

EDITORIALE

DAI BILANCI SOCIALI ALLA DICHIARAZIONE NON FINANZIARIA: ALCUNE RIFLESSIONI

Gianfranco Rusconi*

Il 22 ottobre 2014 è stata approvata la Direttiva dell'Unione Europea n. 94, che ha apportato modifiche alla Direttiva dell'Unione Europea n.34 del 2013, relativamente alla "Comunicazione di informazioni di carattere non finanziario e di informazioni sulla diversità da parte di talune imprese e di taluni gruppi di grande dimensione".

La Direttiva n. 94 è stata recepita dall'ordinamento italiano con il Decreto Legislativo del 30 dicembre 2016 n. 254, istitutivo dell'obbligo, per società aventi determinate caratteristiche, della "Dichiarazione non finanziaria" (DNF).

Tornando alla Direttiva n 94, essa fissa al punto 3 quelle che sono le sue finalità di fondo:

"Nelle risoluzioni del 6 febbraio 2013 sulla «Responsabilità sociale delle imprese: comportamento commerciale trasparente e responsabile e crescita sostenibile» e sulla «Responsabilità sociale delle imprese: promuovere gli interessi della società e un cammino verso una ripresa sostenibile e inclusiva» il Parlamento europeo ha riconosciuto l'importanza della comunicazione, da parte delle imprese, di informazioni sulla sostenibilità, riguardanti ad esempio i fattori sociali e ambientali, al fine di individuare i rischi per la sostenibilità e accrescere la fiducia degli investitori e dei consumatori. In effetti, la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario è fondamentale per gestire la transizione verso un'economia globale sostenibile coniugando redditività a lungo termine, giustizia sociale e protezione dell'ambiente. In tale contesto, la comunicazione di informazioni di carattere non finanziario contribuisce a misurare, monitorare e gestire i risultati delle imprese e il relativo impatto sulla società. Il Parlamento europeo ha pertanto invitato la Commissione a presentare una proposta legislativa sulla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario da parte delle imprese, che preveda un'elevata flessibilità di azione al fine di tenere conto della natura multidimensionale della responsabilità sociale delle imprese (RSI) e della diversità delle politiche in materia di RSI applicate dalle imprese, garantendo nel contempo un livello sufficiente di comparabilità per rispondere alle esigenze degli investitori e di altri portatori di interesse, nonché alla necessità di assicurare ai consumatori un facile accesso alle informazioni relative all'impatto delle imprese sulla società" (nda: Traduzione italiana ufficiale).

* DOI: 10.15167/1824-3576/IPEJM2021.1.1356

Caratteristiche generali della direttiva e rapporto con il decreto legislativo di recepimento

Il tipo e l'estensione dell'informativa richiesta dalla Direttiva corrispondono al contenuto "storico" dei bilanci sociali/di sostenibilità. Dato che ancora non sono stati adottati modelli precisi, come quelli emergenti dagli IFRS per la contabilità del bilancio d'esercizio, la Direttiva prudenzialmente:

- 1) non indica come privilegiato nessuno standard o linea guida, anche se l'applicazione pratica sembra orientarsi soprattutto verso il Global Reporting Initiative (GRI);
- 2) usa il termine "non financial", che di fatto costituisce una versione "prudenziale" di ciò che potrebbe essere definito "sociale" o "di sostenibilità", ma il cui uso avrebbe comportato il rischio di numerose precisazioni e/o equivoci di natura culturale (si pensi a come social viene diversamente inteso nella letteratura anglosassone e in quella continentale) o linguistico-tecnica (data l'origine ambientale del termine sostenibilità).

Appare evidente che "financial" non è nel senso di strettamente finanziario, ma in quello, tipico della letteratura anglosassone, che deriva dal "financial statement", cioè dal bilancio d'esercizio, che, secondo la letteratura contabile comprende valori sia finanziari che economici.

Ciò significa che la DNF riguarda tutti i dati e le informazioni utili che non vanno inseriti nel bilancio d'esercizio; quindi, e questo è molto meno esplicito nella Direttiva e nella DNF, anche aspetti economici indiretti che non si riflettono nello scambio di mercato (attuale o potenziale), ovvero le cosiddette esternalità economiche, positive e negative, sulla cui estensione e consistenza gli studiosi non concordano¹.

