



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

DOCUMENTI DI RICERCA N° 8

LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
DEGLI INTANGIBILI



GIUFFRÈ EDITORE



*Associazione nazionale
per la ricerca scientifica sul Bilancio Sociale*

IL BILANCIO SOCIALE

DOCUMENTI DI RICERCA N° 8

**LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
DEGLI INTANGIBILI**



GIUFFRÈ EDITORE

DOCUMENTI DI RICERCA

DOCUMENTO N. 8

**LA RENDICONTAZIONE SOCIALE
DEGLI INTANGIBILI**

INDICE

INTRODUZIONE

Finalità	<i>pag.</i> 7
Approccio metodologico e struttura del documento	7

Parte I

DAI CONCETTI GENERALI AL MODELLO INTERPRETATIVO

1.1. Contesto generale.	15
1.1.1. L'economia della conoscenza	15
1.1.2. Nuove questioni per i sistemi "classici" di rendicontazione . .	16
1.1.3. La dimensione sociale dell'impresa	18
1.2. Il sopralluogo	19
1.2.1. L'approccio organizzativo	20
1.2.2. L'approccio aziendale	22
1.2.3. Intangibili e pratiche di rendicontazione sociale	25
1.2.4. Sintesi del sopralluogo.	26
1.3. Principali problemi concettuali	27
1.3.1. Perché conviene approfondire	27
1.3.2. Intangibili, contabilità ordinaria, rendicontazione sociale. . .	28
1.3.2.1. Ogni tipo di impresa?	28
1.3.2.2. Produzione, consumo (e ammortamento?) di capitale immateriale	29
1.3.2.3. Gli intangibili sono di per sé sociali?	30
1.3.3. La questione del "capitale sociale"	33
1.3.4. Per identificare gli intangibili	37
1.3.4.1. Il ruolo del management nell'individuazione e nello sviluppo degli intangibili.	37
1.3.4.2. La concezione degli intangibili come <i>continuum</i> . .	39
1.3.5. Aggregazione e sintesi dei temi.	40
1.3.5.1. Descrivere e parametrare	40
1.3.5.2. Gli intangibili e la visione strategico-sociale dell'impresa	41
1.3.5.3. Due meta-categorie	42

1.3.6.	Glossario di minima e riassunto	43
1.4.	Un modello	45
1.4.1.	Definizioni e assunti	45
1.4.1.1.	Definizioni	45
1.4.1.2.	Assunti primi	46
1.4.1.3.	Assunti secondi: l'istanza di rendicontazione.	47
1.4.1.4.	Assunto terzo: gli intangibili come "consapevolezza"	49
1.4.2.	Modello	50
1.4.2.1.	Componenti	50
1.4.2.2.	Schema	51

Parte II

DAL MODELLO ALLE LINEE GUIDA

2.1.	Premessa: perché "linee guida"	57
2.2.	Una sezione "integrata"	59
2.3.	Obiettivo della sezione "intangibili": rendere evidenti i principi e i sistemi di gestione	60
2.4.	Cosa deve contenere la rendicontazione sociale degli intangibili	63
2.5.	Il criterio classificatorio, uno schema generale.	64
2.6.	Il sistema parametrico e il problema degli indicatori	67
2.7.	Intangibili e prospettiva ecologica	68
2.8.	Impresa e relazioni con l'ambiente: il capitale sociale.	70
2.9.	Indice della sezione "Intangibili"	72
2.10.	Lo standard G.B.S. e gli intangibili	74

APPENDICI

1.	"Capitale sociale", alcune tra le principali definizioni.	81
2.	Caratteri di stock o flusso delle differenti categorie di intangibili	83
3.	La relatività degli intangibili	85
4.	Un approfondimento sul rapporto tra stakeholder e intangibili	86
5.	Gli indicatori di performance e la rendicontazione sociale degli intangibili.	89
5.1.	Premessa	89
5.2.	Indicatori: definizione e diversi possibili significati	89
5.3.	Indicatori e intangibili	91
6.	Indicatori per le risorse intangibili	95
6.1.	Esempi di indicatori del capitale relazionale.	95
6.2.	Esempi di indicatori del capitale umano	98
6.3.	Esempi di indicatori del capitale strutturale.	100

INTRODUZIONE

FINALITÀ

Al crescere dell'interesse riguardante gli *asset* intangibili, G.B.S. ha ritenuto opportuno affidare a un Gruppo di studio il compito di approfondire l'argomento, al fine di tentare una risposta a domande di questo tipo:

— esiste (e qual è) la relazione tra le finalità e i contenuti del bilancio sociale e la materia indicata come “intangibili”?

— è possibile concepire un “bilancio sociale degli intangibili”?

— devono — ove si consideri realmente importante la presenza degli intangibili nella rendicontazione sociale — prevedersi degli adeguamenti agli standard G.B.S.?

Si tratta di domande che solamente alludono al campo assai vasto di questioni che questo documento tocca con differenti gradi di approfondimento. Gli intangibili, oltre alla caratteristica enunciata dal loro stesso nome, sono difficili da fissare anche sul piano dei concetti e dell'immagine: si tratta di elementi di flusso o elementi di stock? riguardano *attività* da descrivere o *patrimoni* da rendicontare? A questi e altri problemi si è cercato, almeno in parte, di dare risposta.

APPROCCIO METODOLOGICO E STRUTTURA DEL DOCUMENTO

Il Gruppo di studio “Intangibili” — i cui lavori si sono sviluppati tra il giugno 2007 e il maggio 2008 — si è avvicinato alla tematica a cui si è accennato attraverso tre passi successivi:

1. *fase istruttoria*, incentrata su di un sopralluogo sugli approcci disciplinari e sulla letteratura;

2. *costruzione di un modello*, per condurre a sintesi — considerata la specifica ottica G.B.S. — i criteri interpretativi di base ed esporre i principali assunti e le regole generali della rendicontazione sociale;

3. *formulazione di linee guida*, volte a stabilire i principi e le regole formali di rendicontazione.

Il documento di ricerca segue e rappresenta questa stessa impostazione, muovendosi dalla descrizione generale del tema per finire alla proposta sul modo in cui devono essere trattati gli intangibili all'interno della rendicontazione sociale. Il sommario è il seguente:

Parte prima — Dai concetti generali al modello interpretativo

— *Contesto generale e rilevanza dell'argomento*: è parso necessario innanzitutto chiedersi (per quanto si tratti di un quesito apparentemente pleonastico) perché appare così importante rendicontare socialmente gli intangibili;

— *Sopralluogo sulla letteratura e sulle pratiche*: ci si è soffermati sui principali approcci disciplinari agli intangibili per identificarne gli aspetti più ricorrenti;

— *Principali problemi concettuali*: a differenza delle più tradizionali categorie economico-aziendali, gli intangibili pongono specifiche questioni di ordine logico e processuale (soprattutto riguardo alla loro “rendicontabilità” sociale) che meritano almeno una identificazione di massima;

— *Modello interpretativo a capo della rendicontazione*: i passi precedenti hanno portato prima all'individuazione di alcune convenzioni interpretative, poi a un modello di base in grado contemporaneamente di rappresentare e indirizzare il processo di rendicontazione sociale.

Parte seconda — Dal modello alle linee guida

— *Capisaldi e linee guida per la rendicontazione sociale degli intangibili*: dal modello generale si è passati all'individuazione dei capisaldi di processo, di struttura formale e di pratiche da seguire per rendicontare gli intangibili.

Parte terza — Appendici

— Come si è già accennato, il Gruppo si è spesso trovato di fronte a problemi concettuali di un certo rilievo. Per darne conto — senza però appesantire troppo il testo — si è ritenuto utile riportare in appendice alcuni di questi argomenti, accennando al dibattito che essi hanno prodotto e per mettere in rilievo i punti sui quali esiste ancora l'esigenza di approfondimento e di apporto critico.

Nella riunione del 30 giugno 2008 il Comitato scientifico del G.B.S., approvando il Documento di ricerca, ha formulato alcune sottolineature e avanzato alcuni consigli per un eventuale sviluppo futuro:

Rilevanza delle categorie “reputazione” e “fiducia”

Per quanto il concetto non sia esplicitato, appare evidente da tutta l'argomentazione che uno degli asset intangibili fondamentali dell'impresa è rappresentato dalla sua reputazione, a cui corrisponde il maggiore o minor grado di fiducia degli interlocutori.

Tanto più evidente appare il rilievo di queste categorie se le si osserva nell'ottica delle strategie sociali che l'impresa persegue e dunque nell'impegno della stessa impresa nella produzione di capitale sociale.

È bene che nella rendicontazione sociale degli intangibili vi sia uno specifico approfondimento (se possibile supportato da adatti indicatori) relativamente a questo tema.

Selezione dei possibili indicatori

Posta la problematicità (e l'inevitabile soggettività) della scelta di indicatori per la descrizione-valutazione degli intangibili e delle loro variazioni nel periodo di tempo a cui la rendicontazione fa riferimento, è consigliabile che la proposta del G.B.S. si indirizzi verso un set di indicatori adeguatamente selezionato, anche rispetto a quello indicato nell'appendice n. 6.

Ciò potrà essere facilitato dalle sperimentazioni che il Documento di ricerca saprà sollecitare. Si ritiene dunque utile — in un lasso di tempo ragionevole — una verifica delle sperimentazioni avvenute ed eventualmente una revisione della proposta di indicatori.

Co-generazione del valore

Appare evidente — come peraltro il Documento illustra efficacemente — che il valore sociale degli intangibili non è mai definito dalla sola volontà e dal solo impegno dell'impresa, ma dalla sua capacità di interagire con differenti soggetti, anch'essi dunque "corresponsabili" degli effetti più o meno positivi che si riesce a conseguire. Si tratta dunque di un caso specifico di co-generazione di valore. Tale condizione non riduce la responsabilità (sociale, gestionale, imprenditoriale) dell'impresa stessa, ma anzi la amplifica, imponendo un consapevole avvicinamento alla complessità.

È bene che di questo inevitabile processo si dia conto — anche solo descrittivamente — nella rendicontazione sociale degli intangibili.

Rilevanza della sperimentazione

Posto il valore concettuale del Documento, molta della sua utilità dipenderà dalle azioni sperimentali a cui si darà corso. Il Comitato sollecita dunque le imprese, e i soggetti a

vario titolo interessati a sviluppare tali sperimentazioni che il G.B.S. — da parte sua — si impegna a monitorare, per verificare la validità della propria impostazione e aggiornare — se necessario — questo stesso Documento.

Parte I

DAI CONCETTI GENERALI
AL MODELLO INTERPRETATIVO

1.1. *Contesto generale*

1.1.1. *L'economia della conoscenza*

La più aggiornata accezione di “new economy” coincide quasi completamente con “economia della conoscenza”: il valore delle produzioni, le caratteristiche degli scambi, la differenziazione dei prodotti, la segmentazione dei mercati, i sistemi di distribuzione, incorporano sempre più elementi di informazione, studio, progettazione e previsione.

La competizione — anche in relazione a prodotti o servizi assolutamente tradizionali o addirittura a *commodities* — si misura sulla capacità di analizzare, comprendere, progettare, ottimizzare.

Diviene così sempre più rilevante per le imprese integrare la componente più concreta e visibile della propria attività con elementi riferiti alla conoscenza. Le principali competenze distintive delle imprese hanno sempre più *natura processuale*: non sono astrattamente o generalmente definibili (come capita per esempio per un cespite materiale, il cui valore è relativamente indipendente dal luogo e dal tempo), ma lo sono sempre più in relazione ai contesti economici e sociali con i quali devono interagire.

Non basta, per esempio, essere un ottimo produttore della macchina tal dei tali, se non si ha percezione (“conoscenza”) del significato di quella macchina per i contesti possibili ove essa potrà essere impiegata e se non si controllano i possibili effetti indiretti del suo impiego.

L'economia della conoscenza si manifesta dunque come *capacità-possibilità di incrementare la pregnanza delle azioni economiche*, in un processo dialettico la cui maggior efficacia è prodotta dalla capacità di passare velocemente dagli effetti e dalle possibilità “micro” agli effetti e alle possibilità “macro” e viceversa. Significa per esempio che tanto più successo avrà l'impresa se la sua capacità di migliorare il pro-

dotto riuscirà a soddisfare (*accompagnare, anticipare*) i bisogni dei contesti umani ove il prodotto sarà impiegato, ovvero se la conoscenza dei contesti umani orienterà la pratiche di miglioramento del prodotto.

Ne deriva che *la gestione e l'impiego della conoscenza richiede a sua volta conoscenza*, in un percorso di progressivo ampliamento dei suoi confini in ragione del quale “chi ha maggior conoscenza è in grado di produrre maggiore conoscenza”. Tutte le attività dell'impresa ne sono informate, dalla produzione alla logistica, dalla pubblicità alle politiche del personale.

In questa prospettiva la conoscenza è quasi un prerequisito dell'attività imprenditoriale, un elemento che produce la base e il nutrimento delle molte performance che costituiscono l'impresa. La conoscenza dunque — proprio come un requisito diffuso — deve essere prodotta, gestita, valutata, amministrata, scambiata (almeno per le sue componenti ove ciò sia ammissibile).

Questa condizione ampiamente nota (pur nei suoi indeterminati confini) comporta notevoli interrogativi relativamente alle pratiche che possono descriverla, la qual cosa si riverbera inevitabilmente anche sulle diverse forme di reporting e controllo, e infine sulla rendicontazione sociale.

1.1.2. *Nuove questioni per i sistemi “classici” di rendicontazione*

Le cose appena accennate non rappresentano — a ben vedere — una problematica recente: l'economia aziendale ormai da molto tempo ha dovuto interrogarsi relativamente a quei valori che pur esistendo con certezza non sono immediatamente identificabili come cespiti o processi economici veri e propri. Questa esigenza è diventata via via più urgente con l'aumento d'importanza della pubblicità, del marketing, della qualità: tutto ciò insomma che trasforma gradualmente

l'attività imprenditoriale in una serie connessa di processi di coordinamento tra differenti soggetti, siano essi clienti, fornitori, centri di ricerca, sistemi logistici, investitori. Tutte queste relazioni hanno evidentemente un valore, ma è difficile riuscire a definirlo in modo sintetico, chiaro, stabile.

Di questi problemi al contempo euristici ed economici *l'avviamento* è il caso più tradizionale e classico: esso esiste e si manifesta come incremento di valore dell'impresa rispetto alla somma delle sue componenti. L'avviamento infatti incorpora in sé la storia dell'impresa, che non è data solamente da trasformazione materiale, da transazioni mercantili o da utilizzi di patrimoni, ma anche da altri fattori che spesso non sono isolabili gli uni dagli altri e che possiedono senso proprio solo nella loro relazione. Il valore dell'avviamento è dunque identificato (ma si potrebbe anche dire *prodotto*) da una valutazione che aggiunge all'analisi di ciò che è avvenuto la previsione di ciò che potrà ragionevolmente capitare. Siamo del tutto all'interno di fattori e fenomeni certamente *intangibili*⁽¹⁾.

Anche all'interno delle pratiche "classiche" è dunque sempre più diffusa la sensazione che i tradizionali sistemi di rendicontazione — in cui parte dell'immateriale è comunque già presente — non siano in grado di rappresentare adeguatamente ciò che è divenuto via via sempre più importante per gli investitori (interessati alla potenzialità di crescita delle aziende) ovvero per l'imprenditore e per il management, con

⁽¹⁾ Va sottolineato — semmai ve n'è necessità — che il termine "intangibile" non corrisponde al termine "immateriale" che si ritrova nei bilanci. L'attivo patrimoniale infatti annovera da tempo una parte di beni immateriali (per esempio i brevetti), ma non ne considera altri che — pur ritenuti unanimemente vere e proprie risorse per la loro capacità di generare valore — non trovano specifica rilevazione nella contabilità tradizionale. Si prenda per tutti il portafoglio clienti. Dunque già anche all'interno di una economia industriale (cioè non ancora "economia della conoscenza") esiste il problema della trattazione di determinati cepti e valori.

il loro bisogno crescente di governare con efficacia queste nuove leve competitive.

1.1.3. *La dimensione sociale dell'impresa*

Una ulteriore classe di fattori per cui è necessario porre attenzione agli intangibili è rappresentata dall'evoluzione delle teorie dell'impresa e dal connesso dibattito sulle sue responsabilità.

Semplificando al massimo ragionamenti assai ampi (e approcci dottrinari anche molto diversi tra loro), si può ritenere ormai condivisa l'idea che i motivi d'esistenza delle imprese non fanno unicamente riferimento alla creazione di valore economico e che le imprese hanno responsabilità non solo verso gli azionisti, ma verso ampie classi di soggetti umani, indicati come stakeholder o "titolari di diritti".

In altro modo: v'è diffusa acquisizione sul fatto che le imprese — riconoscendo i diritti degli stakeholder — si impegnano nella produzione di diverse forme di valore, che pur facendo infine tutte riferimento a categorie economiche, non hanno tutte immediata forma economica.

Questo ormai condiviso modo di vedere le cose comporta alcuni effetti:

- l'impresa — volente o nolente — è un soggetto sociale con inevitabili connotati etici (che produce effetti eticamente valutabili nella vita di persone con bisogni e attese molto differenti);

- questo dato di fatto — "l'impresa ha responsabilità verso molti stakeholder, molto diversi tra di loro" — comporta una *pluralità qualitativa delle relazioni* dell'impresa;

- questa pluralità qualitativa delle relazioni è a sua volta strettamente connessa con lo sviluppo della conoscenza (addirittura generatrice di conoscenza): una più specifica dotazione informativa, interpretativa e valutativa del contesto è certo un differenziale competitivo positivo, mentre la manife-

stazione di maggiore responsabilità verso gli stakeholder produce una maggiore legittimazione sociale dell'impresa, che a sua volta rappresenta un differenziale competitivo positivo;

— la responsabilità sociale si manifesta dunque con pratiche che — una volta codificate esplicitamente o meno — rappresentano asset rilevanti, per quanto intangibili;

— esiste infine una relazione evidente (addirittura un reciproco influsso) tra asset intangibili più direttamente riferiti ai meccanismi di funzionamento dell'impresa (competenze interiorizzate o trasformate in pratiche e procedure) e asset intangibili più riferiti alle relazioni che l'impresa nutre e amministra col suo ambiente sociale di riferimento.

Si sono così identificate tre fondamentali ragioni che spingono a indagare la relazione tra intangibili e rendicontazione sociale:

1. il più recente sviluppo dell'economia della conoscenza;

2. l'aumento d'importanza dei fattori immateriali nello sviluppo delle imprese e i problemi che ciò ha prospettato alle forme "classiche" di rendicontazione;

3. il rilievo — anche ai fini dello sviluppo e delle performance — della responsabilità sociale d'impresa ⁽²⁾.

1.2. *Il sopralluogo*

Riguardo agli intangibili esiste una consistente letteratura che fa riferimento ad approcci disciplinari diversi. Si possono subito cogliere due principali implicazioni:

— esiste un grande interesse che si muove da più lati e che genera una notevole complessità e sfaccettatura dell'argomento,

⁽²⁾ Va inoltre fatta notare l'evidente affinità tematica tra le pratiche di coinvolgimento degli stakeholder e il concetto stesso di "capitale relazionale". Si svilupperà questo argomento nel seguito.

— non esiste invece una teoria propria degli intangibili, con la necessità dunque di ricorrere a basi teoriche e disciplinari differenti.

Le finalità di questo lavoro non sono certo di indagare in via ontologica sulla natura e funzionamento degli intangibili, ma (molto più modestamente) di proporre i criteri con cui trattarli nella rendicontazione sociale. Era dunque necessario partire dall'osservazione di come l'argomento 'intangibili' sia stato sino a ora affrontato nei differenti approcci, proprio per poter almeno delimitare il campo dei significati e dei problemi.

Il Gruppo di lavoro, di fronte alla mole di letteratura disponibile (e alla sua notevole eterogeneità di linguaggio e di finalità), ha deciso di concentrare l'attenzione su tre ambiti specifici:

— *l'approccio organizzativo* (come la disciplina organizzativa tratta gli intangibili, intesi a volte come causa e a volte come effetto degli assetti normativi interni),

— quello di tipo *aziendale-gestionale* (come si tende a rappresentare e misurare economicamente gli intangibili),

— il modo in cui gli intangibili sono stati trattati — quando lo sono stati — dalla *rendicontazione sociale*.

