

LA RESPONSABILITÀ SOCIALE E IL BILANCIO SOCIALE DELLE ORGANIZZAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE ALLA LUCE DEL CODICE DEL TERZO SETTORE E DEL DECRETO MINISTERIALE DEL 4 LUGLIO 2019

Maurizio Marano

Professore associato di Economia Aziendale nell'Università di Bologna

Abstract

Dopo aver trattato preliminarmente delle ragioni per le quali nelle organizzazioni sportive dilettantistiche è opportuna l'adozione di una strategia di responsabilità sociale e dopo aver identificato i principali strumenti manageriali per attuarla, l'articolo si concentra sulle linee guida per la redazione dei bilanci sociali degli enti di terzo settore emanate col decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019. L'analisi del contenuto del decreto ministeriale porta a discutere dell'impatto che la rendicontazione sociale su base obbligatoria o volontaria in aderenza al decreto ministeriale potrà esercitare sia sulla cultura organizzativa dello sport dilettantistico, sia sulle performance delle associazioni sportive.

Parole chiave: Associazioni sportive dilettantistiche, Responsabilità sociale, Bilancio sociale, Riforma del terzo settore, Accountability

Abstract

After having dealt with the reasons why the adoption of a social responsibility strategy is appropriate in amateur sports organizations and after having identified the main managerial tools to implement it, the article focuses on the guidelines for the preparation of third sector entities issued with the decree of the Minister of Labor and Social Policies of 4th July 2019. The analysis of the content of the decree leads to discussing the impact that social reporting on a mandatory or voluntary basis in compliance with the decree can exercise both on the organizational culture of the amateur sport sector and the performance of amateur sports associations.

Keywords: Non profit sport associations, Social responsibility, Social report, Third sector reform, Accountability

1. La responsabilità sociale nello sport dilettantistico

La nozione di responsabilità sociale (nel prosieguo RS) nasce nel mondo delle imprese – dove ha come precursore Bowen¹ – ed evolve progressivamente, giungendo ad essere definita come “L'integrazione volontaria delle preoccupazioni sociali ed ecologiche delle imprese nelle loro operazioni commerciali e nei loro rapporti con le parti interessate”.²

¹ H.R. Bowen, *The Social responsibilities of the businessmen*, New York, Harper, 1953.

² UE, *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, 2001.

Fermo restando che questa definizione non può dare conto della varietà degli approcci allo studio della RS,³ deve ricordarsi che più recentemente si è affermata l'idea secondo la quale le imprese debbano concorrere alla realizzazione di un modello di sviluppo sostenibile, considerato – secondo la classica definizione del Rapporto Brundtland⁴ – come lo sviluppo “che soddisfa i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle future generazioni di soddisfare i propri”. Un principio che nell'ispirare l'azione organizzativa deve manifestarsi sul piano economico (ad es. nella generazione di occupazione e redditi adeguati), sociale (accrescendo le condizioni di benessere delle persone) e ambientale (assicurando la riproducibilità delle risorse naturali).

Il quesito che si pone preliminarmente è relativo all'opportunità di discutere della RS (e della sostenibilità) nel contesto delle organizzazioni dello sport dilettantistico. Queste ultime si caratterizzano infatti non soltanto per il campo d'attività e l'orientamento non lucrativo, ma anche per la produzione ed offerta di un servizio che dal punto di vista economico può considerarsi un *bene meritorio*, un bene importante per la collettività alla luce dei bisogni che soddisfa e dei suoi benefici personali e collettivi.⁵ Possono ricordarsi, a titolo meramente esemplificativo, gli impatti dell'attività sportiva sulle condizioni di salute psico-fisica della popolazione, la conseguente riduzione netta della spesa sanitaria, la realizzazione di condizioni di inclusione sociale, il contributo all'educazione dei giovani, lo sviluppo di competenze trasversali e così via.

Se le organizzazioni sportive producono beni meritori, perché deve discutersi della loro RS?

