

## Introduzione

I recenti disastri ambientali, le disuguaglianze sociali, le crisi finanziarie e l'effetto dirimpente della globalizzazione, hanno messo in luce l'urgenza di ripensare al ruolo etico e sociale dell'attività aziendale. L'attuale scenario socio-economico in cui le organizzazioni contemporanee operano, oggi più che mai, esige che i sistemi, le pratiche e i modelli di *corporate reporting* siano in grado di comunicare informazioni rilevanti e accurate in merito al perseguimento del *purpose*<sup>1</sup> aziendale e alle modalità di implementazione ed esecuzione delle strategie, evidenziandone, al contempo, le eventuali implicazioni sul *business model* e sulle *performance* complessive.

In tal senso, la necessità di rispondere alle legittime richieste di una platea di *stakeholder* sempre più attenta e consapevole, ha richiesto al *management* d'impresa, ai tradizionali sistemi di misurazione e rendicontazione e ai modelli di comunicazione in generale, di comprendere e implementare il concetto di sostenibilità, o più precisamente, di sviluppo sostenibile, inteso come “*how to organize and manage human activities in such a way that they meet physical and psychological needs without compromising the ecological, social or economic base that enables these needs to be met*”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> La letteratura di *accounting* e di *corporate reporting* ha dedicato un'attenzione crescente ai concetti di sostenibilità aziendale e “*purpose*” o scopo sociale (inteso come qualcosa che definisce il perché dell'esistenza di un'organizzazione e comunica il suo contributo alla società, allineando le performance finanziarie di lungo termine ai benefici per la società e gli *stakeholder*. BUSCO, C., FRIGO, M.L., QUATTRONE, P., RICCABONI, A. (2013). *Towards integrated reporting: concepts, elements and principles*, Springer, London, UK. BEBBINGTON, J., GRAY, R.H. (2001). An account of sustainability: failure success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5), pp. 557-588. GRAY, R., MILNER, M. (2004). Towards reporting on the triple bottom line: mirage, methods and myths, in HENRIQUES, A., RICHARDSON, J. (eds), *The Triple Bottom Line: Does it add up?*, Earthscan, London. Il concetto di scopo sociale è un qualcosa che va oltre la mera creazione di valore economico: se la missione di un'azienda fa riferimento a ciò che si sta cercando di realizzare, lo scopo è il “perché”. In tal senso, i metodi tradizionali di valutazione e comunicazione delle performance, gli strumenti e i principi, sono sempre più oggetto di riprogettazione in un'ottica olistica e inclusiva che riesca a tenere conto del valore generato nel lungo periodo e che allinei lo scopo sociale alla strategia e al modello di *business*.

<sup>2</sup> Cfr. BEBBINGTON, J., UNERMAN, J., O'DWYER, B. (2014). *Sustainability accounting and accountability*. Routledge, London, p. 5.

Nuovi sistemi di comunicazione azienda-*stakeholder* più olistici e integrati, dovranno essere in grado, partendo da analisi approfondite e trasparenti, di comunicare gli impatti complessivi e le esternalità generate, al fine di offrire informazioni e previsioni riguardo: l'ambiente esterno in cui l'organizzazione si troverà ad operare nel breve, medio e lungo termine; gli strumenti messi in campo per rispondere ai cambiamenti e alle esigenze di scenari mutevoli; l'effettivo raggiungimento degli obiettivi di business in chiave *Environmental, Social e Governance* (ESG) oltre che economico-finanziari.

La necessità di uno sviluppo sostenibile di lungo periodo, coadiuvato da organizzazioni responsabili e consapevoli dei propri impatti, sembra condiviso anche da Istituzioni e *Policy Makers* di tutto il mondo. Nel settembre 2015, 193 paesi hanno definito e concordato 17 obiettivi di sviluppo sostenibile (SDGs) perseguendo l'idea di passare da un "*business as usual*" ad una nuova concezione sostenibile del fare business.

Sempre più governi e borse di tutto il mondo, dall'America Latina al Giappone, dagli stati Uniti all'Unione Europea, dall'India a Taiwan, stanno introducendo nuovi livelli di regolamentazione volti a monitorare le *performance* complessive e gli impatti socio economici aziendali. In tal senso KPMG (2017)<sup>3</sup> ha invitato le organizzazioni a "*get ready for more reporting regulation*", prevedendo per i prossimi anni un incremento significativo di iniziative volte a migliorare il livello informativo richiesto alle imprese al fine di "*ensure that organizations are in touch with global reporting trends and in a good position to anticipate and respond to change.*". In tal senso "*as demands for disclosure continue to grow, firms need to ensure that they have up-to-date and efficient systems in place to collect, analyze and disclose the necessary ESG information and that they are able to convince regulators, investors and stakeholders of the reliability of that information*".

