



Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza e della misurazione dell'impatto sociale per gli enti del terzo settore

Giulia Bellante, Laura Berardi, Michele A. Rea (Università G. d'Annunzio di Chieti-Pescara)

Paper presentato in occasione del XIII Colloquio Scientifico sull'impresa sociale,
24-25 maggio 2019, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma "Tor Vergata"

ISBN 978-88-909832-8-3

Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza e della misurazione dell'impatto sociale per gli enti del terzo settore

Autori*

BELLANTE Giulia

*Assegnista di ricerca in Economia Aziendale
Dipartimento di Economia, Università G. d'Annunzio di Chieti-Pescara
E-mail: giulia.bellante@unich.it*

BERARDI Laura

*Professore associato in Economia Aziendale
Dipartimento di Economia, Università G. d'Annunzio di Chieti-Pescara
E-mail: l.berardi@unich.it*

REA Michele A.

*Professore ordinario in Economia Aziendale
Dipartimento di Economia, Università G. d'Annunzio di Chieti-Pescara
E-mail: m.rea@unich.it*

* Gli autori sono elencati in ordine alfabetico

Abstract

Il lavoro intende approfondire il tema più specifico della misurazione dell'impatto sociale, inserendolo in un quadro conoscitivo più ampio che è quello relativo allo studio teorico-pratico dei sistemi di trasparenza e rendicontazione delle aziende non lucrative. Detto tema, di particolare interesse in questa fase di riforma del Terzo settore Italiano, va affrontato utilizzando un approccio internazionale, andando ad analizzare realtà considerate di riferimento sui temi dell'*accountability* e della trasparenza delle aziende che perseguono le finalità indicate nella Riforma. La nuova normativa richiama la necessità di misurare e rendicontare l'impatto sociale dell'attività delle aziende che presentano determinati caratteri dimensionali e di forma giuridica. In questa fase di cambiamento, una analisi comparativa dei sistemi di trasparenza e rendicontazione in generale, e dei modelli di misurazione dell'impatto sociale in particolare, può fornire un utile contributo nell'individuazione di buone pratiche che possano essere adattate al contesto italiano. Allo stesso tempo, il Terzo settore Italiano, facendo tesoro di dette esperienze, può introdurre elementi di novità che rispecchiano il contesto specifico e la sua consolidata esperienza nella gestione di attività ad elevato impatto sociale. Il processo di cambiamento che sta vivendo il terzo settore Italiano, se ben gestito, può diventare, in questa ottica, di riferimento per altri Paesi che intendono muoversi nella stessa direzione di maggiore trasparenza e responsabilità dell'economia sociale ampiamente intesa.

Keywords: Terzo settore, Regolamentazione, Trasparenza, Impatto sociale, Riforma.

Introduzione

Nel 2016 dopo un lungo dibattito con la società civile, è stato emanato il decreto legislativo che ha dato avvio alla Riforma del terzo settore italiano, la Legge 106/2016. Questa legge, seguita dai successivi decreti attuativi e correttivi, rappresenta un primo e cruciale passo verso un più alto livello di trasparenza e una migliore regolamentazione degli enti del terzo settore (ETS), prevedendo anche nuove regole in termini di valutazione dell'impatto e di rendicontazione del valore sociale per gli enti non lucrativi in possesso di particolari requisiti di carattere dimensionale e di forma giuridica. Infatti, con il nuovo Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) si afferma l'obbligo, per alcune organizzazioni, di valutare l'impatto delle loro attività, ciò rappresenta una importante innovazione in termini di rendicontazione e *accountability* per tutte le organizzazioni interessate (Bagnoli, 2018). Il presente lavoro, intende fornire un'interpretazione critica del processo di cambiamento che sta interessando il terzo settore italiano con la riforma in corso di attuazione, anche rispetto ad altri contesti, con lo scopo di capire se esistano regole affini in Paesi ampiamente riconosciuti come "trasparenti" (ad esempio Stati Uniti, Regno Unito e Canada) per quanto attiene alla disciplina e la prassi sul Terzo settore. Si ritiene, infatti che per comprendere appieno ed interpretare correttamente le novità introdotte dalla recente Riforma Italiana, possa essere utile contestualizzare la nuova legge all'interno di un quadro conoscitivo più ampio, utilizzando un approccio internazionale tramite l'analisi dei principali sistemi di regolamentazione e rendicontazione del Terzo settore presenti in Paesi che possono essere considerati come dei veri e propri "punti di riferimento". In tal modo, si potrà verificare se le nuove indicazioni proposte dal legislatore italiano siano in linea o meno con le tendenze internazionali di livelli crescenti di trasparenza e *accountability*.

Il presente lavoro si struttura come segue: nella prima parte sarà introdotto il tema della misurazione e della rendicontazione delle informazioni sull'impatto sociale all'interno del più ampio quadro teorico-pratico relativo ai temi della trasparenza e dell'*accountability*. Si richiameranno brevemente, alcuni dei principali metodi di valutazione dell'impatto già ampiamente trattati in letteratura, facendo particolare riferimento agli elementi di complessità e criticità che li caratterizzano. Successivamente si passerà ad analizzare il contesto Italiano, riportando le principali novità in termini di trasparenza ed *accountability* introdotte dalla riforma, ivi compreso il nuovo obbligo di valutazione dell'impatto delle attività di alcuni Enti del Terzo Settore (ETS). La seconda parte del lavoro, si propone, invece, di esaminare le principali pratiche di trasparenza e di rendicontazione - anche in termini di informazione sociale e valutazione dell'impatto sociale - di tre paesi che sono noti per il loro elevato livello di trasparenza e buona regolamentazione del Terzo Settore. Le buone pratiche e gli standard di misurazione e valutazione delle performance sociali individuati nei tre Paesi oggetto di studio,

potrebbero essere adottati e adattati anche in altri contesti nazionali, come quello Italiano, che si stanno muovendo verso una maggiore e migliore *accountability*.

Il potenziale della misurazione e comunicazione dell’impatto sociale nel mondo delle organizzazioni senza scopo di lucro e della filantropia

Chi guida una organizzazione del terzo settore subisce spesso pressioni di vario tipo per dimostrare quello che è l’impatto delle attività svolte su questioni di carattere sociale (Ebrahim e Rangan, 2010), alcuni autori in letteratura parlano del *Social Impact Assessment* (SIA) come di un vero e proprio “mantra” per le organizzazioni senza scopo di lucro e la filantropia in generale (Ebrahim e Rangan, 2014; Ricciuti e Calò, 2018). E’ cosa nota che, nonostante molte organizzazioni nonprofit abbiano attualmente assunto un ruolo di rilievo nella società in cui operano, il loro effettivo successo continui a dipendere fortemente dalla loro capacità di guadagnarsi (e mantenere) la “fiducia” dei propri *stakeholders* (Connolly e Hyndman, 2013), e di soddisfarne i bisogni e le richieste, anche in termini di maggiore trasparenza ed *accountability*. Dunque, le questioni relative alla rappresentazione dei risultati delle attività delle organizzazioni così dette “*mission-driven*” (Anheier, 2005) non può limitarsi alla mera rendicontazione economico-finanziaria che, seppur di fondamentale importanza per descrivere la loro economicità, non consentirebbe di mettere in luce quelli che sono gli aspetti più significativi risultanti dalle attività sociali e “di interesse generale” svolte dalle stesse. Se, infatti, come sottolineato da Mook et al. (2015), la rendicontazione del valore sociale è importante per tutte le forme di organizzazioni, questa è fondamentale per le organizzazioni dell’economia sociale in quanto si tratta di enti creati ed istituiti proprio per compiere una missione sociale. Non riconoscere e non rendere conto del valore sociale che creano, significherebbe non considerare una parte importante delle loro performance (Mook et al., 2015). Ne deriva, quindi, che “i fini meta-economici che caratterizzano la realtà del privato sociale” (Rea, 2004) richiedano un livello di informazione tale da consentire alle differenti categorie di parti interessate di apprezzare il valore sociale prodotto dalle organizzazioni. A questo proposito, l’analisi dei “bisogni di informazione” degli *stakeholders* delle organizzazioni nonprofit (ONP) è stata oggetto del recente lavoro pubblicato da Yang, Northcott e Sinclair (2017) che hanno analizzato i “bisogni di informazione” dei principali *stakeholders* e sostenitori sia pubblici che privati nei confronti delle ONP, definiti dagli autori come “*stakeholders chiave*”. Questi ultimi, come rilevato dagli autori sopra citati, percepiscono la necessità di una varietà di informazioni di base, sia di tipo economico-finanziario, ma ancora più relative alla performance non finanziaria (Yang et al., 2017). Difatti, le problematiche relative all’impatto sociale delle organizzazioni e alla misurazione dei risultati rappresentano un argomento cruciale, in particolare per quelle organizzazioni la cui missione principale è quella di offrire un servizio a beneficiari terzi e che,

spesso, ricevono la maggior parte dei loro finanziamenti da sostenitori privati, fondazioni, e imprese (Polonsky & Grau, 2011).