Va sgomberato del resto il campo dall'equivoco di potere arrivare ad una unificazione del bilancio d'esercizio con la documentazione sociale/di sostenibilità, elaborando una sorta di "bilancio unico": del resto la DNF non si confonde con i documenti che costituiscono il nucleo essenziale del bilancio d'esercizio secondo i principi contabili, ma, come si vede nella norma italiana di recepimento:

"...può:

a) essere contenuta a seconda dei casi, nella relazione sulla gestione di cui all'articolo 2428 del codice civile, all'articolo 41 del decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136, all'articolo 94 del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, di cui in tal caso costituisce una specifica sezione come tale contrassegnata;

b) costituire una relazione distinta, fermo restando l'obbligo di essere contrassegnata comunque da analogia dicitura. Una volta approvata dall'organo di amministrazione, la relazione distinta è messa a disposizione dell'organo di controllo e del soggetto incaricato di svolgere i compiti di cui all'articolo 3, comma 10 entro gli stessi termini previsti per la presentazione del progetto di bilancio, ed è oggetto di

¹ Tendenzialmente più si ha fiducia nella pienezza e completezza delle informazioni che provengono dal libero mercato più si tende a ridurre il peso e l'esistenza delle esternalità (Benston, 1982), mentre se si sottolineano di più le asimmetrie informative e l'uso di beni comuni si tende ad aumentare il ruolo delle esternalità (il dividendo sociale di Pigou, 1968)

pubblicazione sul registro delle imprese, a cura degli amministratori stessi, congiuntamente alla relazione sulla gestione” (Dlgs.254, art.5, comma 1).

La DNF non è un'integrazione “interna” al bilancio d'esercizio, ma un'integrazione “esterna”, tipica di tutto ciò che confluisce in quell'importante allegato che è la relazione sulla gestione.

Esaminando i punti fondamentali della DNF, secondo la legge italiana, la sua natura di diffusione di dati e di informazioni analoghi a quelli dei bilanci sociali/sostenibilità risulta chiaramente:

- 1) dalla definizione generale del primo comma dell'articolo 3;
- 2) dal contenuto minimo che risulta dal comma 2 del medesimo articolo;
- 3) dal riferimento esplicito agli standard esistenti o alle metodologie autonome di rendicontazione utilizzate per rispettare le finalità informative previste nei due commi precedenti.

In particolare, riguardo alle finalità istituzionali di questo documento:

“1. La dichiarazione individuale di carattere non finanziario, nella misura necessaria ad assicurare la comprensione dell'attività di impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e dell'impatto dalla stessa prodotta, copre i temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva, che sono rilevanti tenuto conto delle attività e delle caratteristiche dell'impresa, descrivendo almeno:

a) il modello aziendale di gestione ed organizzazione delle attività dell'impresa, ivi inclusi i modelli di organizzazione e di gestione eventualmente adottati ai sensi dell'articolo 6, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, anche con riferimento alla gestione dei suddetti temi;

b) le politiche praticate dall'impresa, comprese quelle di dovuta diligenza, i risultati conseguiti tramite di esse ed i relativi indicatori fondamentali di prestazione di carattere non finanziario;

c) i principali rischi, generati o subiti, connessi ai suddetti temi e che derivano dalle attività dell'impresa, dai suoi prodotti, servizi o rapporti commerciali, incluse, ove rilevanti, le catene di fornitura e subappalto;”.

Emerge un'interessante differenza migliorativa rispetto alla Direttiva 95/2014, anche se ciò non tocca la sostanza della norma dell'Unione Europea. Il Dlgs. 254/2016 non fa riferimento esplicito a possibili standard, procedendo diversamente dalla direttiva sopracitata.

Vi sono tra gli standard potenziali citati dalla Direttiva, anche le ISO, che sono di processo e non di risultato, anche se poi viene affermato, in modo contraddittorio, al punto 17:

“Nell'ottica di agevolare la comunicazione delle informazioni di carattere non finanziario da parte delle imprese, la Commissione dovrebbe elaborare orientamenti non vincolanti, che includano **indicatori fondamentali di prestazione non finanziari (nda: grassetto da parte di chi scrive)** generali e settoriali”.

Ai fini della coerenza logica interna della norma, appare migliore quanto affermato dall'articolo 3, comma 3, del testo italiano: “Nella relazione è fatta esplicita menzione dello standard di rendicontazione adottato”, non indicando alcuno standard o linea guida specifica.