A livello europeo, le novità normative introdotte dalla Direttiva 2014/95/UE sulla comunicazione delle *Non-Financial and Diversity Information* e dal D.Lgs. n. 254/2016 che ne ha recepito l'adozione nel nostro paese, hanno contribuito ad istituzionalizzare, su base normativa, un approccio integrato alla pianificazione, gestione e rendicontazione d'impresa.

La diffusione di documenti di responsabilità da parte delle aziende di tutto il mondo, e in particolare per quelle medio-grandi, è ormai una "*business standard practice*"<sup>4</sup>, al punto che a oggi, quasi il 100% delle società incluse nella lista G250<sup>5</sup>,

---

<sup>3</sup> KPMG (2017). *KPMG International survey of corporate responsibility reporting 2013*, KPMG International, Amsterdam.

<sup>4</sup> KPMG. (2013). *KPMG International survey of corporate responsibility reporting 2013*, KPMG International, Amsterdam, p. 10.

<sup>5</sup> Come evidenziato all'interno del documento KPMG. (2017) "*The G250 refers to the world's 250 largest companies by revenue based on the Fortune 500 ranking of 2016. Large global companies are typically leaders in CR reporting and their behavior often predicts trends that are subsequently adopted more widely.*", p. 10.

pubblica regolarmente un *ESG Report*, dimostrando che “*the debate on whether companies should report on corporate responsibility or not is dead and buried*”<sup>6</sup>.

Nonostante il successo in termini di diffusione e sviluppo di pratiche di misurazione e di *reporting* ESG, come ad esempio gli *Standard* e i relativi indicatori (KPIs) definiti dal GRI, permane l’esigenza di dare un “*meaning*” a tali dati, individuando sistemi contabili di rendicontazione e valutazione degli impatti complessivi generati. In tal senso, “*the future of corporate responsibility reporting is all about communicating impact, not statistic*”<sup>7</sup>.

La riflessione sulle potenziali implicazioni future del *business*, comprese quelle relative alle *performance* economico-finanziarie, deve necessariamente considerare aspetti quali l’ambiente esterno, i rischi e le opportunità, con un’analisi del modo in cui tali fattori possono influire sul raggiungimento degli obiettivi strategici. Inoltre, diventa fondamentale valutare la disponibilità, la qualità e l’accessibilità dei capitali che l’organizzazione utilizza o influenza, illustrando anche la modalità di gestione delle relazioni chiave e il motivo per cui sono importanti per la capacità di un’organizzazione di creare valore sostenibile nel tempo.

A quasi sessant’anni dalla dichiarazione di Friedman, stiamo assistendo alla nascita di un nuovo paradigma: la *Impact Economy*<sup>8</sup>. Tale paradigma vede il superamento dei classici rapporti di responsabilità delle imprese nella loro forma dicotomica, gli investitori da un lato e la società dall’altra, al fine di prediligere la realizzazione di iniziative ad alto impatto sociale per una complessa varietà di *stakeholder* le cui esigenze e richieste di *performance* devono essere necessariamente mediate. A livello aziendale questo si traduce nell’emergente richiesta, da parte degli investitori stessi, che le imprese individuino e perseguano strategie volte a creare valore nel lungo periodo, mostrando un’attenzione sempre maggiore alla valutazione dell’azienda in base alle informazioni prospettiche inerenti gli impatti che quest’ultima genera nel contesto della comunità di *stakeholder* di riferimento.

Obiettivo del presente lavoro è offrire una prima analisi dell’impatto della Direttiva 2014/95/UE e del correlato atto normativo, D.Lgs. n. 254/2016, emanato dal Governo italiano per il suo recepimento, esplorando e valutando tale modello come strumento di misurazione e valutazione degli *outcome* complessivi aziendali.

Il primo capitolo, di natura introduttiva, è dedicato all’inquadramento delle linee teoriche di sviluppo della Responsabilità Sociale d’Impresa e del concetto di *Accountability*, per poi analizzare la regolamentazione internazionale in materia di *Non Financial Disclosure* e le principali iniziative volte ad incentivare lo sviluppo di un *business* sostenibile.

Il secondo capitolo analizza la letteratura di riferimento che ha indagato il ruolo

---

<sup>6</sup> KPMG. (2013). *KPMG International*, cit., p. 10.

<sup>7</sup> KPMG (2017). *KPMG International*, cit., p. 7.

<sup>8</sup> Cfr. FRIEDMAN, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *New York Times Magazine*, September 13.

degli “*state actors*” nel processo di costruzione di pratiche di *reporting* di responsabilità. Inoltre, una prima analisi descrittiva illustra le principali caratteristiche e la diffusione delle Dichiarazioni Non Finanziarie (DNF) prodotte in Italia per l’anno 2019.