La risposta risiede nell'esistenza del rischio che al loro interno si generino condizioni avverse quali:

- l'inefficacia istituzionale, cioè l'incapacità di conseguimento delle finalità organizzative;
- la mancata considerazione nella strategia organizzativa delle aspettative di portatori di interesse diversi dai destinatari dell'attività;
- l'attuazione da parte di singoli operatori delle organizzazioni sportive di comportamenti opportunistici volti alla realizzazione di interessi personali a scapito dei fini istituzionali e delle aspettative dei terzi.

A ciò si aggiunga la considerazione che la RS si manifesta anche in campo ambientale e che svariati modelli di attività sportiva possono generare significativi impatti ambientali (gestioni impiantistiche, organizzazione di eventi, ecc.).

Reputando conclusive le argomentazioni così proposte, segue l'esigenza di definire il concetto di RS delle associazioni e società sportive dilettantistiche (ASD/SSD). La RS nel contesto dello sport dilettantistico si manifesta come un orientamento volto simultaneamente:

- alla realizzazione delle finalità istituzionali, nelle loro differenti e variabili configurazioni (come promuovere la diffusione di una data disciplina, identificare e curare la formazione dei talenti, educare i giovani attraverso lo sport, favorire l'incontro tra persone di differenti culture sulla base della condivisione di una pratica sportiva, ecc.);
- a dare risposta alle aspettative degli stakeholder, cioè dei portatori di interesse legittimi influenzati dall'attività organizzativa e capaci a loro volta di influenzare l'organizzazione.⁶

Considerata in particolare la seconda componente della RS dell'ASD/SSD, l'assunzione di una coerente politica di RS si rende necessaria alla luce dei significativi riflessi che possono discenderne sullo sviluppo dell'attività organizzativa. In termini generali si deve infatti ricordare che non solo l'organizzazione sportiva influenza la situazione dei propri stakeholder, ma ne è al contempo influenzata; in via specifica, si deve precisare che l'immagine dell'ASD/SSD come organizzazione socialmente responsabile può favorire:

- i processi di generazione di risorse finanziarie, legati alle iniziative di raccolta fondi o alla conclusione di contratti di sponsorizzazione con le imprese, queste ultime sempre più attente alle partnership con le organizzazioni non profit come leva strategica per manifestare il proprio contributo alla sostenibilità sociale;

³ J. Jonker, A. Marberg, *Corporate social responsibility: Quo vadis?*, in *Journal of Corporate Citizenship*, 27, 2007, pp. 107-118.

⁴ G. Brundtland, *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*, United Nations General Assembly document A/42/427, 1987.

⁵ M. Marano, *Gli strumenti di rendicontazione sociale nel governo e nella comunicazione delle aziende sportive non profit*, in C. Buscarini, F. Manni, M. Marano, *La responsabilità sociale e il bilancio sociale delle organizzazioni dello sport*, Milano, FrancoAngeli, 2006, pp. 34-81.

⁶ R.E. Freeman, *Strategic management: A stakeholder approach*, Boston, Pitman Publishing Inc., 1984.

- l'attrazione di risorse umane motivate alla realizzazione di condizioni di benessere collettivo;
- la fidelizzazione della propria base associativa;
- la collaborazione con le istituzioni pubbliche locali e col mondo della scuola;
- la cooperazione con altre realtà del mondo dello sport e del terzo settore.

L'adozione di una strategia di RS da parte delle ASD/SSD non può tuttavia confondersi né con un comportamento meramente orientato alle legalità – poiché il rispetto della legge rientra nella RS, ma non la esaurisce – né con la progettazione di iniziative a carattere filantropico, queste ultime inevitabilmente periferiche rispetto alla gestione tipica sportiva; infatti, è all'interno dell'attività caratteristica che deve avere ruolo pervasivo la RS.

2. Gli strumenti per la gestione della responsabilità sociale. In particolare, il bilancio sociale

L'ASD/SSD orientata alla RS fa dunque proprio un orientamento strategico che punti alla simultanea realizzazione della finalità istituzionale e della risposta agli interessi degli stakeholder. Tuttavia, il perseguimento di un così articolato finalismo rende opportuna l'adozione di strumenti manageriali capaci di accrescerne le probabilità di realizzazione.

