



Università  
Ca'Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale

in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

**Sostenibilità: le principali strumentazioni di integrazione al livello di  
programmazione e controllo e al livello strategico. Il caso studio  
Nespresso**

**Relatore**

Ch. Prof. Marco Vedovato

**Laureanda**

Silvia Garon  
852804

**Anno Accademico**

2018/2019

## INDICE

Introduzione.....	3
1. La sostenibilità nell' <i>accounting</i> : come le aziende intendono e interpretano la visione della sostenibilità.....	7
1.1 Global Compact e Agenda 2030 come influiscono nella sostenibilità imprenditoriale.....	7
1.1.1 Global Compact.....	7
1.1.2 Dieci Principi del Global Compact.....	11
1.1.3 Agenda 2030 e gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile .....	17
1.1.4 Global Compact e Agenda 2030 in Italia.....	20
1.2 Prospettiva dell' <i>accountability</i> in termini sostenibili: la visione esterna e interna .....	22
1.2.1 La visione esterna.....	<b>Errore. Il segnalibro non è definito.</b> .....26
1.2.2 La visione interna.....	33
2 Importanza della sostenibilità al livello del controllo e della programmazione – MCS, Strategia e Sostenibilità .....	37
2.1 Sistemi di programmazione e controllo (Management Control Systems – MCS).....	39
2.2 Sistemi di programmazione e controllo sostenibili (Sustainability Control Systems – SCS).....	45
2.2.1 Classificazione SCS .....	48
2.2.2 Integrazione tra MCS e SCS: le otto tipologie di Gond .....	56
3 Le soluzioni concrete di implementazioni della Sostenibilità all'interno del controllo di gestione e nei confronti degli stakeholder .....	68
3.1 Natural Resource Based View .....	70
3.2 Sustainability Balanced Score Card.....	77
3.2.1 Introduzione attraverso Balanced Score Card .....	77
3.2.2 Sustainability Balanced Score Card .....	82
3.3 Misurare la sostenibilità dal punto di vista esterno e degli stakeholder.....	91
3.3.1 Indicatori macroeconomici e standard volontari .....	95
3.3.2 Gli standard volontari – EMAS e ISO .....	96
4 La sostenibilità come direzione imprenditoriale: Nespresso case study.....	107
4.1 La storia, la filosofia e l'impresa .....	109
4.2 Nespresso e la visione sostenibile .....	114
4.3 Incidenza della sostenibilità al livello economico .....	129
Conclusione.....	135
Riferimenti Bibliografici.....	138

## Introduzione

L'ideologia, radicata fin dall'antichità<sup>1</sup>, rispetto alle tematiche ambientali e sociali, è sempre stata al centro di politiche di Stato, Summit internazionali e mondiali, iniziative spontanee e movimenti autonomi che hanno portato a riflettere e a smuovere, in periodi in modo più forte e incisivo di altri, le coscienze. L'industrializzazione e la risonanza che essa ha avuto al livello economico nella società moderna, ha portato un incremento esponenziale delle preoccupazioni e dei conseguenti danni che possono essere causati per mano dell'uomo. Inizialmente però, queste domande e queste inquietudini erano scarse e trovavano solamente delle risposte insufficienti e non esaustive per gli imprenditori decidevano di iniziare e implementare delle soluzioni che potessero limitare questi effetti. Con l'avanzare del tempo – e degli ingenti danni causati – si è iniziato a porre maggiore pressione alle imprese e alle multinazionali, chiedendosi se fosse davvero la strada giusta e sostenibile quella che l'umanità stava percorrendo. L'avvento della globalizzazione dei mercati insieme all'improvvisa e rapida riduzione della disparità informativa tra il singolo consumatore e le imprese, ha portato all'introduzione all'interno dei processi decisionali delle tematiche inerenti allo sviluppo sostenibile. Infatti, dopo che per anni si sono sfruttate a pieno le risorse naturali, il lavoro e la mano d'opera e il capitale, negli ultimi tempi è stato necessario introdurre una visione multidimensionale dell'impresa, non limitandosi solamente alla parte economico-finanziaria in relazione alla riduzione e alla razionalizzazione dei costi, che sempre ha portato ad una visione di breve termine.

La puntualizzazione che deve essere necessariamente fatta rispetto alla tematica dello sviluppo sostenibile concerne il fatto che le imprese e le istituzioni internazionali non devono considerare i principi dello sviluppo sostenibile come dei vincoli imposti dall'esterno, che devono essere rispettati in virtù di una mutazione socio-ambientale del mercato in cui si trovano ad operare. La richiesta che viene fatta, e che sempre di più sta prendendo piede e forma, riguarda una ripianificazione e un totale

---

<sup>1</sup> Sin dai tempi del codice di Hammurabi si prestava particolare attenzione alle politiche ambientali e sociali. Infatti, qualunque persona decidesse di costruire o di coltivare in modo negligente e imprudente, non portando quindi rispetto per la natura, per i lavoratori e per la cittadinanza, era punito con la pena di morte.

ripensamento dell'assetto organizzativo e strategico. Quest'ultimo, infatti, potrà essere la chiave di volta necessaria ad influenzare il sistema valoriale e di scopo dell'impresa stessa, condizionando in modo diretto l'aspetto riguardante la programmazione e il controllo al livello aziendale. Il pensiero che deve essere fatto e che dovrebbe influenzare le grandi multinazionali parte proprio dal sistema di gestione, che riesce a supportare i processi di definizione e di pianificazione degli obiettivi, indirizzando l'organizzazione ad attuare dei comportamenti volti alla salvaguardia dell'ambiente e della società. La tendenza che piano piano si va sviluppando è relativa alla creazione di un valore condiviso per tutti gli *stakeholder*, al fine di accrescere le qualità intrinseche dell'impresa, tenendo in considerazione sia i valori etici e sociali che influenzano inevitabilmente il consumatore più attento, ma dando anche priorità e importanza agli *asset intangibili* e ai fattori chiave di competitività che hanno l'obiettivo di perpetuarsi in più lungo tempo possibile.

Le premesse sopracitate permettono di intendere e di introdurre il presente lavoro, che si pone l'obiettivo principale di capire e provare a chiarire alcune questioni in relazione alla gestione imprenditoriale al livello sostenibile, la quale produce conseguentemente l'impatto di maggior portata al livello strategico e al livello di controllo di gestione. Il supporto che può essere dato al livello valoriale e al livello di credenze della singola impresa, riveste una pressione totalizzante al livello di programmazione e controllo da un lato e al livello strategico dall'altro. Proprio per questo, se l'intenzione dell'organizzazione è quella di approcciarsi alle tematiche socio-ambientali nel modo più coerente e corretto possibile, è giusto analizzare i singoli aspetti che impattano i valori propri e interni all'azienda stessa.

Il lavoro si sviluppa in quattro capitoli. Il primo capitolo svolge la funzione di introdurre e chiarire le principali questioni relative al significato dello sviluppo sostenibile: come viene concepito il tema della sostenibilità al livello aziendale? Come viene visto, invece, al livello esterno da parte degli *stakeholder*?. In particolare, il primo paragrafo chiarisce e prova a spiegare le motivazioni principali di due delle grandi azioni che al livello istituzionale e mondiale sono state poste in atto a supporto delle imprese, per dettare delle linee guida a sostegno dello sviluppo sostenibile. Lo sviluppo di obiettivi e di principi che possono dettare un percorso preciso e concreto messo in pratica dalle imprese, ha iniziato a prendere piede solamente all'inizio del secolo, ponendo solamente un'enfasi più incisiva e decisa solamente pochi anni fa con l'avvento

dell'Agenda 2030 rispetto al tema dello sviluppo sostenibile. Successivamente, il lavoro si pone dal lato dell'impresa e dell'imprenditore che, seguendo la linea sviluppatasi in letteratura, cerca di intercettare le principali visioni discusse. Infatti, il paragrafo 1.2 è correlato ai due principali paradigmi di ricerca rispetto alla visione d'*accounting* in ottica sostenibile: viene trattata in prima battuta la visione interna, che dimostra come si può presentare la contabilità in termini sostenibili, ponendo l'accento su quella che sempre è stata la visione tradizionalista e quella che può essere definita emergente. In seconda battuta viene descritta la visione esterna relativa agli *stakeholder* e su come possono apportare un'influenza significativa e d'impatto. A seguire, il lavoro si apre al secondo capitolo che ha l'obiettivo di raggruppare e definire l'approccio che può essere dato alla programmazione e al controllo al livello sostenibile. La letteratura più recente, infatti, concede ampio spazio all'idea di un'integrazione di ampio raggio al livello di gestione, la quale possa unire e fondere due visioni che apparentemente si discostano l'una dall'altra. Il giusto approccio tra una visione più innovativa, legata ad una crescente implementazione dello sviluppo sostenibile al livello contabile, e una visione interna tradizionale e solida, relativa ai sistemi di programmazione e controllo, può portare al raggiungimento di azioni volontarie, non imposte e richieste dalle istituzioni, in grado di incrementare la proattività al livello sostenibile. Proprio per questo, il paragrafo 2.2 descrive le principali motivazioni che hanno spinto gli studiosi ad implementare dei sistemi di controllo e programmazione sostenibili, che sono rivolti all'implementazione di pratiche ambientali e sociali orientate alla guida dei comportamenti all'interno dell'organizzazione.

Successivamente, il terzo capitolo offre, al livello concreto, le soluzioni che dal punto di vista sistemico e progettuale sono state fin ora offerte alle imprese e che hanno ottenuto un risultato soddisfacente. Tuttavia, gli strumenti che sono stati implementati riflettono non solo un'esigenza interna di capire come introdurre la visione sostenibile al livello di gestione, ma come questa possa coniugare la comunicazione al livello esterno con gli *stakeholder*. Una buona struttura al livello di gestione e programmazione dal punto di vista interno può appoggiarsi a quelle che oggi hanno maggior riflesso e maggior incidenza verso tutti i portatori di interesse che concernono l'impresa: le certificazioni. Per questo, la misurazione della sostenibilità diventa uno degli argomenti più importanti e più difficili da

comprendere, affinché possa arrivare a raggiungere un livello di integrazione sufficientemente alto per ottenere dei risultati concreti. Gli indicatori macroeconomici e sostenibili, insieme ai principali standard volontari, vengono descritti nel paragrafo conclusivo del terzo capitolo, che portano ad introdurre la parte finale. L'ultimo capitolo, per questo, si rifà all'intenzione di individuare e intendere come possono operare, all'interno di una delle imprese più famose al livello mondiale, gli indicatori di sostenibilità e come questi possono effettivamente attuare delle visioni di lunga veduta per modificare in modo incisivo i valori interni aziendali. Il caso Nespresso, infatti, ha l'obiettivo di spiegare come l'implementazione di una strategia di valore condiviso multidimensionale possa integrarsi perfettamente con le esigenze del Pianeta e delle persone. Le iniziative che sono state e che devono essere ancora poste in atto dimostrano come sia possibile offrire una vincente soluzione al livello sostenibile sia al livello di strategia e pianificazione, sia al livello economico-finanziario, che per la maggior parte delle imprese riveste la componente maggioritaria.

# **1. La sostenibilità nell'*accounting*: come le aziende intendono e interpretano la visione della sostenibilità**

## **1.1 Global Compact e Agenda 2030 come influiscono nella sostenibilità imprenditoriale**

Le azioni che ogni giorno vengono compiute e realizzate, a partire dal singolo cittadino fino ad arrivare alle grandi imprese e multinazionali, determinano e costruiscono il futuro del Pianeta Terra e della specie umana. Il mondo, all'interno del quale hanno sede relazioni ecologiche, sociali, ambientali e economiche, risulta, allo stato attuale, delicato e complesso e, conseguentemente, l'esigenza di conciliare una crescita economica e demografica significativa con un'equa distribuzione delle risorse disponibili, ha portato a ripensare e ridisegnare il pensiero comune del vivere quotidiano.

Le scelte aziendali, orientate verso il paradigma dello sviluppo sostenibile, dovrebbero riflettere una maggiore responsabilità e consapevolezza nei confronti degli ecosistemi terrestri, poiché le risorse all'interno di questi non possono essere considerate infinite e inesauribili. L'essere parte di un insieme che, in modo continuo si relaziona con il Pianeta, dovrebbe far tendere ogni impresa alla salvaguardia e alla tutela di tutto ciò che la circonda per soddisfare «i bisogni del presente senza compromettere la capacità delle generazioni future di soddisfare i propri bisogni<sup>2</sup>».

La crescente attenzione delle istituzioni mondiali dal punto di vista legislativo rispetto al tema della sostenibilità, intesa dal punto di vista ambientale, sociale e economico, ha portato le aziende alla riorganizzazione delle loro strategie decisionali e organizzative, indirizzandole verso la multidimensionalità e andando oltre la precedenza che sempre è stata assegnata alla variabile economico-finanziaria. I principi che lo sviluppo sostenibile afferma e sancisce non devono essere interpretati come degli obblighi esterni che le organizzazioni impongono, ma anzi la loro lettura dovrebbe apportare primariamente un ripensamento di ampia portata per tutti gli attori coinvolti.

---

<sup>2</sup> "Development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs", Our Common Future, 1987

Tuttavia, allo stato attuale, le azioni e le iniziative che sono state realizzate non sono sufficienti per ottenere un cambio di direzione significativo dal punto di vista socio-ambientale, ma, molte volte, è stato sortito l'effetto contrario<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> R.H. Gray, *"Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet"*, Accounting, Organizations and Society, 2010



### 1.1.1 Global Compact

A sostegno del pensiero descritto pocanzi, nel 1999 nasce il Patto mondiale delle Nazioni Unite (*United Nation Global Compact*)<sup>4</sup>, promosso da Kofi Annan in occasione del *World Economic Forum* a Davos, in Svizzera. Essendo stato riconosciuto come una delle più grandi iniziative di sostenibilità aziendale internazionale, l'obiettivo che venne promosso, ossia la cultura di un'economia globale sostenibile e responsabile volta a favorire pratiche ambientali conformi all'idea dello sviluppo sostenibile, ha avuto un ampio riscontro nel panorama internazionale. Inoltre, la sostenibilità, cioè il «potenziale di un ecosistema di sussistere nel tempo, senza alcun cambiamento<sup>5</sup>» coinvolge e implica una molteplicità di aspetti correlati tra di loro, che possono essere riconducibili a temi sociali, culturali e economici e non solamente ambientali.

L'iniziativa volontaria si basa su *Nove Principi* universali, diventati *Dieci* nel 2004, che interessano gli ambiti dei diritti umani, del lavoro, della tutela ambientale e della lotta alla corruzione. Dal punto di vista operativo, attualmente il *Global Compact* costituisce una rete mondiale di sinergie e connessioni che collegano governi, società civili, istituzioni, imprese e organizzazioni sindacali. Questi soggetti sono proiettati verso un'idea rivolta alla creazione di un sistema di sviluppo sostenibile comune, ovvero un modello che unisca gli aspetti economici a quelli sociali e ambientali, e riesca ad assicurare una società più equa e prospera nel rispetto delle generazioni future. Infatti, è necessario sottolineare come il *Global Compact* non costituisca un vincolo legale o contrattuale nei confronti dei Paesi aderenti e non voglia nemmeno essere uno strumento di monitoraggio o misurazione delle performance aziendali: semplicemente può essere definito come una serie di linee guida etico-aziendali che si riflettono in modo trasversale e che perseguono un obiettivo comune. Inoltre, le imprese con una visione strategica di lungo periodo, volta alla responsabilità sociale, all'innovazione e al *sustainability accounting*<sup>6</sup>, contribuiscono alla crescita e all'implementazione di una nuova globalizzazione di stampo sostenibile

---

<sup>4</sup> Nazioni Unite, "Global Compact", 1999. Per maggiori approfondimenti <https://www.globalcompactnetwork.org/it/il-global-compact-ita/global-compact/introduzione.html>

<sup>5</sup> J. Jabardeen, *A New Conceptual Framework of Sustainable Development*, 2008

<sup>6</sup> Il *sustainability accounting* è un modello contabile che, considerato come una sottocategoria della contabilità economico-finanziaria, si focalizza sulla divulgazione di informazioni non finanziarie sui risultati imprenditoriali nei confronti degli stakeholder. La contabilità sostenibile, rappresentando le attività e le iniziative svolte, è orientata ad avere un impatto diretto sulla società, sull'ambiente e sui risultati economici di un'organizzazione.

rispetto alla sfera imprenditoriale, coinvolgendo l'azienda sia dal punto di vista interno che esterno. Infatti, dal punto di vista generale è possibile circoscrivere il *Global Compact* come un'iniziativa volontaria che, attraverso azioni politiche, pratiche aziendali e comportamenti sociali e civili, promuove l'idea dello sviluppo sostenibile. Da un punto di vista interno, invece, grazie all'impegno siglato tra le Nazioni Unite e i top manager delle aziende partecipanti, si è posto il *focus* al livello delle *partnership* internazionali, viste in una prospettiva "multi-stakeholder"<sup>7</sup>.

I principi che vengono portati avanti nell'accordo stilato in Svizzera possono essere riconducibili a due obiettivi complementari:

- Riuscire a includere e implementare all'interno della strategia aziendale i *Dieci Principi* promossi dal *Global Compact* e rendere parte integrante i principali portatori di interesse;
- Incoraggiare e stimolare il dialogo attraverso l'approccio "multi-stakeholder" e rivestire un ruolo catalizzante verso obiettivi più generali quali gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile stilati per l'Agenda 2030<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> L'approccio "multi-stakeholders" nasce da una crescente consapevolezza delle imprese di: gestire le problematiche legate all'esercizio della responsabilità d'impresa; servirsi di una rete di iniziative – spesso riferite ad un settore specifico – che possano raggruppare diversi stakeholders (grandi produttori, fornitori locali e non, ONG, sindacati, organizzazioni internazionali e istituzioni nazionali e locali). L'obiettivo è quello di contribuire all'aumento delle conoscenze tra le differenti necessità e prospettive degli stakeholders, al fine di creare un equilibrio sistemico per il raggiungimento di un valore condiviso.

<sup>8</sup> Nel settembre 2015, nell'Assemblea generale delle Nazioni Unite, è stata stilata l'Agenda 2030 per gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile, articolata in un programma di azione di 17 *goals*, 169 *target* e con oltre 240 indicatori. Gli Obiettivi sono comuni a tutti i 193 Paesi aderenti e a tutti i cittadini e perseguono temi come: lotta alla povertà, l'eliminazione della fame, il contrasto ai cambiamenti climatici, per citarne solo alcuni.

## 1.1.2 Dieci Principi del Global Compact

Per poter riuscire a comprendere in modo più concreto ed operativo gli obiettivi sopra citati, il Patto mondiale delle Nazioni Unite ha stilato i *Dieci Principi*<sup>9</sup>, necessari per l'implementazione dei processi di integrazione sostenibile nelle singole strategie aziendali. Essi possono essere divisi in quattro macro-categorie, che a loro volta vengono declinate in diversi principi.

La prima categoria legata ai **Diritti Umani** si suddivide in due grandi *Principi* che interessano sia il rispetto e la promozione dei diritti umani nelle sfere di influenza aziendale, sia l'impedimento degli abusi non ricavandone un vantaggio economico.

- *Principio 1*: alle imprese viene richiesto di essere responsabili dei diritti umani, promuovendoli e preservandoli e non considerandoli solamente come una mera materia destinata ai governi o agli Stati. L'essere consapevoli dell'importanza della tutela dei diritti umani, all'interno della sfera economico-aziendale, può migliorare significativamente le prestazioni dell'impresa. Tuttavia, è necessario iniziare a considerare maggiormente il capitale umano e basarsi sul diffuso imperativo morale volto all'adozione di pratiche eticamente e socialmente responsabili. In linea generale possono essere delineati degli obiettivi principali attraverso i quali è possibile promuovere il ruolo della legge e assicurarsi il rispetto legislativo che può essere rivolto al singolo dipendente sia nel Paese d'origine, sia nei Paesi esteri in cui vengono portate avanti relazioni commerciali. Inoltre, deve essere posta un'alta attenzione alla salvaguardia degli interessi dei consumatori, i quali molto spesso, se informati adeguatamente, riescono ad essere coscienti delle modalità di produzione e di tutela all'interno della catena di filiera che le aziende adottano nei confronti del lavoratore. Analogamente dal lato produttivo, le organizzazioni avranno l'obiettivo di vigilare all'interno della catena di produzione, servendosi anche di *partnership* e consulenze esterne mirate e sensibili all'argomento. In fine, introdurre un sistema di politiche aziendali

---

<sup>9</sup> Tratto da: <https://www.globalcompactnetwork.org/it/il-global-compact-ita/i-dieci-principi/introduzione.html>

che supportino le esigenze del lavoratore, a partire dalla fase iniziale di inserimento in azienda, passando poi nella fase intermedia e, successivamente, definire la tutela del suo diritto nella fase finale della sua carriera.

- *Principio 2:* assicurarsi di non essere promotrici e complici, anche in modo indiretto, degli abusi dei diritti umani. Infatti, benché la condanna dei soprusi nei confronti dell'essere umano sia condivisa ampiamente dalle maggiori istituzioni e organizzazioni, la corresponsabilità e la praticabile operatività a volte non risulta di semplice definizione e implementazione. A tal proposito, l'Ufficio per l'Alto commissariato dei Diritti Umani delle Nazioni Unite (UNHCHR) ha delineato tre diverse forme di complicità nel contesto aziendale: la complicità diretta, indiretta e tacita. La prima si verifica nel momento in cui un'impresa è consapevole delle violazioni dei diritti umani (per esempio il consenso di trasferire i lavoratori in modo forzato in un determinato luogo lavorativo, senza la possibilità di procedere ad una negoziazione). Attraverso la seconda dicitura è possibile trarre un beneficio economico diretto da abusi commessi in modo indiretto da soggetti terzi: un esempio potrebbe essere l'utilizzo di sistemi di controllo repressivi sul posto di lavoro, i quali favorirebbero un clima di sfiducia tra il dipendente e il suo superiore. In conclusione, si ha la complicità tacita, ovvero il momento in cui un'azienda accetta, senza porre particolari interferenze, la mancata salvaguardia dei diritti umani da parte delle autorità preposte nel Paese in cui opera. Quest'ultime potrebbero non prevedere forme di tutela per le discriminazioni etiche, di sesso o di genere.

Successivamente, viene introdotta la seconda categoria relativa al **Lavoro**, dove vengono specificati altri quattro principi.

- *Principio 3:* mira a stabilire un dialogo costruttivo ed efficace tra i lavoratori e i loro rappresentanti, in modo da comprendere le loro esigenze e usufruire di tutti gli strumenti per risolvere le problematiche esistenti. La libertà di associazione – intesa sia come attività aziendale che si serva di una figura sindacale, sia come possibilità di svolgere iniziative di formazione e

gestione amministrativa, mirate all'elezione dei rappresentanti dei lavoratori – e la contrattazione collettiva – intesa come negoziazione trasparente e puntuale tra il singolo e l'organizzazione –, se risultano sostenute e garantite dall'azienda, possono inizializzare un *modus operandi* efficace in grado di apportare dei benefici economici a tutti gli attori interessati.

- *Principio 4*: viene richiesto alle imprese di eliminare qualsiasi forma di lavoro forzato per il quale si chiede una prestazione effettuata contro la volontà dell'individuo con annesse minacce e ritorsioni. Infatti, il lavoro dovrebbe essere offerto liberamente ed il lavoratore dovrebbe essere posto nelle condizioni di licenziarsi rispetto a delle regole stabilite e non a delle condizioni imposte. Per quanto questo fatto possa verificarsi solamente in minima parte, poiché, nella maggior parte dei casi, le imprese operano nel rispetto della legalità, è possibile tuttavia che le pratiche vengano adottate in modo indiretto tramite fornitori o contraenti.

- *Principio 5*: un discorso analogo può essere fatto per una specifica suddivisione che interessa il fenomeno del lavoro minorile. Al livello generale non viene considerato un avvenimento molto diffuso nei Paesi in via di sviluppo, ciò nonostante con la recente ondata migratoria l'aumento è stato significativo<sup>10</sup> e ha reso il tema di forte attualità. Infatti, le imprese e i loro dirigenti non dovrebbero utilizzare il lavoro minorile con modalità socialmente inaccettabili, che possano, a lungo andare, compromettere le condizioni del minore stesso. È necessario, qualora l'impresa si dotasse di filiere e di catene produttive geograficamente distanti e in Paesi potenzialmente a rischio, vigilare e monitorare la condizione lavorativa dei minori, anche promuovendo collaborazioni con ONG locali o agenzie specifiche rivolte alla tutela dello sfruttamento infantile.

- *Principio 6*: l'eliminazione di ogni forma di discriminazione rispetto a materie di impiego e di professione ha l'obiettivo di annullare ogni trattamento non in linea con i diritti delle pari opportunità, per ragioni legate alla razza, genere, religione, nazionalità o opinione politica. Al livello operativo la discriminazione risulta nociva per le imprese stesse, poiché restringe il

---

<sup>10</sup> “Rapporto 2018 sui minori vittime di tratta e sfruttamento in Italia”, Save the Children, [https://s3.savethechildren.it/public/files/uploads/pubblicazioni/piccoli-schiavi-invisibili-2018\\_2.pdf](https://s3.savethechildren.it/public/files/uploads/pubblicazioni/piccoli-schiavi-invisibili-2018_2.pdf)

bacino di possibilità di selezione del personale, rallentando la crescita economica e riducendo le opportunità di sviluppo delle capacità professionali degli attori coinvolti. Ancora una volta i manager dovrebbero essere consapevoli e coscienti di questo aspetto nel momento dell'assunzione e dovrebbero favorire, ove possibile, l'inserimento di donne e giovani.

La terza macro-sezione è invece interamente dedicata all'**Ambiente** e, con riferimento al Piano d'Azione Internazionale delle Nazioni Unite sullo Sviluppo Sostenibile (Agenda 21)<sup>11</sup>, affronta gli aspetti ambientali e ecologici dal punto di vista imprenditoriale.

- *Principio 7*: è rivolto a perseguire un approccio preventivo nei confronti delle sfide ambientali aziendali basandosi su tre pilastri: il dispendio di denaro a salvaguardia dell'ambiente risulta molto più elevato in fase di intervento che in fase di prevenzione; l'investimento in processi di produzione sostenibili a lungo termine può essere ritenuto meno rischioso dal punto di vista finanziario; la ricerca e l'innovazione può avere dei benefici in un'ottica di lungo termine. Dal punto di vista pratico valutare gli imprevisti e orientarsi verso un approccio prudentiale può risultare difficile, ma nel *Global Compact* vengono delineati una serie di strumenti a sostegno di queste tematiche. I rischi che possono essere presi in considerazione, per quanto concerne l'impatto prodotto dalle organizzazioni, possono essere suddivisi in: socio-ambientali; inerenti al ciclo di vita del prodotto; in relazione alla strategia adottata. Il database informativo, che può essere generato da questi strumenti, è solamente un punto di partenza per definire *ex-ante* le azioni che dovrebbero essere intraprese e valutate *ex post*.
- *Principio 8*: risulta complementare e conclusivo rispetto al Principio 7, poiché l'ottava linea guida portata avanti nel *Global Compact*, punta a utilizzare dei sistemi produttivi a tutela e a salvaguardia dell'aspetto ecologico-ambientale. Una condotta efficace ed efficiente può portare dei

---

<sup>11</sup> Nel 1987 a Rio de Janeiro, attraverso il rapporto *Our Common Future*, le Nazioni Unite hanno introdotto il concetto di "sviluppo sostenibile" e stilato l'Agenda 21 volta a perseguire delle azioni di responsabilità ambientale, economica e sociale al livello mondiale, nazionale e locale.

benefici economici di lungo periodo, in quanto servendosi di strutture a impatto-zero lungo tutta la *supply chain*, sarà possibile incrementare la produttività e generare profitto, riducendo i costi e i rischi e innovando i processi e i modelli di business. Inoltre, la ricaduta reputazionale nei confronti dei portatori di interesse potrà avere un impatto positivo e permetterà l'aumento della sensibilizzazione del consumatore finale, il quale risulterà sempre più attento a determinate tematiche, compiendo una spesa ecologicamente più responsabile e tutelando la sua salute e quella del Pianeta. In fine, dal punto di vista legislativo e tributario si sono sviluppati sia nuovi strumenti fiscali, quali esoneri e incentivi, per premiare le aziende che hanno dimostrato un atteggiamento responsabile, sia sono state varate delle leggi ambientali più stringenti e severe.

- *Principio 9*: viene richiesto alle imprese di incoraggiare e diffondere tecnologie innovative e modalità di gestione e di sviluppo che promuovano la ricerca e l'innovazione. In particolar modo, riferendosi alle tecnologie descritte nel capitolo 34 dell'Agenda 21, possono essere dispiagate delle soluzioni facilmente sostituibili alle tecniche esistenti, al fine di promuovere una politica etico-sostenibile. Infatti, il documento definisce le tecnologie attente a ridotto impatto ambientale quelle «che proteggono l'ambiente, sono meno inquinanti, usano tutte le risorse in modo più sostenibile, riciclano i loro rifiuti e prodotti e gestiscono i rifiuti residui in un modo più accettabile rispetto a quanto facessero le tecnologie che esse sostituiscono. Non si tratta di singole tecnologie ma di sistemi generali che includono *know-how*, procedure beni e servizi, attrezzature così come processi organizzativi e gestionali<sup>12</sup>». Per tale ragione, in Europa negli ultimi anni si è iniziato a parlare di *circular economy* o economia circolare, la quale punta a ridefinire l'intero modello di business dell'azienda. La contrapposizione con l'economia lineare<sup>13</sup> ha portato allo sviluppo di un'economia che, pensata per potersi rigenerare da sola, ha l'obiettivo di

---

<sup>12</sup> “United Nations Conference on Environment & Development Rio de Janeiro”, 1992 <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/Agenda21.pdf>

<sup>13</sup> L'economia lineare, la quale ha caratterizzato la storia economica dell'ultimo secolo, è un'economia di mercato basata in tre fasi: estrazione delle materie prime; lavorazione delle risorse e consumo di massa del prodotto; smaltimento degli scarti.

rinnovare e riutilizzare qualsiasi prodotto senza lasciare tracce degli scarti stessi. Il presupposto di un modello circolare sistemico riflette l'esigenza di tutelare l'ambiente e preservare le risorse che si hanno in possesso, abbandonando l'idea di progettare singoli prodotti per scopi specifici.

In ultima battuta viene presentata, nel *Global Compact*, la sezione finale riguardante la **Lotta alla corruzione**.

- *Principio 10*: descrive come, tutt'ora, la corruzione sia uno dei principali ostacoli allo sviluppo sostenibile, con una ripercussione soprattutto nelle comunità più bisognose. In un'ottica di lungo periodo, l'impatto che essa genera nel settore privato impedisce la crescita economica, favorisce comportamenti illegali e danneggia al livello reputazionale le aziende che tacitamente favoriscono condotte di questo genere. I dati aggiornati<sup>14</sup> dimostrano che al livello mondiale la corruzione è ancor oggi presente in larga scala e secondo una stima del Fondo monetario internazionale (FMI)<sup>15</sup> la ricaduta economica di questa sul Pil mondiale si aggira intorno al 2%, ossia 2 mila miliardi di Euro all'anno. Il rapido perpetuarsi di questa forma di illegalità ha portato le aziende a introdurre misure di controllo e vigilanza sempre più stringenti e a porre sempre di più attenzione, da parte degli investitori, ad una valutazione etica nel compimento della scelta del finanziamento, poiché questa possa promulgare una gestione corretta.

---

<sup>14</sup> Rapporto del CPI (*Corruption Perception Index 2018*), [https://www.transparency.it/wp-content/uploads/2019/01/2018\\_CPI\\_Global\\_MapResults.pdf](https://www.transparency.it/wp-content/uploads/2019/01/2018_CPI_Global_MapResults.pdf)

<sup>15</sup> "Corruption: costs and mitigating strategies" IMF (International Monetary Fund) [file:///C:/Users/Asus/Downloads/\\_sdn1605.pdf](file:///C:/Users/Asus/Downloads/_sdn1605.pdf)



### 1.1.3 Agenda 2030 e gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile

Nel settembre 2015, nell'Assemblea generale delle Nazioni Unite, è stata stilata l'Agenda 2030 per gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (*Sustainability Development Goals – SDGs*), la quale è articolata in un programma d'azione di 17 *goals*, 169 *target* e oltre 240 indicatori. L'adesione all'Agenda sopradescritta ha interessato 193 Paesi membri dell'ONU e ha coinvolto proattivamente tutti gli individui, con lo scopo di sostenere e tutelare gli interessi del nostro Pianeta entro la fine del 2030. Attraverso il documento sono stati stilati degli obiettivi imprescindibili e fondamentali che accolgono diversi campi dello sviluppo sostenibile tra questi: la lotta alla povertà, l'eliminazione della fame, il contrasto ai repentini cambiamenti climatici. Per quanto concerne la sfera imprenditoriale e economica, gli SDGs, insieme all'Accordo sul Clima di Parigi<sup>16</sup>, offrono la più potente agenda comune mondiale rivolta a raggiungere un equilibrio di impronta sostenibile al livello economico, ambientale e sociale. Le imprese di tutto il mondo, di qualsiasi dimensione e settore produttivo, devono farsi portavoce degli Obiettivi delineati dall'ONU, incrementando nuovi modelli di business responsabili, favorendo l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo tecnologico e implementando nuove collaborazioni multi-stakeholder. Il legame tra innovazione – di prodotto, di processo o di significato – e la sostenibilità dovrà essere l'elemento chiave al fine di sviluppare nuove soluzioni per il Pianeta entro il 2030.

Premettendo che tutti i *goals* includono e congiungono in modo trasversale le imprese e le loro attività, è possibile delineare quattro obiettivi che appaiono più attinenti sotto l'aspetto economico.

- **Obiettivo 8: Incentivare una crescita economica duratura, inclusiva e sostenibile, un'occupazione piena e produttiva ed un lavoro dignitoso per tutti**<sup>17</sup>. Dal punto di vista della sostenibilità sociale, attraverso questa sfida è prerogativa delle aziende offrire delle opportunità di lavoro

---

<sup>16</sup> Nel dicembre 2015 si è tenuta la conferenza sul clima a Parigi (COP21), la quale ha visto l'adesione di 195 Paesi che hanno siglato il primo accordo universale e giuridicamente vincolante sul clima al livello mondiale. Il documento si articola in più punti e chiede ai Paesi aderenti di mantenere il riscaldamento globale al di sotto dei 2°C e favorire quante più riduzioni significative al livello ambientale e climatico, con l'aiuto delle avanzate soluzioni scientifiche disponibili nel mercato.

<sup>17</sup> "Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile", ONU, dicembre 2015 [https://www.unric.org/it/images/Agenda\\_2030\\_ITA.pdf](https://www.unric.org/it/images/Agenda_2030_ITA.pdf)

dignitose che siano rivolte all'eliminazione della povertà, poiché talvolta il possesso di un lavoro non garantisce la possibilità di sfuggire alla restrizione economica e alla povertà. Le organizzazioni non devono favorire investimenti orientati meramente al profitto e al sottoconsumo e deve essere portata avanti la lotta alla disoccupazione globale, in particolare quella legata alle giovani donne e uomini, imponendo una soglia minima salariale.

- **Obiettivo 9: Costruire un'infrastruttura resiliente e promuovere l'innovazione ed una industrializzazione equa, responsabile e sostenibile.** Il raggiungimento verso una costruzione di infrastrutture resilienti e una promozione dell'innovazione e di un'industrializzazione equa, responsabile e sostenibile è alla base di questo *goal*. Gli investimenti infrastrutturali, i trasporti, le fonti energetiche e le tecnologie dell'informazione e della comunicazione si rivelano cruciali per realizzare uno sviluppo sostenibile su larga scala e rafforzare le capacità delle comunità dei Paesi.

- **Obiettivo 10: Ridurre l'ineguaglianza all'interno di e fra le Nazioni.** Le disparità globali tra le Nazioni sono molto ampie e rappresentano uno degli ostacoli più significativi per l'implementazione dello sviluppo sostenibile. Le differenze e le discrepanze risultano ancora più evidenti se accostate alla distribuzione della ricchezza non omogenea, la quale è in crescita. Tuttavia, anche se l'ineguaglianza persiste e gli sforzi per ridurla sono ancora deboli, il dato che più preoccupa è rivolto alla disparità all'interno del medesimo Paese<sup>18</sup>: cresce l'idea che l'ineguaglianza possa rappresentare una seria minaccia al raggiungimento di una stabilità economica e sociale e, conseguentemente, minare gli Obiettivi di Sviluppo Sostenibile.

- **Obiettivo 12: Garantire modelli sostenibili di produzione e di consumo.** Il consumo e le attività produttive si collocano alla base dell'economia globale e, ad oggi, gli attuali modelli utilizzati vengono giudicati non sufficientemente sostenibili, poiché persistono ancora: alte emissioni di carbonio, scarsità idrica e spreco di cibo, elevato degrado al livello degli ecosistemi biologici e un rapido esaurimento del capitale naturale. Quindi,

---

<sup>18</sup> "Ricompensare il lavoro, non la ricchezza", Rapporto Oxfam, Gennaio 2018 <https://www.oxfamitalia.org/wp-content/uploads/2018/01/Rapporto-Davos-2018.-Ricompensare-il-Lavoro-Non-la-Ricchezza.pdf>

risulta necessario e perentorio agire, incrementando il passaggio da modelli tradizionali rivolti al profitto, a dei modelli che aumentino l'efficienza e la produttività lungo tutta la catena di approvvigionamento e per tutto il ciclo di vita del prodotto. L'approccio deve essere portato avanti sia da lato dell'impresa, sia dal lato del consumatore che deve essere maggiormente coinvolto in iniziative di sensibilizzazione rivolte al consumo responsabile e a stili di vita sostenibili.