Il termine “impatto” è diventato di uso comune, parlando di questioni relative al terzo settore. Ciononostante, non esiste ancora una definizione universalmente condivisa ed utilizzata in maniera univoca in letteratura e nella prassi (Ebrahim e Rangan, 2014). Alcune possibili concettualizzazioni di “impatto sociale” e di “valutazione” dello stesso, sono state proposte dall’*International Association for Impact Assessment* (IAIA) e dal sottogruppo noto con l’acronimo GECES (“*Groupe d’Experts de la Commission sur l’Entrepreneuriat Social*”) della Commissione Europea, proprio dedicato alle questioni relative alla misurazione dell’impatto. In particolare, l’IAIA definisce la valutazione dell’impatto come il processo di identificazione delle conseguenze future di un’azione attuale o proposta¹ o, più nel dettaglio, la valutazione dell’impatto sociale viene intesa come quella attività che include i processi di analisi, monitoraggio e gestione delle conseguenze sociali previste e non, sia positive che negative, di interventi pianificati (politiche, programmi, piani, progetti) e dei processi di cambiamento sociale sollecitati da tali interventi (Vanclay, 2003). Appare, dunque, evidente come il *social impact assessment* rappresenti una sfida importante per le organizzazioni che intendono affrontare la complessità di un processo di valutazione dell’impatto prodotto dalle proprie attività. Ed è proprio questa elevata complessità che ha portato allo sviluppo di una moltitudine di metodi, modelli, strumenti suggeriti per misurare il valore creato dalle organizzazioni. Si vedano, a tal proposito: Ebrahim e Rangan, 2014, Grieco, Michellini e Isavoli, 2015; Lynch-Cerullo and Cooney, 2011; Maas and Liket, 2011; Polonsky and Grau, 2011. Nonostante la grande diversità che caratterizza i molteplici approcci proposti in letteratura, in termini di elementi distintivi, vantaggi e limiti, quasi tutti si basano su un modello logico che mira a identificare *input*, attività, *output*, risultati e impatto, dove: gli “*input*” si riferiscono a tutte le risorse utilizzate o investite nelle attività svolte dalle organizzazioni; gli “*output*” sono i prodotti e i servizi tangibili derivanti dalle attività, che possono essere misurati direttamente; i “*risultati*” sono intesi come i cambiamenti specifici di atteggiamenti, comportamenti, conoscenze, competenze ecc. che derivano dalle attività dell’organizzazione; infine gli “*impatti*” sono gli effetti che possono essere attribuiti esclusivamente all’organizzazione, calcolati come differenza tra i risultati delle attività genericamente intesi (*outcome totali*) e ciò che sarebbe successo comunque a prescindere dall’operato della organizzazione (Simsa et al., 2014), ovvero quelli che potremmo chiamare *outcome* diretti. La molteplicità di modelli proposti, oltre ad evidenziare l’estrema complessità che ruota attorno alle questioni relative alla valutazione dell’impatto sociale, pone le organizzazioni di fronte ad una ulteriore e non secondaria problematica, ossia la scelta del metodo che meglio si confà alle proprie esigenze e caratteristiche.

¹ Traduzione dal sito: <https://www.iaia.org/> (17 maggio 2019).

Non sorprende come ad organizzazioni caratterizzate da una particolare dimensione, campo di attività, risorse finanziarie e umane prevalenti e così via, si adattino meglio alcune modalità di misurazione ed indicatori di impatto rispetto ad altri. Per aiutare le organizzazioni non profit (e, nel caso specifico, le imprese sociali) in questa scelta, Grieco et al. (2015) hanno eseguito un'analisi *cluster* considerando un campione di 76 modelli di valutazione dell'impatto sociale, raggruppandoli in classi in base alle seguenti variabili di analisi: la tipologia dei dati (quantitativa, qualitativa, quali-quantitativa); la tipologia di impatto (olistico, sulle persone, ambientale, sociale, economico); lo scopo (screening, valutazione, gestione, certificazione, reporting); la complessità del modello (base, semplice, complessa, molto complessa); il settore (generale, specifico); il periodo di tempo (prospettico, retrospettivo, in corso); e lo sviluppatore (centro di ricerca/Università, rete di enti nonprofit, organizzazione nonprofit, studio di consulenza, altra istituzione). Il lavoro proposto da Grieco et al. (2015) si propone, quindi, di fornire alle singole organizzazioni uno strumento che consenta loro di identificare le metodologie più appropriate di valutazione dell'impatto e che rispondano al meglio alle loro necessità.

Si ricorda che, per le organizzazioni del terzo settore la valutazione dell'impatto sociale delle loro attività è importante almeno quanto la sua “comunicazione” e “responsabilità” nei confronti di tutte le parti interessate. Pertanto, il presente articolo si propone di affrontare il complesso tema della valutazione dell'impatto sociale, con particolare riguardo alle questioni della comunicazione sociale e dell'*accountability*. Dette questioni sono analizzate all'interno di un quadro teorico-pratico che analizza ed affronta la necessità di una maggiore trasparenza e rendicontazione da parte delle organizzazioni del terzo settore che si trovano sempre più spesso a dover fronteggiare le problematiche connesse ad una crescente crisi della loro legittimità percepita, anche a causa di frequenti scandali che hanno minato, in più di una occasione, la fiducia dell'opinione pubblica nei loro confronti. Pertanto, una analisi comparativa delle principali regole di reporting e di trasparenza presenti sia in Italia, sia in altri Paesi di riferimento come quelli selezionati (UK, USA e Canada), potrebbe risultare utile alle finalità del presente studio.

La Riforma Italiana del Terzo Settore: verso un più alto livello di trasparenza economico-finanziaria e sociale degli Enti del Terzo Settore

La recente Riforma Italiana che sta coinvolgendo gli enti del terzo settore ha rappresentato un primo ed importante passo verso un maggior livello di trasparenza delle organizzazioni nonprofit e una loro migliore regolamentazione. Un'esigenza, questa, che da lungo tempo è stata manifestata da ricercatori, accademici e professionisti del campo (Barbetta, 2000) e che nasce dalla necessità di “dare ordine” al contesto del terzo settore Italiano caratterizzato fino al momento dell'emanazione della

nuova legge, da una miriade di tipologie di organizzazioni (associazioni, fondazioni, cooperative sociali, APS, ONLUS, organizzazioni di volontariato, ecc.), regolate da leggi diverse (codice civile, leggi fiscali, leggi speciali, ecc.) e con forti lacune in termini di disponibilità, accessibilità e usabilità dei dati sia a livello di singola organizzazione, sia considerando il settore nel suo complesso. Di seguito vengono richiamati brevemente alcuni dei principali cambiamenti introdotti dalla legge, con una particolare attenzione rivolta agli aspetti relativi alla trasparenza, all'*accountability* delle ONP.