Sono stati dunque esclusi dal sopralluogo sulla letteratura campi di notevole rilevanza, come quello più tipicamente economico o quello di tipo sociologico, che tuttavia fanno capolino come presenza di sfondo o come significative marcature concettuali negli approcci presi in considerazione. Di seguito, e in estrema sintesi, sono riportati i risultati dei differenti approfondimenti.

1.2.1. *L'approccio organizzativo*

Le principali acquisizioni delle discipline organizzative possono essere così schematizzate: *a)* gli intangibili possiedono sempre un valore sociale, nel senso che producono effetti sugli stakeholder, generando effetti interni ed esterni

non solo di tipo economico; *b*) a sua volta, il valore sociale degli intangibili ha ripercussioni organizzative (sia interne che esterne). Questa seconda considerazione può essere brevemente spiegata così:

— le organizzazioni che possiedono una *strategia sociale* hanno maggiori possibilità di operare in maniera vantaggiosa nei confronti dei loro stakeholder, nel senso che sono in grado di adattare i propri comportamenti e l'allocazione delle risorse verso determinati esiti sociali, che a loro volta contribuiscono a migliorare le performance economiche;

— “gestire gli asset intangibili” significa dunque dare impulso a processi di miglioramento, all'ottimizzazione dell'organizzazione.

Una immediata implicazione è che gli intangibili hanno forti possibilità di influenzare la capacità dell'organizzazione di generare reddito. La loro valutazione ed il loro monitoraggio sono dunque necessari a livello gestionale. A tal fine risulta necessario tener presenti due aspetti definibili come *allineamento* e *integrazione*:

— *Allineamento*: gli asset intangibili devono essere coordinati (“allineati”) con la strategia, per poter creare valore. Gli asset intangibili assumono dunque valore soltanto in una prospettiva strategica, a cui devono poter contribuire.

— *Integrazione*: occorre un *programma integrato* (gli intangibili non possono essere realmente ottimizzati se non considerati in relazione reciproca) per supportare la crescita di una organizzazione. Nella gestione strategica degli asset intangibili occorre dunque sempre ripensare al costruito organizzativo e andare oltre alla tradizionale suddivisione in aree aziendali.

Le principali deduzioni che emergono sono queste:

a) la disciplina organizzativa (normativa per eccellenza) ha acquisito come fondamentale la tematica degli intangibili;

b) ha inoltre definito la loro natura e funzione *soprattutto in una prospettiva di tipo sociale*, cioè nella relazione

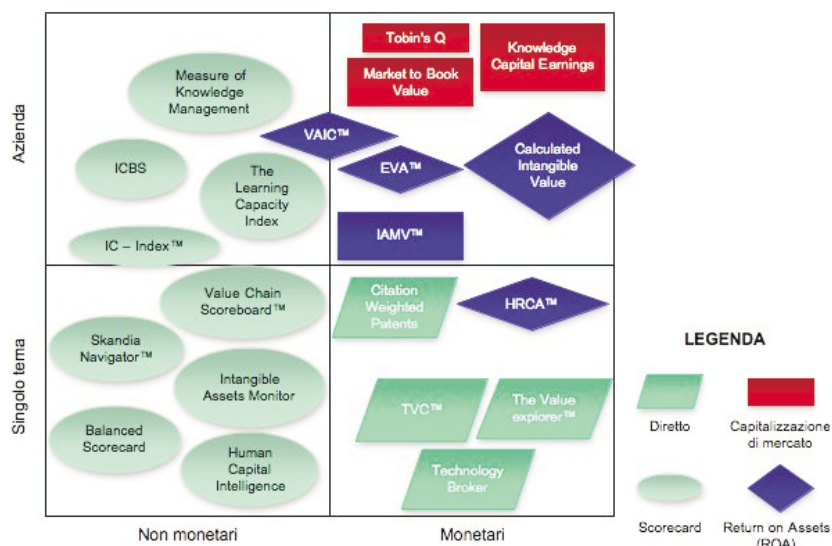
dell'impresa con i suoi stakeholder interni ed esterni (come hanno implicitamente sottolineato le discipline del marketing da un lato e della qualità dall'altro);

c) ha teso ad assimilare in modo generale gli intangibili principalmente ai due concetti di “conoscenza” e di “fiducia”, trattandoli come strumenti in grado di ottimizzare le competenze dell'impresa e le relazioni con l'ambiente di riferimento.

1.2.2. L'approccio aziendale

L'approccio aziendale è sostanzialmente indirizzato a definire il valore economico degli asset intangibili, cioè a valutare quale sia il differenziale positivo (economico e di mercato) di cui l'impresa dispone in ragione della sua dotazione di intangibili.

L'ampia disamina di differenti modalità di trattazione degli intangibili (allusa dallo schema di sintesi seguente) può essere così riassunta:



Esistono differenti studi ed esperimenti sulla identificazione e misurazione degli intangibili con cui sono state proposte molteplici soluzioni riconducibili a due categorie che corrispondono ad altrettanti obiettivi:

— *misura di sintesi (monetaria o non monetaria)*: la determinazione di un valore che rappresenti la misura delle risorse intangibili disponibili per l'impresa. La misura di sintesi non conduce a specificare le diverse voci che compongono il valore totale del patrimonio intangibile, ma consente di avere subito un'idea del suo eventuale incremento o decremento.

— *sistemi di indicatori (monetari o non monetari)*: un insieme di indicatori in grado di fornire una rappresentazione del capitale intangibile. Il sistema d'indicatori consente di misurare singolarmente le componenti del patrimonio intangibile, che sono molteplici e differenti tra di loro. Lo svantaggio è che l'andamento delle singole voci può non essere indicativo di quello del patrimonio intangibile nel suo complesso.

Nessun sistema di misurazione si è affermato sugli altri, tuttavia si è potuta cogliere una preferenza verso *l'adozione di sistemi di indicatori non monetari*. Bisogna anche marcare il fatto che se un sistema di indicatori consente di descrivere (e trattare) in modo più approfondito il patrimonio intangibile, sarebbe però opportuno — sempre in una visione economica-aziendale — disporre anche di un dato di sintesi che consenta di monitorare l'aumento/diminuzione del patrimonio intangibile stesso.

È soprattutto merito della visione economica degli intangibili la loro tripartizione in *capitale umano*, *capitale relazionale* e *capitale strutturale*. Si tratta di un punto fermo della letteratura (ben presente anche in altri approcci disciplinari) a cui pare utile uniformarsi.

L'approccio aziendale ha avuto il merito di permettere l'individuazione di alcune criticità, abbastanza simili a quelle

rilevate dall'approccio organizzativo, ma di tono ancor più interrogativo. Si tratta di questioni che lo sviluppo disciplinare non ha risolto e tale mancata soluzione è di per sé una acquisizione importante:

1. non sempre è semplice assegnare gli indicatori in modo univoco a una classe di asset, anzi spesso gli intangibili *hanno natura trasversale*;

2. posta l'esistenza di uno stretto legame tra risorse intangibili e strategia, come è possibile definire tale legame? come controllare la soggettività nell'individuazione degli indicatori e nella valutazione del loro andamento?

3. È realmente possibile — e si tratta del quesito fondamentale — identificare un set di indicatori comuni e generalmente accettabili per gli intangibili? E se ciò fosse ritenuto possibile, lo è in generale o diventa necessario articolarlo per tipi differenti di aziende (per esempio *profit*, *non profit* e *pubblica amministrazione*)?

Proprio a questo livello del sopralluogo il Gruppo ha rilevato quel carattere specifico degli intangibili che obbliga i differenti approcci a richiamare altri modelli d'osservazione e disciplinari: l'approccio aziendale — per esempio — rimanda all'organizzazione e alla strategia, che è evocata anche da quello organizzativo. È come se l'oggetto una volta messo a fuoco con una specifica ottica d'osservazione si spostasse, rilevando altri suoi aspetti che quell'ottica è incapace di interpretare efficacemente, chiedendo dunque il concorso di altre discipline. Si è parlato precedentemente di inesistenza di una teoria propria degli intangibili, che ora potremmo indicare come *multidimensionalità*.

È proprio questa multidimensionalità l'aspetto più appariscente e tipico, che rende l'osservazione problematica, non restringibile a un unico paradigma, assolutamente non lineare, ma anche — proprio per questo — così vicina alla rendicontazione sociale, che è obbligata a impiegare diffe-

renti metriche in ragione della pluralità di significati che differenti stakeholder possono ascrivere a un unico fenomeno.

1.2.3. *Intangibili e pratiche di rendicontazione sociale*

Il sopralluogo ha preso in considerazione alcune esperienze di rendicontazione degli intangibili all'interno di bilanci o rapporti sociali. Per quanto scarsi, esistono infatti alcuni esperimenti di questo tipo. Sono stati così analizzati alcuni casi di aziende che hanno adottato un sistema di rendicontazione integrata degli intangibili all'interno del bilancio sociale (o bilancio di sostenibilità). Di massima, all'interno di queste esperienze si sono colti i tentativi di applicazione di alcuni dei principi e delle logiche già accennate precedentemente a proposito di *approccio aziendale*, e in particolare:

a) la classificazione degli intangibili in capitale relazionale, organizzativo e strutturale, umano;

b) l'impiego prevalente di indicatori descrittivi, con una certa variabilità nell'inserimento di una determinata voce all'interno di una delle categorie di intangibili (a volte un asset che è considerato *strutturale* in un caso, viene indicato come *relazionale* in un altro);

c) i rimandi agli intangibili sia all'interno della sezione indicata dal G.B.S. come "identità" che all'interno di quella indicata come "relazione".

Gli esperimenti presi in esame hanno il merito di individuare in modo specifico, indicandoli come "intangibili", fattori e argomenti che spesso si riscontrano anche in altri rapporti sociali o di sostenibilità senza che ne venga messo in rilievo questo particolare carattere.

Complessivamente si può dire quindi che l'originalità di questi esperimenti riguarda soprattutto l'impiego di un con-

petto (“gli intangibili esistono e devono essere presi in considerazione dalla rendicontazione sociale”), più che nella derivazione pratica che a ciò si è accompagnata.

1.2.4. *Sintesi del sopralluogo*

Ciò che si può tentare di generalizzare al termine del sopralluogo è certamente l'emergere abbastanza impetuoso della tematica nelle differenti discipline, con alcune significative acquisizioni:

1. *la tripartizione classificatoria* degli intangibili (umani, strutturali, relazionali);

2. *lo sfondo di carattere generalmente normativo che emerge da queste pratiche*: posto che gli intangibili sono sempre più importanti, è necessario individuarli, conoscerli, trattarli al meglio, accrescerli. Considerarli insomma non delle eventualità (una specie di casualità positiva), ma degli oggetti propri dell'attività d'impresa, verso cui deve esistere un atteggiamento positivo e il più possibile razionale;

3. *la difficoltà della misurazione*: solo alcuni intangibili possono essere fissati in un valore monetario, per moltissimi ciò è invece impossibile per svariate ragioni: per la loro non-scambiabilità, per l'inesistenza di un mercato, per l'impossibilità di isolarli da altri fattori costitutivi dell'impresa; ciò fa assimilare spesso la trattazione degli intangibili alla descrizione delle differenti specificità che costituiscono l'originale configurazione dell'impresa, si potrebbe dire *della sua identità*;

4. *la necessaria contestualizzazione ambientale e strategica*: gli intangibili hanno senso (o *tout-court* esistono) solamente in relazione a un contesto umano-sociale, a un funzionamento dell'impresa, a una intenzione esplicita di influire sull'ambiente secondo determinati disegni.

1.3. *Principali problemi concettuali*

1.3.1. *Perché conviene approfondire*

La disamina della letteratura ha evidenziato alcuni caratteri per così dire critici degli intangibili (già percepibili anche di primo acchito) che potrebbero renderne problematica la rendicontazione sociale, se non identificati con precisione e adeguatamente analizzati.

In questo capitolo si affrontano alcune di tali criticità, in modo da poter poi basare più saldamente i successivi ragionamenti.

È possibile fin da ora segnalare una questione di fondo di cui è necessario avere consapevolezza e che è già emersa nel precedente capitolo:

a) gli intangibili possiedono sempre un forte contenuto e connotato sociale (spesso necessario a definirli);

b) di queste dotazioni si è soprattutto tentato, sino a ora, di scoprire e misurare il valore economico;

c) si è trattato dunque del contrario di ciò a cui mira la rendicontazione sociale, che invece vuol scoprire (*descrivere, misurare*) il valore sociale di ciò che possiede *in primis* valore economico.

L'avvicinamento alla rendicontazione sociale degli intangibili impone dunque la consapevolezza che si sta trattando di oggetti sottoposti — almeno implicitamente — a una *doppia trasformazione*:

1. da parte delle discipline (segnatamente da quella aziendale) da fenomeni originariamente sociali (quali effettivamente sono) a fenomeni economici,

2. ora (da parte della rendicontazione sociale) da fenomeni concepiti soprattutto nella dimensione economica a fenomeni sociali.

Questo va-e-vieni concettuale espone con facilità a un certo rischio di aporia o di invischamento logico. Ecco per-

ché appare necessaria qualche puntualizzazione. Lo si farà di seguito in modo a volte assertivo e a volte sotto forma di quesito o dilemma.

1.3.2. *Intangibili, contabilità ordinaria, rendicontazione sociale*

1.3.2.1. *Ogni tipo di impresa?*

Ai fini della rendicontazione sociale non interessa il valore “di mercato” degli intangibili, ma *la dimensione sociale del capitale immateriale*: ovvero l'utilità prodotta per gli stakeholder dal fatto che l'impresa possieda e incrementi il proprio capitale immateriale.

Il capitale immateriale è in parte riferibile al patrimonio contabilizzabile dell'impresa (brevetti, software, altro), ma in parte si tratta di asset realmente indefinibili sotto il profilo economico (regole, procedure, tradizioni, cultura, ecc.) e ciò vale soprattutto quando essi si incorporano nelle persone (capitale umano).

Una certa misura di capitale immateriale (“una certa quantità di intangibili”) è dunque propria di ogni organizzazione. Già il fatto che esista un costrutto istituzionale (o il fatto che vi siano delle transazioni ripetute e dunque una “sostanza” istituzionale) comporta l'esistenza di un certo capitale immateriale, almeno sotto forma di regole condivise di relazione.

Ciò significa che la rendicontazione sociale degli intangibili interessa *ogni forma di organizzazione*, a prescindere dalla relazione tra dimensione economica e dimensione sociale dell'organizzazione stessa.

Infatti, che si tratti di impresa for profit o non profit, il raggiungimento dei loro scopi è profondamente influenzato dalla dimensione e qualità del capitale immateriale:

— nel caso dell'impresa for profit perché si tratta di fattori strumentali fondamentali per la produzione del valore economico,

— nel caso dell'impresa non profit perché il capitale immateriale è al contempo mezzo e risultato del processo imprenditoriale; la rendicontazione (*misurazione*) del capitale immateriale può dunque spesso coincidere con la valutazione del raggiungimento dei suoi scopi istituzionali.

1.3.2.2. *Produzione, consumo (e ammortamento?) di capitale immateriale*

Alcuni patrimoni immateriali sono ammortizzabili, dunque è possibile valutarne (convenzionalmente) sia l'aumento che la diminuzione. Ma nei casi in cui non sia possibile trattarli contabilmente come cespiti ammortizzabili (e si tratta della maggior parte dei casi) come è possibile valutarne la dimensione e la variazione?

Un esempio: una società di consulenza incorpora gran parte dei suoi patrimoni professionali nelle persone che compongono l'impresa. I costi di personale sono per definizione dei costi d'esercizio, dunque non si troverà alcun valore patrimoniale che indichi realmente il "vero" capitale di quella impresa. Sarebbe possibile in questo caso concepire un ammortamento dei costi — degli investimenti — riguardanti il personale?

L'«immateriale» incorporato nelle persone non sarà mai ammortizzabile non solo per l'evidente impossibilità di considerare le persone un "bene a disposizione" dell'impresa, ma anche perché questo ipotetico bene non si consuma in condizioni di funzionamento normale, ma anzi si accresce, quindi un calcolo di ammortamento non rispecchierebbe la condizione di valore reale del "cespite": con l'ammortamento esso si deprezzerebbe, mentre invece in realtà esso si incrementa.

1.3.2.3. *Gli intangibili sono di per sé sociali?*

Esistono patrimoni immateriali più definiti e definibili degli altri: brevetti, marchi, spese in pubblicità, formazione, eccetera. Essi si manifestano sia come stock (brevetti) che come flussi (in particolare costi, come, per esempio, quelli per la formazione).

— Questi intangibili possiedono già di per sé un significato etico-sociale? Sono già pronti, così come sono, per la rendicontazione sociale?

— Questi intangibili richiamano il concetto di “innovazione” o almeno *segnalano* l’innovazione; possiedono dunque certamente (se il riscontro del mercato sarà positivo) un rilevante valore economico. Ciò significa che l’impresa ha contemporaneamente prodotto un aumento di valore sociale?

— Il fatto che l’impresa inventi un nuovo prodotto, che realizzi un ampliamento di competenze del suo personale, che imposti un assetto organizzativo particolarmente efficace, possono essere considerati sempre anche incrementi del valore sociale dell’impresa?

L’esempio più semplice che ci aiuta a ragionare è quello della ricerca scientifica, o dell’evoluzione tecnologica legate all’industria bellica. L’invenzione di una nuova bomba (che è sicuramente segno ed effetto di un incremento del patrimonio di intangibili) può essere considerata anche un arricchimento sociale? Allo stesso modo — per quanto in modo meno drammatico — ci si potrebbe interrogare sugli OGM, ovvero sulla produzione di energia nucleare.

Siamo sempre di fronte a conoscenza incrementata, a sviluppo di competenze, a nuovi patrimoni immateriali prodotti e impiegati. Tuttavia non è assodato — e certamente non è assodato per tutti — che ciò possieda anche valore sociale.

A questo punto siamo obbligati a distinguere la “socialità della produzione” di intangibili, dal “valore sociale” degli intangibili.

Certamente gli intangibili si producono inevitabilmente ed esclusivamente attraverso l'interazione sociale. Esiste dunque un crisma sociale tipico degli intangibili che li differenzia alquanto dagli altri asset. Si tratta di una loro caratteristica generativa. Non è solo questo tuttavia ciò che si intende trattare con la rendicontazione sociale degli intangibili, che riguarda invece *l'effetto degli intangibili sugli stakeholder*. Anch'esso è certamente un fenomeno sociale, che attiene però non alla modalità di generazione degli intangibili, ma al risultato che — anche attraverso la dotazione di intangibili — si produce sugli interlocutori dell'impresa. Tale risultato ha una natura non definibile in assoluto, dato che i differenti stakeholder possono concepire in modo assai diverso — o addirittura completamente opposto — l'effetto prodotto su di loro dall'impresa, da cui indirettamente deriva un differente valore sociale del determinato asset intangibile.

Il richiamo all'industria bellica, agli OGM o alla produzione di energia nucleare ci dimostra con chiarezza che:

— in tutti questi casi entrano in gioco degli asset intangibili (ricerca, invenzione, conoscenza, organizzazione) e nessuno può contestare il fatto che, attraverso svariati processi sociali, si sono accumulati patrimoni che arricchiscono la dotazione delle imprese e che tali patrimoni hanno natura intangibile;

— in modo assai differente invece possono essere considerati gli esiti sociali (il valore sociale) di questi asset, che — a seconda della posizione ideale degli stakeholder — possono essere valutati in modo ampiamente positivo o drasticamente negativo (si rimanda in proposito al grande dibattito che ha accompagnato, dagli anni '50 del secolo scorso in avanti, lo sviluppo della ricerca in campo nucleare);

— ne deriva che nei bilanci sociali gli asset intangibili devono essere considerati non tanto in ragione della loro genesi e natura, *quanto per la loro finalizzazione sociale* e ciò dipende soprattutto dalle intenzioni dell'impresa, ovvero

dalla volontà dell'impresa di affidare al determinato asset un ruolo specifico nella realizzazione della propria strategia sociale;

— ciò che dunque definisce la posizione di un asset intangibile nella rendicontazione sociale è — oltre alla sua natura immateriale — la determinazione dell'esito sociale a cui esso deve concorrere.