### 1.1.4 Global Compact e Agenda 2030 in Italia

Al livello italiano, il *Global Compact* e gli *SDGs* hanno avuto sicuramente un impatto importante e hanno favorito una riflessione più radicata e profonda all'interno delle strategie aziendali sostenibili. Nondimeno, le iniziative attuate fino ad ora, sono ancora considerate esigue e non abbastanza soddisfacenti. Inoltre, in seguito alla pubblicazione delle Nazioni Unite del *Global Compact*, è stata istituita la fondazione del "Global Compact Network Italia" (GCNI) che, attualmente, ha la partecipazione per il 70% di aziende di grandi e piccole e medie dimensioni e per il restante 30% di organizzazioni di stakeholder, quali Università, associazioni d'Impresa, fondazioni ed organizzazioni della società civile. L'obiettivo è quello di promuovere e favorire i principi che governano il documento emesso dall'ONU, incoraggiando l'adozione di pratiche e azioni collettive attraverso partnership multi-stakeholder. Attualmente le aziende aderenti sono 65 e sono presenti: Eni, Enel, Intesa Sanpaolo, Generali, Unicredit, Telecom, Pirelli, Benetton, A2A e l'Università Ca' Foscari di Venezia. Dal punto di vista della realizzazione degli *SDGs*, lo scorso febbraio AVSiS<sup>19</sup> ha presentato il rapporto annuale rispetto a "La legge di Bilancio 2019 e gli obiettivi di sviluppo sostenibile"<sup>20</sup>. Il documento evidenzia come, benché la popolazione italiana sia scarsamente informata sulle caratteristiche dell'Agenda 2030 sullo sviluppo sostenibile, è consolidata l'idea che interventi sostenibili e volti allo sviluppo possano portare dei benefici significativi per il nostro ecosistema<sup>21</sup>.

Al livello generale è emerso che la rapidità con cui ci si avvicina al raggiungimento degli obiettivi è indirettamente proporzionale alle politiche e alle strategie presentate per raggiungerli. La motivazione dal punto di vista economico può essere riconducibile a tre elementi fondamentali:

- il modello aziendale adottato fino ad oggi prevede un'enfasi nei risultati finanziari ed economici di breve termine e non comprende i bisogni inevitabili del nostro ecosistema. Questo porta ad una scarsa integrazione tra

---

<sup>19</sup> L'Alleanza Italiana per lo Sviluppo Sostenibile (ASviS) è nata nel febbraio 2016 con lo scopo di aumentare la consapevolezza e la conoscenza dell'Agenda Globale per lo sviluppo sostenibile.

<sup>20</sup> La legge di Bilancio 2019 e gli obiettivi di sviluppo sostenibile, ASviS [http://asvis.it/public/asvis/files/ASviS\\_Commento\\_Legge\\_di\\_Bilancio\\_270219\\_1.pdf](http://asvis.it/public/asvis/files/ASviS_Commento_Legge_di_Bilancio_270219_1.pdf)

<sup>21</sup> L'indagine svolta a gennaio del 2019, nel "Rapporto sulla sicurezza e insicurezza sociale in Italia e in Europa" promosso dalla Fondazione Unipolis ha interessato 1.603 persone, che rappresentano la popolazione italiana di età superiore ai 15 anni, divisa per genere, età e area geopolitica.

quelli che sono i bisogni economico-aziendali delle imprese e le esigenze reali del nostro Pianeta;

- La mancanza di un'azione collettiva compatta, sia dal punto di vista legislativo che politico, aiuta le imprese ad affrontare i mercati globali e le sfide che vengono richieste. Le autorità pubbliche dovrebbero adottare delle misure comunitarie inclusive per tutti gli attori interessati, non soffermandosi solo su proprio campo di azione e sui propri interessi.

- All'interno della sfera sostenibile, la società civile riveste un ruolo marginale e questo si riconduce in una scarsa informazione determinando le scelte quotidiane del singolo. Le azioni di sensibilizzazione risultano ancora limitate e ciò portata ad una decrescita delle iniziative e attività promosse direttamente dai cittadini e dalle istituzioni<sup>22</sup> nei confronti delle multinazionali globali per aumentarne la consapevolezza.

---

<sup>22</sup> Nel 2013 l'organizzazione non governativa Oxfam ha lanciato l'iniziativa "*Behind the Brand*", ossia un programma volto a monitorare e controllare l'azione delle 10 più grandi multinazionali del food. Il ruolo fondamentale è stato ricoperto dai cittadini e dalla società civile, che attraverso il sito stesso di Oxfam, hanno potuto richiedere direttamente a una multinazionale di impegnarsi in una causa sociale.

## 1.2 Prospettiva dell'*accountability* in termini sostenibili: la visione esterna e interna

L'integrazione tra l'*accounting* tradizionale e le tematiche sostenibili risale agli inizi degli anni '70, quando la pratica contabile per la prima volta accolse la richiesta di un'integrazione degli aspetti non finanziari quali ambientali, sociali ed economici. Ad oggi le pratiche sostenibili, in termini di rendicontazione, possono presentarsi nelle varianti più differenti, proprio per soddisfare la crescente necessità di tradurre l'impatto aziendale all'esterno. Infatti, agire nei confronti di una comunità ha come presupposto il raggiungimento del benessere comune della società che deve possedere un'esplicita considerazione dei sistemi economici, sociali, ambientali e naturali. La legittimazione di un modello contabile sostenibile è quindi giustificata dal perseguimento di un interesse collettivo che, nel corso del tempo, è andato via via definendosi<sup>23</sup>. La sfera imprenditoriale da questo punto di vista ricopre un ruolo centrale nel garantire e assicurare sistemi sostenibili, poiché la gestione e il consumo delle risorse economiche messe a disposizione dal Pianeta, se sfruttate in modo errato per un lasso di tempo considerevole, hanno ripercussioni all'interno dell'ecosistema. La sostenibilità economica, quindi, ammette che le organizzazioni debbano essere responsabili per tutta la durata del ciclo di vita del prodotto all'interno di qualsiasi di catena produttiva e di consumo<sup>24</sup>. L'*accountability*, in virtù delle responsabilità citate pocanzi, riveste un ruolo fondamentale per le aziende e i loro manager, nei quali risiede l'obbligo di informare, giustificare e infondere un comportamento sostenibile.

Il termine, che deriva da *accounting* ossia letteralmente "*tenuta dei conti*", ha sviluppato nel corso degli anni molteplici significati, che possono essere riassunti in tre principali concetti<sup>25</sup>:

- *Responsabilità* del soggetto o di un gruppo di soggetti rispetto ad uno o più portatori di interesse, riguardo ai risultati raggiunti dall'organizzazione grazie alle sue capacità di attuare comportamenti etici;

---

<sup>23</sup>J. Unerman, J.B O'Dwyer, "*Sustainability Accounting and Accountability*", 2007

<sup>24</sup>J. Fisher, I. Bonn, "*Business Sustainability and undergraduate management education: An Australian study*", Higher Education, 2011

<sup>25</sup>M. Bovens, "*Analysing and assessing Public Accountability. A conceptual framework*", European Governance Papers, 2006.

- *Trasparenza* dei risultati attesi e valutazione delle prestazioni, paragonandole con gli standard prefissati. Le informazioni devono essere disponibili a chiunque ne abbia interesse, attraverso documentazioni informative e integrative come: bilancio, indicatori di performance e certificazioni;
- *Compliance* dell'immagine aziendale dal punto di vista della correttezza normativa delle procedure e del rispetto delle leggi. La legittimità ad agire da parte dell'organizzazione deve sempre essere garantita rispetto all'attuazione di standard stabiliti da leggi, regolamenti e codici etici di condotta.

La responsabilità della gestione degli ecosistemi, assegnata ai relativi destinatari, si può definire e controllare attraverso dei risultati valutati in relazione ad una serie di criteri adeguati. Da questo punto di vista gli studiosi, nel comprendere il ruolo occupato dall'*accountability* al livello sostenibile, presentano due interpretazioni opposte. Da un lato può essere delineato un filone di pensiero, definito "*approccio manageriale*", che attraverso i mezzi contabili tradizionali come strumento per risolvere le problematiche sostenibili, descrive i risultati monetari ed economici raggiunti<sup>26</sup>. Dall'altro viene presentato un "*approccio critico*", il quale stabilisce in modo netto come, gli strumenti contabili utilizzati in campo sostenibile, siano funzionali solamente al raggiungimento di risultati economici e finanziari e non stimolano, quindi, processi di cambiamento reali dal punto di vista sociale e ambientale. Minando la salute e la tutela degli ecosistemi al livello mondiale quest'ultimo approccio afferma che un utilizzo distorto e falsato dell'*accounting* possa portare a delle situazioni estreme e non governabili dall'impresa<sup>27</sup>.

Per quanto riguarda l'approccio manageriale dell'*accountability*, questo può essere suddiviso rispetto ai temi specifici, che possono essere rivolti ad aspetti esterni o interni dell'azienda. La visione esterna interessa la parte di *financial accounting*, la quale è più orientata al soddisfacimento di quelli dei bisogni degli azionisti e degli intermediari finanziari. Grazie a questi strumenti, l'azienda riesce a comunicare tutte le azioni

---

<sup>26</sup> J. Brown, M. Fraser, "*Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape*", Business Strategy and the Environment, 2006

<sup>27</sup> R. Gray, "*Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*", Accounting, Organizations and Society, 2010

intraprese e i relativi risultati, permettendo agli *stakeholder* di verificare e controllare la coerenza tra le azioni attuate e le finalità prefissate. La visione interna, invece, include la prospettiva del *management control*, interessando maggiormente i bisogni interni di gestione e supportando le decisioni strategiche ed operative quali: lo sviluppo di soluzioni e sistemi inerenti ai processi decisionali; l'implementazione nuove strategie all'interno del modello di business; l'allocazione delle risorse in modo funzionale e coerente.

Tuttavia, a prescindere dal tema trattato, più o meno rivolto all'esterno o all'interno, gli autori attribuiscono ai *report* due funzioni differenti: in un caso gli strumenti fungono da sostegno alle risoluzioni oggettive dei problemi tecnico-aziendali in ambito sostenibile, nell'altro caso l'interpretazione considerata descrive gli strumenti contabili come mezzi di legittimazione per le azioni portate avanti dall'azienda nei confronti dei suoi *stakeholder*. Concludendo, si evince l'idea per cui, prescindendo dal fatto che adottare modelli di business e sistemi di sviluppo sostenibile sia ritenuto eticamente e moralmente corretto, possano essere delineati tre aspetti fondamentali che incoraggiano l'impresa a scegliere di approcciarsi al *sustainability accounting*<sup>28</sup>:

- **La pressione legislativa:** le crescenti esigenze dal punto di vista giuridico influenzano in modo considerevole le aziende che, scegliendo e implementando un modello sostenibile, riflettono l'esigenza delle parti interessate a legittimare la "licenza ad operare". Ciò porta a richiedere il rispetto di determinati requisiti obbligatori al livello informativo e contabile che interessano tutti e tre gli aspetti dello sviluppo sostenibile. Nel caso in cui l'azienda non fosse allineata con le esigenze legislative richieste, è necessario presentare delle soluzioni alternative al fine di rientrare nelle conformità istituzionali, le quali si rivelano necessarie per una continuazione delle attività aziendali;

- **L'autoregolamentazione:** l'attività volontaria di autoregolamentazione interessa la sfera reputazionale dell'azienda, nella quale è necessario porre un limite alle proprie azioni e compiere iniziative non direttamente collegate al profitto (per esempio la diffusione di informazioni sociali o standard ambientali). L'obiettivo punta a migliorare le prestazioni e

---

<sup>28</sup> S. Schaltegger, M. Bennett, R. Burritt, "Sustainability Accounting And Reporting", 2006



la reputazione attraverso attività volontarie, attraverso le quali può essere possibile trarne un vantaggio economico senza recare ulteriori danni nell'ecosistema<sup>29</sup>. L'autoregolamentazione, all'interno di un medesimo settore, può essere introdotta per evitare ulteriori inserimenti al livello di pianificazioni governative obbligatorie, impedendo alle aziende concorrenti nel settore di competere con guide differenti;

- **La gestione del “business case” per la sostenibilità:** il reporting di sostenibilità può fornire gli elementi utili a definire opportunità future di investimento, attraverso cui è possibile implementare nuove strategie, ponendo attenzione in particolar modo ai risultati e alla competitività. Il potenziale economico è sicuramente uno dei motivi principali per introdurre la contabilità sostenibile e il management aziendale potrebbe adottare questa soluzione nel caso ritenga che l'azienda possa avere un potenziale favorevole.

---

<sup>29</sup> CMAC (Corporate Market Advisor Committee), *“Corporate social responsibility”*, 2005

### 1.2.1 La visione esterna

Nel decennio in corso, la crescente esigenza di comunicazione e di interesse rispetto ai temi sostenibili ha portato a ridefinire la gestione imprenditoriale e strategica, approcciandosi all'idea di coinvolgere tutti i portatori di interesse. Infatti, le capacità comunicative e informative influiscono in modo consistente sulle percezioni dell'utilizzatore finale, ricoprendo sia un ruolo di primo piano nella creazione di un'immagine positiva e affidabile dell'azienda, sia allargando il consenso delle strategie che si intendono perseguire. Una debole capacità comunicativa infonde meno fiducia ai destinatari finali, siano essi del prodotto o del servizio, riducendo la legittimazione ad operare e determinando il venir meno del rapporto duraturo che deve esserci tra gli investitori e gli altri *stakeholder*. In letteratura<sup>30</sup> vengono attribuiti alle soluzioni di informative aziendali quattro principali funzioni:

1. *Funzione conoscitivo-informativa destinata agli stakeholder*: le informazioni che vengono elaborate dall'impresa e destinate ai soggetti interni per la realizzazione del prodotto o del servizio, sono rivolte, successivamente, ad utenti esterni specifici interessati alle condizioni aziendali. Infatti, una chiara comunicazione interna, circa i processi operativi e decisionali, favorisce l'innovazione e le capacità organizzative e permette uno scambio di competenze e *know-how* verso l'esterno, assicurando: il consenso; aumentando la credibilità; garantendo l'approvvigionamento dei fattori necessari allo svolgimento dell'attività d'impresa;

2. *Funzione comportamentale*: tutto quello che viene trasmesso ha una ricaduta sui comportamenti, le decisioni e le azioni che vengono attuate dai portatori di interesse;

3. *Funzione di supporto al processo decisionale del destinatario dell'informazione*<sup>31</sup>: le misure informative che l'azienda intende trasmettere attraverso un approccio di *accounting* sostenibile devono essere utili rispetto

---

<sup>30</sup> U. Lassini, S. Corbella, A. Lionzo, "La misurazione della disclosure quality economico-finanziaria: una rassegna ragionata della letteratura internazionale", Rivista dei dottori commercialisti, 2012

<sup>31</sup> In inglese è conosciuto come *decision usefulness approach*, ossia l'informativa finanziaria destinata agli investitori, che focalizzano la loro attenzione sulla capacità aziendale di generare flussi di cassa netti in entrata e tutelare e massimizzare il valore del capitale.

al fabbisogno d'informazione richieste dall'utente e devono riflettere le prospettive aziendali;

4. *Funzione di riduzione delle asimmetrie informative*: il collegamento comunicativo che può essere creato tra l'impresa e i suoi portatori di interesse può ridurre sensibilmente le asimmetrie informative, facilitando l'identificazione della *mission* aziendale. Inoltre, l'efficacia dei processi informativi e la diffusione delle informazioni garantisce la trasparenza nei mercati ed è possibile servirsi di strumenti comunicativi volontari circa l'andamento dell'impresa attraverso: bilanci ambientali, sociali e di sostenibilità, l'attuazione di codici etici e l'ottenimento di certificazioni.

L'orientamento manageriale, inerente alla rendicontazione della sostenibilità, può essere presentato come un approccio che consolida e trasforma il rapporto che intercorre tra l'impresa e i suoi *stakeholder*. Esso persegue la necessità di soddisfare le aspettative di tutti gli attori interessati e di realizzare le prerogative imposte da soggetti esterni. Infatti, poiché la responsabilità dei manager confluisce nel miglioramento continuo delle prestazioni finanziarie ed economiche sia nel breve che nel lungo periodo, le questioni sociali e ambientali, se integrate nella politica e nella strategia aziendale, porterebbero a massimizzare il valore dell'azienda e dell'azionista. In questo frangente, la rendicontazione sostenibile si rivela complementare alla contabilità finanziaria, riuscendo a presentare e garantire un quadro complessivo dell'azienda dal punto di vista delle performance aziendali, sia finanziarie che non. A tale proposito, i nuovi bisogni di informazione, provenienti dal mondo esterno, possono delinearli in alcuni fattori di cambiamento primari e secondari, i quali determinano la necessità di queste modalità di reportistica.

Gli elementi che, primariamente influiscono e spingono le imprese a comunicare gli aspetti di natura non economica ma sostenibile, si possono riferire a dei macrofenomeni globali<sup>32</sup>, quali:

- la globalizzazione, la quale ha portato le imprese ad espandersi e ad operare in ambito internazionale, facendosi carico di tutte le esigenze

---

<sup>32</sup> S. Zadek, *"The civil corporation: the new economy of corporate citizenship"*, 2001; M. Molteni, *"Responsabilità sociale e performance di impresa. Per una sintesi socio-competitiva"*, 2004

sociali, economiche ed ambientali che possono derivare a seguito di una delocalizzazione al livello produttivo;

- le necessità informative richieste dagli *stakeholder* esterni (clienti, fornitori, azionisti, investitori) hanno richiesto una sensibilità maggiore per i temi di sviluppo sostenibile e auspicano una presa di posizione responsabile;
- l'aumento dei consensi al livello reputazionale e l'incremento di una "produzione responsabile" promuove l'incremento della clientela e della loro fedeltà all'azienda. Questo porta una maggiore facilità nell'accesso ai finanziamenti e, conseguentemente, la riduzione di utilizzo del capitale proprio.

I fattori di tipo secondario, invece, possono essere visti come una conseguenza e una ripercussione nell'accelerazione del processo di cambiamento. Essi sono:

- la regolamentazione e i requisiti giuridico-contabili, che sempre di più, vengono richiesti da organi istituzionali e internazionali<sup>33</sup>;
- l'aumento della finanza etica, che sostiene e stabilisce in che modo allocare le risorse degli investimenti, in base a valutazioni socialmente responsabili.

Al livello generale, però, l'esigenza di presentare la rendicontazione al livello sostenibile risiede nella legittimazione esterna delle scelte portate avanti dall'azienda nei confronti dei suoi interlocutori e, all'interno della letteratura<sup>34</sup>, sono state delineate tre plausibili strategie che motivano la ricerca dell'approvazione:

- rendere visibili e accessibili informazioni che hanno per oggetto le attività svolte e i risultati conseguiti, nel caso in cui ci fosse necessità di riacquistare credibilità su performance negative conseguite in passato;
- modificare delle percezioni esterne, legate al tema socio-ambientale, che si sono create, ma che tuttavia non sono realistiche o corrette;

---

<sup>33</sup> È possibile descriverne alcuni: il *Global Compact* dell'ONU, le Convenzioni ILO, le linee guida stilate dall'OCSE per le multinazionali e l'Agenda 2030.

<sup>34</sup> R. Gray, D. Walters, J. Bebbington, I. Thompson, "*The Greening of Enterprise: An Exploration of the (NON) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change*", 1995

- porre il *focus* su determinati argomenti e temi che si rivelano positivi per l'azienda e che possono distogliere l'attenzione su eventuali carenze che debbono ancora essere colmate.

Grazie agli *input* che l'impresa fornisce ai suoi portatori di interesse, l'immagine che ne può risultare è strettamente connessa al valore del sistema-prodotto che viene offerto al cliente finale. Infatti, è comune ritenere che una proposta di valore più attrattiva e competitiva permetta l'ottenimento di un consenso maggiore dal punto di vista sociale e ambientale, favorendo lo sviluppo economico. Inoltre, rafforzare dei legami più solidi con determinate categorie di *stakeholder*<sup>35</sup>, solitamente azionisti e finanziatori, porta a sostenere la linea di pensiero grazie alla quale la reputazione aziendale ha un'incidenza primaria. A sostegno di quest'idea, gli studiosi Brown e Fraser<sup>36</sup> hanno presentato due approcci differenti, ossia *stakeholder accountability* e *business case*, che mettono a confronto: le relazioni che intercorrono con i maggiori portatori di interesse, il fine della rendicontazione sostenibile e come agiscono i meccanismi giuridico-contabili:

---

<sup>35</sup> In letteratura si ritiene sia possibile realizzare una comunicazione di "indirizzo" verso determinate categorie di *stakeholder*, attraverso l'integrazione degli strumenti comunicativo-contabili obbligatori e volontari, in modo da circoscrivere l'area di interesse e indirizzare in modo funzionale l'informativa, ottenendone il consenso dai destinatari.

<sup>36</sup> J. Brown, M. Fraser, "Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape", Business Strategy and the Environment, 2006

	<b>Approccio Sustainability Accounting</b>	<b>Approccio Business Case</b>
<u>Il fine della rendicontazione sostenibile</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• l'obiettivo è quello di migliorare la trasparenza e la comunicabilità delle informazioni, in modo da acquisire un ampio consenso;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• viene visto come uno strumento integrativo a quella che è la contabilità classica;</li> <li>• permette di massimizzare il valore per l'azionista;</li> </ul>
<u>I meccanismi giuridico-contabili</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vengono considerati positivi e utilizzati tutelando gli stakeholder esterni</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• la scelta se portare avanti una rendicontazione sostenibile è volontaria poiché viene visto come un ulteriore costo;</li> </ul>
<u>Relazioni che intercorrono con gli stakeholder</u>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• la protezione è rivolta a tutte le categorie di stakeholder, senza differenziazioni;</li> <li>• il contributo che viene richiesto è tenuto in considerazione ed è rilevante per le decisioni future aziendali;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• gli stakeholder che vengono considerati maggiormente sono gli azionisti e i finanziatori;</li> </ul>

(Tabella 1.2 adattamento Brown e Fraser, 2006)

Successivamente, una volta definita la linea di pensiero adottata, è necessario porre l'attenzione nella modalità di comunicazione delle informazioni che vengono fornite all'esterno<sup>37</sup>. La crescente necessità di informazione verso terzi<sup>38</sup>, rispetto al passato, è legata ad un aumento delle criticità in termini di: attività di gestione sempre più complesse; ampliamento, sia in termini estensione numerica che di differenti tipologie di soggetti, delle relazioni con gli *stakeholder*; impatto considerevole dell'influenza degli apporti contabili non finanziari. Per questo, affinché la comunicazione sia efficace e raggiunga risultati concreti è indispensabile che l'impresa segua una direzione precisa e definita: le azioni informative devono essere coerenti con l'orientamento strategico di fondo e con il contenuto delle strategie proposte. Si richiede in modo complementare che, nell'*iter* di comunicazione, di elaborazione e di implementazione della strategia, siano sviluppate una serie di attività rivolte ad un'analisi *ex ante*, per garantirne la riuscita e, successivamente, trarne le valutazioni conclusive *ex post*.

<sup>37</sup> F. Vermiglio, "Il modello GBS", Il Sole 24 Ore, Milano, 2002

<sup>38</sup> R. Fiocca, "Relazioni, valore e comunicazione d'impresa. La comunicazione integrata nell'economia delle imprese", EGEA, 1993

Infatti, in primo luogo la coerenza deve essere univoca al livello di orizzonte temporale, che esso sia di breve o di lungo periodo: le attività e i loro relativi messaggi indirizzati all'interlocutore finale devono poter essere solidi e perdurare nel tempo, in modo da non scalfire il rapporto di fedeltà che viene instaurato. In secondo luogo, si richiede un'identità aziendale completa e trasversalmente integrata nelle varie fasi di implementazione: a partire dalla missione e dalla visione, fino ad arrivare al modello di business adottato. Avere ben chiaro la propria identità e saperla comunicare in modo efficace all'esterno può essere la chiave vincente per assicurarsi un posizionamento strategico superiore. Nel caso si verificasse il contrario, una *mission* farraginosa o non consolidata, questo potrebbe far emergere un'immagine dell'azienda non veritiera e confusa, portando ad allontanare gli interlocutori. In aggiunta, se fosse presentata un'informativa incoerente e differente da quello che è lo scopo finale dell'impresa, ciò inciderebbe pesantemente sul patrimonio di risorse intangibili possedute, poiché la percezione implicita delle attività attuate avrebbe un riscontro totalmente diverso e peggiore rispetto alla percezione esplicita<sup>39</sup>.

Inoltre, un altro aspetto che deve essere messo in luce è la qualità delle informazioni che vengono fornite all'interlocutore esterno. Talvolta, gli studiosi in letteratura<sup>40</sup> hanno evidenziato una predilezione verso il favoreggiamento di mere descrizioni circa le iniziative presentate e le attività di investimento aziendali dal punto di vista sostenibile. Tutto ciò, però, porta a non considerare gli scostamenti che vengono rilevati rispetto alle performance effettuate, arrivando a conseguire una scarsa integrazione con gli obiettivi strategici aziendali. Tuttavia, la letteratura<sup>41</sup> ci permette di delineare quattro importanti strumenti che possono portare a migliorare la qualità delle informazioni che vengono date:

- la rendicontazione certificata (*assurance perspective*) garantisce affidabilità e veridicità delle informazioni divulgate all'esterno attraverso la misurazione e analisi dei dati. Essa può essere effettuata sia da soggetti terzi, che da organismi specializzati in *internal auditing*;

---

<sup>39</sup> G. Invernizzi, "Il sistema delle strategie a livello aziendale", McGraw-Hill, 1999

<sup>40</sup> P. Archel, J. Husillos, C. Spence, "The institutionalisation of unaccountability: Loading the dice of Corporate Social Responsibility discourse", Accounting, Organizations and Society, 2011

<sup>41</sup> J. Abernathy, C. Stefaniak, A. Wilkins, J. Olson, "Literature review and research opportunities on credibility of corporate social responsibility reporting", American Journal of Business, 2017

- l'adozione di una rendicontazione esterna integrata (*integrated reporting perspective*) può includere, in un unico documento, sia gli aspetti economico-finanziari, sia gli aspetti sociali e ambientali;
- predisporre di metodologie standard finalizzate a ridurre i comportamenti oggettivamente non identificabili e discrezionali, attraverso strumenti internazionali e comuni che abbiano per oggetto la sostenibilità aziendale<sup>42</sup>;
- l'introduzione, all'interno delle economie internazionali, di nuovi requisiti di divulgazione (*regulation perspective*). Tuttavia, in contro tendenza rispetto alle altre tre, anche se quest'ultima ha portato un aumento della sensibilità al livello di CSR (*Corporate Social Responsibility*), non è ancora chiaro come una pesante regolamentazione adottata possa influire in modo qualitativamente efficace al livello sostenibile.

---

<sup>42</sup> La *Global Reporting Initiative* (GRI) è un'organizzazione volta a comprendere, misurare e comunicare l'impatto che una qualsiasi attività possa avere sulle varie dimensioni dello sviluppo sostenibile. Attraverso queste linee guida l'impresa sarà in grado di delineare un Bilancio di sostenibilità e di comunicare a tutti i suoi *stakeholders* le proprie performance sotto l'aspetto sociale, ambientale e economico.



### 1.2.2 La visione interna

Come precedentemente descritto, nell'*accountability* è possibile identificare, in modo speculare alla visione esterna, anche la visione interna. Mentre la contabilità finanziaria ed economica sono state progettate per soddisfare le esigenze informative di reporting esterno, la contabilità di gestione è stata concepita per rispondere alle necessità del processo decisionale, di pianificazione e di controllo dei manager. Quest'ultima interessa la parte interna all'azienda e può essere ricondotta ai sistemi gestionali attuati e intrapresi dai dirigenti, i quali hanno il compito di integrare e migliorare le decisioni che adottano, considerando in modo più inclusivo le questioni legate alla sostenibilità.

Al livello generale, i sistemi tradizionali si basano sul modello razionale del *decision making*, ovvero un modello che permette, attraverso l'utilizzo delle informazioni di *accounting*, l'aumento dell'efficienza e dell'efficacia dei processi decisionali. Tuttavia, gli studiosi<sup>43</sup> ritengono che l'utilizzo di questo modello, basato unicamente sulla razionalità all'interno dei processi di programmazione, sia limitato, poiché il decisore possiede: una conoscenza circoscritta; una limitata capacità di elaborare i dati, in correlazione alle informazioni che possiede; un'ambiente esterno incerto e mutevole, che non permette di avere una certezza delle decisioni prese. Nel corso degli anni, proprio per arginare questi limiti, si sono dispiegate due teorie principali che, seppur accomunate dalle premesse sopra descritte, si diversificano all'interno del rapporto, il quale può coniugare il controllo e la programmazione in una strategia aziendale sostenibile.

Il primo filone di studi, basato sulla letteratura di *management accounting*, pone l'attenzione sull'ottica fondata nell'analisi costi-benefici. Quest'ultima si concentra maggiormente sulla rilevazione e sull'utilizzo delle informazioni relative a fattispecie ambientali, sociali ed economiche. Esse vengono intese come variabili indipendenti che influiscono nel sistema di programmazione e controllo ma non influenzano il sistema stesso. Infatti, secondo questo approccio si ha un'analisi quantitativa delle informazioni, monetarie e non, riguardanti i costi e i benefici delle attività ed iniziative che si intendono perseguire all'interno delle tematiche sostenibili. Ricordando che uno dei compiti dell'area di programmazione e controllo all'interno dell'azienda è quello di proporre un budget, ossia "un'espressione quantitativa di un piano programmato di azione, utile a

---

<sup>43</sup> H. A. Simon, "Administrative behavior", Nova Iorque: McMILLAN Press, 1957

gestire un periodo temporale specifico” – “*the quantitative expression of a proposed plan of action by management for a specified period*”<sup>44</sup> –, l’idea di associare iniziative sociali, ambientali e, conseguentemente, economiche a ciò, porta a definire un sistema di budget eco-efficiente. Al livello generale l’efficienza misura la relazione che intercorre tra gli *output* e gli *input* di un processo: se è avviene un aumento dell’*output* per un determinato *input* o se si verifica una riduzione dell’*input* rispetto ad un determinato *output*, l’efficienza di un’azienda può dirsi raggiunta. Conseguentemente, se l’efficienza è determinata da una relazione tra *output* e *input*, l’eco-efficienza<sup>45</sup> si può interpretare come un rapporto tra l’output generato da una determinata attività e l’impatto ambientale di essa. Questo può facilitare e offrire una visione esaustiva dell’adozione del sistema costi-benefici associato all’introduzione di attività sostenibili.

All’interno dello stesso filone di studi, però, può essere distinto un approccio di *environmental management accounting*, il quale sostiene che non è sufficiente adottare solamente strategie che misurino l’efficienza al livello generale, tramite il sistema costi-benefici, ma è necessario contestualizzare le diverse tipologie di informazioni e assoggettarle alle differenti fattispecie<sup>46</sup>. In base al numero e alla tipologia di manager, i quali necessitano di specifiche informazioni, viene proposto un modello di analisi che cataloga i diversi dati e ne calcola l’efficienza relativa. Le informazioni si possono suddividere a seconda: della tipologia di dati (monetari o quantificabili); rispetto al margine temporale (storico o previsionale); riguardo agli obiettivi di breve o lungo periodo; in relazione alla periodicità delle operazioni (frequenti o *ad hoc*).

Una seconda ideologia, che si è sviluppata nel corso del tempo, prende spunto dalla letteratura<sup>47</sup> di *management control* e di *performance measurement*. Essa identifica la contabilità sostenibile come una serie di strumenti pragmatici, che combinati tra di loro permettono il raggiungimento di soluzioni efficaci e efficienti. L’approccio, in primo luogo, suggerisce di analizzare e identificare i *key performance indicators* aziendali e inserirli all’interno della strategia aziendale del business, e, in secondo luogo, utilizzare la

---

<sup>44</sup> C. T. Horngren, G. Foster, S. M. Datar, “*Cost Accounting: a managerial emphasis*”, 2000

<sup>45</sup> R. L. Burritt, S. Schaltegger, “*Eco-efficiency in corporate budgeting*”, *Environmental management and health*, 2001

<sup>46</sup> R. L. Burritt, S. Schaltegger, T. Hahn, “*Towards a comprehensive framework for environmental management accounting – Links between business actors and environmental management accounting tools*”, *Australian Accounting Review*, 2002

<sup>47</sup> R. L. Burritt, S. Schaltegger, “*Sustainability accounting and reporting: fad or trend?*”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2010

contabilità, vista in un'ottica sostenibile, a supporto del processo decisionale del manager. Questa tipologia di sistema permette di condensare le strategie che l'impresa si è prefissata di raggiungere all'interno dei KPI, servendosi di strumenti innovativi e di modelli trasversali come il *framework* della *Sustainability Balanced Scorecard*<sup>48</sup>. Concludendo, questa linea di pensiero individua e considera le pratiche di controllo della sostenibilità e le integra nel *management control system* (MCS), coniugando, per esempio, il sistema informativo comune di raccolta dei dati con gli indicatori di sostenibilità all'interno di un sistema di calcolo delle prestazioni.

Tuttavia, la letteratura recente ha incrementato la linea di pensiero sopradescritta – *technical integration* – unendo anche degli aspetti cognitivi – *cognitive integration* – e organizzativi – *organisational integration*. Infatti, l'integrazione dell'aspetto conoscitivo della sostenibilità all'interno dell'azienda può derivare sia dalle singole conoscenze che ogni individuo possiede, sia dal sapere che viene scambiato e assimilato grazie alla società civile. Invece, l'aspetto organizzativo può riferirsi sia a come sono gestiti gli attori e i processi coinvolti nel sistema sostenibile, sia se le informazioni che vengono scambiate possiedono un buon livello di interazione. Il focus principale dell'integrazione organizzativa, quindi, chiarisce come i temi trattati possano essere facilmente gestiti e misurati solamente se i ruoli assegnati e la struttura formale dell'organizzazione vengano stabiliti e definiti, permettendone il loro adeguamento.

A conclusione, conviene sottolineare che gli studi precedentemente illustrati possiedono un unico comune denominatore, ossia l'integrazione tra la strategia aziendale e il sistema di programmazione e di controllo, accentuando quest'ultimo. Tuttavia, nel corso degli anni non è sempre stato così ed è stato possibile assistere ad un mutamento radicale della visione del sistema stesso. Infatti, partendo dall'inizio degli anni Cinquanta, dove identificando i MCS come dei sistemi disgiunti da quella che poteva essere la strategia aziendale<sup>49</sup>, l'utilizzazione di essi era confinata a meri circuiti di *feedback*:

---

<sup>48</sup> S. Cantele, "La stakeholder Scorecard. Dalla formulazione delle strategie alla misurazione delle performance sociali", 2006; I. Dias-Sardinha, L. Reijnders, P. Antunes, "From environmental performance evaluation to eco-efficiency and sustainability balanced scorecards", Environmental Quality Management, 2002; M. J. Epstein, P. S. Wisner, "Using a Balanced Scorecard to implement sustainability", Environmental Quality Management, 2001; F. Figge, T. Hahn, S. Schaltegger, M. Wagner, "The sustainability Balanced Scorecard – linking sustainability management to business strategy", Business Strategy and the Environment, 2002

<sup>49</sup> R. N. Anthony, "Management control systems", Harvard Business Scholl Press, 1965

venivano confrontati i dati degli standard desiderati con i dati effettivamente realizzati e, se necessario, attuate misure correttive. Questa tipologia di approccio, definita ristretta e ormai superata, si è evoluta negli anni successivi in quella che oggi può essere definita la funzione integrata del sistema di programmazione e controllo: le azioni che vengono promosse dal MCS rivestono un ruolo sia di incentivazione, di aiuto e, a volte, d'obbligo verso i collaboratori per agire nel miglior interesse dell'azienda, sia ricoprono un ruolo di gestione *proattiva* (e non reattiva) in grado di anticipare i cambiamenti. Questo porta a mettere ripetitivamente in discussione le strategie che vengono adottate, domandosi in modo sistematico se la strategia che si sta perseguendo è corretta o meno.

## 2. Importanza della sostenibilità al livello del controllo e della programmazione – MCS, Strategia e Sostenibilità

Come ampiamente discusso nel primo capitolo, la crescente domanda di una strategia vincente orientata alla sostenibilità è considerata una delle prerogative al giorno d'oggi. Le iniziative che vengono implementate internamente ed esternamente spesso non rispondono in maniera sufficientemente coerente alle esigenze richieste e, di conseguenza, emergono diverse problematiche dal punto di vista dei processi, degli strumenti e dei piani di azione operativi. Quindi, dopo aver preso coscienza dell'importanza di questa imminente realtà e delle difficoltà ad essa correlate, l'obiettivo che viene perseguito all'interno del capitolo è quello di identificare i principali MCS (Management Control Systems) in relazione ai SCS (Sustainability Control Systems), evidenziandone i punti di forza e debolezza.

È necessario ricordare che, oltre alla comunicazione e alle attività informative che vengono promosse all'esterno, risulta essenziale che l'azienda dedichi spazio al sistema di controllo di gestione in ottica sostenibile. Infatti, gli studiosi<sup>50</sup> sostengono il concetto per cui sia necessaria una riflessione più estesa e profonda dell'integrazione della contabilità sostenibile – visione esterna – con le soluzioni dei MCS e la progettazione di sistemi contabili – visione interna. Inoltre, l'atteggiamento che le organizzazioni hanno posto in essere nell'ultimo decennio ha evidenziato come un'ampia reportistica di carattere sostenibile, solamente rivolta a convalidare una responsabilità e legittimazione assegnata dall'esterno, porti a degli sforzi includenti e parziali che potrebbero rivelarsi controproducenti. Analogo discorso può essere fatto per la situazione inversa: il possedere ampi ed evoluti controlli di programmazione nel processo decisionale che integrino la sostenibilità risulta inutile, finché questi non vengono assimilati con le reportistiche esterne per i portatori di interesse.