Il terzo capitolo, presenta una *review* della letteratura sul concetto di impatto sociale, definendo i principali studi sul tema ed analizzando le tecniche più diffuse di misurazione delle *performance* di impatto in azienda. In particolare, il capitolo si pone l’obiettivo di comprendere meglio gli impatti che un’azienda genera nella comunità sociale in cui opera e nell’ambiente circostante, analizzando come questi possano svilupparsi e definendo i principali sistemi di misurazione necessari a prevenire e mitigare gli impatti negativi.

Nell’ultimo capitolo, infine, è descritto un caso studio volto ad esplorare e analizzare le tecniche e le *performance* di impatto intraprese.

A conclusione di quanto detto ci si consente di ringraziare i due *Reviewer* per i preziosi consigli e la Prof.ssa Antonella Paolini per aver accettato la presente opera monografica all’interno della Collana da lei diretta. Si ringrazia il Prof. Paolo Quattrone per il supporto ed il contributo fornito nella stesura del capitolo quattro. Si ringraziano inoltre il Prof. Giovanni Fiori, il Prof. Luciano Marchi, e il Prof. Angelo Riccaboni per il supporto durante il periodo di stesura del lavoro.

Gli Autori,  
Cristiano Busco, Fabrizio Granà e Adriana Rossi

# Capitolo 1

## Disclosure Non finanziaria e Framework Normativi Internazionali

*Adriana Rossi*

**SOMMARIO:** 1.1. Evoluzione e sviluppo teorico del concetto di Responsabilità Sociale di Impresa. – 1.2. Lo sviluppo della *Corporate Social Accounting* e della *Non Financial Disclosure* quali strumenti di *Accountability*. – 1.3. Inquadramento teorico: *Institutional Theory* e *Normativity Production*. – 1.4. Il *framework* normativo internazionale e le principali iniziative volte a regolamentare lo Sviluppo Sostenibile. – 1.5. La Regolamentazione Europea e le iniziative di incentivazione alla Responsabilità Sociale di Impresa. – 1.6. La Direttiva Europea: modello informativo e tratti distintivi. – 1.7. Il ruolo della *Corporate Governance* nella definizione degli indirizzi sostenibili aziendali.

### 1.1. Evoluzione e sviluppo teorico del concetto di Responsabilità Sociale di Impresa

Gli studi di Economia Aziendale hanno da sempre riconosciuto la questione dell’etica e della socialità aziendale. Se il contesto economico è inteso come un sistema che regola la vita di un certo gruppo di individui<sup>1</sup>, allora tale sistema sarà l’ambito in cui l’impresa troverà le necessarie condizioni di sviluppo connesse alla sua natura di “strumento dell’umano operare”<sup>2</sup>, non potendo pertanto sottrarsi

---

<sup>1</sup> SCIARELLI, S. (1996). Etica aziendale e finalità imprenditoriali. *Economia e Management*, 6, pp. 13-30; p. 8.

<sup>2</sup> FERRERO (1998) descrive l’impresa come una particolare tipologia aziendale che “*non ha, né può avere, di per se, fini o scopi: in quanto tale essa può avere solo una funzione strumentale*”. FERRERO, G. (1998). *Impresa e management*, Giuffrè, Milano, pp. 125-126. Tuttavia, come suggerito da Zappa (1956), l’attività aziendale “*non può svolgersi in modo economicamente conveniente e socialmente utile senza inserirsi profondamente nel sistema del quale è parte (cioè il sistema ambiente) senza subirne le incalzanti restrizioni, senza accoglierne i vigorosi ausili*”. Cfr. ZAPPA, G. (1956). *La produzione nell’economia delle imprese*, tomo I, Giuffrè, Milano, p. 311.

dall'affrontare le questioni di natura morale e sociale che ne deriveranno. In tal senso il concetto di sistema è inteso quale “elemento costitutivo fondamentale dei fenomeni d’impresa”<sup>3</sup>.

Negli ultimi anni, le preoccupazioni legate ai cambiamenti climatici e allo sfruttamento delle risorse naturali, alla povertà e alle disparità sociali, oltre che all’emergere di tensioni derivanti dalle recenti crisi finanziarie e politiche, hanno trasformato quello che fino a pochi anni fa era solo un ideale teorico di sviluppo sostenibile, in una priorità in cima alle agende di governi e organizzazioni di tutto il mondo.

Nonostante istituzioni nazionali e internazionali addette ai lavori, il mondo accademico e *policy makers* sembrano ormai concordi nel promuovere “*a development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generation to meet their own needs*”<sup>4</sup>, la natura del concetto di sostenibilità e il suo significato autentico raramente è discusso e analizzato in modo esplicito<sup>5</sup>, tanto che, la reale implementazione di tale idea all’interno delle dinamiche organizzative aziendali rischia di essere limitata “*by the vagueness and ubiquity of its definition*”<sup>6</sup>.