Se mettiamo a confronto questi ragionamenti con i contenuti ricorrenti della rendicontazione sociale ne derivano alcune considerazioni di diverso livello:

1. una considerazione per così dire di primo livello riguarda il fatto che *non sempre gli asset intangibili sono identificati come tali*: nei bilanci sociali — in forma più o meno specifica o più o meno latente — gli intangibili appaiono sempre, perché nel momento in cui si osserva l'impresa sotto la specie sociale è inevitabile che appaiano fenomeni che appartengono alla categoria "intangibile"; basta l'esempio della formazione, o della maggiore o minore presenza di tecnici qualificati, che sono classici oggetti di rendicontazione sociale, ma che non sempre sono definiti come specifici asset: anzi, molto spesso essi appaiono come effetti sociali di una certa (positiva) impostazione imprenditoriale, piuttosto che come elementi strumentali alla conduzione dell'impresa; manca insomma — anche se spesso gli elementi appaiono nella rendicontazione sociale — l'esplicitazione che si tratta di fenomeni razionalmente progettati, congruenti e funzionali al raggiungimento di determinati obiettivi; ciò riduce non solo la capacità informativa del bilancio sociale, ma soprattutto riduce la possibilità che si adottino previdenti azioni di ottimizzazione: un asset immateriale di cui non si possiede consapevolezza non può essere efficacemente impiegato per il miglioramento delle performance;

2. una considerazione di secondo livello è che *la rendicontazione sociale degli intangibili impone l'esplicitazione della loro finalizzazione sociale*, ovvero — in altre parole — l'espli-

citazione della strategia sociale dell'impresa, unico dato di riferimento in ragione del quale gli stakeholder possono esprimere un giudizio sul valore sociale degli intangibili;

3. l'effetto principale della rendicontazione sociale degli intangibili è dunque in prima istanza di fissarne la natura ("si tratta di un intangibile perché non è un cespite materiale o misurabile economicamente in modo certo e perché si è prodotto attraverso il determinato processo sociale"), poi di definirne la finalizzazione ("questo intangibile è funzionale alla realizzazione di questo progetto, il cui scopo sociale è...");

4. diviene dunque abbastanza evidente — poste queste marcature — che in generale un bilancio sociale che tratti anche di intangibili è uno strumento migliore sul piano delle informazioni dovute agli stakeholder, ma anche — e non si tratta di un fatto secondario — sul piano del reporting direzionale.

1.3.3. La questione del "capitale sociale"

Uno degli argomenti che ha impegnato maggiormente il Gruppo di studio è stato la relazione tra 'intangibili' e 'capitale sociale'.

Come si vedrà anche nel seguito del documento, si tratta di una questione che si è presentata a più riprese nel corso dei lavori e sulla quale è opportuno qualche approfondimento e specificazione, considerando che la categoria concettuale di 'capitale sociale' avrà un certo rilievo nella costruzione del modello e nella proposta di linee guida.

Senza voler nemmeno di sfuggita entrare nel grande dibattito sul "vero" significato del termine 'capitale sociale', va certo registrato che appena l'impresa inizia a ragionare dei suoi rapporti con gli stakeholder e con le comunità con cui intrattiene relazioni, diviene quasi inevitabile che il capitale sociale sia evocato, o diventi addirittura uno dei protagonisti del discorso.

In primissima approssimazione, è assodato che gli effetti sociali dell'impresa (le "esternalità che essa produce") non sono definibili in assoluto, ma dipendono dalle caratteristiche del contesto. Un conto è se l'impresa opera a Milano ed un conto è se agisce a Lagos: le stesse azioni producono effetti d'un tipo nel primo caso e di tipo completamente diverso nell'altro. In generale si dice che ciò dipende dai caratteri tipici dei contesti, ovvero — anche se si tratta di una maggiore specificazione — dalla *quantità di capitale sociale disponibile nell'uno o nell'altro caso*. Il capitale sociale è allora la dotazione di una determinata comunità in termini di fiducia reciproca, di cultura diffusa, di predisposizione alla collaborazione tra istituzioni, di pratiche interiorizzate che definiscono una maggiore o minore efficienza sociale.

Ecco dunque che — in generale — una parte degli effetti sociali dell'impresa possono anche essere concepiti come il contributo che l'impresa offre all'incremento o al consolidamento del capitale sociale del contesto in cui essa opera.

Il fatto che trattando di intangibili sia così facile dover fare riferimento al capitale sociale è abbastanza facile da spiegare. Il capitale sociale è a sua volta un intangibile, anzi si tratta dell'intangibile per antonomasia, della *summa* degli intangibili, perché riassume, a livello di un determinato contesto sociale, tutti gli elementi che pur non avendo costruito concreto ne definiscono il funzionamento: fiducia, cultura, coincidenza ed evidenza di intenzioni etiche, solidarietà, eccetera. Tutti elementi tanto facili da concepire quanto difficili da definire e misurare.

Ecco dunque che nel momento in cui si inizia a trattare delle relazioni dell'impresa con la società si producono delle immediate connessioni: gli intangibili sono — di massima — elementi che aumentano le capacità e la produttività dell'impresa e se si considera che essi concorrono alla produzione delle sue esternalità positive, si può benissimo parlare di concorso alla produzione di capitale sociale e istituire un rap-

porto (non semplice da descrivere, ma facile da percepire) tra gli intangibili dell'impresa e il capitale sociale del contesto.

Appare inoltre evidente che il concetto stesso di 'asset relazionale' si avvicina moltissimo a quello di capitale sociale, che è anch'esso sostanzialmente fatto di relazioni o costruito su di una trama di relazioni.

Posta questa prossimità concettuale e questa naturale attrazione tra 'intangibili' e 'capitale sociale', iniziano ad apparire i problemi.

'Capitale sociale' è infatti una categoria tanto efficace quanto incerta, che la letteratura ha sottoposto a moltissimi tentativi di fissazione concettuale e di elaborazione, che si possono però considerare riusciti solamente in parte. Esistono infatti in dottrina due grandi raggruppamenti nelle definizioni di capitale sociale:

— una accezione che assimila il capitale sociale a una dotazione collettiva, impersonale, che attiene al contesto sociale e non ai singoli: in un determinato contesto esistono pratiche, valori e regole che determinano i comportamenti individuali e configurano le relazioni tra i soggetti, che ne sono tuttavia una manifestazione;

— un'accezione che invece considera il capitale sociale contemporaneamente come una produzione e un'attribuzione del soggetto: ogni soggetto immette nella rete sociale alcune sue "capacità" — la qual cosa produce capitale sociale — di cui il singolo può avvalersi in proporzione alle relazioni sociali di cui dispone.

Per quanto vi siano notevoli contatti e analogie, tra le due accezioni esiste una notevole differenza: nel primo caso il capitale sociale è *incommensurabile* (nel senso che lo si può descrivere, lo si può confrontare con quello di un altro contesto sociale, ma non lo si può misurare se non attraverso la sua evoluzione nel tempo, essendo esso una pertinenza collettiva), nel secondo caso esso è invece *misurabile* (nel senso che ogni soggetto può tentare di valutare la propria

dotazione, che sarà proporzionale alle relazioni sociali di cui il soggetto dispone all'interno del contesto).

Appare abbastanza evidente la sostanziale coincidenza di questa seconda accezione di capitale sociale con il 'capitale relazionale' come lo si intende correntemente trattando di intangibili, qualsiasi sia l'approccio disciplinare.

Tutto ciò comporta l'esigenza di puntualizzare il significato di 'capitale sociale' che dovrà essere utilizzato trattando di intangibili.

Ai nostri fini è dunque opportuno:

a) adoperare il termine 'capitale relazionale' per indicare il complesso di relazioni sociali di cui l'impresa dispone, e che essa può impiegare ai propri fini di sviluppo;

b) adoperare il termine 'capitale sociale' nella sola accezione "impersonale", cioè indicante il complesso di culture, simboli, regole e pratiche che determinano i comportamenti sociali all'interno di un determinato contesto, che ne influenzano funzionamento ed efficienza e che dunque producono effetti anche sugli esiti dell'attività dell'impresa.

In sostanza: noi impiegheremo il termine 'capitale sociale' ove del concetto ci si limiti a cogliere la "parte alta", cioè quella che fa riferimento a un patrimonio di usanze, relazioni, norme sociali, conoscenze a disposizione di una determinata comunità e che, oltre a caratterizzarne l'identità, ne aumenta l'efficienza.

Ai fini di questo lavoro si adotterà dunque questo schema di ragionamento:

1. le organizzazioni — le imprese — sono costrutti sociali e come tali dispongono di un certo capitale sociale; si tratta della cultura propria dell'organizzazione, delle regole interiorizzate, delle tradizioni, del senso di appartenenza e delle conoscenze diffuse, riproducibili e accessibili per il solo fatto che il soggetto entri a far parte dell'organizzazione;

2. le organizzazioni nutrono rapporti con l'ambiente che variano in ragione della quantità e della qualità delle rela-

zioni di cui dispongono; noi indicheremo il complesso di tali relazioni col termine ‘capitale relazionale’;

3. le imprese operano all’interno di ambienti (sistemi sociali, contesti sociali) che dispongono di un capitale sociale la cui dimensione e qualità incide significativamente sugli esiti imprenditoriali;

4. è responsabilità delle imprese agire per aumentare la propria dotazione (“interna”) di capitale sociale, cioè per produrre la condizione (ecologica) che permetta lo sviluppo di cultura, pratiche, conoscenza diffusa e riproducibile proprie dell’organizzazione;

5. è responsabilità (e vantaggio) delle imprese operare al fine di aumentare la dotazione (“esterna”) di capitale sociale dei contesti sociali in cui opera; si intenderà questo comportamento come “concorso dell’impresa alla produzione e rafforzamento del capitale sociale”⁽³⁾.

È bene dire che, nonostante queste specificazioni, i confini tra ‘capitale sociale’ e ‘capitale relazionale’ (ma anche i confini tra ‘capitale sociale’ e ‘capitale strutturale’) sono quantomeno incerti e che sarà proprio l’impresa a poterli fissare, in ragione delle proprie strategie e delle proprie politiche di sviluppo.

1.3.4. Per identificare gli intangibili

1.3.4.1. Il ruolo del management nell’individuazione e nello sviluppo degli intangibili

Nel concetto di “responsabilità sociale” è naturalmente compreso quello di “affidamento”: gli shareholder e gli stakeholder affidano all’impresa (e più specificamente al suo

⁽³⁾ Per un sopralluogo sul concetto di capitale sociale e i suoi significati si rimanda all’appendice n. 1, nella quale sono elencate alcune delle definizioni maggiormente in uso.

management) risorse e fiducia per il perseguimento dei rispettivi diritti e interessi.

L'affidamento, nel caso più concreto, riguarda i beni materiali (che sono conferiti dagli shareholder), ma l'impresa è un tutto unico, non una pura somma di cespiti, ed è certo che al valore economico dei cespiti materiali si aggiungono in affidamento altri valori di significato meno definito, tra cui i patrimoni reputazionali, le pratiche sociali e la cultura dell'organizzazione (e molto altro ancora). Tutto questo viene conferito dagli shareholder al governo d'impresa per lo svolgimento delle attività.

Da parte loro, gli stakeholder non affidano sempre solo veri e propri beni materiali, ma "attese", cioè presunzioni che l'impresa realizzerà una parte dei loro obiettivi realizzando i loro diritti e sostenendo i loro interessi. È in base a questa presunzione che — in un mercato libero e regolato — gli stakeholder scelgono *quella* impresa, conferendole la loro fiducia.

Le responsabilità del management verso i suoi interlocutori (shareholder e stakeholder di vario rilievo e varia criticità) devono riguardare anche l'uso e l'incremento di questi "altri" patrimoni. L'incremento dei patrimoni intangibili è un obbligo del management, alla pari di quello riguardante i patrimoni materiali.

La questione è che, mentre è facile verificare se i patrimoni materiali aumentano o diminuiscono (e dunque valutare la capacità del management), la cosa è decisamente più ostica per i patrimoni immateriali. Ciò significa che *deve essere a monte specificato il patto riguardante gli affidamenti sia di asset materiali che di asset intangibili*, e dato che ciò non è sempre possibile in via analitica, deve almeno essere assunto e specificato dal management "responsabile".

Il management responsabile dovrà dunque definire (anche in assenza di mandati specifici) quali patrimoni immateriali si impegna a difendere e consolidare.

Ciò significa che *la stessa definizione dei patrimoni immateriali è connessa alla specificazione delle strategie perseguite dal management* e all'enfatizzazione del rilievo di specifici patrimoni immateriali rispetto agli altri. Ciò farà in modo che gli stakeholder — a loro volta — siano messi nella condizione di compiere le proprie scelte.

La determinazione degli intangibili è dunque *strettamente connessa con un atto volitivo del management*, e con la chiarezza con cui esso enuncerà scopo, caratteri e dimensioni degli intangibili che si impegna a preservare e incrementare.

1.3.4.2. *La concezione degli intangibili come continuum*

La concezione degli intangibili propria della rendicontazione sociale non può essere dunque immediatamente assimilata a quella delle altre discipline osservate in precedenza, ma rimanda piuttosto a *una valutazione strutturale (e strutturante) della responsabilità sociale*; però in base agli ultimi ragionamenti c'è di più: le relazioni dell'impresa con gli stakeholder devono essere concepite in un *continuum* storico-sociale che accresce o depotenzia — sempre condiziona — le performance dell'impresa. Non esistono patrimoni intangibili che possano prescindere dalla storia dell'impresa e delle sue relazioni ambientali.

La rendicontazione sociale degli intangibili dovrebbe manifestarsi dunque come *la consapevolezza della storia e assieme della contingenza dell'impresa e del suo futuro*: l'impresa deriva da atti volontari ed elementi accidentali che l'hanno costituita per come essa è; ha accumulato pratiche di sviluppo e modalità di risposta alle minacce; possiede *inevitabilmente* degli asset immateriali, che devono però essere valorizzati con un loro esplicito riconoscimento critico e con una valutazione della loro capacità di corrispondere alle sfide e alle richieste dell'oggi e del domani.

È dunque proprio questo *continuum* — la progressiva aggregazione di esperienze che si è sviluppata nel tempo — che deve essere concepito come un patrimonio e dunque descritto e misurato.

Ciò sollecita a concepire la RSI e la rendicontazione sociale in una dimensione ancor più marcatamente descrittiva e valutativa (oltre che normativa) di quanto sino a ora l'impresa ha fatto e di quanto d'ora in avanti farà.

1.3.5. *Aggregazione e sintesi dei temi*

1.3.5.1. *Descrivere e parametrare*

Potremmo allora — semplificando al massimo la questione — assumere che la rendicontazione sociale degli intangibili dipende da due passi essenziali:

— *primo passo*: definire l'oggetto; si tratta quindi di un problema *descrittivo*;

— *secondo passo*: misurare le variazioni subite dall'oggetto descritto all'interno dello spazio temporale preso a riferimento; in questo caso il problema è *parametrico*.

In altro modo si potrebbe dire che con il primo passo (“descrivere”) sarà possibile delimitare oggetti e fenomeni che per la singola impresa assumono il carattere di “patrimoni intangibili” e con il secondo passo (“parametrare”) si dovrà costruire e impiegare la metrica che potrà stabilire il controllo sulla evoluzione di questi patrimoni.

Per la rendicontazione sociale degli intangibili è necessario dunque che l'impresa:

a) *espliciti la sua visione* imprenditoriale e sociale (la sua *strategia*, sia per quanto riguarda le sue componenti economiche che per quanto riguarda gli effetti sociali),

b) *individuare i suoi asset* (dotazione, impiego e valore strumentale delle diverse categorie di intangibili),

c) esponga un'ipotesi di tendenza e di sviluppo dei suoi asset (gli impegni riguardo alle dinamiche che dovranno subire gli intangibili),

d) definisca il criterio di valutazione che possa rendere confrontabile l'intenzione agli esiti.

1.3.5.2. *Gli intangibili e la visione strategico-sociale dell'impresa*

I fattori intangibili non possiedono un valore assoluto (cioè un valore decontestualizzato). Ne hanno solo in relazione a:

— *la visione sociale*, il quadro sociale atteso o prospettato per la realizzazione della strategia dell'impresa;

— *la strategia imprenditoriale*, necessariamente connessa con la visione ⁽⁴⁾.

Gli intangibili dunque sono “fenomeni”, sono “attribuzioni”, sono “segni” che non sono mai veramente in possesso dell'impresa (nella sua completa disponibilità), ma che indicano che l'impresa si è comportata in un certo modo e che sta producendo determinate performance.

Il fatto di attribuire un determinato significato a un segno presuppone che a monte vi sia un criterio di valore, che — ammettendo che quel segno possa contenere significati differenti — sceglie di attribuirne uno in particolare ⁽⁵⁾.

⁽⁴⁾ Certo, potrebbe anche darsi il fatto che senza alcuna decisione o volontà l'impresa produca externalità positive, in ragione di contingenze particolari dell'ambiente o di particolari caratteri umani che entrano nel gioco. Potrebbe insomma trattarsi di fortuna, del fatto che l'impresa si è trovata al posto giusto nel momento giusto.

Se l'impresa continua a non esserne consapevole si tratterà di capitali immateriali “latenti”. Se però l'impresa dovesse rendersene conto (e con la rendicontazione sociale ciò potrebbe essere possibile) ecco che essa ne diventa responsabile.

⁽⁵⁾ Se al segno ‘dipendenti felici, attivi e creativi’ viene attribuito il significato ‘brava impresa che rende felici i dipendenti aumentando così la sua capacità di competere’ ecco che siamo in presenza di un intangibile. Se a ‘dipendenti fe-

1.3.5.3. Due meta-categorie

C'è dunque l'esigenza, per l'identificazione di un intangibile, di adoperare strumenti descrittivi o analitici che riassumano già una parte significativa dei fenomeni che si intende indagare o descrivere. È necessario impiegare delle *meta-categorie*.

Nel nostro caso significa l'impiego di categorie analitiche che contengano già un giudizio di valore e che incorporino una elaborazione concettuale di forte significato, che orienta l'interpretazione degli oggetti ai quali si riferisce la meta-categoria stessa: se io dico — dopo aver compiuto l'osservazione — che qualcuno “si è comportato bene”, ho applicato alle azioni che ho osservato un filtro che seleziona i significati delle azioni in ragione della loro capacità di produrre l'esito che io ho assunto come elemento cardine dell'osservazione. Quel tale “si è comportato bene” perché io ho definito a monte una griglia di possibilità e il tale ha adottato proprio quella possibilità che — a monte — consideravo in modo positivo.

Le meta-categorie (le opzioni che incorporano a monte un giudizio positivo o che rappresentano nel nostro schema generale delle necessità) che si dovranno impiegare nella rendicontazione sociale degli intangibili sono, tra le altre:

— *capitale sociale*: inteso⁽⁶⁾ come la serie di capacità cognitive tradizionalmente acquisite da un sistema sociale e che produce un differenziale positivo di funzionamento del sistema sociale stesso;

lici' si associa il significato 'cuor contento il ciel l'aiuta' non siamo in presenza di alcun intangibile.

(6) Come si è già avuto occasione di dire, le definizioni di 'capitale sociale' sono differenti e afferiscono a concezioni di analisi sociale differente. Nel nostro caso si impiega l'accezione di 'capitale sociale' che abbiamo definito come “im-personale”, mentre riserviamo il termine 'capitale relazionale' all'altra accezione. Si rimanda ancora all'appendice 1.

— *strategia*: serie coordinata e complessa di azioni ordinate in un processo che tendono a uno scopo, solitamente anch'esso composto da plurimi fattori, con la comune caratteristica di produrre per il soggetto migliori condizioni in termini di disponibilità di risorse, sicurezza, potere.

Queste due fondamentali meta-categorie sono coerenti con la considerazione che l'impresa ha degli obblighi rispetto a una pluralità di stakeholder e alle loro differenziate richieste, che essa però deve *coordinare* (anzi, il suo vero compito è proprio quello del coordinamento).