Altri punti chiave del Dlgs. 254 sono:

- 1) il riferimento a tutti gli stakeholder interessati come fruitori primari di dati e informazioni;
- 2) il rapporto con etica e responsabilità sociale, intendendo quest'ultima non semplicemente come filantropia, impegno sociale e di cittadinanza; dall'insieme delle informazioni richieste si evince infatti che la DNF rifiuta nettamente l'idea di considerare l'impatto dell'attività dell'impresa e la sua responsabilità socio-ambientale solo come un insieme di azioni e progetti, bensì come qualcosa che coinvolge tutto il core business;
- 3) i contenuti richiesti, per quanto espressi in modo volutamente generale, rispecchiano quelli che la più completa rendicontazione socio-ambientale ha indicato.

Da tutto ciò si evince che la dichiarazione in questione non può che riferirsi a modelli, precedentemente applicati e ritenuti validi, di standard di risultato; quindi non dovrebbero avere lo stesso rilievo standard di processo, come International Organization for Standardization (ISO) o Accountability 1000(AA1000). Questi ultimi possono essere molto utili come strumenti preparatori ed organizzativi per porre in atto un buon lavoro di attuazione del processo di rendicontazione, dal momento che la DNF fa riferimento anche alle politiche gestionali ed organizzative, oltre che ai rischi attuali e potenziali. Del resto già quando nacquero il Global Reporting Initiative (GRI) e AA 1000 si era pensato di usarli congiuntamente, pur nella loro autonomia concettuale e metodologica, operando il primo come standard di rendicontazione ed il secondo come analisi della qualità, efficienza ed efficacia dei processi.

Indispensabile è stato, allo stato attuale delle esperienze, non imporre un unico modello di rendicontazione, e neppure usare il termine di bilancio o report: ciò avrebbe potuto prestarsi a vari fraintendimenti, sia in senso troppo entusiasticamente favorevole, che in quello di un rifiuto motivazionale del documento a causa di una sua eccessiva rigidità.

Un richiamo storico: Abt e Sozialbilanz Praxis

Dopo queste osservazioni va valutata la DNF, non più in modo sincronico, come analisi del suo contenuto rispetto all'idea generale di bilancio (report) sociale (di sostenibilità), bensì in senso storico e diacronico, attuando un passo indietro nel tempo.

Dagli anni '70 del secolo scorso si possono trovare alcuni documenti sui cosiddetti "bilanci sociali", che hanno molto in comune con quanto oggetto della DNF, elaborata quasi 50 anni dopo, e che possono essere considerati una "avanguardia" pionieristica della futura "dichiarazione non finanziaria".

Soprattutto tra la fine degli anni Sessanta e l'inizio degli anni Settanta, in alcuni Paesi europei (soprattutto Germania, Francia e Gran Bretagna) e negli USA si esprime da parte di alcuni studiosi, associazioni professionali, società scientifiche (si pensi all'American Accounting Association) ed enti vari, la necessità di fornire dati e

informazioni che vadano anche oltre quanto istituzionalmente e normativamente deve essere fornito dal bilancio d'esercizio.

Questa situazione storica è ben evidenziata da Robert Gray, pioniere mondiale del social accounting:

"Academic writing on social accounting throughout the 1970s was spasmodic and generally *ad hoc* but was not insubstantial. The American Accounting Association was positively supporting and exploring the development of both social (and environmental) accounting (AAA, 1973a; 1973b). ...This was a time when the *Accounting Review* was still a journal with wide and innovative aspirations and it laid down two important themes. The first was the theoretical ('normative') reflection about the nature of accounting and social accounting which produced such highly influential pieces by Churchman (1971) and Ramanathan (1976)" (Gray 1999, 2; (citato in Rusconi 2019, 64, cui si rinvia per approfondimenti su aspetti della storia del social accounting).

Meritano evidenza due documenti pionieristici prodotti in quegli anni come il bilancio social-finanziario della società di consulenza Abt di Boston e il documento del gruppo Sozialbilanz-Praxis, proposto da alcune aziende tedesche.

Il cosiddetto bilancio social-finanziario² dell'Abt di Boston si propone, in sintesi, di mostrare l'insieme degli effetti di un'attività aziendale su tutto ciò con cui si relaziona, direttamente o indirettamente. Non si parla ancora di stakeholder, ma si considerano: personale, azienda come struttura organizzativa, pubblico in generale, comunità e azionisti: le stesse politiche ambientali sono inquadrare nel "social", mirando comunque ad un equilibrio, qui addirittura espresso all'interno di un bilancio unico d'esercizio. Si vuole costruire un conto economico ed uno stato patrimoniale social-finanziari, esprimendo il tutto in termini monetari di dollari, comprese le (dis)economie esterne, cioè costi/ricavi posti a carico dell'ambiente esterno: si pensi al costo ambientale dell'uso della carta o della produzione di energia elettrica.