Discorsi legati alla responsabilità sociale, alla gestione dell’ambiente e delle risorse naturali o in generale alla sostenibilità del *business*, sono stati spesso affrontati dalle aziende in maniera slegata e imprecisa. Una tale frammentazione concettuale non ha impedito tuttavia, lo svilupparsi di una sorta di “retorica della sostenibilità”<sup>7</sup> all’interno di documenti quali codici etici, dichiarazioni di missione, *report* e informative di rendicontazione esterna, utilizzati come strumenti di risposta alle legittime domande formulate dagli *stakeholder*.

Secondo la definizione del Libro Verde del 2001 per Responsabilità Sociale s’intende “l’inclusione da parte delle imprese di questioni di natura sociale ed ecologica all’interno delle operazioni commerciali e nei rapporti con gli *stakeholder*”<sup>8</sup>, integrate nella strategia e nelle pratiche di gestione. In tal senso, la responsabilità

---

<sup>3</sup> MARCHI, L., MARASCA, S. (1998). Il sistema delle operazioni e la dinamica dei processi, in MARCHI, L. (a cura di), *Introduzione all’economia aziendale*, II ed., Giappichelli, Torino, p. 2.

<sup>4</sup> WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT (WCED) (1987). *Our common future*. Oxford University Press, Oxford, p. 8.

<sup>5</sup> GRAY, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Account Org Soc*, 35(1):47-62.

<sup>6</sup> DIXON, J.A., FALLON, L.A. (1989). The concept of sustainability: origins, extensions, and usefulness for policy. *Society & Natural Resources*, 2(1), pp. 73-84.

<sup>7</sup> BUSCO, C., QUATTRONE, P. (2018). In Search of the “Perfect One”: How accounting as a maieutic machine sustains inventions through generative ‘in-tensions’. *Management Accounting Research*, 39, pp. 1-16.

<sup>8</sup> Comunità Europea, Commissione, Libro Verde. Promuovere un quadro europeo per la responsabilità.

sociale dell'impresa non si riduce alla sola osservanza degli obblighi giuridici fondamentali ma va oltre, assegnando all'impresa anche il compito di investire nel capitale umano, nei rapporti con le altre parti interessate e nell'ambiente.

In realtà, il dibattito sulla responsabilità sociale delle imprese è in corso tempi ben più antichi. I primi studi, legati alla definizione delle "responsabilità dell'uomo d'affari", che risalgono agli inizi degli anni '20 negli Stati Uniti, troveranno pieno sviluppo solo più avanti, grazie al contributo rivoluzionario di Bowen (1953) con l'opera "*Social Responsibilities of the Businessman*". L'autore, considerato oggi il padre "*Corporate Social Responsibility*", evidenziando quanto le grandi aziende rappresentino veri e propri centri di potere, mette in luce come le decisioni assunte in tali contesti possano influenzare significativamente la vita dei cittadini e della collettività. Secondo Bowen, la responsabilità sociale d'impresa "consiste nel dovere, per gli imprenditori, di perseguire quelle politiche, di prendere quelle decisioni, di seguire quelle linee di azione desiderabili in funzione degli obiettivi e dei valori della società"<sup>9</sup> e pertanto, gli uomini d'affari, in quanto servitori della società, non possono non tener conto di quei valori socialmente riconosciuti antepo- nendo i propri interessi a quelli della società.

La visione di Bowen non rispecchia tuttavia un pensiero condiviso da tutti, in tal senso Friedman (1962), si esprime affermando che tali teorie sono addirittura sovversive del sistema capitalistico e che "*few trends could so thoroughly undermine the very foundations of our free society as the acceptance by corporate officials of a social responsibility other than to make as much money for their stockholder as possible*"<sup>10</sup>.

Durante la seconda metà degli anni '60<sup>11</sup>, i contributi offerti da Davis e Frederick danno nuovo impulso al dibattito e una nuova formalizzazione degli stessi.

Davis attraverso la teoria della "*Iron law of responsibility*" individua un legame forte tra potere e responsabilità sociale delle organizzazioni, affermando come "*social responsibility of business men need to be commensurate with their social power*"<sup>12</sup>. Davis, che in questo senso è pioniere nell'intuire come decisioni socialmente responsabili fanno parte di un lungo e articolato processo di accettazione so-

---

<sup>9</sup> BOWEN, H.R., JOHNSON, F.E. (1953). *Social responsibility of the businessman*. Harper, New York, p. 6.

<sup>10</sup> FIEDMAN, M. (1962). *Capitalism and freedom*, University of Chicago Press, Chicago. p. 133.

<sup>11</sup> Negli anni '60 si diffonde anche in Italia il dibattito sul rapporto tra socialità e equilibrio economico ed è grazie ad Onida che nel 1961 trova spazio la locuzione "*corporate social responsibility*" aprendo la strada ad una serie di contributi in materia seppur ancora lontani da un'ordinata formalizzazione e teorizzazione degli ambiti di applicazione. ONIDA, P. (1961). Economicità, socialità ed efficienza nell'amministrazione dell'impresa. *Rivista Italiana di Ragioneria*, marzo-aprile.

