



RENDICONTAZIONE E CONTROLLO NEGLI ENTI NON PROFIT (ENP) BENEFICIARI DEL 5 PER MILLE

Indagine sui bilanci economico-finanziari, sui report non finanziari e sugli indici di efficienza dei primi 100 Enp beneficiari (per valore del contributo ricevuto) del 5x1000 nel 2013

di Lorenzo Magrassi e Andrea Rampa

ABSTRACT

Questo lavoro intende verificare il livello e le modalità di diffusione del *reporting* economico-finanziario e non finanziario tra i primi 100 Enp beneficiari (per valore decrescente del contributo ricevuto) del 5x1000 nel 2013.

Tale verifica si fonda sui risultati raccolti tramite un'indagine empirica svolta nei siti web degli Enp esaminati, indagine tesa a rilevare la presenza e l'accessibilità di informativa economico-finanziaria e non finanziaria (*environmental, social, governance* – ESG) nei documenti informativi obbligatori (bilanci annuali e consolidati) e volontari (report sociali e di sostenibilità) e/o in specifiche sezioni dei siti web nonché la presenza di eventuali organi di controllo interno ed esterno.

In particolare, l'analisi è stata condotta nell'ottica di tracciare una panoramica generale e settoriale sulla *disclosure* degli Enp di tre diversi universi (U1-100, U1-50 e U51-100) e ha permesso di confrontare alcuni indici di efficienza gestionale delle attività non profit, laddove sia stato possibile individuarli direttamente dai documenti esaminati o costruirli attraverso una rielaborazione di poste contabili omogenee in quanto rendicontate secondo schemi di bilancio sostanzialmente riconducibili a una comune matrice teorica e tecnica.

INDICE

1	Obiettivi della ricerca	1
1.1	<i>Accountability e disclosure</i>	1
1.2	Efficienza gestionale	2
2.	Metodologia	4
2.1	Modalità	4
2.2	Universi di riferimento	4
2.3	Oggetto dell'indagine	5
2.4	Specificità e avvertenze	7
2.5	Indicazioni e note per la lettura	10
3	Evidenze e risultati nella rendicontazione e nel controllo	11
3.1	Panoramica generale sugli Enp esaminati	11
3.2	Informativa economica	14
3.3	Linee guida e schemi contabili adottati per la redazione del bilancio	16
3.4	Informativa ESG	19
3.5	Linee guida e schemi adottati per la redazione dei report ESG	22
3.6	Evidenze per categorie	24
3.7	Organi di controllo	25
3.8	Evoluzione in U1-50 tra il 2012 e il 2013	28
4.	Analisi degli indici di efficienza per categorie	29
4.1	Volontariato	30
4.2	Ricerca scientifica	33
4.3	Ricerca sanitaria	36
5	Conclusioni	39
	Appendice: Elenco Enp e contributo 5x1000 decrescente 2013	41
	Riferimenti tecnici: standard e linee guida adottate negli Enp oggetto della ricerca	42

Il 5x1000 è la misura fiscale introdotta nel 2006 a sostegno di Onlus, volontariato e ricerca. Tale misura si sostanzia nella possibilità di destinare il 5x1000 dell'Irpef (cioè lo 0,5% delle imposte sul reddito delle persone fisiche) quale contributo di solidarietà a un ente non profit (Enp). La misura è stata introdotta dal Governo con il d.P.C.M. 20 gennaio 2006, per favorire il sostegno alle centinaia di migliaia di Enp che operano in tutto il Paese e che svolgono un'imprescindibile funzione sociale nell'erogare un'ampia tipologia di servizi (di welfare) nell'ambito del principio di sussidiarietà orizzontale (tale principio declina il rapporto tra autorità e libertà e si fonda sul presupposto per il quale alla soddisfazione dei bisogni collettivi e alle attività d'interesse generale possono provvedere direttamente i cittadini, come singoli e come associati, intervenendo i pubblici poteri in funzione "sussidiaria" di pianificazione, coordinamento e, solo eventualmente, gestione).

Gli Enp cui poter destinare tale sostegno possono appartenere a varie tipologie; seguendo la classificazione adottata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito del 5x1000, essi rientrano comunque in una o più delle seguenti categorie: "Volontariato", "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)", "Ricerca scientifica", "Ricerca sanitaria", "Comuni", "Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo (Mibac)"¹.

¹ Oltre alle ASD e agli enti che, pur inclusi nelle categorie Ricerca scientifica e/o Ricerca Sanitaria, in virtù della loro natura (si pensi alle università e ai Comuni), rispondono a logiche alquanto diverse rispetto a quelle del Terzo settore, gli altri enti interessati dalla misura fiscale sono quelli attivi nel Volontariato, che in dettaglio possiamo classificare come segue:

- le organizzazioni di volontariato di cui alla l. n. 266/1991;
- le associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri previsti dall'art. 7, co. 1, 2, 3 e 4, di cui alla l. n. 383/2000;
- le fondazioni e le associazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, co. 1, lett. a), del d.lgs. n. 460/1997;
- le Onlus di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997;
- le Onlus di diritto e le Onlus parziali, disciplinate, rispettivamente, dai co. 8 e 9 dell'art. 10 del d.lgs. n. 460/1997, ovvero:

1 Obiettivi della ricerca

1.1 Accountability e disclosure

La ricerca è stata condotta per verificare il livello e le modalità di diffusione del *reporting* economico-finanziario e non finanziario negli Enti non profit (Enp) beneficiari di significativi contributi assegnati tramite il meccanismo del 5x1000 nell'anno 2013.

Le ragioni della ricerca si fondano sull'assioma etico (che nello stesso tempo costituisce anche l'assunto tecnico) secondo il quale *accountability* e trasparenza dovrebbero essere coniugate in modo crescente al crescere delle risorse pubbliche di cui si fruisce: in altri termini, si ritiene che gli enti e le organizzazioni che ricevano contributi pubblici di un certo valore dovrebbero porre in essere adeguati comportamenti tesi a comunicare in dettaglio le

- gli organismi di volontariato di cui alla l. n. 266/1991, iscritti nei registri istituiti dalle Regioni e dalle Province autonome di Trento e di Bolzano;
- le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della l. n. 49/1987;
- le cooperative sociali e i consorzi di cooperative sociali di cui alla l. n. 381/1991;
- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi e intese, considerate Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, co. 9, del d.lgs. n. 460/1997;
- le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, co. 6, lett. e), della l. n. 287/1991 (le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno), considerate Onlus parziali ai sensi dell'art. 10, co. 9, del d.lgs. n. 460/1997.

modalità con cui tali risorse siano raccolte, impiegate e contabilizzate nei processi di produzione di beni e di erogazione di servizi, non soltanto nel settore *for profit* ma anche negli ambiti eterogenei del Terzo settore.

In teoria, sembrerebbe, questa, anche la posizione dello Stato: il legislatore ha infatti disposto, a partire dal 2008, che, al fine di assicurare trasparenza ed efficacia nell'utilizzazione del contributo, gli enti beneficiari del 5x1000 siano tenuti obbligatoriamente a redigere, in modo chiaro e dettagliato, un "rendiconto" delle somme percepite entro un anno dall'effettiva percezione dell'importo e che all'inadempimento di tale obbligo (nei tempi e nelle modalità fissate dall'amministrazione erogatrice) corrisponda il recupero della somma erogata da parte dello Stato; la norma prevede inoltre che gli enti beneficiari di importi superiori a € 20.000 debbano inviare il rendiconto al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali entro 30 giorni dalla sua predisposizione².

Il rendiconto non deve essere trasmesso né predisposto solo nel caso in cui il soggetto beneficiario rediga un bilancio sociale (qualora il bilancio sociale sia pubblicato sul sito dell'ente deve essere inviata solo la comunicazione dell'avvenuta pubblicazione mentre, in caso contrario, il bilancio sociale deve essere trasmesso al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, con le stesse tempistiche previste per la trasmissione del rendiconto).

Appare evidente, tuttavia, che tali disposizioni non siano sufficienti a garantire la trasparenza nell'impiego delle risorse pubbliche per molteplici ragioni (ne indichiamo soltanto tre): primo, un semplice rendiconto, ancorché dettagliato, non fornisce informazioni complete sull'attività dell'ente né sulle modalità di gestione e sulla responsabilità dei comportamenti attuati; secondo, la correttezza, la veridicità e l'attendibilità della rendicontazione non possono prescindere da idonei e specifici principi contabili, rispetto ai quali nulla è previsto nella normativa in vigore; terzo, per perseguire

accountability e trasparenza (posto che siano questi i principi da perseguire) nell'impiego di risorse pubbliche, la pubblicità della documentazione economico-finanziaria e contabile (come di quella non finanziaria) dovrebbe essere garantita certamente per favorire l'attività di controllo da parte del Ministero del Lavoro, ma soprattutto per assicurare la possibilità di un'agevole verifica da parte di tutti i cittadini contribuenti: in poche parole, i documenti dovrebbero essere obbligatoriamente pubblicati in un apposito sito Internet o sui siti degli enti beneficiari.

L'analisi che segue è stata quindi condotta per tracciare il comportamento generale degli Enp coinvolti, anche al fine di fornire rilievi e osservazioni nell'ottica di uno sviluppo del settore e della coerenza di tali approcci alla *disclosure* rispetto a crescenti esigenze di trasparenza della società civile.

1.2 Efficienza gestionale

La raccolta di una gran mole di dati ha consentito una maggiore comprensione dello stato dell'arte nei comportamenti di *disclosure* informativa ma anche la costruzione di indicatori di efficienza gestionale (nel nostro caso costituiti da rapporti di valori, dunque indici) tramite la rilevazione (quando ci si è imbattuti in bilanci redatti secondo analoghi criteri e schemi contabili) o la rielaborazione (quando tale operazione è risultata possibile, agevole e univoca) di dati economico-finanziari.

Dalla comparazione degli indici di efficienza gestionale inerenti alle attività di diverse categorie di Enp del nostro universo, è stato infine possibile identificare o confermare valori e *range* di *good*

² Gli obblighi di rendicontazioni sono stati introdotti dall'art. 3, co. 6, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), e sono stati ribaditi dall'art. 8 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 19 marzo 2008 (cui rinviava la legge e che regolava le modalità di ammissione al beneficio per l'anno 2008); la Direzione

generale del Terzo settore del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali ha poi pubblicato le "Linee guida per la predisposizione del rendiconto circa la destinazione delle quote del '5 per mille dell'Irpef", il cui ultimo aggiornamento risale al 2013.

practice gestionale generalmente accettati dagli operatori del Terzo settore³.

Tra le principali finalità dell'analisi per indici possiamo includere:

- l'individuazione di parametri di efficienza ed economicità con cui l'Enp persegue la propria missione (utili alla stessa per determinare le modalità di impiego delle risorse disponibili, anche allo scopo di controllare l'attività svolta, di programmare l'attività futura e di esprimere un giudizio sull'operato degli amministratori);
- lo sviluppo di ulteriori strumenti finalizzati ad incrementare il livello di trasparenza nei confronti degli stakeholder.

Gli indici esaminati in questo documento sono quelli illustrati nella Raccomandazione per gli Enp n. 10, "Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati", del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), i quali, a loro volta, fanno riferimento agli indici elaborati nell'ambito del sistema sviluppato negli Stati Uniti dall'organizzazione Charity Navigator⁴. Questi strumenti consentono di effettuare osservazioni in base a un sistema già ampiamente sperimentato in un contesto sociale nel quale il non profit è considerato un settore di primo piano per lo sviluppo dell'economia sociale e di effettuare (con i necessari elementi di contestualizzazione) un confronto tra i livelli di performance degli Enp appartenenti a una medesima categoria.

³ Ad esempio, per rilevare il livello di efficacia di un Enp in relazione al perseguimento del proprio fine istituzionale è possibile chiedersi quanto di una liberalità sia destinata effettivamente a realizzare gli obiettivi per cui sia stata erogata. Il contenimento dei costi legati alle attività di raccolta fondi (a parità di euro raccolti) e di supporto generale possono risultare indicatori di una maggiore efficienza gestionale: in questo senso, un *range* di efficienza ormai accettato arriva fino a identificare un massimo del 30% di tali costi rispetto al totale dei proventi raccolti (il parametro individuato dall'Istituto Italiano della Donazione è lo 0,19% (Fonte: Istituto Italiano della Donazione: "Indici di efficienza degli associati IID",

seconda edizione, giugno 2012, Osservatorio IID di sostegno al non profit sociale).

⁴ L'organizzazione Charity Navigator si occupa del *rating* delle sole cosiddette "charity"; questo termine identifica le organizzazioni non profit che si sostengono principalmente con attività di raccolta fondi e che, a seguito delle raccolte effettuate, assegnano finanziamenti a progetti proposti da altri soggetti (attività c.d. "grant making"). Per ulteriori informazioni in merito, si veda anche: www.charitynavigator.org.

2. Metodologia

2.1 Modalità

La ricerca si fonda sui risultati raccolti tramite un'indagine di campo svolta nei siti web degli Enp rientranti nell'universo esaminato e tramite richieste informative effettuate telefonicamente e a mezzo email agli stessi Enp. Tale indagine è stata orientata a rilevare:

- la presenza (l'assenza o l'irrilevanza) di informativa economico-finanziaria e non finanziaria pubblicata in documenti informativi obbligatori e volontari – bilanci annuali, bilanci consolidati e report *environmental, social, governance* (ESG) e di sostenibilità) – e/o in specifiche sezioni del siti web o comunque divulgata con strumenti web based, nonché la disponibilità (nel senso di facilità di accesso) di tale informativa per gli stakeholder;
- la presenza di organismi di controllo interni e/o esterni.

2.2 Universi di riferimento

La ricerca ha riguardato i primi 100 Enp beneficiari di contributi 5x1000 nell'anno 2013 individuati in funzione del valore decrescente del contributo ricevuto.

L'analisi è stata effettuata identificando tre universi:

- U1-100: costituito dai primi 100 Enp per contributo decrescente ricevuto;
- U1-50: costituito dai primi 50 Enp per contributo decrescente ricevuto;
- U51-100: costituito dai secondi 50 Enp per contributo decrescente ricevuto.

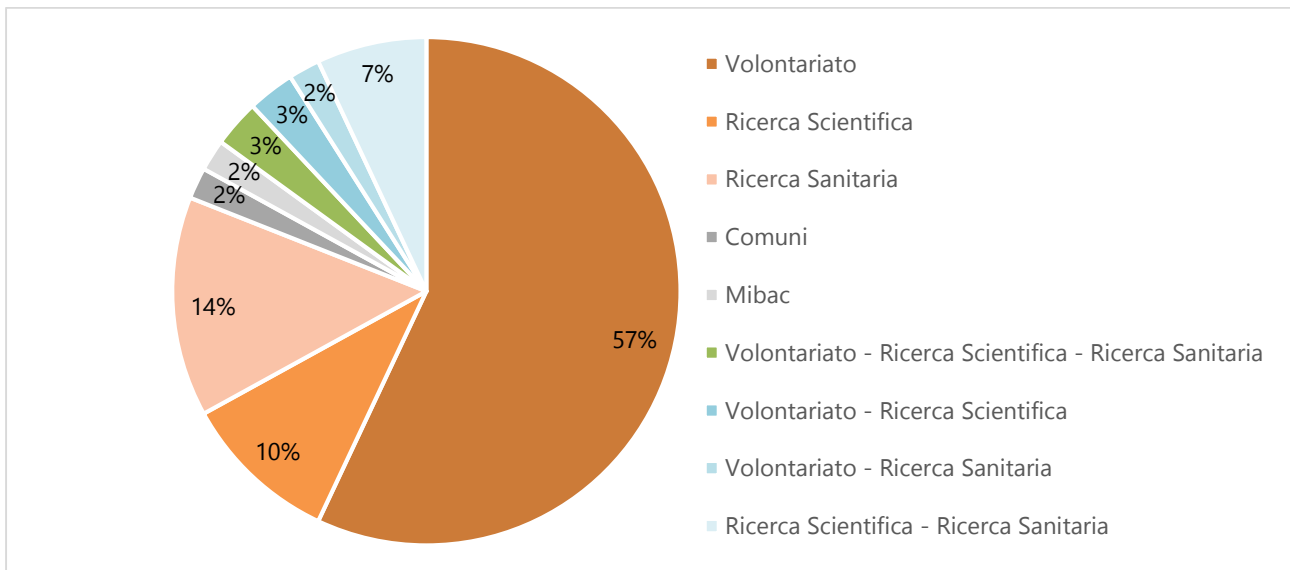
Ove opportuno, l'analisi si è avvalsa della stessa classificazione adottata dall'Agenzia delle entrate, in cui, come accennato, gli Enp sono distinti in:

- "Volontariato";
- "Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)";
- "Ricerca scientifica";
- "Ricerca sanitaria";
- "Comuni";
- "Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo (Mibac)".

Agli Enp dell'universo corrispondono valori di attivo di tutto rilievo. Ora, pur non avendo effettuato una specifica analisi di correlazione statistica, appare all'occhio evidente (non tanto tra gli Enp del nostro universo U1-100, quanto tra quelli di questo universo e gli Enp che occupano via via posti più in basso nell'elenco generale dei beneficiari 5x1000) che, in generale, vi sia una relazione tra dimensione dell'Enp e capacità di attrarre preferenze nell'ambito del meccanismo di tale tipologia di contributo pubblico.

Va da sé che a una maggiore dimensione economica dell'Enp corrisponda sovente anche un maggior livello di dipendenti e di volontari, circostanza cui sarebbe ragionevole associare anche una elevata sensibilità degli organi decisionali rispetto ai processi di rendicontazione ESG e di sostenibilità.

Distribuzione degli Enp per categorie nell'universo U1-100



In particolare, sui siti web sono state verificate le seguenti circostanze o ricercate le seguenti informazioni:

- pubblicazione nel sito del bilancio economico, della relazione annuale, della relazione finanziaria o di altra tipologia di report economico-finanziario;
- pubblicazione nel sito di un report ESG o di documenti analoghi di rendicontazione non finanziaria;
- presenza nel sito di una sezione ESG, in cui siano state pubblicate informazioni non finanziarie e di sostenibilità o relative a politiche e strategie ESG;
- pubblicazione di report consolidati, laddove l'Enp abbia natura federativa (con Enp associati distribuiti sul territorio) o si avvalga per lo svolgimento dei propri fini istituzionali di Enp da esso dipendenti o ad esso comunque funzionalmente collegati.

2.3 Oggetto dell'indagine

Bilanci e informativa non finanziaria

L'indagine sulla pubblicazione di informativa economico-finanziaria e ESG degli Enp selezionati è stata condotta sui relativi siti web, nella ragionevole presunzione che ciascuno di essi abbia un proprio sito web e che un comportamento trasparente non possa prescindere dalla pubblicazione di bilanci economici e di documenti o informazioni ESG attraverso strumenti telematici e digitali accessibili a tutti.

In effetti, tutti gli Enp esaminati hanno un proprio sito web, talvolta integrato (più o meno efficacemente) con quello di organizzazioni collegate o federative⁵.

⁵ In un solo caso ci siamo imbattuti in un Enp (la Fondazione Grigioni) priva di un proprio dominio web ma

non priva di una propria sezione web, integrata nel sito parkinson.it.

Indici di efficienza

A questa attività di verifica sulla presenza/assenza di strumenti/informazioni di comunicazione economica e non economica, è seguita poi un'analisi quantitativa e qualitativa in base alle evidenze risultanti dalla costruzione di indici di efficienza. In particolare, per ciascun Enp, dai documenti economico-finanziari, ove disponibili, sono stati rilevati i seguenti valori:

- a. totale dell'attivo (per misurare la portata quantitativa degli Enp indagati);
- b. totale degli oneri sostenuti per le attività istituzionali/caratteristiche;
- c. totale degli oneri sostenuti per la raccolta fondi;
- d. totale degli oneri sostenuti per le attività di supporto;
- e. totale degli oneri complessivamente sostenuti;
- f. totale dei proventi generati dalla raccolta fondi.

Come è stato accennato, infine, laddove tali valori siano stati rilevati secondo analoghi criteri e schemi contabili o ad essi sia stato possibile pervenire attraverso una rielaborazione agevole e univoca, si è proceduto alla costruzione dei seguenti indici di efficienza:

$$A) \frac{\text{Tot. € On. Att. istituzionali}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = X\%$$

$$B) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Y\%$$

$$C) \frac{\text{Tot. € On. Attiv. supporto}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Z\%$$

⁶ CNDCEC, Raccomandazione per gli Enp n. 10, "Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati", p. 7. Per un approfondimento del

"Dalla formula sub A) emerge l'indice più importante, quello che identifica, in valore percentuale, la quota di risorse che sono state impiegate nell'esercizio in attività direttamente connesse al fine istituzionale enunciato nella missione. Dal punto di vista del merito (n.d.r.: in generale, ma non necessariamente), questo indice è tanto migliore quanto più alto è il valore percentuale che esprime.

Dalle formule sub B) e C) emerge, in valore percentuale, la quantità di risorse che, nell'esercizio, sono state impiegate, rispettivamente, in attività di raccolta fondi ed in attività di supporto."⁶

L'ultimo indice esaminato è l'indice dell'efficienza della raccolta fondi; "... è uno degli parametri di controllo più importanti, perché evidenzia, in forma estremamente sintetica e trasparente, quanto "costano" le proprie iniziative di *fundraising* nel loro complesso.