La letteratura si è duramente opposta all'idea per la quale l'attenzione che veniva rivolta solamente alla reportistica esterna e alle *mission* di carattere ecologico, venisse utilizzata principalmente per nascondere la vera intenzione: ottenere quanta più legittimità possibile dagli *stakeholder* per il conseguimento di un maggior profitto. Tuttavia, l'aspetto interno della contabilità di gestione sostenibile è ben documentato e

---

<sup>50</sup> C. Durden, (2008). "Towards a socially responsible management control system", Accounting, Auditing & Accountability Journal.

presenta innumerevoli vantaggi per l'organizzazione. Grazie al lavoro svolto in passato dagli studiosi<sup>51</sup> si evince come l'integrazione della sostenibilità nei MCS, se percepita come un'opportunità volontaria e non necessaria, possa essere la giusta soluzione per essere proattivi e vincenti.

Avendo bisogno di risposte e soluzioni immediate in un sistema in continuo cambiamento ed evoluzione, il controllo di gestione può rivelarsi un valido strumento che riesce a adattarsi nel modo migliore ai continui mutamenti. Nel corso del tempo l'uomo ha alimentato e accelerato il mutamento del nostro ecosistema, sfruttando le risorse quanto più possibile per ottenere profitto ed a oggi i continui mutamenti e le vacillanti certezze dal punto di vista degli ecosistemi necessitano di un'attenta analisi, al fine anticipare e prevenire un processo decisionale che permetta alle aziende di raggiungere gli obiettivi, anche in condizioni di instabilità.

---

<sup>51</sup> S. Sharma, "Research in corporate sustainability: What really matters?", in S. Sharma & M. Starik (Eds.), "Research in corporate sustainability: The evolving theory and practice of organisations in the natural environment", 2002

## 2.1 Sistemi di programmazione e controllo (Management Control Systems - MCS)

L'azienda, insieme complesso di relazioni orientate verso uno fine comune, è gestita da più individui che, possedendo diversi compiti, funzioni e mansioni, progettano le loro azioni al fine di raggiungere in modo efficiente ed efficace gli scopi stabiliti. L'evoluzione del processo di management<sup>52</sup>, se distinto in base ad una serie di procedure, ha il compito di definire gli obiettivi di una specifica strategia e controllo e ottenere il vantaggio competitivo desiderato. Quindi, i sistemi di controllo di gestione convenzionali (Management Control Systems - MCS) influenzano il processo strategico all'interno delle organizzazioni, ampliando e fornendo informazioni utili ai manager nei loro incarichi, i quali apportano costantemente capacità umane e personali, in modo da conseguire la soluzione prefissata. Tuttavia, come sostenuto da diversi autori<sup>53</sup>, l'obiettivo di implementare nuove strategie e gestire al meglio i settori organizzativi e operativi con i MCS tradizionali risulta totalmente obsoleto e cresce la necessità in letteratura di trovare delle soluzioni più performanti rispetto alle esigenze attuali.

In maniera più concreta, l'evoluzione degli MCS correlati alla strategia assume differenti ideologie come quella di Langfield-Smith<sup>54</sup> e Simon. Il primo applica un rinnovamento strategico nella visione del controllo di gestione e osserva come, con i modelli tradizionali, il singolo manager vede la programmazione di un piano di azione come qualcosa di isolato e statico, creato attraverso un processo unilaterale, ossia attraverso la metodologia *top-down*: i *senior* manager delineano la strategia e la comunicano nei diversi livelli gerarchici, imponendola come qualcosa di definito e preciso. Concordando nella parzialità di questa metodologia, si supera il concetto di disgiunzione e del distacco offrendo una visione multidimensionale della strategia, la quale tende ad una misurazione a più variabili correlando quelle ambientali, organizzative, culturali e tecnologiche. La multidimensionalità offre una visione dinamica

---

<sup>52</sup> Le definizioni che possono essere date al concetto di "management" sono tutte riconducibili ai processi di organizzazione delle risorse e di allocazione delle attività, volte al raggiungimento degli obiettivi. Gli studiosi suddividono il management in quattro fasi: lo sviluppo del prodotto o del servizio, le attività operative e logistiche, la sezione marketing/vendite e la parte finanziaria.

<sup>53</sup> R. Simons, "Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy: Text and Cases", 2006

<sup>54</sup> K. Langfield-Smith, "Management control systems and strategy: a critical review", Accounting, Organizations and Society, 1997

e in divenire del controllo di gestione, puntando a realizzare un piano strategico complesso, ma allo stesso tempo completo e integrato.

Dall'altra parte, Simon sottolinea come il controllo tradizionale, essendo a supporto dello sviluppo di strategie emergenti, necessita continuamente di un confronto e di una relazione bilaterale tra i manager e i loro subordinati, per delineare una visione esterna quanto più veritiera e utile alla creazione di un posizionamento strategico profittevole. Le leve di controllo di Simon (Levers of Control – LOC)<sup>55</sup> mostrano il ruolo proattivo che può essere svolto dal controllo di gestione rispetto alla strategia. In particolare, tutte e quattro le leve dei sistemi di controllo presentate si influenzano a vicenda e vengono suggerite reciproche relazioni tra: i sistemi interattivi e di credo – utilizzati per aiutare gli attori dal punto di vista organizzativo – e tra quelli diagnostici e di limite – importanti per definire e far rispettare le regole stabilite. Anche se l'integrazione tra i sistemi di controllo e la strategia adottata attraverso l'influenza reciproca delle quattro leve risulta efficace, è necessario ricordare che la presenza di incertezze strategiche, provocate da mutamenti interni all'impresa o di mercato, possa risultare parziale e non completa, poiché non in grado di cogliere opportunità emergenti e relative minacce. A tal proposito, un'impresa che accoglie un sistema di pianificazione in grado di garantirle un adattamento rapido e dinamico alle mutazioni ambientali, gestendo efficacemente le risorse a disposizione, riesce a mantenere il proprio posizionamento strategico sul mercato, ma al tempo stesso riesce a sviluppare nuove soluzioni che permettono un coinvolgimento nei diversi aspetti dell'attività manageriale. Quando il territorio in cui l'organizzazione opera cambia improvvisamente e profondamente, l'elasticità e la flessibilità aziendale divengono condizioni necessarie da perseguire per il successo dell'impresa, poiché una struttura elastica si adatta con maggiore facilità ad un ambiente perturbato e instabile. Pertanto, gli obiettivi aziendali che devono essere perseguiti vanno oltre la mera generazione del profitto, in un contesto nel quale esso riveste un ruolo pressoché marginale.

Al livello strategico, Simons (1995) differenzia i sistemi MCS in: *interactive systems* e *diagnostic systems*, i quali contribuiscono allo sviluppo del processo decisionale. Il

---

<sup>55</sup> R. Simons, "Control in an age of empowerment", Harvard Business Review, 1995. In questo articolo viene descritto come i sistemi di controllo analizzati si riferiscono principalmente alle procedure e alle prassi formali che vengono utilizzate dai manager per influenzare i comportamenti dei membri dell'organizzazione. L'informazione che viene utilizzata per gestire i modelli nelle varie fasi organizzative ha lo scopo di raggiungere gli obiettivi prefissati. Il modello propone, al centro dell'analisi, la strategia aziendale che può essere messa in atto solamente se vengono integrate quattro leve: sistemi di credo, sistemi di limite, sistemi di controllo diagnostico e interattivo.



contrasto che si evidenzia in entrambi i sistemi è netto: entrambi elaborano strategie organizzative, ma posseggono strumenti differenti per attuarle. Il controllo diagnostico necessita di strumenti organizzativi formali con un sistema di monitoraggio *ex post* e l'intenzione è quella di trasformare le strategie realizzate e modellarle a seconda delle necessità. Infatti, Simon definisce una serie di step che normalmente vengono portati avanti quali: la definizione delle norme; la misurazione degli output del processo in relazione ai valori standard che si desiderano raggiungere; optare per una soluzione interventistica solamente nel caso di uno scostamento tra i valori desiderati e effettivi. Il coinvolgimento del *senior manager* è richiesto solamente in via eccezionale e solamente in caso di revisione o approvazione di determinate misure, che vengono ritenute fondamentali per la buona riuscita del sistema di gestione. Dall'altro lato troviamo il sistema di controllo interattivo che, a differenza del precedente, ha l'obiettivo di indirizzare l'attenzione dei manager nelle situazioni strategiche più incerte e più difficili da realizzare, in risposta alle mutevoli richieste di un cambiamento ambientale imminente. Questo, teorizzato da Simon, risulta praticato quando: le informazioni che vengono generate dai MCS sono ampiamente discusse e riviste dai top manager, i quali le ritengono importanti e determinanti per attuare determinate strategie; il processo che viene implementato richiede una continua e regolare revisione dei manager; i dati emergenti sono discussi e rielaborati nei diversi livelli gerarchici e successivamente diffusi a tutti i membri dell'organizzazione; la priorità di questo sistema è stimolare un dibattito costruttivo e non limitare la costruzione di un sistema rispetto ad un altro.

Oggi giorno, la crescente competitività dei mercati e la rapida evoluzione tecnologica al livello planetario richiedono da parte delle organizzazioni delle soluzioni sempre più reattive e recettive. Attraverso l'inclusione di tutti gli attori dell'organizzazione e lo spostamento delle responsabilità anche ad un livello gerarchico inferiore – metodo *bottom-up* – è possibile facilitare il coinvolgimento ad agire verso un unico obiettivo, il quale risulta incentivante per i membri dell'organizzazione e favorisce da un lato una costante innovazione e ricerca di nuove opportunità, dall'altro monitora periodicamente il lavoro svolto individuandone i relativi limiti. Tuttavia, va ricordato che il coinvolgimento dei singoli collaboratori non deve essere inteso in senso stretto o esclusivo rispetto ad un determinato metodo, poiché molto spesso la scelta ricade solamente in una tipologia tra *bottom-up* e *top-down*. Al contrario, l'implicazione conoscitiva dei collaboratori deve essere intesa a più livelli: dove il livello più basso è

costituito dalla conoscenza semplice degli obiettivi aziendali da perseguire, mentre quello più alto è costituito da un ampio coinvolgimento in più campi. Inoltre, possono essere individuati tre limiti che caratterizzano il modello delle leve proposto da Simon.

- Il primo, riferendosi ai MCS, li definisce limitati dai controlli contabili e, di conseguenza, non si ha la possibilità di integrare aspetti inerenti alle risorse umane, intelligence o sistemi di pianificazione della carriera. In relazione a questo primo ostacolo emerge l'idea che i valori intrinseci dell'organizzazione abbiano la precedenza su quelli del singolo individuo, controllando costantemente le azioni che vengono messe in atto e correggendole nel caso si discostassero dalla strategia preposta. Emerge, quindi, il pensiero che i valori reali e necessari sono ridotti al minimo poiché il singolo lavoratore è continuamente vincolato dal sistema funzionalistico e esso risulta preposto unicamente a raggiungere degli standard prefissati dai loro superiori;

- Il secondo limite è collegato al primo e definisce il sistema delle leve di Simon esclusivamente organizzativo e funzionale al mantenimento intra-organizzativo aziendale. Il *framework* presuppone che gli attori coinvolti siano a tutti gli effetti degli *stakeholder* interni integrati nella strategia stessa di management. Da questo punto di vista il dipendente non è visto come un elemento aggiuntivo al sistema nelle sue costruzioni, ma come uno strumento necessario per rafforzare la prospettiva manageriale dello stesso;

- Il terzo limite è inerente al periodo storico nel quale viene implementato il modello, il quale è stato sviluppato per essere applicato e attivato solamente nelle realtà più evolute, tra cui multinazionali altamente competitive. Attualmente, però, risulta chiaro come non sia adeguato adottare un sistema profondamente evoluto per le grandi imprese in un periodo che oramai non può essere più considerato valido: in Europa il motore dell'economia è rappresentato dalle PMI Piccole Medie Imprese – in altre parole imprese con meno di 250 dipendenti – per il 92,8%<sup>56</sup> ed è logico capire come il sistema proposto da Simon risulti non adatto all'epoca in vigore.

---

<sup>56</sup> Annual Report on European SMEs 2016/2017

<https://ec.europa.eu/docsroom/documents/26563/attachments/1/translations/en/renditions/native>

Grazie ciò, al livello generale, è possibile confermare che il sistema di controllo tradizionale teorizzato dagli studiosi negli anni precedenti risulta parzialmente adatto, poiché spesso l'impresa, considerando il concetto di controllo come qualcosa di altamente razionale, non disamina il fatto che ciò implica un'elevata prevedibilità dei fenomeni e che, oggi, non è possibile possederla in modo lineare. È importante ricordare che tra un sistema di controllo manageriale e la strategia adottata risulta essere presente una relazione bidirezionale: da un lato il sistema di controllo manageriale è condizionato dalle differenti caratteristiche strategiche in atto e viene variato rispetto alle modifiche strategiche perseguite, dall'altro un uso integrato del sistema di controllo nelle varie unità aziendali, coinvolgendo tutti gli attori, risulta stimolante per un cambiamento strategico.

Conseguentemente a ciò, nel corso degli anni si sono sviluppate diverse teorie che, sempre di più, hanno favorito l'integrazione e il coinvolgimento tra il sistema di programmazione e controllo e la strategia. L'influenza che ricopre il controllo nei confronti della strategia è afferente alle azioni di pianificazione e del budget e, conseguentemente, esso può far sì che l'impresa abbia una facilità di adattamento più rapida, e permettendo di gestire le risorse a disposizione e coinvolgendo i diversi aspetti dell'attività aziendale. L'ambiente circostante influenza e determina le condizioni nelle quali l'azienda si trova ad operare e, proprio per questo, flessibilità e adattabilità al cambiamento divengono condizioni imprescindibili da perseguire per mantenere un posizionamento strategico elevato. La soluzione che nel corso recente del tempo si è proposta riguarda i sistemi di misurazione e controllo delle performance multidimensionali<sup>57</sup>. Essi integrano in un unico modello più aspetti tra loro, con differenti variabili di misurazione e adottano diverse metodologie di rilevamento. Tutto ciò, nel contesto economico attuale, permette di arginare le problematiche relative alle specifiche misure di performance che si focalizzano nei singoli aspetti delle variabili, utilizzando quasi sistematicamente la metodologia della rilevazione economico-interninria. Infatti, includere ai sistemi informativi tradizionali anche degli approcci misurabili differenti dal punto di vista organizzativo e comportamentale, come ricerca e sviluppo, soddisfazione del cliente, sviluppo di nuovi prodotti e qualità, può controbilanciare l'orientamento prediletto dai manager della miopia dei risultati a breve periodo. Quindi, si delinea un sistema multidimensionale che possa inglobare sia indicatori monetari che non monetari,

---

<sup>57</sup> A. Kenneth Merchant, A. Wim, Van der Stede, L. Zoni, *"Sistemi di controllo di gestione - Misure di performance, valutazione e incentivi"*, 2014

in grado di monitorare la complessa realtà aziendale sia da un punto di vista del breve periodo, ma anche nel lungo periodo. Da un lato, il ruolo ricoperto dagli indicatori monetari afferisce alle condizioni di breve periodo e rappresenta i maggiori effetti delle strategie sulla dimensione economica. Dall'altro lato, gli indicatori non monetari, definiti di tipo *leading*<sup>58</sup>, vengono utilizzati per esprimere parametri che, dal punto di vista economico-finanziario, non possono essere misurati in modo efficace: il riferimento è legato a tutti gli indicatori di performance afferenti all'ambiente, all'impatto sociale dell'impresa e alle ripercussioni economiche che ne possono derivare. L'integrazione di misure di tipo quantitativo con indicatori qualitativi aiuta l'azienda a essere più flessibile nel supporto delle decisioni, basandosi su fabbisogni specifici.

---

<sup>58</sup> Gli indicatori definiti di tipo *leading* fanno parte della categoria di misurazioni previsionali della performance finanziaria futura. Questi driver di valore evidenziano l'andamento dell'economia in proiezione prospettica, anticipando la performance finanziaria successiva.

## 2.2 Sistemi di programmazione e controllo sostenibili (Sustainability Control Systems – SCS)

Se i MCS tradizionali vengono considerati limitati nell'incorporare una vasta gamma di interessi portati avanti dagli *stakeholder* e, quindi, non riescono ad includere le questioni ambientali e sociali in relazione alle loro interrelazioni finanziarie, allora in risposta a ciò, le organizzazioni hanno introdotto e sviluppato dei sistemi e delle tecniche di contabilità interne, quali i SCS (*Sustainability Control Systems*). La letteratura, ancora oggi, trova delle difficoltà a definirli e a catalogarli<sup>59</sup> e il motivo principale può essere ricondotto alla natura stessa di essi. Infatti, i sistemi costituiti localmente e puntualmente diventano quasi l'unica fonte di informazioni, poiché lo sviluppo di obiettivi strategici più ampi, come per esempio gli SDGs, offre un quadro generale della situazione piuttosto che una soluzione concretamente applicabile. Tuttavia, l'obiettivo principale dei SCS è quello di coniugare la strategia perseguita dall'impresa con il soddisfacimento dei risultati sulle operazioni delle performance di sostenibilità in uno specifico luogo. L'unione che si può avere tra elementi di controllo e gestione facilita la valutazione del ciclo di vita di un determinato prodotto ed è possibile, all'interno di un processo decisionale, analizzare le caratteristiche che materialmente possono essere applicate e, di conseguenza, influenzare le azioni degli attori coinvolti a tutti i livelli. In relazione al contesto all'interno del quale vengono inseriti, lo sviluppo degli SCS muta e risulta fondamentale capire il rapporto che intercorre tra la strategia al livello locale e la progettazione del sistema stesso.

A mano a mano che l'integrazione della sostenibilità all'interno della strategia aumenta, si amplia, in modo direttamente proporzionale, il coinvolgimento multidimensionale della governance aziendale. Alcuni studiosi<sup>60</sup> hanno analizzato il ruolo dei SCS in relazione alla catena di approvvigionamento e di fornitura: è stato possibile notare come, attraverso l'attuazione di regimi di pratiche sostenibili al livello specifico della *supply chain*, all'interno di una delle principali catene di supermercati del Regno Unito, si possa utilizzare la contabilità sostenibile e influenzare i *manager senior* per promuovere azioni basate su obiettivi sociali e ambientali. Tuttavia, una letteratura più ampia si è invece concentrata su gli elementi organizzativi che possono essere sviluppati

---

<sup>59</sup> R. Lueg, & R. Radlach, "Managing sustainable development with management control systems: A literature review", *European Management Journal*, 2016

<sup>60</sup> L. Spence, & L. Rinaldi, "Governmentality in accounting and accountability: A case study of embedding sustainability in a supply chain", *Accounting, Organizations and Society*, 2014

al livello intra-organizzativo. In questo caso, la performance sostenibile è strettamente connessa ad una serie di procedure e sistemi informativi burocratizzati che controllano e monitorano le performance conseguite dai dipendenti. Tuttavia, la tipologia di approccio descritta riporta ad una metodologia tecnico-finanziaria del sistema di programmazione e controllo<sup>61</sup>. Da ciò, è agevolmente intuibile che se i SCS vengono implementati suddividendoli rispetto ad una differente categoria aziendale, questo può portare ad un mutamento radicale della loro effettiva utilità. Infatti, per ottenere un sistema valido e quanto più possibile funzionale, è necessario possedere sia un alto coinvolgimento tra dipendenti e manager, che aumenta lo scambio conoscitivo attraverso la metodologia *bottom-up* e alimenta il potenziale del singolo in ottica proattiva<sup>62</sup>, sia un'elevata capacità di riprogettazione e adattamento continua, a causa delle pressioni esterne e degli *stakeholder*. Proprio per questo è fondamentale comprendere come il controllo di gestione in ottica sostenibile non necessita né di un'identificazione dei limiti aziendali, perché non può essere coinvolto solamente l'ambiente aziendale, né una selezione di responsabilità, poiché esse non sono indirizzate al singolo ma all'intera comunità. A tal fine, l'idea che deve essere perseguita nella costruzione di un SCS efficace è quella di abbracciare le caratteristiche dei MCS, ma integrandole con variabili sia esterne del settore che interne dell'azienda stessa e, di fatto, solamente così sarà possibile pensare e realizzare delle economie sostenibili per il futuro.

All'interno del MAC (Management Accounting Control) negli anni si sono sviluppate differenti correnti di pensiero per l'implementazione dei SCS e l'interazione tra la progettazione e un sistema di controllo efficace è stata esplorata ampiamente. Tuttavia, nella maggior parte dei casi l'elemento che risulta vincente e incisivo è che, per raggiungere soluzioni sostenibili adeguate, sia necessario un coinvolgimento delle organizzazioni nei confronti dei singoli dipendenti, che ricoprono un ruolo chiave come agenti del cambiamento sostenibile<sup>63</sup>. Sebbene le sinergie tra le prospettive manageriali e funzionali siano necessarie, il ruolo sociale che il singolo individuo può ricoprire gioca ancora una posizione marginale e il *focus* è totalmente ricoperto dai sistemi SCS di

---

<sup>61</sup> J. F. Henri, & M. Journeault, "Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance", *Accounting, Organizations and Society*, 2010

<sup>62</sup> R. W. Scapens, "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, 2006

<sup>63</sup> L. Johnstone, "Theorising and modelling social controls in environmental management accounting", *Social and Environmental Accountability Journal*, 2018. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00277-w>

performance dei risultati<sup>64</sup> e di *framework*<sup>65</sup>, ovvero sistemi formalizzati e standardizzati che enfatizzano gli output.

La sola attenzione che viene destinata agli usi funzionalistici e pragmatici del controllo è di intuibile comprensione, poiché la fattibilità di comunicazione e la possibilità di poter misurare differenti valori è di più semplice implementazione. Tuttavia, dato che l'utilizzo dei sistemi di controllo sostenibili implica, come precedentemente detto, delle misurazioni non finanziarie, la relazione che deve essere instaurata tra input e output è essenziale. Tuttavia, risulta evidente come, attraverso l'introduzione di standard certificati<sup>66</sup>, la progettazione di sistemi sostenibili possa essere considerata parziale, poiché attraverso la standardizzazione dei sistemi e l'attuazione di comportamenti meccanicistici i risultati ottenuti possono essere considerati inefficienti e non esaustivi.

---

<sup>64</sup> S. Pondeville, V. Swaen & Y. De Rongé, "Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors", *Management Accounting Research*, 2013. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.007>

<sup>65</sup> R. L. Burritt, T. Hahn & S. Schaltegger, "Towards a comprehensive framework for environmental management accounting—Links between business actors and environmental management accounting tools". *Australian Accounting Review*, 2002

<sup>66</sup> La certificazione ambientale è un attestato che approva e sancisce l'impegno di un'organizzazione per il rispetto dell'ambiente. L'impresa privata o l'ente pubblico che volontariamente decide di ottenere la certificazione deve dotarsi di un Sistema di Gestione Ambientale e sottoporlo a verifica da parte di un Ente terzo riconosciuto.

Il Sistema di Gestione Ambientale è l'insieme dei processi, dei procedimenti, degli strumenti, dei modelli posti in essere da un'organizzazione, formalizzati al fine di rispondere ai requisiti richiesti dalle norme di riferimento (ISO 14001 ed EMAS). Essi rivestono un ruolo fondamentale per lo sviluppo sostenibile, in quanto le organizzazioni che si dotano di questi strumenti prendono un impegno concreto per limitare e arginare gli impatti ambientali diretti (derivanti dalle proprie attività e dalle proprie produzioni) e indiretti (decisioni o attuazioni attraverso le quali è possibile esercitare una certa influenza).

### 2.2.1 Classificazione degli SCS

Le caratteristiche di un sistema efficace di Sustainability Control Systems (SCS) interagiscono necessariamente con la definizione di Wijethilake<sup>67</sup> che ne suggerisce le peculiarità: “Un SCS ben progettato può aiutare le imprese a stabilire e comunicare gli obiettivi di sostenibilità, monitorare le prestazioni attraverso i *feedback* e i controlli, e motivare i dipendenti a partecipare a progetti e ad iniziative sostenibili premiando e valutando i loro risultati di sostenibilità”<sup>68</sup>. Da questa definizione è possibile capire che molto spesso il problema, nella creazione di un SCS, non risiede nelle qualità intrinseche dell’adozione di standard rispetto ad altri per poter tracciare delle linee guida, ma evince il fatto che le conoscenze generali dei dipendenti nel comportamento sostenibile sono limitate e essi non sono completamente motivati dagli incentivi forniti.

Infatti, la prima caratteristica che può essere delineata, rispetto anche ai diversi studi in merito<sup>69</sup>, è afferente alla scarsa e ridotta congiunzione e integrazione tra differenti livelli comunicativi tra SCS e MCS e, di pari passo, la necessità di una maggiore attenzione nella traduzione delle strategie sostenibili e a come esse possano riflettersi nelle strutture decentrate dell’impresa diventa una delle priorità da soddisfare. Quest’ultime sono fondamentali per riuscire a trovare un punto di incontro tra le due strategie, poiché gli SCS hanno una natura altamente contestuale e specifica ad un determinato settore che ne riflette gli obiettivi di sostenibilità stessi.

La seconda caratteristica, invece, concerne alle relazioni bilaterali che intercorrono tra l’ambiente esterno locale e il sistema interno aziendale. La reciprocità relazionale porta a non descrivere e integrare delle misurazioni ambientali nei MCS, poiché essi sono stati concepiti soprattutto livello intra-organizzativo nei diversi livelli, senza considerare la parte extra-organizzativa esterna. L’ambiente esterno assume un ruolo chiave per lo sviluppo della strategia sostenibile all’interno dei SCS, perché le

---

<sup>67</sup> C. Wijethilake, R. Munir & R. Appuhami, “Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2017

<sup>68</sup> Traduzione originale: <<Well-designed SCS may help corporations to specify and communicate sustainability objectives, monitor sustainability performance through feedback and controls, and motivate employees to participate in sustainability projects and practices by rewarding and appraising their sustainability achievements>>.

<sup>69</sup> A. Riccaboni, & E. L. Leone, “Implementing strategies through management control systems: The case of sustainability”, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 2010; R. L. Burritt., & C. Saka, “Environmental management accounting applications and eco-efficiency: case studies from Japan”, *Journal of Cleaner Production*, 2006



pressioni che vengono esercitate hanno un'influenza importante nella progettazione stessa. Da un altro lato però, anche l'organizzazione possiede un ruolo di rilievo nell'influenza dei comportamenti degli *stakeholder* e all'interno del contesto locale. In questo senso, le esperienze e il *know-how* che l'azienda possiede potrebbero impattare in modo più significativo e penetrante, influenzando anche il singolo contribuente e puntando ad una prospettiva di governance sempre più rilevante nel contesto attuale. Alcuni studi<sup>70</sup>, infatti, definiscono e chiariscono il ruolo che può avere la contabilità della governance della sostenibilità nel sistema finanziario attraverso la finanza sostenibile e gli investimenti responsabili. Inoltre, viene descritto come si potrebbe sviluppare una governance sostenibile all'interno di un programma sociale e ambientale ad esempio: la traduzione di ambizioni politiche in azioni concrete. Concludendo è possibile definire, attraverso due tipologie distinte di orientamenti, come vengano accettate le responsabilità manageriali nell'aspetto sociale e ambientale. La prima tipologia, secondo Norris e O'Dwyer<sup>71</sup>, viene definita servendosi di un approccio proattivo della sostenibilità, il quale afferma che, attraverso una risposta attiva da parte delle imprese rispetto alle questioni sociali e ambientali, è possibile impattare in modo efficace nell'area di competenza economica imprenditoriale, in modo da migliorarla quotidianamente. La prospettiva che si prefigura è data da un riconoscimento deliberato delle responsabilità che vengono assunte e da una forte volontà di primeggiare nel campo della sostenibilità, come elemento di eccellenza e di valore aggiunto.

La seconda tipologia, invece, può essere definita attraverso un orientamento reattivo alla sostenibilità, ovvero definita come una risposta consequenziale ai bisogni che vengono identificati da soggetti terzi. L'approccio è sicuramente passivo e l'accettazione delle responsabilità ambientali e sociali si prefigurano come un'imposizione da pressioni esterne derivanti da diverse fonti quali la legislazione, la politica, le comunità locali, i media e gli *stakeholder*. L'aspirazione non coincide sicuramente a quella descritta nella prima tipologia e vede solamente un mero allineamento formale con le richieste degli agenti esterni e solo successivamente ideare una soluzione in grado di garantire e tutelare la sostenibilità. Entrambe le prospettive possono essere applicate in differenti contesi ambientali e sociali (come la salute e la sicurezza su lavoro, i diritti umani, l'utilizzo delle

---

<sup>70</sup> L. Rinaldi, "Accounting for sustainability governance: The enabling role of social and environmental accountability research", *Social Environmental Accountability Journal*, 2019

<sup>71</sup> G. Norris & B. O'Dwyer, "Motivating socially responsive decision making: the operation of management controls in a socially responsive organisation", *British Accounting Review*, 2004.

energie rinnovabili e delle risorse, le emissioni e i rifiuti) e all'interno della selezione dei processi operativi e gestionali che vengono utilizzati.

La terza caratteristica, considerata importante nella definizione di un SCS, è relativa alla percezione stessa della sostenibilità. Va sottolineato che la progettazione di un sistema sostenibile e, conseguentemente l'idea di sostenibilità stessa, è spesso considerata complicata e per certi versi astratta: le aziende si interfacciano molto spesso con una realtà che non espone le esigenze reali del Pianeta e possiedono una visione miope della situazione globale ambientale e climatica. Questo favorisce un'adozione obbligata alla formalizzazione e alla standardizzazione della sostenibilità nei contesti locali, ponendo l'enfasi nei processi volti all'interpretazione e alla comprensione dei risultati di performance più appropriati agli obiettivi di sostenibilità, anziché la progettazione e l'utilizzo di un sistema sperimentale e omogeneo.

A conclusione, basandosi su Guenther et al. (2016) e Wijethilake et al. (2017), è possibile tracciare una definizione dei sistemi sostenibili e delineare delle linee guida per la loro creazione: "Gli SCS sono la costellazione dinamica degli strumenti del controllo di gestione che collegano la strategia organizzativa con le attività in uno specifico contesto, fornendo informative e direttive, nonché il monitoraggio e la motivazione dei dipendenti a sviluppare continuamente delle procedure e delle pratiche sostenibili per migliorare il futuro delle prestazioni sostenibili"<sup>72</sup>. La definizione permette di chiarire l'idea attraverso la quale uno dei ruoli maggioritari è ricoperto dai dipendenti stessi. Essi hanno un duplice impatto ossia quello di contribuire attivamente al processo di sviluppo del SCS e della sostenibilità in generale, ma anche quello di essere proattivi al cambiamento e agli obiettivi preposti dall'azienda. Il passaggio concettuale più complesso deve essere fatto non considerando più i SCS rispetto ad una prospettiva funzionalistica convenzionale – che da sempre ha caratterizzato i sistemi di controllo di gestione –, ma abbracciare un approccio basato su un sistema costruttivo dal punto di vista sociale: il primo sistema si basata unicamente sul raggiungimento degli obiettivi desiderati e stabiliti, invece il secondo sostiene che il raggiungimento delle prestazioni sia derivato dalla corretta comprensione delle funzioni degli attori, i quali agiscono in modo attivo nel processo

---

<sup>72</sup> Traduzione originale: <<SCS are the dynamic constellation of management accounting tools that connect organisational strategy with operations in a given context by providing information and direction, as well as monitoring and motivating employees to continually develop sustainable practices and procedures for future improved sustainability performance>>.

implementato. Basandoci su quanto affrontato in letteratura<sup>73</sup> può essere determinato un parallelismo tra lo sfruttamento delle attività esistenti e l'esplorazione di nuove innovazioni – chiave dell'organizzazione ambidestra<sup>74</sup> – con il controllo di gestione tradizionale e quello sostenibile. Mentre lo sfruttamento delle risorse è funzionale alla creazione di nuove opportunità con quello che attualmente si possiede, l'esplorazione prevede la ricerca di soluzioni innovative. La visione sopradescritta può, quindi, essere traslata nel sistema di controllo di gestione sostenibile che integra entrambi gli aspetti: gli attori all'interno dell'organizzazione sono guidati da sistemi che si basano sulle risorse disponibili, ma parallelamente anche da sistemi che sfruttano le attività esistenti per migliorare le prestazioni e introdurre la sostenibilità. In questo senso può essere inteso il SCS, come un sistema che mira alla realizzazione di strategie ambidestre<sup>75</sup>. La complessa struttura organizzativa di governance in loro possesso permette di bilanciare le risorse interne e le loro esigenze, attraverso l'equilibrio delle tensioni gestionali di sfruttamento e esplorazione, con il contesto sociale e ambientale.

A partire da queste considerazioni, per comprendere il processo di sviluppo di un SCS, è necessario creare una relazione bilaterale tra il *control over*, il quale è un sistema di gestione che viene integrato nel sistema strategico aziendale, e il *control in situ*, che sviluppa l'esigenza di un sistema di controllo specifico al contesto in cui si trova ad essere implementato. Il primo è relativo alla progettazione di un sistema di controllo formalizzato e con degli standard predefiniti, mentre il secondo si riferisce all'utilizzo del sistema come strumento utile al singolo attore organizzativo. Rispetto alla ricerca che è stata portata avanti, il *control in situ* si basa sulla contabilità sostenibile che, servendosi di tutte le pratiche di comunicazione esterne e poggiando sui valori organizzativi solidi, può aumentare la conoscenza e la consapevolezza dei dipendenti stessi che guidano il sistema verso un livello extra-organizzativo. Il collegamento che si ha tra il concetto di una prospettiva *macro* (quindi ampia e generale) e *micro* (cioè selezionata e individuale) porta ad analizzare e conoscere le risorse che sono in possesso del singolo attore, ovvero

---

<sup>73</sup> L. Johnston, *"Theorising and conceptualising the sustainability control system for effective sustainability management"*, 2019

<sup>74</sup> Charles A. O'Reilly e Michael L. Tushman, *"Organizational Ambidexterity: Past, Present and Future"*, 2013. L'organizzazione "ambidestra" è una nuova tipologia di azienda che è in grado contemporaneamente sia di sfruttare le capacità esistenti (*exploitation*), sia di esplorare opportunità nuove (*exploration*). Attraverso questa nuova dicotomia è possibile ottenere una vasta gamma di soluzioni e risorse corrispondenti alle differenti esigenze attuali, gestendo e migliorando la proposta di valore offerta al cliente.

<sup>75</sup> D. S. Bedford, & T. Malmi, *"Configurations of control: An exploratory analysis"*, Management Accounting Research, 2015

ambientali, sociali e economiche, per poi progettare e definire il nuovo modello sistemico. Il ruolo fondamentale risiede nelle persone dell'organizzazione che portano avanti un impegno sostenibile continuativo, il quale stimola ad agire e reagire in situazioni differenti rispetto alle risorse in loro possesso. Il concetto ha delle fondamenta più profonde e si basa sulla teoria di Bourdieu (1990) che, dal concetto di *habitus*<sup>76</sup>, estrapola l'idea di una teoria sociologica che fa ricadere nel singolo individuo un alto potere di conoscitivo. A seconda della difficoltà che il singolo attore si trova ad affrontare, esso si predispone ad agire nel modo più sostenibile possibile, indipendentemente dal capitale economico in suo possesso poiché viene assimilato il concetto che l'essere sostenibile è una prerogativa e una responsabilità di tutti i soggetti.

Affianco al concetto di *control in situ* è necessario proporre una visione complementare anche del *controllo sociale* ossia, al di là dei livelli gerarchici e manageriali che possono essere presenti in azienda, esso viene identificato come lo strumento del singolo attore necessario a sviluppare delle capacità utili a raggiungere una maggiore consapevolezza del concetto di sostenibilità. L'obiettivo di perseguire un'ideologia *green*, all'interno della strategia aziendale, risulta in parte una conseguenza del pensiero del sistema- finanziamenti e investimenti in aziende con un alto impatto ambientale e sociale e inserimento di nuovi strumenti finanziari in grado di reperire fondi, ma anche per qualificare e remunerare le imprese più meritevoli - e in parte il risultato di un lavoro motivazionale che implica la creazione di benefit e incentivi assegnati sia al lavoratore che al manager. Tuttavia, definire delle misurazioni corrette e pertinenti risulta ancor'oggi difficile e ambiguo. L'insieme di normative, credenze e valori che accompagnano la *mission* e la *vision* aziendale permettono di guidare e tracciare le linee guida da seguire nel lavoro quotidiano di ciascun membro dell'organizzazione. I processi informali, accompagnati da una visione interattiva del sistema sociale interno all'azienda, facilitano la definizione dei valori organizzativi e permettono di renderli chiari e omogenei in uso a chi deve successivamente elaborarli e concretamente applicarli. La relazione, invece, che si ha con i MCS è, secondo gli studiosi, parte integrante dell'insieme di tutti gli altri elementi di controllo, i quali consentono di equilibrare i sistemi di controllo e gestione, unendosi più facilmente anche alle esigenze sostenibili e consentendo di ridurre il rischio

---

<sup>76</sup> Pierre Bourdieu riesce ad evidenziare, attraverso il concetto di *habitus* e la correlata teoria dell'azione, che il singolo individuo possiede un ruolo fondamentale nella sua vita lavorativa e il suo comportamento si riflette quotidianamente nelle azioni e nei gesti verso gli altri soggetti coinvolti nel lavoro. La teoria dell'azione dimostra che gli attori sociali sviluppano delle strategie fondate rispetto a delle disposizioni create per socializzazione e che si adattano a seconda del tipo di contesto nel quale vengono utilizzate.

di incertezza di un'elevata rapidità evolutiva del periodo attuale. Johnston (2018) sostiene che la definizione di *controllo sociale* può essere competitiva e ricca di valore nel senso più vasto del termine, ossia non soffermandosi solamente nel singolo livello manageriale o nel singolo elemento di profitto. Le caratteristiche intrinseche del controllo sociale, vale a dire la conoscenza della sostenibilità, la consapevolezza delle azioni che si compiono e, conseguentemente, il loro impatto e l'impegno e lo sforzo quotidiano, dovrebbero essere parte fondamentale del singolo lavoratore, attraverso iniziative di comunicazione, di dialogo e di formazione. In questo senso il *controllo sociale* potrebbe ricoprire un ruolo aggiuntivo rispetto al ruolo principale per aiutare ad approfondire il *control in situ* e le performance aziendali sostenibili. Il coinvolgimento, che deve essere portato avanti, ha il potere, se implementato nel modo corretto, di ripercuotersi anche nella vita quotidiana e personale del dipendente, che accresce una conoscenza tacita in grado di influenzare consistentemente un cambiamento sostenibile.