La maggiore capacità di coordinamento dell'impresa è strettamente legata alla sua disponibilità di asset intangibili. In modo particolare è connessa alla dotazione, da parte dell'impresa, di una strategia e al suo apporto all'incremento del capitale sociale del contesto in cui opera.

1.3.6. *Glossario di minima e riassunto*

In questo documento sono stati impiegati fino a ora molte categorie concettuali. Conviene — solo a scopo promemoria — ripercorrerne alcune:

1. *conoscenza, economia della conoscenza*: lo sviluppo delle imprese è sempre più dipendente dalla loro capacità di produrre e impiegare conoscenza dei processi, dei mercati, degli impatti sociali della loro azione; tutto ciò è direttamente e indirettamente collegato agli intangibili posseduti dall'impresa;

2. *impresa come coordinatore di interessi e produttore di valore per gli stakeholder*: la visione sociale dell'impresa ha allargato l'ambito dei suoi doveri; i contenuti e le forme del reporting si devono modificare di conseguenza, fatti salvi i contenuti principalmente economici dei suoi obiettivi se l'impresa è *for profit*;

3. *capitale sociale*: se gli obiettivi dell'impresa non si limitano alla produzione di valore economico, ne deriva che un

suo migliore e maggiore inserimento sociale equivale a un più efficace perseguimento dei suoi obiettivi; contemporaneamente l'esistenza di una rete sociale che valorizzi l'attività dell'impresa ne eleva la capacità di perseguire i suoi fini; il concorso alla produzione di capitale sociale è uno dei mezzi dell'impresa per perseguire i suoi scopi e contemporaneamente è uno dei suoi scopi;

4. *intangibili*: gli asset intangibili ottimizzano le capacità di coordinamento degli interessi e da questo punto di vista sono aspetti primari della nuova concezione d'impresa;

5. *visione "classica" d'impresa*: se l'impresa possiede finalità complesse e sociali, non è possibile schiacciare sul solo aspetto economico (che non è "multistakeholder", ma è rivolto in via principale agli shareholder) la dimensione rilevante degli asset e dunque i sistemi di reporting e di rendicontazione;

6. *profitto*: pur essendo lo scopo più evidente e storico dell'impresa for profit, esso — con gli altri aspetti economici — può essere considerato un *di cui* rispetto alla strategia sociale, che lo contiene;

7. *strategia*: dato che non esiste una misurazione univoca della produzione di utilità sociali, l'unico modo per arrivare a un giudizio è che esista una definizione del quadro futuro atteso, della *visione*; per realizzare la visione è necessaria una strategia, per la quale devono essere *identificati, prodotti, acquisiti degli asset intangibili*; questi asset assumono forma e significato solo all'interno di una strategia;

8. *rendicontazione sociale*: assumendo quanto sopra, si può concludere che la rendicontazione sociale è tipica degli intangibili, dato che essi possono essere concepiti, ma soprattutto *definiti*, in una prospettiva multidimensionale, ove cioè sia necessario trattare di fenomeni strettamente connessi per quanto *infungibili*, come succede quando il bilancio sociale associa performance economiche e sociali; gli intangibili dunque possono esistere ed essere fissati principalmente con la

rendicontazione sociale o con processi logici che a essa si richiamano: *la rendicontazione sociale è tipica dell'impresa contemporanea.*

1.4. Un modello

Nelle pagine precedenti si è gettato uno sguardo sul problematico rapporto tra intangibili e rendicontazione sociale. Ora — più consapevoli delle questioni da affrontare — si proverà a esporre un modello generale, che deve essere inteso solo come *individuazione delle premesse logiche, o delle "condizioni a monte" per la rendicontazione sociale degli intangibili.*

1.4.1. Definizioni e assunti

1.4.1.1. Definizioni

Il concetto stesso di 'asset intangibili' è stato inizialmente prodotto dall'esigenza di attribuire valore economico a determinati fenomeni, pratiche e comportamenti. Tra gli intangibili ve ne sono alcuni più facilmente "sintetizzabili economicamente" (brevetti, processi, avviamento), in ragione della loro *cedibilità*. Essa — la cedibilità — ne può fissare il valore, che tuttavia si manifesta anch'esso unicamente in coincidenza con determinate contingenze.

Altri asset invece non sono "sintetizzabili economicamente", nel senso che il loro valore economico non è fissabile. Anche il loro valore in una accezione più generale è di difficile definizione, ma è al massimo deducibile in via convenzionale e interpretativa. Questa condizione *rende questi intangibili ancor più sociali degli altri, perché è la stessa osservazione che deve essere sociale per riuscire a identificarli.*

Si può intanto tentare di definirli convenzionalmente:

— *capitale umano*: quantità/qualità di competenze, inventiva, volontà, disponibilità umana che l'impresa può considerare come sua pertinenza (sufficientemente) stabile;

— *capitale strutturale e/o organizzativo*: modalità di funzionamento strutturate, ricorrenti, tipiche di un'organizzazione e che ne determinano l'efficienza, ovvero l'efficacia comparata;

— *capitale relazionale*: capacità dell'organizzazione (e delle sue manifestazioni) di generare esternalità positive per i suoi membri e per l'ambiente sociale. La sua natura è sempre *multidimensionale*, nel senso che è rappresentata da una trama di relazioni di differente natura, connesse con le motivazioni e i vincoli sociali a cui i soggetti devono corrispondere.

Per ulteriori puntualizzazioni di questi argomenti si veda l'appendice n. 2.

1.4.1.2. *Assunti primi*

Detto ciò, ai fini della rendicontazione sociale degli intangibili si può — per approssimazione — inizialmente stabilire che:

1. il capitale umano sia descritto e valutato nella sua dimensione quanti/qualitativa di partenza (al momento “zero” della rendicontazione) e che l'obiettivo sia poi descriverne-valutarne le modificazioni. Si dovrà partire dunque da uno stock e si dovrà misurare — attraverso indicatori adatti — come esso è aumentato, o come è variato;

2. il capitale strutturale potrà seguire lo stesso criterio, anche se appariranno immediatamente alcune difficoltà in più: è infatti più difficile definire l'organizzazione come stock. Si tratterebbe in ogni caso di partire da un “punto zero”, da cui far emergere le caratteristiche strutturali principali di cui in seguito dovranno essere illustrati i cambiamenti;

3. nel caso del capitale relazionale — ove il concetto di stock è quantomeno assai problematico — si manifesta come necessario il criterio che in verità vale per ogni tipologia di intangibili: *per trattare socialmente questa terza tipologia bisogna per forza rendere esplicita la visione sociale dell'impresa ed entrano in gioco le due meta-categorie di "strategia" e di "capitale sociale"*;

4. appare dominante, come si sarà notato, la forte rilevanza dell'elemento temporale ("esigenza della diacronia"). La rendicontazione sociale degli intangibili richiede una attenta osservazione delle modificazioni vissute da determinati fenomeni, che non avendo (o avendo solo parzialmente) la natura di stock, impongono sistemi parametrici congruenti con la natura del fenomeno osservato e rigorosi confronti su base temporale;

5. in capo alla rendicontazione sociale degli intangibili è dunque necessaria una formulazione della strategia e della visione etico-politica, senza le quali il senso dei fenomeni osservati subisce una inevitabile deriva relativistica.

1.4.1.3. *Assunti secondi: l'istanza di rendicontazione*

L'istanza di verifica in capo alla rendicontazione sociale degli intangibili può essere rappresentata come una serie di "se" riguardanti i tre ambiti (umano, strutturale, relazionale), con i rispettivi caratteri sopra descritti. La rendicontazione sociale degli intangibili è dunque rivolta ad accertare:

Se relativamente al *capitale umano*, tra l'altro e in modo esemplificativo:

1. si è modificato lo stock di risorse umane disponibile e congruente con la strategia perseguita;

2. le persone sono messe più o meno nella condizione di essere produttive, di apprendere, di veder aumentata la loro "leva di produttività sociale";

3. viene favorita l'interazione tra le persone per la realizzazione di obiettivi non riferiti ad alcuno in particolare, ma

che sono invece obiettivi dell'insieme, da ognuno consapevolmente assunto;

4. esiste il diritto di *voice* e quanto esso si realizzi realmente;

5. il ricambio di esperienza ("percorso di carriera") permette di sviluppare le potenzialità esistenti;

6. esiste e viene sollecitata la predisposizione alla solidarietà professionale e all'aiuto reciproco, anche al di fuori delle particolari esigenze aziendali;

7. esiste un sistema normativo (accettato e interiorizzato) che permette l'assunzione di responsabilità;

8. esiste un criterio e una pratica di equilibratura tra micromotivazioni altruistiche e egoistiche (7);

9. eccetera.

Se relativamente al *capitale strutturale*:

1. la condizione organizzativa, le dotazioni tecniche, le pratiche di controllo e di reporting, il sistema informativo, le procedure, eccetera, corrispondono alla visione e alla strategia dell'impresa;

2. esistono specifiche competenze tecniche fissate in brevetti, procedure o altro;

3. si fa in modo di aumentare l'efficienza delle competenze e delle conoscenze in possesso dei singoli attraverso pratiche adatte;

4. esiste — e in quale misura — libero accesso all'informazione;

5. esiste una possibilità — contrassegnata da risultati concreti — di trasformare l'interazione delle competenze e

(7) Ci si riferisce in questo caso alla teoria della fiducia in ragione della quale le motivazioni che spingono gli individui umani all'azione appartengono alle categorie della *micromotivazione egoistica* (vantaggio personale immediato), della *micromotivazione altruistica* (amicizia, affetto e umana solidarietà), della *macromotivazione egoistica* (rispetto e timore della legge, costrizione sociale) e della *macromotivazione altruistica* (visione sociale, visione etica).

delle capacità in produzioni che possiedono valore economico e/o sociale (innovazione, brevetti, ecc.);

6. si agisce per lo sviluppo della conoscenza del contesto (informazione e comunicazione sui fatti riguardanti l'impresa), in modo da aumentare la consapevolezza individuale dei partecipanti;

7. si condividono le minacce e le soluzioni per contrastarle (produzione di cultura organizzativa);

8. esiste un criterio di equilibratura (che è dato dalla prospettiva) tra macromotivazioni egoistiche e altruistiche;

9. eccetera.

Se relativamente al *capitale relazionale*:

1. si concorre (e come) alla costruzione di reti sociali e quante e quali siano tali reti;

2. si possiede percezione dei bisogni del territorio e della società circostante e si adeguano i comportamenti imprenditoriali a queste percezioni;

3. viene razionalizzato internamente all'impresa il fatto che il determinato ambiente ha dei bisogni e che è necessario affrontarli, in una visione contemporaneamente etica e — dal punto di vista imprenditoriale — utilitaristica;

4. esiste un riconoscimento sociale degli apporti dell'impresa al miglioramento del contesto;

5. esistono delle attese sociali riguardo all'impresa;

6. eccetera.

1.4.1.4. *Assunto terzo: gli intangibili come “consapevolezza”*

Ciò che è stato esposto nei due paragrafi precedenti rimanda all'idea di *strategia sociale esplicita*.

In sostanza: gli intangibili in ogni impresa ci sono per forza, come portato naturale dell'esistenza di un'organizzazione viva e funzionante; tali asset possono essere investigati uno per uno, ma il loro valore finale — ciò che a noi inte-

ressa — non è dato dalla loro somma, *ma dalla consapevolezza della loro relazione*.

Ciò che la rendicontazione sociale deve riuscire a produrre in termini di conoscenza è il grado di pregnanza, razionalità e chiarezza con cui una determinata organizzazione, avendo ricevuto un determinato stock di risorse, di pratiche e di regole è riuscita a modificarne positivamente la quantità e qualità, indirizzandole alla produzione di vantaggi sociali. Ciò è reso possibile unicamente da una serie di *cognizioni*:

a) la natura “propria” e funzionale di un determinato asset,

b) la relazione tra gli asset,

c) la funzionalità di tale patrimonio complessivo rispetto a uno o più obiettivi strategici e sociali espliciti.

Sono queste cognizioni e le loro derivazioni operative l’oggetto della rendicontazione.

1.4.2. *Modello*

1.4.2.1. *Componenti*

1. Dal punto di vista della rendicontazione sociale, gli intangibili sono quegli asset immateriali che incrementano le capacità dell’impresa di perseguire determinate strategie e determinate visioni sociali. L’eventuale rating dovrà dunque misurare la “capacità” o il “contributo” relativamente alla evoluzione della strategia e alla realizzazione della determinata visione sociale.

2. Ne deriva che la rendicontazione sociale degli intangibili deve contenere almeno tre elementi:

— la fissazione delle convenzioni di riferimento (“visione imprenditoriale” e “visione etico-sociale di riferimento”), le quali definiscono l’ambito di esplicazione e interpretazione degli intangibili;

— la determinazione — almeno di massima — degli output attesi, ovvero quali modificazioni ci si attende nel perseguimento di *strategia* e *visione sociale* in ragione di una determinata politica degli intangibili;

— il sistema di rating per la verifica delle variazioni dalle quali poter dedurre il raggiungimento degli obiettivi dati, ovvero lo scarto tra obiettivi ed esiti conseguiti.

3. Tutto ciò interpretato e definito nella *dimensione temporale*, cioè definito come variazioni all'interno di un periodo.

1.4.2.2. *Schema*

Nello schema di pagina 53 questi elementi sono proposti in modo sistematico.

Per affrontare la rendicontazione sociale degli intangibili è necessario sviluppare due percorsi di indagine (“percorsi analitico-interpretativi”):

— quello — per così dire — “esterno”, che osserva i contesti sociali all'interno dei quali l'impresa opera e le relazioni tra l'impresa e l'ambiente,

— quello “proprio” o “interno”, che osserva invece più direttamente gli asset intangibili all'interno dell'organizzazione, dell'impresa.

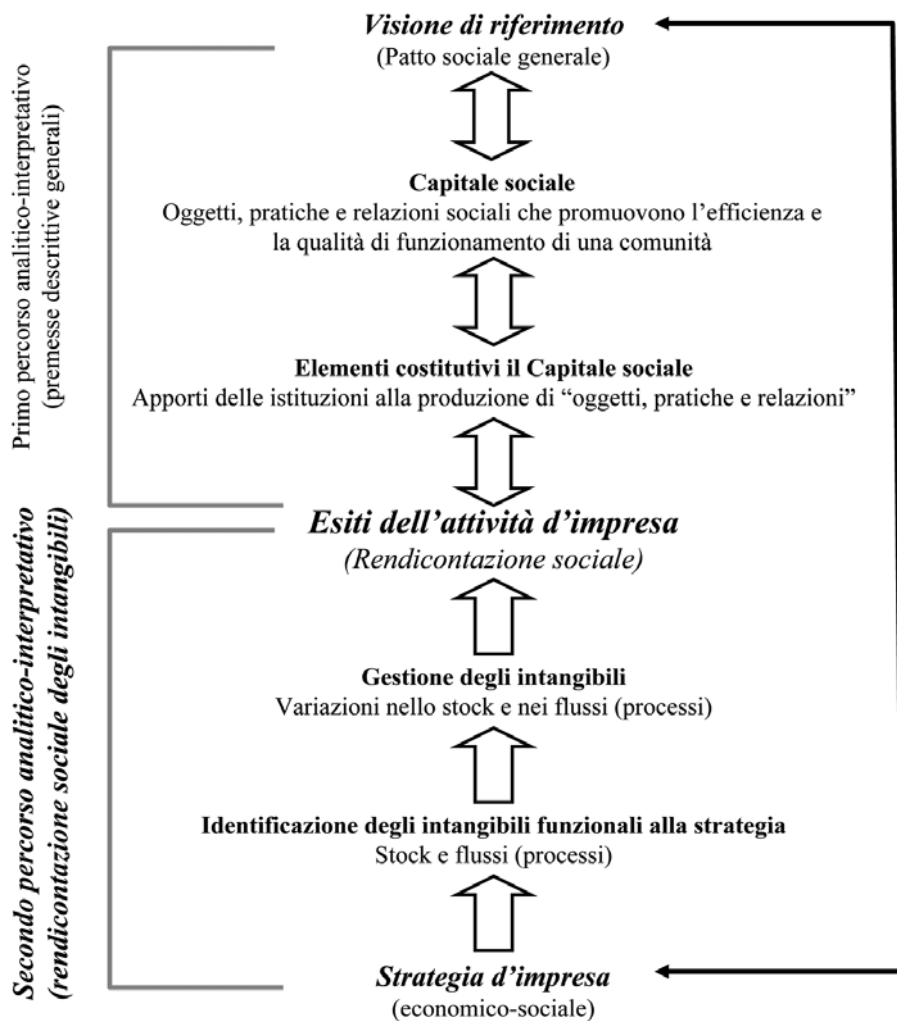
Entrambi i percorsi convengono verso un nucleo descrittivo rappresentato dalle performance dell'impresa: l'esito sociale dell'attività imprenditoriale — la sua rendicontazione sociale — deve essere interpretato sia relativamente all'evolvere della sua capacità imprenditoriale, che nel contesto sociale in cui essa opera e intrattiene relazioni; in entrambi i casi gli esiti sono fortemente influenzati dal modo in cui l'impresa svilupperà, impiegherà, adatterà i propri asset intangibili:

— *il primo percorso analitico* riguarda da vicino il ruolo sociale dell'impresa, il suo concorso alla produzione di *capitale sociale* (la prima meta-categoria). In questo primo am-

bito analitico-interpretativo nessuno degli elementi che lo compongono è una variabile completamente indipendente dalle altre. Si tratta di fenomeni che si condizionano fortemente l'un l'altro, per questo le frecce nel disegno indicano una relazione biunivoca;

— *il secondo percorso analitico-interpretativo* è più specifico e interno all'impresa. Esso parte dalla strategia (la seconda meta-categoria, che tuttavia non è indipendente dalla concezione etica generale, ma è a essa collegata) e si sviluppa prima col riconoscimento degli asset intangibili che la strategia stessa richiede o richiama, poi descrivendo le modificazioni che — in un determinato periodo — questi asset hanno subito. Tutto ciò concorre agli esiti dell'attività imprenditoriale.

La rendicontazione sociale degli intangibili è soprattutto rappresentata dal secondo percorso analitico, quello più specifico e "interno", che tuttavia deve inevitabilmente tenere conto del primo, quello generale ed esterno, che costituisce l'ambiente logico (ed etico) in cui gli intangibili e le loro modificazioni assumono senso. Dato inoltre che i concetti di "interno all'impresa" o "esterno all'impresa" sono puramente allusivi e convenzionali non è realisticamente possibile distinguere con nettezza i due campi, che dovranno dunque essere stabilmente all'attenzione di chi intenda rendicontare gli intangibili.



Parte II

DAL MODELLO ALLE LINEE GUIDA

2.1. Premessa: perché “linee guida”

Definito il modello, è possibile proporre alcuni indirizzi pratici per la rendicontazione sociale degli intangibili. Si tratta essenzialmente di indicazioni di processo, che tuttavia rendono possibile — oltre al rigore dell’approccio e alla sua controllabilità — l’applicazione per ogni tipo di impresa.

Per sviluppare operativamente il modello e arrivare agli esiti di questo capitolo, il Gruppo di lavoro ha svolto due specifiche attività:

- un nuovo approfondimento sulla letteratura e sulle pratiche (in modo particolare su quest’ultime), in cui è stato indagato in modo particolare l’impiego di indicatori, per verificare se esista la possibilità di proporre uno standard parametrico per la rendicontazione sociale degli intangibili;

- la disamina attenta di diversi bilanci sociali per verificare quanto il tema degli intangibili sia già presente nelle pratiche correnti di rendicontazione sociale e quanto sia razionalizzata tale presenza.