L'indice è realizzato dal rapporto tra il totale degli euro per oneri generati da attività di raccolta fondi (On.R.F.) e il totale dei proventi correlati per competenza a tali oneri."

$$D) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € Pr. Raccolta fondi}} = x \%$$

"L'indice esprime in centesimi di unità di misura (centesimi di euro) la spesa media per ogni euro raccolto" dall'Enp⁷.

Organismi di controllo

Relativamente al controllo interno, si è verificata la presenza dell'organismo di vigilanza ex d.lgs. n. 231/2001, del collegio dei revisori dei conti e del collegio sindacale tramite l'indicazione di tali organi nelle specifiche sezioni del sito o la presenza della relazione al bilancio dei medesimi. Relativamente al controllo esterno, si è verificata la presenza di un soggetto revisore esterno tramite l'eventuale relazione al bilancio dallo stesso effettuata.

significato degli indici di efficienza, si rimanda alla stessa Raccomandazione n. 10.

⁷ *Ivi*, pp. 4 e 5.

2.4 Specificità e avvertenze

Terminologia di rendicontazione non finanziaria

La terminologia utilizzata nell'ambito del *non-financial reporting* può variare da azienda ad azienda, da settore a settore, da Paese a Paese.

Secondo uno studio realizzato da KPMG International i termini e le locuzioni più comunemente adottate per identificare/qualificare, nell'ambito del *non-financial reporting*, l'informativa ESG e di sostenibilità sono le seguenti: "sostenibilità", "responsabilità sociale d'impresa" (CSR), "responsabilità aziendale" (CR), "sviluppo sostenibile", "rapporto ambientale e sociale", "responsabilità aziendale e sostenibilità" (CRS). Lo studio rileva che l'82% della terminologia si distribuisce come segue: report di sostenibilità (43%), responsabilità sociale d'impresa (25%), responsabilità aziendale (14%)⁸.

Nel presente lavoro, la ricerca delle informazioni ESG e di sostenibilità pubblicate dagli Enp selezionati è stata effettuata nei documenti e nelle informazioni *web-based* contraddistinti da tale terminologia, cui nel presente documento, per semplicità, ci si riferisce sempre come informativa ESG.

Contabilizzazione del 5x1000

I dati del 5x1000 riguardano le preferenze espresse dai contribuenti nell'anno 2013 (relativi ai redditi Irpef 2012).

Tra gli Enp inclusi negli elenchi definitivi dei beneficiari 5x1000 pubblicati dall'Agenzia delle

entrate, alcuni contabilizzano in bilancio il contributo assegnato quale provento nell'anno contabile successivo a quello in cui è stata espressa la preferenza dai contribuenti (con riguardo ai redditi dell'anno precedente), quando si sia comunque manifestata la certezza di assegnazione del contributo (si legga, la maturazione del diritto) tramite la pubblicazione dell'elenco finale dei beneficiari, delle preferenze espresse e del valore del contributo assegnato (in quanto già valorizzato alla data della redazione del documento di rendicontazione); altri Enp contabilizzano il contributo assegnato nell'anno contabile di erogazione dello stesso, erogazione che generalmente avviene nell'esercizio successivo a quello in cui vengono pubblicati gli elenchi definitivi dei beneficiari, circostanza per la quale la contabilizzazione del contributo si rileva generalmente due esercizi dopo la preferenza espressa dai contribuenti.

D'altra parte, la stessa Raccomandazione per gli Enp n. 2 del CNDCEC relativa alle liberalità, alla rubrica "Trattamento contabile di riferimento", precisa:

"17. Le liberalità devono essere rilevate come proventi nel periodo in cui sono ricevute o in quello in cui si acquisisce il diritto a riceverle, sempre che esse siano misurabili attendibilmente, indipendentemente dai vincoli e dalle restrizioni che possano condizionare il momento di utilizzo o le modalità di fruizione delle stesse"⁹¹⁰.

Peraltro, va osservato che, nel caso di specie, tale duplice opzione nel trattamento contabile del contributo 5x1000 pone un potenziale elemento di incoerenza tra le corrispondenti voci contabili nel caso in cui si vogliano comparare bilanci/rendiconti di gestione o indici di efficienza di Enp diversi, di cui uno dei valori sia costituito dai proventi.

Nella maggior parte dei casi, nella rendicontazione 2014 è stato contabilizzato il contributo 5x1000 attribuito nel 2013; in alcuni casi nella

⁸ KPMG International Cooperative, "The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013", dicembre 2013. KPMG International Cooperative ("KPMG International") è un ente con sede in Svizzera cui le società indipendenti del network KPMG sono affiliate ma che non fornisce servizi ai clienti.

⁹ "Questa scelta, che tende a superare i dettami teorici della cosiddetta *"fund accounting"*, appare coerente con i criteri di rilevazione e rappresentazione in bilancio indicati

dai Pc americani, australiani, neozelandesi, inglesi e con quelli esposti nel documento di studio elaborato sull'argomento dal gruppo di lavoro G-4, composto dallo IASC e dagli esponenti dei suindicati organismi contabili, con l'aggiunta di quello canadese."

¹⁰ CNDCEC. Raccomandazione per gli Enp n. 2, "La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit", giugno 2002.

rendicontazione 2014 è stato invece contabilizzato il contributo attribuito nel 2012.

Misurazione dell'impatto sociale

La locuzione "misurazione dell'impatto sociale" appare in diversi emendamenti al testo del disegno di legge di riforma del Terzo settore (attualmente in discussione in Senato). E' chiaro che la locuzione può implicare misurazioni di impatti quantitativi e qualitativi nel breve, medio e lungo termine (dunque concetti estremamente generici); ciò posto, l'analisi su tale variabile non può che risultare discrezionale (un Enp potrebbe predisporre un bilancio di missione ma nulla illustrare in merito all'impatto sociale generato dalle attività realizzate). Ai fini del presente studio, risultando alquanto soggettivo e opinabile seguire un approccio secondo il quale, per ciascun Enp, osservando le modalità di rendicontazione e i contenuti dei documenti pubblicati, si fosse fornito un "giudizio" sull'idoneità di quanto redatto e pubblicato nel fornire una qualche misura dell'impatto sociale generato, si pone il postulato per il quale alla pubblicazione di un documento di rendicontazione ESG corrisponda la misurazione (o, più correttamente, il tentativo di misurazione) dell'impatto sociale. Nel caso in cui nessun documento ESG sia stato pubblicato dall'Enp, allora abbiamo valutato eventuali comportamenti o *disclosure* ESG fornite sui siti tramite strumenti informatici o telematici *web based* idonei (a nostro avviso) a tale tipo di misurazione.

Enti con schemi di bilancio obbligatori

Alcune tipologie di Enp dell'universo esaminato hanno l'obbligo di effettuare una rendicontazione economico-finanziaria d'esercizio secondo schemi e principi stabiliti per legge.

Per questo motivo, tali Enp sono stati inclusi nell'analisi relativa alla pubblicazione di documentazione economico-finanziaria e ESG e alla presenza (e tipologia) degli organi di controlli, ma non nelle analisi concernenti l'adozione di schemi e

principi contabili specifici per gli Enp e gli indici di efficienza. L'esclusione dall'analisi inerente all'adozione degli schemi contabili specifici per gli Enp è motivata proprio dall'assenza di documenti contabili redatti con riferimenti tecnici di settore dagli Enp tenuti ad adottare per legge schemi di altra natura (e d'altra parte, sarebbe oltremodo oneroso, per chi abbia già un obbligo, procedere a una duplice rendicontazione: una prima obbligatoria per legge e una seconda volontaria per una maggiore trasparenza); l'esclusione di tali Enp dall'analisi degli indici di efficienza trova motivo nell'impossibilità di costruire i relativi rapporti di valore, visto che i principi e gli schemi contabili adottati per legge rispondono a logiche più simili alla rendicontazione *for profit* o pubblica che non a quella non profit e di *fundraising* (circostanza che rende, appunto, le poste contabili di natura affatto diversa e non confrontabile rispetto alle medesime voci degli altri Enp dell'universo). Gli Enp in questione sono:

- gli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS);
- le Amministrazioni pubbliche (nel nostro caso i Comuni);
- le Università pubbliche.

Gli IRCCS possono avere natura giuridica diversa, pubblica o privata, ma nella contabilità sono assoggettati agli schemi degli enti pubblici stabiliti dalla normativa vigente, in particolare del d.lgs. n. 118/2011, in quanto, pur non essendo necessariamente enti pubblici, sono "enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale" e/o del Servizio sanitario regionale.

La disciplina economico-contabile delle Amministrazioni pubbliche e delle Università pubbliche è stata completamente riformata in ottemperanza alle disposizioni complementari e attuative della riforma della contabilità pubblica, avviata con la legge 31 dicembre 2009, n. 196, "Legge di contabilità e finanza pubblica"¹¹.

¹¹ Dal 2009 in poi, su quest'aspetto, il legislatore è intervenuto a tutti i livelli amministrativi: enti territoriali (l. n. 42/2009), Stato e altre Amministrazioni pubbliche (l. 196/2009), sanità (d.lgs. n. 118/2011) e, appunto, università (con due interventi normativi: legge 30 dicembre 2010, n. 240, "Norme in materia di

organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario" e decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, "Introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale e analitica, del bilancio unico e del bilancio consolidato nelle

Nell'universo dei primi 100 Enp individuati per valore decrescente del contributo ricevuto, gli Enp in questione sono risultati nel numero come segue:

- IRCCS = 15 (l'Azienda ospedaliera universitaria San Martino-Istituto nazionale per la ricerca sul cancro è stata inclusa tra gli IRCCS);
- Comuni = 2 (Comune di Roma e Comune di Milano);
- Università pubblica: 1 (Alma Mater Studiorum-Università di Bologna).

Riclassificazione di poste contabili

Nell'ambito della riclassificazione delle poste contabili ai fini della costruzione degli indici di efficienza, in alcuni casi i proventi della raccolta fondi includevano tanto i proventi derivanti da iniziative di raccolta generiche quanto il contributo 5x1000 ricevuto: in tali circostanze, in effetti, pur dichiarando di adottare principi e linee guida con schemi contabili riconducibili a quelli previsti dalle Raccomandazioni per gli Enp del CNDCEC, mentre con riguardo agli oneri, quelli sostenuti per le attività istituzionali sono stati distinti da quelli sostenuti per le attività di raccolta fondi, con riguardo ai proventi tale distinzione non è stata adottata, rientrando entrambe le tipologie in un'unica voce impossibile da rielaborare.

Infine, nei bilanci economici e di missione, talvolta gli Enp hanno indicato come "attività istituzionali" anche le attività di raccolta fondi oltre alle attività istituzionali "statutarie". Nell'ambito della presente ricerca, si intendono quali "attività istituzionali" solo le attività istituzionali previste nello statuto, ovvero quelle mediante le quali l'Enp realizza gli obiettivi che ne costituiscono la ragione d'essere.

Analisi per categorie

Nei casi in cui è stata effettuata una rielaborazione dei dati in funzione delle varie categorie di appartenenza (secondo la classificazione presentata negli elenchi dell'Agenzia dell'entrate), si noti che ciascun Enp può rientrare in più d'una categoria,

circostanza per la quale la somma delle evidenze può risultare superiore a 100 in U1-100 e a 50 in U1-50 e U51-100.

Organi di controllo

Similmente al caso dell'analisi per categorie, nel "leggere" i valori osservati, si tenga presente che un Enp in cui si sia rilevata la presenza di un organo di controllo potrebbe essersi avvalso dell'attività di controllo di diversi organi interni e/o esterni.

Inoltre, relativamente a questa (sola) tipologia di informazioni, siamo consapevoli che, in diversi casi, alla mancanza di informazioni sul sito possa non corrispondere la reale situazione di specie, sia perché diversi Enp omettono molte delle informazioni inerenti alla governance sia perché, nei casi in cui il bilancio non sia stato accessibile, è venuta meno la possibilità di verificare la presenza degli organi di controllo tramite la relazione di revisione degli organi coinvolti.






università, a norma dell'articolo 5, comma 1, lettera b), e 4, lettera a), della legge 30 dicembre 2010, n. 240).

2.5 Indicazioni e note per la lettura

Valori e colori dei grafici

Dove non altrimenti indicato, quelli espressi nei grafici corrispondono ai valori assoluti rilevati nell'osservazione.

Per facilitare il lettore nella comprensione dell'analisi, dove non si sia scelto di fare altrimenti per ragioni di intellegibilità e chiarezza, i grafici con informazioni e dati relativi ai singoli universi (o ad essi comunque pertinenti) sono stati contraddistinti da uno specifico colore (o da una sua sfumatura) come segue:

- Composto dei tre universi blu 
- U1-100. grigio 
- U1-50 azzurro 
- U51-100 verde 
- Analisi per categorie arancio 

Accessibilità dei documenti

Nell'esposizione dei risultati abbiamo utilizzato i termini "accessibile/non accessibile" in luogo di "presente/non presente".

Nonostante la massima attenzione con cui sia stata svolta la ricerca empirica, fa infatti parte del suo margine di errore materiale la possibilità di non essere stati capaci di individuare o reperire documenti pur presenti nei siti web degli Enp esaminati; d'altro canto, qualora ciò si sia verificato, è molto probabile che i documenti in questione non fossero immediatamente o facilmente "accessibili" anche a un comune stakeholder, inficiando così la reperibilità delle informazioni e, purtroppo, anche la trasparenza della *disclosure* dell'ente.

Peraltro, come già accennato, ogni qual volta sia sorto un dubbio sulla presenza (o l'assenza) di un documento ricercato (e non trovato) in un sito web o anche sulla sua struttura o composizione, ne abbiamo chiesto conto all'Enp in questione inviando una richiesta informativa tramite email e/o contattando telefonicamente gli interessati. In questo senso, desideriamo ringraziare sinceramente tutti coloro che ci hanno risposto e che, in diversi casi, hanno mostrato una grande sensibilità rispetto alle questioni poste e una notevole disponibilità a confrontarsi con noi nei casi in cui ci siamo permessi di suggerire piccoli accorgimenti nell'ottica di accrescere l'accessibilità e la chiarezza dei documenti economici e/o ESG pubblicati o da pubblicare sui siti web degli enti contattati.

In particolare i nostri ringraziamenti vanno alla Federazione Nazionale delle Associazioni Auser di Volontariato, alla Fondazione dell'Ospedale Pediatrico Anna Meyer, alla Fondazione Associazione Nazionale Tumori (ANT) Italia, all'Associazione Casa del Sole, all'Associazione Dynamo Camp e alla Lega Italiana Protezione Uccelli (LIPU).

3 Evidenze e risultati nella rendicontazione e nel controllo

3.1 Panoramica generale sugli Enp esaminati

Di seguito si riportano in tabella i principali dati sul 5x1000 2013 rielaborati dagli elenchi dell'Agenzia dell'entrate.

	Totale	U1-50	U1-100
Enp beneficiari	48.528	= 0,10% dei beneficiari	= 0,21% dei beneficiari
Numero di scelte	14.156.258	5.697.158	6.563.918
Contributo	€ 392.296.549	€ 169.877.040 (43,30% del totale)	€ 191.976.559 (48,94% del totale)

L'assegnazione del contributo avviene sulla base di "scelte espresse", fornite dai contribuenti nelle dichiarazioni dei redditi in favore di singoli beneficiari, e di "scelte generiche", fornite dagli stessi in favore di una categoria di intervento (Volontariato, Ricerca scientifica, Ricerca sanitaria, ecc.); il contributo determinato tramite le scelte generiche corrisponde a una quota proporzionale relativa alle stesse scelte in favore dell'area di appartenenza.

Infine, una certa quota di 5x1000 viene attribuita agli enti Mibac in base alla procedura prevista dal d.P.C.M. 30 maggio 2012, la quale, nel 2013 è stata pari a € 2.299.959.

Gli Enp "estremi" degli universi qui esaminati hanno ricevuto nel 2013 quanto segue:

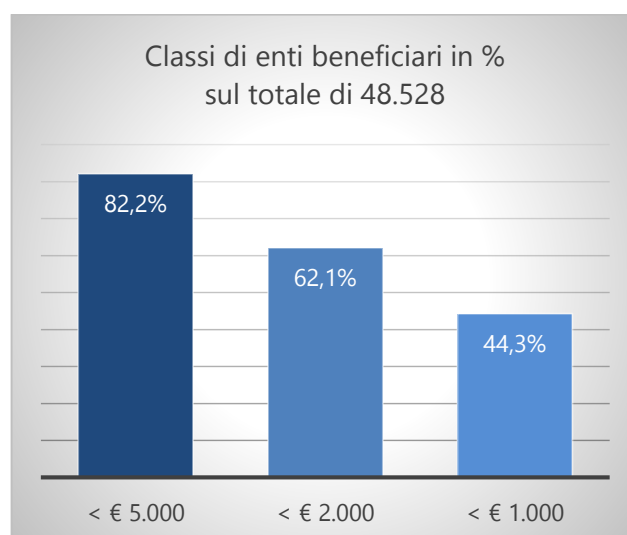
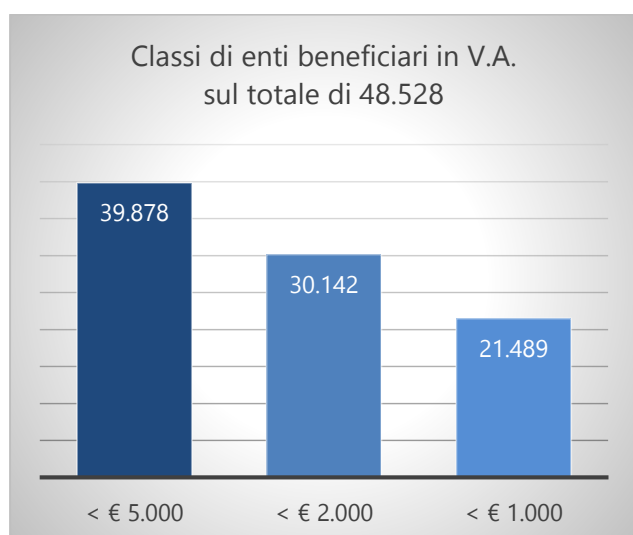
- N. 1: Associazione Italiana per la Ricerca sul Cancro: € 54.577.166;
- N. 50: Istituto Oncologico Romagnolo Cooperativa Sociale Onlus: € 665.486;
- N. 100: Lipu - Lega Italiana Protezione Uccelli: € 293.352.

Estrapolando poi dall'elenco generale dei beneficiari il numero di Enp appartenenti a specifiche classi individuate in funzione di determinate soglie di contributo, è possibile comprendere anche una rilevanza relativa degli universi esaminati in rapporto alle altre classi: degli oltre 48.500 enti beneficiari, quasi 39.900 (l'82,2%) hanno ricevuto meno di € 5.000, oltre 30.100 (il

62,1%) hanno ricevuto meno di € 2.000 e quasi 21.500 (il 44,3%) hanno ricevuto meno di € 1.000.

Senza voler entrare nel merito dell'equità del meccanismo, salta comunque immediatamente agli occhi che lo 0,21% degli enti percepisce quasi il 49%

delle risorse annuali disponibili mentre l'82,2% riceve un contributo inferiore di quasi 60 volte a quello percepito dal centesimo Enp per contributo decrescente.

