UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE

FACOLTÀ ECONOMIA "GIORGIO FUÀ"

Corso di Laurea Triennale in Economia e Commercio

LA NUOVA DIMENSIONE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

THE NEW DIMENSION OF THIRD SECTOR ENTITIES

Relatrice:
Prof.ssa Maria Serena Chiucchi

Rapporto Finale di:
Tommaso Simoncini

Anno accademico 2025/2026

INDICE

INTRODUZIONE *1*

CAPITOLO I *3*

PANORAMICA SUL TERZO SETTORE IN ITALIA *3*

1.1 Il Terzo settore prima della riforma **3**

1.2 La Riforma del Terzo settore **8**

CAPITOLO II *19*

ACCOUNTABILITY E RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA *19*

2.1 Accountability interna ed esterna: rapporto con gli stakeholder **19**

2.2 La rendicontazione come strumento di governance e controllo **22**

2.3 Strumenti di rendicontazione non finanziaria **24**

2.3.1 Bilancio Sociale 26

2.3.2 Valutazione impatto sociale 29

2.3.3 Bilancio Ambientale 31

2.3.4 Bilancio di Sostenibilità e Report Integrato 32

CONCLUSIONI *34*

Bibliografia *36*

INTRODUZIONE

Il Terzo Settore in Italia, sin dagli anni ‘80, ha avuto un’importanza via via più rilevante all’interno del sistema economico e sociale italiano, realizzando attività e servizi di interesse generale, che rispondevano ai bisogni della collettività, tanto da cambiare la concezione stessa che si aveva di questo comparto.

Agli albori, il Terzo Settore era caratterizzato da una forte frammentazione: numerosi enti e molteplici forme organizzative regolate da normative specifiche e soggette a differenti registri e regimi giuridici.

Gli enti, con il tempo hanno allargato le proprie dimensioni e i propri campi di attività. Oltre alle tradizionali organizzazioni non profit caratterizzate dal volontariato, si sono sviluppate realtà maggiormente strutturate, capaci di gestire risorse importanti e di realizzare attività economicamente rilevanti.

In questo scenario, nel 2016 è stata avviata la Riforma del Terzo Settore seguita, l’anno successivo, dall’introduzione del Codice del Terzo Settore. Il legislatore ha così unificato la disciplina relativa al non profit ed ha introdotto il RUNTS, sostituendo i precedenti registri ed albi giuridici. La nuova normativa ha introdotto per questi enti specifici obblighi in termini di responsabilità e trasparenza, verso i soggetti esterni, e la nascita di strumenti di rendicontazione non finanziaria, affianco alle tradizionali metodologie economico-finanziarie.

Alla luce di quando detto, l'obiettivo di questo lavoro è proprio quello di evidenziare come si è evoluto il Terzo Settore nel tempo, gli obblighi introdotti dalla riforma e un'analisi di questi strumenti sopra citati.

Nel primo capitolo viene evidenziata la situazione del settore antecedente alla riforma: gli enti esistenti, i registri ai quali potevano iscriversi e la loro progressiva crescita. Nello stesso capitolo viene anche presentata la riforma nei suoi aspetti più teorici, come il CTS, il RUNTS e la distinzione fra ETS non imprenditoriali e imprese sociali.

Nel secondo capitolo, l'accento viene posto invece sul tema della responsabilità dell'organizzazione di rendere conto delle proprie azioni e dei propri risultati e sugli strumenti di rendicontazione con i quali realizzare l'accountability.

La metodologia utilizzata per la stesura del rapporto è basata su un'analisi della letteratura scientifica su accountability e rendicontazione e dei testi normativi sulla riforma.

CAPITOLO I

PANORAMICA SUL TERZO SETTORE IN ITALIA

1.1 Il Terzo settore prima della riforma

Il Terzo settore è da sempre una componente economica, sociale, culturale, politica e morale fondamentale all'interno della società italiana.

La sua affermazione è strettamente connessa allo sviluppo di forme organizzative private, orientate al perseguimento di finalità di interesse generale, caratterizzate dall'assenza dello scopo di lucro, perlomeno nella loro tradizionale dimensione.

Queste organizzazioni potevano essere suddivise in due categorie (Bobba, 2014): le organizzazioni a prevalente vocazione associativa e le organizzazioni a prevalente vocazione economica. Le prime si articolavano inoltre in organizzazioni ad orientamento solidaristico (volontariato) e ad orientamento civico (associazionismo pro-sociale); le altre si articolavano in società cooperative di solidarietà sociale e imprese sociali. A queste si aggiungevano anche le fondazioni, le associazioni sportive, le ONG, le società di mutuo soccorso, le banche del tempo e molte altre tipologie.

A partire dall'avvento degli anni 2000 e per tutto il primo decennio, il Terzo settore è cresciuto molto sia a livello di unità operative, che negli addetti e volontari. Questa

tendenza evidenzia come, nel periodo precedente alla riforma, il settore costituisse già una realtà ampia e articolata, con molte risorse economiche ed umane a disposizione per rispondere ad esigenze della collettività. In particolare, le modalità messe in atto in questo periodo erano quelle dell'associazione (riconosciuta e non riconosciuta), largamente la più diffusa, della cooperazione sociale e della fondazione. Si trattava, per la maggioranza, di imprese e organizzazioni di medio-piccole dimensioni da un punto di vista economico, fondate prevalentemente sull'apporto volontario e sulla partecipazione degli associati. Accanto a queste, però, in piccola percentuale si erano sviluppate anche organizzazioni maggiormente strutturate, di dimensioni maggiori, che erano in grado di realizzare attività economicamente rilevanti, al punto da movimentare quasi l'80% delle risorse attivate dal Terzo Settore nel suo complesso (Bobba, 2014).

Il Terzo settore stava assumendo via via un ruolo sempre più significativo nella produzione e nell'erogazione di servizi di interesse collettivo; questo crescente rilievo stava cambiando la considerazione che si aveva del non profit, come un mondo nel quale operano soggetti caratterizzati dall'assenza di scopo lucrativo. Pertanto, la nuova legislazione avrebbe dovuto promuovere le imprese sociali e la cooperazione sociale perché rappresentavano "lo strumento imprenditoriale per creare quell'innovazione sociale, senza la quale il vecchio sistema di welfare non è

in grado di soddisfare i bisogni dei cittadini" (Bobba, 2014, p.18)[1]. Si stava affermando una concezione del Terzo settore nella quale risultava una stretta connessione tra la dimensione sociale e quella economico produttiva, giustificata dal fatto che, perlomeno in Italia, la cooperazione sociale stava producendo innovazione culturale e successo imprenditoriale.