<sup>12</sup> DAVIS, K. (1960). Can business afford to ignore social responsibilities? *California Management Review*, n. 2, p. 71.

ziale che nel lungo termine genera vantaggi economici, mette in luce come la non assunzione di tali obblighi determina una progressiva corrosione di potere.

Frederick tenta una concettualizzazione più complessa di responsabilità sociale, evidenziando il ruolo delle aspettative della comunità in cui l'impresa opera e la conseguente funzione sociale migliorativa del benessere collettivo<sup>13</sup>.

Ne emerge una definizione di responsabilità di impresa che va oltre i meri obblighi economici e legali. McGuire definendo i concetti di "*interest in politics, in the welfare of the community, in education, in the happiness of its employees and in the whole social world about it*"<sup>14</sup> introduce per la prima volta il concetto di "*corporate citizenship*" fondamento teorico della *business ethics*.

Ulteriore contributo è offerto da Walton, che evidenzia come: "*in short, the new concept of social responsibility recognizes the intimacy of the relationships between the corporation and society and realizes that such relationship must be kept in mind by top managers as the corporation and the related groups pursue their respective goals*"<sup>15</sup>, guadagnandosi il merito dell'aver fatto emergere la volontarietà che sta alla base dell'azione, in quanto gli effetti prodotti a fronte di costi spesso considerevoli non hanno un ritorno necessariamente economico.

È durante gli anni '70, tuttavia che proliferano le teorizzazioni della Corporate Social Responsibility (CSR) attraverso studi via via più specifici e articolati.

Fondamentale è sicuramente l'innovativo contributo offerto da Carroll che nel 1979 elabora un modello che rappresenterà una pietra miliare per i successivi filoni di studi affermando che "la responsabilità sociale dell'impresa comprende le aspettative economiche, giuridiche, etiche e discrezionali che la società vanta nei confronti delle organizzazioni e delle imprese in un dato momento"<sup>16</sup>. Secondo Carroll, l'impresa ha in primo luogo responsabilità economiche, essendo tenuta innanzitutto a fornire beni e servizi (generando profitto) e assicurando ai propri dipendenti un'adeguata remunerazione. La società tuttavia si attende che le imprese, in quanto soggetti giuridici appartenenti ad un contesto sociale, perseguano i loro fini nel rispetto delle leggi. Le altre due responsabilità vanno oltre quanto richiesto dal sistema giuridico: la responsabilità etica presuppone che l'impresa si adegui a norme e valori sociali agendo con equità giustizia e imparzialità; la responsabilità discrezionale rappresenta invece quelle iniziative volte a contribuire e promuovere il benessere umano, lasciate alla discrezionalità del manager.

---

<sup>13</sup> FREDERICK, W.C. (1960). The growing concern over business responsibility. *California management review*, 2(4), pp. 54-61; p. 60.

<sup>14</sup> MCGUIRE, J.W. (1963). *Business and Society*, McGraw-Hill, New York, p. 144.

<sup>15</sup> WALTON (1967). *Corporate social responsibilities*, Wadsworth Pub. Co., Belmont CA, p. 18.

<sup>16</sup> CARROLL, A.B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of management review*, 4(4), pp. 497-505; p. 500.



In seguito Carroll<sup>17</sup>, chiarirà che i quattro tipi di responsabilità sono da intendersi come gerarchici elaborando la nota piramide della responsabilità d'impresa.

Un secondo filone di analisi esplora gli effetti del contesto socio culturale di riferimento. Johnson<sup>18</sup>, nell'offrire la sua definizione di responsabilità sociale, teorizza come la CSR sia una risposta a norme sociali che definiscono il ruolo dell'impresa che agendo in un sistema socio culturale che definisce i doveri del *business* costruisce risposte agli *input* che riceve.

Nello stesso anno viene pubblicato il rapporto del *Committee for Economic Development* (CED) "*Social Responsibilities of Business Corporations*", che evidenzia come il contratto sociale tra le aziende e la società implica responsabilità più ampie e richiedendo al business di: "*to assume broader responsibilities to society than ever before and to serve a wider range of human values. Business enterprises, in effect, are being asked to contribute more the quality of American life than just supplying quantities of goods and services. Inasmuch as business exists to serve society, its future will depend on the quality of management's response to the changing expectation to the public*"<sup>19</sup>. Il CED sviluppa poi il noto modello dei tre cerchi concentrici. Il primo cerchio, il più interno, include le responsabilità essenziali per lo svolgimento dell'attività economica, e quindi il prodotto, il lavoro e la crescita; il secondo cerchio, quello intermedio, racchiude le responsabilità funzionali allo svolgimento dell'attività economica facendo però attenzione ai valori e alle priorità sociali quali ad esempio l'ambiente e le relazioni con i dipendenti; il cerchio esterno, in ultimo, racchiude forme di responsabilità emergenti, attraverso attività economiche proattive che migliorino le condizioni della società.

