalle entrate, mentre nel caso di adozione della contabilità economico-finanziaria dal

¹⁶ Alcune informazioni possono essere già presenti nel bilancio d'esercizio, in questo caso è opportuno che l'ente rinvii in modo esplicito alla parte e/o al documento del bilancio d'esercizio in cui è possibile reperire il dato.

totale dei ricavi e/o proventi¹⁷. Entrambi i valori sembrano comunque rispecchiare il concetto di “risorse raccolte o acquisite” in un determinato periodo amministrativo.

Risulta rilevante un’analisi dettagliata di tali fonti, specificandone:

- la natura: contributi (da enti pubblici e/o da privati), ricavi di vendita e da convenzioni, raccolta fondi, lasciti ereditari, ecc.;
- la provenienza: enti pubblici, privati, aziende, ecc.;
- l’eventuale vincolo a progetti, iniziative o specifiche caratteristiche dell’ente.

Da questa rielaborazione è possibile ottenere alcuni indicatori significativi, tra i quali si evidenzia in particolare il seguente:

<p>➡ grado di dipendenza da uno specifico soggetto</p>	$\frac{\text{ricavi/proventi o entrate provenienti da uno specifico soggetto}}{\text{totale proventi o entrate}} \times 100$	<p>Esprime il grado di dipendenza da uno specifico soggetto e/o da un numero limitato di soggetti. Più è elevato, maggiore è il rischio che, in caso di riduzione o cessazione di tale fonte l’organizzazione non sia in grado di continuare l’attività.</p> <p>Nel caso in cui i rapporti significativi siano più di uno, elencare tutti i rapporti di valore superiore al 20% e di specificare la natura dell’apporto (convenzione con ente pubblico, contributo liberale di persone fisiche, società o enti di varia natura, contributo vincolato ad uno specifico progetto, ecc.).</p>
--	--	--

Tab. 3.

Con specifico riferimento ai contributi, è necessario porre la distinzione tra:

- non vincolati, cioè genericamente destinati a contribuire alla missione che si prefigge di raggiungere l’organizzazione;
- vincolati, ossia destinati a prestabiliti fini, progetti o specifiche attività.

In quest’ultimo caso è necessario rendere conto del rispetto dei vincoli (di qualsiasi natura essi siano). Qualora non sia stato possibile rispettare il vincolo (o gli impegni assunti), ne deve essere data adeguata giustificazione, indicando la destinazione delle risorse.

Le risorse raccolte acquisiscono maggior significato in relazione al loro impiego. Partendo dal dato più sopra esplicitato (volume della ricchezza raccolta) è importante rendicontare se e come tale valore risulta utilizzato. In particolare, risulta interessante evidenziare quanta ricchezza è stata consumata per sostenere la struttura dell’organizzazione, quanta è stata direttamente distribuita (ad esempio sotto forma di elargizioni), quanta impiegata per l’erogazione di attività istituzionali, quanto è stato trattenuto per eventuali impieghi futuri, ecc..

A tal fine risulta interessante fornire dati di sintesi sulle seguenti aree gestionali¹⁸:

¹⁷ Conformemente a quanto adottato dall’Agenzia per le Onlus nelle “Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit” (2009), si distinguono i ricavi, caratterizzati dalla loro formazione nello scambio, dai proventi (contribuzioni, lasciti, donazioni, ecc.).

¹⁸ Si adotta la riclassificazione proposta dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti - Commissione Aziende Non Profit, *Raccomandazione n.1 - Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit*, Luglio 2002, pag. 18-19 e adottata anche dalle suddette “Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit” (2009) emanate dall’Agenzia per le Onlus.

- Attività istituzionali o tipiche: ossia tutte le attività svolte dall'OdV che sono direttamente correlate al perseguimento della sua missione;
- Attività strumentali:
 - attività promozionali e di raccolta fondi: attività svolte dall'organizzazione per ottenere contributi ed elargizioni;
 - attività accessorie: tutte le altre attività diverse da quelle istituzionali poste in essere per favorire l'acquisizione di risorse economiche necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali o, a volte, per completare il servizio o l'offerta fornita attraverso le attività istituzionali. Il confine, non sempre chiaro, che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale dovrebbe essere determinato dalle finalità e dall'oggetto sociale esplicitati nell'atto costitutivo o nello statuto;
- Attività di supporto generale: si tratta di attività di direzione e di gestione generale che garantiscono l'esistenza delle condizioni organizzative di base;
- Attività di gestione finanziaria e patrimoniale: accoglie i proventi e gli oneri (o le entrate e le uscite) della gestione finanziaria (es. interessi attivi e passivi), nonché della gestione del patrimonio in dotazione (es. affitti attivi);
- Attività di natura straordinaria: accoglie i proventi e gli oneri (o le entrate e le uscite) caratterizzati dai requisiti dell'eccezionalità e dell'infrequenza, spesso non ripetibili per il futuro (quindi imprevedibili).

