

## Premessa introduttiva e organizzazione della ricerca

Il “sustainable development” è un concetto di ampio respiro che interessa economia, giustizia sociale, gestione ambientale, gestione aziendale ed altro ancora (Friedman e Miles, 2002).

È indubbio, peraltro, che la sostenibilità abbia avuto un impatto sulle dinamiche e sugli studi aziendali come pochi altri temi nel corso degli ultimi decenni (Elkington, 2006).

Il concetto della sostenibilità è antico, ma ha avuto una presa di coscienza solo relativamente recente e una “canalizzazione” negli studi di *business economics* ancora più recente nella consapevolezza crescente che il sistema economico è un fenomeno talmente impattante sui fattori di *environmental, social e governance* (ESG) che senza un contributo del mondo imprenditoriale appare inverosimile perseguire seriamente obiettivi di creazione di valore per la collettività (Caradonna, 2022).

La sostenibilità, d'altronde, è divenuta un elemento sensibile essenziale per esprimere un giudizio sulla capacità dell'azienda di continuare ad essere operativa nel medio-lungo termine, così come un fattore significativo per la valorizzazione del capitale dei complessi economici (CNDCEC, 2024).

È stato dubbio all'origine negli studi scientifici e nei contesti professionali che la sostenibilità inserita nel contesto aziendale potesse essere un argomento di riferimento per gli *accountants*. Con il passare del tempo, in verità, è apparso pacifico che il processo richiesto per l'implementazione di un approccio articolato sui fattori ESG è completamente pervasivo per le realtà economiche toccando contestualmente aspetti tradizionali degli studi di *business economics*, di evidente interesse anche per la professione contabile, quali la strategia, il controllo di gestione, la definizione di adeguati sistemi di controllo interno, la reportistica e la rendicontazione (Churet e Eccles, 2014; Sundermann e Fischer, 2019).

È stato detto da più parti che la sostenibilità comporta una visione olistica e una “comprensione” della dimensione aziendale che richiede necessariamente un cambio culturale del concetto di azienda, la quale viene ad oggi concepita non più come strumento in mano ai soci per produrre reddito, bensì *longa manu* della collettività sviluppandosi in

simbiosi con la comunità di riferimento (Moldavska e Welo, 2019).

Anche se sarebbe riduttivo e inopportuno limitare l'intervento della professione contabile al solo tema della rendicontazione, è utile evidenziare che non è un caso che lo sviluppo dei primi autorevoli modelli di *reporting* sia stato incentivato e promosso dagli organismi rappresentativi della professione contabile. In questa prospettiva, basti ricordare che l'International Federation of Accountants (IFAC), congiuntamente al Prince Accounting for Sustainability Project (A4S), ha promosso la creazione dell'International Integrated Reporting Council (Mio, 2016).

Non è, poi, fortuito neanche che gli European Sustainability Reporting Standard (ESRS), di più recente applicazione, siano emanati dallo European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), organismo composto da esperti contabili, e che l'IFRS Foundation, Fondazione sotto la cui egida opera lo International Accounting Standards Board (IASB), si sia preoccupata di modificare la propria governance per nominare l'International Sustainability Standards Board (ISSB) e pubblicare gli IFRS Sustainability Standards (Giner e Luque-Vílchez, 2022).

È importante ricordare ai fini della ricerca che l'Unione Europea (UE) ha svolto, e sta svolgendo tutt'ora, un ruolo imprescindibile di *benchmark* di riferimento a livello mondiale, con l'emanazione in ultimo, e solo per citare le norme probabilmente più note, della direttiva (UE) 2022/2464 comunemente nota come "Corporate Sustainability Reporting Directive" (CSRD) e della direttiva (UE) 2003/87 conosciuta come "Corporate Sustainability Due Diligence Directive" (CSDDD o CS3D).

Quanto sopra premesso, è allo stesso tempo chiaro che non tutti i professionisti contabili si occupano di sostenibilità e che il professionista contabile che è coinvolto in tali processi ha dovuto rivedere, almeno in parte, i propri paradigmi concettuali e operativi.

Tradizionalmente, poi, il target degli *small and medium practitioners* sono le piccole e medie imprese (PMI), mentre le disposizioni ESG cogenti ad oggi riferite alle imprese interessano in prima battuta le imprese di maggiori dimensioni.

La presente ricerca ambisce a considerare, da un lato, l'impatto che la sostenibilità ha avuto sull'attività professionale dei professionisti contabili, e, dall'altro lato, l'influenza che i predetti professionisti hanno nello sviluppo delle *best practices* aziendali, fornendo un valore aggiunto alle analisi che possono essere svolte in materia.

È bene da subito premettere ed evidenziare che nel testo verrà fatto spesso uso del termine di "professional accountant" ("PA") per fare riferimento in maniera quanto mai ampia a "an individual who is a member of an IFAC member body" (IESBA, 2024, p. 324), per identificare il professionista coinvolto nell'implementazione ed adozione delle disposizioni ESG a livello aziendale.

La letteratura accademica ha già investigato per taluni aspetti il tema del rapporto tra *professional accountants* e sostenibilità giungendo, seppur i contributi necessitino in una fase a così rapida evoluzione di essere contestualizzati nel periodo di stesura e pubblicazione, a risultati contrastanti.