La lista di questi strumenti include sicuramente

- la dichiarazione di missione, che esprime sinteticamente la ragion d'essere dell'organizzazione, indicando in molti casi la proposta di valore diretta ai destinatari dell'attività, nonché i principi guida su cui quest'ultima è fondata;
- la carta dei valori, che con maggiore ampiezza rispetto alla dichiarazione di missione identifica ed enuncia in un documento i valori di riferimento del club sportivo (s'intenda: i valori effettivamente praticati), favorendone la condivisione e in tal modo la formazione di una cultura comune, così come i processi di identificazione organizzativa;⁷
- il codice etico, il cui cuore è un codice di condotta rivolto non soltanto alle risorse umane e agli atleti ma anche ai principali stakeholder del club (ad esempio, ai genitori degli atleti del settore giovanile) con lo scopo di frenare comportamenti illeciti o non responsabili da parte delle persone che a vario titolo sono interessate dall'attività sportiva, anche come partner dell'organizzazione;⁸
- le certificazioni etiche, tra le quali si sono riscontrate in anni recenti modelli di certificazioni costruiti specificamente per il settore sportivo, come nel caso dell'Esicert;⁹
- il bilancio sociale o – se costruito secondo gli standard GRI – il bilancio di sostenibilità.

In particolare, il bilancio sociale è uno strumento di particolare rilievo in quanto documento volto a dare attuazione al principio di *accountability*, cioè al dovere informativo inerente agli obiettivi, alle azioni, alle risorse impiegate e ai risultati realizzati nel perseguimento di una strategia di responsabilità sociale da parte dell'organizzazione.

Sebbene frequentemente considerato come un documento destinato alla sola comunicazione esterna, il bilancio sociale svolge funzioni complementari: da una parte, accompagna sia i processi di controllo, sia quelli di comunicazione; dall'altra, si caratterizza per un orientamento interno all'organizzazione – poiché ha per destinatari le figure direttive e gli associati – oltre ad essere rivolto a pubblici esterni, quali le pubbliche amministrazioni (vedi fig. 1).

⁷ Ad esempio, la Federazione Rugby a 15 inglese – o Rugby Football Union – identifica come propri “core values” respect, leadership, achievement, engagement and enjoyment.

⁸ Casi di studio relativi al contesto italiano sono riportati da G. Esposito, *La responsabilità sociale delle organizzazioni sportive. Condividere valori per creare valore*, Roma, CONI, 2015.

⁹ M. Marano, *La certificazione etica nelle ASD e SSD. Il caso Invicta Skate Modena*, in CONI, Comitato regionale Emilia-Romagna, Sport Plan Un piano per lo sport in Emilia-Romagna, 2ª ed., 2018, pp. 224-225.

	Esterno	Interno
Comunicazione	Fornire informazioni alle parti interessate per giudizi e decisioni	Condivisione di informazioni Costruzione di senso Motivazione
Controllo	Valutazione di clienti privati e P.A. in relazione a parametri di efficacia e qualità	Amministratori, responsabili, azionisti per la verifica dei risultati strategici

Fig. 1. Le funzioni del bilancio sociale.

Dalla mission dell'ASD/SSD – il cui conseguimento non è valutabile sulla base degli esiti economico-finanziari espressi dal bilancio d'esercizio, in quanto orientata ad uno scopo ideale e permeata dai principi della RS – e dalla sua governance, ispirata a criteri di democraticità, segue dunque l'esigenza di un modello di accountability fondato su un documento che metta in grado amministratori, associati, utenti (praticanti/atleti), risorse umane ed altri stakeholder (donatori, partner pubblici e privati) di avere conoscenza delle azioni poste in essere dal club e dei risultati realizzati.¹⁰

Il bilancio sociale – così come la generale applicazione del principio di accountability – è tuttavia caratterizzato ancora oggi da un modesto grado di diffusione nel settore sportivo.