Ovviamente alcuni oneri non trovano una diretta ed immediata collocazione in una sola e specifica area gestionale. È necessario quindi procedere ad una suddivisione di tali valori ed all'imputazione alla relativa area di attinenza evidenziando i criteri di ripartizione adottati¹⁹. In particolare, per un corretto confronto spaziale e temporale, è necessario definire la composizione degli oneri di supporto generale specificando la loro natura (es. oneri per personale dipendente, rimborsi spese, affitti, ammortamenti, ecc.). Indicare se alcuni di tali oneri sono stati ripartiti su specifiche aree gestionali ed i criteri utilizzati per tale ripartizione.

La contrapposizione di entrate e uscite o ricavi/proventi ed oneri, con l'analisi ed il commento dei relativi risultati, offre un'informazione molto importante sull'apporto di ogni area gestionale al perseguimento della *mission*. Ci si aspetta infatti un risultato sostanzialmente positivo dalle attività strumentali e la presenza essenzialmente e quasi esclusivamente di oneri per l'attività di supporto generale.

Al di là dei risultati assoluti, assume in questa sede rilevanza un'interpretazione critica dei risultati ottenuti, correlando il più possibile tali dati con quanto espresso nelle sezioni riguardanti "il perseguimento della missione" e le "attività strumentali".

Tale riclassificazione permette inoltre di calcolare in modo agevole alcuni indici utili per la valutazione dell'operato dell'OdV.

Un'analisi critica ed un dettagliato commento di ogni valore ottenuto sono necessari per poter interpretare alcuni indicatori significativi, quali:

¹⁹ Il costo del personale o gli oneri per l'utilizzo della sede sociale, ad esempio, non sono sempre direttamente riconducibili ad una specifica area di attività. Considerando che i dipendenti o i collaboratori di un ente svolgono contemporaneamente più attività e che la sede sociale è spesso utilizzata sia per l'attività amministrativa, che per raccolta fondi e/o per l'esercizio delle attività più strettamente istituzionali, è necessario introdurre dei criteri di stima per la ripartizione dei costi comuni.

<p>➤ grado di utilizzo delle risorse raccolte</p>	$\frac{\text{risorse utilizzate (non accantonate)}}{\text{totale risorse raccolte}} \times 100$	<p>Indica la percentuale delle risorse raccolte utilizzate durante l'esercizio. A seconda della tipologia di contabilità adottata il termine "risorse raccolte" può essere rappresentato dalle entrate o dai proventi ottenuti durante l'esercizio preso in considerazione. Un valore maggiore di 100 potrebbe, ad esempio, significare l'utilizzo, nel corso dell'anno, di risorse accantonate in precedenti esercizi</p>
<p>➤ grado di incidenza oneri per attività istituzionali</p>	$\frac{\text{oneri attività istituzionale}}{\text{totale oneri}} \times 100$	<p>Rappresentano l'incidenza % degli oneri dedicati ad una specifica macroarea sul totale oneri sostenuti nel periodo.</p>
<p>➤ grado di incidenza oneri per attività di promozionali e di raccolta fondi</p>	$\frac{\text{oneri attività promozionale e di raccolta fondi}}{\text{totale oneri}} \times 100$	
<p>➤ grado di efficienza attività di raccolta fondi</p>	$\frac{\text{totale oneri attività di raccolta fondi}}{\text{totale proventi da raccolta fondi}}$	<p>L'indice è realizzato rapportando il totale oneri sostenuti per l'attività di raccolta fondi e il totale dei proventi correlati a tali oneri. L'indice esprime la spesa media sostenuta per ogni euro raccolto.</p>
<p>➤ grado di efficienza delle attività accessorie</p>	$\frac{\text{totale oneri attività accessorie}}{\text{totale proventi attività accessorie}}$	<p>L'indice esprime la spesa media sostenuta per ogni euro ottenuto dalle attività accessorie. In presenza di più attività accessorie sarà necessario esplicitare un indicatore per ogni singola attività.</p>
<p>➤ grado di incidenza degli oneri di supporto generale</p>	$\frac{\text{oneri attività di supporto generale}}{\text{totale oneri}} \times 100$	<p>Viene considerato un indicatore di efficienza. Minori sono gli oneri utilizzati per il supporto generale, maggiori sono le disponibilità investibili direttamente in attività istituzionali. Questo dato però non deve essere letto in modo acritico in quanto dipende fortemente da:</p> <ul style="list-style-type: none"> •tipologia dell'organizzazione; •fase di vita (inizio attività, espansione, ecc.) •dimensioni •settore di intervento •ecc.