Il panorama legislativo attorno al Terzo settore era molto eterogeneo e frammentato in una pluralità di fonti: negli anni 80', con la nascita della legislazione su questa materia, sono stati emanati una serie di atti normativi volti a disciplinare singole tipologie di organizzazione, portando poi a questo scenario così variegato.

Il quadro registrale degli enti non profit era composto da: Registri delle Organizzazioni di Volontariato (ODV); Registri delle Associazioni di promozione sociale (APS); Anagrafe delle ONLUS; Registro delle imprese per le imprese sociali e per le cooperative sociali; Registri delle persone giuridiche per le associazioni riconosciute e fondazioni.

[1] Bobba, in questo saggio del 2014 si auspicava che la riforma venisse condotta a termine. A detta dell'autore, la presenza sia del mondo del profit che del non profit, avrebbe portato sinergie positive, ritenendo necessaria la presenza di soggetti non orientati esclusivamente al profitto, nella produzione di beni a destinazione pubblica. Bobba si diceva molto fiducioso verso questa riforma: secondo quest'ultimo grazie all'esperienza italiana, si potevano attirare capitali e risorse da investire nella creazione di ricchezza, di lavoro e di valore sociale in questo campo.

La Legge n. 266 del 1991 è la legge quadro sul volontariato[2]. Ordinava a regioni e province autonome la tenuta e la revisione dei registri generali delle organizzazioni di volontariato: verificavano il permanere dei requisiti e l'effettivo svolgimento dell'attività di volontariato, con la facoltà di disporre la cancellazione dell'ente con provvedimento giustificato. L'iscrizione ai registri era una condizione necessaria per poter stipulare le convenzioni e per beneficiare delle agevolazioni fiscali (Sito ufficiale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali).

La Legge n. 383 del 2000[3] è la norma storica italiana che per prima ha disciplinato le associazioni di promozione sociale (APS). Tale legge al capo II, sezione I, articolo 7 regolava i registri APS: le associazioni a carattere nazionale, in possesso dei requisiti elencati nella suddetta legge, potevano iscriversi al registro nazionale istituito, ai tempi, nel Dipartimento per gli affari sociali. Al tempo stesso le associazioni in possesso dei requisiti ed operanti in ambito regionale o provinciale, potevano iscriversi ai rispettivi registri, regionali e provinciali, istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano. (Sito ufficiale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali).

[2] La Legge 266/91 riconosceva il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo. Disciplinava le modalità in cui può essere erogata l'attività di volontariato e il funzionamento delle organizzazioni di volontariato.
[3] La Legge 383/2000 riconosceva il valore sociale dell'associazionismo liberamente costituito e delle sue molteplici attività come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo. Disciplinavano le associazioni di promozione sociale (atto costitutivo e statuto, risorse economiche, donazioni ed eredità e rappresentanza) e il funzionamento dell'Osservatorio nazionale dell'associazionismo.

Il Decreto legislativo n. 460 del 1997[4] ha introdotto la qualifica di ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale). L'articolo 11 disciplinava l'Anagrafe delle ONLUS. Si trovava presso il Ministero delle Finanze; i soggetti che intraprendevano attività catalogabili a quelle di una ONLUS (elencate all'articolo 10 del medesimo decreto), potevano iscriversi all'anagrafe dandone comunicazione alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle Finanze nel territorio di competenza. Allo stesso tempo andava comunicata qualsiasi successiva modifica che avrebbe fatto perdere la qualifica di ONLUS (Sito del MEF).

Era perciò necessaria una disciplina capace di ricondurre ad un quadro giuridico unitario. L'obiettivo era quello di superare un regolamento caratterizzato dalla presenza di diversi registri, albi e regimi giuridici e semplificare la materia concernente la registrazione dei soggetti che operano in questo ambito (Bartoli, Menegatti e Ranieri, 2016). Il RUNTS, che vedremo al paragrafo successivo, va proprio in questa direzione di adeguamento all'evoluzione del fenomeno.

L'esigenza era di adeguare il sistema legislativo per sfruttare le potenzialità di quella che veniva definita come economia sociale, tema ampiamente trattato anche in ambito europeo negli anni precedenti alla riforma. L'economia sociale è un modello economico europeo che comprende esperienze organizzative accomunate

[4] Il D.lgs. 460/97 aveva anche riordinato la disciplina tributaria degli enti non commerciali e stabilito i requisiti necessari per accedere alle agevolazioni fiscali.

dall'orientamento verso finalità sociali e dalla centralità dell'interesse pubblico rispetto alla mera remunerazione del capitale. Il Terzo settore è un motore dell'economia sociale, producendo beni e servizi di interesse generale, può produrre innovazione sociale per ridurre le disuguaglianze e promuovere la coesione sociale (Bobba, 2014).

1.2 La Riforma del Terzo settore

La Riforma del Terzo settore è iniziata con la Legge 6 giugno 2016, n.106. Con questo atto è stato delegato al Governo la riforma del Terzo Settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale. Si tratta perciò di un disegno di legge generale (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

Ciò è il risultato di un lungo iter, necessario per un oggetto di questa portata, incominciato nell'estate 2014, quando il Governo pubblicò un disegno di legge dal titolo "Linee guida per una Riforma del Terzo Settore", approfondito largamente dalle due Camere.

Dopo appena dodici mesi dalla riforma, il Governo ha adottato il Decreto legislativo 3 luglio 2017, n.117, Codice del Terzo Settore. Si tratta di un decreto legislativo di attuazione che ha tradotto la riforma in regole concrete: ha riordinato e revisionato

la disciplina normativa e fiscale vigente in materia, definendo il perimetro del Codice e gli enti che ne fanno parte. Il CTS è lo strumento legislativo che applica l'obiettivo politico, cioè la riforma.

Immediatamente dopo l'entrata in vigore del codice, si è cercato di coordinare la nuova disciplina con le altre che riguardano le diverse attività di interesse generale che gli enti del Terzo Settore potrebbero scegliere come mission (come avvenuto ad esempio, per il settore della protezione civile, dello spettacolo o della cultura).