Sono testimonianza di questa arretratezza le limitate esperienze di redazione del documento anche quando si guardi ai vertici dello sport italiano, considerati sotto il profilo istituzionale o economico; il bilancio sociale è infatti adottato in Italia dall'ente massimo dello sport italiano (CONI), da alcune federazioni sportive nazionali (FSN) e da poche società professionistiche di calcio. Similare tendenza si osserva nel mondo dello sport professionistico nord-americano, nel quale lo studio di McCullough *et al.*¹¹ ha mostrato una limitata diffusione di bilanci di sostenibilità – e persino di meno strutturate informative socio-ambientali rese disponibili attraverso il web – da parte delle franchigie delle principali leghe (MLB, NBA, NFL, NHL); a conclusioni analoghe giunge l'indagine di McCullough *et al.*¹² sulla limitatezza delle metodologie utilizzate per la valutazione e la comunicazione degli impatti ambientali dei grandi eventi sportivi.

3. Il bilancio sociale delle ASD/SSD alla luce della riforma del terzo settore e dell'impresa sociale

Se anche tra le principali entità dello sport italiano si riscontra una relativa arretratezza rispetto all'impegno nella rendicontazione sociale o di sostenibilità (come emerge dalle osservazioni sul calcio professionistico italiano o sullo sport nord-americano), è ovvio che il quadro non possa apparire più favorevole nel caso delle ASD e delle SSD. Sebbene siano rinvenibili alcune esperienze pregevoli di bilanci sociali redatti da organizzazioni dello sport dilettantistico, il bilancio sociale risulta ben poco utilizzato e, forse, anche poco conosciuto in questo importante segmento del non profit italiano.

¹⁰ Ci si ricollega implicitamente al modello MGA (mission-governance-accountability). A tale riguardo si veda A. Maticena, *Accountability e social reporting nelle imprese sociali*, in *Impresa sociale*, 2007.

¹¹ B.P. McCullough, J. Pelcher, S. Trendafilova, *An Exploratory Analysis of the Environmental Sustainability Performance Signaling Communications among North American Sport Organizations*, in *Sustainability*, 12, 2020.

¹² B.P. McCullough, M. Orr, N.M. Watanabe, *Measuring Externalities: The Imperative Next Step to Sustainability Assessment in Sport*, in *Journal of Sport Management*, January, 2018.

È tuttavia possibile che si sia di fronte ad un punto di svolta grazie alla recente riforma del terzo settore e dell'impresa sociale.

A questo riguardo è doverosa la premessa che – come chiarito dalla letteratura giuridica – non sussiste certamente obbligo per tutti gli enti non profit di iscriversi nel registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS); per una parte significativa del non profit italiano, l'iscrizione al registro costituisce soltanto una facoltà,¹³ circostanza che vale anche per le ASD/SSD. Detto che tale opportunità teorica per le organizzazioni dello sport dilettantistico non è venuta meno con l'emanazione della recentissima riforma dello sport,¹⁴ si deve aggiungere che la sussistenza di un'effettiva opportunità è tuttavia da valutarsi alla luce di molteplici criteri di convenienza, tra i quali quello fiscale,¹⁵ oltre che in base al senso di appartenenza ad un più ampio mondo di organizzazioni finalizzate a produrre benefici collettivi.

In ogni caso, alla luce dell'attenzione che svariate organizzazioni dello sport dilettantistico manifestano nei confronti dell'inclusione nel terzo settore, ciò che interessa maggiormente richiamare è il fatto che le ASD/SSD che si iscriveranno al RUNTS saranno assoggettate alle disposizioni che impongono l'obbligo di redazione e pubblicazione del bilancio sociale per tutti gli Enti di Terzo Settore (ETS) che superino la soglia del milione di euro di ricavi, rendite, proventi ed entrate, nonché l'obbligo generalizzato per tutte le imprese sociali. È inoltre previsto che il bilancio sociale dovrà essere redatto ai sensi del vigente decreto del 4 luglio 2019 emanato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali (“Adozione delle Linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore”).