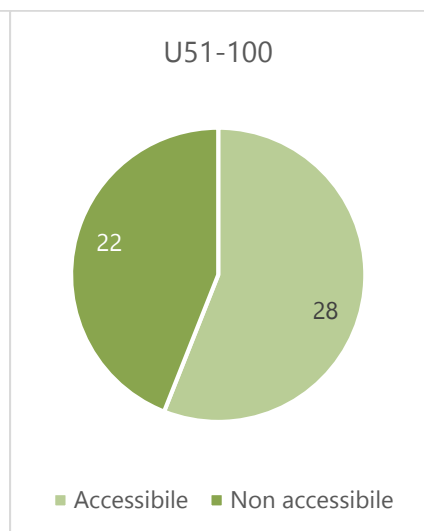
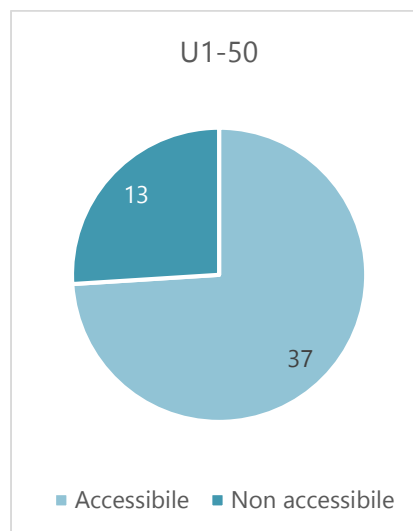
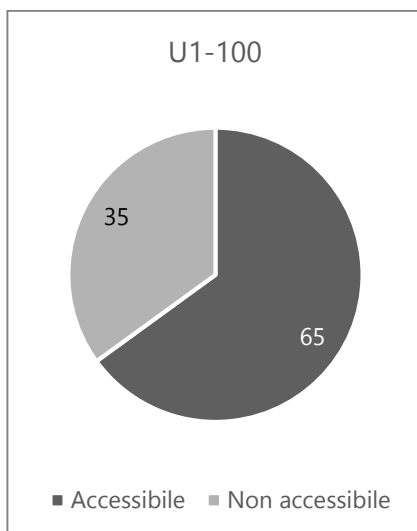
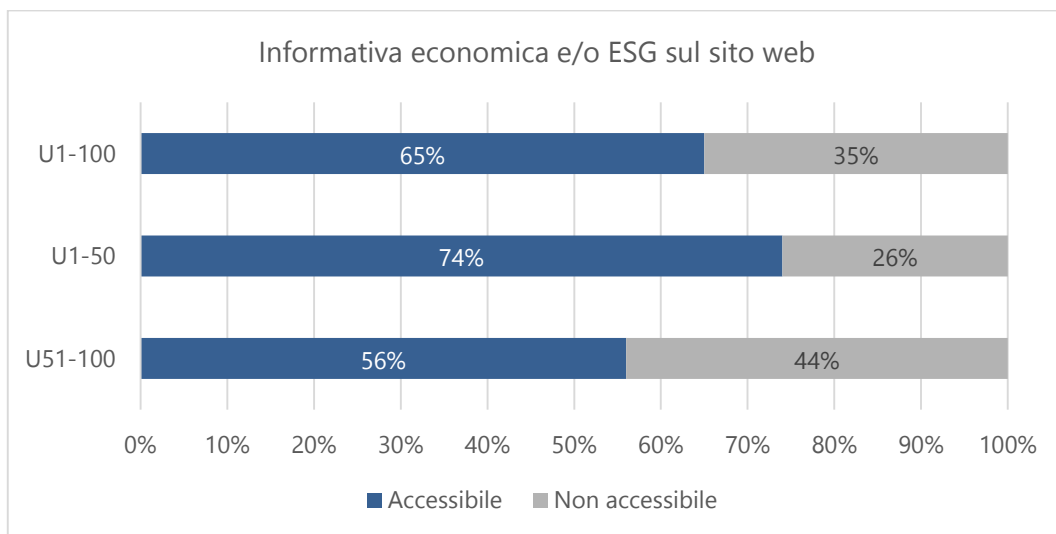


Le seguenti osservazioni sono il risultato di un'elaborazione quantitativa e qualitativa dei dati raccolti secondo la metodologia sopra esposta.

Il 65% degli Enp in U1-100 pubblica informativa economico-finanziaria e/o ESG sul proprio sito web.

Considerando separatamente i due universi U1-50 e U51-100, si nota immediatamente la forbice nel comportamento relativo alla *disclosure* complessiva: tra i primi cinquanta Enp per contributo ricevuto, il 74% ha reso accessibili documenti economico-finanziari e ESG sul proprio sito web, a fronte del 56% del secondo universo.

In generale (e questo vale per tutti gli ambiti informativi oggetto della ricerca), emerge la tendenza per la quale gli Enp di maggiori dimensioni (per totale dell'attivo) risultino anche i più attenti nel redigere e pubblicare un'informativa economica e/o ESG e costituiscano anche i beneficiari dei contributi 5x1000 di importo più elevato.



Dei cento Enp analizzati, 65 rientrano nella categoria "Volontariato", 23 nella categoria "Ricerca scientifica", 26 nella categoria "Ricerca sanitaria", 2

nella categoria "Comuni" e 2 nella categoria "Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo (Mibac)"¹². Come si avrà modo di

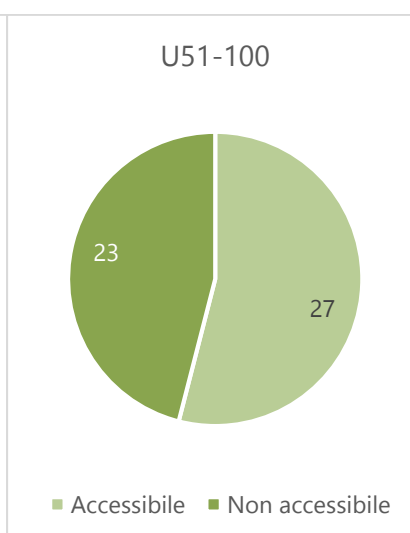
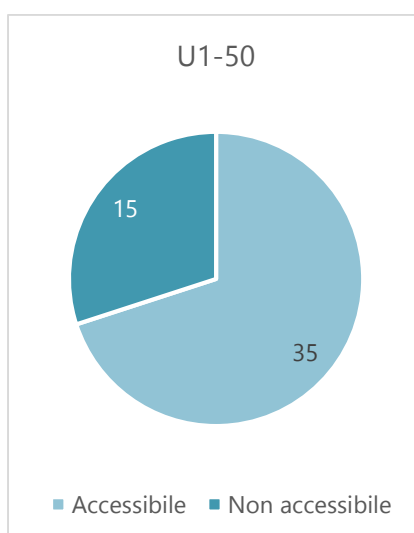
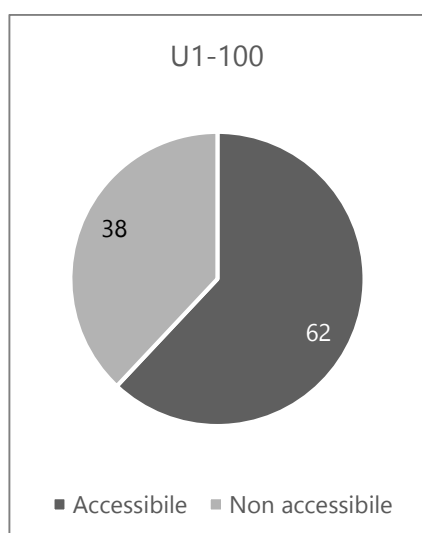
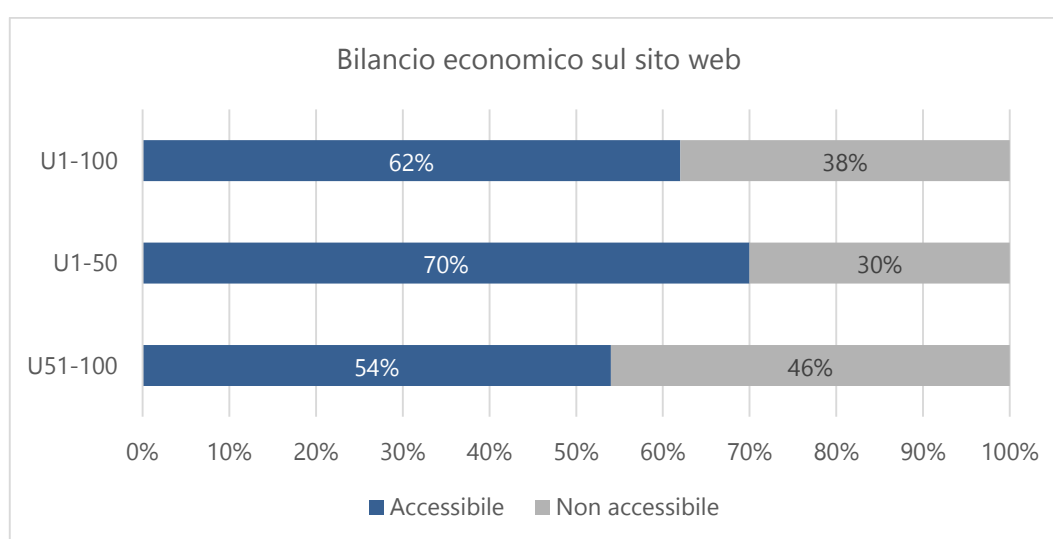
¹² Si ricordi che in molti casi, uno stesso Enp rientra in due o più categorie; i due Mibac del nostro universo sono il

Fondo Ambiente Italiano (FAI) e la Fondazione Giorgio Cini.

evidenziare nei paragrafi successivi, i dati relativi alla *disclosure* economica e ESG variano sensibilmente a seconda della categoria di appartenenza; la ragione di tale discrasia è ragionevolmente legata a molteplici fattori, e *in primis* alla natura dell'attività e agli obblighi di legge previsti (ad esempio, una IRCCS ha obblighi specifici relativi alla pubblicazione di informativa economico-finanziaria e, nel contempo, svolge un'attività forse più difficilmente rendicontabile nell'ambito del *sustainability reporting*).

3.2 Informativa economica

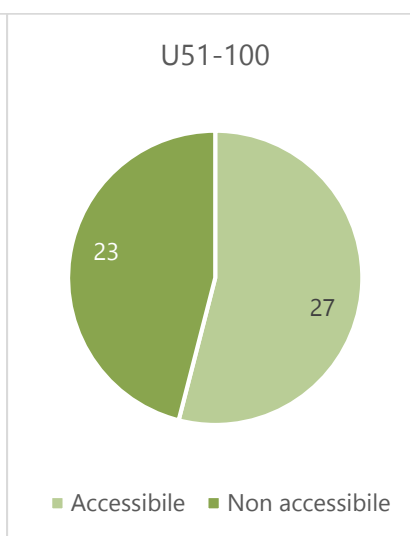
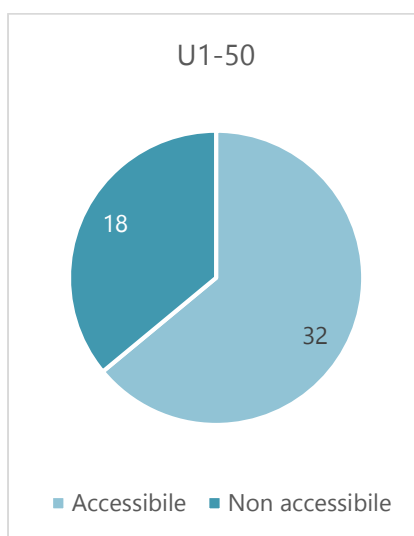
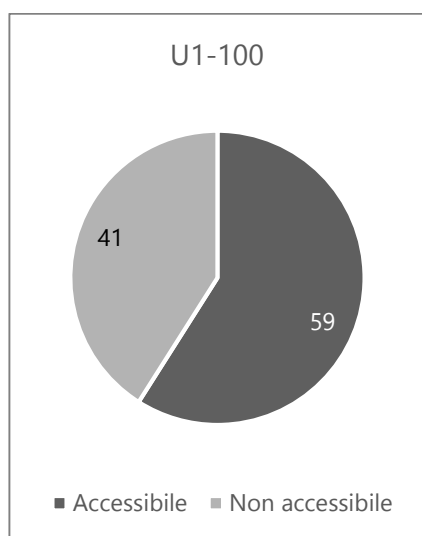
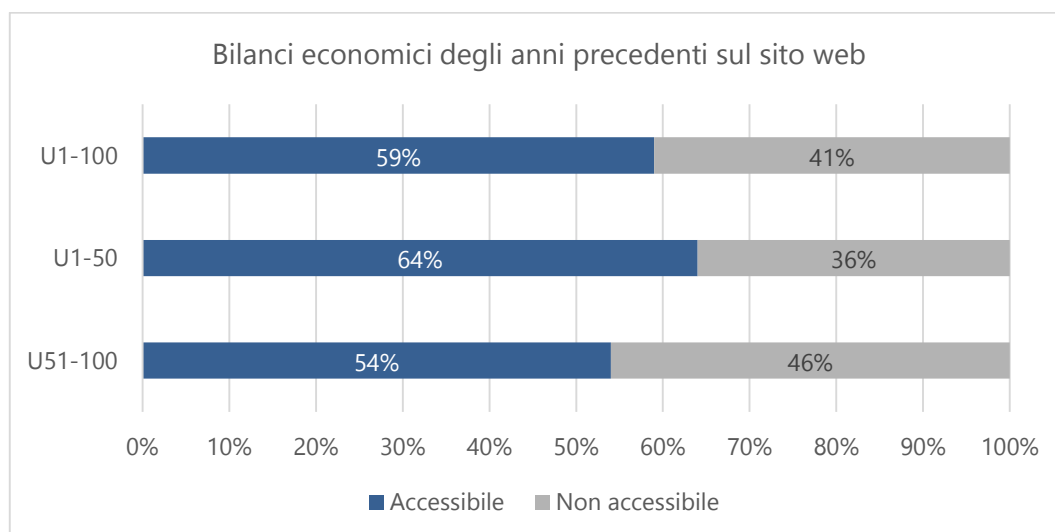
Andando a esaminare la *disclosure* relativa agli aspetti economico-finanziari, è possibile osservare percentuali sostanzialmente in linea con quelle rilevate con riguardo al comportamento sulla *disclosure* generale: quasi i due terzi di U1-100 rende accessibile un bilancio o un report annuale o un rendiconto di gestione, percentuale che si eleva al 70% in U1-50 e scende al 54% in U51-100.



Dalla verifica dell'accessibilità della documentazione economico-finanziaria relativa agli anni precedenti (rispetto alla documentazione 2014, quasi sempre quella più recente disponibile), si evince che alcuni Enp di U1-51 hanno pubblicato soltanto i bilanci del 2014 (a fronte di un comportamento comunque abbastanza consolidato volto alla pubblicazione di

informativa economico-finanziaria); peraltro, non sembrano esserci motivi ragionevoli nel rendere accessibili solo gli ultimi bilanci laddove un Enp rediga il bilancio con continuità in ogni esercizio.

In U51-100 i valori dei due comportamenti coincidono.



3.3 Linee guida e schemi contabili adottati per la redazione del bilancio

Nell'ambito della nostra analisi assume particolare rilievo la verifica dei principi e degli schemi economico-contabili adottati dagli Enp nella redazione del bilancio d'esercizio.

Oltre infatti a risultare necessari per accrescere la correttezza e la trasparenza della rendicontazione, principi economico-contabili specifici sono richiesti dalle peculiarità della gestione e delle attività realizzate dagli Enp. Inoltre, come è noto, per molte tipologie di Enp non vi sono particolari prescrizioni normative che suggeriscano a quali principi e schemi fare riferimento (e tantomeno obblighino tali enti ad adottarne alcuno).

Per questo motivi, gli operatori di settore hanno nel tempo predisposto documenti tecnici di supporto alla rendicontazione economico-finanziaria degli enti del Terzo settore. Sostanzialmente, i principi e le linee guida di rendicontazione maggiormente diffusi tra gli Enp attivi nel nostro Paese sono esplicitati in documenti emanati da tre operatori: i due Principi contabili per gli Enp emanati congiuntamente, tra il 2011 e il 2012, dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e dall'Agenzia per le Onlus, le Raccomandazioni economico-contabili per gli Enp emanati dal CNDCEC tra il 2004 e il 2010, e le "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit" emanati dall'Agenzia per le Onlus nel 2009¹³.

Nell'osservare i dati e i grafici che seguono, e cercando di semplificare al massimo il discorso tecnico per concentrarsi sulla percezione dei fenomeni che si manifestano, si tenga presente sostanzialmente che:

1. gli Enp possono adottare (e spesso adottano) tali linee guida in modo congiunto;
2. i principali schemi economico-contabili individuati nei tre documenti tecnici sono fondamentalmente simili e garantiscono, in linea di massima, la confrontabilità delle voci contabili dello Stato patrimoniale e del Rendiconto di gestione (circostanza, quest'ultima, che ci ha consentito di utilizzare quelle stesse voci o di rielaborarle in modo ragionevolmente coerente nell'ambito della costruzione degli indici di efficienza gestionale).

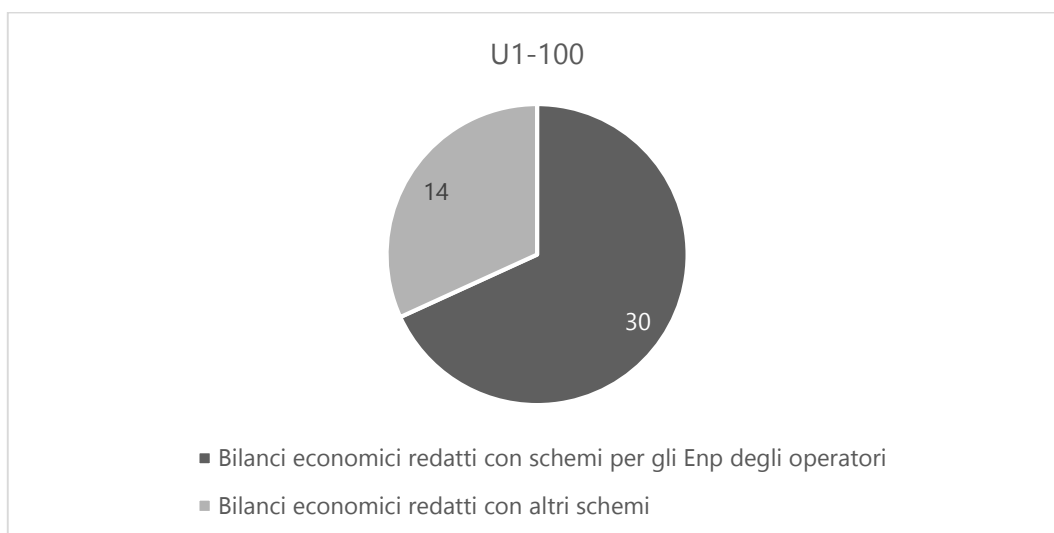
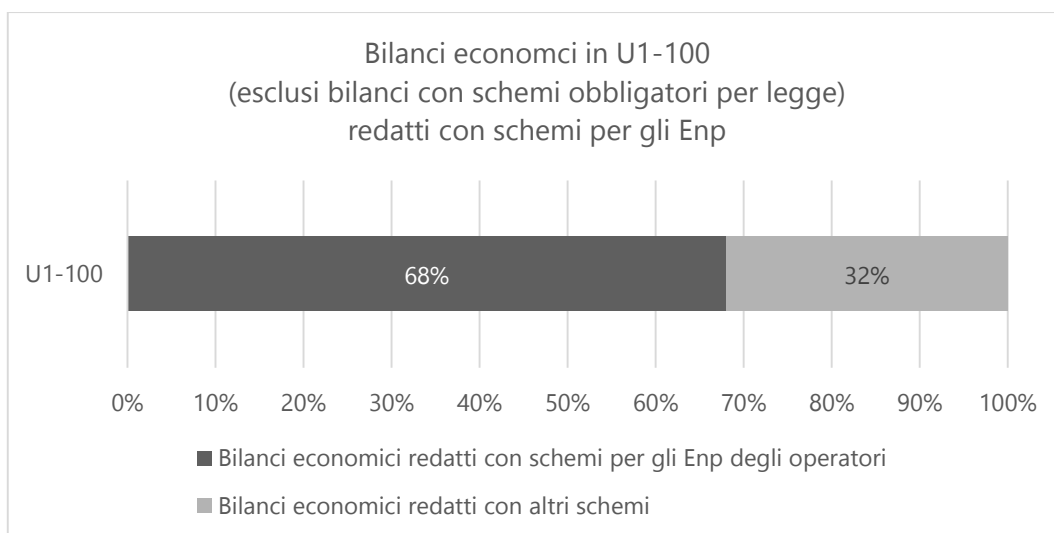
Infine, si tenga presente che, nell'ambito del confronto tra i bilanci che utilizzano tali linee guida e tutti i bilanci accessibili in U1-100, sono stati eliminati i dati relativi alle 15 IRCCS, ai 2 Comuni e a un'Università pubblica per i motivi illustrati in Nota metodologica.

¹³ A seguito dell'entrata in vigore del decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012 (art. 8, co. 23), convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012,

l'Agenzia per le Onlus è stata soppressa e le sue funzioni trasferite al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali.