Questo secondo aspetto appariva particolarmente necessario, visto che — come si è già rilevato — molti temi quali il personale, la comunicazione, la formazione, le attività filantropiche, la ricerca, eccetera, contengono o richiamano la tematica degli intangibili. Ci si è posti dunque l’interrogativo se — posto questo dato — sia realmente necessaria una trattazione separata e specifica degli intangibili. La risposta del Gruppo è stata affermativa per queste ragioni:

- a) la rendicontazione sociale degli intangibili si manifesta soprattutto come enfasi interpretativa (come “attribuzione di senso”) più che come identificazione e descrizione di oggetti da rendicontare;

- b) ciò che definisce la rendicontazione sociale degli intangibili è quasi sempre la relazione piuttosto che l’oggetto. Vuol dire che esiste una particolarità strutturale degli intangibili che impone un’osservazione contemporanea degli oggetti

e della loro relazione, cosa che non sarebbe possibile senza riordinare in modo specifico la materia ⁽¹⁾;

c) dato che il criterio classificatorio degli intangibili è basato sulla visione e sulla strategia dell'impresa, il classico criterio tassonomico del bilancio sociale fondato sulle categorie di stakeholder non sarebbe stato funzionale alla chiara messa in evidenza della natura e del funzionamento dei differenti asset;

d) solamente riorganizzando in modo specifico e autonomo la materia è possibile identificare tutte le relazioni fondamentali che costituiscono il quadro delle politiche degli intangibili (se non si vuol rischiare di tralasciare particolarità che invece devono essere debitamente evidenziate).

Queste in sintesi le ragioni per cui il Gruppo prospetta la redazione di una specifica sezione del bilancio sociale per la trattazione di questa materia.

Gli argomenti fondamentali di questo capitolo sono:

1. la collocazione del tema "intangibili" nel bilancio sociale;
2. gli obiettivi della rendicontazione sociale degli intangibili (*cosa si deve poter cogliere e valutare nella rendicontazione sociale degli intangibili*);
3. i contenuti essenziali della sezione "intangibili";
4. il criterio classificatorio;
5. il sistema parametrico, ovvero il problema degli indicatori;
6. l'impresa come ambiente adatto allo sviluppo degli intangibili;
7. l'impresa come parte dell'ambiente e della comunità e il suo concorso alla produzione di capitale sociale;
8. uno schema di indice della sezione "intangibili" del bilancio sociale;

⁽¹⁾ Si sarebbe potuto dire che l'osservazione e la rendicontazione degli intangibili richiede un approccio strutturalista.

9. lo standard G.B.S. e gli intangibili.

Come già si coglie da questa premessa, la considerazione di fondo del Gruppo di ricerca è che *la pratica di rendicontazione degli intangibili sia generalizzabile unicamente come processo e non come contenuti*. Significa che è possibile indicare il “come”, ma non è possibile indicare il “cosa”, dato che l’attribuzione del significato di “intangibile” al determinato stock o al determinato processo non dipende dalla natura degli oggetti rendicontati, ma dal significato che l’impresa attribuisce loro.

La rendicontazione sociale degli intangibili è dunque strettamente dipendente da un processo euristico (una “volizione”) che attiene esclusivamente all’impresa, per cui *gli indirizzi per la realizzazione della rendicontazione sociale devono fare riferimento soprattutto — o addirittura essenzialmente — al modo in cui tale processo euristico si deve manifestare*. Gli stakeholder, per poter costruire un giudizio sul modo in cui l’impresa produce utilità attraverso la propria politica degli intangibili, ha la necessità che venga esplicitato tale processo euristico, la cui assenza toglierebbe ogni valore realmente informativo all’ipotetica descrizione di output o outcome.

È dunque possibile — relativamente agli intangibili — parlare esclusivamente di *linee guida per la rendicontazione*, mentre è impossibile definire alcuno standard riguardante i contenuti.

In altro modo, il Gruppo conviene sul fatto che la rendicontazione sociale degli intangibili sia fatto di *sintassi*, più che di *morfologia*, cioè più di studio e descrizione di relazioni che di studio e descrizione di oggetti.

2.2. Una sezione “integrata”

Relativamente al quesito se si possa pensare a un bilancio sociale autonomo degli intangibili, un principio sostanzialmente condiviso dal Gruppo è che ciò non sia possibile.

I diversi esperimenti presenti nelle pratiche prese in esame (“bilancio degli intangibili”, “Intellectual Capital Statement”, eccetera) non si propongono mai come vera e propria rendicontazione sociale, ma individuano solitamente altri scopi (“soddisfazione del cliente”, “contribuito all’aumento della produttività”, “completezza informativa per gli investitori”, “strumento per il management”, ecc.), mentre alcuni esperimenti di rendicontazione sociale hanno tentato una focalizzazione sul tema degli intangibili organizzata come specifica sezione del documento ed è questa la scelta che al Gruppo appare più opportuna.

Da ciò deriva che una trattazione “sociale” degli intangibili deve prevedere l’esistenza di una specifica sezione all’interno di un unico lavoro di rendicontazione che continuiamo a chiamare “bilancio sociale”.

L’indirizzo del Gruppo è dunque che, oltre alle tradizionali sezioni previste dal G.B.S., un’ulteriore parte o sezione debba prendere il nome di “Rendicontazione sociale degli intangibili” ⁽²⁾.

2.3. Obiettivo della sezione “intangibili”: rendere evidenti i principi e i sistemi di gestione

Nel corso del lavoro ci si è a lungo soffermati sui diversi modelli descrittivi e valutativi degli intangibili, rilevando come essi possiedano sia punti di forza che di debolezza. La debolezza è soprattutto rappresentata dalla difficile generalizzazione dei modelli presi in esame. Le differenti tassonomie,

⁽²⁾ Data la novità dell’argomento (e le sue molte indeterminanze) non si crede possibile pretendere che la sezione “intangibili” sia obbligatoria fin da subito, però chi intenda inserirla nel proprio bilancio sociale — e seguire gli indirizzi del G.B.S. — dovrà accettare determinati principi e indirizzi.

La sezione potrebbe anche far parte di un’appendice, per marcarne, assieme all’importanza, la natura sperimentale.

i diversi indicatori e parametri che essi contengono faticano a proporsi come veramente generali: non soltanto per le diverse discipline, ma addirittura per le diverse imprese, gli intangibili hanno infatti significato e rilievo molto differenti, nonostante l'esistenza di alcune classificazioni generalmente accettate, quali la ripartizione in "capitale umano", "strutturale", "relazionale".

Pare dunque necessario — ai fini della rendicontazione sociale — che innanzitutto l'impresa identifichi gli intangibili a cui essa attribuisce valore. Solo successivamente a questo passo sarà possibile descrivere, misurare, trattare gli intangibili ⁽³⁾.

Convenendo su questa valutazione, secondo il Gruppo non è opportuno tentare la costruzione di un apparato di indicatori esaustivo (che sarebbe assolutamente illusorio), ma bisogna invece fissare l'attenzione sui caratteri fondamentali degli intangibili dal punto di vista del loro significato im-

⁽³⁾ Un esempio per tentare di spiegare: in generale potrebbe essere ovvio che tanto più "capitale umano" è presente in azienda tanto più si dispone di patrimonio intangibile. Però non sempre è così: potrebbe darsi infatti che vi sia esigenza di una riduzione di personale, che l'impresa stia realizzando un processo di forte automazione, oppure ancora che un cambiamento tecnologico o un riassetto strategico abbiano reso incongrue alcune professionalità che però in altri contesti imprenditoriali potrebbero avere un rilevante valore funzionale.

Altro esempio: se l'impresa è bravissima a produrre tappi, ma il mercato o la strategia non richiedono più la produzione di tappi, quel patrimonio intangibile ("una grande destrezza nella produzione di tappi attraverso i propri capitali umano, strutturale e relazionale") non ha più valore. Il valore dunque non è *intrinseco e assoluto*, ma *relativo e dipendente* da fattori interni-esterni specifici.

In ragione di queste considerazioni un indicatore generale di valorizzazione (sia essa quantitativa o descrittiva) di un dato asset intangibile ha scarso significato, o solamente un significato di approssimazione, che tuttavia potrebbe facilmente indurre schematismi o grossolanità, quali spesso si colgono in diversi bilanci sociali che tentano un impiego acritico di standard o modelli anche, in sé, di grande valore.

Parametri, sistemi descrittivi, indicatori e tassonomie devono dunque essere esposti (dichiarati) dall'impresa considerando il contesto, gli obiettivi strategici, imprenditoriali e sociali.

prenditoriale e sociale e sulle modalità con cui essi possono o devono essere trattati dall'impresa nella sua rendicontazione.

Alcuni modelli di descrizione e valutazione presi in esame nel corso della prima fase e alcuni set di indicatori ricavabili dalla dottrina e dalla pratica possono ampiamente servire anche alla rendicontazione sociale degli intangibili⁽⁴⁾, ovvero — in altri termini — gli intangibili possono essere osservati, catalogati, valutati in una pluralità di modi (tutti buoni, tutti opinabili) la cui scelta spetta decisamente all'impresa.

Ciò che soprattutto l'impresa deve garantire — nel momento in cui decida di impiegare nella sua rendicontazione i principi del G.B.S. — è il rispetto di un processo logico e descrittivo confacente a una "trattazione sociale" degli oggetti osservati. Trattare dal punto di vista sociale gli intangibili significa che:

la rendicontazione sociale non è né la valorizzazione economica e nemmeno (anche se si tratta di sfumature) l'inventario *puro* degli intangibili disponibili, ma

1. l'identificazione e la valutazione degli intangibili essenziali per la strategia (*strategicamente rilevanti*),

⁽⁴⁾ Oltre ai modelli considerati nella prima fase del lavoro e specificamente rivolti alla trattazione degli intangibili, è certamente utile far riferimento a un recente elaborato di un altro Gruppo di studio G.B.S. ("Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale", Documento di ricerca n. 5), che contiene — sia sul piano logico che su quello delle proposte pratiche — elementi di notevole interesse e di "pronto impiego" anche ai fini della rendicontazione degli intangibili. Si vedano anche le specifiche appendici riguardanti gli indicatori nelle differenti edizioni dell'Intellectual Capital Statement del Ministero dell'Industria danese.

Nell'appendice n. 6 si è tuttavia proposto uno schema di indicatori che *possono* essere impiegati (o dai quali si può trarre ispirazione) nella rendicontazione sociale degli intangibili. Si tratta di un elenco puramente indicativo, dal quale però ogni impresa può partire, in modo da offrire almeno un ordine di massima alla trattazione degli oggetti, specificando ancora una volta che l'aspetto fondamentale sarà tuttavia dato dalla sintassi (relazioni tra gli oggetti).

2. la descrizione delle azioni e degli impegni per il loro incremento e per il loro impiego efficiente,

3. la valutazione della produzione di utilità che essi possono offrire sotto la particolarità di specie “sociale”.

2.4. *Cosa deve contenere la rendicontazione sociale degli intangibili*

In termini più schematici, la rendicontazione sociale degli intangibili deve contenere quattro principali elementi:

1. *una chiara “concezione strategica” degli intangibili*: non interessa un mero (e sostanzialmente virtuale) elenco di tutto ciò che l'impresa possiede di intangibile, ma *solamente ciò che assume valore nella prospettiva strategica dell'impresa*; si potrebbe anche dire che “interessano gli intangibili su cui l'impresa scommette”;

2. *una altrettanto chiara concezione del valore sociale degli intangibili*: non interessa solo l'accezione economica o funzionale degli intangibili, ma soprattutto ciò che — in quanto intangibile — corrisponde alla concretizzazione della strategia sociale dell'impresa, ovvero che contiene in sé un indiscutibile valore sociale ⁽⁵⁾;

⁽⁵⁾ Per “valore sociale” o “contenuto sociale” — senza riprendere il dibattito su quanto sia sociale nell'attività dell'impresa e quanto non lo sia — ci si riferisce in questo caso alla semplice ripartizione tra ciò che ha essenzialmente significato economico e ciò che invece, pur potendo possedere anche valore economico, produce effetti positivi o negativi sulla vita, sui diritti e sugli interessi degli stakeholder che non sono specificamente parte degli obiettivi istituzionali dell'impresa.

Ovviamente si tratta di una ipersemplificazione, dato che ormai sappiamo che esiste sempre una inevitabile integrazione tra performance d'impresa dell'uno e dell'altro tipo. Corre tuttavia in soccorso a questa distinzione un altro criterio assai pratico: è *sociale* per l'impresa il complesso di fenomeni che pur coinvolgendola direttamente e che pur essendo fondamentali per la realizzazione della sua missione, non sono descritti e trattati dalle forme “classiche” di rendicontazione

3. *la messa in evidenza degli aspetti di processo*: gli intangibili, come sappiamo, in un'impresa ci sono sempre, ma quello che l'impresa deve spiegare e rendicontare — una volta identificati gli intangibili che per essa possiedono valore — è la serie coordinata di azioni che essa ha avviato o intende avviare per il loro sviluppo;

4. *la messa in evidenza, attraverso un sistema parametrico o descrittivo, delle utilità prodotte*: il precedente punto sancisce l'esigenza che l'impresa spieghi il suo operato; ebbene: tale operato corrisponde sempre alla produzione di esternalità positive per determinate categorie di stakeholder, che bisogna — ove possibile — evidenziare.

Lo schema della rendicontazione sociale degli intangibili potrebbe dunque essere costituito da queste quattro parti senza ulteriori aggiunte, dato che la specifica sezione — come si è detto — andrebbe a integrare lo schema di bilancio “classico”, nel quale sono sempre contenute molte informazioni strettamente connesse o direttamente riferite agli intangibili ⁽⁶⁾.

2.5. *Il criterio classificatorio, uno schema generale*

Mentre è possibile — come si vedrà di seguito — tentare di individuare una specifica relazione tra intangibili e alcune determinate classi di stakeholder, non si ritiene utile impiegare gli stakeholder come base di classificazione nella rendicontazione sociale degli intangibili. Le ragioni sono queste:

e di controllo e che — secondo un altro paradigma linguistico — prendono il nome di “esternalità” dell'attività d'impresa.

⁽⁶⁾ L'esempio più semplice è quello che riguarda le trattazioni riguardanti i dipendenti: già nel bilancio sociale tradizionale vi sono al riguardo molte informazioni che attengono alla salvaguardia e all'incremento del capitale umano come la formazione, la sicurezza, il clima lavorativo, ecc. Lo stesso si può dire — sempre per esempio — per il tema dell'innovazione.

— come è noto, la “Relazione” nello standard G.B.S. è rivolta a identificare le utilità prodotte dall’attività dell’impresa per specifiche e predeterminate categorie di interlocutori. Tale tassonomia è dunque già presente nel bilancio sociale del quale la sezione “intangibili” rappresenta una parte aggiunta. Le categorie di stakeholder dello standard G.B.S., per quanto indicative, sono ritenute inevitabili in ogni processo imprenditoriale, ma non significa affatto che esse completino il quadro delle relazioni economiche e sociali dell’impresa;

— lo scopo della sezione “intangibili” è di rilevare natura e rapporti reciproci di asset funzionali alla strategia imprenditoriale e sociale; si tratta dunque di una serie di fenomeni che mettono al primo posto d’importanza la capacità complessiva dell’impresa, più che il costruito e il valore singolare delle sue specifiche performance, la sua capacità di produrre valore, piuttosto che specifici vantaggi categoriali.

La base necessaria di classificazione della sezione “intangibili” è dunque la strategia stessa: è dalla valutazione del ruolo funzionale degli asset intangibili rispetto alla strategia che deve derivare il modo di classificarli. Si è infatti già sottolineato come la rendicontazione sociale sia più questione di sintassi che di morfologia: è la scoperta delle relazioni che porta ad attribuire un determinato significato e funzione agli asset ed è in ragione di ciò che può essere costruita la descrizione e la valutazione.

Il modo più efficace di realizzare la rendicontazione degli intangibili è dunque di ordinarli in ragione della loro funzionalità alla strategia secondo un schema di questo tipo:

IMPOSTAZIONE GENERALE PER LA RENDICONTAZIONE SOCIALE DEGLI INTANGIBILI			
RIFERIMENTI STRATEGICI	CATEGORIE DI INTANGIBILI (PATRIMONI E PROCESSI)	VALUTAZIONE (PARAMETRI E BILANCIO)	OBIETTIVI DA PERSEGUIRE (E INDICATORI DA IMPIEGARE)
<i>In questa prima parte della sezione "Intangibili" devono essere individuati e descritti i principali obiettivi della strategia (imprenditoriale e sociale), evidenziandone le parti che interessano le politiche degli intangibili.</i> <i>Si potrà trattare di una rielaborazione dei riferimenti già presenti nella parte "Identità" del bilancio sociale secondo lo schema G.B.S., opportunamente specificati.</i>	A questo livello devono essere dedotte le categorie generali di intangibili congruenti con ciò che è stato indicato nei "riferimenti". La classificazione potrà basarsi sulla ripartizione in capitali <i>umani</i>, <i>strutturali</i> e <i>relazionali</i>, oppure adottare altri criteri di classificazione più specifici, dipendenti dall'attività e dalla natura istituzionale. I criteri di classificazione dovranno in ogni caso essere resi espliciti e dovrà apparire chiaro il legame tra l'obiettivo strategico dei "riferimenti" e la natura e la funzione del determinato asset.	Oltre alla <i>classificazione</i> è ora necessaria una <i>parametrizzazione</i>: non solo la descrizione della natura, ma della <i>consistenza</i> delle categorie di intangibili identificate nel passo precedente. Gli indicatori impiegati devono essere spiegati, in modo che appaia evidente la loro efficacia e significatività. Si arriverà così a un primo giudizio sulla dotazione di intangibili, con la distinzione fondamentale riguardo a ciò di cui l'impresa dispone e di ciò di cui – pur necessario – non dispone, e che è e sarà oggetto di politiche specifiche.	Dai passi precedenti si deducono le azioni che sono state realizzate o che dovranno essere realizzate o – in generale – gli obiettivi perseguiti e da perseguire relativamente alle dotazioni di intangibili. Sarà ora necessario impiegare un sistema parametrico (quantitativo, descrittivo, misto) che – al termine del periodo di riferimento – permetta di capire l'evoluzione degli asset, ovvero il successo delle politiche che l'impresa ha condotto. Si potrà trattare del sistema parametrico già indicato al punto precedente, eventualmente adattato e specificato in ragione degli oggetti trattati. Tale sistema parametrico potrà essere derivato da differenti apparati dottrinari, dalla pratica, o costruito ad hoc. L'importante – come per il precedente punto – è che gli indicatori vengano spiegati nel loro funzionamento e possiedano la sufficiente significatività.

Come si nota, a differenza del criterio più diffuso di rendicontazione sociale (che classifica gli argomenti secondo lo stakeholder di riferimento), in questo caso gli stakeholder non sono considerati una base di classificazione efficace. Non si sostiene che il criterio di classificazione “per stakeholder” sia impossibile o improprio, ma semplicemente che esso non appare funzionale al risultato che ci si attende.

Un altro aspetto caratterizzante la rendicontazione sociale degli intangibili è la sottolineatura della ciclicità: se la parte ordinaria del bilancio sociale può permettersi di considerare i fenomeni solamente a consuntivo (per quanto sia assai apprezzabile anche l'esistenza di un preventivo), nel caso degli intangibili — proprio per la loro caratteristica legata alla sintassi e alle relazioni — *è necessario che vengano chiaramente indicate le politiche e gli obiettivi futuri*. Non si tratta in questo caso solamente di un arricchimento informativo, ma del cuore vero e proprio della rendicontazione: gli stakeholder non devono solamente poter apprezzare degli esiti, ma anche delle intenzioni.

Ciò è necessario soprattutto perché la sezione è rivolta a scoprire il senso e la pregnanza delle politiche riguardanti gli intangibili e ciò non è possibile se non viene adeguatamente marcata quella componente volitiva e programmatica che si è più volte richiamata in precedenza⁽⁷⁾.

2.6. *Il sistema parametrico e il problema degli indicatori*

Dai ragionamenti sviluppati fino a ora appare evidente che non si ritiene possibile indicare, relativamente alla rendicontazione sociale degli intangibili, uno specifico e generale set di parametri da impiegare.

⁽⁷⁾ Per un approfondimento sulla relazione tra politiche degli intangibili e stakeholder si veda l'appendice n. 4.

Ciò è dovuto soprattutto al fatto che il contenuto informativo degli indicatori impiegati nella rendicontazione sociale — e considerati validi dalla dottrina e dalla prassi — possono, nel caso degli intangibili, assumere significati molto diversi a seconda dei differenti pesi e delle differenti funzioni che gli obiettivi strategici assegnano a determinati asset.