Proprio per quest'ultimo motivo i modelli mentali che vengono proposti ai singoli dipendenti hanno un valore non quantificabile in termini monetari, poiché se la persona riesce ad identificarsi in quello che l'azienda persegue e attua, risulterà molto più semplice e deduttivo capire dove potersi orientare per destinare le risorse ambientali e sociali. Di conseguenza, se il comportamento organizzativa che si segue è influenzata da costruzioni mentali – l'eco-orientamento, l'orientamento ambientale e l'imprenditorialità sostenibile<sup>77</sup> – può essere attuata in maniera più semplice una variazione del SCS, integrandoli ai MCS. Infatti, la condotta organizzativa del manager si basa essenzialmente su tre dimensioni che contribuiscono a spiegare l'orientamento sopra descritto:

- il manager, in primo luogo, deve avere e perseguire un atteggiamento stimolante verso terzi e promuovere iniziative sostenibili, che possano coinvolgere il più possibile gli attori coinvolti;
- in secondo luogo, deve esserci un'alta aspirazione del manager a portare l'azienda, per la quale lavora, a ricoprire un ruolo di leader nel campo sostenibile;

---

<sup>77</sup> Degli esempi in letteratura rispetto: all'eco-orientamento è fornito da M. P. Miles e L. S. Munilla, "Eco-orientation: An emerging business philosophy?", *The Journal of Marketing Theory and Practice*, 1993; all'orientamento ambientale c'è un'evidenza teorica da parte di S. B. Banerjee, E. S. Iyer e R. K. Kashyap, "Corporate environmentalism: antecedents and influence of industry type", *Journal of Marketing*, 2013; all'imprenditorialità sostenibile con E. Masurel, "Why SMEs Invest in Environmental Measures: Sustainability Evidence from Small and Medium-Sized Printing Firms", *Business Strategy and the Environment*, 2007.

- la direzione aziendale, in ultima battuta, deve integrare gli aspetti della sostenibilità nel modello di business proposto dall'organizzazione stessa.

Viene proposta, per rendere più chiara la dimensione sostenibile, una visione integrata degli SCS collocandoli nello spazio e nel tempo. Infatti, la figura seguente descrive come le costruzioni del SCS non possono limitarsi ad un mero livello analitico dell'organizzazione, ma anzi devono spaziare e riflettersi anche nei confini dell'ambiente intra ed extra-organizzativo. Inoltre, al livello temporale è necessario che la strategia e le operazioni, che sono collegate all'implementazione dello sviluppo dei SCS, si riflettano in una misura più o meno ampia. La profondità della figura misura e definisce come l'aspetto temporale del periodo in cui ci si trova sia influenzato dagli aspetti contestuali, come per esempio le pressioni esterne degli *stakeholder* o le normative della legislazione vigente, le quali si riflettono nella conoscenza e nella coscienza del dipendente. L'insieme della figura pone una maggiore attenzione sulla relazione che si ha in fase di progettazione del sistema e nella fase del suo utilizzo nei confronti delle dinamiche esterne. Rispetto alle azioni intraprese dai singoli attori aziendali nel tempo e nello spazio, queste permettono di sviluppare degli SCS che riescano a raggiungere in modo parallelo delle soluzioni di performance di breve periodo, ma contemporaneamente anche obiettivi più ambiziosi di lungo termine.

Nella figura è chiaro come il circolo ciclico e evolutivo dei sistemi di controllo sostenibili porti a creare un equilibrio circolare, che non si esaurisce mai e che non trova un inizio e una fine. In ultima battuta, il *controllo sociale* – che viene descritto in figura attraverso le chiavi di confine – è valido supporto per collegare le prospettive sistemiche che vengono offerte dal sistema stesso e l'utilizzo di queste all'interno delle aziende. Tutto ciò è significativo perché integra la sostenibilità, non solo al livello organizzativo e aziendale, ma attraverso una dimensione extra-organizzativa e a più livelli generazionali. Concludendo, il modello descritto e illustrato dimostra come il processo di sviluppo di un SCS non si possa esaurire solamente al mero sistema di controllo e di gestione integrato ad aspetti ambientali e sociali, ma risulta un processo che oltre a questo unisca la consapevolezza e la coscienza dell'individuo, al fine di realizzare performance sostenibili concretamente efficaci ed efficienti.

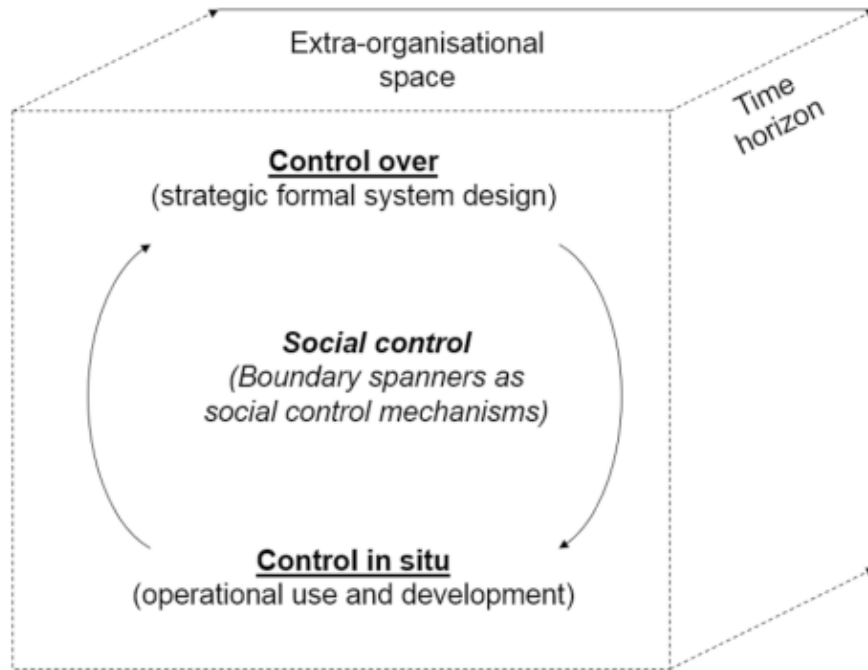


Figura 2.2.1: “Visual summary of the SCS based on the iterative relationship between system design and use”, ossia “Riepilogo visivo del SCS basato sulla relazione iterativa tra progettazione e utilizzo del sistema”, tratto da L. Jhonstone, *Theorising and conceptualising the sustainability control system for effective sustainability management*, Journal of Management Control, 2019

## 2.2.2 Integrazione tra MCS e SCS: le otto tipologie ideali di Gond

Nel paragrafo precedente è stato illustrato come dovrebbe essere un sistema di controllo e programmazione sostenibile, le caratteristiche principali e le principali connessioni con i sistemi di controllo tradizionali. Tuttavia, l'integrazione che deve esserci tra i SCS e i MCS va analizzata più in profondità e in maniera specifica, poiché è necessario che essi siano alla base del sistema e possano generare elementi fondamentali per un'implementazione coerente alla *mission* e *vision* dell'azienda. Il contributo che può essere dato dai SCS risulta efficace solamente quando essi vengono utilizzati in modo corretto, rimodellando la strategia che si intende attuare e non impiegandoli come un'alternativa ai metodi tradizionali.

Alla base deve esserci la convinzione che le risorse economiche non devono essere poste sullo stesso piano delle risorse non finanziarie, poiché ambedue hanno la medesima importanza per la creazione di valore per un'azienda e per il suo sviluppo. Tuttavia, attualmente il problema che viene evidenziato riguarda la scarsa e limitata integrazione dei MSC tradizionali nei confronti di interessi più ampi, che non riguardano solamente l'aspetto economico ma che affrontano tematiche ambientali e sociali di interesse per i soggetti terzi all'impresa. Al medesimo tempo però, deve anche essere evidenziato che la ricerca, attraverso strumenti di contabilità sostenibile e eco-controllo<sup>78</sup>, ha iniziato a coglierne gli aspetti più vasti e ad interrogarsi sui veri bisogni del nostro ecosistema. Tutto questo è sfociato in un interesse maggiore e ha contribuito ad una graduale sensibilizzazione dell'opinione pubblica, la quale ha facilitato la comunicazione della sostenibilità stessa all'interno delle organizzazioni.

La sostenibilità deve essere migliorata mobilitando simultaneamente e strategicamente tutte le soluzioni che l'impresa ha in suo possesso e per questo un'integrazione tra il campo della sostenibilità e del controllo di gestione potrebbe aumentare la comprensione del potere dei sistemi contabili di programmazione, per far fronte alle problematiche attuali e dei continui mutamenti sistemici e processuali. Anziché focalizzarsi nel migliorare un singolo sistema e renderlo efficace ed efficiente, la

---

<sup>78</sup> Come evidenziato da J. Henri e M. Journault in *"Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance"*, in *Accounting, Organizations and Society* (2012), l'eco-controllo viene descritto come l'applicazione dei metodi di pianificazione e controllo nella gestione ambientale. Molto spesso l'eco-controllo non ha un effetto direttamente rilevante nelle prestazioni economiche, ma le influenza in modo indiretto attraverso: una maggiore esposizione mediatica nel campo ambientale, un'alta visibilità pubblica e una rilevante preoccupazione dell'azienda in questi determinati temi.



letteratura propone di comprendere e contribuire a realizzare un sistema che, agendo in modo parallelo, possa integrarsi in modo più ampio e in risposta a tutti i mutamenti in azione.

Nell'articolo presentato da Gond<sup>79</sup> (2012) vengono proposte, all'interno di un processo tecnico-sociale, tre dimensioni di integrazione dei SCS: tecnica, organizzativa e cognitiva. *L'integrazione tecnica* si riferisce alla necessità di considerare le singole pratiche dei sistemi di controllo sostenibile all'interno di un disegno più ampio del controllo di gestione. La prima dimensione che viene definita non fa altro che affermare la disgiunzione del controllo di sostenibilità: infatti viene proposta una fusione dei normali sistemi tradizionali di controllo con i sistemi di controllo più innovativi sostenibili, ma visti sempre come corpi estranei all'azienda. La variazione, al livello pratico in questo caso, si ha nel come il sistema sostenibile viene integrato e sviluppato nei MCS tradizionali. Infatti, se la gestione avviene in parallelo agli MSC tradizionali, nella pratica può esserci una conseguenza al livello di decisioni che vengono adottate e, avendo la possibilità di attingere ad un'ampia gamma di prodotti e servizi, è possibile rendere incerte le decisioni organizzative prese rispetto ai dati economici, ecologici e sociali disponibili. Pertanto, la metodologia tecnica comporta un collegamento consapevole dei due sistemi, riuscendo così a accomunarli – per esempio con la presenza di misurazioni utili alla raccolta di informazioni – e a gestirli nel migliore dei modi.

*L'integrazione organizzativa* si basa sull'idea che non sia sufficiente possedere delle qualità sistemiche e saperle implementare in modo esatto. Infatti, occorre che l'integrazione tra MCS e SCS passi inevitabilmente attraverso le azioni e le attività svolte dalle singole persone all'interno dell'organizzazione. Attuando dei piani specifici, definendo dei ruoli precisi e organizzando al meglio la struttura formale dell'organizzazione, è possibile facilitare l'integrazione e l'accettazione del reporting e del controllo sostenibile, anche se i sistemi al livello tecnico rimangono due entità separate. Per questo la pratica sociale riveste un ruolo fondamentale, poiché sebbene i sistemi che vengono utilizzati all'interno dell'organizzazione sono diversi, le pratiche che vengono portate avanti collidono in un medesimo obiettivo.

*L'integrazione cognitiva* si prefigge come un supporto comunicativo e come una piattaforma che può fungere da aiuto mirato e puntuale, facilitando l'interazione e

---

<sup>79</sup> J. Gond et al., "Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability", *Management Accounting Research*, 2012

creando opportunità di discussione e di condivisione di idee tra persone che hanno differenti modi di pensare, mentalità opposte e pratiche d'azione diverse. L'obiettivo di questo dialogo è quello di portare e infondere conoscenze diverse tra tutti gli attori coinvolti con l'obiettivo di raggiungere un'intesa e un pensiero comune definendo sempre nuovi sistemi cognitivi. Essi vengono considerati come una delle integrazioni primarie per un'organizzazione che mira a integrare e rendere la sostenibilità un punto centrale per la vita dell'impresa. Per questo, una completa sovrapposizione e una totale complementarità dei sistemi si deve necessariamente riflettere anche nell'aspetto cognitivo, affinché i manager coinvolti possano puntare nella medesima direzione. Per che ciò avvenga, tuttavia è importante al tempo stesso superare i pregiudizi che un sistema cognitivo porta con sé: gli ostacoli non funzionali per l'ambiente e per l'aspetto sociale devono essere eliminati e, con essi, anche le pratiche insostenibili. Anche se è più facile a dirlo che a farlo, la difficoltà che viene richiesta alle organizzazioni assume delle entità importanti: le conoscenze che vengono scambiate e assimilate, le prospettive verso le quali si deve tendere, richiedono uno sforzo che non si può esaurire ad un breve arco di tempo.

La complessità integrativa che va delineandosi, secondo Gond (2012), è direttamente proporzionale al risultato atteso. La complementarità tra le tre dimensioni riflette uno stretto legame e un'alta recezione delle informazioni. Al contrario, se le tre dimensioni sono scarsamente integrate si avrà una separazione netta e una debole capacità di connessione del flusso informativo.

Successivamente, affinché possa essere compresa e intesa al meglio l'integrazione che può esserci fra MCS e SCS, Gond (2012) delinea delle modalità esplicative, che si basano sia nell'utilizzo contrapposto tra sistema diagnostico e sistema interattivo<sup>80</sup>, sia nel coinvolgimento del sistema di controllo tradizionale con l'aspetto sostenibile. Vengono, quindi, descritte otto tipologie di configurazioni ideali che, partendo da una bassa configurazione integrativa per poi sfociare in quelle più evolute, si servono di misure empiriche e parametriche che permettono di capire la posizione ricoperta dall'organizzazione ed eventualmente modificarla, al fine di transitare ad una più stretta capacità collaborativa tra le tre dimensioni della sostenibilità quali ambientali, sociali e

---

<sup>80</sup> R. Simons, *"Levers of Control, How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal"*, Harvard Business School Press, 1995

economiche. Le prime quattro configurazioni idealmente descritte sono accomunate da una bassa integrazione tra il sistema di controllo tradizionale e l'aspetto sostenibile.

### **1. Strategia Latente Disaccoppiata (*Dormant Decoupled Strategy*)**

Il coinvolgimento iniziale che sussiste tra il controllo di gestione e la sostenibilità, nella prima configurazione ideale proposta da Gond (2012), è basso e corrisponde ad una situazione nella quale i sistemi vengono visti come paralleli ma senza la possibilità di agire verso azioni, le quali dovrebbero guidare strategie di interazione. In questo primo frangente, il futuro di uno sviluppo interattivo per i manager è visto come qualcosa di relativo e non rappresenta un'esigenza primaria per l'organizzazione. Proprio per questo il *focus* si concentra solamente in azioni che devono essere sviluppate nel breve periodo, le quali, tuttavia, non implicano una visione ampia e uno sviluppo della sostenibilità, che potrebbe ricoprire un ruolo fondamentale per un incremento di una nuova identità innovativa. Questa prima tipologia ideale può essere riscontrata, per esempio, nelle organizzazioni con un alto livello di burocratizzazione e complessità interna, nelle quali molto spesso viene ricoperto un ruolo monopolistico e esclusivo del settore. Tuttavia, attraverso i nuovi concorrenti del settore e i recenti mutamenti, il potere posseduto dalle aziende leader, che per decenni le ha contraddistinte, potrà venire meno e indebolirsi sempre di più. La soluzione che può essere adottata prevede una continuità di utilizzo del sistema diagnostico – quindi un'indipendenza tra i sistemi di gestione tradizionali e la sostenibilità –, ma con un'impronta progressiva e rivolta al futuro dell'ambiente e agli ecosistemi. Un esempio che, negli ultimi anni, ha svolto una funzione di rilievo per le imprese europee nel campo energetico è stata la sua liberalizzazione<sup>81</sup>. Ciò ha permesso di accogliere una sfida totalmente innovativa per le imprese di tutta Europa che hanno cercato di porre al primo

---

<sup>81</sup> Per liberalizzare e rendere unico il mercato interno dell'energia dell'UE, dal 1996 ad ora sono state proposte e adottate misure riguardanti sia l'accesso al mercato e la sua trasparenza e regolamentazione, sia la tutela dei consumatori e il sostegno rispetto a dei livelli adeguati di approvvigionamento. La liberalizzazione dell'energia ha lo scopo di creare un mercato dell'energia più competitivo e non unilaterale, orientato alle esigenze del cliente e facendo in modo di non adottare politiche di prezzo di fornitura discriminatorie e uniche. Tutto ciò porta ad un rafforzamento dei diritti dei singoli contribuenti e, conseguentemente, le opportunità alle compagnie energetiche, le quali si adoperano per: il contrasto verso l'accessibilità energetica garantita a tutti; elaborano strategie che tutelino l'ambiente e l'ecosistema circostante rispetto all'approvvigionamento alternativo dell'energia elettrica, gas e petrolio; sviluppare nuove soluzioni transeuropee per il trasporto dell'energia stessa; definiscono le responsabilità e i ruoli da loro ricoperti, sempre seguendo la legislatura vigente.

posto lo sviluppo di fonti energetiche sostenibili, le quali permettessero una continua ricerca di nuove soluzioni, garantissero energia interamente rinnovabile e certificata e offrissero un risparmio sia in termini ambientali, sia in termini economici. Inoltre, la configurazione della *“strategia latente disaccoppiata”* può figurarsi anche in settori di mercato molto volatili, incerti e dinamici, nelle quali le aziende operano prevalentemente in campo finanziario e con quotazioni in Borsa. Le pressioni esterne, dagli stessi azionisti o dai concorrenti del settore, fanno sì che la configurazione ideale sopra descritta si manifesti per un lasso di tempo limitato, poiché l’organizzazione è rapidamente in grado di fornire delle strategie consone in grado di soddisfare tutti gli attori coinvolti. Tuttavia, se al contrario l’organizzazione non è sana e non possiede delle strategie solide da poter rapidamente sostituire e mettere in atto nel contesto competitivo di riferimento, l’aggravante delle mancate sinergie tra i MCS e SCS, potrebbe portare ad un periodo di crisi al livello strategico, che in casi eccezionali potrebbe fare da apri pista per un plausibile fallimento. Concludendo, le organizzazioni caratterizzate da questa particolare tipologia di configurazione, raramente riescono a conciliare in modo efficace ed efficiente, sia nel breve che nel lungo periodo, le prestazioni sostenibili.

## **2. Strategia Emergente attraverso la Sostenibilità (*Strategy Emergence through Sustainability*)**

Una modifica nell’uso dei SCS potrebbe portare l’organizzazione a evolversi verso un livello successivo rispetto alla configurazione della *dormant decoupled strategy*. La seconda tipologia ideale che viene configurata da Gond (2012) presuppone un passaggio da una metodologia diagnostica ad una più interattiva, la quale permette di collocare il sistema di controllo sostenibile ad un livello strategico maggiore, riuscendo a far comprendere ai manager che, una strategia solamente incentrata nel breve periodo e che considera in modo marginale la sostenibilità, non è esauriente per rispondere alle esigenze del mercato, ma soprattutto non tutela e non salvaguarda gli aspetti ambientali e sociali del Pianeta. Al livello applicativo, la sua implementazione può essere descritta attraverso soluzioni che all’interno delle organizzazioni sempre di più rivestono un ruolo importante: la creazione di un nuovo reparto di sviluppo innovativo che possa concretamente inserire la sostenibilità all’interno della *mission* e conseguentemente all’interno della

strategia aziendale; lo sviluppo della RSI – Responsabilità Sociale di Impresa – che può facilitare il compimento di azioni sociali e ambientali utili a coniugare al meglio la consapevolezza interna, con le esigenze esterne. Il ruolo principale del *senior manager* in questa determinata divisione aziendale è quello di verificare la fattibilità della strategia sostenibile, costruendo un *business plan* e evidenziandone i punti più problematici, interiorizzando l'idea che i risultati non finanziari dovranno essere messi in luce maggiormente e quelli finanziari visti in un'ottica di medio lungo termine.

### **3. Strategia Orientata alla Conformità Sostenibile (Compliance Driven Sustainability Strategy)**

Il terzo scenario, il quale viene presentato con l'obiettivo di consentire un'efficace integrazione dei MCS con i SCS, è identificato come una soluzione alternativa alla situazione della *dormant decoupled strategy*, considerata come una delle situazioni più comuni al giorno d'oggi e per questo presa come riferimento iniziale. Infatti, la terza tipologia ideale di configurazione può essere definita come l'utilizzo di una parte del sistema di controllo e programmazione tradizionale, che continua a coprire un ruolo centrale per l'impresa, per attivare una strategia di controllo sostenibile. Tuttavia, la scelta di assimilare internamente le componenti sociali e ambientali è frutto di pressioni esterne, come per esempio imposizioni legislative o degli *stakeholder*, che portano ad accelerare il processo e che portano a far figurare la sostenibilità solamente come un'esigenza necessaria da soddisfare. Al livello empirico la metodologia si manifesta nelle prime fasi dello sviluppo della componente sostenibile all'interno dell'impresa e un esempio può essere fornito dal caso Moncler<sup>82</sup> che un paio di anni fa ha fatto discutere. Nello specifico l'azienda, dopo essere stata coinvolta in uno scandalo rispetto all'utilizzo non etico delle risorse naturali ossia una modalità di spiumatura delle oche non approvata dalla legge vigente<sup>83</sup>, ha facilitato in modo involontario l'attuazione di codici etici e certificati sostenibili, come una risposta organizzativa alle pressioni esterne sia

---

<sup>82</sup> L'azienda di abbigliamento tessile e accessori è stata fondata nel 1952 in Francia. Da sempre si contraddistingue, nel campo della moda, per essere attenta alle esigenze del cliente moderno, coniugandole con uno stile spiccato e deciso, senza mai tralasciare la praticità e la comodità dei bisogni ricercati sia in uno stile di vita quotidiana, sia in un campo professionale sportivo.

<sup>83</sup> In Italia l'articolo 19 del D.Lgs 146/2001 vieta la spiumatura di volatili vivi. Il divieto risulta obbligatorio solamente in Italia e in determinati Paesi dell'UE, conseguentemente la pratica può essere consentita in altri paesi, nel caso in questione del 2014 in Ungheria.

degli *stakeholder* che degli *shareholder*. Il sistema di controllo sostenibile è, quindi, solamente utilizzato come strumento d'eccezione per arginare un problema più ampio, che se non risolto minerebbe sia l'aspetto finanziario ed economico dell'azienda, ma soprattutto creerebbe un danno di immagine e di perdita di valore ancora più rilevante. Concludendo, la terza configurazione mantiene separati i due processi interni di controllo di gestione e il configura come strutture organizzative distinte. Da un punto di vista esterno, essendo una strategia che viene utilizzata solamente in risposta a certe pressioni esterne, quest'ultima può correre il rischio di essere percepita con finalità ingannevolmente positive sotto il profilo dell'aspetto ambientale, distogliendo l'attenzione dell'opinione pubblica dai reali effetti che l'organizzazione adotta nei confronti dell'ambiente – in termini specifici il fenomeno è identificato come *greenwashing*.

#### **4. Strategia di Sostenibilità Schizoide (Schizoid Sustainability Strategy)**

Per chiudere la prima parte delle prime quattro configurazioni con una bassa integrazione sistemica, Gond (2012) introduce una strategia di sostenibilità che appare contraddittoria rispetto alla strategia tradizionale, seguita da sistemi di gestione e controllo paralleli, ma mai coerenti e coesi tra di loro. Anche se potrebbe sembrare una strategia non teorizzata, Kets de Vrie e Miller<sup>84</sup> hanno rilevato che molto spesso le organizzazioni posseggono un alto grado di sintomi schizofrenici che all'interno del contesto organizzativo possono emergere attraverso logiche totalmente incoerenti rispetto ai valori stessi dell'organizzazione (per esempio imporre delle deleghe di gestione, rispetto a progetti con una particolare rilevanza, a dirigenti con competenze non sufficienti per gestire eventuali problematiche oppure malintesi che non sono stati gestiti in modo corretto e finiscono per sfociare in qualcosa di più significativo). Inoltre, al livello teorico può esserci un riscontro relativamente ampio che può portare ad adottare una strategia sostenibile solamente con la funzione di attenuare di pressioni esterne, servendosi di strumenti illegittimi e di scarsa attendibilità, solamente per attirare il sostegno istituzionale. Al livello empirico un efficace esempio della strategia di sostenibilità schizoide può essere descritto, secondo Gond (2012), dalle società multinazionali

---

<sup>84</sup> M. F. R. Kets de Vrie, R. Miller, *The Neurotic Organization: Diagnosing and Changing Counterproductive Styles of Management*, 1984

americane che promuovono comportamenti sostenibili discordanti a seconda del Paese interessato, dove Microsoft è una di queste. Essa, nonostante sia continuamente elogiata per essere all'avanguardia rispetto ad ogni tipo di strumentazione innovativa e una vasta gamma di iniziative sociali, è stata giudicata colpevole per aver violato delle normative Antitrust. Questo permette di analizzare il farraginoso coordinamento dei sistemi strategici, che ne delinea una situazione altamente instabile, con una alta incidenza dell'aspetto temporale di breve periodo e uno stato transito verso un modello sistemico più solido e sostenibilmente più coerente verso tutti i livelli.

Successivamente, vengono descritte le altre quattro configurazioni ideali che, al contrario delle prime quattro, integrano in modo progressivo il sistema di gestione e controllo con i sistemi di controllo sostenibili, servendosi di processi cognitivi e tecnici. Il coordinamento tra MCS e SCS permette di migliorare e interiorizzare la componente sostenibile all'interno dell'organizzazione, non tralasciando però aspetti controversi e importanti differenze che possono emergere nell'utilizzo di questi sistemi.

##### **5. Strategia Latente Integrata (Dromant Integrated Strategy)**

Nella prima delle quattro configurazioni con un'alta integrazione sostenibile, Gond (2012) sostiene che anche se i sistemi sono fortemente accoppiati tra di loro, non sempre è automatica la possibilità di realizzare qualsiasi tipo di strategia. Al livello teorico, infatti, la strategia latente integrata può manifestarsi all'interno di un'azienda che ha integrato l'aspetto sostenibile all'interno della Balance Score Card<sup>85</sup>. Tuttavia, esso può non essere utilizzato in maniera integrale e completa a causa di situazioni incerte per definizione, come per esempio una nuova acquisizione o una nuova fusione con un altro gruppo societario. Rispetto alla prima configurazione della strategia latente disaccoppiata, in questa l'impegno del manager è molto più levato e coerente rispetto ai valori e alle capacità aziendali possedute, ma si prefigura comunque una situazione con una bassa

---

<sup>85</sup> Lo strumento di supporto alla gestione strategica imprenditoriale, definito Balance Score Card (BSC), consente di tradurre e implementare la missione e la visione strategica di un'azienda all'interno della strategia, che successivamente viene traslata nel modello di business scelto. Gli indicatori di performance, che si trovano all'interno di essa, descrivono più puntualmente le strategie competitive scelte, mantenendo un equilibrio sia nel breve che nel lungo periodo.

stabilità e con delle difficoltà evidenti nell'integrazione sostenibile, nonostante questa sia fortemente voluta.

## **6. Strategia Orientata alla Sostenibilità (Sustainability Driven Strategy)**

La sesta tipologia di configurazione che viene presentata afferma che il MCS non viene utilizzato in modo interattivo, ma la sostenibilità viene integrata maggiormente nel processo di elaborazione delle strategie. Al livello teorico, questa rappresentazione può essere comune nel caso in cui si abbia un'implementazione della componente sostenibile in una fase iniziale, dove non si è ancora definito il ruolo e le modalità di come poter fare interagire i due sistemi di controllo strategico. Il modello di business delineato, tuttavia, permette di considerare maggiormente le componenti sociali, ambientali e economiche, formalizzando e controllando i dati rilevanti e traendone le conclusioni più appropriate. Al livello pratico, la configurazione sopradescritta si può manifestare nelle *start-up green* innovative, che pongono al centro dei loro valori e della loro missione aziendale la tutela dell'ambiente e dell'ecosistema attraverso i loro servizi e prodotti, ma spesso possono scontrarsi con problemi organizzativi e strategici. Concludendo, questa strategia possiede ancora delle componenti transitorie e incerte rispetto ai cambiamenti che possono susseguirsi nel contesto esterno e, conseguentemente, viene collocata nella fase evolutiva del ciclo di vita. Nonostante ciò, i risultati che si possono ottenere grazie alla congiunzione dei tre fattori della Triple Bottom Line<sup>86</sup> riescono a soddisfare degli obiettivi di performance dal punto di vista ambientale e sociale, sottolineando però ancora una debolezza finanziaria nel reperire risorse adeguate e sufficienti per assicurarsi una discreta collocazione sul mercato.

---

<sup>86</sup> Il termine Triple Bottom Line, coniato per la prima volta nel 1990 da John Elkington, racchiude le tre parti di sostenibilità economica, sociale e ambientale, all'interno di un contesto che fino a qualche decennio fa non si era preso in considerazione: l'impresa. L'approccio TBL ha l'obiettivo di misurare e valutare, nel modo più accurato possibile, le attività e le risorse finanziarie facendo sì che il capitale venga impiegato nel modo più efficiente ed efficace possibile. Il concetto finale, portato avanti da Elkington, è proprio quello di utilizzare l'approccio del Triple Bottom Line come uno strumento per aiutare i vertici aziendali a prendere decisioni societarie che perseguano simultaneamente tre diverse linee di bilancio: equità sociale, qualità ambientale e prosperità economica. Allo stesso modo esso si riferisce al concetto di sviluppo sostenibile, inteso in modo da soddisfare le esigenze della generazione corrente pur preservando condizioni e opportunità per le generazioni future.



## **7. Strategia Integrata Periferica della Sostenibilità (Peripheral Sustainability Integration)**

La settima tipologia di integrazione tra MCS e SCS delinea un elevato coinvolgimento della sostenibilità all'interno del controllo di gestione, che viene utilizzato in modo proattivo e dinamico permettendo la gestione di un sistema di sostenibilità diagnostico. Ciò, dal punto di vista empirico, è evidente nelle organizzazioni che, avendo ricavato i SCS da sistemi di gestione tradizionali preesistenti, possiedono una maggiore integrazione tecnica e non incontrano difficoltà dal punto di vista della sostenibilità ma, al contrario, molto spesso lo scontro può avvenire per motivazioni contingenti rispetto al settore in cui si trovano ad operare. In precedenza, le problematiche legate ai vincoli esterni – come per esempio alta diversificazione del settore o alta incidenza competitiva – venivano viste come un ostacolo all'implementazione strategica, anziché coglierle come di business per costruire innovative soluzioni e creare un vantaggio competitivo. La caratteristica della stabilità, che contraddistingue questa settima tipologia di configurazione, a volte può nascondere delle incertezze strategiche che possono celarsi dietro alla sostenibilità, pur avendo sistemi di controllo perfetti e integrati tra di loro. Al livello pratico può essere particolarmente diffusa questa non chiara incertezza strategica quando i sistemi di controllo sostenibili derivano direttamente da report, i quali molto spesso sono costruiti per soddisfare le pressioni e le aspettative esterne. Le organizzazioni operano mediamente bene al livello ambientale e sociale, ma le performance finanziarie rivestono un ruolo ancora primario e nelle quali si riversa l'attenzione maggiore.

## **8. Strategia Integrata della Sostenibilità (Integrated Sustainability Strategy)**

L'ultima configurazione che viene presentata raggiunge l'apice dell'integrazione tra MCS e SCS, i quali sono utilizzati in modo totalmente interattivo e raggiungono la complementarietà e la sovrapposizione totale. La strategia permette di rinnovare continuamente l'aspetto sostenibile che viene, al livello empirico, descritto attraverso i modelli di implementazione

della RSI. Il manager possiede tutti gli strumenti per tradurre i processi in azioni e prodotti sostenibili, che affermano e garantiscono un posizionamento efficace e differenziato per l'azienda. Inoltre, le strategie che vengono implementate sono bilaterali e si influenzano a vicenda, riuscendo a rafforzarsi nel tempo. I singoli dipendenti acquisiscono una coscienza e una consapevolezza più radicata e profonda, la quale innesca dei processi di apprendimento organizzativo utili a migliorare le performance su in più dimensioni.

		USES OF CONTROL SYSTEMS (DIAGNOSTIC VS. INTERACTIVE)			
		DIAGNOSTIC USE OF MCS		INTERACTIVE USE OF MCS	
		DIAGNOSTIC USE OF SCS	INTERACTIVE USE OF SCS	DIAGNOSTIC USE OF SCS	INTERACTIVE USE OF SCS
<b>LEVEL OF CONTROL SYSTEMS INTEGRATION</b> (COGNITIVE, ORGANIZATIONAL, TECHNICAL)	<b>LOW</b> <i>DECOUPLING</i>	Configuration A <b>Dormant decoupled strategy</b> Stability: Low Frequency: Low TBL: Low	Configuration B <b>Strategy emergence through sustainability</b> Stability: Medium Frequency: Low TBL: Medium	Configuration C <b>Compliance-driven sustainability strategy</b> Stability: High Frequency: High TBL: Medium	Configuration D <b>Schizoid sustainability strategy</b> Stability: Low Frequency: Medium TBL: High (short term)
	<b>HIGH</b> <i>TIGHT COUPLING</i>	Configuration E <b>Dormant integrated strategy</b> Stability: Low Frequency: Low TBL: Low	Configuration F <b>Sustainability-driven organizational Strategy</b> Stability: Low Frequency: Medium TBL: Medium	Configuration G <b>Peripheral sustainability integration</b> Stability: High Frequency: Medium TBL: Medium	Configuration H <b>Integrated sustainability strategy</b> Stability: High Frequency: Low TBL: High (long term)

Figura 2.2.2: adattamento da J. Gond et al., "Configuring management control systems: theorizing the integration of strategy and sustainability", Management Accounting Research, 2012

Concludendo, evince l'idea che la situazione al livello teorico è chiaramente complessa, ma ben districata e chiara sotto certi aspetti. Al livello pratico, invece, la strada è ancora in salita e si prevede che l'assimilazione dei SCS rispetto ai MCS sia ancora in fase sperimentale ed evolutiva per la maggior parte delle imprese in Europa. Ciò nonostante, è importante ricordare che la situazione dello sviluppo sostenibile e gli obiettivi di sostenibilità dell'ONU (SDGs) rivestono un ruolo chiave per scuotere le coscienze e per implementare le soluzioni che, finora, sono state solamente teorizzate. Il capitolo pocanzi analizzato riesce a descrivere in maniera più netta quali sono le problematiche che impattano nel mondo economico attuale e come, conseguentemente, riuscire a arginarle o superarle. Avendo analizzato l'importanza delle varie forme di integrazione tra MCS e SCS, emerge la convinzione in letteratura che non è sufficiente solamente l'impegno e il coinvolgimento strategico dei *top manager* per implementare la sostenibilità al livello strategico e, conseguentemente, al livello dei sistemi di gestione. Va ricordato che l'integrazione, all'interno del sistema di controllo di gestione della sostenibilità, è solamente una delle condizioni per migliorare l'aspetto dello sviluppo sostenibile in azienda.

### **3. Le soluzioni concrete di implementazione della Sostenibilità all'interno del Controllo di Gestione e nei confronti degli *stakeholder***

Il terzo capitolo, concludendo la fase teorica e conoscitiva all'interno del campo sostenibile, ha come obiettivo una sviscerata conoscenza e un percorso definito verso la ricerca delle migliori soluzioni per implementare e avviare dei validi strumenti di sviluppo sostenibile. Nella prima parte verrà analizzata la prospettiva interna e del controllo di gestione, comprendendo i principali mezzi da inserire all'interno dei Management Control Systems e gli strumenti più conosciuti per i Sustainability Control Systems, evidenziandone i punti di forza e di debolezza di ciascuno. La parte successiva andrà a definire e descrivere le principali strumentazioni esterne che, ad oggi, possono essere scelte e implementate in un'azienda per garantire lo sviluppo della sostenibilità e, successivamente, la sua comunicabilità all'esterno.

Come già anticipato, la difficoltà di inserire la componente sostenibile all'interno delle organizzazioni risulta una sfida ancor'oggi non presa completamente e seriamente in considerazione e, proprio per questa motivazione, risulta difficoltoso approcciarsi e riscontrare numerosi esempi di pratiche orientate allo sviluppo sostenibile. Al livello teorico, la letteratura permette e fornisce un'ampia gamma di soluzioni e di alternative, che, tuttavia, non sempre vengono considerate o, molte volte, valutate solo in modo parziale e in risposta a esigenze esterne di legittimazione. Nell'ultimo decennio è stata posta particolare attenzione al "perché" o al "che cosa" spinge le organizzazioni ad abbracciare tecniche rispettose dell'ambiente, ma non si è esaminata in modo esauriente la componente del "come".