Primo elemento di novità è rappresentato dalla definizione di “Ente del Terzo Settore” (ETS), per la prima volta introdotta con l’articolo 4 del D.Lgs. 117/2017: “Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore” (D.Lgs. 117/2017 e decreti successivi). La nuova definizione di Ente del Terzo Settore (ETS) segna il passaggio epocale da una prospettiva in cui si era considerati “nonprofit” solo se costituiti adottando una delle forme giuridiche riconducibili, per legge, alle entità del terzo settore (associazioni, fondazioni, cooperativa sociale) o in possesso di determinate requisiti previsti da leggi speciali o fiscali (organizzazioni di volontariato ex. L.266/1991, ONLUS ex. D.lgs. 460/1997, ecc.), ad prospettiva diametralmente opposta in cui l’essere considerati ETS prescinde dalla forma giuridica (o fiscale) assunta. Ciò che diviene rilevante è, oltre alla natura “privata” dell’ente, “il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale” (art. 4 D. Lgs. 117/2017 e successive modifiche). Questa definizione “nuova” si avvicina molto alla disciplina Anglosassone in cui tutte le aziende private, a prescindere dalla loro forma giuridica, possono assumere lo status di “charities” purché dimostrino di svolgere una attività che abbia uno “scopo sociale” (*social purpose*) e finalizzate a perseguire il così detto “beneficio pubblico” (*public benefit*). Come afferma Zamagni, il passaggio “dal regime concessorio a quello del riconoscimento” rappresenta per l’Italia “un passaggio di portata epocale che varrà a sprigionare tutte quelle energie che la società civile italiana è in grado di esprimere, ma che fino ad ora sono state appesantite da strutture burocratiche e da vincoli amministrativi privi di ogni giustificazione razionale” (Zamagni, 2018). Con la Riforma del Terzo Settore, l’Autorità Pubblica non dovrà più concedere l’autorizzazione ad operare senza scopo di lucro per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ma dovrà piuttosto prendere atto dell’esistenza

di tale volontà, riconoscendola, ed esigere il rispetto delle regole, oltre che esercitare i relativi poteri di controllo (Zamagni, 2018). A tal riguardo è stato istituito il Consiglio Nazionale del Terzo Settore (CNTS) che sarà coinvolto, tra le altre, anche nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo, con il supporto delle reti associative nazionali [art. 60, comma 1, punto (e), D.Lgs. 117/2017].

Un ulteriore elemento di novità, introdotto nell'ottica di garantire una maggiore e migliore trasparenza del terzo settore e delle organizzazioni che ne fanno parte, è la creazione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS). Oltre ai requisiti appena definiti (in relazione allo scopo e alla tipologia di attività svolta), infatti, affinché una organizzazione possa qualificarsi come "Ente del terzo Settore" e beneficiare delle derivanti agevolazioni previste dalla riforma, è necessaria l'iscrizione nel Registro Nazionale (art. 4, D.Lgs. 117/2017; CNDCEC, 2017). La portata di tale novità non è, certamente, da considerarsi come secondaria. La situazione Italiana, prima della imminente applicazione della riforma, si caratterizza per il proliferare di numerose e ridondanti liste e registri determinando l'impossibile di risalire ad una lista completa ed esaustiva di tutte le ONP operanti a livello nazionale. L'unica lista relativamente completa delle "istituzioni nonprofit italiane", peraltro non pubblica, è quella utilizzata dall'ISTAT per il suo censimento permanente (ISTAT, 2018). La Riforma prevede, invece, l'istituzione presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, di un "Registro Unico Nazionale del Terzo settore, operativamente gestito su base territoriale e con modalità informatiche in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma" (art. 42, D.Lgs. 117/2017), esso rappresenta un cambiamento considerevole, ancor più se si considera che "il registro è pubblico ed è reso accessibile a tutti gli interessati in modalità telematica" (art. 42, comma 2, D.Lgs. 117/2017). Esso rappresenterà, una volta implementato, uno strumento di fondamentale importanza per l'*accountability* degli ETS, almeno per due ordini di ragioni: esso conterrà un numero minimo di informazioni che le organizzazioni registrate dovranno necessariamente fornire (es. la denominazione, la sede legale e le eventuali sedi secondarie, le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali, ecc.); le organizzazioni potranno utilizzarlo come "contenitore" di due importanti documenti di rendicontazione economico finanziaria e sociale: il bilancio di esercizio e il bilancio sociale. A tutti gli ETS si richiede infatti di depositare nel RUNTS il bilancio di esercizio, le cui modalità di redazione dipenderanno dalle "dimensioni economiche" delle organizzazioni, con disposizioni semplificate per gli enti di minori dimensioni (CNDCEC, 2017). Alcune categorie di enti, come è noto, dovranno redigere e depositare il proprio bilancio sociale. In particolare, l'obbligo di redazione del bilancio sociale riguarda: (a) gli ETS di maggiori dimensioni, "con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro" [art 14, comma 1, D.Lgs. 117/2017], che dovranno depositare il bilancio sociale presso il registro unico nazionale del terzo settore e pubblicarlo nel proprio sito internet; (b) tutte le imprese sociali, indipendentemente dalla

loro dimensione, che dovranno depositare il bilancio sociale presso il registro delle imprese e pubblicarlo nel proprio sito internet; (c) tutti gli enti accreditati come Centri di Servizio per il Volontariato (CSV), che ugualmente avranno l'obbligo di redazione e pubblicazione del bilancio sociale.

In base all'art 14, comma 1, del D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) e all' art 9, comma 2, del D.Lgs. 112/2017 (revisione della disciplina in materia di impresa sociale) il bilancio sociale dovrà essere redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia istituita presso la Presidenza del Consiglio dei ministri (di cui all'art. 97 del CTS) e il Consiglio Nazionale del Terzo Settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ETS, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte. In relazione a quest'ultimo punto, con la Legge Delega 106/2016, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, si impegna a predisporre delle linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore, dove, "per valutazione dell'impatto sociale si intende la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato" (art. 7, comma 3, Legge 106/2016). Le organizzazioni più grandi, nonché le imprese sociali indipendentemente dalla loro dimensione, saranno quindi chiamate a rendicontare nel loro bilancio sociale anche l'impatto sociale delle loro attività, in conformità con quanto sarà stabilito in sede di predisposizione delle linee guida. Lo scorso 7 marzo 2019 la Cabina di Regia ha espresso parere favorevole alle linee guida per la redazione del bilancio sociale, approvate dal Consiglio Nazionale del Terzo Settore il 20 aprile 2018 (CNDCEC, 2019), del quale è in corso la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale². Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) nella circolare pubblicata lo scorso Aprile 2019, rende noto come "nel decreto recante le linee guida per la redazione del bilancio sociale degli ETS sia esplicitamente affermato che esuli dalla sua trattazione la "valutazione di impatto sociale, che costituirà oggetto di specifiche linee guida, ai sensi dell'articolo 7, comma 3 della legge 6 giugno 2016, n. 106" (CNDCEC, 2019). Bisognerà, quindi, attendere la predisposizione delle linee guida specifiche relative alla valutazione dell'impatto sociale per poter capire come gli ETS potranno effettivamente adempiere a detto obbligo normativo.

² Forumterzosettore.it (15 marzo 2019)

La questione aperta della definizione di nuovi standard e linee guida per la valutazione dell'impatto sociale

Nella predisposizione delle linee guida per la valutazione dell'impatto sociale, il legislatore italiano si troverà di fronte ad un importante *trade off* tra la scelta di una maggiore accuratezza e precisione degli indicatori di valutazione dell'impatto sociale, corrispondente ad un minor grado di generalizzazione; o, viceversa, la scelta di un livello inferiore di dettaglio degli indicatori, corrispondente ad una generalizzazione più ampia e maggiore possibilità di comparazione spazio-temporale. Le possibili soluzioni adottate potranno ricadere, presumibilmente, su una delle seguenti ipotesi: (1) l'identificazione di indicatori dettagliati e specifici adatti a particolari tipi di organizzazioni (o specifici campi di attività) che garantiranno un'elevata accuratezza e comparabilità "all'interno" della categoria identificata ma non tra categorie diverse; (2) L'identificazione di indicatori/principi di carattere più generale, indirizzati alla maggioranza delle organizzazioni, permettendo, di conseguenza, una più ampia comparabilità tra diverse tipologie di organizzazioni (e diversi campi di attività) ma con livelli molto bassi di precisione e accuratezza. Si ritiene, quindi, che la scelta sarà cruciale in quanto dalla soluzione adottata, dipenderà la possibilità di ottenere informazioni di dettaglio su specifiche categorie di ETS; oppure, di effettuare analisi più ampie, riferibili a tutte le tipologie di ETS tenute a valutare l'impatto sociale.