Tab. 4.

Un'eventuale ulteriore riclassificazione per natura degli oneri può essere auspicabile in caso di informazioni particolarmente rilevanti. Ad esempio, nel caso di una significativa presenza di

²⁰ Dal "totale oneri" riportato al denominatore di questo e dei seguenti indici occorre stornare, qualora rilevanti e/o contingenti ad una specifica situazione transitoria, gli oneri straordinari, finanziari e patrimoniali.

personale dipendente sarà interessante riportare il valore complessivo di tale onere, anche rapportato al totale degli oneri sostenuti.

LA VALORIZZAZIONE DELLE RISORSE GRATUITE

Una delle caratteristiche essenziali delle OdV risulta essere l'attività dei volontari, ossia di persone che donano il loro tempo, le loro competenze e le loro attitudini per il raggiungimento della *mission* dell'organizzazione. Molto frequentemente a ciò si aggiungono altre tipologie di apporti di risorse di varia natura a titolo gratuito o parzialmente gratuito (ovvero con prezzi inferiori a quelli di mercato).

È importante rendere conto, quando significativo e possibile effettuando anche una valorizzazione monetaria, di tali acquisizioni gratuite. Infatti ciò consente una più completa e veritiera rappresentazione delle risorse ottenute ed utilizzate, indispensabile per una corretta valutazione dell'efficienza e della sostenibilità nel tempo dell'azione dell'organizzazione²¹. Inoltre, tali informazioni aiutano a valutare il grado di sostegno che la collettività, nelle sue diverse articolazioni, fornisce all'organizzazione e, quindi, il suo grado di consenso e di legittimazione.

La tipologia di contabilità adottata dall'OdV influisce sull'ordine delle rilevazioni degli apporti a titolo gratuito eventualmente già effettuate; le presenti linee guida vogliono ribadire la necessità di rendicontazione sui più significativi apporti a titolo gratuito e/o agevolato.

Oltre ad una descrizione del bene o del servizio ricevuto è importante tentarne una quantificazione. Per alcuni apporti questo può risultare particolarmente arduo, spesso troppo oneroso o ottenibile con un grado di soggettività talmente elevato da precludere la significatività del dato.

Si suggerisce quindi di:

- quantificare monetariamente tutti gli apporti che altrimenti sarebbero stati acquisiti sul mercato, per i quali esiste quindi un relativo prezzo di riferimento (determinato da tariffe professionali, tabelle camerali, ecc.);
- stimare “fisicamente” tutti quegli apporti gratuiti (ad esempio n. ore volontari) non determinabili in modo ragionevolmente obiettivo.

Risulta essenziale precisare se i dati si riferiscono a valori effettivi o stimati, dichiarando i criteri di raccolta dati e di calcolo adottati.

Contributi in natura

I beni ricevuti possono avere natura pluriennale o natura di beni di consumo.

I beni, specialmente quelli ad utilità pluriennale, possono essere donati in proprietà o concessi in uso gratuito (comodati, concessioni, ecc.) o a condizioni particolarmente agevolate.

Nel caso di organizzazioni che adottano esclusivamente una contabilità finanziaria, nasce il problema della determinazione e individuazione della consistenza del “patrimonio” dell'organizzazione stessa. È quindi necessario evidenziare in appositi prospetti tutti i beni ad utilità pluriennale, distinguendo quelli acquisiti a titolo gratuito da quelli ottenuti titolo oneroso (vedi sezione “il patrimonio a disposizione”).

²¹ Si immagini, ad esempio, un'OdV che utilizza gratuitamente, quale sede sociale, locali messi a disposizione da un ente pubblico. Essa non avrà tra i suoi oneri generali i costi per affitto sede, presentando quindi un grado di incidenza degli oneri di supporto generale, e quindi un grado di efficienza, migliore rispetto al caso in cui avesse dovuto sostenere tale esborso. È necessario altresì sottolineare che il cambiamento nella *governance* dell'ente pubblico potrebbe però indurre una modifica nella politica di utilizzo delle strutture, revocando il beneficio offerto all'OdV. In questo caso l'organizzazione si troverebbe a dover affrontare un “onere aggiuntivo”, che, qualora rilevante e non previsto, potrebbe compromettere la possibilità di continuare a svolgere la propria attività.