Questo approccio verrà successivamente rifiutato, o fortemente limitato, poiché (come affermato nel sottocitato documento Sozialbilanz-Praxis) i costi-benefici pseudomonetari rappresentati dalle (dis)economie esterne sono di determinazione molto soggettiva. Ciononostante l'approccio Abt indica la direzione per una valutazione complessiva globale del contributo/impatto dell'impresa, e rifiuta visioni riduttive di rendicontazioni parziali, che potrebbero perseguire un fine meramente di immagine.

L'idea di un bilancio social-finanziario inoltre, anche se per lo più rifiutata da dottrina e prassi, apre il percorso ad un'integrazione dei bilanci sociali nei processi di accounting.

Il Documento del gruppo Sozialbilanz-Praxis³ si autodefinisce come bilancio sociale:

²Vedi in proposito per i dettagli: Epstein et al. (1976), la traduzione italiana del documento contenuta in Rusconi (1988, 285-293), e l'analisi recentemente condotta in Rusconi (2019). Un avvicinamento al considerare le (dis)economie esterne è contenuto nel riferimento di GRI 203 agli impatti economici indiretti (GRI 2019, 137-139, riferito a GRI 203 del 2016, 5-7).

³ Documento del 1976 e pubblicato sulla rivista economico- aziendale tedesca *Der Betrieb* nel 1978, per una traduzione italiana, vedi Rusconi (1988, 309-320).

“Con bilancio sociale s'intende l'insieme dei tre elementi oggi impiegati per la rilevazione e la rappresentazione delle attività socialmente orientate dell'impresa:

Elemento 1: Il rapporto sociale,

Elemento 2: Il calcolo del valore aggiunto,

Elemento 3: La contabilità sociale.” (traduzione dal tedesco in Rusconi 1988, 310).

Questi tre elementi riguardano, in sintesi, rispettivamente:

-la presentazione del documento nelle sue finalità, limiti e contenuti;

-il calcolo e la distribuzione del valore aggiunto (grandezza che deriva da una riclassificazione del conto economico);

- la presentazione di tutte le attività sociali quantificabili di un'impresa nei riguardi di vari interlocutori: dipendenti, finanziatori, Stato, pubblico in genere e ambiente naturale.

Questa tripartizione ha influenzato, a fine anni novanta del secolo scorso, il Gruppo per il Bilancio Sociale (GBS 2013), che, pur non avendo avuto la diffusione internazionale del GRI, ha svolto un ruolo fondamentale per l'allargamento della rendicontazione sociale/di sostenibilità a vari tipi di imprese ed istituzioni in Italia, riprendendo il ruolo del valore aggiunto nella rendicontazione sociale inizialmente proposto dal già citato gruppo Sozialbilanz-Praxis⁴.

Concludendo: i documenti proposti da Abt e Praxis presuppongono un concetto di responsabilità sociale, che, messo in crisi negli anni Ottanta del secolo scorso, vive negli anni Novanta un nuovo e forse inaspettato risorgere di interesse, legato alla convinzione che una responsabilità socio-ambientale può essere utile ed importante anche per la sostenibilità aziendale.

Diffusione dei bilanci sociali/di sostenibilità: standard, linee guida e legislazione

Si verifica inoltre l'allargamento oltre l'aspetto ambientale del concetto di sostenibilità, che provoca una diffusione di documenti, studi, linee guida, standard ed applicazioni pratiche, sempre più ampia nel nuovo secolo.

Si arriva poi alle sopracitate Direttiva UE n. 95 del 2014 e Decreto Legislativo 254 del 2016.

Uno standard fondamentale indicato nella Direttiva e molto usato nella prassi è il bilancio di sostenibilità secondo il già citato GRI, basato sulla cosiddetta Triple Bottom Line (TBL), cioè sul perseguimento del massimo risultato possibile sostenibile contemporaneamente dal punto di vista economico, sociale e ambientale.

I principi fondamentali del GRI (vedi GRI 101, 2016, in GRI, 2019) puntano ad una dettagliata rappresentazione dell'impatto TBL della gestione di un'impresa, anche se è ammessa una versione non completa, denominata “core”.

In sintesi, questi principi generali e interrelati si distinguono in due categorie:

⁴ Sul ruolo potenziale del valore aggiunto contabile nella rendicontazione sociale vedi Signori e al. (2021)

- di rendicontazione per la definizione dei contenuti del report (inclusione degli stakeholder, contesto di sostenibilità, materialità e completezza),
- di qualità del report (accuratezza, equilibrio, chiarezza, comparabilità, affidabilità e tempestività) (GRI, 2019, 7).