Con particolare riferimento alla valutazione dell'impatto sociale nelle imprese sociali, Sara Depedri (2016) evidenzia tre rischi principali, strettamente connessi alle problematiche sopra evidenziate: (a) le nuove linee guida potrebbero "risultare eccessivamente vincolanti rispetto ad alcuni elementi e indicatori, trascurando aspetti rilevanti della reale natura e dei reali obiettivi delle imprese sociali o favorendo alcune tipologie organizzative rispetto ad altre"; (b) se le linee guida delineeranno solo i principi da seguire nell'attuazione dei processi di valutazione, lasciando piena autonomia alle organizzazioni, ciò potrebbe portare a una diversità di modelli, con conseguenze sulla possibilità di comparare o interpretare in maniera univoca i risultati della valutazione. L'autrice aggiunge che: "la libertà nell'applicazione di modelli e metodi diversificati è percepita inoltre come un rischio dalle imprese sociali di più piccole dimensioni o con minori margini di profitto, per le quali un investimento in articolati modelli di valutazione potrebbe essere eccessivamente oneroso"; (c) infine, "l'uso della valutazione per creare mercati concorrenziali per il finanziamento delle imprese sociali porterebbe le stesse ad accrescere la concorrenza interna anziché la cooperazione" (Depedri, 2016). Quest'ultimo elemento fa riferimento al significato "passivo" di "essere valutato", in cui solitamente il termine "valutazione" viene declinato e che potrebbe condurre ad un aumento della concorrenza tra le organizzazioni piuttosto che ad una loro maggiore cooperazione, come rileva appunto l'autrice. Si suggerisce, quindi, di fare ricorso ad un approccio "attivo" alla valutazione (Braga e Melloni, 2018),

nell'ottica di valorizzare (inteso come “dare valore”) l'impatto sociale dell'operato di queste organizzazioni. Per la definizione delle nuove linee guida, il legislatore italiano potrebbe fare riferimento ad alcuni standard nazionali e internazionali di rendicontazione sociale, buone pratiche precedenti pubblicazioni, come il documento di ricerca N. 10 su “La rendicontazione sociale per le aziende non profit” (2009), sviluppato dal Gruppo Bilancio Sociale (GBS) e le linee guida e gli schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit sviluppate dall'ex Agenzia per le ONLUS (2011).

Recentemente, inoltre, in Italia, alcuni importanti ricercatori stanno lavorando per identificare e proporre possibili metodi e strumenti per aiutare gli enti del terzo settore Italiano nella loro “valutazione dell'impatto”, da un lato, o per supportarli nella scelta del metodo di valutazione più adatto. Si segnalano a titolo di esempio, il Metodo ImpAct proposto dall'Istituto Europeo di Ricerca sull' Impresa Cooperativa e Sociale (EURICSE), che utilizza un approccio sia qualitativo che quantitativo (es. interviste, sondaggi, analisi documentale) e che considera diverse dimensioni d'analisi per la valutazione dell'impatto sociale in base alle diverse categorie di parti interessate (stakeholders); e il lavoro proposto da Braga e Melloni (2018) dall'AIV (Associazione Italiana di Valutazione) a supporto delle organizzazioni senza scopo di lucro nell'identificazione del metodo/strumento/modello più adatto per la loro valutazione dell'impatto sociale delle loro attività (Depedri, 2016, Braga e Melloni, 2018).

Da un ulteriore recente studio condotto su un campione di fondazioni italiane con lo scopo di esplorare cosa significhi per queste ultime il termine “impatto”, le modalità in cui questo viene misurato e gli ostacoli nell'implementazione di procedure di valutazione delle prestazioni, è emerso che, oltre ad un ridotto livello di rendicontazione sull'impatto sociale e alla mancanza di una concezione univoca sul significato di impatto sociale, per quasi tutte le fondazioni, le barriere principali alla valutazione dell'impatto sono correlate alle risorse umane coinvolte, come la mancanza di personale o di competenze specifiche (Ricciuti e Calò, 2018).

Tutti questi studi e ricerche recenti, così come i documenti, gli standard, le buone pratiche pre-esistenti, potrebbero rappresentare un utile supporto nell'identificazione delle linee guida. Analogamente, il legislatore Italiano potrebbe trarre beneficio da un confronto con quanto accade a livello internazionale e, in particolar modo, con quei Paesi che possono essere considerati come dei “punti di riferimento” in materia di trasparenza e regolamentazione delle loro ONP.

Una disamina internazionale sulla regolamentazione della trasparenza e le principali pratiche di reporting delle ONP

Lo scopo del presente lavoro è quello di approfondire il tema relativo alla misurazione dell'impatto sociale che, con la Riforma Italiana di recente approvazione, rappresenterà una tematica di notevole interesse per alcune categorie di ETS.

Detto tema vuole essere studiato inserendolo in un quadro conoscitivo più ampio che è quello relativo allo studio teorico-pratico dei sistemi di trasparenza e rendicontazione delle aziende non lucrative, utilizzando un approccio internazionale. In particolare, il presente lavoro analizza realtà considerate di riferimento sui temi dell'*accountability* e della trasparenza delle aziende nonprofit, al fine di identificare se e come in quegli stessi contesti i policy maker hanno compiuto uno sforzo analogo a quello Italiano.

Per effettuare un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza e della misurazione dell'impatto sociale per gli enti del terzo settore, sono stati presi in considerazione tre Paesi (Stati Uniti, Canada e Regno Unito - Inghilterra e Galles), il cui terzo settore è ampiamente "sviluppato" (Salamon and Anheier, 1998), e che in letteratura vengono considerati come alcune delle "giurisdizioni più regolamentate" sul tema oggetto del presente lavoro (Cordery e Deguchi, 2018). Il settore nonprofit nel Regno Unito, ad esempio, è caratterizzato da un livello "medio-alto" in termini di regolamentazione e di rendicontazione obbligatoria per le organizzazioni registrate presso la Charity Commission di Inghilterra e Galles (Bellante et al., 2018), al punto che alcuni autori lo considerano come uno dei migliori paesi in termini di regolamentazione, trasparenza ed *accountability* delle ONP (Irvine e Ryan, 2010). Analogamente, grazie all'elevato livello di disponibilità e fruibilità dei dati che caratterizza i settori nonprofit Statunitensi e Canadesi, molte ricerche scientifiche hanno esplorato alcune tra le più importanti caratteristiche di *governance*, *management* e *accountability* delle organizzazioni appartenenti a tale settore (ad esempio, Berardi et al., 2016; Gordon et al., 2009).

Ai fini della presente analisi, si considerano alcuni importanti fattori potenzialmente capaci di accrescere la fiducia e il supporto dei cittadini nei confronti delle ONP (come la presenza di un regolatore istituzionale e di un registro delle ONP, la disponibilità ed usabilità dei dati, ecc.) (Cordery e Deguchi, 2018).

Dai risultati della suddetta analisi si rileva che:

(a) i tre Paesi hanno tutti un regolatore istituzionale, rappresentato dall'agenzia delle entrate governativa per gli Stati Uniti d'America e per il Canada (il *Canada Revenue Agency* – CRA, per le organizzazioni Canadesi e l'*Internal Revenue Service* – IRS, per le ONP degli Stati Uniti), e da un ente indipendente, denominato *Charity Commission*, per l'Inghilterra e il Galles. In tutti e tre i Paesi

è presente, inoltre un registro delle organizzazioni nonprofit: negli Stati Uniti, le “*tax-exempt organizations*” sono presenti sul sito web dell’IRS; in Canada le “*charities*” sono registrate presso il Registro del CRA; e nel Regno Unito, le ONP devono registrarsi presso la Charity Commission.

(b) in relazione agli obblighi di rendicontazione previsti per le ONP dei Paesi oggetto di analisi, tutte le organizzazioni senza scopo di lucro devono depositare dei documenti il cui tipo e numero di informazioni generalmente dipende dalla dimensione dell’organizzazione o dalla specifica tipologia giuridica. I principali documenti di rendicontazione previsti nei tre Paesi sono: il form 990 per le organizzazioni statunitensi; il form T3010 per le ONP in Canada; e la relazione annuale/bilancio per gli enti nonprofit del Regno Unito. La Tabella 1 riassume le informazioni incluse nei documenti e/o accessibili nelle principali banche dati dei tre paesi (aggiornate a dicembre 2018), classificate nelle seguenti macro-categorie: Informazioni generali; Informazioni sulla Governance e sul Management; Informazioni sulle Risorse umane; e Informazioni economico-finanziarie;

[Tabella 1]