Per tutte le organizzazioni la contabilità non rende evidenti le acquisizioni in uso (ad esempio, il comodato (ad uso gratuito) di locali da adibire a sede sociale o all'esercizio di specifiche attività istituzionali, eventuali concessioni, ecc), molto frequenti in questo tipo di realtà non profit.

E' importante evidenziare questi apporti sia per esplicitare i costi che l'organizzazione dovrebbe sostenere nel caso in cui tale apporto, per qualsiasi ragione, venisse meno sia per una questione di trasparenza.

In modo analogo, è necessario rendere conto dei beni di consumo ricevuti a titolo gratuito, di valore particolarmente significativo, per successivo utilizzo, distribuzione gratuita ad altri soggetti o vendita (ad esempio i generi alimentari).

Contributi in lavoro/servizi

Prestazioni da valorizzare monetariamente

Servizi o prestazioni donati (passibili di "oggettiva" determinazione del valore)

Con questo termine si identificano quelle prestazioni di servizi da chiunque donate (associati e non) che l'organizzazione avrebbe dovuto acquisire alle normali condizioni di mercato. Si tratta in particolare di prestazioni prevalentemente professionali, ad esempio di compensi notarili, parcelle di professionisti (architetti, geometri, psicologi, formatori, ecc.), nonché di particolari prestazioni d'opera necessarie a garantire la funzionalità dell'organizzazione (ad esempio ristrutturazione di locali, ecc.).

Queste prestazioni sono solitamente caratterizzate dalla presenza di un prezzo di mercato definito, risulta quindi agevole una quantificazione anche monetaria.

Prestazioni di lavoro retribuite da altri soggetti pubblici o privati

Nel caso di distacco temporaneo di lavoratori pubblici o privati, senza oneri per l'organizzazione, sarà necessario quantificare i costi sostenuti dall'ente di provenienza.

Servizio civile volontario

Nel caso di utilizzo di giovani in Servizio civile volontario sarà necessario quantificare, attraverso il valore dell'assegno mensile erogato ai volontari, il costo sostenuto dallo Stato.

Servizi o prestazioni volontarie in presenza di regimi di convenzione

Capita spesso che l'attività dell'organizzazione di volontariato venga "remunerata", ossia una o più attività istituzionali svolte dall'OdV trovino quale corrispettivo un'entrata per prestazioni di servizi. È il caso, ad esempio, delle convenzioni stipulate con enti pubblici per l'erogazione di particolari servizi socio-sanitari.

A fronte di queste entrate, quantificate e corrisposte contrattualmente, sembra corretto evidenziare tutti gli "oneri" sostenuti per l'effettiva erogazione. L'associazione è infatti tenuta non solo istituzionalmente, ma anche contrattualmente, ad erogare un servizio con una specifica qualità dichiarata e pattuita. I minori costi, dovuti ad apporti a titolo gratuito, devono essere quantificati, dichiarando la natura e i destinatari del conseguente beneficio. A titolo di esempio si potrebbe verificare:

- un abbassamento del "prezzo" del servizio erogato, con un risparmio di risorse pubbliche ma anche con un chiaro problema di possibile distorsione del mercato, soprattutto in presenza di concorrenti attuali e/o potenziali;
- il mantenimento di un prezzo in linea con il mercato: in questo caso, vi è un surplus di remunerazione che l'organizzazione dovrà decidere come destinare (miglioramento della qualità dello stesso servizio, realizzazione di altre attività istituzionali o altri scopi).

Prestazioni da non valorizzare monetariamente ma comunque da quantificare

Attività di volontariato

In questa classe rientrano tutte le prestazioni svolte dai volontari dell'OdV non incluse nelle precedenti categorie e per cui non è possibile effettuare una quantificazione monetaria in base a criteri di valutazione oggettivi, in particolare ancorati a prezzi di mercato.

Data l'importanza assunta risulta necessario effettuare una quantificazione almeno di tipo "fisico" (es. n. di volontari e n. ore prestate per singole categorie di servizi svolti e/o di attività, ecc.). Tale dato verrà approfonditamente ripreso e commentato nell'apposita sezione dedicata ai volontari.