Senza entrare in dettagli che esulano da questo editoriale, appare chiaro che la finalità è non solo la massima trasparenza, ma anche tenere conto di tutti gli “stake” (“poste in gioco”, termine più ampio che il riferimento a puri interessi soggettivi) di tutti gli interlocutori che hanno a che fare con l’impresa.

Ad esempio:

al punto 1.1 l’inclusione viene definita come il dovere per l’organizzazione di: “identificare i propri stakeholder e spiegare in che modo ha risposto ai loro ragionevoli interessi e aspettative **(nda: la sottolineatura è ripresa dal testo citato)**” (GRI, 2019, 8).

Questa “ragionevolezza” viene in qualche modo così spiegata nella frase successiva: “Ciò comprende, in via non limitativa, entità o singoli i cui diritti, secondo la legge o secondo le convenzioni internazionali, forniscano loro la possibilità di presentare legittime rivendicazioni all’organizzazione.” (GRI 2019, 8).

Vi è qui ampio spazio per una riflessione etica e sociale perché il concetto di ragionevolezza non è pensato sempre in modo univoco.

Di questo standard vanno in particolare sottolineate l’importanza e la criticità della tabella di materialità, che inserisce in ascissa la rilevanza degli impatti economici, ambientali e sociali e in ordinata l’influenza sulle valutazioni degli stakeholder e delle loro decisioni (GRI 2019, p.11). Questa tabella viene molto usata nelle applicazioni della DNF (GBS, 2019).

Vi è poi il principio di completezza, che costituisce una caratteristica fondamentale per tutti quei documenti che si definiscono come rendiconto:

“Il report deve trattare i temi materiali e i loro perimetri in misura sufficiente a riflettere impatti economici, ambientali e sociali significativi e consentire agli stakeholder di valutare le performance dell’organizzazione nel periodo di rendicontazione **(nda: le sottolineature sono riprese dal testo citato)**.” (GRI 2019, 12).

Un’altra importante iniziativa internazionale in termini di responsabilità sociale d’impresa è rappresentata dall’Integrated Reporting (IR, 2020; Gori e al., 2018), per il quale, in ultima analisi, l’allargamento dell’informazione all’impatto multistakeholder appare in particolar modo finalizzato all’incremento del valore per gli investitori, anche se da attuarsi in modo compatibile con gli interessi di altri stakeholder che forniscono altre forme di capitale:

“Lo scopo primario di un rapporto integrato è spiegare ai fornitori del capitale finanziario come un’organizzazione crea, preserva od erode valore nel corso del tempo. Un rapporto integrato è un beneficio per tutti gli stakeholder interessati alla capacità di un’organizzazione di creare valore nel tempo, inclusi i dipendenti, i clienti, i fornitori, i soci, le comunità locali, i legislatori, i regolatori ed i decisori politici”. (IR, 2020, 9, traduzione a cura dello scrivente).

L'Integrated Reporting ha rilevanza nell'informativa non finanziaria, poiché evidenzia non una ma più figure di capitale, oltre a quello patrimonial-finanziario e presuppone, nella gestione manageriale, una maggiore ampiezza di vedute riguardo alla considerazione dei vari interlocutori e del "tipo di capitale" da essi fornito, oltre a dare indicazioni su come comportarsi in modo sostenibile nei loro confronti.

Il ruolo di "Agenda 2030 per uno sviluppo sostenibile"

Ai fini di questo esame in generale delle finalità, modalità e possibili legami storici del Dlgs 254, risulta fondamentale il confronto diretto con quanto proposto da Agenda 2030 per uno Sviluppo Sostenibile (ASS30) delle Nazioni Unite, dato il suo imprescindibile ruolo nell'attuazione pratica della DNF e di altre forme di rendicontazione (GBS, 2019).

Nel settembre 2015 più di 150 leader di diverse nazioni del mondo si sono incontrati presso la sede delle Nazioni Unite e hanno approvato l'ASS2030, proponendo di conseguire 17 "obiettivi" ("Sustainable Development Goals", d'ora in avanti SDGs) e 169 programmi al loro interno.

Il documento è uscito dopo l'approvazione della Direttiva 95/14, ma ha avuto una diffusa adozione nelle varie DNF (GBS, 2019) perché gli obiettivi di sostenibilità in esso contenuti ben si adeguano ai propositi della dichiarazione medesima, e possono costituire una base adeguata per future rendicontazioni di sostenibilità. In particolare esso rappresenta con obiettivi, programmi e indicatori "...un complesso sistema di misurazione" (Venturelli e altri 2018, che si collega ad Asvis 2017.)