(c) I dati riportati nella Tabella evidenziano come le informazioni incluse nei rapporti/relazioni/moduli/documenti ufficiali/basi di dati dei tre paesi siano di tipo sia economico-finanziario che sociale. In particolare, il form 990 (USA) contiene: informazioni generali e di carattere identificativo (ad esempio nome, indirizzo, sito web, tipologia di organizzazione, anno di costituzione, ecc.); informazioni riguardanti la mission e le attività dell’organizzazione; informazioni sulla governance e la gestione (ad es. i membri dell’organo di governo, il numero di volontari, i compensi corrisposti a funzionari, amministratori, fiduciari, dipendenti chiave, ecc.); e informazioni economico-finanziarie. Come già anticipato, nella gran parte dei casi, gli obblighi di rendicontazione delle ONP sono commisurati alla dimensione delle stesse o alla specifica tipologia giuridica, e gli USA non fanno eccezione. Oltre alla versione “completa” del form 990, sono, infatti, previste altre due tipologie di moduli per le ONP, ossia il form 990-EZ, che rappresenta una versione breve (short form) del form 990 per le organizzazioni più piccole, e il form 990-PF, per le *private foundations*. I documenti depositati dalle ONP statunitensi rappresentano un eccellente strumento di rendicontazione e trasparenza pubblica, in quanto alle organizzazioni non è richiesto esclusivamente di presentare i suddetti rapporti all’IRS ma anche di rendere tale documentazione disponibile ed accessibile a chiunque lo richieda (Sumariwalla e Levis, 2000). In Canada, il modulo T3010, analogamente al form 990 statunitense, contiene una notevole quantità di informazioni di tipo identificativo; di governance; dati economico-finanziari; ecc. Infine, in Inghilterra e in Galles, il rendiconto annuale fornisce alla Charity Commission i dettagli economico-finanziari di base e le principali informazioni sui *trustee* e sulle attività dell’organizzazione; mentre il dettaglio delle

informazioni economico-finanziarie e relative alla responsabilità sociale (es. informazioni sulla governance e la gestione, sugli obiettivi e le attività, sui risultati e le performance, ecc.) è presente nel bilancio e nella relazione dei trustees (documento pdf), un documento che deve essere preparato dalle organizzazioni di maggiori dimensioni, nonché, da una specifica tipologia di ONP, la “*charitable incorporated organization (CIO)*”, indipendentemente dalle dimensioni. Per quanto riguarda la presenza di informazioni relative all’impatto sociale, la documentazione depositata dalle organizzazioni statunitensi e canadesi e le informazioni disponibili direttamente attraverso il sito web della *Charity Commission* non contengono riferimenti espliciti e specifici alla misurazione dell’impatto delle attività dell’organizzazione. La relazione annuale dei *trustees* delle charities di Inghilterra e Galles dovrebbe contenere questo tipo di informazione, anche se questi dati non obbligatori, non sono disponibili in un formato “*machine readable*”;

(d) Nel trattare il tema della trasparenza e rendicontazione, è importante, infatti, prendere in considerazione non solo la disponibilità e accessibilità dei dati, ma anche loro “usabilità”, ossia la loro capacità di essere facilmente trattati ed elaborati perché diffusi in un formato digitale elaborabile. Negli Stati Uniti, ad esempio, l’*Internal Revenue Service* fornisce un elenco completo delle ONP disponibile gratuitamente sul proprio sito web con la possibilità di scaricare una copia dei documenti depositati (modulo 990, 990-EZ, 990-PF). Inoltre, a partire da giugno 2016, l’IRS ha reso disponibili i dati dei form 990, 990-EZ e 990-PF sulla piattaforma di Amazon Web Services (AWS) in un formato “machine-readable”. Allo stesso modo, l’Agenzia delle Entrate del Canada fornisce un elenco di tutte le ONP registrate, liberamente disponibile sul proprio sito web, in cui si ha accesso alle informazioni dei moduli T3010 sia in una versione completa (full view) sia in una versione sintetica (quick view). Inoltre, sul sito internet governativo Canadese viene pubblicata una lista delle organizzazioni nonprofit registrate con i relativi dati scaricabili in formato CSV e disponibili sia in inglese che in francese. Infine, nel Regno Unito, la Charity Commission mette a disposizione le informazioni sulle charities registrate in Inghilterra e Galles, sul proprio sito web, dove è possibile scaricare liberamente le relazioni annuali e i rendiconti finanziari delle organizzazioni. La Commissione sta sviluppando anche un nuovo registro (attualmente in versione beta) per rendere più agevole per gli utenti l’identificazione delle informazioni sulle charities, ed attualmente rende disponibile anche un servizio di download dei dati sulle charities registrate, aggiornato mensilmente, e contenente molteplici informazioni in un formato digitale elaborabile (Charity Commission - Data Download Service). Tutte le caratteristiche sopra illustrate (presenza di un regolatore istituzionale, obbligo di registrazione, requisiti rigorosi di rendicontazione, disponibilità e usabilità dei dati) confermano ulteriormente come i tre paesi analizzati possano essere considerati come “buoni esempi” in termini di trasparenza e regolamentazione delle organizzazioni nonprofit.

La valutazione dell'impatto sociale delle organizzazioni nonprofit nei Paesi più trasparenti e accountable

La disamina della regolamentazione sulla trasparenza e sui sistemi di rendicontazione delle ONP nei tre Paesi oggetto di analisi, ha messo in evidenza come nei principali documenti informativi che le organizzazioni devono produrre non siano esplicitati obblighi specifici di valutazione e comunicazione dell'impatto sociale delle attività svolte. Unica, parziale eccezione è rappresentata dalla presenza, solo eventuale ma non obbligatoria, di queste informazioni nella relazione annuale degli amministratori, relativamente alle charities regolamentate dalla *Charity Commission*.

Per verificare se sussistano obblighi o disposizioni normative analoghi a quelli introdotti dal legislatore Italiano relativamente alla valutazione dell'impatto sociale, il presente lavoro si è proposto, innanzitutto, di analizzare i principali testi normativi che regolamentano le organizzazioni senza scopo di lucro nei tre Paesi: l'*Internal Revenue Code* (IRC) per le organizzazioni degli Stati Uniti (*U.S. Code - Title 26. Internal Revenue Code - Subtitle A. Income Taxes - Chapter 1. Normal taxes and surtaxes - Subchapter F. Exempt Organizations*); il *Charity Act* del 2011 per le charities di Inghilterra e Galles; e il *Canadian Income Tax Act*, per le organizzazioni nonprofit Canadesi. Ma in nessuna di queste tre fonti, sono presenti riferimenti espliciti all'obbligo di valutare e comunicare l'impatto (sociale, o comunque variamente inteso). Sono stati, successivamente, analizzati alcuni dei principali regolamenti, standard e guide, forniti dai diversi regolatori istituzionali nei tre paesi, al fine di verificare se esistano linee guida specifiche e vincolanti per la valutazione dell'impatto sociale delle ONP.

Per quanto concerne le organizzazioni statunitensi, in generale, dato che le ONP sono tenute a depositare il form 990 o 990-EZ (Siegel, 2010), sono state analizzate alcune delle principali guide e istruzioni per la loro compilazione fornite dall'*Internal Revenue Service*:

- (a) le istruzioni, per l'anno 2018, relative al *Form 990 - Return of Organization Exempt From Income Tax Under section 501(c), 527, or 4947(a)(1) of the Internal Revenue Code (except private foundations)*;
- (b) le istruzioni, per l'anno 2018, relative al *Form 990-PF - Return of Private Foundation or Section 4947(a)(1) Nonexempt Charitable Trust Treated as a Private Foundation*;
- (c) la pubblicazione n. 4220 dell'IRS "*Applying for 501(c)(3) Tax-Exempt status*";
- (d) la pubblicazione n. 4221-PC dell'IRS "*Compliance Guide for 501(c)(3) – Public Charities*";
- (e) la pubblicazione n. 4221-PF dell'IRS "*Compliance Guide for 501(c)(3) – Private Foundations*".

In nessuno dei suddetti documenti sono presenti riferimenti espliciti all'obbligo di valutare l'impatto delle attività delle organizzazioni. Inoltre, né nei "Principi contabili generali per le organizzazioni

senza fini di lucro”, ampiamente basati su standard esistenti per le imprese che sono stati adottati dal *Financial Accounting Standards Board* nello “*Statement of Financial Accounting Standard n. 117*” (Siegel, 2010), né nel suo successivo aggiornamento dell’agosto 2016, esiste un riferimento esplicito all’obbligo di valutare e comunicare l’impatto sociale delle attività svolte dalle organizzazioni.

