

Introduzione

La letteratura, nazionale e internazionale, ha da sempre riconosciuto il terzo settore come un aggregato con caratteri diversi rispetto allo Stato e al mercato. La natura privata, la volontarietà di adesione, le finalità di utilità sociale e la presenza di limitazioni (più o meno ampie) nella distribuzione di risultati positivi della gestione sono i principali caratteri riconosciuti alle organizzazioni operanti in questo ambito.

Negli anni recenti, il terzo settore ha contribuito a fornire risposte alla crisi del welfare state attraverso la dimostrazione di un costante supporto allo Stato nella soddisfazione dei bisogni collettivi. Nel nostro Paese, negli ultimi trent'anni, istituzioni senza finalità di lucro, erogative e/o produttive, si sono affermate con forza nel perseguimento di obiettivi solidaristici a vantaggio di categorie "deboli" della società. Il ruolo di associazioni riconosciute e non riconosciute, fondazioni, organizzazioni di volontariato, cooperative sociali e altre configurazioni organizzative rientranti nel mondo del terzo settore è divenuto cruciale nel dare compimento al principio costituzionale della sussidiarietà orizzontale e verticale.

Seguendo la crescita del settore, l'ordinamento giuridico italiano ha progressivamente adeguato il proprio corpus legislativo alle necessità di regolamentazione dei differenti aggregati sociali che si sono affacciati nella società civile. Ne è derivato un "groviglio" di normative, atte a disciplinare l'operato di diverse fattispecie giuridiche, con caratteri economico-aziendali comuni, ma diversi per il settore di attività (assistenza, sanità, ambiente, cultura, ecc.), la dimensione e la complessità organizzativa e gestionale.

La riforma del terzo settore nasce proprio con l'obiettivo di riordinare il quadro normativo delle organizzazioni, operanti nel terzo settore, del nostro Paese. La legge delega n. 106/2016 e i decreti promulgati nell'ultimo triennio hanno risposto all'esigenza di formare una cornice unitaria, all'interno della quale gli enti del terzo settore possono muoversi alla ricerca di regole di comportamento comuni. L'attuale quadro normativo pur non raggiungendo la piena integrazione, delle discipline di tutte le tipologie di organizzazioni non profit, in un unico corpus legislativo compie un rilevante passo avanti istituendo un sistema che può essere definito "duale". Enti del terzo settore disciplinati dai decreti della recente riforma del terzo settore di affiancano a organizzazioni non profit che, per volontà o non rispetto dei requisiti minimi statuiti dalla riforma stessa, continuano ad operare secondo la pre-
vigente normativa.

Tra le maggiori novità della riforma del terzo settore rientra l'ampliamento degli obblighi informativi in capo agli enti del terzo settore. La dimostrazione di essere "accountable", sotto il profilo sociale oltre che economico-finanziario, per gli stessi non è più soltanto un'opportunità, ma diviene in alcuni casi un obbligo. L'adozione di strumenti di rendicontazione economico-finanziaria e sociale acquista oggi più rilevanza che in passato.

L'*accountability* per le organizzazioni non profit, infatti, non è un fenomeno recente. Da molti anni la dottrina economico-aziendale e gli studiosi oltre confine hanno posto in evidenza la necessità per tali organizzazioni di dare conto dei propri comportamenti socialmente responsabili ad una pluralità di stakeholder. Forme di reportistica esterna verso i portatori di risorse economiche o di lavoro volontario si sono affiancate a documenti atti a illustrare il beneficio sociale creato da tali istituzioni senza finalità di lucro. Queste ultime sono attori chiamati a "multiple accountability" verso diverse categorie di stakeholder: verso i donatori, i sostenitori, gli enti governativi e istituzionali (cd. "*upward accountability*") ma anche verso i beneficiari, i volontari e il personale operante nell'esercizio delle loro funzioni di utilità sociale (cd. "*downward accountability*").

Le organizzazioni non profit sono chiamate, per natura, a identificare strumenti che permettano loro di acquisire legittimità e consenso circa il proprio operato. Al centro si trova la richiesta di trasparenza circa il loro agire improntato a criteri di efficacia ed efficienza: criteri che non coinvolgono unicamente la dimensione economico-finanziaria della gestione ma anche quella sociale, intesa come soddisfazione delle aspettative di una pluralità di soggetti, portatori di interessi legittimi.

Al fine di comprendere le attese, le aspettative e le istanze dei diversi portatori di interesse le aziende non profit hanno necessità di adottare strumenti di *stakeholder engagement*, cioè pratiche che consentono un dialogo non unidirezionale, puramente informativo, dall'azienda verso lo stakeholder ma quanto più bidirezionali, atti a garantire un confronto sulle decisioni, sulle azioni e sui risultati aziendali.

Su questi capisaldi si fonda la recente introduzione normativa circa gli obblighi informativi in capo agli enti del terzo settore.

Nascono sfide nuove per le organizzazioni operanti nel terzo settore: la tenuta di scritture contabili, la redazione del bilancio di esercizio (o in alcuni casi del rendiconto per cassa) e del bilancio sociale, nonché la pubblicazione nei siti istituzionali dei documenti di rendicontazione esterna sono, infatti, i nuovi adempimenti richiesti dalla riforma. Resta aperta la facoltà per coloro non rientranti nelle prescrizioni della riforma o non aderenti alla qualifica di "ente del terzo settore" di adozione di strumenti di *accountability* volontaria.