Si tratta di disposizioni che potrebbero nel tempo provocare un cambiamento nella cultura in materia di rendicontazione sociale che caratterizza lo sport dilettantistico,¹⁶ poiché:

- le disposizioni del decreto ministeriale prevedono che “la redazione e pubblicazione del bilancio sociale, nei casi in cui l'ente del Terzo settore non vi sia tenuto per esplicita disposizione di legge, può rappresentare anche il soddisfacimento di un impegno assunto direttamente dall'ente nei confronti dei propri stakeholders, o lo strumento attraverso il quale l'ente stesso ha modo di rendere visibili i risultati raggiunti nel corso del tempo, aumentando il numero di terzi potenzialmente interessati ad associarsi o sostenerlo finanziariamente. Nulla vieta quindi che quanti non siano tenuti per legge decidano comunque di redigere e pubblicare, ad es. sul proprio sito istituzionale, il bilancio sociale. Naturalmente in questo caso, il documento non dovrà necessariamente essere predisposto in conformità con le presenti linee guida e con la disciplina contenuta nelle disposizioni rinvenibili nei decreti legislativi sopra citati, pur invitando alla loro applicazione. Ovviamente, solo i documenti conformi alle presenti linee guida potranno fregiarsi della dicitura «Bilancio sociale predisposto ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 117/2017”;
- la presenza all'interno del settore dello sport dilettantistico di organizzazioni con forme di rendicontazione completamente differente – e di livello superiore per gli enti che sceglieranno di iscriversi al RUNTS – renderà razionale l'espressione di preferenze nei confronti delle organizzazioni sportive-ETS da parte di imprese e pubbliche amministrazioni interessate ad intessere relazioni col mondo dello sport dilettantistico: la trasparenza è infatti valore intangibile che accresce le possibilità di condurre una più consapevole valutazione sull'idoneità e sull'adeguatezza del partner, nonché sulla sua efficacia istituzionale.¹⁷

Inoltre, è ragionevole ipotizzare che la presenza di linee guida di riferimento – quelle ministeriali – applicate da specifiche realtà dello sport dilettantistico favorirà l'adozione di comportamenti conformi da parte di tutte le

¹³ A. Santuari, *Manuale di diritto dell'economia degli enti non profit*, Bologna, Bononia University Press, 2020.

¹⁴ G. Martinelli, *La riforma dello sport e il codice del terzo settore*, in *www.ecnews.it*, 2020; F. Colecchia, *Approvata la riforma dello sport, cosa cambia per il Terzo settore*, in *www.cantiereterzosettore.it*, 2021.

¹⁵ A. Mazzullo, *Impresa sociale e sport dilettantistico*, Short Paper Aiccon n. 16, 2018.

¹⁶ Si tace in questa sede degli analoghi effetti sulla cultura della trasparenza finanziaria, in quanto estranei alla trattazione; tuttavia corre l'obbligo di considerare come l'obbligo di pubblicazione del bilancio, composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione per tutti gli enti al di sopra dei 220.000€ di ricavi, proventi, rendite ed entrate – o del rendiconto di cassa per enti di dimensioni minori – avrà presumibilmente significative conseguenze sulle prassi organizzative dello sport dilettantistico.

¹⁷ Per le pubbliche amministrazioni, preferenze da esprimersi compatibilmente con le disposizioni di legge, mentre formulabili in piena autonomia da parte delle imprese.

organizzazioni che – seppure estranee all’obbligo di pubblicazione del bilancio sociale – decideranno di dotarsi di questo strumento informativo in vista dei rilevanti benefici che ne possono conseguire.

Si coglie perciò la rilevante funzione culturale che le linee guida ministeriali sul bilancio sociale potranno esercitare, sia nei confronti dei soggetti obbligati alla pubblicazione del documento, sia delle organizzazioni che daranno luogo a processi di rendicontazione su base volontaria. Funzione culturale che si rafforza alla luce delle considerazioni successive.