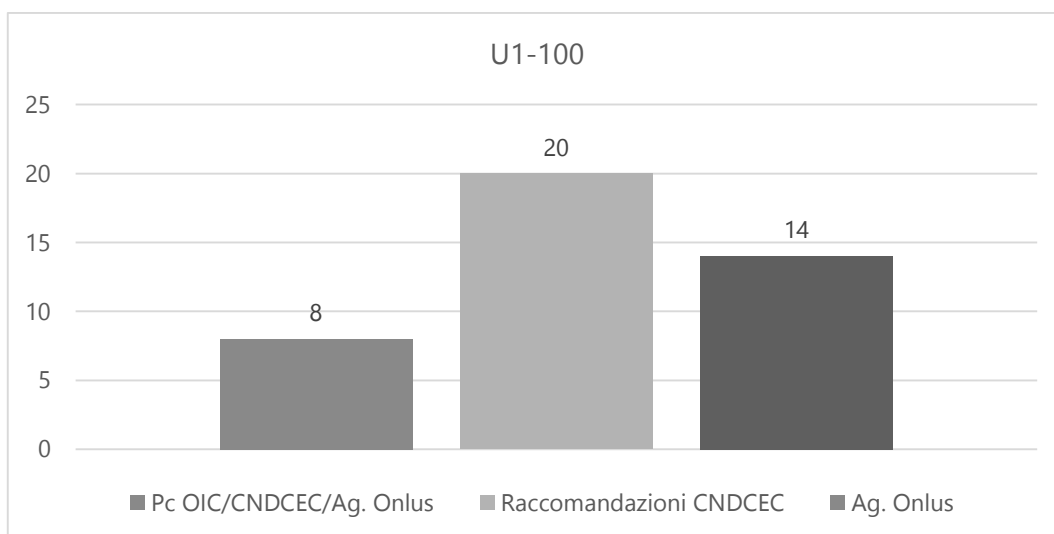
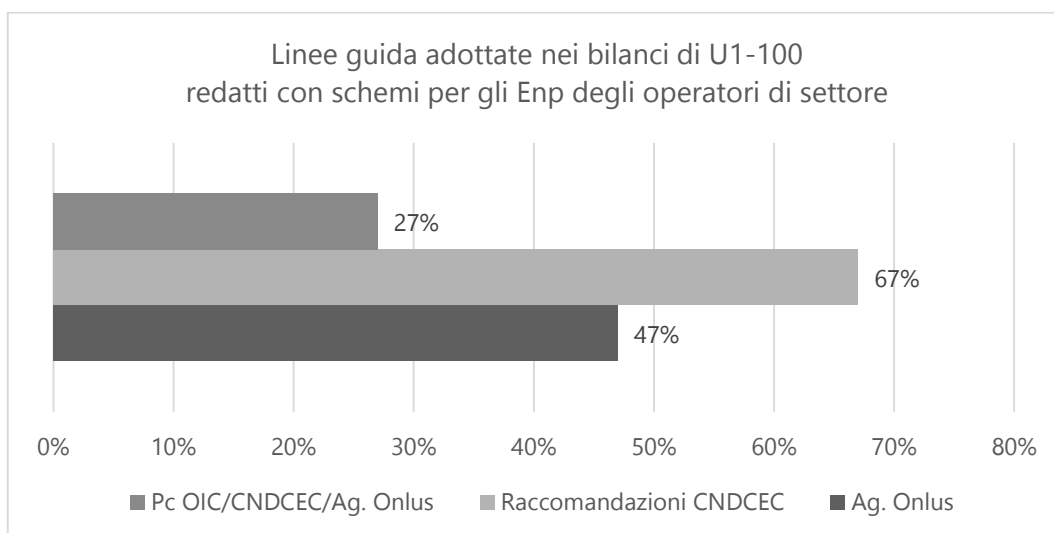
Tra i 44 bilanci degli Enp liberi di scegliere principi e schemi della propria rendicontazione economico-finanziaria, 30 di essi (il 68%) si sono avvalsi dei contributi tecnici degli operatori di

settore e 14 hanno optato per soluzioni diverse, talvolta mutuando, con tutti i limiti del caso, gli schemi previsti dal codice civile per gli enti lucrativi.



Tra quanti hanno preferito fare riferimento a specifici principi contabili e schemi di bilancio per gli Enp, la maggior parte (il 67%) ha adottato

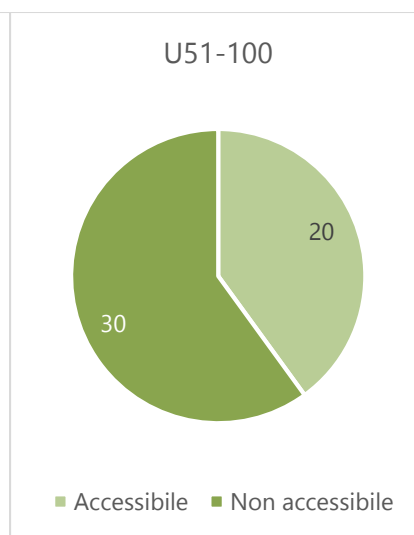
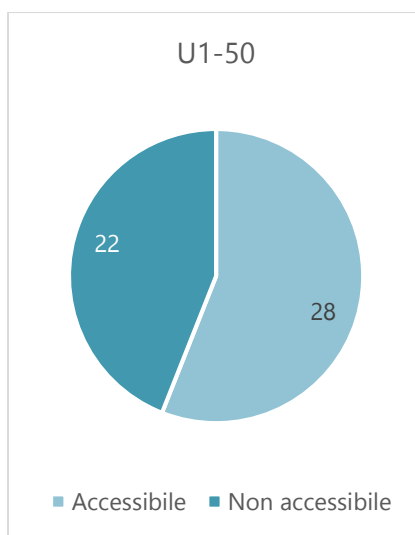
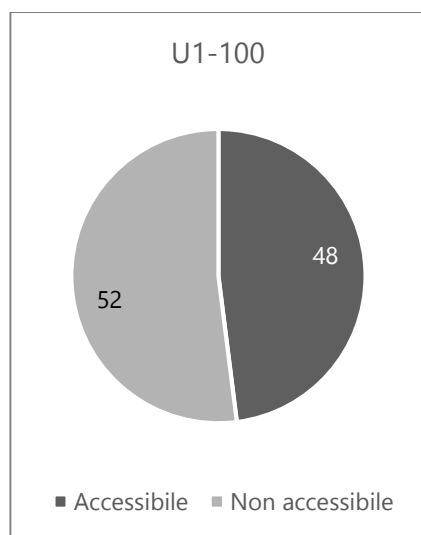
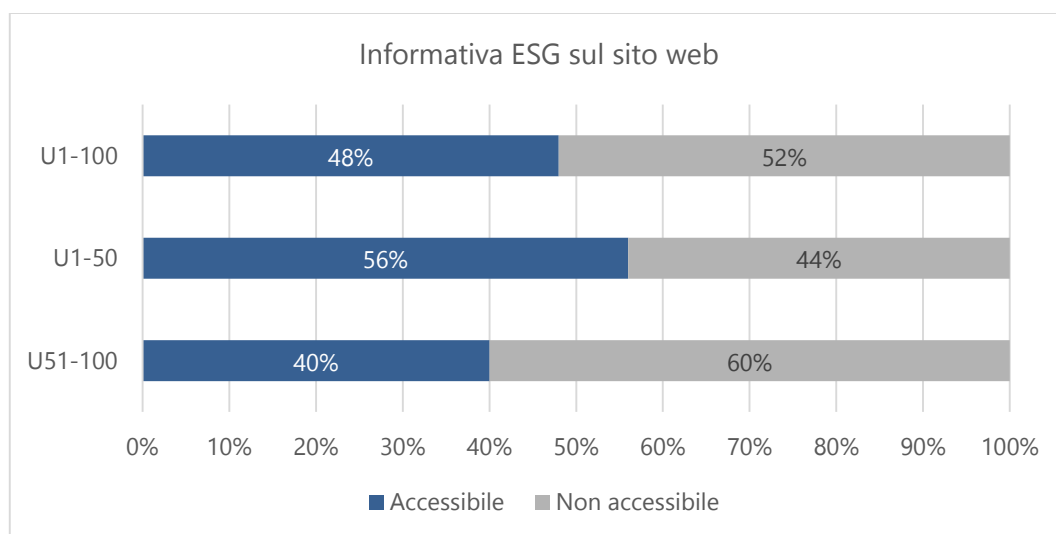
le Raccomandazioni contabili per gli Enp del CNDCEC, e spesso in modo congiunto con le previsioni fornite dall'Agenzia per le Onlus.



3.4 Informativa ESG

informativa sul proprio sito web. Con riguardo ai due sotto-universi, è interessante notare come la riduzione nell'accessibilità dell'informativa ESG rispetto a quella economico-finanziaria si manifesti esattamente nelle stesse percentuali: da 70% a 56% in U1-50 e da 54% a 40% in U51-100.

Relativamente all'informativa ESG, circa la metà degli Enp di U1-100 ha prodotto documentazione o

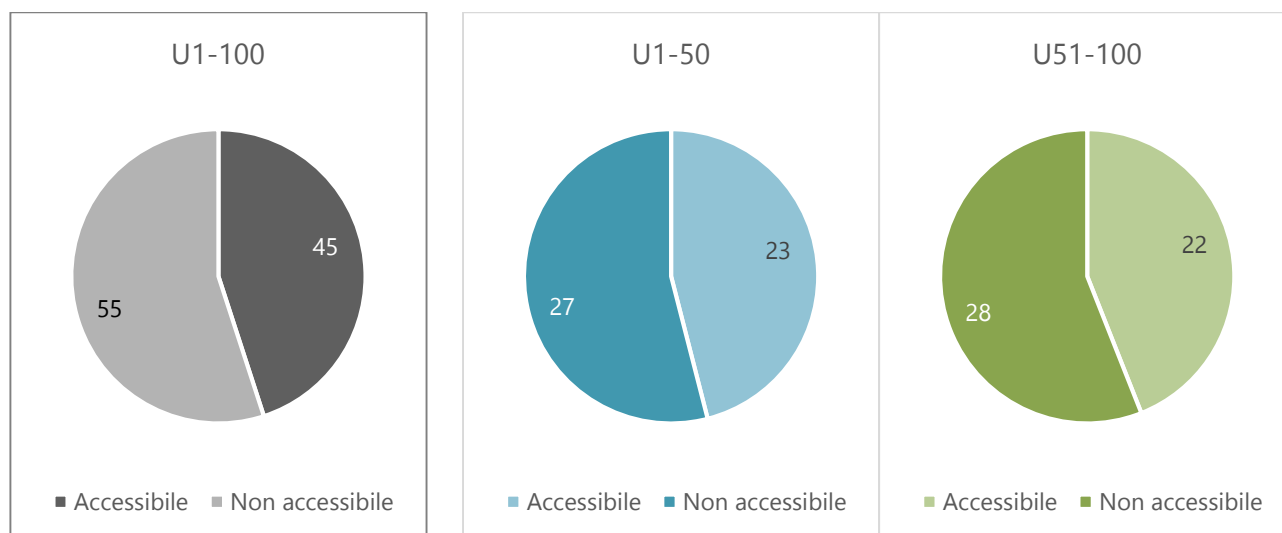
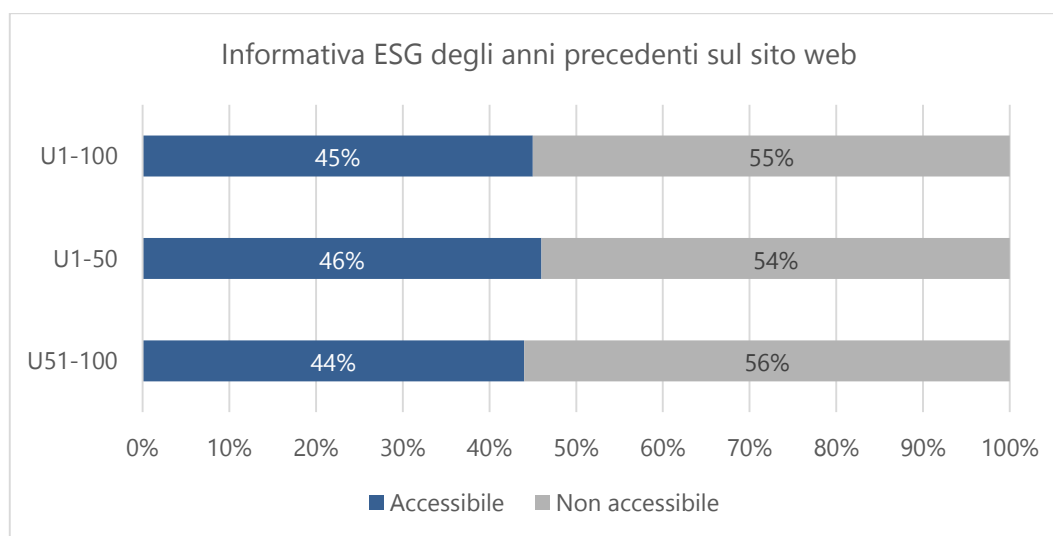


In altri termini, mentre sia i valori assoluti sia i valori percentuali della diffusione della *disclosure* (tanto economico-finanziaria quanto ESG) sono chiaramente diversi nei due sotto-universi (da cui si evince una differenza di comportamento correlabile alla dimensione del contributo ricevuto e, in ultima

analisi, in una certa misura, anche alla dimensione dell'Enp), tuttavia il *quantum* della riduzione non sembra risentire dell'appartenenza a uno o all'altro degli stessi, attestandosi su valori omogenei nella prima e nella seconda metà di U1-100.

Infine, andando a verificare l'accessibilità dell'informativa ESG relativa agli anni precedenti, in U1-50 è possibile rilevare la stessa dinamica già osservata con riguardo all'informativa economico-finanziaria: anche in questo caso, infatti, si registra una riduzione della *disclosure* di dieci punti percentuali rispetto a quella inerente all'ultimo esercizio.

Esaminando i dati dell'universo U51-100, viceversa, si può notare come, in alcuni casi, si sia rilevata la presenza solo dell'informativa degli anni precedenti, circostanza da cui si evince che alcuni Enp siano in ritardo nella redazione (o nella pubblicazione) dei documenti di *sustainability reporting* (che generalmente pubblicano) oppure che alcuni Enp abbiano interrotto questa pratica.



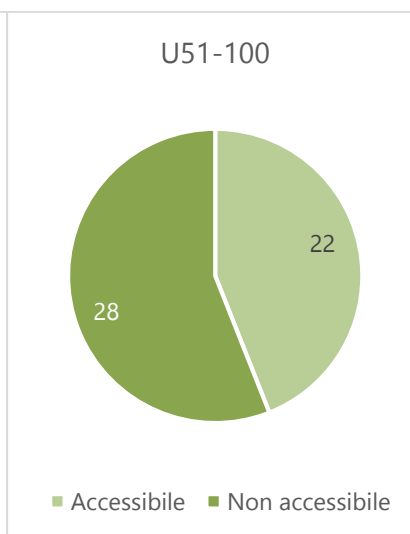
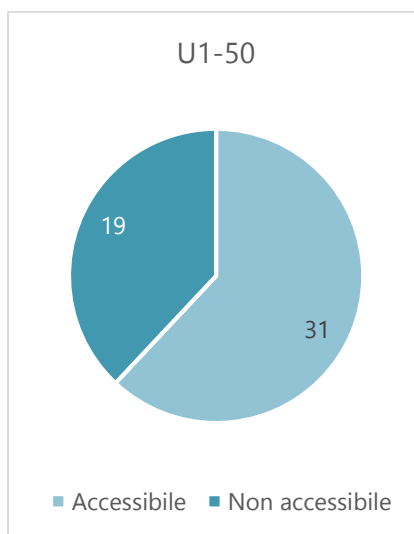
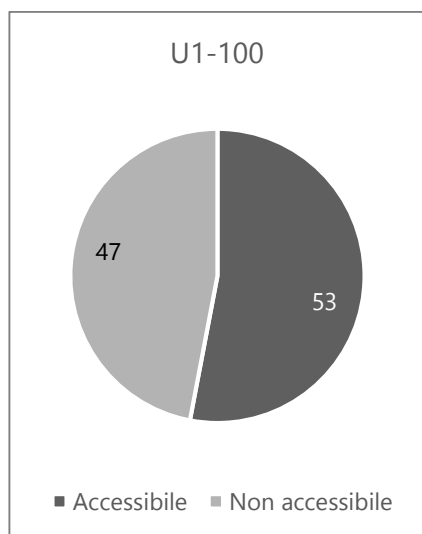
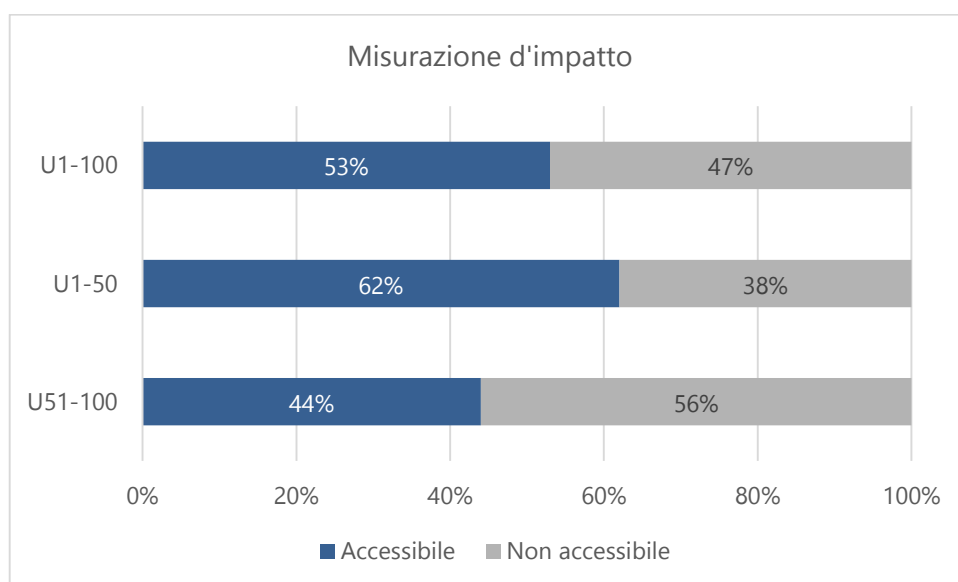
Relativamente alla verifica di una *disclosure* informativa cui si ritenga di individuare un comportamento (o meglio, un tentativo) teso a "misurare l'impatto sociale" delle attività realizzate, si è già evidenziato in Nota metodologica come tale locuzione, se non tecnicamente definita, implichi necessariamente una valutazione qualitativa

soggettiva. Cercando di porre dei paletti oggettivi, abbiamo anche assunto come presupposto che tale comportamento lo si possa individuare ogni qual volta sia accessibile un'informativa ESG o di sostenibilità. Peraltro, talvolta, si è ritenuto di poter individuare attività di misurazione di impatto attraverso una serie di informazioni pur presenti nei

siti web esaminati e tuttavia non identificabili in una informativa ESG organica (entrando in gioco, in questi rari casi, una nostra valutazione soggettiva).

Con queste premesse, si può osservare come in 53 casi su 100, con una certa ragionevolezza, si possa

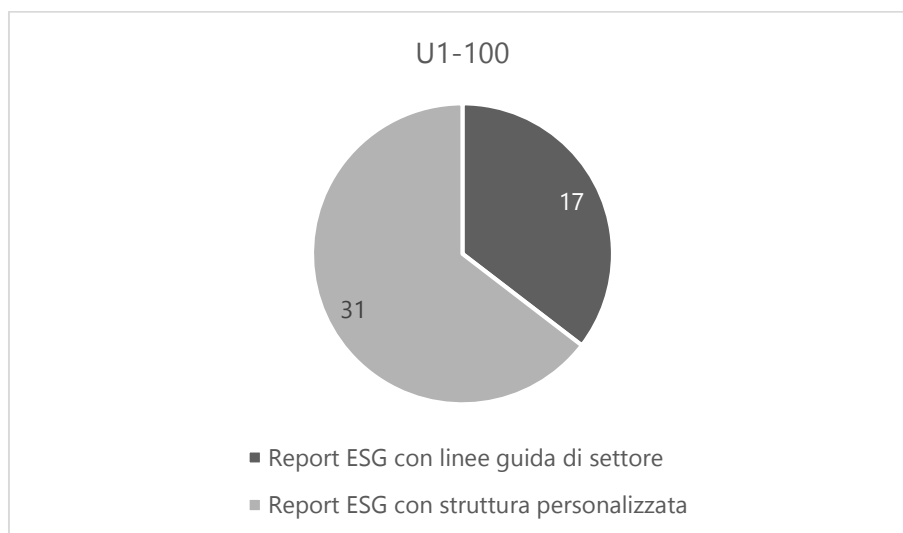
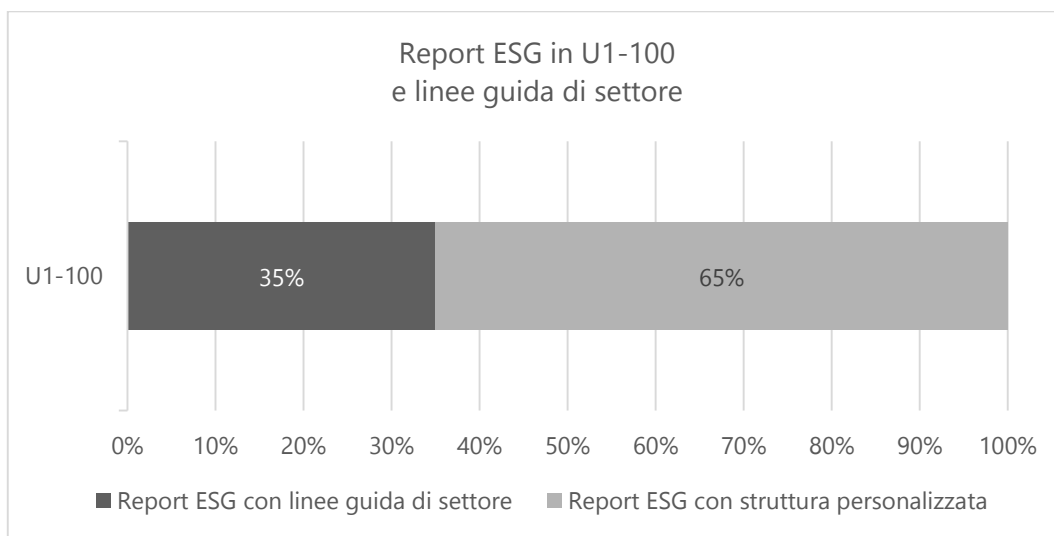
configurare il tentativo, da parte degli Enp di U-100, di fornire informazioni che diano conto dell'impatto sociale generato, a fronte dei 48 casi in cui si sia verificata l'accessibilità ad un'informativa ESG.