Dato poi che la rendicontazione degli intangibili è concepita come sezione del bilancio sociale, molti degli indicatori a cui è possibile fare riferimento sono presumibilmente già presenti (il solito esempio è quello del personale, della formazione o dei brevetti) e non è certo il caso di ripetere ciò che, con molta probabilità, è già stato detto.

Si ripete che l'obiettivo della sezione è di dare conto delle politiche riguardanti gli intangibili *in modo specifico e aggiuntivo* rispetto al resto della rendicontazione. È dunque necessario che la sezione si concentri sugli elementi che la rendicontazione sociale “classica” non considera, mettendone in rilievo i connotati di oggetti e fenomeni che il bilancio sociale può aver anche preso in considerazione, ma non nell'ottica specifica che la sezione intende invece far emergere⁽⁸⁾.

2.7. *Intangibili e prospettiva ecologica*

Un ulteriore elemento che dovrà essere preso in considerazione nella sezione “intangibili” riguarda una condizione generale dell'ambiente e del clima sociale dell'impresa: significa la necessità di considerare l'impresa sotto una *prospettiva ecologica*.

L'impresa può essere concepita come un sistema sociale dotato di un certo equilibrio (o alla continua ricerca dell'equilibrio), dunque come una *comunità*, per adoperare il lin-

⁽⁸⁾ Esiste inoltre una problematica intrinseca dell'impiego degli indicatori nella rendicontazione sociale degli intangibili, per la quale si rimanda all'appendice n. 5 e all'appendice n. 6.

guaggio dell'ecologia; può essere inoltre considerata all'interno dell'ambiente (degli ambienti) in cui opera come una parte di una comunità più vasta.

Secondo questo criterio per potere beneficiare direttamente delle politiche dell'impresa riguardanti gli intangibili è necessario *fare parte della comunità*, dunque essere soggetti attivi e non eliminabili — a scanso di catastrofi ecologiche — di un sistema dotato di forte coesione e altrettanto forte interdipendenza.

La descrizione-valutazione sociale delle politiche aziendali degli intangibili può essere dunque realizzata con più facilità assumendo la prospettiva ecologica, la qual cosa significa:

- compiere una descrizione dell'impresa come “comunità”, descrivendone i caratteri culturali e le principali dinamiche sociali;

- collocare l'impresa nel suo contesto ambientale, rilevandone caratteristiche e bisogni;

- descrivere come specifiche azioni o politiche di vasto raggio sono intenzionate a modificare tali aspetti per aumentarne i significati positivi e ridurre quelli negativi.

Si tratta dunque dell'esigenza di valorizzare la contingenza ambientale e la consapevolezza dell'impresa e di ridurre per quanto possibile l'autoreferenzialità che nel caso della rendicontazione sociale (e di quella degli intangibili in modo particolare) è sempre in agguato. Il senso è di dare conto del grado di consapevolezza ambientale dell'impresa ⁽⁹⁾.

⁽⁹⁾ Si rimanda all'appendice n. 3 per quanto guarda la relatività della valutazione degli intangibili e di nuovo all'appendice n. 5 per ciò che attiene al problema degli indicatori.

È infine abbastanza evidente che trattare di “prospettiva ecologica” equivale a tentare la definizione di ciò che potremmo indicare come “capitale sociale della comunità-impresa”.

2.8. *Impresa e relazioni con l'ambiente: il capitale sociale*

Le politiche degli intangibili si realizzano e producono effetti all'interno e all'esterno dell'impresa. Esiste dunque un campo relazionale-ambientale che deve essere tenuto in adeguata considerazione.

Queste relazioni ambientali non coincidono perfettamente con il capitale relazionale indicato dalla letteratura. Per specificarne natura e dimensione è necessario tornare ancora sul concetto di capitale sociale.

Per parte della dottrina — come si è spiegato in precedenza — il capitale sociale è *di pertinenza del soggetto* ed è assimilabile al patrimonio di conoscenze e relazioni in suo possesso, utilizzabile dunque ai suoi particolari fini.

Secondo un'altra visione il capitale sociale è invece impersonale e *appartiene al sistema sociale*, rimanendo a disposizione di tutti coloro che ne fanno parte. In questo caso — non potendosi considerare il capitale sociale come una pertinenza del soggetto — esso è assai diverso da un patrimonio “privato” e non può essere considerato disponibile, per quanto sia possibile per l'impresa concorrere a modificarlo e influenzarlo.

Certamente l'impresa possiede e deve possedere un proprio capitale relazionale assimilabile a un vero e proprio patrimonio da impiegare ai fini innanzitutto commerciali. Esiste però anche un ambito più politico che non si manifesta in modo immediato in vantaggi commerciali, ma che deve pure far parte della strategia dell'impresa.

All'impresa devono interessare entrambe le accezioni di capitale sociale: sia quella indicata come “patrimonio proprio” (dotazione di strumenti impiegabili ai fini del vantaggio competitivo specifico) che quella indicata con “patrimonio impersonale” (dotazione ambientale di pratiche che aumentano l'efficienza sociale e il benessere collettivo). Dunque nella rendicontazione sociale degli intangibili vanno indicate non solo le azioni che rinforzano e amministrano quello

“proprio”, ma anche quelle che concorrono allo sviluppo di quello “impersonale”.

Si vuole insomma sostenere che non basta — ai fini della rendicontazione sociale — trattare dei patrimoni per così dire “primari”, ma bisogna evidenziare anche quelli di tipo più generale che hanno effetti sul complesso della comunità, e che l’impresa può concorrere a sviluppare.

Questa impostazione non corrisponde unicamente a un criterio di tipo etico (che potrebbe essere anche considerato opinabile) ma a una valutazione più specificamente connessa con quella che riguarda i confini dell’impresa: ciò che può essere considerato “capitale relazionale proprio” (come per esempio il rapporto con i clienti) difficilmente può essere veramente concepito come “esterno” all’impresa. Ciò è tanto più evidente man mano che l’impresa stessa esce dal paradigma interpretativo tayloristico, che la vede come “black box”, ed entra nella concezione più aggiornata che la vede come sistema aperto, dai confini mobili e non perfettamente definibili.

Contemporaneamente anche il capitale sociale “impersonale” non può essere considerato del tutto esterno, indipendente e ininfluyente sull’impresa e sui suoi esiti economici o commerciali, dato che come soggetto sociale essa condivide i vantaggi e gli svantaggi del contesto in cui opera.

Nella rendicontazione sociale degli intangibili il complesso delle relazioni sociali svolge un ruolo rilevante. Esso attiene alla rendicontazione sociale secondo due linee d’analisi o accezioni:

1. *come capitale relazionale*, più o meno coincidente con le relazioni di marketing, che difficilmente ormai possono essere considerate “esterne”,

2. *come relazioni sociali più generali e come contributo all’incremento del capitale sociale del contesto*; queste relazioni richiamano il concetto di “cittadinanza dell’impresa”, non hanno immediato impatto sulle performance imprenditoriali, ma ne hanno in modo indiretto attraverso fattori che richia-

mano il benessere generale e il contributo al rafforzamento del capitale sociale nella sua accezione *impersonale*.

Nella sezione dovrà dunque esistere uno specifico paragrafo riguardante proprio la “cittadinanza d’impresa”, oltre a quello delle relazioni che hanno più immediata valenza imprenditoriale. Ciò dovrà avvenire secondo i passi indicati, e cioè:

1. definendo un giudizio sui bisogni sociali dell’ambiente,
2. specificando il modo e le azioni che l’impresa prospetta per concorrere alla loro soluzione,
3. descrivendo le politiche messe in atto, impiegando a questo scopo indicatori significativi e spiegati nel loro funzionamento.

2.9. *Indice della sezione “Intangibili”*

La struttura della sezione del bilancio sociale dedicata agli intangibili dovrà corrispondere a uno schema specifico e ricorrente:

1. Strategie dell’impresa e asset intangibili

1.1. *Elementi significativi della strategia*: obiettivi, criticità, principali variabili

1.2. *Patrimoni e processi*: classi e tipi di intangibili critici per il perseguimento della strategia d’impresa; descrizione e valutazione della loro consistenza

1.3. *Linee generali di sviluppo*: le politiche realizzate e progettate; i processi avviati e da avviare

2. Evoluzione degli asset nel periodo ⁽¹⁰⁾

2.1. *Capitale umano*, eventualmente con particolare riguardo alle politiche verso i dipendenti, i fornitori e i subfor-

⁽¹⁰⁾ Questo capitolo della sezione, pur contenendo di massima gli elementi

nitore; principali evoluzioni del periodo ed effetti prodotti indicati da un apparato parametrico definito in ragione degli obiettivi strategici da raggiungere

2.2. *Capitale strutturale*: organizzazione, innovazione, ed effetti prodotti e attesi per l'impresa nel suo complesso; principali evoluzioni (ecc.)

2.3. *Capitale relazionale*: con particolare riguardo agli effetti sui clienti e sulla catena del valore; principali evoluzioni (ecc.)

2.4. *Le relazioni tra categorie di intangibili*: una ricostruzione dei processi che mirino a rilevare la sintassi degli intangibili

2.5. *Ecologia dell'impresa*: il clima aziendale, l'assetto fisico, le relazioni interpersonali

3. Le relazioni ambientali: l'impresa e la produzione di capitale sociale

3.1. *Territori, ambienti e comunità*: il contesto competitivo-sociale in cui opera l'impresa e i suoi bisogni

3.2. *Contributo allo sviluppo del capitale sociale*: obiettivi ed esiti delle politiche sociali dell'impresa per la produzione di capitale sociale nel contesto sociale

4. Sintesi: commenti e impegni

Questo schema generale è adattabile a ogni tipo d'impresa, che si tratti di for profit, non profit ovvero di impresa pubblica. Nei diversi casi il peso dei paragrafi sarà differente, ma concorrente a produrre un quadro descrittivo confacente alle attese informative dei rispettivi interlocutori.

indicati, potrà essere organizzato anche in modo più confacente alle caratteristiche della singola impresa. Se un criterio generalizzabile è quello di impiego della tassonomia "capitali umani, strutturali e relazionali" si potranno anche impiegare — e addirittura più efficacemente — altri criteri dettati dalle esigenze della strategia.

Un'impresa pubblica ha fornitori e dipendenti al pari di una privata e una non profit possiede anch'essa dipendenti che costituiscono il suo capitale umano, come negli altri casi. L'impresa profit ha infine responsabilità e possibilità d'influenza sull'ambiente di riferimento, anche se i suoi obblighi istituzionali sono — rispetto ad esso — certamente di minor portata rispetto all'impresa pubblica.

2.10. *Lo standard G.B.S. e gli intangibili*

Come già indicato nell'introduzione, il G.B.S. ha proposto al Gruppo di ricerca di elaborare un documento nel quale si tentasse di dar risposta a una serie di quesiti:

a) *Esistono e quali sono le relazioni tra i contenuti del bilancio sociale e quello del bilancio intellettuale o degli intangibili?*

b) *Il bilancio degli intangibili deve costituire necessariamente un documento autonomo?*

c) *Ove così non fosse quali adeguamenti andrebbero previsti ai contenuti degli standard G.B.S. per l'inserimento dei dati inerenti le risorse intangibili?*

Per quanto concerne i primi due quesiti, l'opinione del Gruppo di lavoro è che i contenuti del bilancio sociale e quelli della rendicontazione degli intangibili si presentano fortemente connessi. In particolare, con riferimento all'articolazione dello standard G.B.S., sussistono sicure connessioni e possibili sovrapposizioni:

— con la sezione “Identità” per quanto riguarda la strategia e le politiche attuate,

— con la sezione “Relazione sociale”, per quanto riguarda diversi elementi descrittivi e parametrici inerenti alcuni degli stakeholder,

— per la configurazione di “stock” che potrebbero assumere gli asset immateriali, alcune parti potrebbero addirittura essere allocate nella sezione destinata alla riclassifica-

zione dei valori di contabilità generale, nello Stato Patrimoniale in particolare.

Conseguentemente non si ritiene opportuno che — in via ordinaria — le imprese redigano un documento autonomo relativo al Capitale intellettuale o intangibile.

Riguardo al terzo quesito il Gruppo di lavoro segnala due possibilità:

a) la creazione di una *specifica sezione* all'interno della Relazione Sociale (terza sezione dello standard G.B.S.);

b) la costituzione di una apposita *appendice al bilancio sociale*, per marcarne — assieme all'importanza — la natura sperimentale.

La “Sezione intangibili” (ovvero l'Appendice) si presenta dunque come una parte integrativa del bilancio sociale e dello standard G.B.S. in particolare. Ciò significa che in essa potranno esistere degli specifici rimandi alle altre parti del documento:

— alla sezione “Identità” per quanto riguarda la strategia (e le politiche): nella sezione “intangibili” non dovrà essere necessario ripercorrere complessivamente la descrizione delle fondamentali componenti della strategia, ma solamente rielaborare a fini specifici alcune delle sue parti, che si tratterà di articolare con lo scopo di rendere evidenti le politiche riguardanti gli intangibili;

— alle altre componenti della “Relazione sociale” per quanto riguarda i diversi elementi descrittivi e parametrici che possano rivelarsi utili alla comprensione delle politiche adottate per l'incremento degli asset intangibili.

Ciò che dovrà emergere, infine, è una maggiore pregnanza del bilancio sociale, sempre sottolineando il fatto che il suo scopo non può essere limitato agli effetti di comunicazione, ma — a partire da essi — di produrre condizioni di sviluppo della governance allargata dell'impresa e al coinvolgimento consapevole dei suoi interlocutori.

Infine: la ricerca fornisce un quadro di “impostazione generale per la rendicontazione”, oltre che l’indicazione strutturata del possibile indice della specifica “Sezione intangibili”. In una apposita appendice (la n. 6) il documento propone uno squarcio sul possibile set di indicatori da utilizzare in relazione alle tre fondamentali categorie di analisi.

Per quanto concerne il sistema parametrico ed il problema degli indicatori, il Gruppo di ricerca non ha trovato un punto unanime di convergenza. Semplificando, esiste — rispetto alla possibile definizione di un apparato parametrico specifico per gli intangibili — una posizione più critica e una più possibilista:

— secondo taluni l’individuazione degli indicatori rappresenta l’ultimo passo di un processo che ha natura deduttiva (ancorché analitica) e sarebbe dunque impossibile predeterminare il sistema parametrico da impiegare (si osservi al riguardo l’Appendice 5);

— secondo altri, essendo compito del G.B.S. fornire alle imprese indicazioni sufficientemente strutturate (e tendenzialmente votate a permettere comparazioni da parte degli stakeholder), appare utile almeno fornire indirizzi che riducano il rischio di relativismo.

Le due posizioni non solo non hanno impedito lo sviluppo concettuale dei temi da parte del Gruppo, ma devono essere considerate — oltre che stimolo per successivi approfondimenti — un sostanziale arricchimento, tenuto conto delle diverse provenienze professionali e d’esperienza dei componenti il Gruppo stesso.

Il Gruppo ritiene di avere dimostrato la possibilità di trattare gli intangibili nella rendicontazione sociale e di avere inoltre messo in rilievo la stretta correlazione tra i principi e gli indirizzi del G.B.S. e la materia in oggetto, al punto da poter consigliare di accogliere la “Sezione intangibili” (o Appendice) come un opportuno completamento dello standard, un modo per rendere più raggiungibile l’obiettivo di fornire

agli interlocutori dell'impresa — e al management stesso — strumenti conoscitivi che aumentino la pregnanza delle relazioni tra l'impresa e gli stakeholder, offrendo così un contributo allo sviluppo dell'impresa e alla sua governance allargata.

APPENDICI

1. “Capitale sociale”, alcune tra le principali definizioni

Il concetto di capitale sociale risale a quasi un secolo fa e viene attribuita a Lydia J. Hanifan che nel 1916, per spiegare l'importanza della comunità locale nel sistema educativo, faceva riferimento a *“la buona volontà, l'amicizia, la partecipazione e i rapporti sociali tra coloro che costituiscono un gruppo sociale. Se una persona entra in contatto con i suoi vicini, e questi a propria volta con altri vicini, si determina un'accumulazione di capitale sociale”*.

Il concetto di capitale sociale ha però assunto una particolare rilevanza nel dibattito scientifico fra gli anni '80 e '90 del secolo scorso, in seguito ai lavori di illustri autori quali Bourdieu, Coleman, Putnam, Fukuyama.

Di seguito si riportano alcune delle tante definizioni di capitale sociale rinvenibili in letteratura.

— “L'insieme delle risorse attuali e potenziali legate al possesso di una rete stabile di relazioni più o meno istituzionalizzate di conoscenza e riconoscenza reciproca” (Bourdieu, 1986)

— “Il capitale sociale è definito dalla sua funzione. Esso non è una singola entità ma una varietà di differenti entità, con due elementi in comune: tutte consistono di alcuni aspetti della struttura sociale e facilitano certe azioni degli agenti, sia persone che imprese, all'interno della struttura” (Coleman, 1988)

— “Per capitale sociale intendiamo qui la fiducia, le norme che regolano la convivenza, le reti di associazionismo civico, elementi che migliorano l'efficienza dell'organizzazione sociale promuovendo iniziative prese di comune accordo” (Putnam, 1993)

— “Un bene capitale intangibile, che risiede nei rapporti interpersonali di lunga durata e produce benefici sia intrinseci che strumentali” (Gui, 1995)

— “Norme o valori condivisi che promuovono la cooperazione sociale, incorporati in relazioni sociali effettive” (Fukuyama, 1995)

— “Si riferisce alla capacità degli individui di comandare risorse scarse in quanto membri di networks o strutture sociali più ampie” (Portes, 1995)

— “L'insieme delle relazioni sociali di cui un soggetto individuale (per esempio un imprenditore o un lavoratore) o un soggetto collettivo (privato o pubblico) dispone in un determinato momento” (Triglia, 1999)

— “Il capitale sociale può essere definito operativamente come risorse radicate in networks sociali accessibili agli attori e utilizzate da que-

sti per l'azione" ... "un investimento in relazioni sociali con rendimenti attesi nel mercato" (Lin, 2001)

— "Il concetto di capitale sociale è un concetto situazionale e dinamico; un concetto, pertanto, che non si riferisce a un 'oggetto' specifico, non può essere appiattito in rigide definizioni, ma deve essere interpretato, di volta in volta, in relazione agli attori, ai fini che perseguono, al contesto in cui agiscono" (Piselli, 2001)

2. Caratteri di stock o flusso delle differenti categorie di intangibili

Le tre grandi categorie di intangibili — *umani*, *strutturali* e *relazionali* — possono manifestarsi sia come stock che come flussi ⁽¹⁾, ma con diversa propensione. Infatti:

— *il capitale umano* può essere concepito come stock (“la quantità di...”), ma può essere concepito anche come la serie di iniziative e presidi per l’aumento dello stock e richiama quasi inevitabilmente una valutazione *qualitativa*. Il capitale umano è quello già più rendicontato nei bilanci sociali, dato che i dipendenti (per antonomasia capitale umano) occupano quasi sempre una posizione privilegiata. Nella “Sezione intangibili” il capitale umano può essere definito come stock e alcuni indicatori “classici” potrebbero concorrere alla sua misurazione.

Se il capitale intellettuale fosse considerato all’interno di questa categoria, aumenterebbe la possibilità di considerarla uno stock: i brevetti, le soluzioni di processo, i risultati della ricerca, ecc.; però essi potrebbe anche essere *capitali strutturali*, dato che possono essere *impersonali*, legati contrattualmente o giuridicamente all’impresa e non a qualche soggetto in particolare (come nel caso dei brevetti).

— *Il capitale strutturale* può essere anch’esso concepito come stock o come processo. Vale innanzitutto il ragionamento appena fatto per il capitale intellettuale: se i brevetti fossero considerati in questa categoria ne diviene evidente l’impersonalità e i brevetti sono certamente uno stock, peraltro facilmente valorizzabile. Se però per capitale strutturale si intendono le procedure, i processi organizzativi, le attività di reporting ricorrenti dell’impresa, eccetera, ci si trova in una condizione di maggiore ambiguità.