Gli anni '80 sono caratterizzati dallo sviluppo di tre ambiti principali di ricerca: lo sviluppo della *stakeholder theory*, gli studi di *business ethics* e i primi approcci di *corporate social performance*.

La prima definizione organica di teoria degli *stakeholder* è offerta da Freeman (1984), il quale identifica gli *stakeholder* come: "*those groups who can affect or are affected by the achievement of an organization's purpose*"<sup>20</sup>, dividendoli in primari e secondari, a seconda del grado di influenza sull'impresa, delineando come gruppi di pressione primari possano ostacolare o addirittura decretare la fine dell'azienda stessa. Questa definizione presuppone l'esistenza di un "*two-way impact*": da un lato gli *stakeholder* hanno un ruolo proattivo nel raggiungimento degli obiettivi dell'azienda quando vengono coinvolti tramite politiche di *engagement* a

---

<sup>17</sup> CARROLL, A.B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business horizons*, 34(4), pp. 39-48.

<sup>18</sup> JOHNSON, H.L. (1971). *Business in contemporary society: Framework and issues*. Wadsworth Pub. Co., Belmont CA.

<sup>19</sup> COMMITTEE FOR ECONOMIC DEVELOPMENT (1971). *Social responsibilities of business corporations*, New York.

<sup>20</sup> FREEMAN, R. (1984). Strategic management: A stakeholder approach. *Boston: Pitman*, 46; p. 49.

supporto del raggiungimento degli obiettivi aziendali; dall'altro, possono subire gli *outcome* delle attività aziendali e sono pertanto legittimati a invocare un certo grado di coinvolgimento. In quest'ottica quindi, l'impresa "*have an obligation to constituent groups in society other than stockholders and beyond that prescribed by law or union contact*"<sup>21</sup>.

L'indagine etica sui fini ultimi dell'impresa, sulle norme che disciplinano il suo operare e sui principi che guidano le sue scelte, è condotta dalla letteratura di *business ethics*, la quale individua un aspetto morale che coinvolge tutte le aree del *management* e si basa su due concetti di fondo. Da un lato, la definizione di valori su cui si basano le scelte aziendali, dall'altro la costruzione di norme di condotta che coinvolgono su più livelli le politiche di gestione e il sistema di controllo interno.

In parallelo, Carroll contribuisce all'affermarsi del concetto di *Corporate Social Performance*. L'autore ritiene che gli studi fino ad allora condotti, tendessero a negare la valenza economica della CSR intendendo la componente economica rappresentata solo da ciò che l'impresa ottiene per sé, e le componenti legali, etiche e filantropiche come qualcosa che soddisfa bisogni legati a terzi. Carroll, viceversa, pur sostenendo come la prima (e più importante) responsabilità dell'impresa sia quella economica, evidenzia come ulteriori attività di natura etica, sono svolte sia per sé che per la società, in egual misura<sup>22</sup>. Tale impostazione ispira un approccio alla CSR di tipo manageriale definendo come, "*it was recommended that companies forecast and plan for CSR, organize for CSR, assess social performance, and institutionalize corporate social policy and strategy*"<sup>23</sup> e offrendo per la prima volta una chiara definizione delle principali categorie su cui l'attività aziendale deve misurarsi, distinguendo le dimensioni dell'etica dalla filantropia.

Più avanti Frederick (1986)<sup>24</sup> definisce la responsabilità sociale CSR1, distinta dalla CSR2 che invece presuppone un atteggiamento reattivo e proattivo delle imprese come conseguenza di un'acquisita consapevolezza degli obblighi sociali derivanti dalle loro attività. Tale visione ha un approccio più pragmatico e manageriale, e vede le imprese rispondere in maniera pratica ai problemi di natura sociale e ambientale. Qualche anno più tardi egli definisce anche la CSR3 (*Corporate Social Rectitude*),

---

<sup>21</sup> JONES, T.M. (1980). Corporate social responsibility revisited redefined. *California Management Review*, Spring.

<sup>22</sup> In tal senso è rilevante il contributo offerto da Wartick e Cochran che definiscono la corporate social performance come l'intersezione di tre elementi: i principi che guidano la responsabilità, il processo che ne determina i comportamenti e i risultati conseguiti attraverso l'azione sociale. WARTICK S.L., COCHRAN, P.L. (1985). The evolution of the corporate social performance model. *Academy of Management Review*, n. 10.

<sup>23</sup> CARROLL, A.B. (2008). A History of Corporate Social Responsibility, concepts and practices, in CRANE, A., MCWILLIAMS, A., MATTEN, D., MOON, J., SIEGEL, D.S. *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford University Press, New York, p. 167.