Considerazioni analoghe possono essere fatte per il Canada. La Guida T4033 (E) del CRA pubblicata con lo scopo di aiutare le ONP nella compilazione di diversi moduli informativi tra cui il *Form T3010*, sebbene metta in evidenza la necessità per le ONP di descrivere i programmi in corso nonché i nuovi programmi portati avanti, non fornisce alcun riferimento specifico all’obbligo di valutare l’impatto di queste attività. Un riferimento indiretto alla questione dell’impatto si può riscontrare in alcune linee guida disponibili sul sito web del CRA³. Tuttavia, queste non richiedono di valutare l’impatto ma solo che un’organizzazione dovrebbe essere potenzialmente in grado, se necessario ed in circostanze specifiche, di dimostrare che le sue attività vengono svolte per un beneficio “misurabile” (pubblico). Infine, per quanto riguarda il contesto del Regno Unito, la Charity Commission per l’Inghilterra e il Galles, che è comunemente descritta come il “regolatore delle charities” (Fries, 2010) mette a disposizione delle organizzazioni registrate numerose linee guida che fanno ampio riferimento ai SORP (*Statement of Recommended Practice*). In particolare, nella guida “*Charity reporting and accounting: essentials November 2016 (CC15d)*” la Charity Commission afferma che le charities (diverse dalle società commerciali, le *companies*) con un reddito lordo superiore a £ 250.000 durante l’anno finanziario e tutte le società caritatevoli (*charitable companies*) devono preparare il rendiconto per competenza in conformità con i SORP applicabili. Per gli esercizi che hanno inizio dal 1 gennaio 2016 (o da data successiva), si applica solo il nuovo SORP FRS 102 (in sostituzione del SORP 2005). I SORP utilizzano termini differenti in relazione al livello di “obbligatorietà” dei requisiti indicati - l’organizzazione “deve” (*must*), “dovrebbe” (*should*), “può” (*may*) (SORP FRS 102). In particolare, il SORP FRS 102 afferma che la relazione annuale degli amministratori deve contenere una sintesi dei principali risultati dell’ente. Il rapporto dovrebbe identificare la differenza che il lavoro dell’organizzazione ha apportato ai suoi beneficiari e, se possibile, spiegare i benefici più ampi relativi alla società nel suo complesso. Le charities sono incoraggiate a valutare il loro impatto, anche se il SORP utilizza i termini “*should*” e “*may*” per sottolineare come non si tratti di obblighi vincolanti ma solo di suggerimenti e raccomandazioni. Nel nuovo SORP, si afferma l’importanza delle questioni relative all’impatto delle organizzazioni nonprofit, ma se ne afferma la relativa complessità, probabilmente uno dei motivi alla base della scelta da parte del regolatore di fornire suggerimenti e raccomandazioni ma non un obbligo stringente e vincolante di valutazione dell’impatto sociale.

³ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/policies-guidance/policy-statement-024-guidelines-registering-a-charity-meeting-public-benefit-test.html> (documento del 10 marzo 2006)

Infine, si è osservato che, nel contesto statunitense, le informazioni sull'impatto sociale di alcune organizzazioni possono essere reperite sul database internazionale *GuideStar.org*. *GuideStar* USA raccoglie, organizza e distribuisce informazioni sulle organizzazioni non profit degli Stati Uniti e la cui missione dichiarata⁴ è sostenere la filantropia fornendo informazioni che promuovano la trasparenza, consentano agli utenti di prendere decisioni migliori e incoraggino le donazioni. *GuideStar* classifica le ONP degli Stati Uniti in base al loro livello di trasparenza, utilizzando le seguenti categorie: “nessun livello”; “bronzo”; “argento”; “oro”; e “platino”; e per guadagnarsi l'assegnazione delle categorie “oro” o “platino”, le organizzazioni registrate su *GuideStar* devono compilare una sezione specifica presente sul sito web di *GuideStar*, intitolata “*Charting Impact*”. Il framework *Charting Impact* è un progetto congiunto di Independent Sector, *GuideStar* e BBB Wise Giving Alliance, e si compone di cinque domande chiave che creano un quadro comune per consentire alle organizzazioni (di qualsiasi dimensione e mission) di imparare le une dalle altre e servire meglio le loro comunità: (1) Che cosa mira a realizzare la tua organizzazione? (2) Quali sono le tue strategie per far sì che ciò accada? (3) Quali sono le capacità della tua organizzazione? (4) Come farà la tua organizzazione a sapere se stai facendo progressi? (5) Cosa hai compiuto finora e quali sono i prossimi passi? Per ciascuna di queste domande, la guida fornita da *GuideStar* a supporto della compilazione del “*Charting Impact*” propone una breve descrizione su come rispondere e ne evidenzia l'importanza. Pertanto, le organizzazioni statunitensi registrate su *GuideStar* che desiderano completare il loro “Rapporto di impatto” al fine di ottenere il sigillo di trasparenza *Gold o Platinum*, hanno a disposizione una guida da seguire per riflettere sulle loro attività e comunicarne l'impatto. Analogamente nel Regno Unito, la Charity Commission è stata coinvolta nello sviluppo di una serie di “principi di buona comunicazione dell'impatto” (*principles of good impact reporting*) che si focalizzano sui seguenti due temi: (1) *come* le organizzazioni dovrebbero comunicare il loro impatto (chiarezza, accessibilità, trasparenza, accountability, proporzionalità, verificabilità); e (2) *che cosa* le organizzazioni dovrebbero comunicare (scopo, obiettivi, attività, risultati, evidenze, lezioni apprese). Il termine “dovrebbe” evidenzia come i principi non siano intesi come obblighi o vincoli, ma piuttosto come una guida per aiutare le organizzazioni ad esplorare l'impatto delle loro attività e a comunicarlo. Infine, per le organizzazioni nonprofit Canadesi, “*CanadaHelps*” ha lanciato uno strumento online progettato per consentire a tutti gli enti senza scopo di lucro, indipendentemente dalle dimensioni, di creare e condividere il loro impatto⁵. Sul sito dell'istituzione Canadese “*CanadaHelps*” alle ONP registrate viene data, inoltre, la possibilità di scaricare una guida gratuita sulla misurazione dell'impatto. Pertanto, analogamente alle organizzazioni statunitensi registrate su *GuideStar*, e alle

⁴ <https://learn.guidestar.org/about-us> (17 maggio 2019)

⁵ <https://www.canadahelps.org/en/charity-life/ceo-messages/new-tools-to-measure-share-your-charitable-impact/> (17 maggio 2019)

charities di Inghilterra e Galles, le ONP canadesi registrate su CanadaHelps potrebbero beneficiare dei vantaggi di una guida (e uno strumento) per *comprendere* e *comunicare* il loro impatto. Queste linee guida e questi strumenti sono tutti non obbligatori, ma concepiti come supporto per le ONP che intendono comunicare il valore/impatto del loro operato.

Per concludere, quindi, la scelta del legislatore italiano di richiedere obbligatoriamente ad alcune organizzazioni di pubblicare un bilancio sociale contenente informazioni sull'impatto delle loro attività, rappresenta una scelta importante rispetto a posizioni non altrettanto nette assunte da altri Paesi di riferimento in questo ambito. Ciò mostra l'intenzione dell'Italia di intraprendere un percorso volto a rendere le organizzazioni del terzo settore sempre più trasparenti e *accountable*, in linea con quanto è raccomandato (anche se non ugualmente obbligatorio) in quei paesi che possono essere considerati un "punto di riferimento" in termini di trasparenza economico-finanziaria e sociale. La sfida che si troveranno ad affrontare gli ETS rappresenterà, inoltre, una grande opportunità in termini di innovazione culturale che si propagherà al di là della obbligatorietà, anche per tutte le organizzazioni che pur non essendo tenute per legge a misurare e comunicare l'impatto sociale potranno ugualmente beneficiare di nuovi standard di riferimento sul tema e sperimentare nuovi metodi e modelli di rendicontazione sociale.