Dopo ulteriori dodici mesi, sono stati adottati i decreti legislativi integrativi e correttivi (3 luglio 2018).

La riforma chiaramente non si concluse con questi decreti, ma ha necessitato ancora di un lungo lavoro perché gli atti previsti dalla nuova disciplina erano stati adottati solo in parte.

Già nel 2019 il Governo Conte depositò un disegno di legge (A.S.1151), Delega al Governo per la revisione del codice civile, che aveva come obiettivo, fra l'altro, di "integrare la disciplina delle associazioni e fondazioni, ad esclusione delle fondazioni di origine bancaria, con i necessari coordinamenti con la disciplina del Terzo Settore e nel rispetto della libertà associativa, con particolare riferimento alle procedure per il riconoscimento, ai limiti allo svolgimento di attività lucrative e alle procedure di liquidazione degli enti" (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019, p. 44).

Se non ci fossero stati interventi di attuazione a completare il quadro legislativo si sarebbe corso il rischio di mandare all'aria totalmente la riforma e la sua utilità.

Ancora oggi, nonostante i grandi passi avanti per l'adozione del Codice del Terzo Settore, la riforma non può ancora dirsi conclusa del tutto (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019): dal punto di vista normativo e istituzionale, grazie alla piena operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) e all'entrata in vigore del regime fiscale previsto dal Codice del Terzo Settore, si è arrivati ad un traguardo; tuttavia, sul piano applicativo, sono richiesti ancora interventi interpretativi (da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) ed è in corso una continua evoluzione della prassi amministrativa e giurisprudenziale. In particolare, tra il Codice del Terzo Settore, il Codice civile e alcune discipline speciali, e un progressivo consolidamento della disciplina attraverso l'interpretativa dell'amministrazione e della giustizia (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

Il CTS definisce subito quelli che possono essere considerati enti del Terzo Settore (art. 4, c.1): 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 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.

Come enunciato dall'articolo 4 del codice, per poter essere riconosciuti come enti del Terzo Settore è necessaria l'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (previsto dall'articolo 45 del CTS)[5].

Il RUNTS nasce con lo scopo di assicurare una maggiore conoscibilità delle attività svolte dagli enti che vi si iscrivono (Berardi, Bellante e Rea, 2020). Si tratta di un registro telematico, gestito su base territoriale, istituito e gestito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, presso ciascuna Regione e le Province autonome di Trento e Bolzano. La disposizione di questo registro è necessaria per l'attuazione degli articoli 45 e seguenti del Codice del Terzo Settore, volti ad assicurare la piena trasparenza degli ETS attraverso la pubblicità degli elementi informativi che vi sono iscritti: il registro è pubblico e può essere consultato da tutti gli interessati e dalle Pubbliche Amministrazioni. Contiene una serie di informazioni rilevanti, che

[5] Gli enti che, pur avendo tutti i requisiti a disposizione per assumere la qualifica di Enti del Terzo Settore, non procedono all'iscrizione nel registro, non avranno accesso ai benefici ed incentivi previsti dalla riforma, rimanendo semplicemente enti di diritto comune.

riguardano sia l'identità giuridica, sia aspetti gestionali come i bilanci, i bilanci sociali, attività straordinarie, ecc.).

Oltre alla qualifica di ETS, l'iscrizione al RUNTS permette di beneficiare di agevolazioni fiscali, di contributi pubblici o di stipulare convenzioni con le pubbliche amministrazioni; in alcuni casi, che sono previsti dalla legge, consente all'ente anche di acquisire la personalità giuridica.

Il Decreto Ministeriale 15 settembre 2020, n. 106, ne ha disciplinato le modalità operative: procedure di iscrizione e cancellazione degli enti; modalità di deposito degli atti; la gestione informatica del Registro e i rapporti tra RUNTS e registro delle imprese.

Il RUNTS è diventato operativo ufficialmente il 23 novembre 2021. La data ufficiale di avvio è stata individuata dal Decreto Direttoriale n. 561 del 26 ottobre 2021, nella quale è stato aperto il portale telematico per le iscrizioni e il trasferimento dei vecchi registri (APS, ODV, l'anagrafe delle ONLUS, il Registro delle Imprese per le imprese sociali e cooperative sociali e i Registri delle persone giuridiche per le associazioni riconosciute e fondazioni, previsti dalle precedenti normative ed evidenziate nel paragrafo precedente).

Per gli enti iscritti ai registri ODV e APS, le amministrazioni che gestivano tali registri, hanno provveduto a trasferire i dati sul sistema informativo del RUNTS. Per gli enti iscritti all'Anagrafe delle ONLUS, è stato possibile attivare la procedura

per richiedere l'iscrizione al RUNTS, tramite l'apposito portale. Per quando riguarda le imprese e cooperative sociali iscritte nella sezione "imprese sociali" del Registro delle Imprese, tale requisito era sufficiente per l'iscrizione al RUNTS. Infine, per gli enti non iscritti ai citati registri, era possibile richiedere l'iscrizione al RUNTS attraverso il portale dedicato (Sito ufficiale del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali).

Prima di questa riforma gli enti, pur avendo tutti i requisiti, tendevano a non iscriversi in nessuno dei registri istituiti dal legislatore: l'onere dell'iscrizione veniva visto come una forma di limitazione della libertà di organizzazione e funzionamento, oltre al fatto di essere sottoposti a controlli pubblici troppo invasivi. La riforma ha introdotto l'obbligo di iscriversi al RUNTS, senza il quale non si ottiene la qualifica di ETS, ma si rimane soltanto un ente di diritto comune, e non si ha la possibilità di accedere al sistema di benefici ed incentivi previsti. Le norme che disciplinano l'iscrizione a questo registro ricordano il sistema di registrazione in vigore oggi per le imprese e le cooperative sociali.

Nonostante i benefici derivanti dall'iscrizione, gli obblighi amministrativi e contabili hanno determinato un incremento degli oneri organizzativi: il timore, prima che il registro diventasse operativo, era quello che gli enti fossero scoraggiati da tutto ciò e di ricevere poche adesioni. Tuttavia, questa paura non si è trasformata in realtà: c'è stata un'ampia adesione degli enti con l'avvio del RUNTS nel 2021,

che hanno riconosciuto nei maggiori livelli di trasparenza, pubblicità legale e accountability, degli strumenti idonei a rafforzare la credibilità del Terzo Settore. Soltanto nel caso di enti di minori dimensioni, spesso privi di strutture amministrative adeguate, si è assistito ad una parziale rinuncia all'iscrizione e alla qualifica di ETS.