Agevolazioni fiscali e di altra natura

Indicare le eventuali agevolazioni fiscali di cui ha beneficiato l'organizzazione e la presenza di altre facilitazioni da cui ha tratto un vantaggio (accesso al credito agevolato, autorizzazioni, flessibilità nell'orario di lavoro da parte dei volontari, ecc.).

Indicare altresì la quota relativa al 5 per mille devoluta da parte dei contribuenti a favore dell'organizzazione.

IL PATRIMONIO A DISPOSIZIONE ED IL SUO UTILIZZO

Il patrimonio a disposizione di una OdV è spesso un indicatore delle scelte effettuate nel passato, del consenso ricevuto e delle prospettive di crescita e di sviluppo future.

Il patrimonio a disposizione può essere percepito nel suo duplice aspetto sintetico ed analitico. Una visione sintetica del patrimonio indica l'ammontare delle risorse proprie derivanti principalmente dagli accantonamenti di avanzi realizzati in esercizi precedenti. La presenza di tali "riserve" può essere interpretata in molteplici modi; essa può infatti evidenziare un'incapacità dell'OdV di utilizzare tutte le risorse raccolte, come può diversamente rappresentare una consapevole e meditata politica di accantonamento per futuri investimenti. Un'analisi critica del valore del patrimonio a disposizione, se significativo, della sua origine e della possibile destinazione, è quindi necessaria ed auspicabile.

Accanto a tali considerazioni, è necessario affiancare un esame analitico della composizione del patrimonio, considerando i singoli elementi costituenti le fonti di finanziamento ed i relativi impieghi. In particolare nel caso di organizzazioni che adottano esclusivamente una contabilità finanziaria nasce spesso il problema della determinazione e individuazione della consistenza del "patrimonio", inteso come insieme di beni a disposizione dell'organizzazione stessa²².

Può essere quindi utile evidenziare, in appositi prospetti, tutti i beni ad utilità pluriennale, a disposizione dell'OdV.

Una possibile rappresentazione potrebbe essere:

Descrizione del bene	Titolo di acquisizione	Anno di acquisizione	Utilizzo
...	<ul style="list-style-type: none">▪ <i>Acquisto a titolo gratuito</i> (donazione, lascito, ecc.)▪ <i>Acquisto a titolo oneroso con mezzi propri</i>▪ <i>Acquisto a titolo oneroso con mezzi di terzi</i> (ad esempio contraendo un mutuo passivo)▪ <i>Acquisto a prezzi agevolati</i>▪ <i>Ecc.</i>		<ul style="list-style-type: none">▪ <i>Attività istituzionale</i> (con breve descrizione destinazione)▪ <i>Attività accessorie</i> (con breve descrizione destinazione)▪ <i>Investimento patrimoniale</i> (con breve descrizione destinazione ed eventuale rendita ottenuta – dove possibile confrontandola con riferimenti di mercato)▪ <i>Ecc.</i>

Tab. 5.

²² L'Agenzia sulle Onlus, nelle recenti linee guida più sopra menzionate, ha ovviato a tale inconveniente affiancando al Rendiconto degli incassi e dei pagamenti la Situazione Patrimoniale.

Nel concetto di patrimonio a disposizione possono essere ricomprese anche le disponibilità finanziarie, temporaneamente investite o disponibili in c/c o strumenti simili, nell'attesa di essere utilizzate per il raggiungimento degli scopi istituzionali. Si richiede di dichiarare, oltre alle motivazioni del temporaneo non utilizzo di tali risorse, come tali eccedenze sono state investite, nonché i criteri adottati nella scelta dei relativi investimenti (criteri etici nel rispetto della propria *mission*, criteri esclusivamente economico-finanziari, ecc.).

Un altro aspetto particolarmente significativo per ogni tipo di azienda è la presenza di partecipazioni. Tale "investimento" può rappresentare un semplice impiego di temporanee eccedenze di liquidità (è il caso degli investimenti di cui sopra) e/o una vera e propria scelta strategica. E' necessario quindi, oltre all'elenco delle partecipazioni e ad una breve descrizione dei soggetti partecipati, riportare:

- la quota di partecipazione;
- le ragioni dell'investimento e gli scopi che con esso si intendono perseguire;
- le eventuali connessioni con l'attività istituzionale promossa dall'OdV;
- gli obiettivi raggiunti.