Innanzitutto, è pregevole che il decreto, nell’introduzione, chiarisca la fondamentale natura del bilancio sociale, che non deve mai intendersi come un mero documento da redigersi nell’applicare diligentemente una disciplina di legge, ma come un processo di rendicontazione (all’inglese, *social reporting* e non semplicemente *social report*) da implementare secondo logiche di miglioramento nel tempo e secondo il fondamentale principio di inclusione degli stakeholder.¹⁸

Il bilancio sociale è ulteriormente qualificato dal legislatore ministeriale come uno strumento di accountability, coerentemente con il principio di trasparenza che in misura così ampia permea la riforma del terzo settore. In aderenza alla migliore letteratura aziendale in materia, il bilancio sociale non viene pertanto presentato come uno strumento di comunicazione dei soli risultati raggiunti nel perseguimento delle finalità organizzative, ma in modo più ampio come uno strumento di rendicontazione degli esiti sociali, ambientali ed economici delle attività. Uno documento che consente, da una parte, agli stakeholder – in particolare ad associati, lavoratori, amministratori, decisori, istituzioni e donatori – di osservare il processo di crescita realizzato nel tempo dall’organizzazione sulla base di confronti intertemporali e, dall’altra, all’organizzazione di creare le condizioni per un dialogo con tutti i portatori di interesse, mettendoli in grado di valutarne l’operato.

In questo senso, il bilancio sociale viene presentato implicitamente come strumento che costituisce condizione per realizzare condizioni sostanziali – e non solo formali – di democrazia interna, mettendo gli associati in grado di valutare l’efficacia delle strategie e di verificare l’operato degli amministratori. La democrazia effettiva non è infatti garantita in presenza del solo diritto di voto, ma dalla possibilità di esercitarlo in modo consapevole, sulla base di un’adeguata disponibilità di informazioni circa l’andamento dell’organizzazione e i gradi di efficienza ed efficacia realizzati nella gestione.

La rilevanza esterna del bilancio sociale è invece enfatizzata laddove le linee guida dicono chiaramente che lo strumento può consentire “alle istituzioni di acquisire informazioni sulla platea degli enti in vista di eventuali finanziamenti, convenzioni, collaborazioni e di verificarne le modalità di impiego dei fondi pubblici”. Analoghe valutazioni sono fatte con riguardo alle scelte dei donatori e con riferimento alle loro possibilità di controllo sull’uso delle risorse affidate.

Viene inoltre resa evidente la sua funzione di strumento di controllo strategico messo a disposizione degli amministratori, favorendo processi di retroazione (feedback), cioè di correzione delle linee d’azione e persino di modifica degli obiettivi gestionali.

Quanto all’enunciazione dei principi di riferimento per la redazione del documento, le linee guida appaiono nella sostanza allineate con la migliore letteratura aziendale e con i principali standard nazionali ed internazionali in materia di bilancio sociale e di sostenibilità, al di là di possibili differenze terminologiche.

Sebbene debba constatarsi che le linee guida, nell’elencare i principi che guidano la redazione del bilancio sociale, non citino espressamente il fondamentale principio di inclusione degli stakeholder¹⁹ – tuttavia ampiamente citato come tema significativo in varie sezioni delle linee guida – appare tuttavia pregevole l’identificazione dei seguenti principi:

¹⁸ Secondo le linee guida ministeriali, il bilancio sociale “deve essere visto non solo nella sua dimensione finale di atto, ma anche in una dimensione dinamica come processo di crescita della capacità dell’ente di rendicontare le proprie attività da un punto di vista sociale attraverso il coinvolgimento di diversi attori e interlocutori”.

¹⁹ La cui importanza è attestata dal fatto che negli standard GRI (Global Reporting Initiative) – i più affermati nella rendicontazione di sostenibilità delle imprese – occupa il primo posto tra i principi che guidano la costruzione del documento.