Sebbene i processi conoscitivi e di ricerca informativa, rispetto alle motivazioni che spingono un'impresa ad approcciarsi alla sostenibilità, siano fondamentali per definire una presa di posizione più netta e indirizzare in maniera adeguata le risorse, risulta ancora debole la scelta di come rendere efficaci ed efficienti le strumentazioni per attuare le esigenze strategiche elaborate. Un'altra difficoltà, che esteriormente sembra non emergere, è dettata dalla credenza, ancora fortemente radicata nei *manager*, che la tutela dell'ambiente e della componente sociale per un'organizzazione apportino più costi che benefici finanziari. Infatti, è evidente che i *top manager* non ritengano di primaria importanza la componente sostenibile e non la considerino un valore aggiunto all'impresa in un'ottica di gestione proattiva, ma, molto spesso, adottano ancora una

visione miope del sistema di controllo che non gli permette di guardare oltre e captare realmente quali sono le esigenze attuali e dei nostri ecosistemi.

Risulta urgente rendere applicabili ed efficaci delle strumentazioni che possono realmente essere utilizzate e implementate, garantendo in maniera graduale e continuativa la crescita dello sviluppo sostenibile all'interno dell'organizzazione. Proprio per questo, la ricerca e le misurazioni che verranno proposte successivamente si prefiggono l'obiettivo di unire il successo aziendale, ancor'oggi considerato una delle poche ragioni primariamente importanti per l'impresa, al concetto di sviluppo sostenibile. In altre parole, il fine è quello di creare una connessione solida e penetrante tra il business dell'impresa e il trattamento degli impatti sociali e ambientali che essa genera, ricordando però di non considerare la componente sostenibile come una mera attività aggiuntiva, ma come una soluzione chiave per rendere il core business sostenibile nel tempo e capace di generare ricchezza per le generazioni future.

### 3.1 Natural Resource Based View

L'introduzione della *resource based-theory* (RTB) ha come inizio nel 1959 con Penrose<sup>87</sup>, il quale per primo ha teorizzato l'idea di utilizzare, all'interno della gestione strategica, le risorse proprie possedute dall'organizzazione che maggiormente la influiscono e la contraddistinguono, ottenendone un vantaggio competitivo. Da questo modello di pensiero è possibile chiarire l'idea che non conta più cosa viene percepito dall'esterno – vale a dire che la determinazione dell'orientamento strategico aziendale è relativo all'analisi del settore o del gruppo strategico di appartenenza –, ma ricoprono una significativa importanza le competenze e le abilità che l'organizzazione possiede. Da questo si evince il concetto che il vantaggio competitivo e il raggiungimento di determinati risultati non proviene solamente dai bisogni esterni che incidono nella strategia, ma anzi quello che conta in maniera più ampia sono le caratteristiche e le potenzialità intrinseche di ciascuna realtà aziendale.

La visione basata sulle risorse (*resource based-view* – RBV) afferma che, attraverso le disponibilità interne di beni, sia materiali che immateriali, per un determinato periodo di tempo, l'impresa potrà fare affidamento su esse per implementare un piano strategico che possa racchiudere rendimenti elevati di lungo periodo. Attraverso l'analisi delle cinque forze competitive di Porter<sup>88</sup> è possibile analizzare e comprendere quali possano essere i punti di forza e di debolezza dell'impresa. Quest'ultima, può ottenere un vantaggio competitivo duraturo attraverso l'integrazione di strategie che permettono lo sfruttamento delle loro risorse interne, le quali rispondono alle opportunità ambientali esterne, neutralizzando le minacce e evitando così di accentuare le debolezze<sup>89</sup>. Inoltre, attraverso la visione della RBV è possibile eliminare completamente la convinzione che il vantaggio competitivo generato si basa unicamente sull'idea che i fattori più influenti all'interno della strategia sono degli elementi esterni. Le risorse vengono distribuite in modo eterogeneo tra le imprese e la

---

<sup>87</sup> E. Penrose, "The Theory of the Growth of the Firm", 1959

<sup>88</sup> Il modello delle cinque forze competitive di Porter, o anche detto dell'analisi della concorrenza allargata, permette di descrivere il sistema competitivo nel quale agisce l'impresa. Grazie all'individuazione delle cinque forze – intensità della competizione tra imprese; potere contrattuale degli acquirenti; potere contrattuale dei fornitori; minacce derivanti dall'ingresso dei nuovi concorrenti; minacce derivanti dall'introduzione di nuovi prodotti sostitutivi – è possibile analizzare i principali fattori che influenzano e agiscono nell'ambiente economico competitivo esterno dell'impresa.

<sup>89</sup> J. Barney, "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage", *Journal of Management*, 1991; J. Barney, "The resource-based theory of the firm", *Organization Science*, 1996

diversità rimane preservata fino a che esse sono ritenute insostituibili, poiché nel momento in cui le risorse appaiono sostituibili, il mercato, grazie al rapido scambio informativo, apparirà omogeneo e diventerà più difficile contrastare una strategia di creazione di valore di un'impresa con un'altra. Infatti, il modello proposto da Barney (1991) presuppone che le aziende, all'interno di un settore o di un gruppo, siano eterogenee, rispettando e controllando sempre le risorse strategiche a disposizione. Successivamente, è necessario ricordare che la soluzione verso la ricerca del vantaggio competitivo, non prescinde unicamente dall'uso delle risorse chiave, ma è una concorrenza di più fattori.

Al fine di chiarire e di comprendere nel migliore modo possibile l'introduzione della *Natural Resource Based-View* (NRBV), proposta da Hart del 1995<sup>90</sup>, è necessario analizzare che cosa si intende per risorse proprie e come queste possano generare un vantaggio competitivo che possa garantire una stabilità al livello temporale. Una risorsa, o un insieme di risorse, è un qualcosa che può essere circoscritto nelle attività sia materiali che finanziarie possedute dall'impresa. Inoltre, quest'ultime possono essere tangibili, quindi misurabili e identificabili, oppure possono non esserlo ed essere catalogate come risorse intangibili o immateriali – per esempio le competenze e il *know-how* dei dipendenti, oppure l'insieme dei processi sociali che si instaurano all'interno dell'impresa, o ancora i certificati, i marchi e i brevetti che sono identificati come una delle parti più importanti del valore aggiunto al prodotto. Al medesimo tempo, devono essere considerate le capacità che un'organizzazione possiede, le quali possono essere catalogate come azioni attuative, derivanti dalle risorse sopracitate e dalle routine<sup>91</sup>. L'obiettivo della strategia sarà quello di far combaciare capacità e risorse dell'impresa, con le opportunità che si presenteranno all'esterno.

Le capacità e le risorse, affinché possano creare un vantaggio competitivo stabile e in grado di perdurare nel tempo, devono essere comprese, interiorizzate e ritenute:

- Misurabili e in grado di generare valore: le risorse sopracitate per essere considerate fautrici di un vantaggio competitivo devono poter essere valutabili, ossia esse devono permettere l'implementazione di strategie che

---

<sup>90</sup> S. L. Hart, "A natural-resource-based view of the firm", *Academy of Management Review*, 1995

<sup>91</sup> S. Karim & W. Mitchell, "Path-dependent and path-breaking change: Reconfiguring business resources following acquisitions in the US medical sector", *Strategic Management Journal*, 2000; S. G. Winter, "The satisficing principle in capability learning", *Strategic Management Journal*, 2000

prolungano l'efficienza e l'efficacia, potendone però accrescere la disponibilità a pagare del cliente;

- Preziose e uniche: attraverso l'unicità delle risorse in possesso dell'azienda è possibile creare una strategia che porti un vantaggio competitivo differente rispetto alle strategie proposte dalle altre imprese. Va ricordato però, che non è giusto non considerare le risorse comuni, ovvero quelle possedute in maniera sufficientemente ampia da tutti i *competitors*, al contrario è fondamentale considerarle ma in relazione anche alle risorse peculiari;
- Inimitabili: la terza caratteristica porta facilmente ad affermare che la componente dell'inimitabilità garantisce la creazione di una strategia competitiva e innovativa continua grazie all'ottenimento di risorse indipendenti al contesto storico in cui si trova l'impresa. Il legame che viene creato tra le risorse possedute e il vantaggio competitivo da esse generato in modo non comprensibile e non misurabile dall'esterno consente un durevole vantaggio economico, tutelando la complessa rete sociale di sistemi e di legami interni all'impresa.

Per la RBV è chiaro che il ruolo chiave svolto dalle risorse intangibili e le risorse umane è considerato critico e estremamente funzionale al raggiungimento del maggior valore. L'obiettivo non sarà più quello di investire in prodotti e servizi che soddisfano le esigenze dei concorrenti e del cliente, dato che non si potrà più pensare di risultare costantemente al passo delle evoluzioni attuali, ma concentrarsi e sviluppare quello che si possiede rendendolo adeguato e adeguabile alle evoluzioni e mutazioni sistemiche in corso. Tuttavia, al livello pratico, nonostante l'ampia analisi portata avanti dagli studiosi, emerge che solamente una minima parte delle risorse tangibili viene approfondita e osservata, mentre il *focus* viene completamente spostato su quelle che sono le risorse immateriali<sup>92</sup>. Attualmente però, la sotto rappresentazione delle risorse materiali può portare a giustificare il loro utilizzo, spostando l'attenzione invece su altre risorse ugualmente importanti ma di più facile reperibilità. Se consideriamo un'azienda che per definizione necessita la disponibilità di risorse minerarie, è necessario che ci sia un

---

<sup>92</sup> C. L. Tucci, U. H. Richter & B. Bastian, "Natural resources and the resource-based view", *Managing Natural Resources: Organizational Strategy, Behaviour, and Dynamics*, 2018



controllo per l'accesso ai giacimenti e una qualità di beni elevata, proprio per garantire il vantaggio competitivo e la produttività stessa. Dunque, le imprese con questo *modus operandi* potranno utilizzare tutte le loro competenze intangibili affinché possano essere sfruttate in modo significativo tutte le risorse necessarie per produrre<sup>93</sup>. Tutto ciò, però, è estremamente in contrasto con quelli che sono i valori e gli obiettivi perseguiti dallo sviluppo sostenibile e fa emergere l'idea che la RBV non risulti la soluzione strategicamente più appropriata. Inoltre, a questo limite dovuto al complesso utilizzo delle risorse e alla giustificazione non differenziata di esse, la RBV ha dei limiti riconducibili a:

- l'evoluzione dell'ambiente: per quanto sia importante focalizzarsi su quello che un'azienda possiede, questo non vuol dire che debbano essere trascurate le influenze e le condizioni esterne che impattano su essa. Se le minacce e le opportunità, create dalle stesse risorse, evolvono in modo rapido e imprevedibile, è evidente come, pur avendo delle risorse rare, inimitabili e con alta capacità di generazione di valore, non sia possibile mantenere un costante vantaggio competitivo;
- il paradosso dell'inimitabilità: per il manager risulta meno dispendioso sviluppare o acquisire una risorsa in grado di generare vantaggio competitivo, anziché a partire da una risorsa neutrale e produrre direttamente un maggior valore. Quindi, non è detto che la stessa risorsa generi il medesimo vantaggio competitivo per la stessa azienda;
- l'internalizzazione dell'analisi: l'unità di misura non è stabilita dall'esterno, quindi non è oggettiva, ma da misurazioni interne e solamente condotte sulla singola risorsa.

Hart (1995), a partire da questi limiti, concorda con l'idea di aver omesso, nella teoria della RBV, una condizione fondamentale per la formulazione della strategia. Mentre in precedenza veniva considerata una varietà ed una eterogeneità delle risorse che potenzialmente venivano possedute dall'impresa e non si considerava sia il settore di mercato, sia l'ambiente naturale nel quale l'impresa si doveva interfacciare quotidianamente, al giorno d'oggi la mancanza non evidenziata da Hart (1995) appare necessaria, poiché risulta di primaria importanza capire e saper utilizzare in modo

---

<sup>93</sup> J. Davis, "And then there were four. A thumbnail history of oil industry restructuring", 2006

appropriato le risorse naturali, in modo che il loro sfruttamento non influisca in modo negativo nell'ecosistema. Per questo, in seconda battuta, viene introdotto il modello della *Natural Resource Based-View* (NRBV), basato sulla creazione di un vantaggio competitivo sostenibile (*Sustainable Competitive Advantage* – SCA) tutelando e sostenendo le risorse ambientali e naturali e gli ecosistemi, i quali generano sistemi particolarmente fragili e complessi. La NRBV si basa su delle capacità strategiche interconnesse tra di loro che permettono di sviluppare e puntare al raggiungimento degli obiettivi principali, ovvero la prevenzione dell'inquinamento ambientale, la gestione dei prodotti in modo etico e sostenibile e la conoscenza e la diffusione dello sviluppo sostenibile. Le abilità strategiche proposte, dunque, possono essere viste in una duplice maniera: vengono evidenziati degli slanci ambientali grazie ai quali è possibile ottenere diverse risorse chiave per il raggiungimento di un valore aggiunto sostenibile nel tempo, perseguendo però il medesimo obiettivo, ossia l'integrazione dell'ambiente naturale nel quale l'azienda si confronta quotidianamente.

Come citato pocanzi, la NRBV si poggia su tre grandi obiettivi. Il primo si prefigge di arginare il fenomeno dell'inquinamento attraverso dei processi produttivi più consapevoli e efficaci dal punto di vista della tutela ambientale (per esempio eliminando prodotti inquinanti e aumentandone l'efficienza o riducendo gli input richiesti attraverso la semplificazione dei processi o moderando i costi). In secondo luogo, la gestione del prodotto e le sue caratteristiche intrinseche possono rendere più vasto il campo di applicazione della salvaguardia ambientale, includendo all'interno del ciclo di vita del prodotto la componente sostenibile. Questo permette la creazione di un vantaggio competitivo duraturo garantito da un utilizzo stabile di risorse, grazie a una resa più sana dell'ambiente sia nell'uso del prodotto, sia nella ricerca dei materiali produttivi. Per concludere, l'aspetto comunicativo dell'obiettivo dello sviluppo sostenibile riveste un ruolo chiave per avvicinare e aumentare la consapevolezza e la responsabilità della comunità.

Sfortunatamente, l'applicazione della NRBV, all'interno delle organizzazioni, ha avuto uno scarso riscontro<sup>94</sup>: la concentrazione si è focalizzata solamente al primo punto di interesse, ovvero la riduzione dell'inquinamento e di come la gestione delle risorse naturali possa portare dei benefici finanziari immediati, non considerando gli altri due

---

<sup>94</sup> L. Hart & G. Dowell, "A Natural-Resource-Based View of the Firm: Fifteen Years After", *Journal of Management*, 2011

fenomeni. Alla base risulta evidente che l'attenzione sia sempre posta all'aspetto finanziario di breve termine attraverso il meccanismo della NRBV, il quale favorisce il nesso tra le prestazioni ambientali e il profitto da esse generato. Proprio per questo, appare di semplice comprensione il *focus* nell'aspetto legato all'inquinamento poiché, se il legame tra il vantaggio competitivo e la strategia ambientale è fortemente influenzato dal grado di intensità e di miglioramento che si vuole attuare al livello ecosistemico, esso risulta di più immediata attuazione e garantisce una rendita rapida. Di conseguenza, gli aspetti legati all'implementazione di pratiche di gestione della catena produttiva e di strategie di sviluppo sostenibile, inevitabilmente sono passate in secondo piano.

L'iniziativa ambientale proattiva della riduzione dell'inquinamento, se da un lato ha preso il sopravvento e ha portato a non considerare gli altri due elementi teorizzati da Hart (1995), dall'altro lato ha permesso un ampio vantaggio competitivo in termini di maggiore consapevolezza ambientale e ha riconosciuto i vincoli imposti dal Pianeta. Infatti, i vantaggi che possono essere definiti si dividono in due principali categorie: di costo e di differenziazione. Il vantaggio competitivo favorito dai bassi costi permette di risparmiare in termini ecologici, eliminando e prevenendo l'inquinamento grazie al conseguimento di una maggiore produttività ed efficienza in termini organizzativi. Dal punto di vista del vantaggio ottenuto grazie alla differenziazione, è evidente come recentemente nuove combinazioni tecnologiche permettono di prevenire l'inquinamento e di valutare l'impresa in modo eticamente corretto e sostenibile. Inoltre, la gestione di una vasta gamma di prodotti, considerati *eco-friendly*, facilita la giustificazione del loro utilizzo e garantisce l'inserimento delle preoccupazioni ambientali nella progettazione di questi.

Rispetto invece alla visione della NRBV e i MCS la letteratura si è espressa in modo scarso e non sufficientemente esauriente. Tuttavia, Albertini (2018)<sup>95</sup>, definendo i MCS come una serie di norme di routine e procedure formali utilizzati dai manager per mantenere e modificare i modelli sistemici nei processi organizzativi<sup>96</sup>, è riuscito ad intercettare come lo sviluppo delle tre tipologie interconnesse all'interno della NRBV possano risultare efficaci all'interno del sistema di programmazione e controllo. Attraverso l'utilizzo di una strategia ambientale proattiva e grazie all'implementazione di

---

<sup>95</sup> E. Albertini, "The contribution of management control systems to environmental capabilities", *Journal of Business Ethics*, 2018

<sup>96</sup> R. Simons, "Performance measurement and control systems for implementing strategy. *Upper Saddle River*", 2000

azioni eticamente corrette correlate ad un codice di condotta ambientale, è possibile influenzare i dipendenti e la loro consapevolezza d'azione che, in modo più o meno rapido, potranno prendere coscienza degli obiettivi aziendali dal punto di vista sostenibile. Le attività, le quali ampliano le conoscenze del singolo attore aziendale, possono essere definite dai *manager* in una duplice funzione: o attraverso un insieme esplicito di azioni accettabili o restringendo il campo di azione, rendendo non praticabili delle attività che possono danneggiare l'ambiente. Inoltre, l'adozione di strategie di eco-controllo, che promuovono lo sviluppo delle capacità ambientali come eco-learning, prodotti innovativi dal punto di vista ambientale e una visione condivisa con gli *stakeholder* rispetto alla sostenibilità, possono portare un miglioramento delle prestazioni ambientali<sup>97</sup>.

---

<sup>97</sup> M. Journeault, "The influence of the eco-control package on environmental and economic performance: A natural resource-based approach", *Journal of Management Accounting Research*, 2016

## 3.2 Sustainability Balanced Score Card

### 3.2.1 Introduzione attraverso Balanced Score Card

Se inizialmente la visione della CRS (Corporate Social Responsibility – Responsabilità Sociale d’Impresa) e della sostenibilità venivano percepite come due entità distinte, è chiaro e intuitivo che ad oggi entrambe si influenzano e interessano il campo sociale, economico e ambientale. L’obiettivo, come precedentemente descritto, è quello di cercare e sviluppare il modo più completo e attendibile per misurare le prestazioni ottenute, includendo la sostenibilità all’interno di esse. Proprio per questo motivo, un ulteriore strumento che deve essere analizzato e preso in considerazione è la *Sustainability Balanced Scorecard*. Per comprendere il suo funzionamento, tuttavia, è di primaria importanza conoscere la *Balanced Scorecard* e perché viene ancor’oggi considerato uno degli strumenti di performance più utilizzato degli ultimi vent’anni.

La *Balanced Scorecard*, sviluppata nei primi anni ’90, prevedeva un approccio in grado di risolvere quasi tutte le problematiche relative agli investimenti di breve periodo, i quali erano basati unicamente sullo storico dell’impresa. Il concetto, portato avanti da Kaplan e Norton (1992)<sup>98</sup>, basa le sue fondamenta sull’idea che il successo o il fallimento di un’impresa non può poggiare solamente sull’utilizzo efficiente del capitale di investimento, sulla scelta delle aree più profittevoli e sulla gestione delle risorse umane. Emerge, come in precedenza descritto, che la componente materiale e tangibile delle risorse e delle attività svolte dall’impresa riveste un piano sempre più minoritario, lasciando spazio alle caratteristiche intangibili e al possesso di beni immateriali per la creazione di un’organizzazione che mira ad un vantaggio economico duraturo. Proprio per questo, il modello proposto nel 1992 punta ad equilibrare queste due tipologie di risorse, per avviare ad una completezza strategica di sistema che soddisfi esigenze sia di breve e lungo periodo e che possa mediare le caratteristiche possedute dall’azienda stessa.

Al livello strumentale, inizialmente, vengono descritti sei fattori utili ad inquadrare il contesto strategico aziendale, rappresentati nella Figura 3.2:

---

<sup>98</sup> R. Kaplan & D. Norton, “*The balanced scorecard: translating strategy into action*”, 1992

1. **Visione:** essa permette di esprimere i valori e gli ideali che accompagnano l'impresa giorno dopo giorno, descrivendo in modo preciso e chiaro le credenze e gli ideali nei quali l'azienda crede e si ispira ogni giorno. Le tematiche che vengono affrontate devono poggiare su delle questioni solide e chiare, in modo da risultare velocemente comprensibili e lineari, potendo fornire delle linee guida per il raggiungimento della stessa *vision*. Affinché possa risultare efficace e definita, la visione dell'impresa dovrebbe essere condivisa a tutti i livelli dell'organizzazione, raggiungibile e con obiettivi futuri realistici.
2. **Obiettivi e strategie aziendali:** una volta percepita e resa chiara la visione dell'impresa, è necessario incanalare tutte le energie nella definizione degli obiettivi e delle strategie che si ritengono più opportune per raggiungerli. Chiaramente, più complessi saranno gli obiettivi che l'organizzazione si è prefissata, più la componente strategica sarà lunga e difficile da rendere applicabile nel processo organizzativo. Quindi, risulta opportuno delineare delle aree di business all'interno delle quali l'azienda intende concentrarsi maggiormente, analizzando prima il posizionamento competitivo che questi rivestono all'interno del mercato, per poi definirne una strategia in modo da correlare i vari aspetti dei differenti obiettivi. A conclusione, rispetto alla singola area di business, deve essere individuato un *manager*, a cui spetta il compito di creare concretamente un piano di azioni rivolto al raggiungimento degli obiettivi.
3. **Prospettive per la creazione del valore:** la strategia di un'organizzazione, qualunque essa sia, deve rivolgere lo sguardo a delle prospettive in grado di fornire un quadro completo e ampio della situazione. Le quattro prospettive che vengono delineate sono:
  - la prospettiva dei processi interni di gestione identifica la parte in cui vengono analizzati e controllati i processi organizzativi – ad esempio il processo distributivo o di assistenza post-vendita garantito al cliente –, i quali ricoprono una maggiore influenza al livello strategico nella creazione del valore e nel consolidamento della posizione ricoperta all'interno del mercato di riferimento. Attraverso i dati analizzati e le performance conseguite, è possibile conoscere l'andamento del

business, in modo da comprendere se il prodotto o servizio offerto al cliente può soddisfarlo e in che misura;

- la prospettiva della soddisfazione della clientela ricopre uno dei fattori più rilevanti, poiché le performance che vengono percepite all'esterno influenzano in parte le condizioni che vengono create all'interno. Gli indicatori che possono condizionare positivamente o negativamente l'andamento dell'azienda possono essere ricondotti al tasso di fedeltà del consumatore, al grado di soddisfazione del cliente, al rapporto di acquisizione e di durata dei nuovi clienti e la loro conseguente redditività;
  - la prospettiva dei processi di apprendimento e di crescita, invece, punta ad una visione prospettica della conoscenza interna all'azienda. Infatti, si cerca di analizzare l'attitudine dell'organizzazione alla crescita e al miglioramento del singolo dipendente e, più in generale, dell'azienda nel suo complesso. Il valore che deve essere creato per gli azionisti e per i clienti deve sempre essere correlato ad una visione critica dei mutamenti socio-economici in atto, affinché possa essere garantito un processo di apprendimento e crescita in grado di analizzare aspetti interni fondamentali, come per esempio il tasso di fedeltà dei dipendenti, il grado di conoscenza e formazione che l'azienda fornisce, il livello dei sistemi informativi e organizzativi e la capacità e l'efficienza di trasferire le conoscenze dall'esterno all'interno;
  - la prospettiva della situazione finanziaria si rivolge ai bisogni e alle richieste degli *shareholder* che devono essere soddisfatti, monitorando i risultati economici, patrimoniali e finanziari. Le misure finanziarie possono essere osservate in una duplice visione, ossia hanno la potenzialità, in primo luogo, di definire le prestazioni finanziarie ed economiche relative alla strategia, e anche di essere considerate il punto di riflessione e di analisi delle altre tre prospettive;
4. **Fattori critici di successo (*Critical Success Factors* – CSF):** le prospettive, che precedentemente sono state elencate, risultano importanti per definire i fattori critici di successo dell'impresa, i quali indicano le aree dove è necessario eccellere e migliorare per raggiungere le prospettive prefissate.

La differenza principale con gli obiettivi aziendali rispetto ai CSF è che i primi si prefiggono dei risultati da conseguire – per esempio diventare leader o ottenere una buona parte del mercato in un determinato segmento –, mentre i secondi sono dei mezzi a supporto della realizzazione dei primi e permettono di individuare le aree critiche da migliorare o da modificare per il raggiungimento dell'obiettivo.

5. **Indicatori di performance:** attraverso la misurazione e la definizione delle performance portate avanti dall'azienda è possibile e prevedibile rilevare tempestivamente le criticità che possono emergere e che con la sola contabilità sarebbe difficile individuare. Gli indicatori come strumento di misurazione delle performance aziendali non possono basarsi unicamente sui risultati economico-finanziari e non possono nemmeno considerare ottimali tutte le informazioni che vengono rilevate all'interno dei dati contabili, per quanto concerne la dimensione strategica di lungo periodo.
6. **Valori target e piani di azione per i manager:** all'interno dell'analisi compiuta in precedenza, la BSC poggia su azioni concrete che dovrebbero essere intraprese per il miglioramento operativo in modo da raggiungere l'obiettivo di sviluppo e di crescita durevole per l'azienda. Le attività definite per ogni obiettivo devono essere individuate e monitorate, partendo dalle specifiche strategiche desiderate. Successivamente, per ogni standard, possono essere definiti due tipologie più specifiche di indicatori: *lag indicator* – misurano se gli obiettivi strategici delle prospettive sono stati raggiunti – e *lead indicator* – misurano il livello specifico della singola prestazione e in relazione alla business unit.



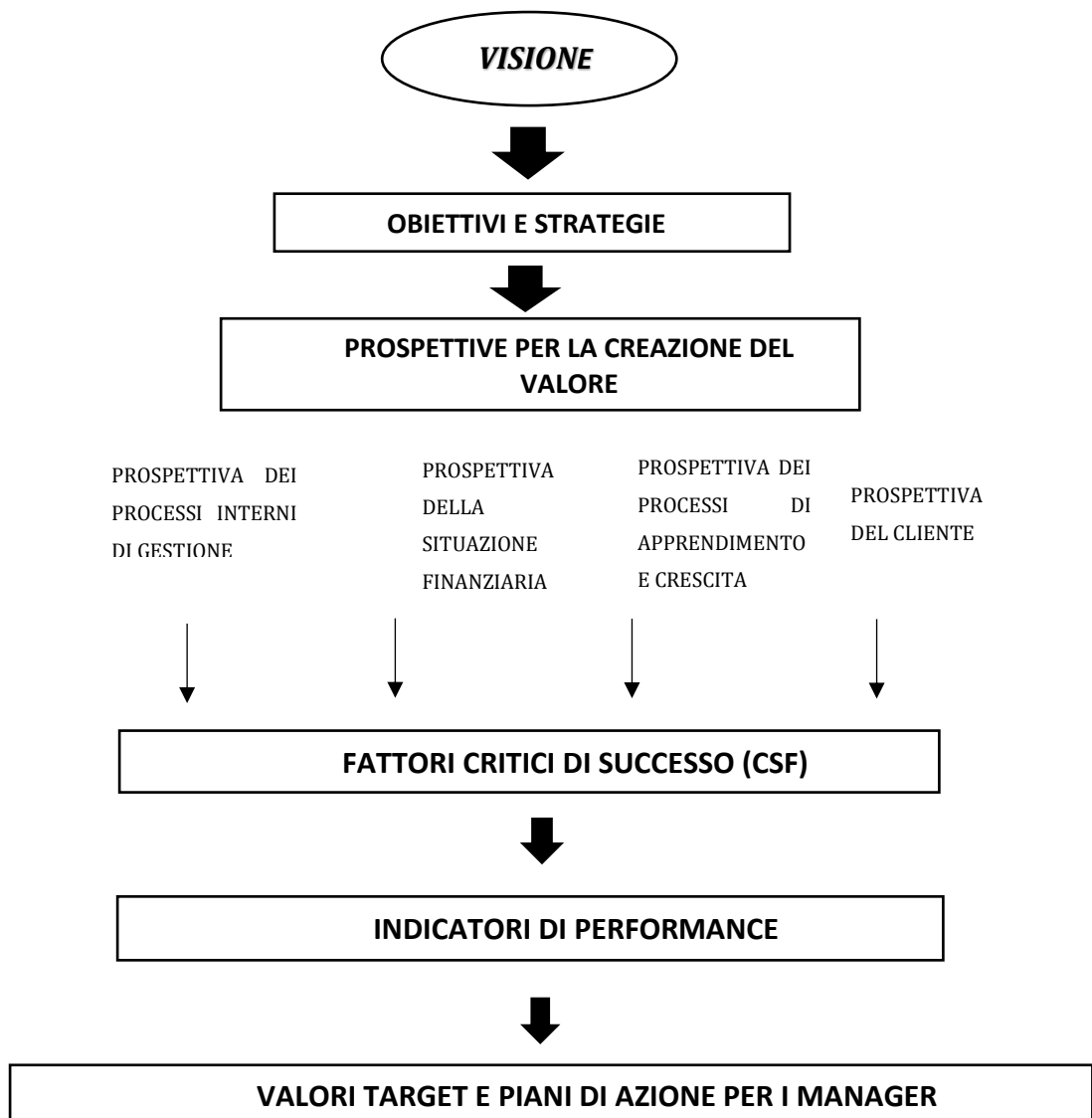


Figura 3.2: elaborazione da Salvo e Agostini (2002)<sup>99</sup>

<sup>99</sup> V. Salvo, A. Agostini, "L'approccio Ernst & Young al Performance Management". In: De Marco, M., et al., (a cura di) "Balanced Scorecard: dalla teoria alla pratica", 2002

### 3.2.2 Sustainability Balanced Score Card

Grazie alla comprensione della *Balanced Scorecard* come strumento di performance strategica, appare immediatamente più chiara la comprensione della *Sustainability Balanced Scorecard*. Infatti, lo strumento ha preso piede nella visione strategica aziendale solamente successivamente ed ha permesso di formulare un processo strategico che metta in risalto una visione sostenibile aziendale. Lo sviluppo di prodotti ecologici, la collaborazione dal punto di vista normativo e di regolamentazione con le autorità competenti e la riduzione dell'impatto ambientale all'interno del ciclo di vita, permette all'organizzazione di costruire nuove basi e nuovi obiettivi per diminuire e compensare gli effetti che precedentemente hanno leso l'ambiente circostante, anche in modo involontario. Se attraverso una costruzione di processi interni si facilita l'implementazione della sostenibilità, in modo consequenziale è possibile supportare anche delle pratiche di *branding* o di comunicazione dal punto di vista del cliente e degli *stakeholder*. Attraverso il collegamento tra le attività aziendali operative e funzionali al raggiungimento del maggior valore e i fattori non finanziari attraverso i relativi indicatori di performance, allineati in base alla loro rilevanza strategica all'interno delle BSC come visto in precedenza, è possibile ricoprire un ruolo di supporto strategico per stimolare un processo proattivo per il raggiungimento degli obiettivi. Appare, perciò, un punto di partenza di fondamentale importanza incorporare degli elementi non monetari che, rivestendo un ruolo di successo per il raggiungimento della strategia, permettono di introdurre via via il concetto di sviluppo sostenibile nella sua triplice dimensione all'interno di uno strumento di gestione univoco: la *Sustainability Balanced Score Card*.

Come già ampiamente trattato nei capitoli precedenti, il manager risponde alle esigenze di mercato e alle transazioni economiche attraverso l'utilizzo di strumenti strategici e di gestione adatti. Negli anni precedenti si è riscontrata una carenza di risorse ambientali e un'attenzione superficiale dell'interesse verso la componente sociale e, poiché queste due componenti si riflettono nelle transazioni di mercato e influiscono nelle scelte del consumatore, le aziende si sono fatte carico di questa problematica, ascoltando le richieste delle più grandi istituzioni e organizzazioni. Tuttavia, questi sistemi sono sempre stati integrati solo in parte all'interno del sistema di gestione e, molte volte, è stato possibile riscontrare poca chiarezza e scarsa efficienza al livello di gestione ambientale e sociale. Infatti, molto spesso riesce ad essere difficoltoso capire e intercettare il sistema

causa-effetto che può esserci tra le misure di performance ambientali e sociali e il successo economico delle imprese<sup>100</sup>. Proprio per queste motivazioni, appare logico e intuitivo utilizzare il modello della BSC, il quale descrive il contributo di causalità delle principali questioni strategicamente rilevanti e le loro azioni relative, per integrare il concetto di sviluppo sostenibile in tutte e tre le dimensioni. Riprendendo il concetto utilizzato da diversi autori<sup>101</sup>, la ricerca per una gestione e un'integrazione della sostenibilità non dovrebbe risentire di eventuali conflitti, potenzialmente emergenti dalle tre differenti categorie, ma al contrario dovrebbe essere promotrice di un miglioramento e di una creazione di opportunità rilevanti per l'impresa. Se si considerano le quattro prospettive che precedentemente sono state individuate nel modello convenzionale della BSC, si può individuare una formulazione di esse basata su degli obiettivi finanziari strategici a lungo termine, con un processo dall'alto, a partire dalla *visione*, verso il basso attraverso la definizione delle azioni eseguite dai manager. Grazie a questo approccio, che garantisce un orientamento verso tutte le attività aziendali strategiche<sup>102</sup>, la gestione della sostenibilità può essere raggiunta in modo più agevole, mirando al raggiungimento simultaneo degli obiettivi ambientali, sociali e economici. Conseguentemente, devono essere delineati tre pilastri fondamentali affinché l'approccio orientato ad una strategia di valore durevole venga attuato efficacemente:

- la gestione della sostenibilità deve essere concepita come una caratteristica propria dell'impresa, a prescindere dalle condizioni finanziarie e economiche nella quale essa si può trovare o può generare nel breve periodo. Focalizzarsi e generare dei sistemi che promuovano lo sviluppo sostenibile solamente quando questi creano valore commerciale, risulta sbagliato e fuorviante e non permette una completa e permanente integrazione della stessa;
- lo sviluppo sostenibile deve essere orientato al valore intrinseco e al beneficio futuro che può generare. Molto spesso l'orientamento adottato di

---

<sup>100</sup> M. L. Pava & J. Krausz, "The association between corporate social-responsibility and financial performance: the paradox of social cost", *Journal of Business Ethics*, 1996.; M. Wagner, "A review of empirical studies concerning the relationship between environmental and economic performance: What does the evidence tell us?", 2001

<sup>101</sup> T. Hahn & M. Wagner, "Sustainability Balanced Scorecard", 2001; F. Figge, T. Hahn, S. Schaltegger & M. Wagner, "The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management", 2002

<sup>102</sup> S. Schaltegger & R. Burritt, "Contemporary environmental accounting: issues, concepts and practice", 2000

estrapolare informazioni dai *competitors* si potrebbe rivelare inadeguato, poiché nella maggior parte dei casi verranno promosse azioni indirizzate alla creazione di benefici finanziari di breve termine, piuttosto che di lungo termine;

- la costruzione di un sistema sostenibile deve presumere un forte collegamento complementare all'interno delle tre principali aree di interesse, ovvero economica, ambientale e sociale. Solamente un'azienda in grado di porre sullo stesso livello le tre principali dimensioni di sostenibilità potrà riuscire chiaramente a dimostrare le sue performance di sostenibilità.

Pertanto, la *Sustainability Balanced Scorecard* risulta essere uno dei potenziali approcci strategici e di gestione in grado di coniugare sia le tre dimensioni della sostenibilità – attraverso l'integrazione dei fattori delle *soft skills*<sup>103</sup> – con i fattori prettamente finanziari, sia permette di abbracciare una vasta gamma di imprese con differenti tipologie di strategie<sup>104</sup>. L'integrazione della sostenibilità all'interno della BSC, proposta da Hahn e Wagner (2001) si articola in tre modalità possibili:

### **1. L'integrazione degli aspetti sostenibili all'interno delle quattro prospettive**

All'interno delle quattro prospettive della BSC è possibile coniugare l'aspetto ambientale e sociale all'interno della strategia, attraverso i rispettivi obiettivi e i rispettivi indicatori di misurazione delle performance. Secondo questo approccio, è possibile creare un rapporto di causa-effetto di matrice sostenibile in modo immediato all'interno della BSC, rendendo i processi informativi e la disponibilità delle risorse parte centrale del settore di mercato aziendale. Al livello pratico, le quattro prospettive che sono state implementate nel modello convenzionale avranno un risvolto socio-

---

<sup>103</sup> Le *soft skills*, o anche chiamate fattori non monetari, sono le competenze, le abilità dei collaboratori, i segnali sociali intrinseci e gli attributi personali, che risultano utili per rendere più produttivo ed efficace il lavoro che si deve svolgere. Le competenze trasversali, infatti, permettono al manager di gestire lavori a lungo termine in modo più incisivo e corretto, incrementando le capacità collaborative, le competenze comunicative, l'etica e i valori del lavoro e una gestione del tempo in modo da ottimizzare le prestazioni.

<sup>104</sup> Kaplan e Norton (1992) riescono ad applicare la BSC anche all'interno delle organizzazioni no profit e profit, a conferma che lo strumento progettato è rivolto ad una vasta gamma di imprese. La Sustainability Balanced Scorecard può essere implementata sia da imprese di nicchia orientate alla sostenibilità e all'attenzione per le componenti socio-ambientali, sia in imprese *mainstream* la cui strategia intende integrare la sostenibilità in modo graduale.

ambientale, che permetterà una graduale introduzione al livello di sviluppo sostenibile.