L'ASSENZA DELLO SCOPO DI LUCRO

Una delle caratteristiche distintive delle OdV deve essere l'assenza di scopo di lucro. Il rispetto di tale condizione è molto spesso dato per scontato, in mancanza di distribuzione diretta degli eventuali avanzi di gestione. In realtà il concetto di "assenza di scopo di lucro" si estende anche alla non esistenza di altre forme di vantaggio economico a favore di soggetti interni all'organizzazione o ad essi legati quali, a titolo di esempio, una remunerazione superiore a quella di mercato per le prestazioni di servizi oppure l'accesso da parte dei soci o dei loro familiari a beni o servizi a condizioni particolarmente favorevoli.

In considerazione dell'importanza di tali aspetti (rispetto ai quali esistono anche delle precise previsioni normative²³), deve essere garantita la massima trasparenza, fornendo in particolare le seguenti informazioni (accompagnate dai necessari commenti e spiegazioni):

- la presenza e la destinazione degli utili e degli avanzi di gestione (anche di esercizi precedenti);
- la presenza e l'entità (valore) di operazioni patrimoniali e/o commerciali svolte con associati o loro famigliari o parti correlate²⁴;
- la presenza e l'entità di operazioni patrimoniali e/o commerciali svolte con terzi se particolarmente rilevanti;
- l'ammontare di eventuali compensi corrisposti a qualsiasi titolo (anche per prestazioni professionali o in virtù di un rapporto di collaborazione e/o di lavoro non strettamente legato

²³ Si precisa che alcuni dei comportamenti elencati sono espressamente vietati dalla legge quadro sul volontariato nella sua attuale versione (L. 266/91). Si è ritenuto opportuno indicarli nella prospettiva di un utilizzo di queste linee guida anche da parte di organizzazioni non soggette a tale normativa.

²⁴ L'Agenzia per le Onlus, nelle "Linee guida e schemi per la redazione dei Bilanci di Esercizio degli Enti Non Profit" definisce parti correlate:

- "ogni amministratore dell'ente;
- ogni persona o ente che abbia il potere di nominare o rimuovere una porzione significativa degli amministratori o il cui consenso è necessario agli amministratori per assumere decisioni o che ha il potere di dare direttive agli amministratori in ordine all'assunzione delle loro decisioni;
- ogni società, impresa o ente che sia controllato dall'ente (per la nozione di controllo si rinvia a quanto stabilito dal codice civile) ed ogni amministratore di tale società, impresa o ente;
- ogni dipendente o volontario dell'ente che ha l'autorità o la responsabilità di dirigere o controllare le attività principali e le risorse dell'ente;
- ogni persona che è legata ad una persona la quale è parte correlata all'ente."

alla carica sociale ricoperta) ai membri degli organi associativi (consiglio direttivo, collegio dei revisori, ecc.) e, quando possibile, il confronto con quelli previsti in organizzazioni che operano nei medesimi o analoghi settori;

- l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi corrisposti ai lavoratori subordinati o autonomi, per categorie omogenee, e, quando possibile, il confronto con quelle previste dai contratti o accordi collettivi per le medesime qualifiche (in connessione ai dati già forniti nella sezione dedicata al personale retribuito);
- l'ammontare delle retribuzioni e/o dei compensi corrisposti agli associati ed il confronto con quelle corrisposte a personale esterno per le medesime funzioni e/o qualifiche;
- modalità e tasso di remunerazione di tutti gli strumenti finanziari eventualmente emessi dall'organizzazione (ad esempio la remunerazione dei prestiti da soci).

IL PERSEGUIMENTO DELLA MISSIONE

La rendicontazione sulle attività istituzionali deve consentire agli *stakeholder* interessati di effettuare una valutazione sull'impegno dell'organizzazione e sui risultati raggiunti nel perseguimento della sua missione.

Si tratta della parte più rilevante del documento, essendo la *mission* il cuore e la ragione d'esistere dell'organizzazione. In considerazione dell'enorme varietà di attività svolte, di contesti d'azione, di valori di riferimento, ecc., risulta pressoché impossibile, in linee guida di carattere generale come le presenti, fornire prescrizioni di dettaglio. Di seguito vengono quindi presentate solo alcune indicazioni sulla logica rendicontativa da seguire.

La rendicontazione deve essere articolata per "macro-aree di intervento". Con tale termine si intende un insieme di attività istituzionali aggregate sulla base di criteri di rilevanza rispetto alla missione dell'organizzazione e di comprensione da parte degli *stakeholder* interessati dei risultati sociali raggiunti. L'aggregazione e quindi la struttura di rendicontazione può variare a seconda dei casi: può essere per problema su cui l'organizzazione vuole intervenire, per specifico *stakeholder* a favore del quale sono rivolte le attività dell'organizzazione, per ambito territoriale di intervento, ecc.