- 1) *rilevanza*,²⁰ in virtù della quale il documento deve contenere informazioni utili a consentire (I) la comprensione della situazione e dell'andamento dell'ente, dei suoi impatti economici, sociali ed ambientali o (II) la formulazione dei giudizi degli stakeholder;
- 2) *completezza*, che pone l'esigenza di identificare i *principali* stakeholder dell'organizzazione fornendo loro *tutte* le informazioni utili per la formulazione dei rispettivi giudizi; appare opportuna la limitazione del novero dei portatori di interesse da considerare, condizione necessaria al fine di contenere l'onerosità del processo di redazione del documento;
- 3) *trasparenza*, principio che forse avrebbe meritato differente denominazione, onde distinguerlo dalla trasparenza che la legge delega di riforma del terzo settore – L. 106/2016, art. 4 – pone tra i suoi principi e criteri direttivi, con funzione dunque generale rispetto ai principi – per così dire – applicativi che secondo il decreto ministeriale devono guidare la redazione del bilancio sociale; ad ogni modo, per trasparenza qui s'intende il principio in virtù del quale è necessario esplicitare la metodologia di classificazione e rilevazione delle informazioni;
- 4) *neutralità*, un principio che racchiude una duplice esigenza: dare conto degli aspetti positivi come dei profili negativi della performance organizzativa (coerentemente al principio che negli standard GRI è denominato di *equilibrio*) e rappresentare in modo imparziale fatti ed esiti della gestione, senza subire condizionamenti da specifici interessi e, in particolare, da quelli degli amministratori;
- 5) *competenza di periodo*, poiché nel bilancio sociale occorre dare conto delle attività e dei risultati riferibili all'anno di riferimento;
- 6) *comparabilità*, da intendersi in due dimensioni: sia nel tempo, sia nello spazio; in altri termini, si rende necessario assicurare la possibilità di valutare l'andamento dei risultati organizzativi nel tempo e, “per quanto possibile”, in confronto ad organizzazioni del medesimo settore o comunque simili o con parametri medi settoriali; richiedere la comparabilità nello spazio limitatamente a quanto concretamente possibile all'organizzazione appare scelta opportuna da parte delle linee guida ministeriali, tenuto conto delle difficoltà tecniche legate al confronto inter-organizzativo²¹ e alla limitata disponibilità di benchmark settoriali dei quali avvalersi;
- 7) *chiarezza*, poiché le informazioni contenute del bilancio sociale devono risultare intelligibili ad una varietà di fruitori, tra i quali vi sono potenzialmente persone prive di competenze tecniche; questo principio comporta interpretativamente l'esigenza di privilegiare un lessico non specialistico e di evitare l'uso di acronimi non accompagnati da opportune note esplicative;
- 8) *veridicità e verificabilità*, poiché le grandezze incluse nel documento devono essere affiancate dal riferimento alle fonti informative utilizzate;
- 9) *attendibilità*, principio legato all'esigenza di evitare sia sovrastime delle risultanze positive presentate, sia sottostime dei risultati negativi o dei rischi che gravano sull'organizzazione o sulle progettualità in corso; un principio che richiama dunque sotto svariati aspetti i contenuti usualmente ricondotti in ambito contabile alla nozione di *prudenza*; inoltre, il medesimo principio suggerisce che nell'esplicitare risultati ed impatti dell'azione organizzativa, quelli che non possono ancora considerarsi certi devono essere coerentemente presentati come esiti in formazione e non ancora raggiunti;
- 10) *autonomia delle terze parti*, principio che assume rilievo in presenza di soggetti incaricati di trattare specifiche sezioni o parti del documento, oppure di dare luogo alla sua *assurance*, cioè di garantire la qualità

²⁰ Si tratta del principio definito in altri standard o linee guida con il termine *materialità*, proprio del lessico contabile e finanziario. Nell'indicare la tendenziale sovrapposizione dei termini, peraltro definiti in modo parzialmente eterogeneo a seconda delle fonti di riferimento, deve tuttavia precisarsi che nella letteratura scientifica e professionale vi siano anche posizioni che distinguono le nozioni di rilevanza e materialità come nel caso di L. Magrassi, E. Raoli, *Rilevanza (e materialità) nella disclosure non finanziaria. Definizioni e criticità anche ai fini della compliance alle disposizioni del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254 sulla rendicontazione non finanziaria*, CNDCEC, 2018.