Come già descritto in letteratura<sup>105</sup>, adottando un approccio dall'alto verso il basso, possono essere distinte all'interno quattro prospettive degli elementi sociali e ambientali, che, mantenendo una coerenza al livello strategico, riescano a definire degli indicatori chiave di performance. Vengono descritti come segue:

- gli indicatori finanziari orientati ad un approccio sostenibile rivestono un ruolo prettamente informativo e contabile. I campi di interesse possono essere relativi al singolo azionista – che guarderà a delle pratiche di investimento eticamente e ambientalmente più corrette –, oppure correlati a un registro documentale puntuale e specifico, come il Bilancio di Sostenibilità<sup>106</sup> al livello economico e contabile, che possa delineare i principali flussi di materiali o di servizi in possesso dell'azienda.
- gli indicatori di mercato sostenibili hanno la caratteristica di evidenziare e individuare i principali mutamenti e i cambiamenti che possono intercorrere tra il design del prodotto e i processi ecologici che lo influenzano. L'aspetto del marketing ricopre una valenza importante non solo per il consumatore finale e il segmento di mercato al quale si è deciso di puntare, ma impatta sia sulle vendite, sia sull'immagine di mercato che l'impresa può avere e la conseguente approvazione al livello di settore. L'obiettivo principale dell'area di controllo è quello di unire e rendere collaborativo il rapporto tra le attività sostenibili implementate e la parte comunicativa esterna. Gli indicatori di performance adottati avranno un impatto significativo al livello di mercato, puntando ad influenzare le azioni promosse.

---

<sup>105</sup> S. Schaltgger, “*Sustainability as a driver for corporate economic success*”, Society and Economy, 2011

<sup>106</sup> Il Bilancio di Sostenibilità, o anche detto Bilancio sociale, è documento di controllo di gestione che delinea e raggruppa le relazioni di scambio intercorse tra l'impresa e i suoi *stakeholder*, ponendosi l'obiettivo di comunicare, con dati quantitativi e qualitativi, gli effetti che l'attività d'impresa ripercuote sulla società circostante. Il successo dell'organizzazione deriva proprio da questo: riuscire a mantenere un buon equilibrio tra la componente economica – di fondamentale importanza per la sopravvivenza dell'impresa stessa – e la componente sociale ed ecologica, al fine di rendere consapevoli tutti gli attori esterni dei suoi valori e dei suoi obiettivi.

- l'orientamento sostenibile al livello dei processi interni di gestione punterà all'integrazione degli indicatori di performance finanziare e non, permettendo di evidenziare le problematiche tecnico-ambientali rilevanti all'interno dei processi produttivi. Tuttavia, oltre ai processi pocanzi citati, è necessario porre attenzione anche ad altri processi aziendali – come i processi innovativi, di ricerca, di logistica e di servizio offerto al cliente – che assumono un ruolo chiave all'interno dell'implementazione dello sviluppo sostenibile.
- la prospettiva orientata ai processi di apprendimento e crescita in ottica sostenibile punterà ad aumentare e accrescere la parte di ricerca e sviluppo interna all'impresa, migliorando sia le tecnologie informative di prodotto e dei servizi di consulenza che possono essere offerti, sia comunicando quanto possa essere preziosa l'importanza dei *know-how* e delle risorse umane, adottando sistemi di incentivazione e motivazionali sempre più incisivi. Una struttura informativa ben collegata e efficiente con delle percezioni aziendali al livello di cultura imprenditoriale, aumenta la propensione del singolo dipendente ad apprendere e stimolare una conoscenza interna all'organizzazione, che può essere traslata successivamente al livello esterno.

## **2. Introduzione di una quinta prospettiva non di mercato**

A causa di una scarsa rappresentazione degli aspetti ambientali e sociali al livello aziendale, questi, molto spesso, non sono totalmente integrati all'interno dei processi di mercato. La principale ragione è relativa al fatto che le tematiche sostenibili si basano su sistemi che non si rifanno ai classici sistemi di mercato, ma anzi poggiano su dei fattori che interessano le sfere socioculturali, politiche e legali. Queste vanno a toccare tematiche di accettazione e di legittimazione sociale, di valori etici importanti per la comunità, rispetto ad un rapporto con l'opinione pubblica e una conoscenza degli sviluppi giuridici in corso. Perciò, se venisse considerata la singola impresa, risulterebbe difficile poter ragionare in questi termini, poiché la maggior parte delle energie normalmente vengono investite nelle logiche

commerciali ed economiche<sup>107</sup>. Pertanto, la soluzione che viene proposta da Figge (2001) prefigura l'estensione di una quinta prospettiva "non di mercato", la quale possa combinare gli aspetti sostenibili all'interno della strategia dell'impresa. Essa può ricoprire un ruolo di primo piano, solamente quando, all'interno della visione, degli obiettivi strategici e dei fattori di performance, l'influenza che viene esercitata dagli aspetti ambientali e sociali possiede un alto impatto per il successo dell'impresa al di fuori del sistema di mercato. Grazie al coinvolgimento che può essere instaurato, le prestazioni e le azioni promosse dall'azienda potranno avere un credito nelle quattro prospettive già presenti, attraverso una modalità diretta, coinvolgendo l'aspetto economico e finanziario, e sia in modo indiretto introducendo nuove soluzioni strategiche con un diverso orientamento. Un'interfaccia esauriente e comprensibile della prospettiva di mercato in ottica sostenibile è rappresentata da strumentazioni standard come EMAS, ISO e altre procedure di certificazione volontarie. Grazie a queste nuove normative è possibile garantire in modo preciso e diretto l'osservanza delle certificazioni internazionali, in modo che queste possano esercitare un vantaggio economico in modo indiretto, permettendo un adeguamento e promuovendo i cambiamenti al livello legislativo.

### **3. Creazione di una Balanced Scorecard derivata**

L'ultimo approccio può essere inteso come un'estensione delle due proposte precedenti, unendo le componenti sociali e ambientali in modo indipendente ma riuscendo a integrarle all'interno della strategia dell'azienda. Alla base, il sistema di riferimento è sempre definito dalla BSC convenzionale, svolgendo il ruolo di coordinamento e organizzazione di tutti gli aspetti potenzialmente necessari per l'attuazione degli obiettivi. La differenza è che, in aggiunta, viene inserita la componente sostenibile che va a ricoprire una rilevanza strategica fondamentale. Attraverso questa terza tipologia è possibile ottenere un controllo coordinato e preciso di tutti

---

<sup>107</sup>W. Hill, "Betriebswirtschaftslehre als Managementlehre. In Betriebswirtschaftslehre als Management- und Führungswissenschaft", 1985

gli aspetti ambientali e sociali che significativamente sono considerati rilevati all'interno del sistema.

Inoltre, Figge et al (2001) nella Sustainability Balanced Scorecard viene precisato che l'implementazione del terzo modello – ossia di una *Balanced Scorecard* derivata e orientata alla sostenibilità - ha la prerogativa assoluta di essere formulato solamente successivamente rispetto all'implementazione di uno dei due modelli precedentemente descritti. Risulta evidente come le possibilità integrative descritte precedentemente si focalizzano in misura maggiore nelle specifiche *business unit*, facendo risultare poco chiara e scarsamente completa l'intenzione aziendale di integrare la sostenibilità solamente servendosi dei primi due modelli sistemici descritti. Quindi, la costruzione della SBSC è vista come un passaggio successivo che va a completare un lavoro puntuale e preciso, avente l'obiettivo di integrare gli aspetti strategicamente rilevanti al livello sostenibile all'interno della BSC convenzionale. È importante notare che, sebbene le prime due alternative siano fondamentali per l'implementazione di una SBSC, esse non si escludono a vicenda e risulta necessario andare ad analizzare la conformazione strategica propria dell'organizzazione e degli aspetti ambientali e sociali che si vogliono portare avanti. In altre parole, gli aspetti sostenibili rilevanti al livello strategico possono o già essere integrati nel sistema di mercato – per esempio i costi ambientali possono essere compresi in una delle quattro prospettive classiche – oppure, se esercitano un'influenza socio-culturale e di legittimazione ambientale all'interno e dell'impresa, – come per esempio situazioni che possono mettere a repentaglio l'immagine attraverso denunce per una poca attenzione all'ambiente – potranno essere compresi nella prospettiva aggiuntiva non di mercato. Perciò, non è necessario né prendere una decisione a monte sull'approccio che si andrà ad utilizzare, né discutere i prerequisiti aziendali necessari da possedere per la loro implementazione<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup> M. Epstein, "Measuring corporate environmental performance: best practise for costing and managing an effective environmental strategy", 1996; M. Radcliffe, "Using the Balanced Scorecard to develop metrics for sustainable development", 1999; A. Sturm, "Performance measurement and environmental performance measurement", 2000;



Concludendo, il processo di formulazione di una *Sustainability Balanced Scorecard* deve soddisfare una serie di assunti fondamentali<sup>109</sup>:

- In prima battuta, il sistema strategico, o più in generale la visione dell'impresa, deve mirare ad una gestione basata su valori solidi che inglobino gli aspetti ambientali e sociali;
- Successivamente, affinché possa essere realizzata la visione precedentemente concordata, è necessario che gli aspetti sostenibili vengano integrati nel sistema di controllo e gestione dell'impresa. Una SBCS deve proporre delle soluzioni per garantire la realizzazione degli obiettivi strategici, per questo non potrà esserci solamente una generica attribuzione delle azioni che dovranno essere proposte, ma l'integrazione dovrà essere precisa e specifica ad ogni unità aziendale interessata;
- In fine, il risultato ottenuto dovrà essere integrato in base alla rilevanza strategica e alle priorità che si intendono portare avanti.



**Figura 3.2.2** Processo di formulazione della SBSC (Figge et al. 2002)

<sup>109</sup> F. Figge, T. Hahn, S. Schaltegger & M. Wagner, "The Sustainability Balanced Scorecard – Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management", 2002

Concludendo, l'applicazione della metodologia e del concetto di *Sustainability Balanced Scorecard* ha permesso di integrare e gestire la sostenibilità, come un nuovo strumento orientato alla crescita del valore, finanziario e non, di un'organizzazione. Il processo di integrazione della SBSC riesce ad essere applicato indipendentemente dal fatto che la strategia di gestione e di controllo preveda già degli accenni nell'aspetto sostenibile, dimostrando il fatto che può essere utilizzato come punto di partenza anche in una strategia tradizionale. Inoltre, la possibilità di apertura che viene delineata dalla SBSC riesce non solo a garantire una potenziale gamma di nuove strategie sostenibili da introdurre, ma coinvolge differenti tipologie di imprese che possono spaziare in: aziende di nicchia che ritengono fondamentale una strategia ambientale e sociale, a imprese più tradizionali che si affacciano per la prima volta al mondo sostenibile. Infatti, l'SBSC ha come obiettivo la traduzione in termini operativi della strategia sostenibile, quindi il legame che ha con gli altri strumenti di gestione e controllo risulta molto coeso e non vengono riscontrate problematiche integrative con i sistemi già adottati. Pertanto, grazie alle quattro prospettive che collegano differenti settori, l'approccio che viene proposto contribuisce ad una gestione ambientale e sociale in modo efficace ed efficiente per il raggiungimento di un successo economico duraturo nel lungo periodo. Grazie alla SBSC viene affermato che si potrà apportare un forte contributo sostenibile al nostro ecosistema, sia formulando e garantendo prestazioni aziendali più attente all'ambiente e all'ambito sociale, sia dimostrando che una gestione orientata al valore sostenibile può rivelarsi commercialmente etica e aumentare l'aspettativa qualitativa dell'impresa.

### **3.3 Misurare la sostenibilità dal punto di vista esterno e degli *stakeholder***

Dopo aver analizzato le principali metodologie che fino ad oggi hanno caratterizzato l'implementazione della sostenibilità da un punto di vista interno dell'azienda, ora l'analisi è volta alla descrizione delle strumentazioni più diffuse al livello esterno per comunicare la sostenibilità. Come già sottolineato nei capitoli precedenti, la percezione esterna dello sviluppo sostenibile risulta, attraverso i molteplici mezzi a disposizione, di più semplice e di più diretta comprensione nei confronti degli *stakeholder*. Comunicare la sostenibilità attraverso degli standard volontari o imposti per legge per le imprese appare una delle soluzioni più efficaci per ottenere consensi e aumentare il loro valore economico in modo risoluto.

Gli indicatori di performance del controllo sostenibili rispetto alle operazioni che vengono portati avanti in azienda (*Sustainability operational performance controls* – SOPC) hanno la caratteristica di riuscire ad analizzare, misurare e monitorare, attraverso modalità critiche, le performance di sostenibilità in una strategia aziendale prestabilita e implementata. I controlli che possono essere eseguiti all'interno dell'impresa, ed esaminati fino ad ora in letteratura, possono spaziare dal monitorare ed aggiustare le prestazioni, analizzare eventuali criticità e confrontare i risultati e ricondurre, attraverso strumenti contabili e di *reporting*, ai principali risultati raggiunti al livello finanziario. Attraverso quest'ultimo controllo, le possibilità di utilizzare target e obiettivi di gestione ambientale hanno avuto un forte impatto al livello di impiego. La formulazione degli obiettivi di performance, insieme ad una strategia di sviluppo sostenibile adeguatamente implementata<sup>110</sup>, potrebbe essere visto come il primo passo per una nuova gestione di socio-ambientale in grado di integrare gli aspetti di sviluppo sostenibile in tutti i livelli aziendali. Sostenere degli obiettivi portarli a compimento risulta sicuramente un'incentivazione in più per il singolo dipendente, il quale acquista conoscenza e coscienza degli impegni che ai quali l'organizzazione si fa carico. Infatti, definire obiettivi di performance complessi può avere una ripercussione di ampio spettro e coinvolgere sistemi organizzativi ampi – per esempio una riduzione delle emissioni totali al livello di produzione o introdurre dei materiali che riducano l'impatto ambientale per la

---

<sup>110</sup> S. Y. Lee, "Corporate Carbon Strategies in Responding to Climate Change", Business Strategy and the Environment, 2012

formazione del prodotto al consumatore finale –, oppure può implicare un conseguimento di soluzioni maggiormente precise e puntuali – come la riduzione di una percentuale considerevole di inquinamento al livello produttivo o specifico per una determinata operazione. Gli obiettivi che al livello pratico possono essere individuati non devono risultare troppo pretenziosi, poiché se il sistema di gestione non risulta flessibile e adeguabile ai molteplici cambiamenti che possono avvenire nel corso del tempo, potrebbe essere difficile conseguire i risultati prefissati. Al contrario, se inizialmente le mete al livello sostenibile vengono fissate in modo ragionevole e realizzabile, le risorse che potranno essere messe a disposizione gradualmente potranno essere inserite, non provocando eccessivi scompensi o difficoltà di introduzione. Inoltre, può anche essere proposto il *benchmarking* per iniziare a inquadrare e a valutare le prestazioni tra dipartimenti della stessa impresa o tra differenti imprese e industrie di settore<sup>111</sup>. In aggiunta, se viene presentato un buon piano attuativo, fissando degli obiettivi di sostenibilità raggiungibili e ambiziosi, risulterà più agevole collegare il sistema di controllo e gestione con il sistema di incentivazione e di bonus, che indirettamente potrà fungere da forza motrice per allineare e definire il comportamento dei manager e dei singoli dipendenti.

Al livello empirico, la letteratura si è divisa in due e sono stati promossi due orientamenti di pensiero differenti. Il primo filone si orienta ad un approccio conservativo della gestione sostenibile e persegue l'idea che avere delle linee guida non sempre possa rivelarsi soddisfacente e redditizio. Infatti, la fissazione di obiettivi troppo elevati, che devono sottostare a delle regolamentazioni legislative, non sempre può rivelarsi una scelta ottimale e economicamente vantaggiosa per l'impresa. La soluzione potrebbe portare a definire dei livelli minimi al livello di performance, rendendo più efficace l'implementazione della sostenibilità<sup>112</sup>. Il secondo filone, invece, adotta un approccio sistemico e ritiene che gli elementi di progettazione, come la determinazione degli obiettivi e la pianificazione strategica, risultino fondamentali per le aziende leader e

---

<sup>111</sup> Q. Tang & L. Luo, "Carbon management systems and carbon mitigation. *Australian Accounting Review*", 2014

<sup>112</sup> M. G. Rietbergen, A. Van Rheede & K. Blok, "The target-setting process in the CO<sub>2</sub> Performance Ladder: does it lead to ambitious goals for carbon dioxide emission reduction?", *Journal of Cleaner Production*, 2012; Durden, "Towards a socially responsible management control system", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008

all'aumento dell'ambizione del singolo obiettivo, cresce in modo diretto anche il reddito associato<sup>113</sup>.

In altre parole, una strategia di sostenibilità affinché possa essere realizzata e messa in atto necessita di parametri efficaci e deve essere in grado di monitorare la situazione costantemente.

Al livello teorico<sup>114</sup>, infatti, vengono presentate due misure di sostenibilità che possono essere adottate, in modo da rendere efficacemente applicabili le misurazioni di performance che si richiedono. La prima misura concerne alla contabilità aziendale con un'ottica sostenibile e si rivolge a tutte le potenziali informazioni economico-contabili che possono essere inserite, a sostegno della visione di sviluppo sostenibile. Attraverso i rapporti finanziari orientati verso un'ottica sostenibile è possibile rendere efficace e migliorare le prestazioni che si intendono portare avanti come per esempio: la riduzione dell'inquinamento al livello produttivo e la creazione di budget che includano la riduzione dei costi ambientali o che inseriscono il conteggio dei costi sociali utili alla prosecuzione del modello di CSR. La seconda misurazione interessa le azioni che si rivolgono a stabilire e evidenziare le prestazioni di insostenibilità che sono in atto nell'organizzazione, con i relativi supporti finanziari ed economici. L'unione di queste due misurazioni, seppur molto differenti tra di loro, appare una delle soluzioni che al livello pratico possono essere perseguite.

Gli indicatori di performance ambientali e sociali, volontari<sup>115</sup> o meno, risultano utili a monitorare e valutare i rischi, sviluppare e progettare piani di azione concreti e determinare i relativi benefit e compensi in relazione ai risultati conseguiti. Infatti, come sostenuto nello studio condotto da Bonacchi e Rinaldi (2007)<sup>116</sup> in una nota multinazionale mondiale, l'introduzione dei principi di sostenibilità, attraverso indicatori di performance e strategie di misurazione nel sistema convenzionale di programmazione e controllo, permette di interiorizzare in modo progressivo il concetto di una triplice

---

<sup>113</sup> Schategger e csutura 2012 + P- Perego & A. Kolk, "Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports", Journal of Business Ethics, 2012

<sup>114</sup> S. Schategger & M. Csutura, "Carbon accounting for sustainability and management. Status quo and challenges", Journal of Cleaner Production, 2012

<sup>115</sup> La Global Reporting Initiative (GRI) è un'organizzazione volta a comprendere, misurare e comunicare l'impatto che una qualsiasi attività possa avere sulle varie dimensioni dello sviluppo sostenibile. Attraverso queste linee guida l'impresa sarà in grado di delineare un Bilancio di sostenibilità e di comunicare a tutti i suoi stakeholders le proprie performance sotto l'aspetto sociale, ambientale e economico.

<sup>116</sup> M. Bonacchi & L. Rinaldi, "DartBoards and Clovers as new tools in sustainability planning and control", Business Strategy and the Environment, 2007.

visione sostenibile e aziona un meccanismo interno all'organizzazione che mobilita in più livelli una cultura organizzativa del cambiamento e dello sviluppo socio-ambientale. Infatti, viene evidenziato, nella letteratura<sup>117</sup>, che se un sistema che adotta una strategia proattiva viene implementato adeguatamente, può portare ad un maggiore utilizzo delle informazioni nel processo decisionale, attraverso misurazioni finanziariamente quantificabili. Tutto ciò, però, viene meno nel momento in cui non vengono accostate alle misure economico-contabili dei sistemi di benefit e incentivi adeguatamente corretti. Infatti, le organizzazioni nel corso del tempo hanno sviluppato degli indicatori di performance correnti e efficienti, ma non hanno sviluppato di pari passo dei sistemi che permettono adeguatamente di monitorarli e, conseguentemente, corrispondere degli incentivi o delle correzioni a riguardo.

In altre parole, questo ha portato ad un utilizzo sapiente delle informazioni al livello contabile, senza però individuare e localizzare i limiti o i problemi che potenzialmente possono essere rilevati.

---

<sup>117</sup> P. Perego, P., & F. Hartmann, *“Aligning performance measurement systems with strategy: The case of environmental strategy”*, 2009

### 3.3.1 Indicatori macroeconomici e standard volontari

In virtù del fatto che molto spesso la comunicabilità al livello esterno appare più incisiva e immediata, nel corso del tempo si sono susseguite diverse modalità e diverse strumentazioni per iniziare ad affrontare le complesse problematiche di integrazione della sostenibilità socio-ambientale al livello aziendale. In risposta a queste esigenze, le aziende hanno introdotto, oltre al costante aggiornamento e adeguamento in relazione alle normative nazionali e internazionali, delle soluzioni volontarie che, grazie al controllo delle performance delle attività e dei sistemi aziendali, possono contribuire e rafforzare l'idea della Responsabilità Sociale delle Imprese (*Corporate Social Sustainability* – CSR). Grazie alle certificazioni volontarie private, ossia non pubbliche e non imposte da una specifica normativa di legge, viene adottato un sistema che, integrato ad una strategia di pianificazione eco-sostenibile, potrebbe portare ad una importante svolta nel mercato e al livello di impatto ambientale e sociale.

Per la definizione e l'applicazione degli standard sostenibili è necessario analizzare e sviluppare un'idea strategica che si vuole perseguire e su che cosa si è intenzionati a migliorare, in relazione alle caratteristiche organizzative in possesso. Infatti, le organizzazioni devono poter comprendere se vengono prodotti dei risultati soddisfacenti e individuare eventuali falle nelle loro strategie. Per questo, si è proposto o il ricorso a tecniche di misurazione create appositamente all'interno dell'impresa<sup>118</sup>, oppure l'utilizzo di strumenti di misurazione standard, come per esempio indicatori standardizzati al livello internazionale – GRI, EMAS, ISO. L'incentivo a servirsi di indicatori volontari, oltre a agire concretamente sull'impatto socio-ambientale che l'impresa può avere, può fungere da acceleratore di immagine e di partecipazione attiva nel contesto esterno all'impresa. Il settore produttivo si sta muovendo verso una consapevolezza differente, la quale implica con uno slancio sempre più marcato al miglioramento delle performance in termini sostenibili. A questo, è stato registrato come l'idea di sostenibilità, oltre a tutelare il Pianeta e gli stessi uomini che lo popolano, permette di migliorare e generare un sistema denso e coeso per il raggiungimento dei risultati che a gran voce vengono richiesti. Attualmente, non si può più pensare di agire e di creare strategie aziendali che puntano sul ribasso del prezzo del prodotto venduto, puntando sulla scarsa

---

<sup>118</sup> R. Millar & K. Hall, "Social Return on Investment (SROI) and Performance Measurement", Public Management Review, 2012

e superficiale considerazione delle condizioni lavorative e di manodopera o di una esportazione e produzione in Paesi con vicoli pressoché inesistenti al livello ambientale. Come dimostrato<sup>119</sup> l'eco-efficienza non ha solo un impatto positivo da punto di vista pratico, ma permette di aumentare e migliorare la reputazione ambientale, creando un'immagine più solida e più responsabile dell'organizzazione, la quale risulta attenta a ciò che circonda il suo campo d'azione, non tralasciando le tematiche più ricorrenti. Inoltre, porta ad un adeguamento rispetto alle conformità che vengono richieste al livello internazionale e permette, al livello indiretto, un'influenza fondamentale all'interno dell'organizzazione: le conoscenze e la consapevolezza delle azioni che vengono portate avanti incidono nell'operato del singolo dipendente, rendendolo sempre più motivato a portare avanti attività che acquistano un valore sociale sempre più rilevante.

### **Gli standard volontari – EMAS e ISO**

Gli standard, come sottolineato pocanzi, svolgono la funzione di misurare e valutare il grado di sostenibilità che può esserci all'interno dell'impresa, in relazione alle modalità di gestione e di controllo strategico nelle quali l'azienda si focalizza. È importante ricordare che, sebbene svolgano una funzione di verifica, non devono essere considerati in maniera troppo stringente, poiché non riescono a quantificare in modo esaustivo se l'impatto socio-ambientale effettivamente influenzi il valore economico del prodotto. Tuttavia, riescono agevolmente ad individuare il livello delle politiche sostenibili e permettono di distinguere le aziende che investono e si rivolgono in modo sostenibile all'ambiente e alla società, rispetto a quelle che non si adoperano per essa.

Il primo standard che può essere adottato come modalità di misurazione della sostenibilità è il Regolamento EMAS (*Eco Management and Audit Scheme*), concentrato nell'aspetto ambientale e divenuto operativo nel 1995. Al livello normativo, l'Unione Europea ha deciso, attraverso l'approvazione di questo regolamento, di cambiare l'approccio basato sul "*command and control regulation*<sup>120</sup>" e di spostare il *focus* sul miglioramento delle prestazioni ambientali in più campi differenti, che possono spaziare dall'industria, al consumatore e per finire all'opinione pubblica. Grazie al Regolamento

---

<sup>119</sup> Fonte: International BSI Excellerator Research 2011

<sup>120</sup> L'approccio iniziale della regolamentazione delle autorità competenti era basato sulla modalità de "*command and control*", ovvero una legislazione fondata sull'idea di imposizione di determinati limiti restrittivi o di specifici permessi. La modalità sopracitata influenzava il comportamento dell'impresa attraverso limiti, imposizioni, leggi, contratti e accordi, rendendo difficoltoso e scomodo l'inserimento verso le organizzazioni.



EMAS, l'azienda in possesso di questa certificazione riesce a dimostrare che presso un determinato sito la gestione ambientale è conforme alle normative fissate e produce un impatto sostenibile sull'ambiente esterno, comprendendo e promuovendo azioni per la riduzione delle emissioni, per l'eliminazione dei rifiuti e degli scarichi tossici al livello idrico, per la gestione delle contaminazioni che possono intaccare l'area circostante sia al livello del suolo, sia al livello di radiazioni.

L'Unione Europea, attraverso l'EMAS, si prefigge l'obiettivo di vigilare primariamente sull'operato delle imprese e, successivamente, punta ad una sensibilizzazione più ampia riguardo alle tematiche sostenibili, stimolando le organizzazioni a prendere coscienza della situazione che è in atto nell'ecosistema. Il Regolamento, dal punto di vista pratico, coinvolge, oltre a tutte le imprese che svolgono attività industriali e che impattano, attraverso i loro processi, sul livello di salute ambientale del Pianeta, anche tutte le imprese di servizi, lavoratori, le piccole e medie imprese (PMI), a patto che queste abbiano un'implicazione al livello ecologico. Laddove, l'impresa avesse più siti collocati in aree geografiche differenti, oltre i confini dello Stato Membro dove è situata la sede principale, questi devono poter essere conformi ai regolamenti stabiliti in modo puntuale e preciso ad ogni sito, senza operare e attuare azioni generiche.

Inoltre, al livello legislativo la versione che è stata recentemente presa a modello è il regolamento EMAS CE/221/2009<sup>121</sup>, con le modifiche susseguite successivamente (regolamento 1505/2017 e 2026/2018<sup>122</sup>). La quarta versione e l'ultima fino ad ora, che ha sostituito le precedenti, è stata pubblicata dalla Comunità Europea attraverso il regolamento 2026/2018, con l'obiettivo di apportare i relativi miglioramenti che si sono individuati nel corso del tempo al livello ambientale. Alcune modifiche hanno coinvolto le energie rinnovabili e il loro inserimento all'interno del regolamento, l'utilizzo del suolo e la protezione della biodiversità e, infine, l'introduzione descrittiva delle azioni di governance nelle quali si basa il sistema di gestione ambientale.

Tuttavia, se un'impresa adotta il regolamento EMAS, è necessario sottostare ad un iter strategico e, successivamente certificativo, in grado di delineare e elaborare un piano corretto e efficace. Le principali azioni devono essere portate avanti come segue:

---

<sup>121</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A32009R1221>

<sup>122</sup> [http://www.emasclub.it/upload/2019418148460.EMAS\\_2018.pdf](http://www.emasclub.it/upload/2019418148460.EMAS_2018.pdf)

- In primo luogo, un'impresa che manifesta la volontà di dotarsi di un programma di gestione ambientale certificato su base volontaria ha la necessità, a monte, di creare una strategia aziendale coerente con le azioni che successivamente deciderà di implementare. La **politica ambientale**, alla quale l'impresa si ispira, dovrà contenere: i principali obiettivi e le principali azioni a cui l'organizzazione mira; un impegno di responsabilità e di presa di coscienza etica rispetto alle tematiche ambientali; l'inclusione primaria degli obiettivi ambientali nei piani d'azione stabiliti dai manager. Oltre a ciò, l'organizzazione, in base alla sua collocazione territoriale e in base all'attività di settore svolta, si concentrerà negli aspetti ambientali che ritiene maggiormente critici, adottando delle azioni adeguate. In altre parole, il miglioramento stabilito deve garantire la permanenza dell'impresa sul mercato, coniugando un'efficace sistema di politica ambientale con le risorse finanziarie e le principali tecnologie innovative a disposizione.
- Successivamente, verrà predisposta un'accurata **analisi ambientale iniziale** in grado di identificare, per ogni singola attività, le modifiche che sono state apportate e che, in seconda battuta, hanno causato, nella maggior parte dei casi, danni ambientali considerevoli. Conoscendo le attività che potenzialmente potrebbero risultare più dannose, sarà più facile fissare degli obiettivi e programmi d'azione efficienti, riuscendo così a connettere le aree di intervento alle risorse necessarie da utilizzare per arginare il problema. L'organizzazione deve essere consapevole che l'implementazione di un piano strategico ambientale efficace collide necessariamente con gli effetti che esso produce, o potrebbe produrre, sull'ambiente a seguito delle azioni che si decideranno di porre in atto. Per ciò, è necessario conoscere sia i principali fattori produttivi che determinano la modifica dello stato ambientale – produzione di rifiuti, sostanze inquinanti, consumi al livello idrico, ripercussioni nel terreno –, sia le componenti ambientali che

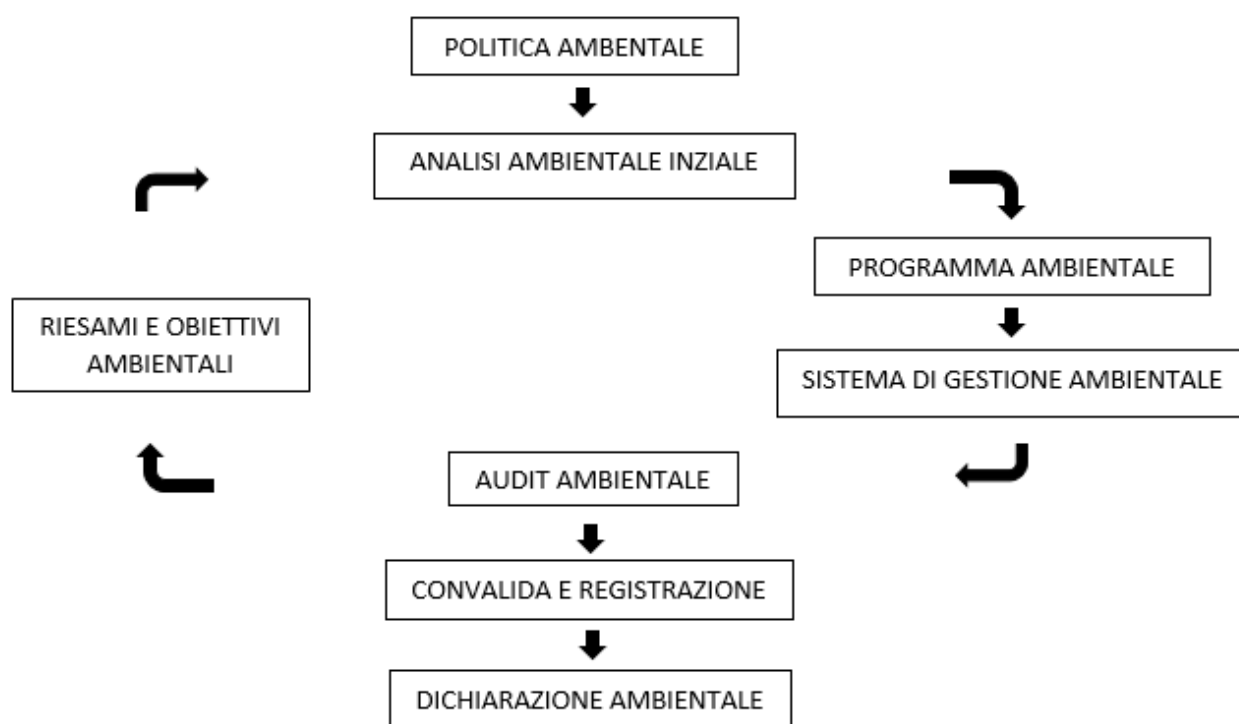
possiedono un'implicazione diretta – clima, specie animali o vegetali, suolo e terreno, comunità umane.

- Conseguentemente potrà essere stilato un **programma ambientale** coerente con gli obiettivi strategici e con le azioni operativamente perseguibili e adottabili, in relazione alle circostanze in cui si trova ad agire l'impresa. Ciò che viene richiesto è una pianificazione e una gestione delle proprie attività, in modo tale per cui sia possibile realizzare la politica approvata, determinando le modalità, le tempistiche e le responsabilità per le singole funzioni svolte da ciascun attore coinvolto. L'EMAS mira a perseguire un miglioramento continuo dal punto di vista ambientale, in termini di utilizzo di risorse possedute e coerentemente con l'area circostante nella quale l'impresa si trova ad operare.
- Il regolamento, successivamente, impone una creazione di un **sistema di gestione ambientale** che possa complessivamente comprendere tutta la struttura organizzativa, le prassi, le procedure, le responsabilità, i processi e le risorse necessarie per l'attuazione della politica stabilita. L'assegnazione delle singole responsabilità e dei compiti organizzativi prevede un assetto preciso e definito, creando una struttura conforme agli obiettivi e ai principi che devono essere perseguiti. I manager dovranno stabilire con precisione e accuratezza tutte le fasi necessarie e, eventualmente, le modifiche da apportare al livello produttivo e organizzativo. Inoltre, l'elemento della formazione e dell'informazione riservata al personale, dovrà essere svolta periodicamente e in modo continuativo, in modo da garantire un sistema di risorse umane qualificato e cosciente delle proprie azioni e responsabilità. L'EMAS prevede che venga predisposto un controllo anche al livello operativo ed esterno che possa riguardare la conformità degli acquisti terzi, in relazione ad una adeguata e coerente catena di fornitura.

- Al livello gestionale e funzionale il regolamento richiede uno strumento in grado di riassumere tutti gli strumenti di gestione e di valutazione. L'**audit ambientale** permette, grazie al confronto delle performance, di verificare e attuare eventuali misurazioni correttive e di standard al fine di adeguarsi nuovamente a quanto stabilito in precedenza. Il sistema di audit si suddivide in una prima fase, che ha il compito di verificare la corretta attuazione del sistema di gestione ambientale, e una seconda fase che permette di misurare e valutare se effettivamente il sistema è adatto a ciò che è stato deciso. Un esempio delle attività che possono essere portate avanti da questo sistema potrebbero avere risvolti riguardanti le condizioni e lo stato di funzionamento dei macchinari utilizzati, oppure l'esame di documentazioni, registri e procedure, o ancora un'analisi dell'operato del personale stesso.
- A conclusione, l'organizzazione per ottenere a tutti gli effetti la certificazione EMAS deve redigere, in modo preciso e puntuale, la **dichiarazione ambientale** destinata ai soggetti esterni all'impresa, ossia gli *stakeholder*, con lo scopo informativo di riassumere tutti gli obiettivi e i progressi realizzati. Gli interlocutori esterni, come già descritto nei precedenti paragrafi, ricoprono un ruolo chiave nel rapporto comunicativo che può essere instaurato, poiché permettono di influenzare e di legittimare o meno le azioni svolte e, di conseguenza, aumentare o diminuire il valore economico del prodotto o del servizio aziendale. La dichiarazione ambientale possiede il fine di garantire un accesso informativo chiaro e preciso, rendendo le comunicazioni quanto più trasparenti possibili, permettendo di creare un giudizio oggettivo sull'attività che viene svolta dall'impresa. Va ricordato che l'atto non deve solamente descrivere i successi e le buone pratiche che si sono susseguite nel periodo temporale preso in considerazione, ma deve specularmente

sottolineare le difficoltà e i problemi che si stanno affrontando al livello ambientale-aziendale.

- L'ultima fase riguarda la convalida e la registrazione della certificazione da parte di un verificatore ambientale esterno all'azienda, che verificherà tutte le regolamentazioni e le documentazioni in possesso, per poi provvedere alla registrazione definitiva dell'impresa, in prima battuta, all'Organismo Competente Italiano nell'apposito sito<sup>123</sup> e, successivamente, alla Commissione Europea all'interno del Registro Europeo.



**Figura 3.3.1** Schema applicativo del regolamento EMAS

<sup>123</sup> Comitato Ecolabel & Ecoaudit: <http://www.isprambiente.gov.it/it/certificazioni/comitato-ecolabel-ecoaudit>

Il secondo modello standardizzato, che permette uno scambio fluido e efficace tra individui e organizzazioni, fa parte delle normative ISO (International Organization for Standardization – Organizzazione Internazionale per la normazione). L'associazione, senza scopo di lucro e volontaria, nasce nel 1947 a seguito di un'esigenza legata alla riduzione dei costi collegati alle verifiche e ai controlli ad esse attinenti, mettendo in moto una necessità di unificare, da parte di fornitori e mandatari, degli standard – ambientali, qualitativi, sanitari e di sicurezza – omogenei e condivisi sia al livello nazionale che internazionale. Successivamente, negli anni '80 l'associazione si inizia a far carico anche delle attività sistemiche generali, le quali permettono di monitorare e certificare l'adeguatezza dei processi, sistemi di gestione e catene di fornitura.