Conclusioni

Il presente lavoro si propone di fornire un'interpretazione critica del processo di riforma che sta coinvolgendo il terzo settore italiano in termini di maggiore trasparenza e migliore regolamentazione, con particolare attenzione alle nuove regole relative alla rendicontazione dell'impatto sociale di alcune organizzazioni senza scopo di lucro (le ONP di grandi dimensioni e le imprese sociali). Dopo una breve descrizione delle principali novità introdotte dalla Riforma, è stata condotta una ricognizione dei principali sistemi di rendicontazione e regolamentazione della trasparenza in tre Paesi - Stati Uniti, Canada e Regno Unito - ampiamente considerati come dei "buoni esempi" in questo ambito, al fine di verificare se siano presenti regole analoghe, in particolare con riferimento ai nuovi obblighi in materia di valutazione e comunicazione dell'impatto sociale previsti dalla Riforma Italiana. I tre Paesi hanno tutti un regolatore istituzionale per le ONP e un elenco liberamente accessibile e disponibile delle ONP registrate; queste ultime devono rispettare rigidi obblighi di rendicontazione (ad esempio, la compilazione dei form 990 e T3010 per le organizzazioni, rispettivamente, Statunitensi e Canadesi); e gran parte delle informazioni fornite dalle organizzazioni ai regolatori istituzionali sono di tipo sia economico-finanziario che sociale e sono rese liberamente disponibili in formati facilmente utilizzabili (*machine-readable*).

Dopo questa preliminare ricognizione del livello di trasparenza, della disponibilità dei dati e dell'usabilità degli stessi nei tre paesi, l'analisi si è focalizzata sulla questione della "valutazione dell'impatto sociale" nei tre Paesi presi in esame. In particolare si sono esaminate le seguenti fonti: (a) testi normativi; (b) standard e raccomandazioni di regolatori istituzionali; e (c) prassi consolidate. I regolatori istituzionali delle organizzazioni nonprofit negli Stati Uniti, nel Regno Unito e in Canada richiedono il rispetto di molteplici requisiti di trasparenza e *accountability*, ma non sembrano esistere obblighi specifici per la valutazione dell'impatto delle attività di queste organizzazioni. La scelta dei tre paesi analizzati della non obbligatorietà della valutazione e comunicazione dell'impatto sociale per le ONP non sorprende particolarmente, in quanto il tema della valutazione e misurazione dell'impatto sociale rappresenta una problematica di estrema complessità e di difficile gestione, anche per le grandi realtà aziendali dotate di mezzi, risorse e competenze specificatamente dedicate. Tale scelta, potrebbe quindi essere giustificata anche dalla volontà di non caricare eccessivamente le organizzazioni nonprofit di ulteriori incombenze amministrative, soprattutto per quelle di dimensioni più contenute.

Si può, quindi, affermare che la scelta del legislatore italiano di introdurre la valutazione dell'impatto sociale come obbligatoria (per specifiche tipologie di ETS) rappresenti un passo importante nel campo della trasparenza e della *accountability* delle ONP, anche rispetto ai contesti nazionali "altamente trasparenti e ben regolamentati". Questa decisione del legislatore italiano dimostra l'importanza accordata alle esigenze di informazione degli *stakeholder*. L'impegno del legislatore italiano nell'individuare linee guida specifiche che le organizzazioni dovranno seguire nella redazione del loro bilancio sociale e nella valutazione d'impatto rappresenta una sfida importante e complessa ma anche una grande opportunità per il nuovo terzo settore italiano.

Numerosi ricercatori, professionisti, istituzioni stanno lavorando all'identificazione di metodi adeguati per la valutazione dell'impatto delle ONP italiane. A tal fine potrebbe essere utile prendere spunto anche dalle buone pratiche riscontrate a livello internazionale, come il metodo proposto da GuideStar basato sulle cinque domande del *Charity Impact Report*. Si tratta, infatti, di un metodo di semplice implementazione, ampiamente testato e che è potenzialmente in grado di garantire una elevata comparabilità anche in ambito internazionale.

Nei prossimi mesi, si potranno verificare quelle che saranno le indicazioni e le scelte fatte dal legislatore italiano nella definizione delle linee guida sull'impatto sociale, rendendo possibile, inoltre, l'analisi del processo di cambiamento che sta coinvolgendo il Terzo Settore italiano anche attraverso studi di tipo longitudinale. L'analisi qui svolta potrebbe essere estesa ad ulteriori contesti paese che si stanno muovendo verso un più alto livello di trasparenza delle loro organizzazioni del terzo settore.

In tal modo sarà possibile esplorare come tali questioni, legate all'*accountability* delle ONP, stanno interessando il terzo settore a livello internazionale.

Riferimenti bibliografici

- Bagnoli, L. (2018), “La rendicontazione economica e sociale negli enti del terzo settore”, In Fici, A. (Ed.), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Editoriale Scientifica, Napoli.
- Barbetta, G.P. (2000), *Il settore non-profit italiano. Occupazione, welfare, finanziamento e regolazione*, Il Mulino - Studi e Ricerche, Bologna.
- Bellante, G., Berardi, L., Machold, S., Nissi, E. and Rea, M.A. (2018), “Accountability, governance and performance in UK charities”, *Int. J. Business Performance Management*, Vol. 19 No. 1, pp. 55–74.
- Berardi L., Rea M., and Bellante G.(2016), “How board and CEO characteristics can affect Italian and Canadian nonprofit financial performance”, in Gnan L., Hinna A., Monteduro F. (Eds.), *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations - Volume 5*, 2016 by Emerald Group Publishing Limited, ISBN: 978-1-78635-108-1.
- Braga, G., and Melloni, E. (2018), “Valutare nel Terzo Settore: come e perché”, In Musella, M., Fonović, K., and Mostarda, M.P. (Eds.), *Valutare gli impatti del Terzo settore. Contributi all’attuazione della Riforma*, Scholé, Brescia.
- Canada Revenue Agency (2017), “Completing the Registered Charity Information Return”, Guidelines T4033-E Rev. 17 disponibile online al link: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/t4033/t4033-17e.pdf>
- Canada Revenue Agency guidelines (2006), “Guidelines for registering a charity: Meeting the public benefit test”, disponibile online al link: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/policies-guidance/policy-statement-024-guidelines-registering-a-charity-meeting-public-benefit-test.html>
- Charity Commission Guidance - CC15d (2016). “Charity reporting and accounting: the essentials November 2016 (CC15d)”, disponibile online al link: <https://www.gov.uk/government/publications/charity-reporting-and-accounting-the-essentials-november-2016-cc15d>
- Connolly, C., and Hyndman, N. (2013), “Towards Charity Accountability: Narrowing the gap between provision and needs?”, *Public Management Review*, Vol. 15 No.7, pp. 945-968.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDCEC (2017), “Riforma del Terzo settore: elementi professionali”, Rapporto di Novembre 2017.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDCEC (2019), “Riforma del Terzo settore: elementi professionali e criticità applicative”, Circolare di Aprile 2019.
- Cordery, C., and Deguchi, M. (2018), “Charity registration and reporting: a cross- jurisdictional and theoretical analysis of regulatory impact”, *Public Management Review*, Vol. 20 No. 9, pp. 1332-1352.

- Depedri, S. (2016), “La valutazione dell’impatto sociale nel Terzo Settore. Il posizionamento scientifico di Euricse e il metodo ImpACT”, EURICSE Report.
- Ebrahim, A., and Rangan, V. K. (2014), “What Impact? A Framework for Measuring the Scale and Scope of Social Performance”, *California Management Review*, Vol. 56 No. 3, pp. 118-141.
- Ebrahim, A., and Rangan, V. K. (2010), “The Limits of Nonprofit Impact: A Contingency Framework for Measuring Social Performance”, Harvard Business School, Working Paper 10-099.
- Financial Accounting Standards Board (1993), “Statement of Financial Accounting Standards No. 117. Financial Statements of Not-for-Profit Organizations”.
- Financial Accounting Standards Board (2016), “Accounting Standards Update. No. 2016-14 August 2016, Not-for-Profit Entities (Topic 958) - Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities”, available online at: <https://asc.fasb.org/imageRoot/56/92564756.pdf>
- Fries, R. (2010), “The Charity Commission for England and Wales”, in Hopt and Hippel (Eds.), *Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations, International Corporate law and financial market regulation*, Cambridge University Press.
- GECEs Sub-group on impact measurement (2014), “Proposed approaches to social impact measurement in the European Commission legislation and practice relating to: EuSEFs and the EaSI”.
- Gordon, T. P., Knock, C. L., and Neely, D. G. (2009), “The role of rating agencies in the market for charitable contributions: An empirical test”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 28 No. 6, pp. 469-484.
- Grieco, C., Michelini, L., and Iasevoli, G. (2015), “Measuring Value Creation in Social Enterprises: A Cluster Analysis of Social Impact Assessment Models”, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 44 No. 6, pp. 1173-1193.
- GuideStar, “Charting Impact’s Five Questions” – Guide, disponibile online al link: <https://learn.guidestar.org/update-nonprofit-report/charting-impact>, accessed January 2019.
- Irvine, H., and Ryan, C. (2010), “An International Comparison of Not-for-Profit Accounting Regulation”, In Conference Proceedings, *APIRA 2010. 11-13 July 2010*, University of Sydney.
- Internal Revenue Service publications (2019), “2018 Instructions for Form 990 - Return of Organization Exempt From Income Tax Under section 501(c), 527, or 4947(a)(1) of the Internal Revenue Code (except private foundations)”, available online at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i990.pdf>
- Internal Revenue Service publications (2018), “2018 Instructions for Form 990-PF - Return of Private Foundation or Section 4947(a)(1) Nonexempt Charitable Trust Treated as a Private Foundation”, available online at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i990pf.pdf>
- Internal Revenue Service publication 4220 (2018), “Applying for 501(c) (3) Tax-Exempt status”, available online at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4220.pdf>