Sul piano giuridico, è presente una suddivisione fra ETS non-imprenditoriali ed ETS imprenditoriali, detti anche imprese sociali (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

I primi perseguono la loro mission attraverso attività di interesse generale svolte secondo i canoni dell'azione volontaria, dell'erogazione gratuita di beni, denaro o servizi o la mutualità; i secondi, dal canto loro, realizzano la loro mission di interesse generale attraverso produzione e scambio di beni e servizi. (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

La definizione di "impresa sociale" la si trova all'articolo 1, del decreto legislativo n.112 del 2017; suddetto articolo stabilisce che tutti gli enti privati, inclusi quelli costituite nelle forme esplicitate nel libro V del Codice Civile (al contrario degli enti disciplinati dal Codice del Terzo Settore), che esercitano in via stabile e principale un'attività d'impresa, orientata alla produzione di beni e servizi, di

interesse generale, normalmente senza scopo di lucro soggettivo con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, possono assumere la qualifica di "impresa sociale".

L'impresa sociale è un ETS che svolge un'attività economico-imprenditoriale di interesse generale e può generare risorse delle quali possono beneficiare anche altri ETS: funge così anche da strumento di supporto finanziario e organizzativo (ad esempio attraverso la fornitura di servizi o il finanziamento di progetti di utilità sociale). Oltre ai già citati enti non profit, l'impresa sociale rappresenta uno strumento utile a perseguire obiettivi istituzionali, anche per altre tipologie di organizzazioni, come enti lucrativi ed enti pubblici (che possono soltanto sostenerla e parteciparvi, senza controllarla), ma anche cooperative e fondazioni di origine bancaria (Fici, 2018).

Le cooperative sociali costituite ai sensi della Legge n. 381 del 1991[6], assumono la qualifica di imprese sociali di diritto e senza l'obbligo di sottostare ai requisiti del decreto legislativo n.112 del 2017.

Alla distinzione operata sul piano giuridico tra le diverse tipologie di ETS si affianca, sul piano fiscale, attraverso un sistema di vantaggi e svantaggi, un'ulteriore classificazione fondata sulla natura commerciale o non commerciale

[6]La Legge 381/91 è la norma che disciplina le cooperative sociali. Il suo scopo è promuovere l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini attraverso la gestione di servizi sociosanitari e l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

dell'attività svolta dall'ente. Tuttavia, a causa della disciplina fiscale, sono sorti dei problemi derivanti dalla possibile sovrapposizione tra qualifica giuridica di impresa sociale e qualificazione fiscale dell'ente (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

Come prima cosa, non esiste una autorità che possa attribuire la qualifica di impresa sociale o constatare la presenza dei requisiti citati nella definizione legale, perciò è un lavoro che devono compiere autonomamente. Inoltre, gli ETS potrebbero trovarsi in situazioni nelle quali non sappiano quale qualifica giuridica assumere, dato che non esistono indici normativi univoci che possano sciogliere ogni dubbio.

In secondo luogo, un ETS che, pur svolgendo un'attività sostanzialmente riconducibile a un'impresa sociale, riesce a rientrare nei parametri dell'articolo 79 del CTS[7] e non assume fiscalmente la natura di ente commerciale, potrebbe avere interesse a mantenere la più generale qualifica di ETS, rinunciando allo status di impresa sociale. A testimonianza del fatto che, questa mancanza di chiarezza normativa porta gli enti a scegliere l'assetto giuridico più adeguato considerando aspetti di convenienza economica e fiscale, piuttosto che allineare la natura effettiva dell'attività e la qualificazione formale assunta dall'ente.

[7] Art. 79, c.5 CTS, stabilisce che gli Enti del Terzo Settore sono considerati non commerciali, sul piano fiscale, se i ricavi derivanti dalle attività di interesse generale non superano i costi effettivi per una percentuale superiore al 5%.

Un terzo ed ulteriore aspetto da considerare riguarda il notevole cambiamento sotto il profilo giuridico e fiscale che caratterizza il passaggio da un ETS alla qualifica di impresa sociale. Questa distinzione determina l'applicazione di discipline e agevolazioni differenti, nonostante entrambe le tipologie di enti siano accomunate dallo svolgimento di attività di interesse generale e dall'assenza di uno scopo di lucro soggettivo. Tutto ciò si discosta dall'obiettivo di delineare una disciplina unitaria del Terzo Settore se, a parità di finalità conseguite, il trattamento per l'ente varia in funzione del fatto che svolga l'attività in forme imprenditoriali o non imprenditoriali.

Uno degli obiettivi del legislatore era sicuramente quello di valorizzare gli enti che svolgono la loro attività in forma d'impresa. Il terzo settore è stato così orientato verso una forma produttiva e imprenditoriale, in grado di assicurare la produzione e lo scambio di beni e servizi secondo criteri di economicità, professionalità e continuità. Si tratta di un processo che favorisce un progressivo allontanamento dalla tradizionale dipendenza dai finanziamenti pubblici e dall'apporto dei volontari, il cui ruolo, appare sempre meno formalmente riconosciuto all'interno dell'organizzazione.

Se questo aspetto è stato oggetto di critiche, era ormai necessario, tuttavia, un adeguamento del quadro normativo relativo all'impresa sociale, affinché la disciplina fosse in grado di rispondere alle nuove esigenze emerse nella realtà

operativa e quelle che si stavano progressivamente affermandosi (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

Il CTS, all'articolo 58, ha altresì istituito il Consiglio Nazionale del Terzo Settore (CNTS). Questo organismo svolge funzioni di vigilanza, monitoraggio e supporto, con la collaborazione delle reti associative nazionali, ma anche promozione e sostegno del Terzo settore (Berardi, Bellante e Rea, 2020).

La riforma del Terzo settore ha toccato anche altre tematiche come l'introduzione di un nuovo modello di rendicontazione sociale (che vedremo nel prossimo capitolo) e ha confermato il quadro tributario esistente, basato sulla distinzione tra ente commerciale ed ente non commerciale (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019).