Taluni studiosi ritengono che i professionisti contabili non abbiano un particolare *feeling* con le tematiche ESG. Egan e Tweedie (2018) argomentano come le principali argomentazioni per sostenere che i professionisti contabili non siano in grado di supportare i cambiamenti indotti a livello aziendale dalla sostenibilità siano fondamentalmente tre. In primo luogo, taluni sostengono che la professione non possiede le capacità tecniche o organizzative per orientare le decisioni in ambito produttivo (Adams, 2002; Schaltegger e Zvezdov, 2013). Un secondo filone di ricerca, rilevano gli studiosi, attiene alla mancanza di "mentalità sostenibile" (Gray *et al.*, 1996; Bebbington e Larrinaga, 2014). Una terza ed ultima critica mossa concerne la volontà dei contabili di mantenere, implicitamente o esplicitamente, il loro dominio o potere organizzativo, escludendo la possibilità di introdurre diversi elementi di governo (Larrinaga-Gonzalez e Bebbington, 2001).

Altri studiosi evidenziano come siano i professionisti contabili che hanno mostrato una partecipazione limitata nell'approfondimento delle tematiche tecniche proprie dell'area ambientale e della sostenibilità (Wilmshurst e Frost, 2001).

In verità, gli studi più recenti evidenziano di un ruolo anche proattivo, seppur tecnico, nel contesto delle pratiche aziendali che si occupano di *sustainability*, sia per la normativa in materia sia per la crescente richiesta da parte delle aziende di adozione di *standard* riconosciuti generalmente dal mercato in materia aziendali (Zvezdov *et al.*, 2010).

Tuttavia, tali studi si concentrano solitamente sulle tematiche di *sustainability reporting* e non investigano l'ambito più ampio del ruolo della professione contabile nell'ambito della sostenibilità (Williams e O'Donovan, 2015).

Alcune limitate ricerche hanno evidenziato il ruolo del *management accountant* nell'ambito ESG concludendo che tale figura risulta sempre più rilevante per definire gli aspetti strategici e gestionali in materia (Ascani *et al.*, 2021).

In questo variegato contesto, sembra utile interrogarsi sull'impatto che ha avuto, presenta ad oggi e soprattutto con tutta probabilità presenterà in futuro la sostenibilità per i professionisti. Rileva, infatti, evidenziare che la gran parte degli studi parte dalla prospettiva dell'impatto che il professionista contabile può avere sulle pratiche aziendali nel campo ESG, non tenendo in considerazione, al contrario, il cambiamento che l'introduzione delle pratiche ESG ha avuto e può avere sulla professione.

Ad oggi, esiste infatti su tale tema un *gap* nella letteratura ed anche negli studi di natura professionale, soprattutto con riferimento all'introduzione delle impattanti disposizioni introdotte nell'ambito dell'Unione Europea (Hopwood e Unerman (eds.), 2010; Özsözgün Çalışkan, 2014; Schaltegger e Zvezdov, 2015).

Tale analisi necessita, quindi, di essere esaminata con riferimento anche al percorso normativo e tecnico di riferimento. Non tutte le aree geografiche e gli ordinamenti giuridici hanno, infatti, avuto pari sviluppo a livello di normativa ESG. In particolare, abbiamo già avuto modo di evidenziare come l'Unione Europea abbia intrapreso un percorso di sviluppo orientato verso uno sviluppo sostenibile, nella convinzione che questo porti anche a una maggiore competitività del sistema economico.

Ciò detto, sulla base della letteratura esistente, la presente ricerca ambisce a dare risposta alle seguenti domande di ricerca:

Q1: Quale impatto hanno (e potranno avere), con particolare riferimento all'area dell'Unione Europea, i *professional accountants* sulla sostenibilità aziendale?

Q2: Quale impatto ha (e potrà avere), con particolare riferimento all'area dell'Unione Europea, la sostenibilità sull'attività professionale dei *professional accountants*?

Per raggiungere i risultati sperati, la ricerca è stata sviluppata introducendo nel primo capitolo il contesto normativo di riferimento. Tale inquadramento deve essere considerato funzionale allo sviluppo dello studio individuando il percorso di evoluzione della normativa che appare di maggiore interesse agli scopi dello studio, essendo oramai molto ampia (e afferente a discipline anche lontane da quella aziendalistica) la produzione di testi di legge, orientamento e prassi da parte dell'Unione Europea in materia di sostenibilità.

Il secondo capitolo illustra i principali documenti di matrice professionale che sono in uso nell'ambito dell'area economica europea, cercando di evidenziare l'influenza che la professione ha avuto nello sviluppo della disciplina e contestualmente l'impatto che la disciplina normativa e tecnica ha sulle competenze professionali. Anche il secondo capitolo non è (né vuole essere) esaustivo della materia, bensì cogliere i principali elementi che inducono a contestualizzare le disposizioni tecniche nell'ambito della attività dei PA.

Il terzo capitolo esplora la letteratura oggi esistente in materia di intervento professionale nell'ambito della *sustainability*, cercando di cogliere quali sia il contributo passato, presente (e presumibilmente) futuro dell'attività professionale nell'ambito sopra delineato. L'analisi viene condotta con riferimento a diverse "epoche" di sviluppo del rapporto per con-

testualizzare gli studi e fornire allo stesso tempo una lettura del trend evolutivo del fenomeno.

Il quarto capitolo sviluppa la ricerca empirica condotta. L'analisi qualitativa muove dalle interviste semi-strutturate eseguite, le modalità di codificazione adottate e il framework teorico di riferimento. Più in particolare viene illustrata la metodologia Gioia (2013) applicata agli studi aziendali secondo l'approccio conosciuto negli studi di scienze sociali come Grounded Theory (GT). Contestualmente alle "regole di ingaggio" della ricerca, vengono esaminati il campione di riferimento e i risultati emersi dalla ricerca, concludendo il capitolo con l'esame dei risultati.

Il capitolo conclusivo, da un lato, riassume i principali risultati emersi e, dall'altro lato, lancia varie proposte per lo svolgimento di future (e sicuramente migliorative) ricerche sul tema.