Per ogni macro-area di intervento devono essere descritte le diverse attività realizzate²⁵, prendendo in esame (per quanto possibile e rilevante), in modo tra loro coordinato, i seguenti elementi:

- bisogni rispetto ai quali l'organizzazione vuole intervenire;
- stakeholder destinatari dell'intervento;
- obiettivi, strategie, programmi di intervento;
- risorse di varia natura disponibili ed impiegate (input);
- aspetti processuali²⁶;
- beni e servizi prodotti (output), in termini di quantità e qualità;
- effetti determinati (spesso denominati outcome) rispetto ai bisogni identificati. Al riguardo va precisato che, in linea generale, l'effetto determinato non equivale al "cambiamento osservato" su coloro che hanno beneficiato dell'intervento, ma è quella parte del cambiamento strettamente conseguente (cioè con un rapporto di causalità diretta) alla

²⁵ In autonomia o in collaborazione con altri soggetti; in quest'ultimo caso vanno precisati i diversi ruoli e contributi al fine di consentire una valutazione corretta.

²⁶ Si riferiscono alla qualità dei sistemi e dei processi organizzativi, per esempio l'esistenza di sistemi informativi adeguati, l'utilizzo di strumenti appropriati di comunicazione con gli utenti dei servizi, il numero e la tipologia degli *stakeholder* coinvolti in una iniziativa partecipata.

realizzazione dell'intervento. Va quindi adottato un approccio ispirato al principio di prudenza e vanno fornite le necessarie precisazioni atte a consentire una corretta interpretazione delle informazioni fornite;

- impegni e obiettivi per il futuro.

Sulla base di tali elementi si dovrebbe effettuare un'analisi, che metta in evidenza anche eventuali criticità, di:

- efficacia, intesa nella duplice accezione di capacità di raggiungere gli obiettivi prefissati e di capacità di soddisfare i bisogni e le aspettative degli stakeholder cui è indirizzata l'azione;
- efficienza, intesa come capacità di minimizzare le risorse utilizzate a parità di risultati ottenuti;
- coerenza con gli impegni assunti (nella missione, nella carta dei servizi, ecc.).

A tal fine è necessario definire specifici indicatori, che consentano di misurare gli aspetti individuati come rilevanti e di effettuare un confronto (fondamentale ai fini di un giudizio) tra i valori ottenuti nell'esercizio in esame e altri valori di riferimento (di esercizi precedenti, obiettivi predefiniti, di altre organizzazioni, standard, benchmark, ecc.).

Devono inoltre essere riportate le valutazioni espresse direttamente dagli *stakeholder* interessati, esplicitando le modalità del loro coinvolgimento.

LE ATTIVITÀ “STRUMENTALI”

Questa sezione è dedicata alle attività realizzate volte a raggiungere obiettivi strumentali rispetto al perseguimento dei fini istituzionali.

Tali attività si distinguono in due tipologie:

- attività promozionali e di raccolta fondi: attività svolte dall'organizzazione per ottenere contributi ed erogazioni liberali;
- attività accessorie: tutte le altre attività diverse da quelle istituzionali poste in essere per favorire l'acquisizione di risorse economiche necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali o, a volte, per completare il servizio o l'offerta fornita attraverso le attività istituzionali. Il confine, non sempre chiaro, che delimita la gestione accessoria da quella istituzionale dovrebbe essere determinato dalle finalità e dall'oggetto sociale esplicitati nell'atto costitutivo o nello statuto.

La caratteristica di funzionalità rispetto al perseguimento delle finalità istituzionali implica la necessaria verifica dell'effettivo contributo (economico, finanziario o di altro tipo) che tali gestioni apportano al perseguimento delle attività più strettamente istituzionali. In linea generale, ed in un'ottica di medio periodo, il risultato “economico-finanziario” di tali gestioni dovrebbe risultare positivo per poter garantire un adeguato finanziamento all'organizzazione (per un'analisi approfondita di tale aspetto si rinvia alla sezione “Le risorse economico-finanziarie e la dotazione patrimoniale”).

È necessario quindi fornire in primo luogo una rendicontazione su come e quanto (possibilmente con valutazioni relative anche all'efficienza) tali attività hanno supportato il perseguimento delle finalità istituzionali.