CAPITOLO II

ACCOUNTABILITY E RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA

2.1 Accountability interna ed esterna: rapporto con gli stakeholder

L'accountability rappresenta il processo con cui un'organizzazione è tenuta a rendere conto, agli stakeholder, delle proprie azioni, decisioni, risorse utilizzate, risultati conseguiti e di dimostrare la conformità a regole o standard stabiliti. Si riferisce ai diritti che emergono nella relazione tra l'organizzazione responsabile, ovvero l'accountor (cioè l'ente che deve rendere conto agli altri) e il beneficiario della rendicontazione, ovvero l'accountee (Gray, Bebbington e Collison, 2006).

L'accountability è uno strumento di non profit governance che contribuisce alla prevenzione del rischio di corruzione esterna nelle organizzazioni. Gli enti senza scopo di lucro non sono nuovi e scandali di questo tipo che hanno, inevitabilmente, minato la fiducia dei cittadini verso questo tipo di organizzazioni. In tale prospettiva, questa pratica assume rilievo in quanto, fornendo resoconti dettagliati sulle attività svolte dall'organizzazione, favorisce la trasparenza e la responsabilizzazione dell'ente nei confronti dei propri stakeholder, rendendo maggiormente verificabili le modalità con le quali vengono gestite le risorse e

inseguite le finalità istituzionali. Per corruzione esterna, si intendono casi in cui l'ente non profit viene utilizzato come strumento per commettere comportamenti illeciti nei confronti della collettività; un esempio potrebbe essere l'utilizzo di fondi pubblici per scopi e progetti che non riguardano la mission dell'ente (Lòpez-Arceiz e Bellostas, 2020).

Il concetto di responsabilità è molto complesso e presenta molte sfaccettature, in particolare per quanto riguarda il rapporto con gli stakeholder (soprattutto con i finanziatori), che presenta interazioni non soltanto economiche. La relazione tra questi soggetti non deve essere puramente formale, ma è influenzata da elementi come la fiducia, la mutualità, i contratti sociali, ecc. (Gray, Bebbington e Collison, 2006).

Gli enti dipendono fortemente dalle risorse apportate dai finanziatori; questi ultimi, dal canto loro, richiedono all'organizzazione che ci sia trasparenza e rendicontazione sull'impiego delle risorse. Gli enti, perciò, sono tenuti a soddisfare le richieste degli stakeholder, facendo uso di strumenti quali report sui progetti e documentazione finanziaria. L'accountability assume un duplice carattere: consente ai donatori di verificare l'utilizzo delle loro risorse e alle imprese non profit di rafforzare la propria reputazione e rapporti con i donatori. Infatti, attraverso gli strumenti citati, possono dimostrare la loro affidabilità, aumentando la fiducia

di stakeholder e finanziatori, ma anche valorizzare le attività svolte (Ebrahim, 2003).

Si parla di "responsabilità verso l'alto" (rapporto tra finanziatore ed ente) riferendosi alle relazioni con coloro che portano risorse ed è spesso focalizzata sull'utilizzo di denaro per scopi stabiliti. Esiste anche il concetto di "responsabilità verso il basso", che si riferisce alle relazioni con i soggetti ai quali sono indirizzati i servizi forniti dall'ente (Ebrahim, 2003).

La responsabilità (accountability), oltre alla dimensione esterna (che prevede obblighi legali), che prevede di rispettare determinati standard comportamentali, può assumere anche una dimensione interna. Si tratta una sorta di "auto assunzione" di responsabilità che si manifesta il perseguimento della mission organizzativa secondo i propri valori organizzativi, aprendosi al controllo esterno e valutando le prestazioni in relazione agli obiettivi, ma riguarda anche la responsabilità verso il proprio personale (Ebrahim, 2003).

In linea generale, l'accountability delle organizzazioni non profit si concentra meno sull'aspetto finanziario, in quanto, la performance economica di tali organizzazioni è meno rilevante rispetto, ad esempio, a quella delle organizzazioni commerciali. Il focus principale di questo tipo di organizzazioni è di misurare gli aspetti sociali, ambientali e organizzativi della loro attività, facendo ricorso ad indicatori relativi,

come la qualità dei servizi o al benessere dei beneficiari[8] (Gray, Bebbington e Collison, 2006).

2.2 La rendicontazione come strumento di governance e controllo

La Riforma del Terzo settore ha introdotto diverse disposizioni in materia di rendicontazione, sia sociale che economica, poiché l'obiettivo di trasparenza è dato dalla relazione tra aspetti economici e sociali (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

Nel contesto non profit, la governance può essere intesa come l'insieme delle condizioni e delle pratiche finalizzate a perseguire la mission e gli obiettivi dell'organizzazione. La governance è un aspetto fondamentale negli ETS poiché il loro carattere partecipativo e democratico costituisce una caratteristica decisiva dell'identità e del rapporto con gli stakeholder. In quest'ottica, la rendicontazione rappresenta uno dei principali meccanismi di governance, in grado di favorire il

[8] Le organizzazioni commerciali hanno un cosiddetto "bottom line", che nella misurazione finanziaria esprime una misura di profitto/perdita, che le organizzazioni non profit non profit non hanno. L'autore in questo saggio esprime la preoccupazione, sua e di altri autori, che gli indicatori alternativi di performance utilizzati per gli enti senza scopo di lucro, non costituisca una forma compiuta di accountability sociale e ambientale, ma sostituisca meramente i tradizionali risultati economico-finanziari.

controllo e prevenire la corruzione esterna, insieme alla partecipazione degli stakeholder e alla qualità dei sistemi di gestione.

La rendicontazione è una pratica fondamentale con la quale l'ente fornisce agli stakeholder informazioni relative alle proprie azioni, necessarie per valutare il proprio operato, alle modalità con le quali l'ente viene governato e sulle responsabilità attribuite ai soggetti coinvolti; si tratta infatti, di uno dei principali strumenti attraverso il quale l'organizzazione realizza concretamente il proprio dovere di accountability. Esistono tuttavia, diverse tipologie di rendicontazione a seconda del tipo di destinatario e dei canali di rendicontazione sviluppati dall'ente (Lòpez-Arceiz e Bellostas, 2020). Tutte queste modalità hanno un comune denominatore: soddisfare il bisogno informativo degli stakeholder con dati trasparenti e dettagliati, consentendo di ridurre le asimmetrie informative e favorendo il monitoraggio dell'operato dei soggetti responsabili della gestione. La rendicontazione assume così anche una funzione di controllo, oltre che informativa, in quanto permette di verificare a soggetti esterni, la coerenza tra le attività svolte, le risorse impiegate e i risultati conseguiti (Lòpez-Arceiz e Bellostas, 2020).