Lo scambio e il trasferimento delle informazioni al livello internazionale, se oggettivo ed unificato, permette di migliorare e rendere omogenea l'attività economica, scientifica e tecnologica che via a via si sviluppa nel corso del tempo. Il modello ISO ricopre uno dei ruoli più importanti al livello mondiale per quanto riguarda le direttive e la definizione e l'adeguamento delle normative tecniche all'interno della sfera aziendale. Sebbene ci sia una corrispondenza con la traduzione inglese, il nome della normativa ISO si rifà al concetto di uguaglianza e di oggettività. Infatti, le norme tecniche formulano dei criteri, dei parametri e delle regole che possono essere applicate in modo uniforme e coerente, avendo una valenza oggettiva al livello internazionale. Analogamente all'EMAS, anche la certificazione ambientale sopracitata possiede delle regole applicative che possono essere riassunte brevemente in:

- il campo di applicazione rispecchia tutti gli elementi che per un'impresa vengono considerati rilevanti e fondamentali per la costruzione di una strategia e per l'implementazione di politiche orientate alla sostenibilità. Chiaramente, la concentrazione che può interessare molto spesso non ricopre indistintamente tutti i campi aziendali, ma si focalizza solamente su un insieme di fattori, che analizzati preventivamente e organizzati, possono apparire concretamente realizzabili e implementabili.
- il metodo applicativo si rifà alla scelta di valori oggettivi e condivisi all'interno dell'organizzazione. Il collegamento che deve essere portato avanti deve relazionarsi al meglio con le esigenze e gli obiettivi in previsione. Va ricordato che il metodo utilizzato non deve considerarsi

statico e ottimo in modo indistinto, poiché in base all'evoluzione del mercato e della realtà circostante, esso può mutare.

- le funzioni e le procedure devono essere verificate sulla base dei risultati a consuntivo che l'azienda possiede, per eventualmente modificarle o cambiare l'approccio dato. Le funzioni si differenziano dal campo di applicazione e dai compiti di responsabilità che ad esso sono collegati. Le procedure, invece, devono essere stabilite specificatamente al fine di realizzare concretamente gli standard richiesti.
- i risultati sono fondamentali per la comprensione l'analisi dell'esercizio di una determinata funzione e delle metodologie applicative utilizzate. Da ciò, è possibile rivedere o confermare le soluzioni proposte, mantenendo sempre un'evoluzione e un approccio critico rispetto alle decisioni implementate.

Gli standard che vengono via via fissati grazie a questo modello è bene ricordare che non sono obbligatori per legge e che sposano l'idea di certificare una determinata attività o un prodotto in maniera volontaria da parte dell'organizzazione. Infatti, a seconda della normativa che viene applicata, si possono valutare e certificare, rispetto a cosa viene esaminato, le attività e le strutture in modo differente. Si ha una certificazione diretta nel momento in cui viene valutato un determinato prodotto o servizio e si analizzano tutte le soluzioni disposte in modo conforme agli standard. Invece, si può avere una certificazione indiretta quando si analizza e si esamina un processo o un sistema di una parte o dell'interno settore produttivo. In questa seconda categoria vengono collocate le certificazioni ISO che si distinguono in base ai sistemi di qualità (UNI EN ISO 9001), dell'ambiente (UNI EN ISO 14000), della sicurezza informativa (UNI CEI ISO IEC 27001) e della sicurezza e qualità alimentare (UNI EN ISO 22000).

Al livello ambientale la normativa ISO 14000 riguarda le certificazioni legate all'aspetto ambientale all'interno del controllo di gestione, inerenti alle valutazioni e al supporto rispetto al ciclo di vita del prodotto e strumentazioni di valutazione e di audit al livello ecologico ed ambientale. Esse descrivono come dirigere e guidare la gestione dell'azienda rispetto a queste tematiche, indipendentemente dalle dimensioni che essa ricopre, svincolata dal luogo geografico e al di là della complessità del suo processo produttivo. Infatti, l'idea dell'ISO 14000 si costituisce basandosi su un rapporto

innovativo che può essere instaurato tra l'organizzazione, le istituzioni e i portatori di interesse, tenendo sempre in riferimento le limitazioni legislative. Adeguandosi alle certificazioni ambientali, potrà essere perseguita una maggiore trasparenza al livello dei processi produttivi, ottimizzandoli e rendendoli competitivi al livello economico ed efficaci al livello sostenibile, in modo da poter accrescere e rafforzare un rapporto con gli *stakeholder* attenti e rivolti a queste tematiche. La logica dell'ISO 14000 punta ad un miglioramento in evoluzione, in grado di attuare un'analisi critica delle proprie costruzioni sistemiche e produttive, stabilendo le priorità e le esigenze aziendali e imparando dagli sbagli compiuti.

Inoltre, quando un programma di sistema di gestione ambientale (SGA) viene implementato all'interno di un'organizzazione strutturata e consolidata, quest'ultimo deve inserirsi all'interno di procedure consolidate e, per la maggior parte dei casi, statiche. L'insieme di misure di politiche, azioni di controllo e gestione, prassi operative e documentali favoriscono l'idea che, se integrate correttamente, è possibile facilitare una flessibilità continua, in grado di adattarsi alle mutazioni in corso, facendole risultare un valido strumento capace di stimolare e sostenere il percorso verso uno sviluppo sostenibile al livello aziendale. Integrare un sistema di gestione ambientale, più specificatamente il sistema ISO 14000, implica una serie di responsabilità che devono essere rispettate e monitorate attraverso le linee guida e i principi di gestione approvati dall'associazione. Il piano Plan-Do-Check-Act si articola in quattro fasi che delineano, in modo generale, cosa potrebbe significare in termini operativi la certificazione ambientale precedentemente citata.

- 1. Plan:** pianificare e descrivere la politica ambientale che si intende perseguire e raggiungere, in relazione alle prestazioni ambientali già raggiunte.
- 2. Do:** l'organizzazione analizza l'impatto e la ripercussione delle sue attività e delle sue azioni al livello esterno, sviluppando delle procedure che siano in grado di circoscrivere il suo campo di azione, tenendo sempre a mente le normative legislative applicabili. Successivamente, definisce, in base alle considerazioni prese in carico, la comunicabilità e le modalità di verifica della gestione ambientale, investendo e assicurando una formazione adeguata ai dipendenti.



3. **Check:** una considerevole importanza deve essere data alle procedure di controllo e di revisione, poiché esse permettano di garantire un monitoraggio costante e una misurazione periodica dei processi chiave che impattano sull'ambiente.
4. **Act:** controllando e verificando l'impatto delle performance che vengono implementate all'interno dell'organizzazione, permette di ridefinire le priorità e gli obiettivi da raggiungere, in modo da assicurare il miglioramento continuo degli standard fissati.

Per quanto concerne la sfera qualitativa, analogamente all'ISO 14000, troviamo la certificazione ISO 9000 che definisce un insieme di normative che regolano e certificano i requisiti per la realizzazione e la costruzione di un sistema di gestione efficiente, garantendo all'interno dello sviluppo dei processi un'elevata qualità. Grazie alla certificazione è possibile preservare e incrementare la soddisfazione dei clienti e delle buone pratiche di gestione. Al livello generale le normative ISO 9000 nascono per essere utilizzate a sostegno delle organizzazioni per stabilire e descrivere dei requisiti base inerenti alla catena di fornitura e approvvigionamento, rispetto alle caratteristiche del prodotto e alle apparecchiature utilizzate. Se viene certificato il possesso di specifici requisiti in grado di garantire la qualità, appare evidente che la ripercussione non sarà solamente al livello di prodotto in sé e soddisfazione del cliente, ma permetterà una serie di benefici finanziari e una riduzione dei costi. Le prestazioni fornite da un'organizzazione certificata e rigida agli standard prefissati, porta a delle prestazioni superiori e permette la creazione di un valore aggiunto per l'impresa durevole nel tempo.

Inoltre, il miglioramento derivante dal meccanismo della qualità dei risultati forniti agli *stakeholder*, si ripercuote anche al livello operativo, per cui grazie al raggiungimento di queste certificazioni possono essere ridotti i tempi di logistici e funzionali, aumento osservabile dei processi interni di produzione, benefici derivanti da un'approvazione internazionale che permette un'espansione commerciale al di là del mercato interno.

Concludendo, emerge come grazie alle certificazioni e agli strumenti comunicati al livello esterno, l'approvazione e la credibilità dell'impresa possa velocemente aumentare e accrescere il suo valore strategico. L'importanza della reputazione aziendale sempre di più riveste un ruolo importante e garantisce al consumatore un'ampia scelta di che cosa per lui può avvicinarsi di più ai bisogni etici e morali desiderati. Tutto ciò però, non deve distogliere il *focus* della missione e della visione aziendale, poiché la certificazione di processi e di prodotti è solamente una delle azioni concretamente applicabili per poter perseguire il miglioramento sostenibile richiesto al livello mondiale. Non porta a nulla investire energie e tempo in attività fine a sé stesse, se a sostenerle non troviamo delle credenze radicate e valide all'interno dell'organizzazione. L'unione tra le varie forme di comunicabilità aziendale e le strategie di controllo e gestione può portare ad un obiettivo comune che necessita un'ampia attenzione e serietà.

#### **4. La sostenibilità come direzione imprenditoriale: Nespresso case study**

Il presente e conclusivo capitolo si pone l'obiettivo di evidenziare e di descrivere la realtà imprenditoriale sostenibile, la quale supporta la tesi per cui una strategia sostenibile al livello di programmazione e controllo riesca a favorire e incrementare sia i profitti economici per l'impresa, sia generare una stabilità a lungo periodo per determinare uno sviluppo sostenibile. La sostenibilità, intesa come capacità di utilizzare le risorse in modo da non ledere le disponibilità di esse per le generazioni future, se implementata all'interno della strategia aziendale può portare a dei benefici sotto molteplici aspetti. Al livello teorico, con i precedenti capitoli, si è potuto intendere quante tipologie diverse di strategie possono essere messe in atto e le conseguenti strumentazioni per facilitarne l'integrazione esterna verso gli *stakeholder*. Al livello pratico, sebbene siano ancora una minoranza le imprese che al livello Europeo decidono di seguire un approccio sostenibile al livello strategico, dal punto di vista internazionale il fenomeno nelle grandi multinazionali sta prendendo piede in modo sistematico e continuo. Infatti, il cambiamento nelle pratiche industriali verso un'ideologia sostenibile si sta diffondendo sempre di più, attraverso l'introduzione di politiche di comunicazione aperta, adottando processi produttivi flessibili e facilmente adattabili nelle diverse necessità organizzative richieste. Va ricordato, però, che attraverso lo sviluppo di nuovi sistemi logistici e procedurali è possibile a volte aumentare drasticamente l'utilizzo delle risorse e non promuovere una visione aziendale che sia attenta al livello ambientale e sociale.

L'analisi che viene proposta nel seguente capitolo si focalizza nello specifico caso di *Nespresso* SPA. Infatti, la crescente attenzione che viene riservata alle imprese di *food and beverage* ha preso sempre di più posto nelle tematiche globali inerenti alla sostenibilità. La pressione che viene riservata ad esse principalmente deriva dalla scarsità di risorse che attualmente sono disponibili nel Pianeta<sup>124</sup>, poiché sempre di più ci si ritrova ad essere consapevoli e coscienti degli errori irreversibili che oramai si sono fatti in passato. Il mondo che concerne l'industria alimentare e delle bevande risulta di grande impatto agli occhi dei consumatori, perché l'utilizzo di beni di prima necessità,

---

<sup>124</sup> F. R. Schröder, D. Holbach, T. Müller-Kirschbaum, "Sustainability in the Value Chain: From Philosophy to Practice", 2015

proprio per il loro impiego specifico e per fattori demograficamente comprensibili<sup>125</sup>, determinando una particolare attenzione e protezione da parte delle grandi multinazionali che lo favoriscono. Attualmente una stima dimostra che la produzione di risorse alimentari contribuisce tra il 19% e il 29% delle emissioni globali di CO<sub>2</sub><sup>126</sup>, in larga parte fattori di gas serra. L'apporto che in maggior misura contribuisce alle emissioni e allo sfruttamento delle risorse globali riguarda il tema dell'agricoltura, che riveste un contributo complessivo del 80% delle emissioni sopracitate. In aggiunta a ciò, va ricordato che le multinazionali, prendendo in considerazione in modo indiretto queste drammatiche prospettive e ritendendole non concernenti a loro, utilizzavano il supporto di piccoli agricoltori terrieri che, invece, risentivano direttamente delle problematiche climatiche e dei cambiamenti. Inoltre, deve essere imputata in modo pressoché diretto la responsabilità alle industrie alimentari dell'inquinamento dovuto al trasporto di alimenti e delle sostanze inquinanti, come fertilizzanti e pesticidi, utilizzate per incrementare la produttività e, conseguentemente, il profitto. Tutto ciò, permette di comprendere perché l'attenzione rivolta alle multinazionali di *food and beverage* ha un ampio richiamo. Il caso che di seguito sarà approfondito si pone l'obiettivo di comprendere come utilizzare tutte le risorse tecnologiche possibili, affinché la sostenibilità venga considerata come un valore aggiunto all'impresa e non, al contrario, come un'imposizione esterna, che viene solamente associata alla legislazione vigente e alle dettature imposte dalle regolamentazioni internazionali.

---

<sup>125</sup> Al livello demografico il Pianeta si ritroverà nel 2050 ad affrontare un aumento del 30% della popolazione, arrivando a toccare il picco di 10 miliardi di persone. Questo sviluppo eccessivamente accelerato, nell'epoca attuale e in quella futura, ha determinato una elevata richiesta al libello di approvvigionamento finora mai registrata. Lo sfruttamento che per millenni è stato vissuto dal Pianeta, negli ultimi decenni ha preso una direzione sbagliata, portando alla riflessione le più grandi potenze istituzionali al livello mondiale e industriale. Inoltre, la scarsità di risorse, che ad oggi preoccupa ancora fin troppo poco, sta piano piano rivelando le urgenti necessità al livello ambientale e climatico. Tutto ciò, va al tempo stesso contestualizzato con la vorace ambizione delle grandi potenze industriali che solamente qualche anno addietro hanno iniziato a prendere coscienza del problema e a rendersi conto delle gravi conseguenze che avrebbe potuto creare un eccessivo sfruttamento e al grave mutamento climatico.

<sup>126</sup> H. K. Jeswani, R. Burkinshaw, A. Azapagic "Environmental sustainability issues in the food-energy-water nexus: Breakfast cereals and snacks", 2015; Climate Financial Shadow Report 2016 [https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/bp-climate-finance-shadow-report-031116-en.pdf](https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/bp-climate-finance-shadow-report-031116-en.pdf)

## 4.1 La storia e i valori di Nespresso

La fondazione di Nespresso, brand autonomo ma interamente controllato dalla multinazionale Nestlé, risale al 1979 e oggi considerato come uno dei leader del mercato del caffè porzionato. La sede centrale è in Svizzera, a Losanna, e ad oggi l'espansione della società conta circa 13500 dipendenti nelle sue sedi, che si diramano in più 76 Paesi. Attualmente il Brand si focalizza sia nel business B2B, il quale riveste la parte delle attività commerciali e della clientela all'ingrosso, sia il mercato B2C, che direttamente impatta sull'utilizzatore finale e ricopre la più alta in termini di profitto. Infatti, il tasso di crescita di vendita annuale è circa del 20% e a livello mondiale la società, che è rappresentata dal marchio Nestlé, raggiunge un aumento in termini di fatturato che si aggira intorno ai 4 miliardi di euro.

Il marchio Nespresso si basa su una *mission* ben precisa e chiara, che ancor'oggi rimane la stessa di 40 anni fa, ossia: "*Enable anyone to create the perfect cup of espresso coffee just like skilled baristas*"<sup>127</sup>. L'idea di base è riconducibile al fatto che non sia necessario recarsi in una caffetteria o in un bar per gustare un buon caffè, poiché grazie a Nespresso questo è possibile semplicemente a casa propria. L'innovazione lanciata da dall'azienda svizzera ha completamente rivoluzionato e ridefinito i bisogni dei consumatori, che hanno captato e accolto una nuova ideologia di gustare il caffè, modificando la cultura stessa della bevanda. La *mission* e la *vision* innovativa però hanno saputo nel tempo modificarsi e rimanere al passo con le esigenze del pubblico, offrendo al consumatore una qualità sempre più elevata e rendendolo parte di una *community* esclusiva ed elitaria.

L'evoluzione, che ha portato il Brand da un semplice azienda pionieristica con un trend-maker nel mondo del caffè ad una consolidata istituzione della bevanda in capsule, può essere ripercorsa nel corso degli anni. Infatti, verso gli anni '70 la multinazionale Nestlé, grazie alla ingegnosa idea di Eric Favre dipendente all'epoca nel reparto di confezionamento, intercettò il modo per poter produrre il miglior caffè con una macchina capace di ossigenare il più possibile la bevanda, creando così un'ottima miscela in grado di offrire oltre che al prodotto in sé, un momento da condividere. Nestlé, così facendo, riuscì a spostare l'attenzione da una linea di mercato prettamente riservata alle

---

<sup>127</sup> Tradotto: "Permettere a chiunque di creare la perfetta tazzina di caffè espresso proprio come i baristi esperti"

bevande solubili e istantanee– Nescafé – ad una linea interamente dedicata a colmare il *gap* tra le macchine per espresso professionali e i sistemi basati unicamente su capsule: da qui la creazione della Nespresso SA. Ottenere un buon caffè attraverso un nuovo confezionamento, ossia la bevanda monodose di alta qualità, veniva associato all'utilizzo di una macchina per espresso semplificata e utilizzabile comodamente da chiunque.

Inoltre, per la prima volta, veniva introdotta l'idea che la qualità del prodotto in sé venduto al consumatore finale non era sufficiente ad aumentarne il valore, poiché ad esso doveva essere integrata una componente intrinseca di esperienza nella gestualità di assaporare del caffè. In aggiunta a ciò, l'innovazione maggiore venne legata al fatto che chiunque nella propria casa poteva concedersi un momento unico e ottenere la massima qualità di un buon caffè, che prima poteva essere solo consumato al bar o in ristorante. Grazie a questa nuova strategia, la missione di Nespresso è sempre stata quella di offrire un'altissima esperienza nel momento in cui si decideva di prendere una semplice tazzina di caffè. Per arrivare a tutto ciò, l'idea di Nestlé necessitava di una metodologia differente affinché il caffè potesse essere percepito come un momento unico e irripetibile della giornata del consumatore. Infatti, di lì a poco vennero introdotte le capsule, ovvero una nuova metodologia di contenitore che permetteva, grazie ad un piccolo recipiente in alluminio o in plastica, di far filtrare la polvere di caffè, contenuta al suo interno, nel momento in cui veniva inserita nella macchina. In questa maniera il caffè veniva porzionato nelle differenti capsule e poteva variare rispetto alla scelta della capsula – inizialmente venivano offerte poche e semplici miscele – e dell'intensità scelta.

Tuttavia, nonostante la strategica scoperta, il progetto del “caffè in capsula” faticò a prendere piede e le prime sperimentazioni, sia nel mercato giapponese negli anni '80 e successivamente nel mercato svizzero – attraverso una partnership con Turmix per la produzione delle macchine da caffè – si rivelarono scarse al livello di prestazioni e qualitativamente non soddisfavano la clientela. Tuttavia, le decisioni strategiche non ebbero il risultato sperato e il progetto non decollò: la ragione del fallimento fu ricondotta principalmente all'idea che un buon caffè in grani o in polvere servito al bar, con una lavorazione e una tecnica specifica, non può essere riprodotto a casa attraverso delle capsule e una macchinetta non professionale. Oltre a ciò, va ricordato che con il supporto di un'altra joint venture di proprietà della Nestlé, si iniziò a promuovere l'innovativa strategia all'interno del segmento del B2B, approdando alle aziende e negli uffici. Tuttavia, anche questa strategia si rivelò inconcludente e senza un vero e proprio

successo, poiché la vendita da parte del cliente era fatta in funzione dell'accoppiata cialde-macchina, non considerando che molto spesso la strategia sistemica di prodotto non è la più adatta per il segmento di clientela individuato.

Tuttavia, il fallimento, seppur iniziale, permise di far rimanere in vita la società grazie alle innumerevoli scorte di macchinette precedentemente create dalla stessa Nespresso. Successivamente, nel 1988, con l'arrivo del nuovo amministratore delegato Jean Paul Galliard l'attenzione si spostò completamente in due grandi e drastiche modifiche:

- La società decise di iniziare a vendere direttamente al consumatore, in particolar modo al segmento medio-alto, abbandonando in parte l'idea del business degli uffici e delle imprese. Ciò, se inizialmente venne visto come una cosa totalmente impensabile dalla multinazionale Nestlé, che per anni si era solamente rivolta al mercato di massa con canali distributivi al dettaglio, divenne la svolta per la giovane società svizzera;
- L'attenzione, basata quasi esclusivamente verso il cliente, sviluppò negli anni un piano di marketing e di fidelity totalmente esclusivo, che permise di introdurre la vendita al dettaglio, attraverso le boutique localizzate in luoghi esclusivi nel mondo, e online.

Grazie a ciò, multinazionale svizzera consolidò delle alleanze strategiche con i più grandi produttori di macchine di caffè – ovvero Krups, Alessi, De Longhi – che, grazie all'idea del caffè in capsula, si ritrovarono a soddisfare una maggior richiesta di prodotto, permettendo la crescita del mercato tra i produttori e abbassando definitivamente i costi e il prezzo per il consumatore finale. Tutto ciò, portò nel 1995 la creazione e la distribuzione della prima macchina del caffè firmata Nespresso, con annesse le capsule e le differenti intensità richieste. Negli anni successivi, invece, vennero implementate delle soluzioni innovative che aumentarono il valore del prodotto, delineando un target di consumatori di fascia alta. Infatti, nei primi anni 2000 vennero attivati dei negozi monomarca destinati solamente alla vendita delle capsule e di tutti gli accessori necessari per l'esperienza promessa da Nespresso nel momento in cui si decide di bere un buon caffè.

Per quanto concerne il Brand e l'idea che si è sviluppata intorno ad esso, nel primo periodo degli anni 2000, Nespresso decise di creare il primo servizio di mailing list ai

clienti, con offerte destinate e riservate ad essi. Ciò porta alla creazione di un sistema di tipo elitario, il quale sviluppa una clientela attenta e sofisticata anche in un momento di vita quotidiana apparentemente banale e senza un preciso senso dal punto di vista del cliente. Oltre a ciò, l'esperienza di bere un caffè di altissima qualità ha predisposto la realizzazione di un'offerta su misura adatta ai bisogni del cliente, il quale è valorizzato e premiato nella scelta che quotidianamente compie. Proprio per questo, viene creato il *Nespresso Club*, ossia un club per clienti fedeli al Brand, creato per offrire un pacchetto di servizi esclusivi e personali, permettendo di caratterizzare questa impresa ancora oggi. Il servizio, infatti, permette ai membri di tenere traccia dei loro acquisiti e delle loro preferenze, offrendo dei pacchetti su misura rispetto alle esigenze di acquisto che normalmente portano a soddisfare il cliente.

Tutto ciò sembra avere dell'incredibile dal punto di vista strategico e finanziario e di fatto ha portato ad una nuova ideologia e un nuovo concetto di concepire il caffè nel mondo del *food and beverage*. Tuttavia, il grande e rivoluzionario cambiamento, in modo indiretto, che è stato portato avanti dalla multinazionale Nespresso si è sviluppato nel corso del tempo e ha influenzato e alimentato delle partiche industriali. Esse sempre di più sono orientate al soddisfacimento del cliente e cercano continuamente di distinguersi dalla concorrenza e offrire nuove soluzioni in grado di includere e coinvolgere le catene di approvvigionamento, i rispettivi fornitori, il prodotto selezionato, le procedure e i processi organizzativi.

Per questo un'innovazione di prodotto come quella di Nespresso ha necessariamente portato ad un cambiamento di larga scala, che ha visto il dispendio di tempo e di utility, che sono strettamente correlate al consumo di risorse. A questo, può essere ricollegato il pensiero di impronta ecologia aziendale, ovvero la misura dello spazio ecologico consumato per produrre una determinata innovazione<sup>128</sup>. Da qui, il collegamento che può essere fatto con la multinazionale Nespresso ossia, se è vero che un'innovazione di prodotto richiede tempo e risorse, la legittimazione e la responsabilità sociale e ambientale ad essa collegata può portare ad un fattore di successo ulteriore. Infatti, l'aumento di produttività deve essere correlato ad una buona gestione dei processi e dei materiali utilizzati, poiché al giorno d'oggi la creazione di profitto non giustifica più la creazione di valore reale del prodotto, ma anzi lo va a diminuire in modo sensibile. Il valore, infatti, che può essere considerato aggiunto e ulteriore è dato

---

<sup>128</sup> M. Wackernagel, W. Rees, "Our Ecological Footprint: Reducing Human Impact on the Earth", 1998



dall'attenzione costante delle componenti sociali e ambientali che creeranno sempre di più una qualità superiore dal punto di vista strategico. Grazie a ciò è possibile capire e intendere le motivazioni che hanno portato alla scelta di Nespresso, rispetto alle altre aziende mondiali.

## 4.2 Nespresso e la sostenibilità

Da sempre uno degli obiettivi della società svizzera è stato quello di salvaguardare il Pianeta attraverso la realizzazione di un piano d'azione sostenibile, il quale potesse impattare in modo significativo e incisivo nel settore commerciale del *food and beverage*. L'implementazione di una strategia innovativa del caffè in capsula portò, pochi anni dopo la nascita della società, l'introduzione del primo sistema di riciclo. Come già precedentemente descritto, la funzionalità della capsula, che raggruppa la giusta quantità di caffè dosata per una singola persona, può avere dei risvolti positivi dal punto di vista della praticità logistica e funzionale, ma può avere anche dei risvolti negativi in termini di impatto ambientale. Infatti, le prime capsule ideate dalla società svizzera erano principalmente in plastica o costituite da materiali non riciclabili e puntavano ad essere altamente funzionali per l'impresa, più che essere poco dannose per l'ambiente. Questo però, alla fine del secolo scorso, ha portato a far riflettere i vertici e a ripensare il modello precedentemente creato, intercettando l'idea che la responsabilità instaurata verso l'esterno non deve essere rivolta solamente al cliente, ma anche verso l'ambiente e verso le scelte che quotidianamente si compiono. Infatti, la crescita commerciale, che in breve tempo ha preso piede all'interno di Nespresso, portò un'attenzione dirompente verso la responsabilità aziendale, affinché si potesse mantenere un consumo sostenibile di una delle bevande più richieste al mondo. Si pensò, quindi, che la tazzina di caffè bevuta quotidianamente avesse un prezzo da pagare in termini ambientali, che impattavano, inizialmente, in ogni fase della catena di approvvigionamento, includendo la coltivazione, la macinazione, la tostatura e, successivamente, nella trasformazione e nel trasporto. In quantità maggiore, però, Nespresso evidenziò come l'impatto ambientale con maggiore impatto si ha nel momento della lavorazione e della commercializzazione, generando così degli sprechi ingiustificati.

Quindi, alla base di questa ideologia, nel 1991, la società svizzera decise di implementare una serie di accorgimenti che ancor'oggi possono definirla pioniera di un nuovo modo di intendere il caffè:

- In primo luogo, si pensò a ridurre gli sprechi associati al caffè in sé, che molto spesso a contatto con materiali plastici o non propriamente idonei ad una eccellente conservazione, possono ridurre e incidere pesantemente sulla qualità della bevanda stessa. L'aroma del caffè, infatti, si disperde nel momento in cui il fondo della polvere

viene a contatto con l'aria, per cui l'implementazione di una metodologia di porzionamento, suddividendo il caffè per ogni singola cialda, può permettere una migliore conservazione e garantirne il sapore e l'aroma. In relazione a ciò, al livello produttivo si iniziò ad eliminare gli sprechi, ottimizzando e misurando le quantità necessarie per la riuscita di un buon prodotto;

- In secondo luogo, l'impatto ambientale, relativo alla trasformazione del prodotto e al suo confezionamento, apparse maggiormente netto. Infatti, la scelta dell'alluminio, come prodotto principale di rivestimento delle capsule, per le sue caratteristiche intrinseche e chimiche, si rivelò vincente su due fronti: inizialmente il materiale scelto garantiva e permetteva una conservazione del caffè nel modo più appropriato e garantiva e conservava al meglio la polvere di caffè. In aggiunta a ciò, la scelta di rivestire tutte le capsule in alluminio ricadde anche in parte per la sua duttilità di riciclo: infatti, venne introdotto il primo programma di riciclaggio delle capsule. La creazione di luoghi e punti di raccolta per le capsule Nespresso a disposizione dei consumatori, permise di ridurre, seppur in minima parte, l'impatto ambientale e creare un'immagine positiva e responsabile della compagnia svizzera.

Sulla scia positiva della responsabilità ambientale e sociale che prese piede all'interno della compagnia, nel 1993 venne introdotto il sistema di riciclo delle capsule anche in Germania, attraverso il sistema *Duales System Deutschland*. Esso permetteva di smaltire gli imballaggi dei prodotti alimentari attraverso il sistema duale, ovvero era possibile servirsi di società private in grado di garantire il servizio di raccolta differenziata dei rifiuti e del loro successivo smaltimento.

Successivamente, l'impronta etica e l'innovazione del caffè porzionato, che prese piede all'interno del mercato del caffè, negli anni avvenire, portò una richiesta incredibile della domanda, che rischiò all'inizio del secolo di superare l'offerta. Questo, se inizialmente fu visto come una nuova prospettiva di guadagno per le grandi compagnie di *food and beverage*, portò ancora una volta a far riflettere Nespresso. Infatti, solamente una minima percentuale del caffè che veniva prodotto e coltivato soddisfaceva gli standard fissati internamente dalla compagnia svizzera. In aggiunta a ciò, i fattori esterni come il clima e l'economia al livello regionale dei Paesi dove veniva coltivata la bevanda, risultò non sopportare questa alta richiesta da parte del mercato ed ebbe un impatto negativo al livello agricolo. L'iniziale aumento delle richieste ebbe una ricaduta diretta sulla manodopera e sulla situazione lavorativa all'interno delle

piantagioni di caffè nei Paesi dell'America Latina: lo sfruttamento che si registrò, impose una scelta netta rispetto alle situazioni ambientali e sociali che potevano impattare solamente bevendo una tazzina di caffè.

Così, nel 2003 Nespresso decise di lanciare il Programma *AAA Sustainable Quality™*, con l'obiettivo di assicurarsi l'approvvigionamento delle varietà di caffè richieste dalla clientela nelle zone maggiormente più ricche, garantendo e migliorando gli strumenti di lavorazione e di sussistenza dei cittadini locali. Lo sviluppo del programma è stato prettamente rivolto a garantire la massima qualità del caffè, migliorando il benessere degli agricoltori e rispettando gli ecosistemi e la biodiversità alle piantagioni correlate. Tutto questo è stato possibile grazie a dei sistemi e a delle caratteristiche di gestione rivolte: alla prevenzione della deforestazione e degli incendi dolosi; al risparmio del consumo dell'acqua e prestando attenzione all'utilizzo delle risorse idriche; al miglioramento del suolo e alla tutela della fauna selvatica. Inoltre, Nespresso decise di focalizzarsi anche nel miglioramento della gestione contabile delle imprese agricole dei Paesi interessati, cercando di rendere competenti e consapevoli anche i coltivatori.

Va ricordato che, la scelta intrapresa dalla società svizzera, se inizialmente non condivisa appieno, ebbe un alto tasso positivo di risposta, poiché si iniziò a discostare notevolmente dal pensiero comune delle catene di fornitura. Infatti, molto spesso all'interno della catena di valore una delle parti più importanti è data dall'approvvigionamento attraverso l'*outsourcing* e dalle tipologie di fornitori che un'azienda può avere. Il pensiero tradizionale, che fino agli anni 2000 ha guidato le maggior compagnie è stato quello di standardizzare ogni fornitore e imporre una pressione negoziale alta, in modo da ridurre al minimo i prezzi in modo indistinto, a prescindere dalle dimensioni del business. A fronte di ciò, Nespresso è riuscita a riconoscere che questa tipologia operativa non avrebbe avuto un risultato favorevole sia da lato del consumatore che del produttore, visto in un'ottica di lungo periodo, poiché se il fornitore risulta marginalizzato e contrattualmente attaccato dalla grande impresa, quest'ultimo non potrà mai migliorare il suo prodotto e rimanere produttivo a lungo termine. Per questo, l'idea di offrire l'accesso ai fattori produttivi in modo più semplice, contribuendo a rendere accessibili le tecnologie necessarie e fornendo un supporto finanziario adeguato, non approfittando della posizione ricoperta, ha permesso di migliorare la qualità e la produttività del singolo fornitore. Ecco spiegato perché

Nespresso, all'interno dell'area dell'America Latina, decise di attivare il programma "Programma AAA Sustainable Quality™", potendo così liberare queste piccole realtà di agricoltori che per anni non hanno posseduto una qualità di vita e di lavoro adeguata, rimanendo intrappolati in un circolo vizioso di bassa produttività e di degradazione ambientale, che compromette inevitabilmente il prodotto coltivato.

La collaborazione che inizialmente venne instaurata fu con The Rainforest Alliance e FairTrade<sup>129</sup>, le quali permisero di supportare il programma e renderlo più facilmente implementabile al principio. In particolar modo, la collaborazione con The Rainforest Alliance ha portato a raggiungere il concetto di qualità sostenibile, ovvero l'offrire una qualità al livello produttivo senza danneggiare e sfruttare eccessivamente le risorse naturali, e impiegare ciò al livello aziendale affinché possa essere combinato con i criteri socio-ambientali richiesti dalla *Sustainable Agriculture SAN Standard*. Infatti, la certificazione, creata dal sistema di The Rainforest Alliance, permette di rispettare dei rigorosi criteri ambientali, sociali ed economici all'interno di tutte le aziende agricole del mondo. Ciò aiuta sia il consumatore finale, che il produttore, ad individuare una completa tracciabilità del prodotto ed assicurare che i componenti acquistati siano gestiti nel rispetto di:

- rendere maggior mente efficiente la gestione al livello agricolo, cercando di rendere indipendenti ed autonomi i coltivatori anche dal punto di vista finanziario e di controllo della gestione. Così facendo il coltivatore, anche se riflette una realtà piccola, sarà in grado di implementare pratiche migliori, individuare i problemi e rendere più facile il raggiungimento degli obiettivi;
- ridurre l'inquinamento al livello di rifiuti, al livello idrico e al livello energetico;

---

<sup>129</sup> The Rainforest Alliance è un'associazione non governativa verifica e certifica il rispetto dei criteri ambientali e sociali nella produzione di prodotti agricoli di origine tropicale, come per esempio cacao, caffè, tè, banane, ananas, noci, canna da zucchero, olio di girasoli e palma da olio e soia. L'associazione si basa essenzialmente su 94 criteri per la certificazione della produzione dei prodotti sopra citati, divisi in 10 principali categorie (sistema di gestione sociale ed ambientale, conservazione degli ecosistemi, protezione della fauna selvatica, conservazione dell'acque e delle risorse idriche, salari e condizioni lavorative, sicurezza e salubrità dei luoghi di lavoro, relazioni con le comunità locali, gestione dei pesticidi e fertilizzanti, gestione del suolo e dei rifiuti).

L'organizzazione Fair Trade, invece, si differenzia dalla precedente perché riflette tutte le caratteristiche e le forme di commercio al livello di prezzo quanto più possibile equo e giusto, sia dal lato del produttore che del consumatore rispetto alla tutela del territorio. Grazie alla tutela al livello economico e lavorativo, vengono eliminati gli intermediari che potrebbero aumentare i costi sia al lato della domanda, che dell'offerta. L'applicazione del commercio equo sostenibile può essere richiesta sia al livello locale, il singolo contadino che decide di vendere ad un giusto prezzo i prodotti direttamente al mercato dei consumatori diretti, sia al livello internazionale. Infatti, in questo secondo caso le aziende si appoggeranno direttamente all'associazione per negoziare direttamente nei Paesi in via di sviluppo.

- migliorare la redditività e la competitività al livello aziendale, affinché ci possa essere un bell'ambiente lavorativo che possa instaurare un clima collaborativo e imprenditoriale tra tutti;

Il programma venne adattato per ogni singolo Paese, al fine di comprendere e risolvere le specifiche problematiche di ogni realtà che possono discostarsi in maniera elevata a seconda della posizione geografica.<sup>130</sup> L'aiuto che venne riservato ai coltivatori agricoli nei Paesi dell'America Latina poté migliorare la qualità del caffè che Nespresso decideva di importare e la qualità della vita stessa degli agricoltori.

Infatti, il “AAA Sustainable Quality™ Programme” fornisce un supporto non solamente inerente al campo agricolo e delle coltivazioni di caffè, ma permette di assicurare agli agricoltori e ai contadini una conoscenza ad ampio raggio, sia al livello personale e formativo, che al livello assicurativo e pensionistico. La partnership di lunga durata instaurata all'inizio del secolo scorso tra Nespresso e i suoi fornitori ha permesso la creazione di un'immagine aziendale sostenibile e attenta alle necessità che interessano la catena di approvvigionamento e il segmento di clientela desiderato. Inoltre, il programma nel tempo ha favorito la costruzione di comunità integrate tra di loro, paesaggi resilienti ai cambiamenti climatici e un benessere sociale comunitario, che ha impattato in modo diretto per l'attuazione di un'economia sostenibile.