3.5 Linee guida e schemi adottati per la redazione dei report ESG

Dei 48 report ESG e di sostenibilità accessibili dai siti web degli Enp di U1-100, solo 17 di essi (il 35%) sono stati redatti secondo linee guida di rendicontazione di sostenibilità predisposte da

operatori del settore; 31 report ESG (il 65%) sono invece stati concepiti con una struttura non riconducibile ad alcuno standard specifico (si tratta di percentuali praticamente "capovolte" rispetto a quelle rilevate con riguardo all'utilizzo di standard di settore nella rendicontazione economico-finanziaria): in generale, in questi casi, è ragionevole supporre che l'Enp abbia preferito dare conto delle proprie attività nel modo ritenuto più adeguato rispetto alle proprie specificità gestionali e operative, talvolta svolgendo iniziative sociali di varia natura e oltre il territorio nazionale.

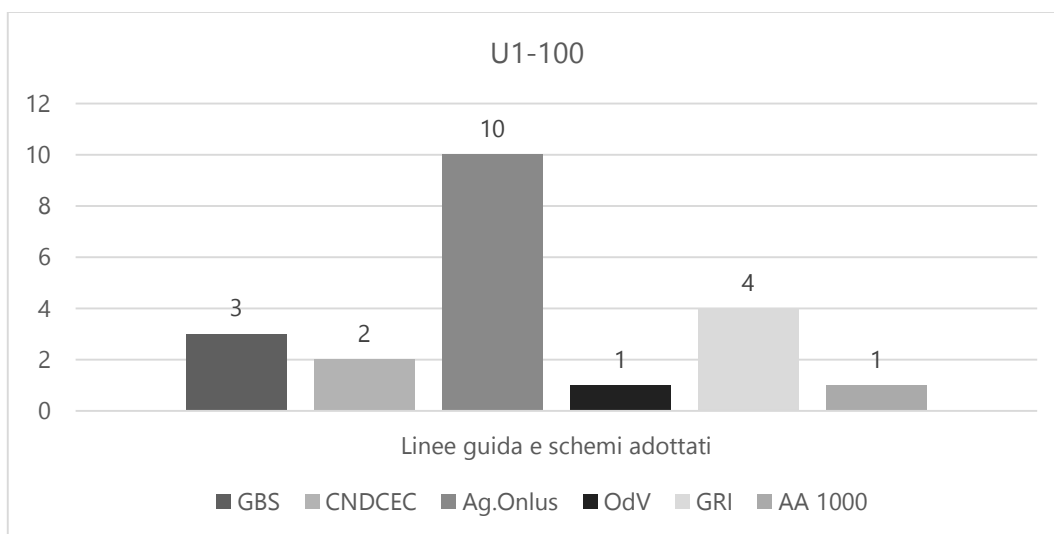
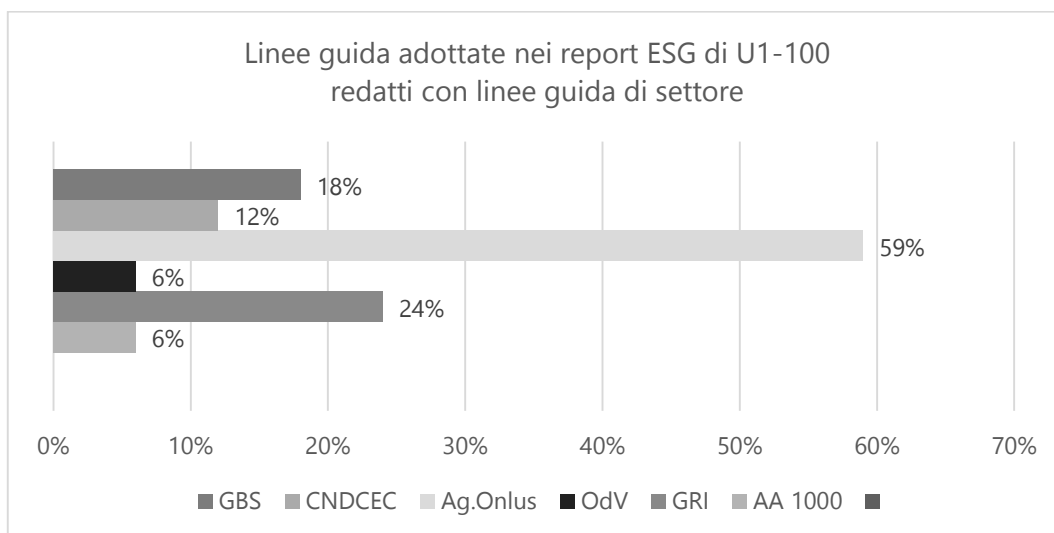


Tra i riferimenti di rendicontazione ESG specifici per gli Enp, quelli maggiormente adottati sono state le Linee guida per la redazione del bilancio sociale

dell'Agenzia per le Onlus (59% dei casi); a seguire, ma con ampio margine, le Sustainability Reporting Guidelines della Global Reporting Initiative (GRI),

nelle versioni G3.1 e G4 (24% dei casi) e i Principi di Redazione del Bilancio Sociale del Gruppo di studio per il bilancio sociale (GBS) (nel 18% dei casi); altri riferimenti tecnici sono stati adottati in modo marginale. Diversamente da quanto rilevato a

proposito della rendicontazione economico-finanziaria, in soli 4 casi gli Enp che hanno redatto un report ESG hanno anche dichiarato di avvalersi di più riferimenti tecnici in modo congiunto.



3.6 Evidenze per categorie

Come indicato in Nota metodologica, ciascun Enp può appartenere a più di una categoria; gli Enp cui si riferisce l'analisi per categorie si distribuiscono in U1-100 come segue:

- 65 nel Volontariato;
- 23 nella Ricerca scientifica;
- 26 nella Ricerca sanitaria.

Nei grafici che seguono si riportano i valori relativi all'informativa economico-finanziaria e ESG rilevati nelle tre principali categorie dell'indagine, in percentuale sul numero degli Enp che ne fanno parte. I due istogrammi, con gli stessi identici valori, si distinguono fra loro esclusivamente per la rappresentazione grafica (i gruppi di colonne sono ordinati, nel primo, per tipologia informativa e, nel secondo, per categoria di Enp).

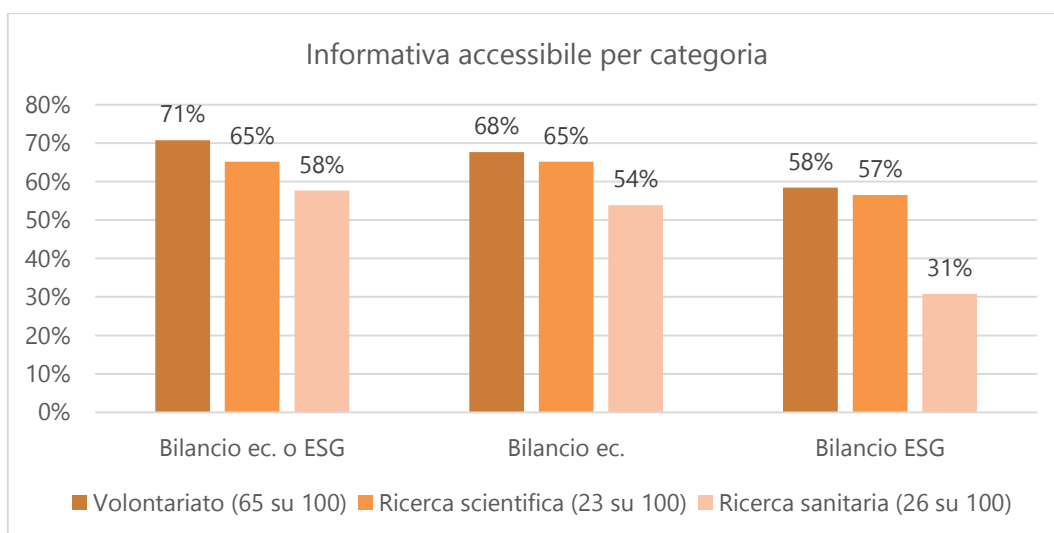
Sui 65 Enp attivi nel Volontariato, sono 46 (il 71%) a rendere facilmente accessibile un'informativa economica e/o ESG; tra i 23 attivi nella Ricerca

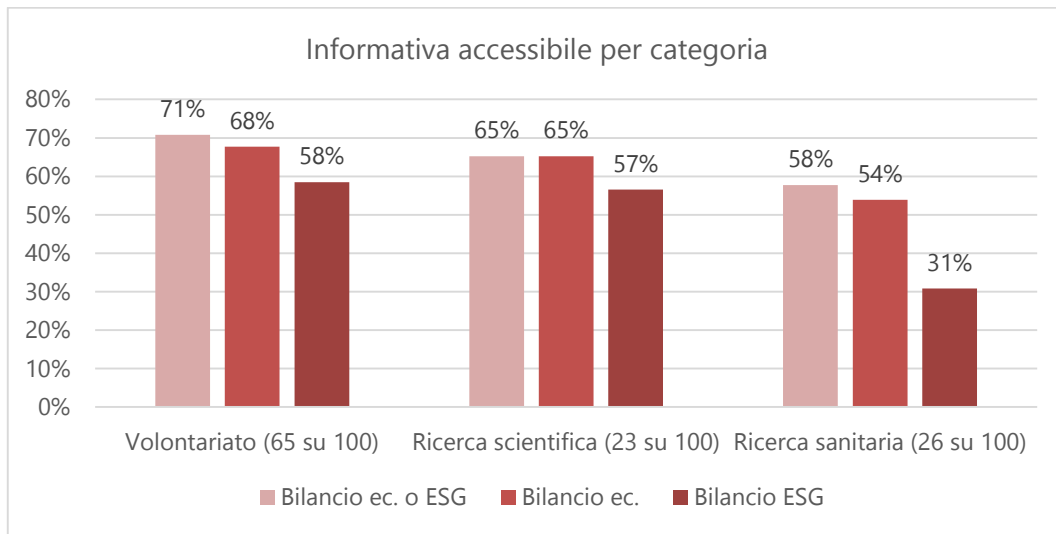
scientifica, risultano 15 (il 65%); tra i 26 che operano nella Ricerca sanitaria, anche qui risultano 15, cioè poco più della metà (il 58%).

Sebbene i valori assoluti del Volontariato siano quasi il triplo di quelli della Ricerca scientifica, in primo luogo si può notare come le dinamiche relative di comunicazione appaiano sostanzialmente le medesime: la distanza che separa la (maggiore) comunicazione economico-finanziaria rispetto a quella ESG corrisponde, rispettivamente, a 10 e a 8 punti percentuali. Nella Ricerca sanitaria tale forbice invece si allarga, fino a raggiungere i 23 punti percentuali.

In secondo luogo, dai grafici emerge chiaramente che, rispetto a quelli delle altre due categorie, gli Enp del Volontariato sono in generale più impegnati nella comunicazione, sia dei propri numeri sia delle proprie attività sociali.

Infine (ed è anche un corollario della prima osservazione), nella Ricerca sanitaria è possibile rilevare un comportamento poco orientato alla *disclosure* di sostenibilità: qui solo 8 Enp dei 26 esaminati (appena il 31%) ha reso accessibili informazioni ESG e di sostenibilità nei propri siti web.



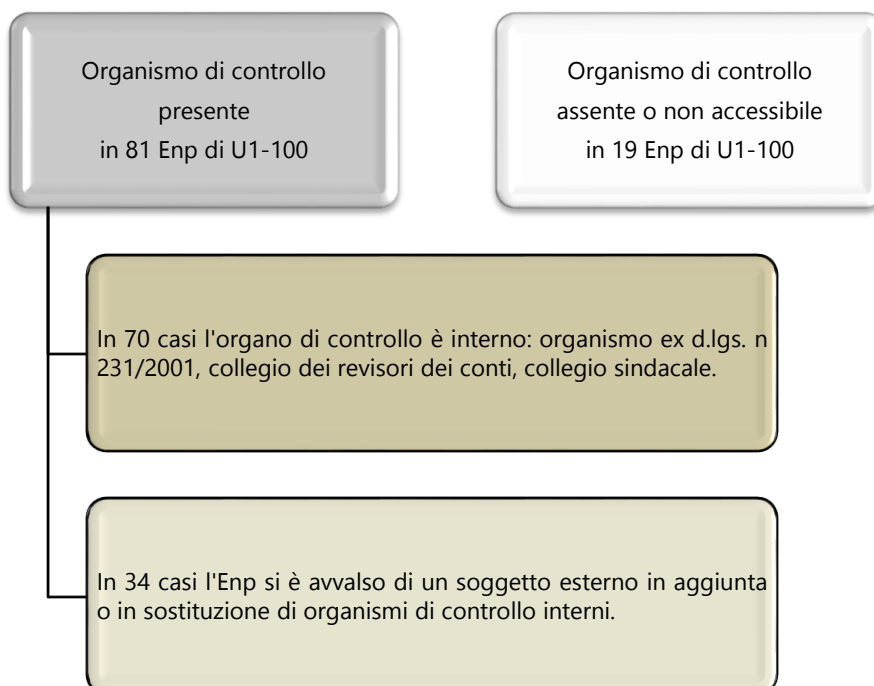


3.7 Organi di controllo

Riguardo agli organismi di controllo, tenendo a mente le avvertenze esposte in Nota metodologica, possiamo riscontrare la presenza di organi di controllo interni e/o esterni nella quasi totalità degli

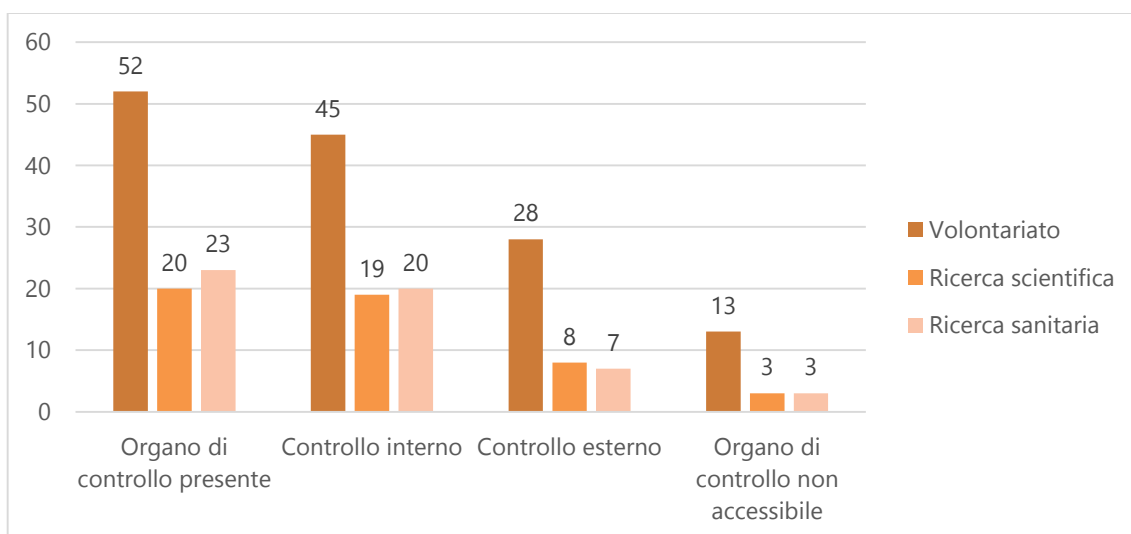
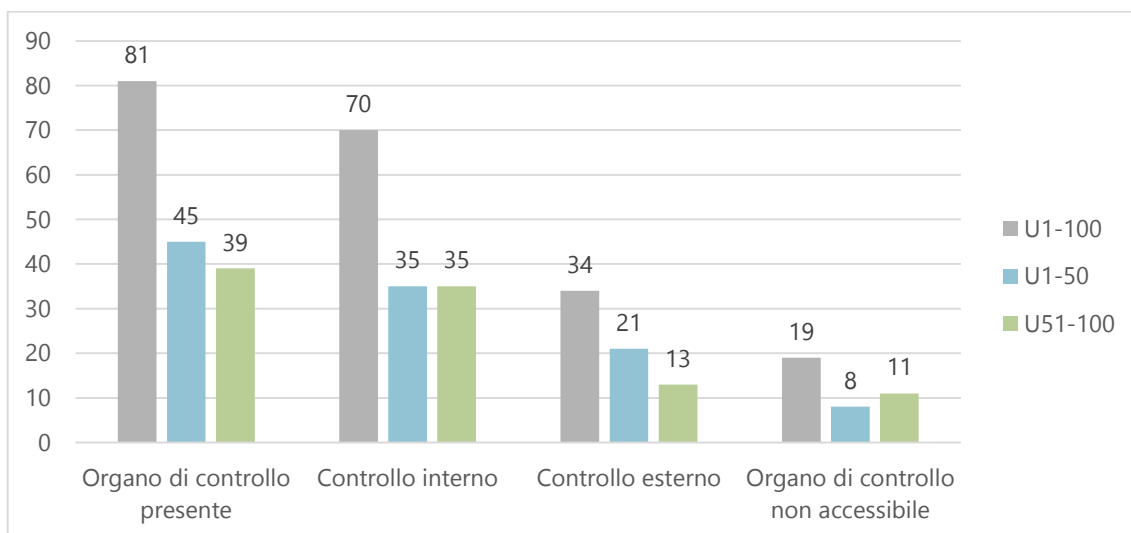
Enp di U1-100: oltre l'80% di essi si avvale di uno o più dei seguenti organi: organismo di vigilanza ex d.lgs. n. 231/2001, collegio dei revisori dei conti, collegio dei sindaci, soggetto revisore esterno; in U1-50 il valore sale all'84% mentre in U51-100 scende (di poco) al 78%.

Significativa è anche la percentuale di Enp che si avvale di un soggetto di controllo esterno ai fini della revisione del bilancio: in U1-100 a fronte di 62 bilanci pubblicati, 34 di essi sono stati oggetto di revisione esterna.



Esaminando invece i valori assoluti rispetto al numero totale di Enp (e non rispetto al numero di bilanci pubblicati), il peso del controllo esterno si riduce in misura marcata, soprattutto con riguardo alla distanza che separa i due sotto-universi.

Nei due grafici seguenti sono indicati gli organismi di controllo per tipologia rilevati, rispettivamente, nei tre diversi universi e nelle tre principali categorie.



Con riguardo al controllo esterno, i valori assoluti non traggono in inganno; il numero di casi in cui si è ricorsi a soggetti esterni per la revisione del bilancio va messo in relazione con il numero di Enp di ciascuna categoria: nel Volontariato solo 28 Enp su 65, nella Ricerca scientifica 8 su 23 e nella Ricerca sanitaria 7 su 26. In quest'ultima categoria, peraltro, la normativa specifica per gli IRCCS risulta molto stringente con riguardo al controllo interno e ciò

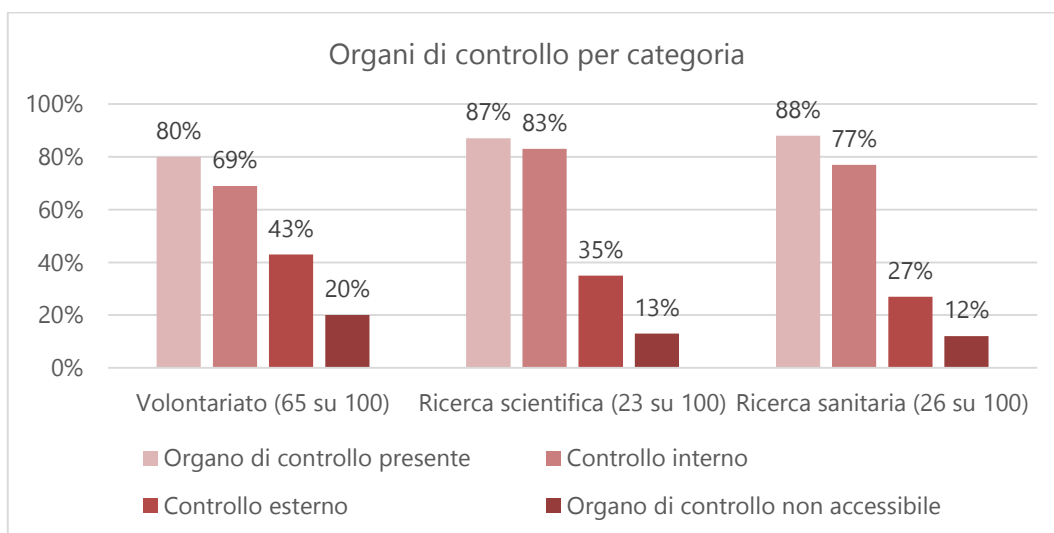
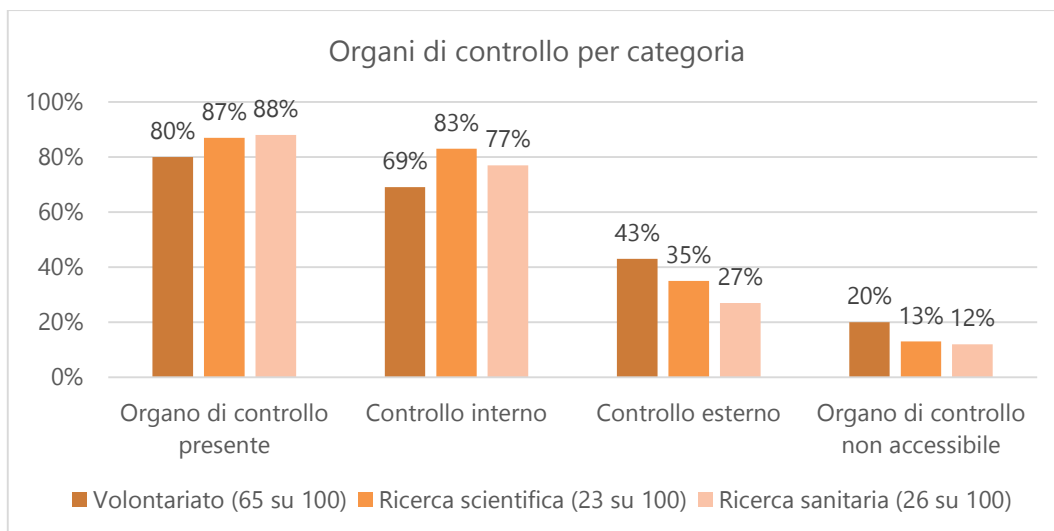
mitiga in qualche modo l'assenza del controllo esterno nella revisione del bilancio.