<sup>24</sup> FREDERICK, W.C. (1986). Toward CSR3: why ethical analysis is indispensable and unavoidable in corporate affairs. *California Management Review*, Winter.

intesa come una responsabilità sociale che valuta la correttezza morale delle azioni intraprese e riempie il vuoto normativo delle due precedenti impostazioni.

Agli inizi degli anni '90, Wood (1991)<sup>25</sup> esamina le ragioni che spingono le imprese ad adottare comportamenti socialmente responsabili, individuando tre differenti visioni legate a differenti livelli di aspettative: la visione “*institutional principle*”, si fonda sull’aspettativa che le imprese svolgano un ruolo istituzionale nel contesto sociale; la visione “*organizational principle*”, si fonda sulle aspettative rivolte ad una specifica impresa riguardo le sue attività, focalizzandosi sugli “aspetti primari” ovvero gli impatti direttamente generate dalla stessa e “gli aspetti secondari” ovvero le esternalità non direttamente correlate ma che comunque derivano dal sue attività; la visione basata sull’*individual principle*, riconosce che i *manager* esercitano una discrezionalità nel prendere le decisioni, determinando quindi quali aspettative soddisfare e quali rifiutare in base all’influenza e priorità dei propri principi etici.

## 1.2. Lo sviluppo della Corporate Social Accounting e della Non Financial Disclosure quali strumenti di Accountability

Lo sviluppo teorico intorno alla responsabilità sociale ha rappresentato un quando omnicomprensivo al cui interno si sono sviluppati ulteriori *framework* e concettualizzazioni della responsabilità sociale volti ad indagare da diversi punti di vista il tema della responsabilità aziendale. Come suggerito da Votaw, “*corporate social responsibility means something, but not always the same thing to everybody. To some it conveys the idea of legal responsibility or liability; to others, it means socially responsible behavior in the ethical sense; to still others, the meaning transmitted is that of ‘responsible for’ in a causal mode; many simply equate it with a charitable contribution; some take it to mean socially conscious; many of those who embrace it most fervently see it as a mere synonym for legitimacy in the context of belonging or being proper or valid; a few see a sort of fiduciary duty imposing higher standards of behavior on businessmen than on citizens at large*”<sup>26</sup>.

Tuttavia, se tali concetti sembrano ormai pienamente istituzionalizzati all’interno dei contesti organizzativi al punto da essere definitivamente parte integrante dei discorsi aziendali, non sempre il loro potere, in termini strategici, e il potenziale vantaggio (o svantaggio se non ben compresi) è tenuto in considerazione nei processi di pianificazione, di gestione del business e di controllo.

---

<sup>25</sup> WOOD, D.J. (1991). Corporate social performance revisited. *Academy of management review*, 16(4), pp. 691-718.

<sup>26</sup> VOTAW, D. (1972). Genius becomes rare: A comment on the doctrine of social responsibility Pt. I. *California management review*, 15(2), pp. 25-31; p. 25.

Carroll descrive tale scenario come “*an eclectic field with loose boundaries, multiple memberships, and differing training/perspectives; broadly rather than focused, multidisciplinary; wide breadth; brings in a wider range of literature; and interdisciplinary*”<sup>27</sup>. È allora impossibile comprenderne appieno le dinamiche senza fare riferimento al ruolo dell’*accounting* e dell’*accountability*.

Una chiara spiegazione del ruolo e della funzione della contabilità sociale è fornita da Ramanathan (1976), il quale suggerisce come le organizzazioni operino all’interno del contesto istituzionale attraverso un “contratto sociale” dal cui dipende la loro stessa esistenza e la perdurabilità del loro operare.

L’autore definisce la *social accounting* come “*the process of selecting firm-level social performance variables, measures, and measurement procedures; systematically developing information useful for evaluating the firm’s social performance; and communicating such information to concerned social groups, both within and outside the firm*”<sup>28</sup>, e individua tre obiettivi principali: il primo è quello di riconoscere e misurare il contributo sociale netto dell’impresa, includendo oltre ai costi e ricavi interni anche quelli derivanti da esternalità e che quindi si ripercuotono sugli *stakeholder*; il secondo, consiste nel comprendere se le strategie e le pratiche aziendali che influenzano direttamente la relativa risorsa e la collettività sono coerenti con le priorità sociali e le loro legittime aspettative; in ultimo il terzo consiste nel mettere a disposizione dei propri *stakeholder* in modo ottimale tutte le informazioni rilevanti circa gli obiettivi, le politiche, i programmi, le *performance* e i contributi dell’azienda agli obiettivi sociali.

Il primo e il secondo obiettivo sono legati al processo di misurazione del contributo aziendale al benessere sociale, il terzo attiene invece al processo di rendicontazione delle informazioni rilevanti e alla mappatura e comunicazione delle stesse.