Se un’impresa possiede una grande tradizione nel campo della formazione questo è certo un capitale strutturale, che a sua volta è indirizzato a produrre capitale intellettuale e, ancora a cascata, capitale umano. Il capitale strutturale — rispetto a quello umano — è forse più connesso con l’idea di processo, anche perché il suo valore (la sua utilità) si manifesta sempre in una dimensione temporale, dalla quale, soprattutto, non può disconnettersi.

Potremmo dunque considerare, con tutte le attenzioni del caso, che *il capitale strutturale è più processuale di quello umano*, e che dunque ha meno connotati di stock.

⁽¹⁾ O *processi*, dunque non definibili da una quantità, ma solamente dal fatto che esistano e producano effetti.

— *Il capitale relazionale* è decisamente e sostanzialmente processuale, anche se potrebbe essere fissato in “tradizioni”, “prescrizioni”, “ricorrenze”, eccetera, che tuttavia è difficile considerare come veri e propri stock. Il suo carattere processuale è anche fortemente influenzato dal fatto che il capitale relazionale presuppone un ambito di espressione “multistakeholder”: perché esista un capitale relazionale sono necessari più soggetti e parte di essi non possono coincidere con l’impresa, nemmeno se di essa adottiamo un’accezione molto allargata.

Il capitale relazionale può essere anche concepito come *il concorso di una determinata organizzazione alla costruzione di capitale sociale*. È questa l’accezione che si può adottare nell’ottica della rendicontazione sociale degli intangibili.

3. La relatività degli intangibili

Esiste una forte soggettività dell'impresa nella trattazione degli intangibili. Tale soggettività è stata ampiamente osservata e spiegata, infine riassunta in alcune essenziali motivazioni che potremmo indicare come "l'inevitabile relatività degli intangibili":

1. Per molte categorie di intangibili è impossibile parlare di proprietà, dato che non si possono escludere gli altri soggetti da eventuali benefici prodotti dagli intangibili, se non nei (pochi) casi protetti dalla legge. L'esempio più semplice è quello riguardante il personale e la sua formazione. La disponibilità dell'impresa di personale qualificato è certamente un intangibile, ma nel momento in cui il dipendente si licenzia e passa alle dipendenze di un'altra impresa si tratta pur sempre di un intangibile, ma non più della prima impresa. Questo dato, se indebolisce il concetto di *proprietà o possesso di intangibili* ne rafforza il significato sociale, nel senso che ogni aumento di patrimoni intangibili realizzato da un'impresa è di fatto, virtualmente, messo a disposizione di altri, o della comunità nel suo complesso. Naturalmente il significato sociale del determinato asset intangibile è assai variabile in relazione al contesto a cui esso viene applicato: il caso più rilevante e noto è quello della ricerca nucleare, il cui significato sociale varia drasticamente se essa è applicata alla cura dei tumori o alla produzione bellica.

2. I costi relativi agli intangibili sono quasi sempre altamente esposti al rischio: la relazione tra investimento e risultato è valutabile solo ex post, e nemmeno in modo certo; ciò apre contemporaneamente un problema relativamente al fatto di poterli realmente considerare uno stock e al significato che essi possono assumere nelle politiche di investimento.

3. Il dato più significativo è tuttavia che difficilmente il singolo intangibile è separabile: di solito l'effetto positivo è prodotto da una combinazione e tale combinazione dipende dalla formula imprenditoriale prescelta, se non addirittura — a volte — da elementi casuali, la cui identificazione trasforma, tuttavia, quelle che possono essere considerate delle latenze positive in oggetti sottoponibili a processi razionali. Sono tali processi razionali che fondano la natura degli intangibili.

4. Un approfondimento sul rapporto tra stakeholder e intangibili

Il ragionamento sul rapporto tra asset intangibili e stakeholder, sviluppato nel testo, porta a concludere che per ragioni funzionali gli stakeholder non offrono la base più efficace di classificazione. Ciò non significa affatto che non sia possibile indagare in modo più specifico tale relazione; infatti, a differenza di quanto succede per il complesso della rendicontazione sociale, per gli intangibili è possibile individuare e segmentare gli stakeholder addirittura con qualche superiore margine di definizione.

In modo particolare esistono tre categorie di stakeholder più direttamente coinvolte. Si tratta di:

- dipendenti,
- fornitori,
- comunità di contatto (comunità locali, territori, ecc.).

Ciò non significa affatto che l'ambito degli interlocutori potenzialmente interessati alle politiche degli intangibili dell'impresa sia strettamente limitato a queste tre categorie, ma solamente che *le politiche riferite agli intangibili interessano in modo specifico queste categorie*, dunque — volendo — nella sezione “intangibili” della rendicontazione sociale esse potrebbero anche apparire con specifico rilievo⁽¹⁾.

Il modello generale del G.B.S. non definisce tutte le categorie di stakeholder, ma ne individua alcune, quelle che si possono considerare *inevitabili*, quali clienti, dipendenti, fornitori, finanziatori, Stato, ecc.⁽²⁾. Per queste categorie — dalla prassi ancor prima che dalla dottrina — sono già abbastanza definiti i fondamentali tipi di utilità che l'impresa produce e che il bilancio sociale rendiconta. Si tratta normalmente di tipi di utilità che attengono — per così dire — alle presunte attese delle differenti categorie di stakeholder: il bilancio sociale di solito infatti rendiconta le utilità prodotte, per esempio per il cliente, in base alla sua *natura istituzionale*. Cosa può mai infatti desiderare o pretendere un cliente dall'impresa? Certamente prezzo, qualità, servizio, comportamento etico, ecc-

⁽¹⁾ A queste tre fondamentali categorie di stakeholder si potrebbe aggiungere anche l'impresa stessa, ovvero, secondo la terminologia tipica G.B.S., il “sistema azienda”. Nel caso degli intangibili la scelta di annoverare tra gli stakeholder l'impresa stessa è di particolare significato, dato che molte componenti della dotazione di intangibili non sono scorporabili tra loro e soprattutto non sono scorporabili dal sistema sociotecnico aziendale a cui appartengono. Ciò vale in modo specifico per il *capitale strutturale*.

⁽²⁾ Anche per l'approfondimento su questo argomento si rimanda al già citato *Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale*.

tera. È su questa base che normalmente si costruisce la rendicontazione sociale “normale”.

Per gli intangibili però le cose cambiano: ciò che deve essere prioritariamente evidenziata non è la *natura istituzionale degli stakeholder*, la quale contiene — almeno in via virtuale — determinate richieste sociali, ma è la *natura dell'utilità prodotta* per gli stakeholder, non richiesta istituzionalmente dagli stessi, ma specificamente decisa per volontà autonoma dell'impresa.

Per argomentare questo concetto conviene fare qualche esempio.

Prendiamo in esame la categoria dei clienti. In un bilancio sociale i clienti sono considerati principalmente come soggetti le cui attese fondamentali riguardano l'economicità e la qualità dei prodotti⁽³⁾. Oltre a ciò vi possono essere da parte dei clienti delle richieste relativamente al comportamento etico generale dell'impresa o al sistema di relazione impresa-cliente. I possibili vantaggi “intangibili” sono già contenuti in modo indiretto in queste classi di utilità.

Certo, si potrebbe opinare che se l'impresa opera in modo da accrescere la sua produttività con un clima organizzativo migliore, attraverso la ricerca e l'innovazione, oppure se l'impresa agisce in modo positivo nell'ambiente per aumentarne la dotazione di capitale sociale, ciò si ripercuote positivamente sui clienti, ma essi — in questi casi — godono del più alto grado di pregnanza e di efficienza dei fattori che l'impresa è stata capace di mettere in gioco, risentono positivamente del fatto che l'impresa funziona meglio, ma non sono i primi e diretti ricettori dell'utilità che si realizza da una più alta dotazione di intangibili.

Per apprezzare in modo più immediato le politiche d'impresa riguardanti gli intangibili bisogna essere più direttamente coinvolti nel gioco: il clima organizzativo riguarda *prima* i dipendenti, poi i clienti; il capitale sociale riguarda *prima* le comunità coinvolte, poi i clienti; il comportamento etico dell'impresa riguarda *prima* i soggetti che ne ricevono immediato beneficio differenziale, poi i clienti.

Il cliente è così una categoria che si sfuma in un'ottica centrata sugli intangibili. Esso deve trasformarsi in *dipendente* e in *cittadino* per esserne direttamente toccato.

Lo stesso ragionamento può essere fatto per altre categorie di stakeholder “classiche”: lo Stato certamente può ricavare beneficio da una buona dotazione e da una buona politica degli intangibili, ma soprattutto

⁽³⁾ Il “fondamento” per il documento *Gli indicatori di performance...* citato.

perché l'impresa così aumenta il suo patrimonio (oltre che per il fatto che paga più tasse) e per il fatto che in alcuni ambienti il capitale sociale ne risulta aumentato. I finanziatori e gli azionisti ne hanno vantaggio per le stesse ragioni di efficienza ed efficacia generale. Tuttavia nessuno di loro è immediatamente e specificamente toccato dal vantaggio rappresentato dal fatto che quell'impresa ha sviluppato una determinata politica degli intangibili.

Se invece osserviamo la categoria dei fornitori le cose appaiono parecchio diverse. Costoro risentono in modo diretto della politica degli intangibili dell'impresa: se l'impresa considera i fornitori come una sua parte propria, se nei loro confronti viene sviluppata una particolare politica di relazione che aumenta la loro possibilità di investimento e di previsione, se rispetto ai fornitori si svolge un'attività di formazione, se si offre ai fornitori il destro per produrre innovazione, se si realizzano joint o spin-off, se la condizione generale di fiducia reciproca cresce, se le politiche di sviluppo dell'impresa considerano in modo esplicito il ruolo dei fornitori, se l'impresa — nel perseguimento della sua strategia sociale — tende a operare razionalmente per rendere equo il contratto e se si sforza di valutare con attenzione gli effetti d'impatto che si producono nella sua catena del valore, allora diviene evidente non solo il buon impiego e l'incremento di capacità (intangibili) dell'impresa, ma anche il fatto che essa ha prodotto un beneficio *specifico* per i suoi fornitori, delle esternalità positive che li riguardano direttamente. Questo specifico beneficio è l'esito sociale delle politiche aziendali riguardanti gli intangibili.

Una indicazione che non contrasta, ma che integra semplicemente le indicazioni del testo, potrebbe essere dunque quella che oltre a classificare gli intangibili in ragione della strategia secondo lo schema prospettato, nella sezione "intangibili" si riservi una specifica trattazione agli effetti delle politiche dell'impresa sulle categorie dei fornitori, dei dipendenti e della comunità di contatto, come è peraltro indicato dallo schema di indice alla fine del testo.

5. Gli indicatori di performance e la rendicontazione sociale degli intangibili

5.1. Premessa

In questa appendice e nella successiva n. 6 si sviluppa maggiormente (rispetto a ciò che si è fatto nel testo) il tema degli indicatori, che, assieme a quello del capitale sociale, ha rappresentato il maggiore argomento di discussione.

Il Gruppo ha trattato approfonditamente l'argomento, soprattutto in ragione — da un lato — dell'esigenza di proporre alle imprese un criterio di rendicontazione il più possibile specifico e significativo, che dunque considerasse l'uso di un apparato di indicatori adatti, ma anche — dall'altro lato — di non favorire alcuna semplificazione o meccanicismo nell'impiego degli indicatori, che devono essere scelti e utilizzati in coerenza di quelle specificazioni di strategia e di visione sociale che, come si è più volte detto, rappresentano il vero punto di partenza per la rendicontazione sociale degli intangibili.

5.2. Indicatori: definizione e diversi possibili significati

Un "indicatore" (o indice) di una performance (cioè di una *esecuzione*) è un parametro particolarmente predisposto alla misurazione del valore prodotto da quella performance. Parrebbe un concetto semplice e indiscutibile, ma non è così, o almeno non è sempre così.

Un indicatore manifesta l'esistenza di una metrica, la quale a sua volta contiene in sé un processo logico che, partendo dal valore che si ritiene debba essere connesso alla performance, definisce i collegamenti tra specifici accadimenti (che possono essere anche di natura differente da quella del valore della performance) e l'obiettivo che viene ascritto alla performance.

Tentiamo di approfondire questo concetto, in modo da identificarne le componenti.

Relativamente a un dato fenomeno esiste un condiviso sistema di giudizio che fonda l'interpretazione sociale del fenomeno stesso. Mettiamo che — per esempio — il fenomeno che stiamo osservando sia la relazione tra genitori e figli. Ora noi assumeremo il fatto che "i figli devono rispettare i genitori", che significa:

1. tra i componenti della stessa famiglia devono esistere delle regole di relazione,
2. una di queste regole è che i figli devono manifestare rispetto ai genitori.

È evidente il taglio normativo di questo assunto, il quale tuttavia è un concetto-principio assai solido e indiscusso, tanto da poter essere considerato un cardine etico e di funzionamento della istituzione 'famiglia'. Questo principio possiede varie manifestazioni, anch'esse facilmente individuabili e sostanzialmente indiscutibili. Da queste differenti manifestazioni potrebbero essere individuati gli indicatori che potrebbero servire a verificare fino a che punto il principio, nella determinata occorrenza, è rispettato o meno.

Proviamo ora a invertire il principio osservando la norma "i genitori devono rispettare i figli". Anche questo principio è sostanzialmente indiscutibile e condiviso e anch'esso può essere considerato un cardine del funzionamento dell'istituzione 'famiglia'.

Ora: siamo all'interno della stessa istituzione, stiamo trattando degli stessi soggetti, stiamo osservando il medesimo fenomeno generale (il "rispetto"). Eppure non ci è possibile applicare per il suo controllo i medesimi indicatori.

Prendiamo per esempio l'ipotetico indicatore "non usare violenza", che potrebbe essere molto efficace nella verifica dell'esistenza del rispetto. Il fatto che — mai e poi mai — i figli debbano usare violenza nei confronti dei genitori è fuor di dubbio un indice basale dell'esistenza del rispetto: se dovesse capitare che un figlio picchiasse i genitori, ciò indicherebbe in assoluto che il principio così fortemente condiviso non è stato rispettato. Si tratta peraltro di un principio con i connotati della sacralità, la cui forza è (antropologicamente) certa, e che dunque può essere considerato *assoluto*.

Osserviamo ora la relazione "genitori-figli" dall'altro lato. Ci accorgiamo subito che l'indicatore usato precedentemente non serve più (o almeno non ha più il connotato assoluto di certezza che abbiamo appena riscontrato), anche se il principio di partenza appare analogo:

1. tra i componenti della stessa famiglia devono esistere delle regole di relazione,
2. una di queste regole è che i genitori devono avere rispetto per i figli,
3. una delle massime manifestazioni di rispetto è che i genitori impartiscano ai figli un'educazione.

Se la concezione generale dei due rapporti è identica, ora però le cose si differenziano radicalmente relativamente agli indicatori. Quelli che servono per l'accertamento di 'rispetto' nella prospettiva 'figli genitori', non valgono più nella prospettiva 'genitori figli'. Per esempio non serve affatto l'indicatore 'violenza', dato che in molte pratiche educative un uso ragionevole della violenza è non solo ammesso, ma spesso previsto.

In termini differenti: se il fatto che i figli non picchino i genitori può essere considerato un indicatore efficace del rispetto (*un indicatore efficace per la valutazione dell'applicazione del principio "i figli devono rispettare i genitori"*), ciò non vale nel caso opposto (cioè il fatto che i genitori non picchino i figli non è un indicatore efficace del principio "i genitori devono rispettare i figli").

Proviamo ora a generalizzare: rispetto a un determinato fenomeno (o a una classe di fenomeni) l'indicatore efficace è quello che: 1) esistendo un condiviso criterio morale e di efficienza di tipo generale, 2) permette la descrizione e la valutazione del grado di attuazione del principio.

L'indicatore può essere costituito da sistemi parametrici differenti ("differenti metriche") che tuttavia fanno sempre riferimento a queste principali classi:

1. "spunta" (*esiste o non esiste*): l'indicatore è l'esistenza o la presenza di un determinato oggetto, fatto, fenomeno. L'esistenza dell'indicatore è segno della realizzazione del principio, la sua assenza è segno che il principio non si è realizzato. (Esempio: se il principio da accertare è "crescita delle responsabilità" e non c'è stato in impresa nessun avanzamento di carriera o di inquadramento, significa che il principio non è stato realizzato).

2. "quantità": l'indicatore fa riferimento a uno stock e comporta giudizi di valore proporzionali alla dotazione o all'incremento della dotazione in un dato periodo. (Esempio: se il principio è "aumentare la capacità nella ricerca" e se nel determinato periodo si è incrementato il numero dei tecnici laureati, allora significa che il principio è stato realizzato. Ciò potrà essere o in proporzione all'aumento ovvero impiegando parametri più fini, quali i diversi pesi per differenti specializzazioni).

3. "intervalli": l'indicatore è rappresentato — solitamente per fenomeni che assumono la configurazione di flussi, o che possono essere interpretati all'interno di un flusso — da un determinato livello a cui si ascrive un significato positivo o negativo. (Esempio: se il principio è "ringiovanire il governo dell'impresa" e se risulta che nel periodo di tempo l'età media dei consiglieri d'amministrazione è risultata più bassa di quella della media delle imprese del medesimo settore, allora vuol dire che il principio è stato realizzato).

5.3. Indicatori e intangibili

In definitiva: un indicatore di performance sintetizza un processo conoscitivo costituito da vari passi, di cui quello assolutamente fondamen-

tale è il primo descritto all'inizio: il giudizio etico-sociale di partenza, che deve essere considerato *l'assunto*, a cui tuttavia deve seguire un analogo e condiviso accordo riguardante le sue configurazioni (le fattispecie, le *manifestazioni* della realizzazione dell'assunto).

Se questo è un dato generale la questione diventa particolarmente rilevante ove l'assunto sia debole, opinabile, non oggetto di una condivisa valutazione etico-sociale a monte. Un esempio: l'aumento dell'occupazione in una impresa è normalmente considerato un assunto, cioè è considerato un obiettivo stabile, inevitabile, "normale" della vita delle imprese. Potrebbe capitare tuttavia che la prospettiva di sviluppo di una impresa (che è un altro assunto etico-sociale) comporti la necessità di ridurre l'occupazione. In questo caso l'indicatore, "in sé" negativo della riduzione dell'occupazione, è invece considerato positivo se ci si mette dalla parte del processo di sviluppo dell'impresa. L'impresa ha però l'esigenza di dimostrare (o almeno di argomentare) sul fatto che esiste relazione tra quella riduzione di occupazione e la realizzazione delle sue politiche di sviluppo, che non solo compenseranno il danno sociale della perdita d'occupazione, ma produrranno altri benefici, con un esito complessivamente positivo.

Ecco che la presunzione della significatività del parametro "occupazione" viene meno, e che ne deriva l'esigenza di costruire un sistema parametrico tagliato sull'esigenza del controllo di una fenomenica specifica (non poi così inusuale).

La difficoltà a determinare degli assunti forti può derivare dunque da cause differenti:

— cause estrinseche: la condizione etico-culturale di riferimento è tale per cui di un dato fenomeno non esiste una interpretazione-valutazione univoca (relativismo esterno);

— cause intrinseche: un determinato fenomeno può assumere differenti significati a seconda del modo con cui esso entra in relazione con altri fenomeni che costituiscono il paradigma del determinato sistema (relativismo interno).

L'esempio del rispetto genitori-figli è, da questo punto di vista, assai indicativo: l'indicatore "non usare violenza" è molto significativo in un caso e non lo è nell'altro.

Se ora rapportiamo questa intera digressione e in particolare questi ultimi elementi al campo della rendicontazione sociale degli intangibili i concetti appaiono amplificati. Ciò deriva soprattutto dal fatto che — come si è più volte sottolineato — gli intangibili *non si presentano mai da soli*, cioè sono quasi sempre parte di un aggregato di fenomeni in cui la reciproca relazione gioca un ruolo fondamentale. In questo modo il

loro significato è cangiante sia relativamente agli assunti, che relativamente agli indicatori. Oltre a ciò bisogna considerare che — almeno in prima approssimazione — l'intangibile ha sempre un valore strumentale⁽¹⁾, dunque esso si valorizza necessariamente “in relazione a qualcos'altro”.