Le osservazioni precedenti appaiono lampanti quando si va a rappresentare graficamente, appunto, i valori rilevati per le diverse categorie in percentuale sul numero degli Enp che ne fanno parte; come è facile notare, tra le tre categorie non emergono differenze eclatanti, ad eccezione del ricorso al controllo esterno, rispetto al quale

risultano più "sensibili" gli Enp che operano nel Volontariato.

I due istogrammi che seguono riportano identici valori e si distinguono fra loro esclusivamente per la

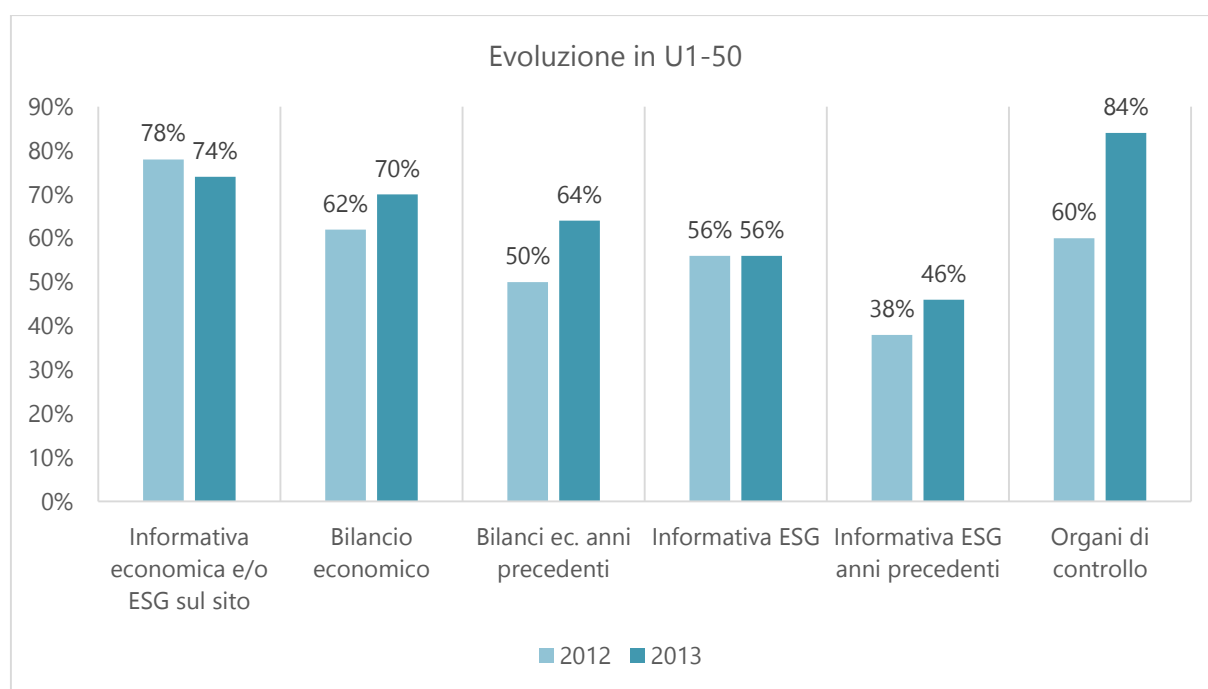
rappresentazione grafica (i gruppi di colonne sono ordinati, nel primo, per tipologia di controllo e, nel secondo, per categoria di Enp).



3.8 Evoluzione in U1-50 tra il 2012 e il 2013

Nel corso del 2014, per altri fini, abbiamo avuto modo di raccogliere una serie di informazioni sui primi 50 Enp (per contributo decrescente ricevuto) beneficiari del 5x1000 nell'anno 2012. Tali informazioni, sebbene meno complete rispetto a quelle raccolte nel presente documento con

riguardo agli elenchi dei beneficiari del 2013, sono comunque sufficienti per effettuare un utile raffronto che evidenzia le dinamiche di sviluppo nell'ambito di U1-50. La congruità del raffronto è inoltre rafforzata dalla sostanziale sovrapposibilità dei due universi, uguali per il 92% degli elementi che li compongono (dei quattro Enp di U1-50 del 2012 che non fanno parte dei primi 50 l'anno seguente, uno non appare più in graduatoria mentre gli altri tre hanno ricevuto contributi leggermente inferiori, circostanza per la quale sono scesi, peraltro di pochissimo, nella graduatoria generale, andando ad occupare comunque tra la 52^a e la 56^a posizione).



Come appare immediato dal grafico di comparazione, in questo universo la situazione appare in generale migliorata rispetto all'anno precedente, e in misura rilevante per quanto attiene alla presenza di un maggior numero di organismi di controllo o di attività di revisione di bilancio precedentemente non realizzate.

Peraltro, con riguardo al dato relativo alla *disclosure* complessiva (economico-finanziaria e/o ESG), si noti che il decremento percentuale tra i due esercizi (dal 78% al 74%), se esaminato in rapporto agli altri due valori ad esso correlati (quelli relativi al Bilancio economico e all'Informativa ESG) non può che

implicare la riduzione del numero di Enp che hanno contemporaneamente reso accessibile entrambe le tipologie informative.

4. Analisi degli indici di efficienza per categorie

Con le avvertenze illustrate in Nota metodologica relative al loro significato, ai loro limiti nell'interpretazione dell'operato degli Enp, alla rilevazione dei valori che li costituiscono e alla riclassificazione delle voci contabili (laddove sia stato possibile e ragionevole costruirli), nei paragrafi seguenti si illustrano gli indici di efficienza ed economicità rilevati per gli Enp di U1-100 delle tre categorie Volontariato, Ricerca scientifica e Ricerca sanitaria.

Per evitare di essere poi ridondanti, ricordiamo che gli indici esaminati sono i seguenti:

Indice del peso delle attività istituzionali

$$A) \frac{\text{Tot. € On. Istituzionali}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = X\%$$

Indice del peso della raccolta fondi

$$B) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Y\%$$

Indice del peso delle attività di supporto

$$C) \frac{\text{Tot. € On. Attiv. supporto}}{\text{Tot. € On. Complessivi}} \times 100 = Z\%$$

Indice di efficienza della raccolta fondi

$$D) \frac{\text{Tot. € On. Raccolta fondi}}{\text{Tot. € Pr. Raccolta fondi}} = x \text{ €}$$

Nei grafici che seguono sono riportati i valori (in ordine decrescente) degli indici degli Enp (indicati sulle ascisse) che è stato possibile rilevare o costruire tramite i documenti contabili.

In ciascun grafico sono poi indicati il valore medio della distribuzione e la linea di tendenza (indicata come "Lineare"); il significato di quest'ultima dipende dalla sua inclinazione: in breve, a una maggiore inclinazione corrispondono valori più diversificati nella distribuzione e quindi risultati perseguiti (e comportamenti attuati) più dissimili da parte degli Enp che la compongono.

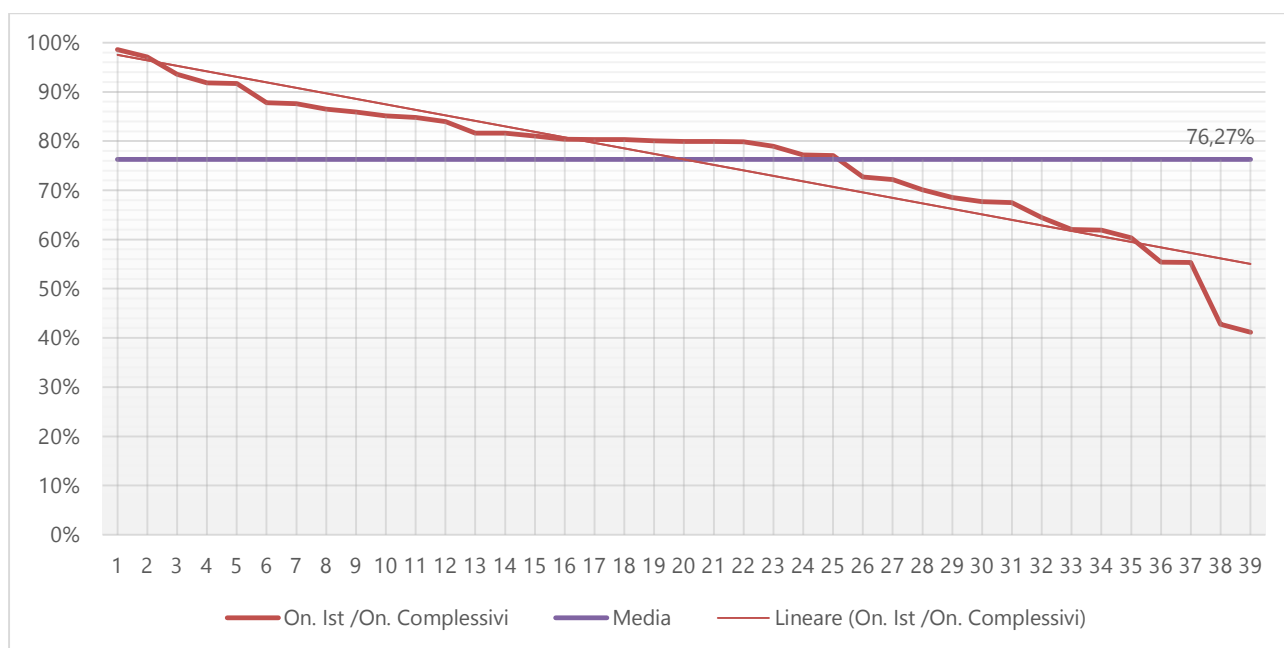
4.1 Volontariato

Gli Enp appartenenti al Volontariato sono 65, di cui 6 rientrano anche nella categoria Ricerca scientifica e 5 anche nella categoria Ricerca sanitaria.

Dai documenti economico-finanziari, per questa categoria siamo riusciti a ricavare gli indici di 39 Enp.

Relativamente al "peso" degli oneri delle attività istituzionali del Volontariato, si può osservare come la maggior parte degli Enp si attesti al di sopra del valore medio, che risulta leggermente inferiore alla soglia dell'80% (76,27%); tale ultimo valore, peraltro risulta anche quello più "comune", realizzato da ben 10 Enp nella parte centrale della distribuzione.

Indice del peso delle attività istituzionali



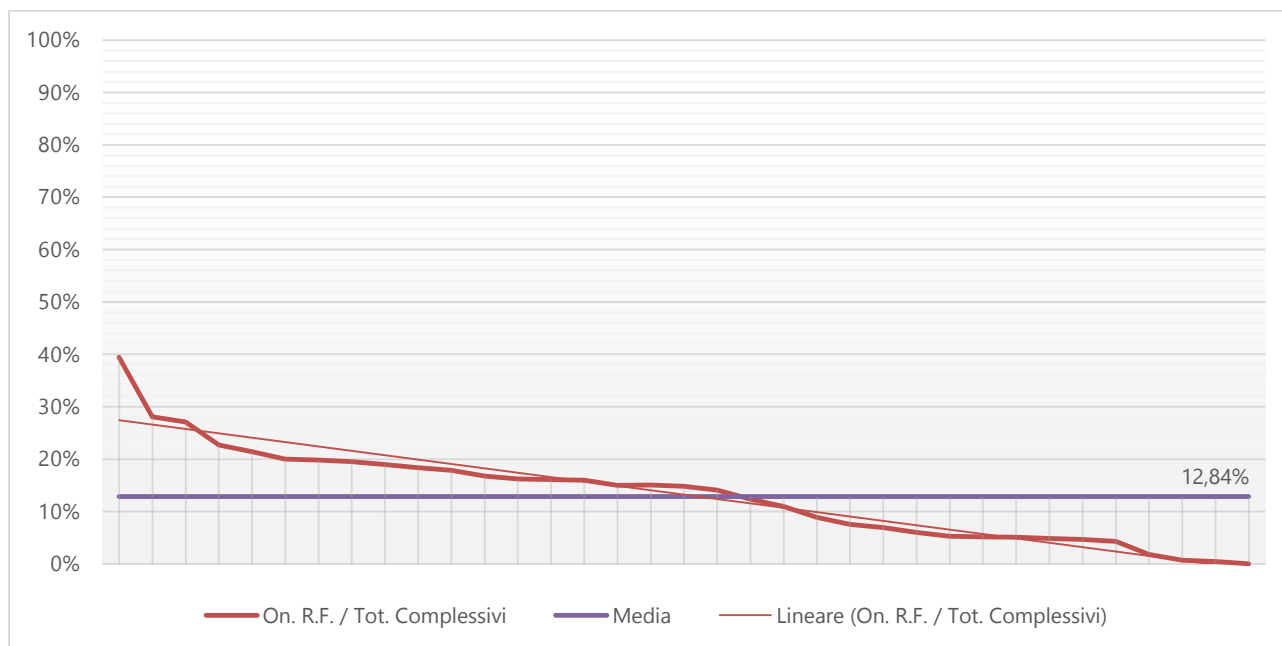
Si tenga però presente che, nel nostro grafico, probabilmente, alcuni valori estremi (specialmente di quelli della parte sinistra) possono essere stati determinati da peculiarità molto rare con riguardo alla tipologia delle attività poste in essere, in cui, ad esempio, il peso specifico delle attività di supporto sia stata di fatto assolutamente marginale.

Con riguardo al peso degli oneri della raccolta fondi sul totale degli oneri, il valore medio si attesta

leggermente al di sopra del 10% (12,84%), con un massimo registrato al 40%.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato il valore dell'Enp 1, il cui indice (88%) risultava evidentemente *outlier* rispetto a tutti gli altri della categoria; il valore medio è infatti passato dal 16% al 13%.

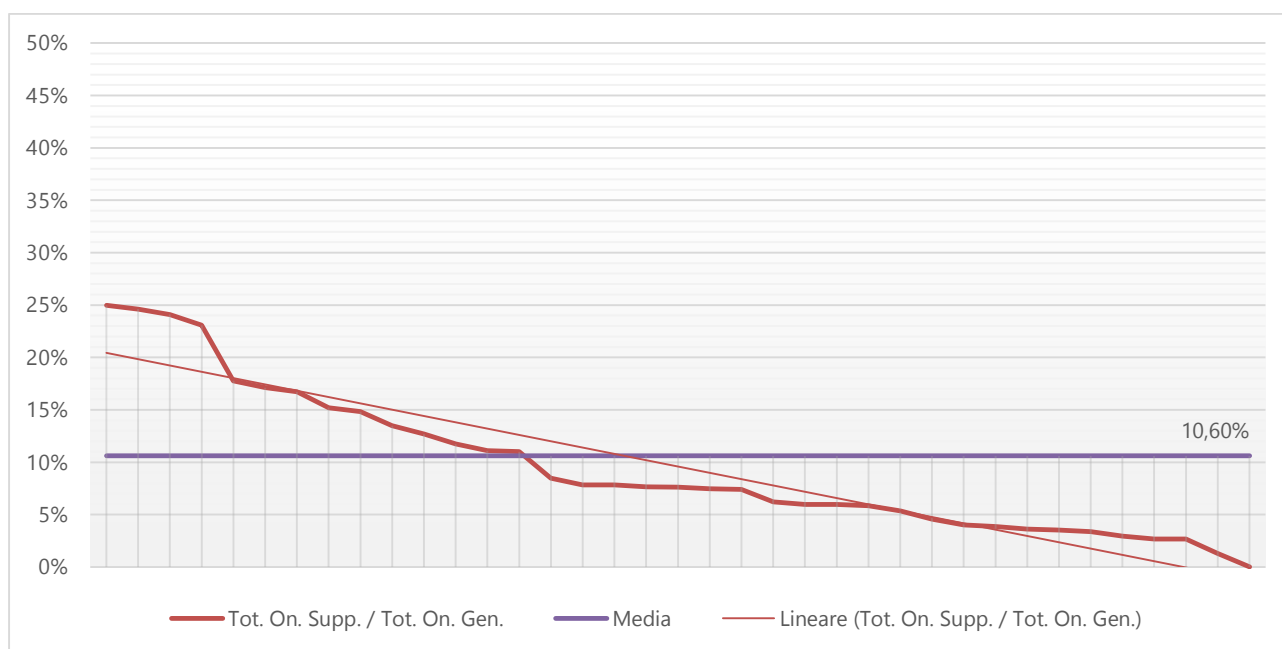
Indice del peso della raccolta fondi



In questa categoria, le attività di supporto pesano anch'esse intorno al 10% (precisamente 10,60%); si osservi peraltro che un numero significativo di Enp del Volontariato riesce a contenere tali oneri ben al di sotto di tale soglia, fino quasi a dimezzarla.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato il valore dell'Enp 1, il cui indice (48%), ragionevolmente, risultava *outlier* rispetto agli altri della categoria; il valore medio non si è ridotto comunque in misura significativa.

Indice del peso delle attività di supporto

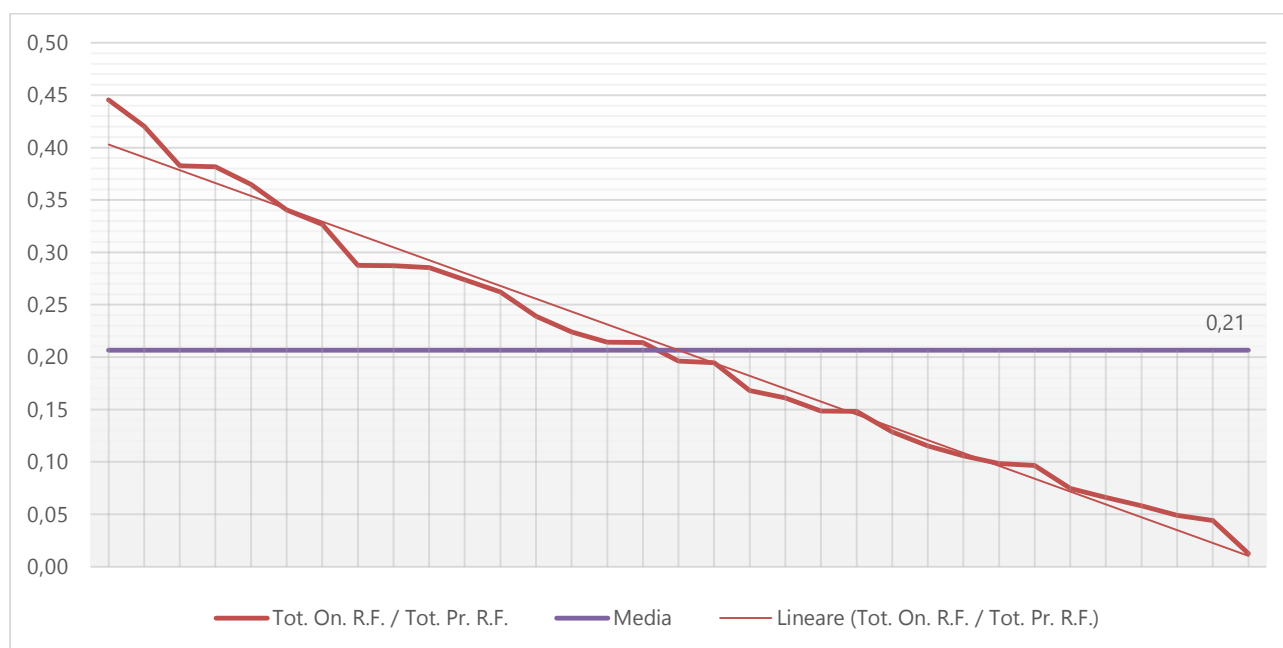


Estremamente interessante appare la distribuzione dei valori relativi all'indice di efficienza nella raccolta fondi della categoria. Come è agevole notare, i valori, che oscillano tra € 0,02 e € 0,45, riflettono un andamento quasi lineare (senza "salti", per così dire) della distribuzione, che suggerisce gli ampi margini di miglioramento che gli Enp al di sotto della media potrebbero perseguire con una più efficace e razionale gestione delle attività rivolte al *fundraising*. Ricordando che un *range* ormai accettato arriva fino a identificare un massimo del 30% di tali costi rispetto al totale dei proventi raccolti (in altri termini, un massimo di € 0,30 di

spese per ogni euro raccolto) e che, per questo indice, l'Istituto Italiano della Donazione ha individuato un *benchmark* di € 0,19 per ogni euro raccolto, nonostante, appunto, l'eterogeneità dei valori assoluti nella distribuzione di questa categoria, il valore rilevato di € 0,21 risulta assolutamente in linea con il *benchmark* sopraindicato.