A tale funzione, si collega il ruolo dei sistemi di misurazione e controllo, che dovrebbero garantire una valutazione complessiva sulla performance dell'organizzazione e non soltanto sugli aspetti economico-finanziari (Marchi, 2020). Specialmente negli ETS, in cui la dimensione economica non può essere

l'unico parametro di valutazione, i sistemi di misurazione, oltre alla verifica dei risultati conseguiti, dovrebbero fornire informazioni utili al monitoraggio della gestione e alla valutazione della coerenza tra obiettivi e performance realizzate[9] (Marchi, 2020).

In particolare, gli organi di controllo hanno assunto notevole rilevanza con la riforma del Terzo settore. Il controllo, oltre alle funzioni già citate, può riguardare anche il rispetto dei principi di democraticità e il perseguimento delle finalità istituzionali. La rendicontazione diviene così uno strumento attraverso cui documentare e rendere verificabili le attività di controllo svolte.

2.3 Strumenti di rendicontazione non finanziaria

Come già detto, il CTS ha previsto l'obbligo di un nuovo modello rendicontazione sociale per gli ETS. Un vero e proprio sistema di bilancio, nato per garantire "la massima trasparenza dell'operato degli enti coinvolti" (Bagnoli, Bellucci, Nitti, Chimirri, Gallerini, Guccinelli, Gori, Lomi, Corezzi, Paolini, Caterino, Salvini e Monceri, 2019, p. 56).

[9] Marchi evidenzia la necessità di integrare gli indicatori economico-finanziari con informazioni relative agli aspetti sociali e di sostenibilità, sia che si tratti di organizzazioni profit, che no profit. Il fine è di supportare i processi decisionali e orientare la gestione verso obiettivi di lungo periodo. Soprattutto negli ETS, che hanno l'esigenza di considerare anche aspetti come il perseguimento delle finalità istituzionali e la capacità di generare valore sociale, sarebbe una svolta molto importante.

Naturalmente permangono gli obblighi in termini di bilancio economico: l'art. 13 del CTS detta le linee guida per il bilancio d'esercizio che deve essere redatto dagli ETS. Quest'ultimo "deve dare conto degli atti, dei fatti e degli accadimenti gestionali avvenuti nel corso dell'esercizio e così illustrare le relative poste di bilancio, per comunicare l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie" (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020, p.18).

Il bilancio deve essere composto da stato patrimoniale (che riporta attività e passività dell'ente), rendiconto gestionale (indica componenti economici positivi e negativi) e relazione sulla missione (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020). La relazione sulla missione contiene le informazioni che nelle società di capitali si trovano nella nota integrativa e nella relazione sulla gestione. In questo documento è possibile trovare le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il documento va deposito presso il RUNTS (art. 13, co.7, CTS); gli enti che esercitano la loro attività in via esclusiva o prevalente in forma d'impresa commerciale sono tenuti a depositare il bilancio presso il Registro delle Imprese.

Gli enti che nell'anno, hanno conseguito ricavi inferiori a 220.000 euro sono sottoposti a minori obblighi di rendicontazione economica: il legislatore ha infatti

concesso loro la possibilità di redigere il bilancio d'esercizio nella forma semplificata del rendiconto finanziario per cassa[10].

Il riferimento alla dimensione economico-contabile rappresenta un presupposto fondamentale per affrontare il tema della rendicontazione sociale, poiché il principio di sostenibilità considera sia gli aspetti economici, che quelli sociali dell'attività organizzativa[11] (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

2.3.1 Bilancio Sociale

Il bilancio sociale rappresenta il principale strumento di rendicontazione non finanziaria (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

Il CTS ha previsto per gli ETS con entrate (ovvero ricavi, rendite e proventi) superiori ad un milione di euro, per le imprese sociali e per i Centri di Servizio per il Volontariato, l'obbligo di predisporre questo bilancio.

Il bilancio sociale è un documento che va reso pubblico, con periodicità annuale e viene approvato contestualmente al bilancio d'esercizio. Ha una valenza

[10] Modello di bilancio semplificato nel quale vengono registrate esclusivamente le entrate e le uscite avvenute effettivamente nel corso dell'esercizio di riferimento.
[11] In contesti come quello non profit, in cui alcune categorie di stakeholder potrebbero attribuire maggiore attenzione agli impatti e alle finalità sociali dell'ente, data la sua natura, è molto importante attribuire la giusta rilevanza anche al lato economico.

programmatica, oltre che consuntiva, in quanto specifica strategie, obiettivi e programmi futuri, integrando le informazioni contenute nella relazione di missione.

È uno strumento di rendicontazione la cui funzione principale consiste nel rappresentare in maniera corretta e trasparente le attività dell'ETS, le risorse utilizzate e i risultati raggiunti da esso, mettendoli in relazione con la missione, gli obiettivi e le strategie: in questo modo permette di effettuare una valutazione sulla coerenza tra finalità istituzionali e azioni intraprese.

Quando possibile, permette altresì di evidenziare gli effetti e i cambiamenti prodotti sulle persone, sugli stakeholder e sulle comunità di riferimento, offendo un'ampia panoramica dell'efficacia dell'azione dell'ente.

Il bilancio sociale ha una doppia valenza (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020): come strumento strategico gestionale, favorisce la condivisione delle strategie e degli obiettivi dell'organizzazione, consente di verificare l'adeguatezza dei sistemi di governance e dei comportamenti adottati, nonché di valutare gli effetti prodotti dalle azioni dell'ente sui contesti di riferimento; come strumento di comunicazione e relazione con gli stakeholder; permette di comunicare l'identità e le caratteristiche distintive dell'organizzazione, rende trasparente l'impiego delle risorse e consente di valutare il valore sociale generato.