In sintesi gli obiettivi, che abbracciano in modo stretto tutti gli aspetti della sostenibilità sono:



Fonte: www.sustainabledevelopment.un.org

Il fatto che il GRI sia uno standard particolarmente richiamato ed utilizzato per la DNF induce del resto a riflettere anche sulle relazioni tra SDGs e GRI. Sussiste tra questi documenti una buona potenzialità sinergica, in quanto il primo indica, e lo attua a 360°, obiettivi da raggiungere, mentre il secondo è in grado di dettare linee guida su come rendicontare sul conseguimento di questi obiettivi.

Conclusione

Gli SDGs possono, nella loro forte interrelazione, servire ad evitare alcuni rischi di incompletezza connessi alla struttura “a gradi” del GRI.

Già dagli studi e applicazioni relativi al bilancio d’esercizio ordinario appare chiaro che qualunque rendicontazione sui risultati di un’intera organizzazione non può che essere completa; quindi gli SDGs, che sono fortemente interrelati (ad esempio non posso parlare di obiettivi sanitari senza considerare l’acqua potabile) (Burgia et al., 2020), fanno capire che una DNF non può trascurare nessun aspetto della sua gestione, altrimenti il rischio è lasciare aperte le porte ad operazioni di “greenwashing”.

Dai documenti Abt e Sozialbilanz-Praxis appare chiara questa istanza, sia pure espressa in modo che può essere ulteriormente approfondito e dettagliato.

Secondo chi scrive una DNF, definita e accettata in un’ottica di rendicontazione, non potrebbe limitarsi, per esempio, alla ridotta versione “core” del GRI; anche se quest’ultima può costituire un utile ed approfondito passaggio preliminare. D’altra parte già i documenti Abt e Praxis avevano compiuto i primi e limitati passi nel tentativo di “misurare” tutti gli effetti specifici delle operazioni aziendali.

Dall’altro lato va chiarito il ruolo delle imprese nella realizzazione degli SDGs; questo sia per evitare di “caricare”, anche finanziariamente, le imprese di oneri propri del pubblico potere, sia per evitare un eccessivo loro coinvolgimento nelle politiche pubbliche. Per esempio, riguardo all’obiettivo “fame zero”, notevole deve essere l’impegno delle imprese nello scoprire nuove e sostenibili procedure agricole, nella generazione di posti di lavoro e con salari decenti, ma non è dovere e compito dell’impresa organizzare e attuare da sola politiche sociali e alimentari adeguate a realizzare questo obiettivo.

Sin dalla comparsa dei documenti pionieristici è stato evidenziato il rischio dell’utilizzo strumentale dei bilanci sociali per pubbliche relazioni: anche per le DNF occorre riflettere su come evitare un loro uso “retorico”. Ciò sarebbe, tra l’altro, foriero di scarsa credibilità. A questo proposito è importante proporre ricerche accademiche (vedi Bebbington and Unerman, 2018) sull’uso degli SDGs⁵.

Il n.1/2021 di *Impresa Progetto* propone quattro *paper* referati, tre contributi, due recensioni ed una intervista.

Nella Sezione dei Saggi referati tre dei quattro *paper* esaminano gli impatti del cambiamento tecnologico, ed in particolare dell’introduzione delle tecnologie digitali, su diversi ambiti gestionali; due di questi *paper* sono presentati in lingua inglese. L’ultimo *paper* è uno studio di caso sulle imprese di comunità.

⁵ Si considerino al riguardo anche le otto tipologie di cluster sulle possibili modalità di informativa delle DNF, dalla retorica alla trasparenza, che emergono nella ricerca empirica condotta in Venturelli e al. (2018, p719-720).

In particolare:

- Francesca Castaldi e Mauro Gatti - *Crises and Digital Changeover as Source of Disruption for Business: Trends and Perspectives in Top Management* – dopo aver richiamato l’impatto *disruptive* delle grandi crisi (la crisi finanziaria del 2008, la crisi Covid-19) sui business model, sulle strategie aziendali e sulle *operations*, si soffermano sui nuovi problemi di misurazione delle performance (quali performance? quali indicatori?) e sull’esigenza, che le imprese hanno incominciato ad esprimere in questi mesi di pandemia, di incrementare i livelli di integrazione e la rapidità dei Sistemi Informativi.