Il testo affronta gli argomenti richiamati con ampio approfondimento dei contributi dottrinali in materia.

Nel primo capitolo l'attenzione è rivolta al complesso ed eterogeneo insieme di organizzazioni operanti nel terzo settore concentrando l'analisi sugli aspetti concettuali e definatori che risultano essenziali per comprendere la realtà e la dimensione delle organizzazioni oggetto di studio. A tal fine sono richiamati i maggiori contri-

buti della letteratura internazionale e nazionale su definizione, ruolo, funzioni delle diverse entità che formano l'universo non profit. Nell'approfondire i diversi studi è posta attenzione sulle denominazioni (settore non profit, terzo settore, economia sociale ...) e sul fatto che le stesse possano riflettere la concezione e l'approccio teorico degli studiosi al settore oggetto di analisi. Nonostante la realtà non profit sia alquanto eterogenea per tipologie di organizzazioni, ambiti di intervento, dimensioni, strutture e complessità gestionali, nel capitolo sono illustrate le peculiarità che identificano le aziende non profit e si esaminano alcuni studi che contribuiscono a definire un quadro classificatorio di tali organizzazioni. Infine, nel considerare il ruolo degli enti del terzo settore, viene richiamato quello di aver contribuito in tempi e con modalità diversi a fornire risposte alla crisi del welfare state.

Nel secondo capitolo, si introduce il concetto di "azienda non profit", al fine di delineare le finalità e i caratteri distintivi delle organizzazioni operanti nel terzo settore, secondo l'impostazione fornita dai maggiori contributi della dottrina aziendale. Sulla base degli orientamenti dottrinali prevalenti sono evidenziati i caratteri e i criteri discriminanti l'azienda non profit da qualsiasi altra attività economica esercitata dall'uomo, singolo o in forma associata. Sono, inoltre, ripresi ed esaminati i principali filoni classificatori elaborati dalla dottrina aziendale per le aziende non profit, utili alle considerazioni sull'individuazione dei sistemi di analisi e di rendicontazione effettuate nel lavoro.

L'inquadramento giuridico attuale delle organizzazioni non profit è trattato nel terzo capitolo. In particolare, ampio spazio è dedicato all'illustrazione della riforma del terzo settore e, in particolare, ai decreti attuativi della stessa. I requisiti previsti dal Codice del Terzo Settore, comuni per tutti gli enti con finalità civiche, solidaristiche e sociali che espletano attività di interesse generale, sono richiamati con evidenza dei principali caratteri economico-aziendali. Allo stesso tempo, un approfondimento è dedicato alla nuova disciplina dell'impresa sociale. Alcune note introduttive sono sviluppate sulla disciplina codicistica ancora in vigore per le organizzazioni non soggette alle prescrizioni della riforma del terzo settore. Infine, al fine di completare la trattazione della maggior parte delle tipologie di aziende non profit, sono richiamate le particolarità applicative della riforma per le organizzazioni operante nel mondo dello "sport" e l'attuale quadro normativo previsto per le organizzazioni non governative.

Il quarto capitolo sviluppa alcune note introduttive sul concetto di "*accountability*" nello specifico contesto delle organizzazioni non profit. Gli studi internazionali sul tema e le diverse prospettive di analisi dell'argomento sono richiamati, allo scopo di delineare i destinatari e l'oggetto degli strumenti di rendicontazione verso l'esterno, obbligatoria e volontaria.

Nel quinto capitolo, si richiamano i caratteri distintivi del sistema informativo-contabile delle organizzazioni non profit rispetto a quelli che caratterizzano il sistema informativo delle imprese, sottolineandone i caratteri economico-aziendali. Sulla base delle disposizioni del codice del terzo settore (d.lgs. n. 117/2017), si approfondiscono gli obblighi contabili e di rendicontazione economico-finanziaria.

Sono, inoltre, illustrati i modelli di bilancio che il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha reso obbligatori per gli enti del terzo settore con il decreto ministeriale del 5 marzo 2020. Infine, le nuove richieste di controllo e la revisione legale richieste dalla riforma costituiscono oggetto di uno specifico paragrafo.

Il reporting sulle informazioni non finanziarie, gli strumenti di *stakeholder engagement* e le forme di *auditing sociale* esterno sono i temi oggetto del sesto capitolo. In particolare, sono illustrate le linee guida di bilancio sociale delineate dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali in adempimento alla riforma del terzo settore. La non uniformità di obbligo di adozione delle predette linee guida da parte delle molteplici organizzazioni del terzo settore ha guidato la scelta di inserire alcuni dei principali standard di rendicontazione, maggiormente adottate nella prassi nazionale e oltre confine dalle aziende del terzo settore.

Al termine di questa nota introduttiva, sentiamo l'esigenza di ringraziare i professori Luciano Marchi e Stefano Marasca per i costanti stimoli nell'attività di ricerca. Un sentito ringraziamento va al professor Sergio Branciani e alla professoressa Maria Serena Chiucchi per il sostegno, umano e professionale, che abbiamo ricevuto durante la stesura del presente lavoro. Infine, un particolare ringraziamento va a tutti i ricercatori del Dipartimento di Management dell'Università Politecnica delle Marche, fonti di motivazione e di assidui confronti sulle tematiche affrontate nel presente lavoro.

La responsabilità per le inesattezze e per le manchevolezze del lavoro resta naturalmente a carico delle scriventi.

*Lucia Montanini
Alessia D'Andrea*

Ancona, aprile 2020

Università Politecnica delle Marche, aprile 2020