Le Linee Guida[12] hanno stabilito che il bilancio dvee essere articolato per "macroaree di intervento"; in sostanza, si tratta di grandi categorie nelle quali vengono raggruppate le diverse attività svolte dall'ente, sulla base di un criterio univoco e correlato alla missione. Per ciascuna macroarea, ogni ETS deve descrivere e rendicontare: i bisogni che si vogliono soddisfare; obiettivi, strategie e programmi d'intervento; i soggetti ai quali sono destinate le attività realizzate; le attività realizzate; i risultati e gli effetti prodotti.

Il processo di rendicontazione dovrebbe individuare specifici indicatori finalizzati a valutare i risultati conseguiti nell'esercizio, attraverso il confronto con parametri di riferimento (relativi ad anni precedenti, valori attesi, standard di riferimento, ecc.).

In sintesi, il bilancio sociale permette di valutare: la coerenza tra missione, obiettivi perseguiti e valore sociale generato; l'efficacia nel raggiungimento degli obiettivi e nella risposta ai bisogni degli stakeholder; l'efficienza, intesa come capacità di raggiungere i risultati prefissati attraverso un impiego ottimale di risorse (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

[12] Il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha emanato un decreto legislativo il 4 luglio 2019, dal titolo "Adozione delle Linee guida per la relazione del bilancio sociale degli enti del Terzo Settore". L'obiettivo era di stabilire uno standard di riferimento rispetto agli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e di informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi. Questo decreto definisce i principi e i contenuti che gli enti sono tenuti a seguire nella predisposizione del documento.

2.3.2 Valutazione impatto sociale

Il 23 luglio 2019, il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha pubblicato il decreto "Linee guida per la realizzazione di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo Settore", con lo scopo di introdurre nel settore non profit principi, procedure e contenuti minimi per la valutazione e la misurazione dell'impatto sociale.

Il legislatore definisce l'impatto sociale considerando sia la qualità e la quantità dei servizi offerti, sia le ricadute immediate e gli effetti che ci saranno sulla comunità nel medio-lungo periodo. L'obiettivo è quello di favorire comunità più inclusive e sostenibili.

Le pubbliche amministrazioni, secondo il decreto, quando affidano ad un ETS la gestione di un servizio di interesse generale, possono richiedere a quest'ultimo di misurare e valutare l'impatto sociale dell'attività che svolge: in sostanza, oltre a sapere se il servizio è stato svolto, la PA vuole sapere anche i risultati prodotti.

Tuttavia, nelle linee guida non vengono presentati modelli operativi, indicatori specifici o parametri quantitativi standardizzati: questo aspetto rappresenta uno dei limiti di tale direttiva. La finalità di questo decreto, dice il testo della normativa stessa, è quella di individuare criteri e metodologie condivisi, per consentire agli ETS di valutare i risultati della propria attività e rendere disponibili informazioni agli stakeholder sugli effetti della propria attività.

La valutazione può essere effettuata attraverso metodi qualitativi e quantitativi e può prevedere l'utilizzo di indici e indicatori di impatto, eventualmente collegabili alle informazioni contenute nel bilancio sociale. Le linee guida sulla VIS (valutazione impatto sociale) assumono una funzione promozionale e di supporto alla concreta valutazione dell'impatto sociale: il fine ultimo è favorire nel medio-lungo periodo lo sviluppo di sistemi condivisi di misurazione.

Un ulteriore limite del suddetto decreto riguarda la mancata differenziazione degli obblighi di valutazione in relazione alle diverse tipologie di ente (distinguendo, ad esempio, cooperative sociali e imprese sociali) (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

La VIS può essere inteso anche come uno strumento di governance e controllo strategico, funzionale a monitorare il valore prodotto dall'organizzazione (GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, 2020).

Gli strumenti affrontati in questo paragrafo, sono menzionati dal CTS ed utilizzati dagli ETS per comunicare il valore sociale ed economico generato. Tuttavia, alla lista va aggiunto anche il rendiconto delle raccolte fondi[13] (previsto dall'art.79 del D.lgs. 117/2017).

[13] Gli ETS che effettuano una raccolta pubblica di fondi hanno l'obbligo di redigere e depositare presso il RUNTS un rendiconto accompagnato da una relazione illustrativa per ogni raccolta fondi effettuata nel corso dell'anno.

Ora vedremo altri strumenti che, al contrario di quelli citati, non sono obbligatori perché non previsti direttamente dal codice.

2.3.3 Bilancio Ambientale

Il bilancio ambientale per gli ETS rientra principalmente all'interno del Bilancio Sociale. Il bilancio ambientale "è uno strumento di misurazione, valutazione e rendicontazione della politica ambientale a supporto dei processi decisionali" (ISPRA, 2009, p. 6). Con questo particolare documento, l'ente esplicita le proprie politiche ambientali, le attività intraprese, gli aspetti economici e finanziari correlati, ma anche gli effetti delle proprie attività sull'ambiente, l'efficacia delle proprie azioni e l'efficienza della spesa ambientale. Anche il bilancio ambientale assume una funzione gestionale e strategica a supporto della programmazione e pianificazione.

Il bilancio ambientale non è un documento obbligatorio perché, come già detto, non è previsto dal CTS. Può essere adottato a discrezione dell'ente. Ha due principali finalità ovvero: strategica e gestionale, che consiste nel supportare i processi decisionali e di governance e nel monitorare l'efficacia e l'efficienza delle politiche ambientali adottate; di comunicazione, trasparenza e accesso all'informazione.

Il bilancio si articola in tre sezioni (ISPRA, 2009). Il profilo dell'ente, che descrive la struttura organizzativa e di governance dell'ente e mette in evidenza le responsabilità e le competenze in materia ambientale. I conti delle politiche e dei risultati forniscono una visione di massima delle strategie e delle politiche ambientali e il sistema degli indicatori di efficacia ed efficienza ambientale. L'ultima sezione è quella dei conti analitici delle spese e delle realizzazioni: quest'ultima contiene informazioni sulle spese ambientali sostenute dall'ente e l'andamento degli indicatori fisici e ambientali.

2.3.4 Bilancio di Sostenibilità e Report Integrato

Il bilancio di sostenibilità illustra gli impatti economici, ambientali e sociali collegati all'attività dell'ente che lo realizza, fornendo informazioni relative ai valori, alla governance, alle strategie e agli impegni assunti per la sostenibilità (Dallai e Riva, 2020).