- Internal Revenue Service publication 4221-PC (2018), “Compliance Guide for 501(c)(3) – Public Charities”, available online at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4221pc.pdf>
- Internal Revenue Service publication 4221-PF (2014) “Compliance Guide for 501(c)(3) – Private Foundations”, available online at: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4221pf.pdf>
- ISTAT (2018), “Struttura e profile del settore nonprofit. Anno 2016”, ISTAT Report.
- Lynch-Cerullo, K., and Cooney, K. (2011), “Moving from Outputs to Outcomes: A Review of the Evolution of Performance Measurement in the Human Service Nonprofit Sector”, *Administration in Social Work*, Vol. 35, pp.364-388.
- Maas, K., and Liket, K. (2011). “Social impact measurement: Classification of methods”, In R. Burritt, S. Schaltegger, M. Bennett, T. Pohjola, & M. Csutora (Eds.), *Environmental management accounting and supply chain management, eco-efficiency in industry and science* (Vol. 27, pp. 171-202) Delft, The Netherlands: Springer.
- Mook, L., Maiorano, J., Ryan, S., Armstrong, A., and Quarter, J. (2015). “Turning Social Return on Investment on Its Head. The stakeholder impact statement”, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 26 No. 2, pp. 229-246.
- Polonsky, M., and Grau, S. L., (2011), “Assessing the social impact of charitable organizations—four alternative approaches”, *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, Vol. 16, pp. 195-211.
- Rea, M.A. (2004), “La rappresentazione dei risultati delle aziende nonprofit. Rendicontazione e controllo economico-sociale”, Giappichelli Editore, Torino.
- Ricciuti, E., and Calò, F. (2018), “Are foundations assessing their impact? Concepts, methods and barriers to social impact assessment in Italian foundations”, *International Review on Public and Nonprofit Marketing*, Vol. 15, pp. 553-574.
- Salamon, L.M., and Anheier, H.K. (1998), “Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally”, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Vol. 9 No. 3, pp. 213-248.
- Siegel, S. (2010), “Financial reporting by non-profit organizations: United States developments”, in Hopt and Hippel (Eds.), *Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations, International Corporate law and financial market regulation*, Cambridge University Press.
- Simsa, R., Rauscher, O., Schober, C., and Moder, C. (2014), “Methodological Guideline for Impact Assessment”, TSI Working Paper No. 1, Seventh Framework Programme (grant agreement 613034), European Union. Brussels: Third Sector Impact.
- SORP (FRS 102), “Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice applicable to charities preparing their accounts in accordance with the Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland (FRS 102) (effective 1 January 2015)”, available online at: http://www.charityorp.org/media/619101/frs102_complete.pdf

- Sumariwalla, R.D. and Levis, W.C. (2000), *Unified Financial Reporting System for Not-for-Profit Organizations: A Comprehensive Guide to Unifying GAAP, IRS Form 990 and Other Financial Reports Using a Unified Chart of Accounts*, Wiley, Indiana University.
- Vanclay, F. (2003), "International Principles for Social Impact Assessment", *Impact Assessment and Project Appraisal*, Vol. 21 No. 1, pp. 5-12.
- Yang, C., Northcott, D., and Sinclair, R. (2017), "The accountability information needs of key charity funders", *Public Money & Management*, Vol. 37 No. 3, pp. 173-180.

Lista della Tabelle

Tabella 1. *Disponibilità di informazioni sulle organizzazioni nonprofit di USA, Canada e UK, e indicazione delle rispettive fonti*

	USA	CANADA	UK
Informazioni Generali			
Numero di identificazione/registrazione	IRSw (form990 - D)	CRAw (formT3010 - section A)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Nome dell'organizzazione /altro nome	IRSw (form990 - C)	CRAw (formT3010 - section A)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Forma legale/fiscale	IRSw (form990 - I, K)	CRAw - basic information sheet	CCw (Charity framework section)
Data di chiusura dell'esercizio finanziario	IRSw (form990 - A)	CRAw (formT3010 - section A)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Informazioni di contatto	IRSw (form990 - C, E)	CRAw (formT3010 - section A)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Anno di istituzione /registrazione	IRSw (form990 - L)	CRAw - basic information sheet	CCw (Charity framework section) + CCdds
Appartenenza ad un gruppo (e relativo numero di identificazione)	IRSw (form990 - H)	CRAw (formT3010 - section A)	CCw (Linked charities section) + CCdds
Descrizione della mission dell'organizzazione	IRSw (form990 - Part I.1 + Part III)	CRAw (formT3010 - section C)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Area di attività	Guidestar	CRAw (formT3010 - section C)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Campo di attività	Guidestar	CRAw - basic information sheet	CCw (Charity framework section) + CCdds
Informazioni sulla Governance e il Management			
Lista degli amministratori/fiduciari/ direttori/dipendenti chiave (nominativo)	IRSw (form990 - Part VII section A)	CRAw (formT3010 - section B + Form T1235)	CCw (Contact&Trustees section) + CCdds
Numero di direttori indipendenti	IRSw (form990 - Part VI section A)	CRAw (Form T1235)	-
Presenza di un comitato esecutivo	IRSw (form990 - Part VI section A)	-	-
Lista degli amministratori/fiduciari/ direttori/dipendenti chiave (ruolo e titolo)	IRSw (form990 - Part VI section B)	CRAw (formT3010 - section B + Form T1235)	-
Amministratori che svolgono questa attività anche in altre ONP	-	-	CCw (Contact&Trustees section)
Remunerazione di amministratori/	IRSw (form990 - Part VII section A)	-	-

fiduciari/direttori/dipendenti chiave (stima)			
Informazioni sulle Risorse Umane			
Numero di dipendenti	IRSw (form 990 - Part I)	CRAw (form T3010 - Schedule 3)	CCw (Charity Framework section) + CCdds
Remunerazione dei membri dello staff	-	CRAw (form T3010 - Schedule 3)	-
Numero di volontari	IRSw (form 990 - Part I)	-	CCw (Charity Framework section) + CCdds
Informazioni di tipo Economico-Finanziario			
Rendiconto finanziario e relazioni (.pdf)	-	- ^a	CCw (Charity overview/view accounts section) - pdf
Proventi/Ricavi (valori totali e di dettaglio)	IRSw (form 990 - Part I + Part VIII)	CRAw (form T3010 - section D)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Oneri/Costi (valori totali e di dettaglio)	IRSw (form 990 - Part I + Part VIII)	CRAw (form T3010 - section D)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Attività (valori totali e di dettaglio)	IRSw (form 990 - Part I + Part X)	CRAw (form T3010 - section D)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Passività (valori totali e di dettaglio)	IRSw (form 990 - Part I + Part X)	CRAw (form T3010 - section D)	CCw (Charity overview section) + CCdds
Metodo di rendicontazione	IRSw (form 990 - Part XII)	CRAw (form T3010 - section D)	-
Report finanziario compilato o revisionato da un esperto contabile indipendente	IRSw (form 990 - Part XII)	-	-
Report finanziario sottoposto ad auditing da parte di un esperto contabile indipendente	IRSw (form 990 - Part XII)	-	-
Bilancio consolidato	IRSw (form 990 - H + Part XII)	-	CCdds

^a Le organizzazioni nonprofit Canadesi (*charities*) registrate devono allegare al file T3010 anche il report finanziario ma quest'ultimo viene reso disponibile solo su richiesta.

Note:

- IRSw = Internal Revenue Service website
- CRAw = Canada Revenue Agency website
- CCw = Charity Commission of England & Wales website
- CCdds = Charity Commission - data download service