In tal senso il concetto di *accountability* è fondamentale per dare forma e contenuto all’analisi. È un termine difficilmente traducibile in italiano che letteralmente significa “rendere conto” dando l’idea di una “rendicontabilità” intesa come il dover fornire delle spiegazioni circa il proprio operato<sup>29</sup>. Gray (1996), suggerisce

---

<sup>27</sup> CARROLL, A.B. (1994). Social Issues in Management Research. *Business and Society* 33(1), pp. 5-25; p. 14.

<sup>28</sup> RAMANATHAN, K.V. (1976). Toward a theory of corporate social accounting. *The Accounting Review*, 51(3), pp. 516-528.

<sup>29</sup> Maticena suggerisce come “*l’accountability* esprime la responsabilità informativa dell’azienda medesima e sostanzia quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo d’esito trovano la loro piena conformazione”, MATAcENA, A. (2002). La responsabilità sociale e la comunicazione nelle aziende non profit, in HINNA, L. (a cura di), *Il bilancio sociale*, Il Sole 24 Ore, Milano, p. 146. Allo stesso modo, Rusconi descrive l’*accountability* “come il dovere e la responsabilità di spiegare, giustificare, a chi ne ha diritto che cosa si stia facendo per rispettare gli impegni presi con gli interlocutori, sia sul piano economico-reddituale (per esempio verso gli investitori attuali o potenziali) sia da altri punti di vista”, RUSCONI G., *Impresa, accountability e bilancio sociale*, in HINNA, L. (a cura di), (ed.) (2002). *Il bi-*

come l'*accountability* possa essere definita come “*the duty to provide an account (by no means necessarily a financial account) and the responsibility to provide an account of those actions*”<sup>30</sup>. Tale concetto si basa su due responsabilità distinte:

- la responsabilità di intraprendere determinate azioni (o di astenersi dall'intraprenderle);
- la responsabilità di fornire un resoconto di tali azioni intraprese.

Una versione semplice di tale modello ipotizza una relazione bidirezionale tra un “*accountee*”, definito come “*principal*”, ruolo che potrebbe ad esempio essere rivestito dagli *shareholder*, e un “*accountor*”, definito come l'agente, rappresentato dall'amministratore della società. Secondo questa visione, l'amministratore della società ha la responsabilità di gestire le risorse finanziarie e non-finanziarie assegnategli dagli azionisti e la responsabilità di rendere conto del suo operato. La relazione annuale e il rendiconto finanziario rappresentano i meccanismi e gli strumenti per “*discharging accountability*”. Secondo una visione più ampia, “*accountee*” e “*accountor*” possono essere individui, organizzazioni o gruppi aziendali, legati da rapporti di varia natura. In questo senso la società può essere pensata come un insieme di relazioni basate su una serie di “*social contract*” tra i membri della società e la società stessa<sup>31</sup>.

Appare evidente come il legame del concetto di *accountability* con quello di etica sia molto forte esplicito nella responsabilità morale di preservare e adempiere ai diritti informativi degli stakeholder attraverso un'informazione “fedele ed esauriente” di quanto l'impresa, nella sua globalità complessa e sistemica, sta facendo<sup>32</sup>.

Il sistema di *reporting* svolge la funzione essenziale di connettere le responsabilità sociali e morali dell'impresa e l'*accountability*.

---

*lancio sociale: scenari, settori e valenze, modelli di rendicontazione sociale, gestione responsabile e sviluppo sostenibile, esperienze europee e casi italiani*. Il Sole 24 Ore, Milano.

<sup>30</sup> GRAY, R., OWEN, D., ADAMS, C. (1996). *Accounting & Accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. Prentice Hall, London, p. 38.

<sup>31</sup> Tale visione sistemica è ben descritta anche da Capra il quale afferma: “La grande sorpresa della scienza del 20° secolo consiste nel fatto che non è possibile comprendere i sistemi per mezzo dell'analisi. Nell'approccio sistemico, le proprietà delle parti possono essere comprese solo studiando l'organizzazione del tutto. Il pensiero sistemico è ‘contestuale’, cioè l'opposto del pensiero analitico”. Analisi significa smontare qualcosa per comprenderlo: pensiero sistemico significa parlo nel contesto di un insieme più ampio. CAPRA, F. (2001). *The Web of Life: A new scientific understanding of living system*, Anchor Books, New York, (trad. it. *La rete della vita. Una nuova visione della natura e della scienza*, Rizzoli, Milano, pp. 40-41.

<sup>32</sup> BEBBINGTON *et al.* (2014) definiscono il ruolo dell'Accounting come a “powerful tool” composto da “a range of financial accounting techniques that have provided the mechanisms through which managers have been able to discharge duties of accountability to shareholders or stockholders who are not involved day-to-day running of the business”. In BEBBINGTON, J., UNERMAN, J., O'DWYER, B. (2014). *Sustainability accounting and accountability*, Routledge, London, p. 4.