Dal grafico che segue abbiamo eliminato due valori *outlier* degli Enp 1 e 2, rispettivamente pari a € 0,96 e € 0,76.

Indice di efficienza della raccolta fondi



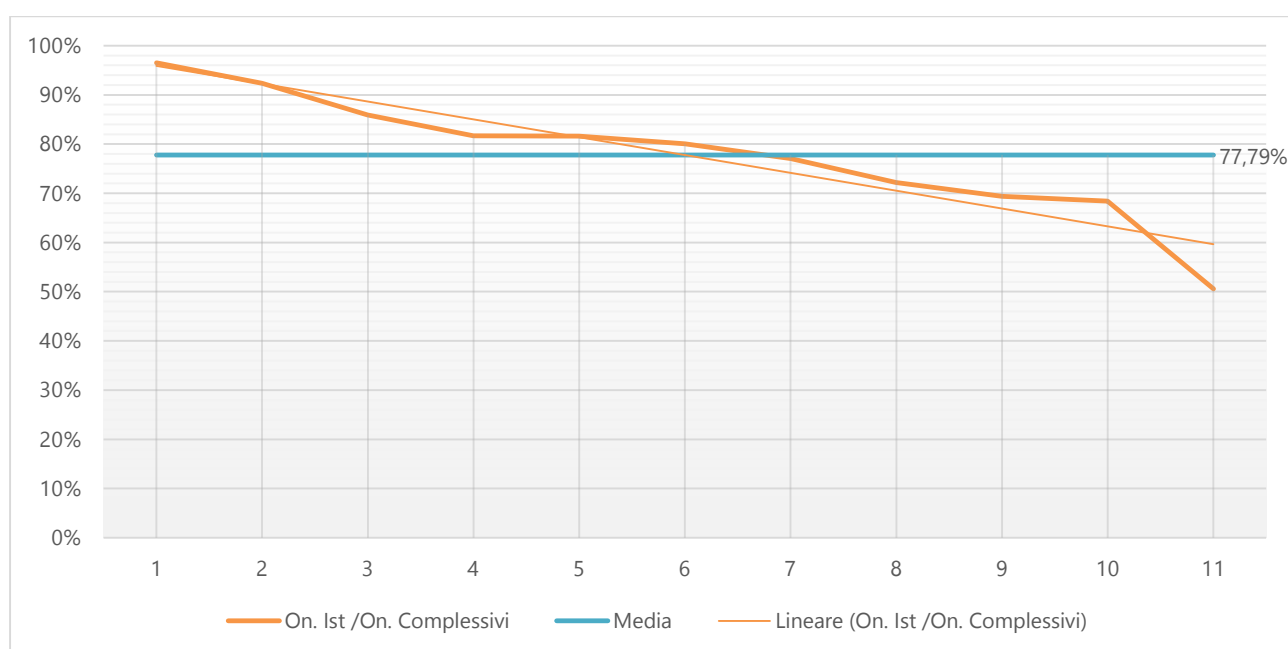
Dai documenti economico-finanziari, per questa categoria siamo riusciti a ricavare gli indici di 11 Enp.

L'andamento del peso degli oneri delle attività istituzionali sul totale degli oneri di questa categoria rispecchia sostanzialmente quello del Volontariato, con un valore medio anche qui rilevato poco al di sotto dell'80% (77,79%) e per il quale valgono le stesse considerazioni esposte per quella categoria.

4.2 Ricerca scientifica

Gli Enp appartenenti alla categoria Ricerca scientifica sono 23, di cui 6 rientrano anche nel Volontariato e 10 anche nella Ricerca sanitaria.

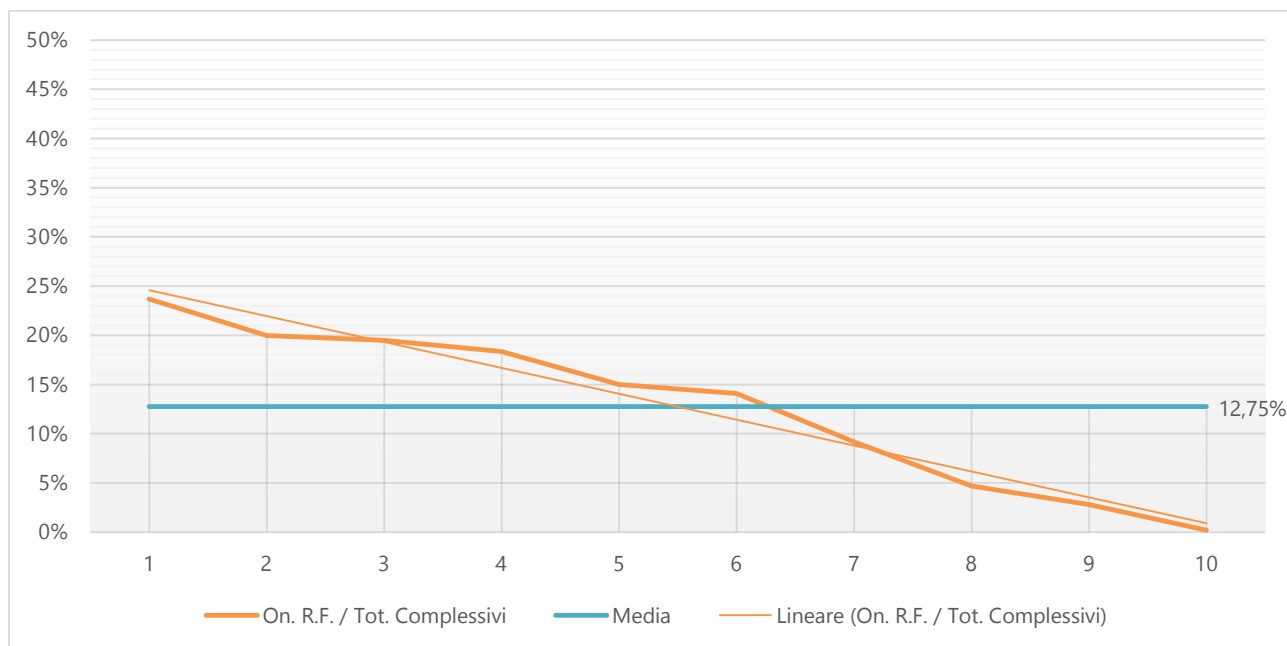
Indice del peso delle attività istituzionali



In merito agli oneri di raccolta fondi sugli oneri totali, il valore medio della distribuzione della categoria è pari a 12,75%. Anche qui, sembra che le dinamiche siano abbastanza simili a quelle rilevate

nel Volontariato; tuttavia, in questo caso, i valori estremi di sinistra appaiono più contenuti, mai superando gli oneri della raccolta fondi il 25% degli oneri complessivi.

Indice del peso della raccolta fondi

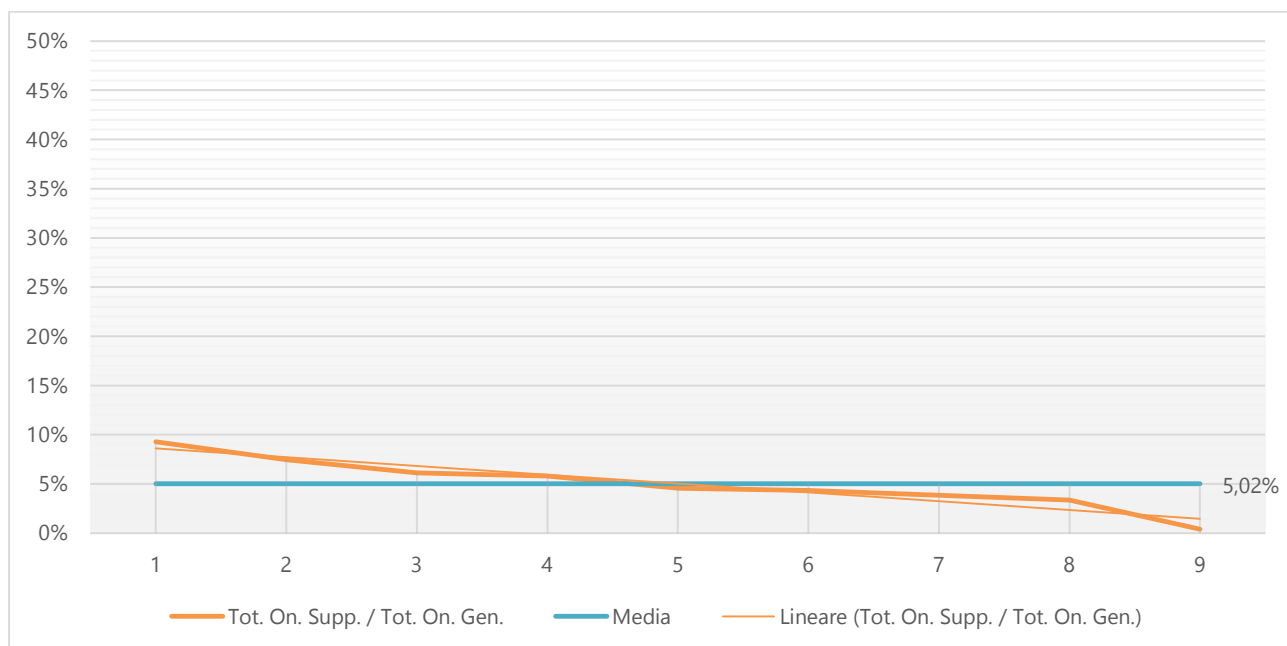


Con riguardo alle attività di supporto è stato possibile rilevare gli indici inerenti a 9 Enp.

Rispetto al Volontariato, gli oneri per le attività di supporto di questa categoria risultano decisamente

più contenuti: il valore medio rispetto agli oneri complessivi è il 5% e in nessun caso osservato ha superato la soglia del 10%.

Indice del peso delle attività di supporto



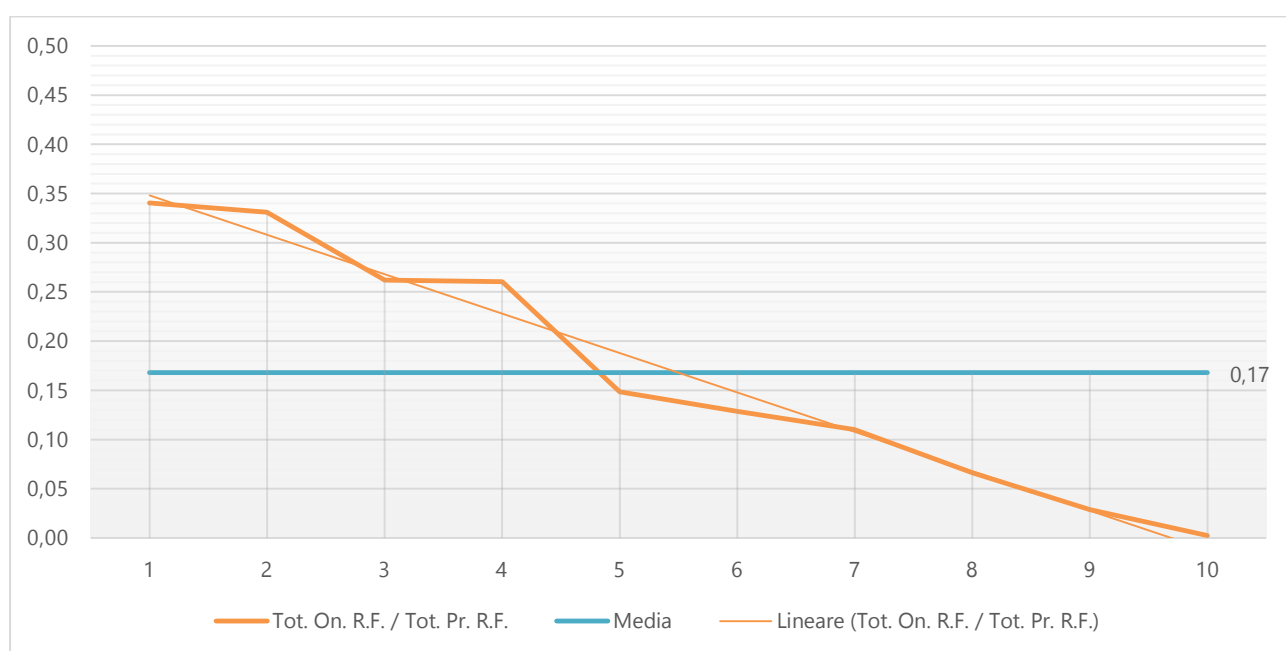
La distribuzione degli indici di efficienza nella raccolta fondi della categoria Ricerca scientifica evidenzia un valore medio inferiore rispetto a quello rilevato nel Volontariato (€ 0,17 contro € 0,21): chiaramente, per questo indice, tale circostanza è positiva.

Nonostante l'esigua rappresentatività del campione di questa categoria, si può osservare che i valori del rapporto, che oscillano tra lo € 0 e € 0,35, assumono

però un andamento più irregolare: in altri termini alcuni gruppi di Enp hanno perseguito risultati simili.

In questo campione, gli indici di 6 Enp su 10 sono risultati al di sotto del valore di € 0,19 individuato come *benchmark* dall'Istituto Italiano della Donazione e 8 Enp su 10 hanno impiegato meno risorse rispetto alla soglia massima generalmente accettata di € 0,30 per ogni euro raccolto.

Indice di efficienza della raccolta fondi



4.3 Ricerca sanitaria

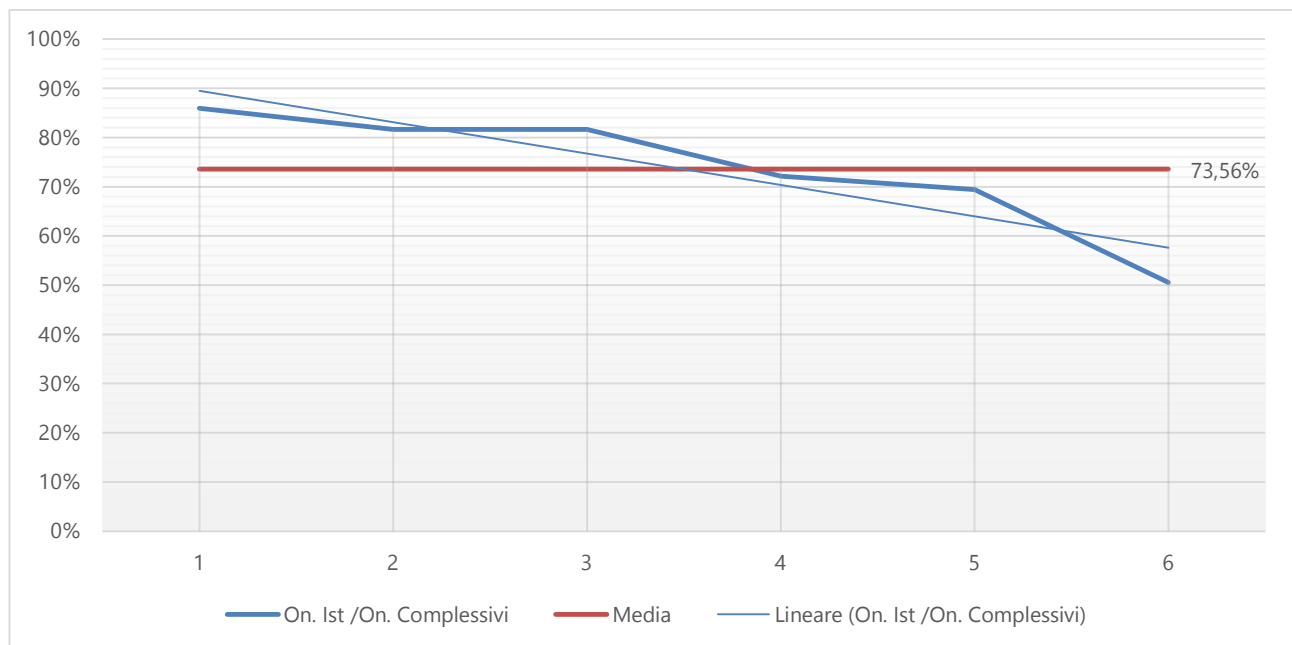
Gli Enp appartenenti alla categoria Ricerca sanitaria sono 26, di cui 5 rientrano anche nel Volontariato e 10 anche nella Ricerca scientifica.

In questo caso, essendo la maggior degli Enp della categoria anche IRCCS (per i quali, si ricorda, sono previsti schemi di bilancio obbligatori, inadatti alla

rilevazione dei valori che consentano la costruzione degli indici di efficienza), dai documenti economico-finanziari siamo riusciti a ricavare gli indici delle attività istituzionali di soli 6 Enp, gli indici delle attività di raccolta fondi di 5 Enp, gli indici delle attività di supporto di 4 Enp e gli indici di efficienza della raccolta fondi di 5 Enp.

In questa categoria, il valore medio dell'indice del peso delle attività istituzionali si attesta al 73,56%; risulta quindi inferiore rispetto a quello delle altre due categorie (Volontariato e Ricerca scientifica, rispettivamente, 76,27% e 77,79%).

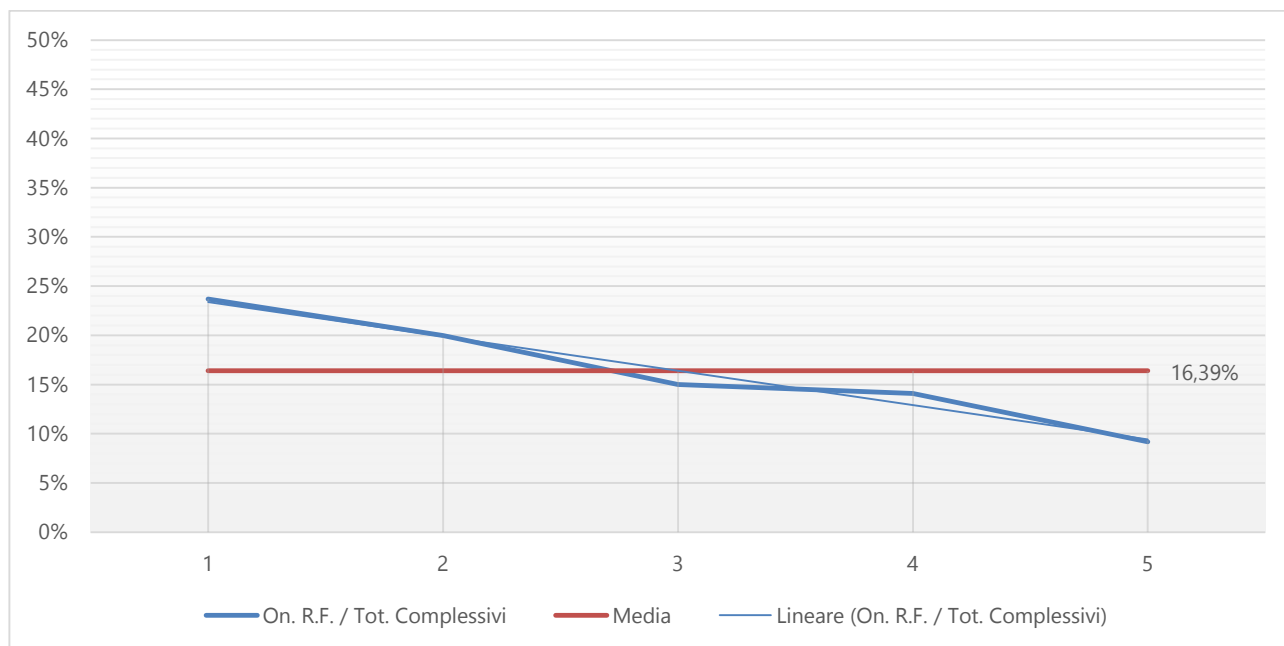
Indice del peso delle attività istituzionali



Il valore medio dell'indice del peso della raccolta fondi della categoria Ricerca sanitaria risulta pari a 16,39%; esso risulta quindi superiore rispetto agli

analoghi valori rilevati nel Volontariato e nella Ricerca scientifica (rispettivamente, 12,84% e 12,75%).