Questo documento, grazie a specifici indicatori di performance, mette in relazione i risultati conseguiti con gli obiettivi programmati e con le linee programmatiche per il futuro.

In sostanza, oltre a descrivere le prestazioni dell'ente, assume anche una dimensione strategica, in quanto funge da supporto per l'organizzazione nella

definizione degli obiettivi futuri, nel monitoraggio delle proprie performance e nella gestione degli impatti sulla dimensione economica, sociale e ambientale (Dallai e Riva, 2020).

Il report integrato, dal canto suo, viene considerato una evoluzione del bilancio di sostenibilità (Stubbs e Higgings, 2014). Esso rappresenta in modo chiaro le modalità con le quali un'organizzazione crea e sostiene valore nel tempo, considerando fattori economici, sociali e ambientali, come la strategia, la governance, le performance e le prospettive di un'organizzazione, nel contesto dell'ambiente esterno nel quale si trova. Rispetto al bilancio di sostenibilità: presenta un maggiore collegamento con la strategia dell'organizzazione e con i processi attraverso cui, quest'ultima, genera valore; mira a superare la frammentazione tra le varie funzioni organizzative, migliorando sistemi e processi; infine, ottimizza anche il processo di allocazione delle risorse (Stubbs e Higgings, 2014).

Sia il bilancio di sostenibilità, che il report integrato, non sono strumenti di rendicontazione obbligatori, ma vengono adottati su scelta dell'organizzazione.

CONCLUSIONI

Come emerso dal lavoro, il Terzo Settore, inizialmente frammentato e costituito da enti prevalentemente di piccola dimensione, è oggi una realtà solida e importante nel panorama italiano, in grado di creare valore per l'intera collettività. È un ecosistema in continua evoluzione e quindi, ancora suscettibile di cambiamenti.

La Riforma, che come detto nello sviluppo del capitolo I deve ancora concludersi nella sua totalità, ha reso questi enti molto più complessi ma, allo stesso tempo, ha migliorato l'obbligo informativo e la loro gestione.

Un aspetto rilevante riguarda l'introduzione di specifici obblighi di rendicontazione che possono, oltre a rendere conto agli stakeholder delle azioni dell'ente, diventare uno strumento di governance e aiutare i processi di controllo. In particolare, il Bilancio Sociale e la VIS contribuiscono a verificare la coerenza tra mission, obiettivi e risultati, attività svolte e risorse impiegate. In questa prospettiva anche il controllo di gestione svolge un ruolo importante: gli indicatori di performance devono avere un'ampia prospettiva che comprenda non solo gli aspetti economici, ma permetta di supportare il più possibile coerenti.

La riforma, in conclusione, ha cambiato la dimensione, per l'appunto, di questi enti non profit: organizzazioni chiamate a perseguire finalità civiche e di utilità sociale,

anche in forma imprenditoriale, dimostrando allo stesso tempo come le loro azioni producono risultati per la collettività. La sfida per il futuro è che più ETS possibili adottino i nuovi strumenti e smettano di vederli come un mero obbligo amministrativo previsto dal legislatore, ma li sfruttino per migliorare la propria organizzazione, il rapporto con i loro stakeholder e incrementare il valore prodotto per la collettività.

Bibliografia

Bagnoli, L., Bellucci, M., Nitti, C., Chimirri, C., Gallerini, S., Guccinelli, C., Gori, L., Lomi, S., Corezzi, C., Paolini, C., Caterino, L., Salvini, A., Monceri F. (2019), Secondo rapporto sul Terzo settore in Toscana Anno 2019.

Bartoli, G., Menegatti, V., Ranieri, C. (2016), La riforma del Terzo settore e il sistema di registrazione degli enti non profit, Amministrazione in Cammino.

Bellante, G., Berardi, L., Rea, M. A. (2020), Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza, accountability e valutazione dell'impatto sociale per gli Enti del Terzo Settore, Impresa Sociale (2), 34-48.

Bobba, L. (2014), Una legislazione promozionale e sussidiaria per la costituzionalizzazione degli attori della società civile, "Osservatorio Isfol", IV, n. 3-4, 11-24.

Dallai, S., Riva, P. (2020), Il bilancio di sostenibilità. Il modello GRI (Global Reporting Initiative), RUOLI DI CORPORATE GOVERNANCE, 586-608, EGEA.

Ebrahim, A. (2003), Accountability in practice: Mechanisms for NGOs, World Development, 31(5), 813-829.

EduPASS, Rendiconto raccolta pubblica fondi occasionale, https://www.edupass.it/manuali/pillole/archivio-pillole-passcom/dettaglio-pillola-passcom?a=bilancio-cee%2Fappendice-k-bilancio-desercizio-enti-non-commerciali-terzo-settore-e-bilancio-sociale%2Frendiconto-contributo-5-x-mille

Fici, A. (2018), La nuova disciplina dell'impresa sociale nella prospettiva dei suoi diversi stakeholder, Rivista Impresa Sociale, 11, 7-14.

GBS – Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (2020), Rendicontazione sociale nel non-profit e riforma del Terzo settore: Documenti di ricerca n. 17. Milano: FrancoAngeli.

Gray, R., Bebbington, J., Collison, D. (2006), NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 19(3), 319-348.

ISPRA (2009), Il Bilancio Ambientale negli Enti Locali. Linee guida – Versione per la sperimentazione, Manuali e linee guida (50/2009).

López-Arceiz, F. J., Bellostas, A. J. (2020), Nonprofit governance and outside corruption: The role of accountability, stakeholder participation, and management systems, Nonprofit Management and Leadership, 31(2), 311-333.

Marchi, L. (2020), Dalla crisi allo sviluppo sostenibile: il ruolo dei sistemi di misurazione e controllo. Management Control, 3, pp. 5-16.

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Codice del Terzo Settore, https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/riforma-terzo-settore/pagine/codice-del-terzo-settore

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/riforma-terzo-settore/pagine/registro-unico-nazionale-terzo-settore

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Decreto legislativo del 04/12/1997 n. 460, https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7B7787CDDD-BBA9-404E-A069-3A62CF1B587E%7D&codiceOrdinamento=200001000000000&articolo=Articolo%2010

Stubbs, W., Higgins, C. (2014), Integrated reporting and internal mechanisms of change, Accounting, auditing & accountability journal, 27(7), 1068-1089.