- Alberto Sardi, Silvia Sinicropi e Parizia Garengo – *(Re)thinking the work in SMEs* – presentano un’indagine sull’introduzione dello *smart working* in alcune piccole e medie imprese operanti nell’area veneta. Le effettive modalità di implementazione sono valutate alla luce tanto delle variabili-chiave di questo processo quanto dei fattori critici da cui dipende il successo della sua progettazione.

- Silvana Gallinaro (*Catene di fornitura basate sulla produzione additiva*) affronta il problema dell’implementazione delle tecnologie additive nelle *supply chains*, ricavandone alcune conclusioni dal punto di vista sia teorico che manageriale. L’Autrice si focalizza in particolare sugli approcci e sui metodi di valutazione della convenienza ad adottare queste tecnologie e dall’altro sui vantaggi di costo da esse permessi in rapporto alla domanda dei prodotti additivi.

- l’impresa di comunità, come forma imprenditoriale capace di combinare su base locale obiettivi economici ed attenzione ai problemi sociali ed ambientali, è stata prevalentemente studiata come esperienza tipica di aree povere e sottosviluppate. Nicoletta Buratti, Massimo Albanese e Cécile Sillig (*Imprese di comunità si nasce o si diventa? Analisi di un caso-studio esemplare*) propongono invece l’esame di un caso in cui l’impresa di comunità si è sviluppata come risposta ai punti di debolezza di un’area collocata in un contesto economico avanzato.

Nella Sezione dei Contributi vengono affrontati alcuni argomenti di particolare rilevanza per l’evoluzione della struttura produttiva del Paese:

- l’impatto della pandemia sulle attività turistiche è oggetto di una approfondita rassegna di Silvia Angeloni (*L’impatto del Covid-19 sul turismo in Italia: passato, presente e futuro*), che lo esamina in relazione alle tendenze passate ed alle prospettive future del settore;

- il recente ampio ricorso allo *smart working* è oggetto di una narrazione che, come osserva Leonardo Pompa (*L’età dell’indulgenza digitale. Lo smart working alla sfida della digital sobriety*), ne ha messo in luce esclusivamente i benefici senza considerarne anche gli effetti negativi. Ciò si è tradotto in una “retorica” potenzialmente fuorviante rispetto alla quale l’Autore auspica una maggiore “sobrietà digitale”;

- la valutazione delle Start Up è stata da sempre al centro dell’interesse di studiosi, imprenditori ed operatori. Francesca Querci e Stefano Ricci (*Un framework concettuale per la valutazione delle startup innovative*), dopo aver passato in rassegna i modelli sviluppati in proposito, sottolineano l’importanza di guidare il processo di valutazione alla luce di un *framework* teorico unitario.

Nella Sezione delle Recensioni vengono esaminati due libri pubblicati dalla Editoriale Scientifica nella collana punto.org nell'ambito di un progetto editoriale che li fa precedere da una introduzione affidata a studiosi qualificati e seguire da una tavola rotonda in cui alcuni esperti esprimono le proprie riflessioni sul testo. Si tratta di *Per una teoria dell'organizzare* di Barbara Czarniawska, letto per noi da Teresina Torre, e di *La Quinta Disciplina: l'arte e la pratica dell'apprendimento organizzativo* di Peter M. Senge, letto invece da Silvio Ripetta.

Dopo averne già recensito *La narrazione nelle scienze sociali*, Teresina Torre ritorna su Barbara Czarniawska per proporci *Per una teoria dell'organizzare*: un lavoro frutto di un consolidato percorso di studi sul campo e di intuizioni teoriche, denso di questioni e temi fondanti che si dipanano a partire da una visione processuale dell'organizzazione, considerata "un farsi più che un fatto". Un libro "non convenzionale" di cui Torre non nasconde la complessità, ma lasciandone intravedere le raffinate attrattive intellettuali e alla cui lettura ci guida fornendoci alcune tracce particolarmente intriganti.

Silvio Ripetta, nel presentarci *La Quinta Disciplina* di Peter Senge, rieditata nel 2019, ne sottolinea il carattere di classico capace di "tenere" nel tempo al di là dei contesti e delle contingenze: le organizzazioni sono "organismi che apprendono... cercano e creano soluzioni per se stesse", non imitabili e non ripetibili. Nell'ambito di una articolata sequenza di parti e appendici, puntualmente segnalate, la Quinta Disciplina (il pensiero sistemico) rappresenta "la pietra angolare" a partire dalla quale decifrare questioni organizzative critiche quali interrelazioni e processi, *problem solving* e apprendimento.