²¹ Si pensi alla problematica della normalizzazione dei risultati per tenere conto delle diverse dimensioni o differenti stock di risorse disponibili da parte di distinte organizzazioni.

del processo di rendicontazione, usualmente con primario focus sulla coerente applicazione delle linee guida più che sulla verifica della correttezza puntuale delle informazioni prodotte.²²

Inoltre, il decreto ministeriale entra nel merito dei *contenuti* del documento, che concernono sinteticamente la metodologia adottata, le informazioni generali sull'ente, i profili di struttura/governo/amministrazione, le persone che operano nell'ente, gli obiettivi e le attività svolte, la situazione economico-finanziaria, le altre informazioni che completano la rendicontazione sociale e, infine, il monitoraggio da parte dell'organo di controllo.

La trattazione puntuale di questi contenuti esula dall'economia del presente lavoro, per cui ci si limita a segnalare alcuni aspetti di maggiore rilievo.

Dal punto di vista della *metodologia*, appare importante il richiamo della necessità di indicare gli standard di rendicontazione eventualmente utilizzati; poiché le linee guida non richiedono o suggeriscono l'adozione di specifici standard, la scelta è lasciata alla discrezionalità dell'ETS sportivo con la conseguenza che i documenti che saranno prodotti potrebbero essere caratterizzati da considerevoli profili di eterogeneità. Analogamente, è rilevante l'esigenza di dare conto di cambiamenti significativi di perimetro di rendicontazione o dei metodi di misurazione, premessa fondamentale per assicurare la comparabilità nel tempo dell'informativa.

Per quanto concerne la *struttura, il governo e l'amministrazione*, è richiesta la mappatura dei principali stakeholder e l'indicazione delle modalità utilizzate per il loro coinvolgimento. Si ravvisa l'opportunità di chiarire al lettore che, secondo la letteratura economico-aziendale, l'applicazione del principio di inclusione non comporta necessariamente l'attivazione di forme di coinvolgimento *diretto*, in particolare quando le informazioni concernenti le aspettative degli stakeholder siano già disponibili nelle basi-dati organizzative (in virtù, ad esempio, di sondaggi precedentemente effettuati su base campionaria) o per effetto dell'esistenza di modelli di relazione con gli stakeholder attuati in via routinaria (come può avvenire, ad esempio, quando siano istituiti gruppi di lavoro o comitati interni).

Di particolare rilievo nelle organizzazioni sportive la sezione che riguarda le *persone che operano nell'organizzazione*, relativamente alle quali dovrebbero essere indicate la consistenza e composizione del personale che ha effettivamente operato per l'ente sportivo percependo una retribuzione o a titolo volontario (distinguendo le diverse componenti), le attività di formazione realizzate, il contratto di lavoro applicato, la natura delle attività svolte dai volontari, la struttura dei compensi, delle retribuzioni, delle indennità di carica, nonché modalità ed importi dei rimborsi ai volontari.

Infine, per quanto riguarda *gli obiettivi e le attività svolte*, il redattore dovrà includere informazioni qualitative e quantitative sulle azioni poste in essere (anche con riferimento alle aree di attività nelle quali si articola la gestione), sui beneficiari (anche indiretti), con utilizzo di indicatori di output e – *per quanto possibile* – sugli effetti prodotti nei confronti dei principali portatori di interesse.

In conclusione, dal decreto ministeriale emerge il profilo di un documento che potrà consentire un forte stimolo al miglioramento delle performance organizzative dell'ETS sportivo o dell'ASD/SSD non ETS che se ne avvalga su base volontaria. Inoltre, risalta l'attitudine dello strumento a favorire l'incremento del capitale sociale dell'organizzazione, da intendersi non in una prospettiva contabile ma come livello di risorse fiduciarie e relazionali delle quali l'ente può avvalersi, con conseguenti ricadute nel tempo sul suo capitale finanziario. Documenti così redatti concorreranno inoltre a sviluppare la cultura manageriale e della trasparenza nel settore sportivo, che sembra averne tuttora un rilevante bisogno.

²² È il tema dell'*assurance*, tipicamente *limited*, applicata dalle società di revisione nel caso dei bilanci sociali e di sostenibilità, stante la complessità e l'onerosità di altre forme di *assurance/certificazione*.