Le esperienze di rendicontazione degli intangibili a cui si è fatto precedentemente riferimento espongono a volte con sufficiente chiarezza questo concetto. Si prendano per esempio le Linee guida del governo danese⁽²⁾. L'obiettivo del documento è di indirizzare le imprese a descrivere e gestire la propria dotazione di intangibili attraverso tre passaggi:

— l'individuazione del rapporto tra i vantaggi prodotti (o da produrre) e un determinato stato effettivo e atteso della conoscenza disponibile all'impresa (“knowledge narrative”)⁽³⁾, in termini correnti si potrebbe parlare anche di “valore da produrre”;

— l'identificazione delle sfide (“management challenges”) che da ciò deriva; significa in sostanza l'individuazione dei gap tra lo stato attuale e lo stato atteso;

— la fissazione delle azioni da realizzare per perseguire gli obiettivi e l'individuazione di adatti indicatori che permettano il governo del processo⁽⁴⁾.

Come si vede, l'individuazione degli indicatori è l'ultimo passo di un processo che ha natura essenzialmente deduttiva (ancorché analitica), e che non predetermina (né potrebbe farlo) il sistema parametrico da impiegare.

Le Linee guida danesi non vanno oltre a questi indirizzi generali, per quanto essi siano ampiamente esemplificati. Ciò porta all'impiego di sistemi parametrici del tutto differenti a seconda del tipo di impresa, ma soprattutto in ragione del campo d'esigenze che il sopralluogo ha deter-

⁽¹⁾ Escludendo — come si è detto nel testo — il caso di alcune forme di attività imprenditoriale in cui l'esito finale è propriamente quello di costituire valore intangibile, quasi sempre nella forma di capitale sociale.

⁽²⁾ Danish Agency for Trade and Industry, *A guideline for intellectual capital statements - A key to knowledge management*, 2002.

⁽³⁾ Si deve considerare che l'obiettivo del documento è di rilevare e trattare una specifica parte di intangibili, quelli più direttamente connessi al capitale intellettuale. Trasferendo il concetto originale nel modo di classificare gli intangibili adottato in questo documento potremmo assimilare il concetto di “intellettuale” danese con i due concetti di “umano” e “strutturale” a noi più familiari.

⁽⁴⁾ Il reporting, secondo il documento danese, è esattamente costituito dalle azioni e dagli indicatori.

minato e, successivamente, delle *management challenges* e delle azioni che ne derivano.

I differenti esempi riportati nel documento mostrano infatti come obiettivi apparentemente simili tra imprese diverse hanno poi portato all'impiego di sistemi parametrici con pochissimi punti in comune⁽⁵⁾.

Ciò detto, proprio seguendo l'esempio delle Linee guida danesi, pare opportuno — per offrire maggiori spunti operativi — fornire una breve raccolta di indicatori seguendo le categorie del capitale relazionale, capitale umano e capitale strutturale.

Le fonti d'ispirazione principali sono state le già citate Linee guida dell'*Intellectual Capital Statement danese* e gli *Indicatori di performance nella rendicontazione sociale* - Documento di ricerca n. 5 del G.B.S.

(5) Cfr., “*A guideline...*”, pagg. 21 e seg.

6. Indicatori per le risorse intangibili

In questa appendice sono stati raccolti alcuni indicatori ritenuti utili per la rendicontazione sociale degli intangibili. Lo si è fatto seguendo le categorie del capitale relazionale, capitale umano e capitale strutturale. Ci si è ispirati — tra l'altro — alle Linee guida “Intellectual Capital Statement” già citate e all'elaborato G.B.S. “Gli indicatori di performance nella rendicontazione sociale, documento di ricerca n. 5”.

Gli indicatori riportati di seguito sono di carattere esemplificativo: si è deciso di inserire quelli ritenuti significativi in un discreto numero, per permettere di scegliere se e quali sia opportuno utilizzare.

6.1. Esempi di indicatori del capitale relazionale

Il capitale relazionale rappresenta un valore particolarmente significativo, in quanto esprime l'insieme delle relazioni che l'organizzazione intrattiene con i propri stakeholder. Gli indicatori indicati di seguito sono stati suddivisi, ove possibile, per stakeholder di riferimento.

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Mappa istituzionale delle relazioni	<i>Analisi qualitativa delle relazioni con alcuni stakeholder, secondo le dimensioni dell'efficienza e dell'efficacia</i>
Iniziative informative e formative organizzate	<i>Numero di convegni, seminari, incontri, ecc., organizzati e relativi partecipanti (totale generale)</i>
Diffusione della comunicazione on line	<i>Diffusione degli strumenti di comunicazione on line (numerosità destinatari e invii/numerosità utenti e accessi)</i>
Presenza sui media	<i>Numero di comunicati stampa, conferenze stampa, interviste, opinioni, dichiarazioni, uscite stampa e passaggi radiotelevisivi</i>
Eventi in collaborazione con partner esterni	<i>Numero di eventi progettati e/o organizzati in collaborazione con partner esterni e relativi partecipanti</i>
Progetti in collaborazione con partner esterni	<i>Numero di progetti ideati e/o realizzati in collaborazione con partner esterni</i>
Studi, indagini e pubblicazioni in collaborazione con partner esterni	<i>Numero di studi, indagini e pubblicazioni realizzati in collaborazione con partner esterni</i>
<i>Clienti/Utenti</i>	
Andamento del numero di utenti/clienti	<i>Numero di utenti clienti (anche per categoria e gruppo merceologico)</i>
Sviluppo della base clienti/utenti	<i>Numero di nuovi clienti/utenti acquisiti Numero di nuovi clienti/utenti acquisiti appartenenti a nuovi settori</i>

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Motivazione all'adesione	Percentuale delle diverse motivazioni all'adesione da parte dei nuovi clienti/utenti
Fidelizzazione	Anzianità media dei clienti/utenti
Recupero dei clienti/utenti dimissionari	Numero delle aziende dimissionarie che hanno revocato le dimissioni
Turnover complessivo	Percentuale dei clienti/utenti persi nel periodo sulla media dei clienti/utenti del periodo
Incremento del fatturato per nuovi clienti/utenti	Ammontare dei contributi incassati dai nuovi clienti/utenti e relativa percentuale di fatturato derivante da nuovi clienti/utenti
Utilizzo tradizionale dei servizi	Utilizzo dei servizi con modalità tradizionali da parte dei clienti/utenti (consistenza, andamento)
Utilizzo dei servizi via Internet	Utilizzo dei servizi tramite sito Internet da parte dei clienti/utenti (consistenza, andamento)
Diffusione della comunicazione off line verso clienti/utenti	Diffusione degli strumenti di comunicazione off line (numerosità dei destinatari e degli invii)
Diffusione della comunicazione on line verso clienti/utenti	Diffusione degli strumenti di comunicazione on line (numerosità dei destinatari e degli invii/numerosità degli utenti e degli accessi)
Utilizzo delle convenzioni	Numero dei clienti/utenti utilizzatori delle convenzioni attive
Sviluppo delle convenzioni per i clienti/utenti	Numero di nuove convenzioni introdotte nell'anno
Conoscenza dei servizi	Numero di contatti al servizio di assistenza clienti
Qualità della relazione cliente/utente-organizzazione	Analisi di customer satisfaction Numero di partecipanti all'analisi di customer satisfaction rispetto al numero totale dei clienti Tasso di risposta rispetto ai questionari distribuiti Percentuale di clienti che risultano soddisfatti o molto soddisfatti Numero o percentuale di clienti che raccomandano l'organizzazione agli altri
Reclami	Numero di reclami formali dei clienti/utenti
Realizzazione di partnership con i clienti	Numero di commissioni o gruppi d'innovazione costituiti con i clienti Numero di presentazioni, conferenze e corsi di formazione rivolti ai clienti Numero di anni di durata della relazione con il cliente
<i>Istituzioni e soggetti pubblici</i>	
Incontri con rappresentanti delle istituzioni e altre autorità internazionali	Numero di incontri e di interlocutori incontrati
Incontri con autorità, rappresentanti di istituzioni ed enti nazionali	Numero di incontri e di interlocutori incontrati (raggruppati per tipologia)

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Incontri con autorità e rappresentanti di istituzioni ed enti sul territorio	<i>Numero di incontri e di interlocutori incontrati (raggruppati per tipologia)</i>
Rapporti contrattuali	<i>Numero compartecipazioni azionarie in aziende servizi pubblici locali</i>
Rispetto delle norme	<i>Numero di procedure per le conformità legislative</i>
Progetti in comune con P.A.	<i>Numero progetti in comune con amministrazioni pubbliche</i>

Fornitori e istituzioni finanziarie

Trasferimento conoscenze tecnologiche/co-progettazione	<i>Numero di prodotti/servizi progettati con i fornitori Numero dei suggerimenti dati ai fornitori per migliorare i prodotti/servizi</i>
Area geografica	<i>Percentuale dei fornitori per area geografica Percentuale acquisti per area geografica</i>
Nuovi fornitori	<i>Numero nuovi fornitori Percentuale di acquisti da nuovi fornitori</i>
Conformità agli standard qualitativi	<i>Percentuale di non conformità dei fornitori</i>
Reclami	<i>Percentuale di reclami</i>

Ambiente

Impatti ambientali diretti	<i>Dati relativi agli impatti diretti e ai consumi interni dell'Organizzazione</i>
Iniziative informative e formative su tematiche ambientali	<i>Numero di convegni, seminari, incontri ecc. organizzati su tematiche ambientali e relativi partecipanti</i>
Iniziative informative e formative su tematiche energetiche	<i>Numero di convegni, seminari, incontri ecc. organizzati su tematiche energetiche e relativi partecipanti</i>

Comunità

Erogazioni liberali	<i>Numero di erogazioni liberali effettuate nell'anno e relativo ammontare Valore liberalità su fatturato</i>
Costi per iniziative socio-culturali	<i>Spesa in iniziative sociali e culturali per progetto finanziato</i>
Tirocini per i giovani	<i>Numero dei tirocini aziendali svolti da studenti universitari e neolaureati</i>
Esborsi sostenuti per la costruzione di infrastrutture	<i>Spesa per la realizzazione dei diversi progetti</i>
Assunzioni	<i>Numero assunzioni/totale numero assunzioni nella Regione/Provincia/Comune</i>

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Formazione sui diritti umani	<i>Numero di ore di formazione ai dipendenti sui diritti umani</i> <i>Numero di iniziative per evitare il lavoro minorile</i>
Borse di studio	<i>Numero di borse di studio</i> <i>Ammontare delle borse di studio</i>

6.2. Esempi di indicatori del capitale umano

Il capitale umano rappresenta l'insieme delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone che lavorano all'interno dell'organizzazione ed è il fattore più strategico rispetto al perseguimento della missione organizzativa. In esso rientrano le caratteristiche e la qualità delle risorse umane e la capacità di gestirle secondo politiche adeguate.

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Composizione del personale	<i>Numero e percentuale dei dipendenti distinti per categoria, livello di inquadramento e tipo di contratto</i>
Composizione del personale per orario di lavoro	<i>Numero e percentuale dei dipendenti con orario flessibile, a part-time o a full time</i>
Possibilità di lavorare da casa	<i>Numero e percentuale dei dipendenti che lavorano da casa</i>
Lavoro straordinario	<i>Numero di ore di lavoro straordinario per dipendente</i>
Distribuzione per Settore/Area/Unità di staff/Ufficio	<i>Numero e percentuale dei dipendenti distinti per Settore/Area/Unità di staff/Ufficio sul totale del personale</i>
Distribuzione per macro-aree di competenza	<i>Numero e percentuale dei dipendenti riconducibili alle due macro-aree di competenza dell'Organizzazione: attività interna e attività di servizio/attività esterna</i>
Distribuzione per età	<i>Percentuale dei dipendenti distribuiti per gruppi di età sul totale del personale</i>
Età media del personale	<i>Anzianità media del personale</i> <i>Fascia di età in cui si concentra la maggior parte del personale</i>
Anzianità del personale dirigente	<i>Anzianità media del personale dirigente</i>
Anzianità di servizio	<i>Media degli anni di servizio nell'organizzazione</i>
Turnover del personale	<i>Numero e percentuale dei dipendenti in uscita sul totale del personale</i>
Distribuzione del personale per genere	<i>Percentuale di donne e uomini sul totale del personale</i>
Distribuzione di genere a livelli dirigenziali	<i>Percentuale di donne e uomini sul totale del personale dirigente</i>
Indice (livello) di scolarità del personale	<i>Percentuale dei dipendenti per titolo di studio</i>

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Provenienza territoriale del personale	Numero di dipendenti per tipologia di laurea Numero e percentuale dei dipendenti per Comune/Provincia/Regione di provenienza
Beneficiari di interventi formativi	Numero e percentuale dei dipendenti che hanno beneficiato di interventi formativi sul totale del personale
Formazione neoassunti	Numero di neoassunti che sono stati sottoposti a training specifico
Investimento in formazione totale e medio pro capite	Spese totali sostenute per la formazione Spese per la formazione sul totale del personale
Percentuale del fatturato investita in formazione	Spese sostenute per la formazione sul totale dei costi sostenuti
Piano delle competenze	Numero dipendenti per cui è stata effettuata una mappatura delle competenze Numero di dipendenti per cui è previsto un piano di sviluppo delle competenze
Costo della formazione	Costo della formazione su costo del personale
Formazione per categoria	Percentuale dipendenti formati per categoria
Ore di formazione totali e medie pro capite	Ore totali di formazione erogate e ore medie erogate pro-capite sul totale del personale
Indici di soddisfazione del personale	Numero di analisi di clima effettuate Numero di dipendenti che raccomanda ad altri l'organizzazione come posto di lavoro Andamento degli indici di soddisfazione nel tempo Percentuale di dipendenti coinvolti nell'analisi di clima Percentuale di dipendenti che ha risposto al questionario dell'analisi di clima Numero di dipendenti che si dichiarano soddisfatti o molto soddisfatti nell'analisi di clima Percentuale di dipendenti soddisfatti delle condizioni del luogo di lavoro
Provvedimenti disciplinari	Numero provvedimenti disciplinari per categoria
Valore aggiunto per dipendente	Percentuale valore aggiunto lordo sul totale del personale
Eventi e incontri conviviali	Numero di eventi conviviali dedicati al personale
Incontri organizzativi	Numero delle riunioni del Comitato di Coordinamento Numero delle riunioni del Comitato di Direzione Numero delle riunioni di Settore/i o Area/e con la Direzione Generale e/o l'Area Risorse umane
Rilevazione delle assenze	Ore di assenza sul totale delle ore lavorative (%) suddivise per tipologia di causa Numero di giorni di assenza per dipendente
Raggiungimento degli obiettivi da parte del top-middle management	Numero e percentuale dei manager che hanno raggiunto gli obiettivi assegnati sul totale dei manager assegnatari

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Premio a incentivo per il personale non dirigente	Numero di beneficiari del premio a incentivo ed entità totale dell'erogazione
Promozioni	Percentuale promozioni per sesso e categoria
Benefit per i dipendenti, ex dipendenti e familiari	Numero di beneficiari dell'Assistenza sanitaria integrativa per i dipendenti e gli ex dipendenti e contributi versati Iscritti al Fondo Pensione integrativo e onere sostenuto dall'Organizzazione Costi sostenuti per il servizio di assistenza informativa e psicologica per i dipendenti e i loro familiari Costi sostenuti per il servizio di assistenza assicurativa anche per cause extralavorative per i dipendenti
Esperienze di stage per giovani	Numero di giovani coinvolti Mesi di durata degli stage offerti Investimenti a titolo di borse di studio Numero di stagisti assunti a termine stage
Reclutamento e selezione	Numero di avvisi di lavoro Numero di colloqui individuali con il Responsabile dell'Area Risorse Umane Numero di presentazioni e stand presso le Università Percentuale di studenti che ritieni l'organizzazione ideale per un futuro impiego

6.3. Esempi di indicatori del capitale strutturale

Il capitale strutturale rappresenta l'insieme del know-how dell'organizzazione codificato e fruibile all'interno della struttura, la capacità di innovazione e di ricerca, l'efficienza dei processi interni, la complementarietà della cultura interna alle strategie ed il grado di coesione del management.

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Banca dati clienti/utenti funzionale all'attività di servizio	Numero dei clienti/utenti, clienti maggiormente rilevanti(individuati per spesa o altro criterio), anzianità clienti/utenti ecc.
Banche dati funzionali all'attività di rappresentanza	Numero e tipologia di banche dati utili al monitoraggio delle principali categorie di portatori di interesse e opinion leader (esponenti di istituzioni e autorità locali, nazionali, internazionali ecc.)
Brevetti	Numero di brevetti ottenuti Numero di domande per nuovi brevetti
Investimenti ICT	Spese sostenute per Information & Communication Technology (incluso- no i costi per hardware, strumenti di data processing e data communi-

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Investimenti pro-capite per ICT	<i>cation e telecomunicazione oltre a quelli relativi ai software di sistema e specifici pacchetti applicativi) e incidenza sui costi totali</i> <i>Incidenza della spesa per ICT sul totale del personale</i>
Investimenti in ricerca e sviluppo	<i>Totale della spesa per gli investimenti in ricerca e sviluppo</i> <i>Percentuale dell'investimento in R&D rispetto al totale degli investimenti</i> <i>Numero di nuovi prodotti e servizi</i> <i>Percentuale di nuovi prodotti e servizi rispetto al totale dei prodotti e servizi venduti</i>
Età media dei PC installati	<i>Stima dell'età media dei PC secondo la rotazione completa</i>
Computer portatili	<i>Numero di persone che hanno a disposizione un computer portatile sul totale del personale</i>
Palmari	<i>Numero di persone che hanno a disposizione un palmare sul totale del personale</i>
Diffusione di strumenti e tecnologie basate sul web	<i>Percentuale dei dipendenti con accesso alla intranet sul totale del personale</i> <i>Percentuale dei dipendenti dotati di una casella e-mail nominativa sul totale del personale</i> <i>Percentuale dei dipendenti con accesso al Web sul totale del personale</i>
Comunicazione elettronica	<i>Numero di aziende registrate al sito</i> <i>Numero di utenti registrati al sito</i> <i>Numero di aziende registrate che utilizzano il sito</i> <i>Numero di aziende abbonate alle newsletter di posta elettronica</i> <i>Numero di utenti abbonati alle newsletter di posta elettronica</i>
Diffusione della comunicazione off line verso clienti/utenti	<i>Diffusione degli strumenti di comunicazione off line (numerosità dei destinatari e degli invii)</i>
Diffusione della comunicazione on line verso i clienti/utenti	<i>Diffusione degli strumenti di comunicazione on line (numerosità dei destinatari e degli invii/numerosità degli utenti e degli accessi)</i>
Processi generali mappati per tipo	<i>Numero di processi generali formalizzati, suddivisi per macro tipologie: processi interni ed esterni</i>
Processi generali revisionati per tipo	<i>Numero di processi generali riesaminati per aggiornamento</i>
Audit esterni	<i>Numero e tipologia degli audit esterni richiesti</i>
Audit interni	<i>Numero di verifiche interne effettuate</i>
Indice di non conformità	<i>Numero di non conformità rilevate</i>
Nuovi processi implementati/automatizzati	<i>Numero nuovi processi formalizzati (anche procedure di istruzione) nell'anno</i>
Accordi di collaborazione con altre organizzazioni	<i>Numero di accordi di collaborazione stipulati relativi all'erogazione dei servizi ai rispettivi clienti/utenti</i> <i>Numero di accordi di collaborazione stipulati con altre organizzazioni</i>
Convenzioni	<i>Numero di convenzioni attive</i>
Licenze acquistate	<i>Numero di licenze acquisite dei software in uso</i>

Indicatore	Formula di calcolo/modalità di rilevazione
Accordi bancari	Numero di accordi bancari attivi
Investimenti in innovazione organizzativa	Investimenti in consulenze esterne funzionali al miglioramento organizzativo e di processo
Tasso di raggiungimento degli MBO	Percentuale MBO raggiunti su MBO assegnati
Condivisione della conoscenza e delle informazioni interne	Numero dei documenti di conoscenza e informazione condivisi nella intranet e loro aumento percentuale Numero dei documenti condivisi dal management e loro aumento percentuale Numero di incontri interfunzionali
Investimenti nell'ambiente di lavoro	Costi per gli spazi e l'arredamento degli uffici