Infine, l'ospite di questo numero di *Impresa Progetto* è Anastasia Buda, Corporate Citizenship Manager di Samsung Electronics Italia, che Daria Sarti ha intervistato sui temi della CSR. Il dialogo spazia su di una molteplicità di questioni sia di carattere generale (il ruolo della CSR come interfaccia tra diverse funzioni gestionali e tra impresa ed ambiente; l'ottica funzionale o strategica, di breve o lungo termine nella quale la CSR viene concepita; la CSR di fronte alla crescente attenzione al *brand*) sia riferite alla specifica esperienza aziendale (l'operatività e la relazionalità della CSR in Samsung Electronics Italia; la CSR in un contesto multinazionale e multiculturale; le iniziative di fronte agli impatti Covid). Nell'insieme, uno spaccato di grande interesse per capire come uno dei vettori evolutivi oggi fondamentali sta "entrando" nella realtà delle grandi organizzazioni.

Bibliografia

- Accountability1000, AA1000 (2018). *Setting the Standard for Sustainability, Accounting Principles*.
- Asvis (2017). *L'Italia e gli obiettivi di sviluppo sostenibile. Rapporto ASVIS 2017*, www.asvis.it
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 2-24.

- Benston, G. (1982). Accounting and Corporate Accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 7(2), 87-105.
- Burgia, I. (2020). *La dimensione del processo di governo e il ruolo delle tecniche contabili nel contesto dello sviluppo sostenibile. La gestione e rendicontazione sulle risorse idriche*. Roma: Aracne.
- Coase, R., 1960, The Problem of Social Cost, *The Journal of Law and Economics*, (1), 1-44.
- Decreto Legislativo n. 254, 30 Dicembre 2016.
- Direttiva UE, 22 ottobre 2014, n. 95 del Parlamento Europeo e del Consiglio.
- Epstein, M., Flamholtz, E., & McDonough, J. (1976). Corporate social accounting in the United States of America: State of the art and future prospects. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 23-42.
- Global Reporting Initiative GRI, 2019, *Raccolta Consolidata dei GRI Sustainability Reporting Standards*.
- Gori, E, Romolini, A., Fissi, S., & Contri, M. (2018). Integrated reporting: lo “stato dell’arte” della ricerca e le prospettive per il futuro. In Corbella S., Marchi L., & Rossignoli F. (a cura di), *Nuove frontiere del reporting aziendale. La comunicazione agli stakeholders tra vincoli normativi e attese informative*. Milano: Franco Angeli. 833-861.
- Gray, R. (1999). *The Social Acting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique?* The Centre for Social and Environmental Accounting Research, University of Glasgow, DRAFT 2B: December.
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2013). *Principi di Redazione del Bilancio Sociale*. Milano: Giuffrè.
- Gruppo di Studio per il bilancio sociale (2019). *Gli SDGs nei report delle imprese italiane - Documento di ricerca n.15*. Milano: Franco Angeli.
- International IR Framework (2020) *Consultation Draft*.
- Pigou, G.(1968). *Economia del benessere*, Torino: UTET.
- Ramanathan, V. (1976). Toward a theory of corporate social accounting. *The Accounting Review*, 51(3), 516-528.
- Rusconi, G. (1988). *Il bilancio sociale d’impresa. Problemi e prospettive*. Milano: Giuffrè.
- Rusconi, G. (2019). The forgotten origins of social accounting: Two pioneering U.S: models of the early 1970s. *Contabilità e cultura aziendale*, 1, 61-84.
- Rusconi, G., Contraffatto, M., Burgia, I., Mazzola, L., & Signori, S. (2020). Il ruolo del social accounting alla luce degli SDGs: considerazioni teoriche e riflessioni critiche. In Baldarelli, G., & Mattei, M. (a cura di), *Liber Amicorum per Antonio Maticena*. Milano: Franco Angeli.
- Signori, S., San Jose, L., Rentolaza, J., & Rusconi, G. (2021). Stakeholder Value Creation Comparing ESG and Value Added in European Companies, *Sustainability*, 13(3), 1392.
- Sozialbilanz-Praxis (1978), Sozial-bilanz-heute, *Der Betrieb*, Heft 24, vom 16(6), 1141-1144.
- Venturelli, A., Caputo, F., & Adamo, S. (2018), SDG, accounting e informativa non finanziaria: prime evidenze empiriche sul contesto italiano. In Corbella, S., Marchi,

L., & Rossignoli, F. (a cura di), *Nuove frontiere del reporting aziendale. La comunicazione agli stakeholders tra vincoli normativi e attese informative*. Milano: Franco Angeli. 701-723.