Un ulteriore aspetto da prendere in considerazione è la coerenza della tipologia e della modalità di gestione di tali attività con i valori e i principi dichiarati dall'organizzazione.

In particolare per l'attività di raccolta fondi si devono:

- segnalare eventuali principi specifici assunti come riferimento a tutela dei donatori e di altri stakeholder coinvolti (si veda ad esempio la Carta della Donazione);
- indicare i costi sostenuti, rapportandoli all'ammontare della raccolta stessa (si veda anche specifico indicatore proposto nella sezione "Le risorse economico-finanziarie e la dotazione patrimoniale"); nel caso in cui tale attività sia particolarmente rilevante e diversificata, tali informazioni vanno fornite per le diverse categorie di attività di raccolta e/o per singole iniziative di grande rilievo;
- fornire informazioni relativamente alla coerenza tra l'utilizzo dei fondi raccolti e le dichiarazioni contenute nei messaggi di raccolta fondi; qualora non sia stato possibile rispettare gli impegni assunti con i donatori, ne deve essere data adeguata giustificazione, indicando l'utilizzo effettuato.

ALTRE QUESTIONI RILEVANTI PER GLI STAKEHOLDER

In una prospettiva di bilancio sociale la rendicontazione deve essere completata con l'analisi di eventuali questioni rilevanti per gli *stakeholder*, connesse al comportamento dell'organizzazione ed ai relativi effetti, non oggetto di attenzione in altre parti del bilancio. Si pensi per esempio ad aspetti legati alla relazione con i fornitori ed i finanziatori, al comportamento in ambito ambientale, agli eventuali problemi determinati attraverso il proprio operato a soggetti di varia natura.

Per ciascuna di tali questioni la rendicontazione deve riguardare:

- eventuali responsabilità assunte, norme di comportamento, obiettivi definiti dall'organizzazione;
- gli aspetti significativi per gli stakeholder coinvolti dall'operato dell'organizzazione e dai suoi effetti;
- gli eventuali contenziosi avuti nel corso dell'esercizio ed il loro esito.

Devono inoltre essere riportate le valutazioni espresse direttamente dagli *stakeholder* interessati, esplicitando le modalità del loro coinvolgimento.

GLOSSARIO

Accountability: è il dovere di informare tutti gli interessati su come si è adempiuto alle responsabilità nei loro riguardi.

Bilancio d'esercizio: è il documento contabile di sintesi annuale. Con tale termine ci si riferisce sia al bilancio in senso stretto, composto da Stato Patrimoniale, Conto Economico (o Rendiconto Gestionale) e nota integrativa, sia al Rendiconto finanziario (o Rendiconto degli incassi e dei pagamenti), documento tipico delle OdV di piccole dimensioni che adottano una contabilità finanziaria di pura cassa.

Bilancio di missione: è il documento attraverso il quale l'OdV rendiconta sul perseguimento della propria missione istituzionale (*mission* in senso stretto).

Bilancio sociale: va oltre la rendicontazione sul perseguimento della missione istituzionale (bilancio di missione), estendendo l'ambito di analisi a tutti gli aspetti rilevanti per tutti gli *stakeholder* interessati.

Missione: è una dichiarazione sintetica delle finalità istituzionali, del sistema di valori e di principi e delle principali tipologie di attività svolte da un'organizzazione. Costituisce l'enunciato identitario fondamentale di un'organizzazione, esprime il senso complessivo della sua azione e l'impegno essenziale con i suoi principali interlocutori.

Principi fondamentali di rendicontazione: il bilancio di missione o sociale deve essere imparziale ed indipendente da interessi di parte o da particolari condizioni (**neutralità**), fornire una descrizione esplicita della conformità tra finalità e valori dichiarati ed effettivo operato (**coerenza**) e render conto dell'identificazione di tutti gli *stakeholder* e di come è stata data risposta ai loro diritti, interessi e aspettative legittime (**inclusione**).

Stakeholder: tutti coloro che, volenti o nolenti, sono titolari di una "posta" collegata all'attività di un'organizzazione e che pertanto sono condizionati, direttamente o indirettamente, dalla sua attività ed a loro volta la condizionano.

Stakeholder di missione: coloro nell'interesse dei quali le attività istituzionali dell'organizzazione sono poste in essere.

Stakeholder prioritari: soggetti senza la cui presenza l'organizzazione non potrebbe realizzare le proprie attività istituzionali. Si tratta in particolare dei volontari, finanziatori di particolare peso e/o interesse (donatori, soggetti pubblici convenzionati, ecc.), ecc.