Indice del peso della raccolta fondi

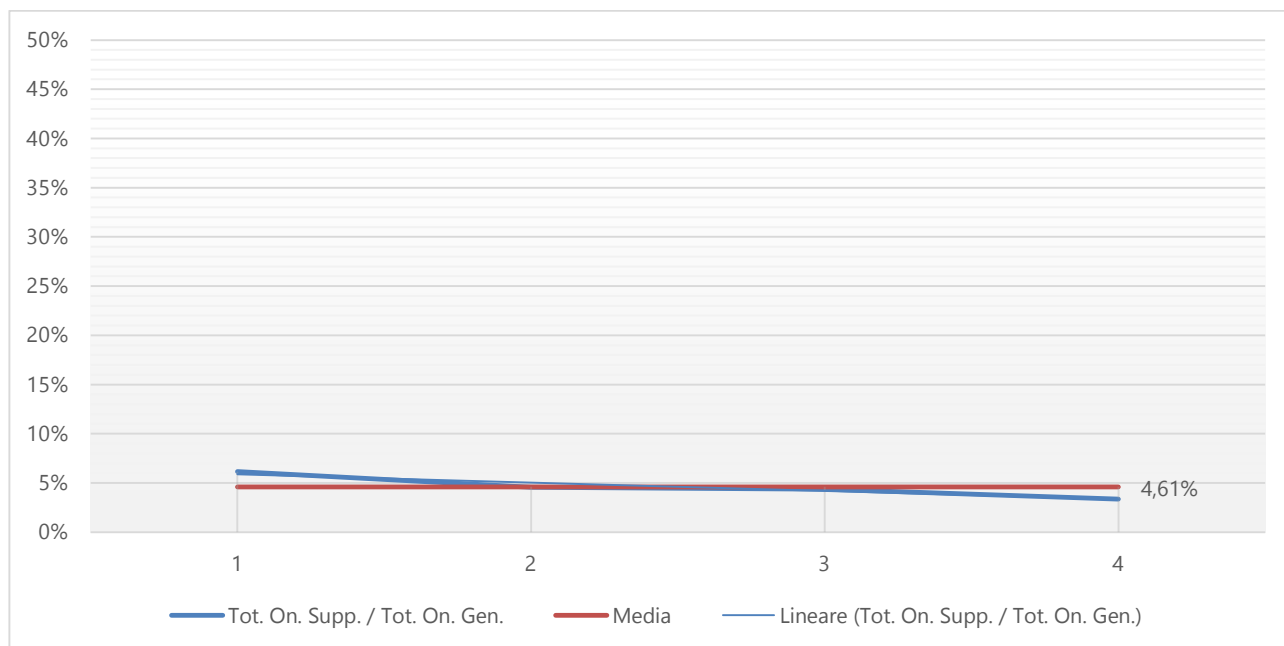


Il valore medio dell'indice del peso delle attività di supporto è risultato pari a 4,61%; esso risulta inferiore rispetto agli omologhi valori del Volontariato (10,60%) e Ricerca scientifica (5,02%).

Infine, si noti che, andando a sommare i valori dei tre indici (relativi al peso delle tre tipologie di attività rispetto al totale degli oneri sostenuti dall'Enp), per questa categoria si ottiene un valore pari a 94,56%. Effettuando il medesimo calcolo per il Volontariato e la Ricerca scientifica si ottengono, rispettivamente 99,71% e 95,56%. Fermi restando i limiti sulla diversa

composizione dei campioni, il margine della differenza tra il valore rilevato nel Volontariato e quelli rilevati nella Ricerca scientifica e nella Ricerca sanitaria è tale da poter sostenere l'osservazione secondo la quale, in queste ultime due categorie, il peso specifico delle altre tipologie di attività (previste negli schemi contabili per gli Enp adottati nei documenti esaminati per la costruzione degli indici), ovvero le attività finanziarie e quelle straordinarie, risulta relativamente maggiore rispetto al peso di queste attività negli Enp attivi nel Volontariato.

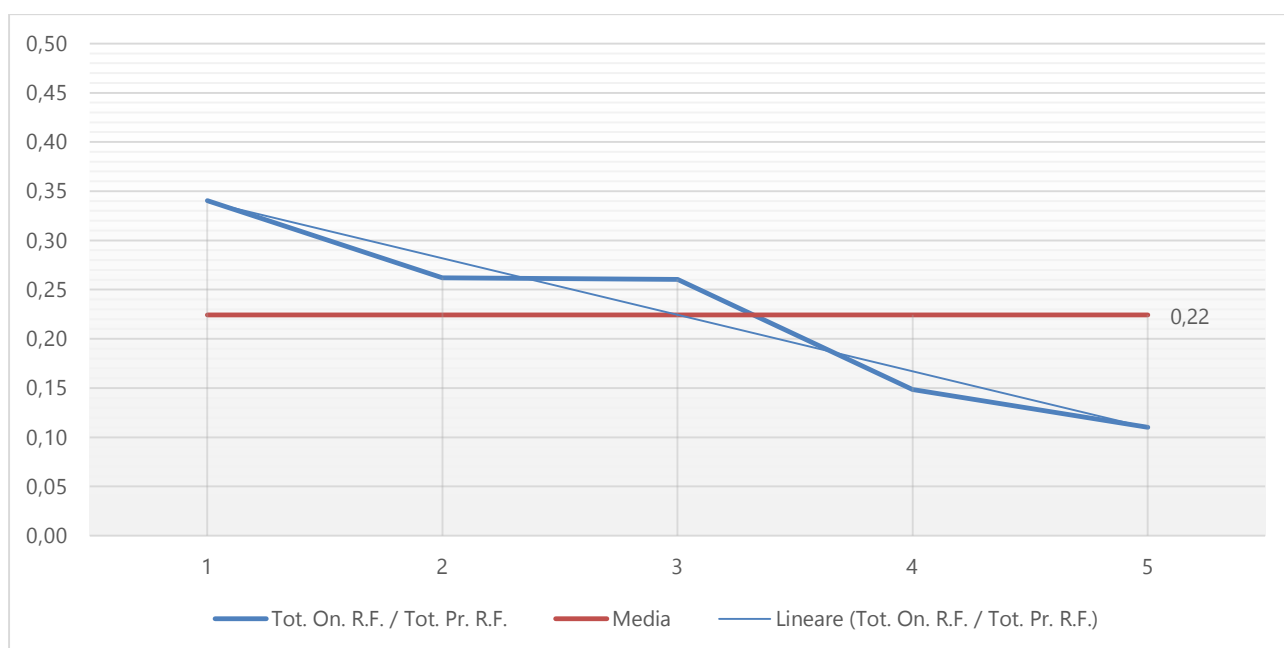
Indice del peso delle attività di supporto



Il valore medio dell'indice di efficienza della raccolta fondi della categoria risulta pari a € 0,22. Tale valore è il più elevato tra quelli rilevati (per il Volontariato

€ 0,21 e per la Ricerca scientifica € 0,17). Gli Enp della Ricerca scientifica sembrano dunque i più efficienti nella gestione delle attività di *fundraising*.

Indice di efficienza della raccolta fondi



5 Conclusioni

In generale, tanto la *disclosure* economico-finanziaria e/o ESG quanto le attività di controllo costituiscono pratiche abbastanza diffuse tra gli Enp che beneficiano maggiormente del contributo del 5x1000 (nel 65% dei casi esaminati, ovvero i primi cento Enp per contributo decrescente). Si è anche visto, tuttavia, che si registrano significative differenze nei due sotto-universi oggetto dell'indagine (quello dei primi cinquanta e quello dei secondi cinquanta Enp per contributo ricevuto), in cui si è rilevato un divario di 16 punti percentuali tanto con riguardo all'informativa economico-finanziaria (70% in U1-50 e 54% in U51-100) quanto con riguardo all'informativa ESG (56% in U1-50 e 40% in U51-100).

Esaminando i valori dell'attivo, appare evidente (non tanto tra gli Enp del nostro universo U1-100, quanto tra quelli di questo universo e gli Enp che occupano posti via via più in basso nell'elenco generale dei beneficiari 5x1000) che vi sia una relazione tra la dimensione dell'Enp e l'impegno nella *disclosure* e, presumibilmente, tra dimensione e impegno nella *disclosure* e importo del contributo ricevuto.

Ora, al di là della "democraticità" del meccanismo, in cui gli importi del contributo di ciascun Enp sono direttamente connessi al numero di preferenze ricevute dai cittadini, la sproporzione per la quale lo 0,21% degli Enp beneficiari percepisce quasi il 49% delle risorse annuali disponibili mentre l'82,2% riceve un contributo inferiore a € 5.000 (quasi 60 volte inferiore a quello percepito dal centesimo Enp per contributo decrescente) richiede forse un approfondimento di tutto il sistema: Enp pur molto efficienti nel gestire i propri processi potrebbero infatti non essere premiati in quanto meno "visibili" o più "limitati" nell'investire risorse finanziarie in attività di comunicazione, attività certamente determinanti nell'orientare le preferenze dei cittadini nella destinazione del 5x1000.

In questo senso, potrebbe risultare davvero cruciale favorire la diffusione, da un lato, della

comunicazione economico-finanziaria ed ESG e, dall'altro, dell'utilizzo degli indici di efficienza gestionale (in particolare, dell'indice del peso delle attività istituzionali e dell'indice di efficienza della raccolta fondi); tali strumenti, infatti, darebbero modo a tutti gli stakeholder di acquisire una maggiore conoscenza sia delle iniziative realizzate dagli Enp sia della loro efficacia nel perseguire i propri obiettivi statuari, favorendo la diffusione di un criterio meritocratico nella percezione del contributo.

In tale prospettiva, oltre a generare altri benefici già evidenziati nel presente lavoro, l'adozione di principi di rendicontazione e schemi contabili costruiti specificamente per gli Enp faciliterebbe la comparabilità delle poste contabili e la costruzione degli indici di efficienza (e, di conseguenza, la comparabilità di tali indici nell'ambito di ciascuna differente categoria). D'altro canto, se il 68% dei bilanci redatti dagli Enp in U1-100 seguono principi contabili predisposti dagli operatori e schemi sostanzialmente riconducibili a una comune matrice, sarebbe ragionevole e vantaggioso lavorare affinché si raggiunga un punto d'incontro "tecnico", ad esempio sviluppando un unico riferimento o un unico framework per il Terzo settore o per ciascuna sua categoria; ciò semplificherebbe la sua comprensione e diffusione tra gli Enp e la possibilità di rielaborare le informazioni economico-finanziarie da parte degli operatori.

Tale esigenza (la diffusione di un comune framework di rendicontazione) appare meno stringente con riguardo all'informativa ESG, viste la varietà delle attività solidaristiche poste in essere dagli Enp e l'attuale natura volontaria di questa tipologia di *disclosure* (ad eccezione di alcuni specifici casi) nel contesto nazionale. Peraltro, in questi mesi, sono in discussione in Parlamento i disegni di legge relativi alla riforma del Terzo settore, rispetto ai quali sono stati presentati diversi emendamenti che spingono verso l'obbligatorietà della rendicontazione ESG per gli Enp (quantomeno per quelli che fruiscono di risorse pubbliche, come nel nostro caso). E' dunque possibile che un lavoro di razionalizzazione degli standard di *sustainability reporting* sia non solo utile ma necessario per accrescere la coerenza e la trasparenza anche nell'ambito di questo tipo di rendicontazione, la cui maggiore diffusione appare comunque auspicabile,

se si considera che solo il 48% degli Enp di U1-100 ha fornito informazioni ESG nei propri siti web.

Infine, riteniamo che non abbia molto senso redigere bilanci e report ESG senza poi renderli accessibili ai cittadini, a maggior ragione quando tali documenti siano richiesti obbligatoriamente dalla legge; la pubblicazione di tali documenti sui siti web da parte degli Enp tenuti a redigerli è non soltanto opportuna (e non onerosa), ma doverosa, nell'ottica di aumentare il livello di *accountability*, concetto al quale la normativa e gli operatori fanno continuamente riferimento.

Appendice: Elenco Enp e contributo 5x1000 decrescente 2013

Legenda delle categorie: V = Volontariato; ASD = Associazione sportiva dilettantistica; RSc = Ricerca scientifica; RSa = Ricerca sanitaria; C = Comune; MIBAC = Associazioni culturali e/o per la promozione dei beni artistici e paesaggistici

N	Categoria	Ragione sociale	Contrib.	N	Categoria	Ragione sociale	Contrib.
1	V-RSc-RSa	Ass. Italiana per la Ricerca sul Cancro	54,58 mil	51	RSa	Istituto Ortopedico Rizzoli	655.728 €
2	V	Emergency	11,95 mil	52	V	Fondazione Campagna Amica	655.496 €
3	V	Medici Senza Frontiere	7,94 mil	53	V	Federconsumatori	652.346 €
4	V-RSc-RSa	F. Piemontese per la Ricerca sul Cancro	7,81 mil	54	V - RSc	Comitato Maria Letizia Verga	642.937 €
5	V	AIL – Ass. Italiana contro le Leucemie (...)	5,35 mil	55	V	Greenpeace	617.569 €
6	V	Comitato Italiano per l'UNICEF	5,05 mil	56	V - RSa	Ass. "La Nostra Famiglia"	607.022 €
7	RSa	Istituto Europeo di Oncologia	4,86 mil	57	V	Ass. Prov.le Soccorso Croce Bianca	597.343 €
8	RSc - RSa	Fondazione Italiana Sclerosi Multipla	4,44 mil	58	V	ANMIL Ass. Naz. Lavorat. Mutilati e Invalidi	569.343 €
9	RSc - RSa	Ospedale San Raffaele	4,06 mil	59	V	Ass. Naz. Comunità Sociali e Sportive	556.885 €
10	V-RSc-RSa	Fondazione Umberto Veronesi	3,93 mil	60	RSc - RSa	Ist. di Ricerche Farmacologiche Mario Negri	549.420 €
11	V	Lega del Filo d'Oro	3,67 mil	61	V - RSc	Fondaz. Italiana per la Ricerca sul Cancro	514.988 €
12	V	ACLI – Ass. Cristiane Lavoratori Italiani	3,46 mil	62	V	AMREF Italia	510.628 €
13	V	Federazione Naz. delle Ass. di Volontariato	3,15 mil	63	V	Fed. Naz. delle Ass. per i diritti degli anziani	501.778 €
14	V	Fondaz. dell'Ospedale Pediatrico Meyer	3,07 mil	64	V	Ass. Italiana Sclerosi Laterale Amiotrofica	500.441 €
15	RSa	Istituto Giannina Gaslini	2,97 mil	65	RSc - RSa	Fondaz. IRCCS Ist. Neurologico Carlo Besta	494.241 €
16	V	Save the Children Italia	2,78 mil	66	V	Fondaz. per la Ricerca sulla Fibrosi Cistica	484.173 €
17	V	Fondazione Ant Italia	2,50 mil	67	V - RSa	Fondazione Don Gnocchi	479.285 €
18	RSa	Centro di Rif. Oncologico di Aviano	2,44 mil	68	RSa	Ist. Neurologico Mediterr. Neuromed	472.768 €
19	RSc-RSa	F. IRCCS Ist. Nazionale dei Tumori	2,27 mil	69	V	Fondazione Pime	468.542 €
20	V-RSc-RSa	Fondazione Telethon	1,95 mil	70	RSa	Istituti Fisioterapici Italiani	467.493 €
21	V	Ass. Opera San Francesco per i Poveri	1,86 mil	71	RSc	Politecnico di Milano	440.347 €
22	V	Movimento Cristiano dei Lavoratori	1,82 mil	72	V	Adiconsum	436.796 €
23	V	ActionAid International Italia	1,76 mil	73	V	Opera San Francesco Saverio	434.105 €
24	V	Ass. Italiana Celiachia	1,50 mil	74	V	SOS Telefono Azzurro (...)	431.508 €
25	V	LAV- Lega Italiana Antivivisezione	1,33 mil	75	RSc	Almamater Studiorium – Univ. di Bologna	428.948 €
26	V	VIDAS – Volontari Italiani Domiciliari (...)	1,31 mil	76	RSa	IRCCS Materno e Infantile Burlo Garofolo	422.933 €
27	V	Ass. World Family of Radio Maria	1,21 mil	77	V	Fondazione AVSI	420.719 €
28	V	Fondazione l'Albero della Vita	1,17 mil	78	V	Fondaz. Francesca Rava NPH Italia	417.116 €
29	V	ENPA – Ente Naz. Protezione Animali	1,15 mil	79	V	Lega It. Lotta contro i Tumori (Sez. Milano)	409.706 €
30	V	Associazione Radio Maria	1,14 mil	80	V	Fondazione Maria Rossi Olivieri	406.301 €
31	RSa	Ospedale Bambin Gesù Regionale (...)	1,12 mil	81	C	Comune di Roma	398.328 €
32	RSa	Fond. di Religione e Culto Casa Sollievo (...)	1,08 mil	82	V	Fondazione Amici Ass. ADVAR	396.719 €
33	RSa	Istituto Oncologico Veneto	1,04 mil	83	V	INIPA	383.006 €
34	RSa	Fondaz. Grigion per il morbo di Parkinson	1,02 mil	84	RSc	Università Cattolica del Sacro Cuore	377.316 €
35	RSc	Humanitas per la Ricerca	995.096 €	85	V	Associazione Peter Pan	373.333 €
36	V	Fondazione Città della Speranza	978.063 €	86	V	Ass. SOS Villaggi dei Bambini	373.003 €
37	V	Congregaz. Crist. dei Testimoni di Geova	965.082 €	87	V	CBM Italia	360.723 €
38	RSa	IRCCS San Martino (...)	902.772 €	88	RSc	Università Telematica Pegaso	357.762 €
39	V-MIBAC	Fondo per l'Ambiente Italiano	888.773 €	89	V	Ente Naz. di Previdenza e Assistenza Medici	352.058 €
40	V-MIBAC	Fondazione Giorgio Cini	875.074 €	90	V	Casa del Sole	346.222 €
41	RSc - RSa	Lega Italiana per la Lotta contro i Tumori	868.582 €	91	V	Comunità di Sant'Egidio	341.282 €
42	V	WWF - Italia	863.007 €	92	V	Fondazione Abio Italia	334.083 €
43	RSa	Centro Cardiologico "Fondaz. Monzino"	774.842 €	93	V	Ass. Dynamo Camp	325.125 €
44	V	Ass. Missioni Don Bosco – Valdocco	759.848 €	94	V	ISCOS Ist. Sindacale per la Coop allo Svil.	322.389 €
45	V	Amnesty International Sez. Italiana	749.740 €	95	V	Fondazione ANA	319.128 €
46	V	Ass. Gigi Ghirotti (...)	730.617 €	96	V	Fondo Solidarietà Edo Tempia Lotta Tumori	308.575 €
47	V	Libera Ass. Nomi e Numeri contro le Mafie	700.237 €	97	V	Fondazione Voce di Padre Pio	298.678 €
48	RSa	Ist. Fondazione G. Pascale	699.589 €	98	C	Comune di Milano	297.222 €
49	RSc	Università Campus Bio-Medico di Roma	699.097 €	99	V	Comunità Papà Giovanni	293.943 €
50	V - RSc	Ist. Oncologico Romagnolo (...)	665.486 €	100	V	LIPU Lega Italiana Protezione Uccelli	293.352 €

Riferimenti tecnici: standard e linee guida adottate negli Enp oggetto della ricerca

(in ordine cronologico decrescente e per soggetto emanante)

Riferimenti di rendicontazione economico-finanziaria

- OIC, CNDCEC, Agenzia per le Onlus, Principio n. 2, "L'iscrizione e la valutazione delle liberalità nel bilancio d'esercizio degli enti non profit", maggio 2012 (in pubblica consultazione).
- OIC, CNDCEC, Agenzia per le Onlus, Principio n. 1, "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit", maggio 2011.
- Agenzia per le Onlus, "Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit", febbraio 2009.
- CNDCEC, Sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle aziende non profit.
- CNDCEC, Raccomandazione n. 10, "Gli indici e gli indicatori di performance nelle aziende non profit impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 9, "Il bilancio di gruppo".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 8, "I conti d'ordine".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 6, "Le immobilizzazioni".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 5, "I sistemi e le procedure di controllo nelle aziende non profit".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 4, "Prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 3, "La nota Integrativa e la relazione di missione".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 2, "La valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio d'esercizio delle aziende non profit".
- CNDCEC, Raccomandazione n. 1, "Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende non profit".
- CNDCEC, Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende non profit.

Riferimenti di rendicontazione ESG

- Global Reporting Initiative, "GRI Sustainability Reporting Guidelines", ultima versione, "G4", 2013.
- Agenzia per le Onlus, "Linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit", febbraio 2010.
- Coordinamento Nazionale dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSV.net), "Linee Guida per la redazione del bilancio di missione e del bilancio sociale delle organizzazioni di volontariato", febbraio 2008.
- AccountAbility, AA1000 AccountAbility Principles Standard (APS), 2008.
- CNDCEC, Raccomandazione n. 7, "Il bilancio sociale nelle aziende non profit: principi generali e linee guida per la sua adozione", in Codice unico delle aziende non profit, 2007.
- Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CND), *Il report di sostenibilità ambientale e sociale: principi e contenuti*, 2004.
- Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale (GBS), "Principi di Redazione del Bilancio Sociale", aprile 2001.

Fondazione Nazionale dei Commercialisti

Piazza della Repubblica, 68 – 00185 Roma
Tel. 06 4782901 – Fax 06 4874756

www.fondazionenazionalecommercialisti.it