In aggiunta a ciò, vengono delineati i tre pilastri che continuano a contraddistinguere il programma creato dalla compagnia svizzera:

- la qualità: l'impegno concreto che viene generato dagli agricoltori e dall'impresa ha un impatto diretto sulla qualità del prodotto che viene offerto al cliente. Avendo orientato tutta la *mission* e la *vision* aziendale nel garantire un prodotto di alta qualità, creando un momento esperienziale e unico, le proprietà del prodotto offerto incidono quasi totalmente nella strategia aziendale. Gli agricoltori, grazie al supporto di ampio raggio implementato da Nespresso, possiedono un prodotto qualitativamente alto e possono avere accesso a mercati differenziati, vedendo così aumentare il reddito agricolo. I fattori che maggiormente influenzano la qualità possono interessare sia le coltivazioni e le piantagioni, ma possono anche riguardare

---

<sup>130</sup> Per esempio, molto spesso nei Paesi dell'America Latina il processo di essiccazione delle ciliegie di caffè risulta molto delicato e prescinde rispetto alle caratteristiche del clima e del suolo. Inoltre, la potatura, la raccolta e la gestione del suolo incidono sulle condizioni organizzative della coltura e dell'intero villaggio.

la raccolta e la trasformazione del prodotto, il post-raccolta, la tracciabilità del prodotto, le conformazioni normative e la gestione degli input.

- la produttività: il sostegno pratico e finanziario che viene dato ad essi ricopre un ruolo fondamentale per poter rendere effettivo il sostentamento e la produzione indipendente del prodotto. La gestione che venne implementata in modo coerente e stabile, portò ad un aumento della redditività per i produttori e in modo consequenziale di tutta l'impresa svizzera;
- la sostenibilità: prendere coscienza e rendersi promotori di un benessere sociale duraturo e efficace permette di garantire un approvvigionamento sostenibile e resiliente alle varie mutazioni climatiche in corso. Va ricordato, inoltre, che le condizioni lavorative, il benessere sociale, la stabilità dei vincoli idrici e agricoli e la protezione della biodiversità, assume una rilevanza decisiva per i produttori che contribuiscono alla creazione di un processo a lungo termine di sviluppo sostenibile.

Attualmente, l'approccio e il modello che è stato implementato da Nespresso hanno ottenuto importanti effetti positivi per la società svizzera, che conta circa l'80% della produzione agricola attraverso il programma sopracitato. L'obiettivo fissato per il 2020 è quello di rendere possibile l'approvvigionamento per il 100% della gamma permanente di caffè. Gli agricoltori, che circa un anno dopo scavalcavano le 63 mila unità, interessavano 12 Paesi – Brasile, Colombia, Messico, Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, Etiopia, India, Perù, Indonesia e Kenya – e includevano più di 250 mila ettari di piantagioni di caffè. Inoltre, tra il 2009 e il 2012, grazie ad uno studio portato avanti sul campo, Nespresso dimostrò che la nuova metodologia implementata produsse un impatto positivo per la coltivazione del caffè: l'indice sociale registrava un aumento del +22,6% rispetto agli anni passati, al livello ambientale le coltivazioni e il prodotto risultavano avere un'incisività due volte maggiore del passato (+52,1%) e, infine, la redditività economica ebbe un'impennata del +41,0%.

Inoltre, va ricordato che grazie alla collaborazione con The Rainforest Alliance, Nespresso deve attenersi a severe certificazioni, inerenti alla coltivazione e alla qualità del caffè, che gli permettono di offrire un prodotto elevato. Per questo, l'attenzione che la società svizzera ha nei confronti della materia prima è supervisionata nei minimi dettagli. Il produttore, infatti, che riesce a soddisfare i requisiti richiesti da Nespresso, ottiene generalmente un premio produttività che permette un guadagno maggiore, circa

del 10-15%, rispetto al prezzo normalmente pagato ad un produttore medio. Grazie a questo incentivo, il beneficio che viene dato non è solo destinato al singolo produttore, ma si espande a tutto il mercato del settore che riesce a fissare degli standard qualitativi sempre più elevati.

Successivamente nel 2005, viste le risposte positive che il programma creato due anni addietro generò, Nespresso decise di adottare e introdurre all'interno della catena di produzione e approvvigionamento il *Life Cycle Assessment* (LCA), in particolar modo la parte relativa alle emissioni di carbonio (*Carbon Footprints*). È importante ricordare che il programma LCA permette di introdurre e perfezionare il ciclo di vita dei prodotti, controllando e migliorando tutti gli strumenti in grado di monitorarli e renderli sempre più sostenibili. L'analisi di tutti gli *input* e gli *output* immessi nei processi, le metodologie utilizzate nelle fasi cruciali per la creazione del prodotto e tutti i componenti essenziali – materie prime, imballaggio, trasporto, distribuzione e vendita –, fanno sì che sia possibile tracciare una mappa di tutte le componenti che favoriscono la nascita del prodotto e quanto possono essere dannose o no. Infatti, nel corso del tempo, il LCA si è suddiviso in diversi aspetti e ciascuno ha l'obiettivo di analizzare settori differenti che interessano il bene immesso nel mercato: dall'impatto ambientale a quello sociale oppure da quello più specifico riguardanti le emissioni di gas serra a quello riguardante l'inquinamento idrico. La decisione presa da Nespresso si focalizzò principalmente sull'impatto che il ciclo di vita possiede nella produzione di una tazzina di caffè rispetto alle emissioni di gas serra (CO<sub>2</sub>). In modo più puntuale, la misura globale delle emissioni di CO<sub>2</sub> che può produrre un prodotto è misurata dall'unione delle emissioni dirette e indirette associate a tutte le attività compiute durante il ciclo di vita e, affinché le misurazioni potessero essere univoche per qualsiasi azienda, è stato creato un *framework* di contabilità e rendicontazione aziendale in grado di sviluppare un modello unico di stima. Il quadro di rendicontazione ha l'obiettivo primario di quantificare le emissioni di gas serra associate a ciascuna operazione messa in atto dall'impresa e identificare le opportunità più agevoli per ridurle. Vengono prese in considerazione all'interno del *framework* tre principali scopi:

- il primo si concentra sulle emissioni che in modo diretto impattano sul prodotto. Per esempio, potrebbero essere usate delle fonti a combustione o chimiche all'interno di particolari impianti, che danneggiano visibilmente il prodotto in termini di salubrità e l'ambiente circostante;



- il secondo scopo ha l'obiettivo di misurare le emissioni indirette di CO2 in relazione all'elettricità e al calore emesse dall'impresa, relative fisicamente allo stabilimento dove viene utilizzata e generata l'energia elettrica;
- il terzo scopo si pone l'obiettivo di stimare e misurare le emissioni indirette che vengono prodotte non relative all'elettricità e alle fonti di combustione. Nespresso decise di focalizzarsi in particolar modo in questo preciso obiettivo, delineando tutte le attività che producevano emissioni di gas serra, come per esempio l'impatto della distribuzione e del trasporto che può avere una partita di caffè importata.

Successivamente, nel 2009 Nespresso iniziò a collaborare con l'Unione Internazionale per la Conservazione della Natura (IUCN – *International Union for Conservation of Nature*), che permise di effettuare una mappatura della situazione nel settore degli imballaggi, riferendosi in particolar modo all'utilizzo dell'alluminio per produrre capsule di caffè. Nespresso, insieme ad altri *stakeholder*, decise di accettare la sfida e di captare le esigenze e migliorare le opportunità di sviluppo all'interno della catena produttiva del valore dell'alluminio. Ciò portò Nespresso, nel 2012, ad appoggiare e ad impegnarsi in modo più incisivo all'interno dello sviluppo dei materiali utilizzati al livello produttivo e unirsi come membro attivo, insieme ad altri attori dell'industria e della società civile, al progetto ASI (*Aluminium Stewardship Initiative*). Infatti, l'iniziativa regolarmente definisce e modifica gli standard di performance da rispettare inerenti alle prestazioni ambientali e sociali per l'utilizzo dell'alluminio. Come già descritto in precedenza, l'alluminio essendo un materiale altamente versatile e durevole è utilizzato da moltissime industrie riguardanti il settore dei trasporti, dell'edilizia, dell'imballaggio e dell'elettricità. Le sue proprietà intrinseche favoriscono il riciclo e il riutilizzo del materiale, che garantisce un rispetto dell'ambiente maggiore rispetto ad altri materiali utilizzati in precedenza. Nespresso decise, quindi, di accettare la sfida posta dall'ASI e adottare gli standard che venivano richiesti. Va ricordato che le certificazioni standard richieste dalla stessa ASI risultano incentivanti e stimolanti per la stessa società svizzera, poiché riflettono principalmente quattro grandi temi:

- la produzione della bauxite, materiale principale per la creazione della lega dell'alluminio, ha un alto impatto al livello energetico e sull'ambiente circostante. Per quanto il materiale di per sé possa essere riutilizzato infinite volte, le emissioni per la sua produzione risultano dannose per l'ambiente e per la riduzione del gas serra. Conseguentemente risulta importante ridurre la produzione stessa affinché possa

essere ridotte le emissioni di CO<sub>2</sub>. Uno dei principi che regola, infatti, la certificazione concerne la gestione degli scarti e dei prodotti dopo il loro utilizzo, evitando così l'impatto ambientale dell'estrazione mineraria e la sua lavorazione;

- viene richiesta la riduzione, da parte delle aziende conformi agli standard ASI, la gestione della biodiversità e in particolar modo rispetto: alla riduzione degli impatti negativi che possono avere le attività estrattive; alla richiesta di effettuare nella cava mineraria il ripristino del suolo; alla compensazione degli eventuali impatti al livello residuale, in modo tale che non ci sia perdita di biodiversità;
- l'attenzione e la tutela dei dritti umani risulta una delle difficoltà che concerne l'industria mineraria. Per questo la salvaguardia dei diritti dell'uomo, come già affrontato dall'Agenda 2030, risulta ricoprire uno dei principali argomenti per l'ASI, comprendendo tematiche come la salute, la sicurezza sul lavoro e la dignità. Tutto ciò che concerne le emissioni, i rifiuti, la lavorazione con sostanze chimiche e minerarie risulta dannoso per la salute umana e per i lavoratori stessi, molto spesso sotto tutelati;
- offrire, per le imprese aderenti alle Performance Standard ASI, un controllo e una trasparenza rispetto alla tracciabilità in filiera dell'alluminio, in modo da essere quanto più consapevoli della scelta messa in atto.

La sostenibilità dell'alluminio non solo ha potuto garantire un rispetto dell'ambiente e favorire il più possibile il riciclo di esso senza generare rifiuti, ma è risultato fautore di una maggior trasparenza nell'utilizzo dei materiali di imballaggio e di confezionamento che in uso dalla società svizzera. Infine, tutto ciò ebbe un risvolto positivo per il consumatore e per l'immagine che emerse dalla scelta di essere promotrice dell'iniziativa di ASI.

Gli standard di performance fissati da questa iniziativa vengono concepiti come strumenti verso un approvvigionamento responsabile delle risorse dei materiali in alluminio, implementando un quadro di collaborazione unico volto a migliorare le prestazioni complessive di tutti i prodotti immessi nel mercato. Inoltre, si potrà puntare a ridurre al minimo l'impatto ambientale, sociale e di governance che può derivare dal suo impiego, fornendo informazioni credibili e verificabili sulle prestazioni analizzate. In aggiunta a ciò, va ricordato che l'impatto che può essere generato dal materiale è molto

basso, poiché la quasi totalità dell'energia, che viene assorbita nelle fasi produttive del metallo stesso, viene conservata per il 95% nell'alluminio riciclato successivamente. Il risultato finale ha come risposta un impegno importante nel risparmio delle risorse, ma conseguentemente un vantaggio ecologico in grado di abbattere le emissioni rispetto alla produzione primaria e assicurare il reinserimento di questo all'interno della catena di utilizzo del mercato. L'obiettivo che vuole essere portato avanti da Nespresso, aderendo a questa iniziativa, è stato quello di regolarizzarsi al livello di regolamentazioni e standard di performance sostenibili per quanto riguarda l'involucro delle capsule di caffè. Inoltre, la meta che viene prefissata entro il 2020 è quella di poter espandere la propria capacità di raccolta delle capsule di alluminio utilizzate, arrivando a raccoglierne il 100%, potendo così aumentare il tasso di riciclo della società. Dal punto di vista del rispetto ambientale, Nespresso ha deciso di riciclare le capsule già attive nel commercio di Paesi dove sia possibile come Regno Unito, Francia, Svizzera, Belgio, Lussemburgo, Paesi Bassi, Austria e Italia.

Nel 2014 per Nespresso arrivò la creazione di "The Positive Cup", ovvero la strategia di sostenibilità implementata da Nespresso per la Creazione del Valore Condiviso (CSV - *Created Share Value*). Infatti, l'obiettivo del nuovo progetto firmato Nestlé ha permesso di generare attività redditizie e profittevoli, senza mai dimenticare l'impatto delle azioni attivate dalla compagnia, attraverso la salvaguardia dell'ambiente circostante, sostenendo le generazioni future e al tempo stesso promuovendo uno sviluppo sociale lungo tutta la catena di fornitura nei Paesi meno sviluppati. Tutto ciò ha portato al raggiungimento della "*commoditization*"<sup>131</sup> del caffè, non limitandosi solo a rendere accessibile la bevanda ad un target di consumatori definito, ma integrando uno degli aspetti più importanti al giorno d'oggi, quale la sostenibilità, all'interno della proposta di valore. Marc Duvoisin, CEO di Nestlé - Nespresso SA, annunciò durante il lancio de "The Positive Cup" l'investimento di 500 milioni di Euro nei prossimi 6 anni, ambendo ad accelerare il processo di integrazione dello sviluppo sostenibile e rendere attive iniziative e progetti entro il 2020.

Gli obiettivi che, secondo la compagnia svizzera, devono essere raggiunti entro il 2020 concernono essenzialmente tre grandi aree: l'approvvigionamento del caffè e la

---

<sup>131</sup> Al livello di business, la massificazione di un bene non è altro che l'espansione del bene stesso, considerato al principio intriso di valore, unico e riconoscibile da tutti gli altri presenti nello stesso settore, al livello del mercato sotto forma di una commodity agli occhi del consumatore finale. In altre parole, è il processo attraverso il quale la composizione del prezzo passa da differenziata, con diversi livelli e segmenti di clientela, alla fase in cui è unica per tutti i consumatori.

relazione che deve essere migliorata e alimentata con i produttori locali e le loro famiglie; il rifornimento, l'utilizzo consapevole e lo smaltimento dell'alluminio, che ricopre il ruolo maggioritario da punto di vista di sfruttamento delle risorse naturali disponibili nell'ambiente; come resistere e non essere vincolati in grande scala nei continui cambiamenti climatici che stanno affliggendo il Pianeta. Inoltre, entro il 2030, come suggerito dall'Agenda messa in forza dall'ONU, Nespresso si è posta l'obiettivo di contribuire alla realizzazione di 11 dei 17 SDGs (Sustainable Development Goals). Principalmente Nespresso si vede coinvolta: nella riduzione della povertà (SDG 1); nella promozione di una agricoltura sostenibile e più possibile biologica attraverso la limitazione di agenti chimici e pesticidi dannosi per l'ambiente e per l'uomo (SDG 2); nel promuovere un'educazione ed offrire una cultura anche in Paesi dove sembra ancora inaccessibile e faticosa da raggiungere (SDG 4); nel promuovere una parità di genere, senza promuovere e alimentare discriminazioni di alcun tipo (SDG 5); nel essere fautrice di un accesso all'acqua potabile in larga scala, assicurando che possa essere eliminata la scarsità d'acqua associata ad uno scarso approvvigionamento e che venga aumentato il livello dei servizi sanitari, offrendo adeguata assistenza (SDG 6); nella riduzione sostanziale di disparità al livello di disuguaglianze e nell'aumento dei posti di lavoro, che tuttavia risulta al livello globale in lenta crescita, registrando nel 2018 un tasso pari al 5,6% e un numero totale di disoccupati pari a 192 milioni.<sup>132</sup> (SDG 8); nel favorire una produzione e un consumo sostenibile che possa guardare non solo al benessere per il singolo individuo, ma dell'intero Pianeta ed umanità (SDG 12); nel essere coscienti dei recenti cambiamenti climatici e attivare quante più soluzioni possibili per limitare i danni creati (SDG 13); nel preservare e aumentare il capitale naturale, ovvero tenere in considerazione della delicata situazione in corso e attraverso le azioni messe in atto promuovere la biodiversità (SDG 15); nel rispetto e nella consapevolezza di una pace tra Paesi (SDG 16); nell'attivazione di partnership globali e locali che possano permettere delle rapide e delle concrete azioni per giungere ai risultati prefissati.

Sfruttando l'onda positiva che Nespresso decise di seguire nel 2014, l'anno seguente prese forza l'iniziativa "The Long Cup", rendendo accessibile la bevanda anche in dimensioni maggiori in termini di capsule, soddisfacendo una differente tipologia di clientela. Il consumo del caffè espresso, infatti, riveste solamente il 40% del mercato che

---

<sup>132</sup> World Employment Social Outlook, ILO (International Labour Organization) [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms\\_615594.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_615594.pdf)

viene, nella maggior parte dei Paesi, soppiantato dalla tipologia del caffè americano. La tecnologia che ha supportato quest'iniziativa ha preso il nome di "Vertu System", la quale non altera le qualità del caffè sebbene le quantità aumentino. La rivoluzione che, dal punto di vista ambientale ha interessato di più i consumatori, riguarda l'utilizzo di un alluminio 100% riciclabile per la totalità delle capsule (Original, Professional o Long). Inoltre, Nespresso ha introdotto l'iniziativa più attesa dai suoi consumatori, ovvero una metodologia intelligente di riciclo delle capsule attraverso l'aiuto e il supporto delle amministrazioni locali e dei responsabili politici.

In origine, lo smaltimento dei rifiuti e in particolar modo dell'alluminio, assume particolare rilevanza nei Paesi nordici, i quali non hanno elevate difficoltà nell'azionare e promuovere azioni di smaltimento dei rifiuti. Per questo, seguendo il modello adottato da questi Paesi all'avanguardia, che prende il nome di PRO (Packaging Recovery Organization)<sup>133</sup>, Nespresso ha deciso di implementare un nuovo sistema di riciclo dell'alluminio per rendere consapevoli e coscienti i consumatori di come sia possibile limitare gli sprechi rispetto agli involucri e agli imballaggi presenti nella catena alimentare. La società svizzera rimane comunque consapevole che non in tutti i Paesi dell'Unione è possibile azionare questo sistema di riciclaggio degli imballaggi e per questo, attraverso il sostegno delle istituzioni pubbliche del singolo Paese e dell'appoggio dei centri locali di smaltimento rifiuti, è riuscita a sensibilizzare maggiormente il consumatore e creare, all'interno delle proprie boutique, delle vere e proprie opzioni di raccolta per il cliente più attento. Inoltre, da qualche anno è stata lanciata la collaborazione con i servizi postali e di corriere per offrire un servizio al consumatore di raccolta direttamente a casa, senza dover recarsi in negozio. La stima, che viene offerta direttamente dalla casa madre svizzera, parla di una misura che, in risposta al 55% delle capsule vendute, permette l'aumento del valore. Tuttavia, il lavoro che deve essere fatto è ancora molto, poiché rimane completamente esclusa una percentuale sostanziosa (il 45%) che non viene riciclata dalla compagnia svizzera ma finisce direttamente in discarica. L'accesso ai canali di smaltimento collettivi permette di recuperare quanto più possibile, offrendo sempre al cliente un prodotto sostenibile e rivolto alla missione della compagnia.

---

<sup>133</sup> Lo schema PRO (Packaging Recovery Organisation), ossia Organizzazione per il Recupero degli Imballaggi, si basa essenzialmente su recuperare e riutilizzare, attraverso il riciclo, quanti più materiali possibili rispetto a tutti i sistemi di imballaggio e di impacchettamento che quotidianamente rivestono i cibi alimentari e le bevande.

Come dimostra l'immagine riportata di seguito, l'ideologia implementata da Nespresso poggia in larga misura nell'aiuto e nel sostegno della società civile e politica, attraverso l'utilizzo del sistema di riciclo. Tuttavia, ancora molto c'è da fare, affinché anche la parte che ora è destinata direttamente nelle discariche possa venire introdotta nel sistema di smaltimento e riciclo utilizzato dalla società.



Figura 4.2: Nespresso Positive Cup Report 2018

In conclusione, in ordine cronologico, Nespresso ha voluto espandere il suo “AAA Sustainable Quality™ Programme” anche dal punto di vista sociale. Infatti, nel 2017 viene lanciata la “AAA Gender Equality Strategy” che, basandosi sugli obiettivi di sviluppo sostenibile lanciati dalle Nazioni Unite (SDGs), promuove e tutela la parità tra i sessi, ovvero il rispetto per l’uguaglianza tra donne e uomini. Grazie all’aiuto e al sostegno del precedente programma, basato prevalentemente sulla salvaguardia ambientale e sull’incentivo di sviluppare agricolture e coltivazioni sostenibili nelle piantagioni di caffè, Nespresso ha riunito a sé oltre 75 mila agricoltori di caffè, sparsi in 12 Paesi del Mondo. Questo fa capire quanto sia influente e recettiva la politica aziendale portata avanti dalla società, la quale ha riflettuto non solo ad apportare un benessere ambientale, ma promuovere un benessere sociale all’interno della condizione lavorativa che la stessa azienda possiede. Il nuovo sistema “AAA Gender Equality Strategy” si basa sull’obiettivo principale di raggiungere la parità di genere per il triennio 2017-2020 all’interno della catena di approvvigionamento nei Paesi dell’America del Sud. Gli obiettivi che vengono perseguiti da Nespresso si possono raggruppare in 4 categorie:

- parità di diritti e doveri per donne e uomini che lavorano quotidianamente, includendo gli stessi benefici che vengono riservati ai lavoratori non direttamente correlati alla catena di approvvigionamento agricola;
- interventi mirati per la riduzione della disparità di genere, valorizzando e sostenendo le donne e le loro difficoltà di integrazione al livello lavorativo;
- sensibilizzare e rendere consapevoli i dipendenti, i manager, le persone altamente rilevanti dal punto di vista della catena di fornitura – agronomi, specialisti nel settore agricolo. Grazie a ciò, il sostegno e la trasparenza delle informazioni, perlopiù inerenti alle problematiche agricole e di coltivazione, permetterà di analizzare in modo più approfondito e specifico i problemi che molto spesso affliggono questo settore di mercato;
- il contributo che Nespresso si impegna a dare rivolge l’obiettivo finale verso un contributo incisivo e profondo al settore dell’agricoltura e del biologico.

Essenzialmente questi obiettivi, che a mano a mano vengono verificati e controllati, richiedono un’attenta analisi di dati e di gestione delle informazioni, in modo da essere implementati, offrendo delle soluzioni specifiche che possano davvero influire nelle condizioni sociali dei lavoratori.

La metodologia di Nespresso si è basata principalmente nella somministrazione di diversi questionari agli agricoltori, distinguendoli per genere e relazione instaurata tra essi. Le informazioni che, nel primo report risalente al 2018, emergono concernono la rilevanza e la stretta correlazione tra l'importanza lavorativa al livello reddituale e la soddisfazione al livello personale. Il divario che può essere analizzato, dal punto di vista della disparità di genere, è relativo principalmente al possesso della terra coltivabile, che nella maggior parte dei casi è propria dell'uomo. Tuttavia, molto spesso, sia uomini che donne, ritengono che il beneficio al quale ci si rivolge è rivolto alla famiglia al livello generale, senza necessariamente distinguere per proprietà terriere e per genere. Ciò, ha portato ad una riflessione per la società svizzera che ha preferito installare un sistema informativo di valore, rispetto ai vantaggi e ai benefici dati dall'azienda, nei confronti del nucleo familiare e non rivolgendosi solamente al capo famiglia. Inoltre, il livello di alfabetizzazione e di educazione viene registrato in netto calo, poiché quasi la totalità degli intervistati non possiede un livello sufficiente di istruzione primaria. Questo dato ha spinto Nespresso a concentrarsi molto nella campagna di sensibilizzazione al livello educativo, che a lungo raggio può portare un netto miglioramento dal punto di vista della comunicabilità e dell'accessibilità di pratiche agronomiche più pertinenti e più corrette per la tipologia di terreno adottata. Tuttavia, solamente alla fine del 2020 sarà possibile concretamente avere delle chiare risposte e delle analisi più accurate rispetto al raggiungimento degli obiettivi per il "AAA Sustainable Quality™ Programme".

Concludendo, in ordine cronologico, è stato lanciato nel 2017 il primo report inerente alla Creazione del Valore Condiviso, in linea con le GRI Guidelines<sup>134</sup>, il quale ha permesso di sintetizzare e di riassumere tutti i traguardi in ottica sostenibile che sono stati realizzati. Analogamente, il report presentato l'anno successivo, nel 2018, ebbe un taglio differente e permise di analizzare lo stato dell'arte dei lavori portati a compimento della stessa compagnia, comparando quello che deve essere portato avanti per raggiungere gli obiettivi precedentemente fissati per la fine del 2020.

---

<sup>134</sup> GRI (Global Report Initiative) propone le "Sustainability Reporting Guidelines", ovvero delle linee guida per la stesura di un report per la sostenibilità, seguendo l'approccio *Triple Bottom Line*. La particolarità di questo modello è l'alto grado di particolarità e di dettaglio con il quale sono descritti i contenuti, tenendo conto dei principali attori all'interno e all'esterno dell'organizzazione. Le *Guidelines* possono essere utilizzate da qualsiasi tipologia d'impresa e possono essere affiancate ad altri codici di comportamento, politiche organizzative o sistemi di gestione come strumento di supporto.



### 4.3 Incidenza della sostenibilità al livello economico

Nespresso, attraverso il nuovo programma di “The Positive Cup”, decise di analizzare e di programmare gli investimenti che nel lungo periodo dovevano essere implementati. L’incidenza a livello finanziario ed economico, sebbene in ottica di sostenibilità viene vista come la conseguenza dei primi due componenti, ovvero dello sviluppo sostenibile ambientale e sociale, riveste un ruolo importante per la sopravvivenza dell’impresa e dei suoi *stakeholder*. Dal 2014, come già precedentemente descritto, Nespresso decise di implementare un investimento da 500 milioni di Euro da utilizzare nell’arco di sei anni, fino al 2020, per la promozione dello sviluppo sostenibile. Il successivo obiettivo che Nespresso decise di prefissarsi fu quello di includere il più possibile, all’interno del suo programma di sviluppo sostenibile, quanti più lavoratori interni all’impresa rendendoli coscienti e consapevoli di aderire e di essere parte del “AAA Program”, sia dal punto di vista sociale che ambientale. La società svizzera, per questo, decise di includere e di aggiornare la sua proposta di valore, integrando e definendo importante la parte relativa alla sostenibilità per poter assicurare al consumatore sempre la massima esperienza nel momento in cui si sorseggia il caffè, avendo particolare riguardo per l’ambiente. In aggiunta a ciò, Nespresso decise di catalizzare le innovazioni che erano in procinto di essere implementate attraverso il nuovo “Nespresso Sustainability Innovation Fund”. Il fondo NSIF parte dall’intenzione di creare un nuovo veicolo finanziario in grado di rendere più agevoli e più semplici gli investimenti di natura sostenibile e ambientale, cercando portare in secondo piano gli investimenti prettamente di natura commerciale e di mercato. L’idea lanciata da Nespresso non mira ad offrire un fondo di investimento ad impatto<sup>135</sup>, ma anzi mira ad un’integrazione finanziaria di ogni singolo progetto con le risorse donate dalle istituzioni o ad offrire un’incidenza nel capitale investito in un determinato progetto. Al momento del lancio, il fondo decise di concentrarsi di più su progetti ed iniziative rivolte al rilancio delle origini del caffè, rimanendo attenti sia alle difficoltà e le responsabilità che sono in mano alle comunità agricole, sia all’impatto nei confronti della biodiversità del Pianeta.

---

<sup>135</sup> “*Impact Investing*” o conosciuto come “investimento ad impatto” nell’ultimo decennio ha preso sempre più piede e interessa sempre di più il mondo finanziario. La caratteristica di questa tipologia di investimento risiede nel finanziare opere ritenute giuste e buone per l’ambiente e per la sfera sociale, generando un ritorno economico. Normalmente, le iniziative che vengono portate avanti sono relative ad organizzazioni no-profit, fondi in settori energetici, che collaborano con imprese volte alla incentivazione di energie rinnovabili o fondi relativi alla sanità e all’istruzione.

I progetti che maggiormente hanno avuto un riscontro positivo interessano l'agricoltura intelligente attraverso l'utilizzo dei cambiamenti climatici e delle escursioni termiche in Africa orientale, grazie al fondo Fondo BioCarbon della Banca Mondiale<sup>136</sup>.

Al livello di cifre, come la tabella di seguito riportata dimostra, Nespresso al livello di investimenti nell'arco di quattro anni, precisamente dal 2014 al 2018, avendo un budget di 500 milioni di Euro, è arrivata ad utilizzarne, fino al 2018, precisamente 366 milioni di Euro. Grazie a ciò, l'iniziativa di "The Positive Cup" ha portato ad un interesse maggiore anche all'interno dei lavoratori dell'azienda stessa, portando ad un incremento del 39% delle persone impiegate che in prima persona hanno voluto vedere e provare con mano quanto realizzato dalla compagnia. Tutto ciò, oltre a rendere migliore l'interazione tra le persone che contribuiscono alla creazione del Brand Nespresso, ha portato ad una consapevolezza ulteriore dal lato del dipendente, che osservando e intercettando gli impegni e i progetti che realmente sono stati realizzati, può avere una visione più solida e lungimirante della società svizzera. A conclusione, l'attenzione in questi sei anni di progetti viene rivolta al NSIF, che registra il sostegno finanziario ed economico per 7 progetti co-realizzati dallo stesso Fondo. Inoltre, l'aumento registrato dal 2017 al 2018 inerente alle risorse aggiuntive di capitale dei partner registra un aumento del 11,1%, passando da 26,5 milioni di Euro a 29,8 milioni di Euro.

COMPANY		
Invest CHF 500 million in The Positive Cup (2014-2020)	CHF 366 million	CHF 276 million
Empower everyone in our company to contribute to our sustainability agenda (cumulative since 2017)	Over 480 employees experienced the AAA Program in origin countries	293 employees experienced the AAA Program in origin countries
Catalyse innovation through the Nespresso Sustainability Innovation Fund	7 projects co-funded in the NSIF CHF 29.8 million additional capital from partners	7 projects co-funded in the NSIF CHF 26.5 million additional capital from partners

Figura 4.3.1: "Created Shared Value" Report 2018

<sup>136</sup> La "BioCarbon Fund Initiative for Sustainable Forest Landscapes (ISFL)" è un fondo di investimenti multilaterale, sostenuto e finanziariamente supportato dai governi aderenti e donatori, in gestione però della Banca Mondiale. Lo scopo principale del Fondo è quello di eliminare le riduzioni di gas serra e di CO<sub>2</sub>, che provengono dal settore fondiario e dalla deforestazione, la promozione di agricolture sostenibili e in linea con politiche più ecologiche e intelligenti nella pianificazione territoriale.

Al livello dell'utilizzo dei materiali e delle risorse naturali, per Nespresso il componente principale è l'alluminio, che da sempre continua ad essere al centro della catena produttiva. Al livello di obiettivi e di traguardi da raggiungere, al momento del lancio della nuova proposta di valore, Nespresso si impegnava essenzialmente su quattro fronti principali: offrire alla clientela delle opzioni e delle soluzioni di riciclaggio dell'alluminio quanto più semplici e pratiche per il consumatore, affinché si potesse avvicinare in maniera consapevole alla pratica del riutilizzo, includendolo nella catena di approvvigionamento per la stessa Nespresso<sup>137</sup>; riuscire ad incrementare il riciclo dell'alluminio e aumentarne il tasso di riutilizzo; sbloccare l'uso circolare dell'alluminio, che è relativo ad un processo oramai radicato e riguardante l'utilizzo del materiale senza includerne un possibile riutilizzo o riciclo; attraverso la certificazione ASI (*Aluminium Stewardship Initiative*) riuscire a ottenere l'approvazione degli standard richiesti.

Attualmente, come dimostra la tabella sotto riportata, per quanto riguarda il raggiungimento del primo obiettivo, ovvero implementare soluzioni in grado di predisporre il consumatore ad essere attivo nella catena del riciclo dell'alluminio, Nespresso afferma che il 92% della clientela ha la possibilità di scegliere e di svolgere un ruolo proattivo nel riciclo dell'alluminio. I dati risalenti al 2018 dimostrano che il programma di riciclaggio dell'alluminio è disponibile in 50 Paesi, dove 6 dei quali vengono supportati da sistemi collettivi di riciclo e in 25 è possibile utilizzare un servizio di riciclaggio direttamente porta a porta, grazie a differenti servizi postali e di spedizioni. Come segue, il terzo obiettivo è correlato alla interruzione del circolo di utilizzo dell'alluminio e della sua produzione. Nespresso nel 2018 si è impegnata per realizzare il 12% della totale produzione della linea Vertuo<sup>138</sup> solamente attraverso capsule da alluminio riciclato. A conclusione, per quanto concerne gli Standard di Performance ASI, Nespresso mira per il 2020 di utilizzare il 100% di alluminio riciclato, cercando così di compiere e di soddisfare le certificazioni richieste dagli Standard. Lo scorso anno, la

---

<sup>137</sup> L'idea principale che si è voluto incrementare è stata quella di coinvolgere in prima persona il consumatore, rendendolo consapevole dell'importanza del riciclo delle capsule e offrendogli le soluzioni più pratiche e convenienti per ridurre lo spreco. Così facendo, Nespresso non solo ha introdotto una nuova caratteristica, come l'importanza del riutilizzo delle risorse materiali all'interno del mercato del *beverage*, ma ha incluso nella sua catena di approvvigionamento il cliente stesso: il consumatore, servendosi dei punti vendita Nespresso o dei centri idonei alla raccolta specifica di capsule Nespresso, diventa automaticamente fornitore allo stesso tempo, garantendo alla società la fornitura di alluminio.

<sup>138</sup> La linea Vertuo, lanciata nel 2014 con un sistema correlato ad essa, permette di erogare con la stessa macchina del caffè sia il caffè espresso che il caffè americano, potendo così offrire una qualità elevata del prodotto anche ad una clientela differente. La macchina, attraverso un sistema laser, individua il codice a barre posto in ogni capsula, distinguendo la corretta erogazione di prodotto, in modo da offrire la giusta quantità di prodotto.

società svizzera è stata, insieme a Rio Tinto<sup>139</sup>, in grado di ottenere la certificazione ASI MOU, riuscendo ad aggiudicarsi al livello mondiale un riconoscimento importante. Inoltre, nel medesimo anno è stato firmato un memorandum d'intesa per la lavorazione e le pratiche adottate al fine di riciclare e riutilizzare l'alluminio.

ALUMINIUM		
Offer convenient recycling solutions to all our consumers	92% collection capacity	92% collection capacity
Continue to increase capsule recycling rate	+12.8 pp (vs. 2009)	+9.6 pp (vs. 2009)
Unlock the circular use of aluminium	12% Vertuo line made out of recycled capsules	Capsule-to-capsule supply chain operationalised
Source "ASI certified" aluminium towards 100%	Nespresso factories certified ASI MOU signed with Rio Tinto for ASI certified supply	ASI Performance Standard now available

Figura 4.3.2: "Created Shared Value" Report 2018

Infine, l'impegno che Nespresso ha portato avanti riguarda l'interesse verso le azioni climatiche e i loro impatti verso le generazioni future. L'impegno viene essenzialmente diviso ripartito su tre principali fronti. In primo luogo viene portato alla luce il fatto che sia necessario ridurre l'emissione dei gas serra in relazione alla produzione del caffè all'interno della catena del valore. Sotto questo aspetto, Nespresso trova ancora molte difficoltà al livello di implementazione e di realizzazione. Come evidenzia la tabella sotto riportata, la società ha ottenuto il risultato di una riduzione del 22% di emissioni produttive equivalenti ad una tazza di caffè. Ad ora questo è al di sotto degli standard che la stessa azienda si era prefissata nel momento della proposta della nuova visione nel 2014, che ammontava ad una riduzione del 28% per il 2020. Lo standard di performance che si è mantenuto stabile nel corso del tempo è dovuto essenzialmente da una rapida espansione del brand in Paesi dove il contributo di energie rinnovabile era limitato e l'utilizzo era prettamente rilegato a fonti elettriche. Inoltre, è necessario prendere in considerazione che l'approvvigionamento di alluminio non derivava da standard certificati ASI. Ciononostante, il secondo impegno che Nespresso si è prefissata entro il 2020, nel due anni precedenti è stato ampiamente raggiunto, registrando un residuo all'interno della catena operativa completamente assorbito lungo la redistribuzione agroforestale. Infine, l'ultimo impegno che Nespresso al livello

<sup>139</sup> Rio Tinto Group, terza più grande società mineraria al mondo, è un gruppo multinazionale di origine anglo-austriale che si occupa dell'estrazione, lavorazione e produzione di risorse minerarie.

climatico ha deciso di portare a termine è essenzialmente legato alla tutela della biodiversità che deve essere tutelata. L'obiettivo fissato per il 2020 è stato quello di mantenere vive le coltivazioni di caffè, attraverso l'utilizzo di programmi di agro silvicoltura in grado di ripristinare i paesaggi ambientali. La piantumazione di 5 milioni di alberi entro il 2020 risulta attualmente lontana, ma Nespresso è arrivata a piantare 3,5 milioni di alberi in 5 Paesi differenti lungo tutta l'America Latina. Dato che è sensibilmente in netto aumento rispetto al 2017, dove vennero piantati 2,5 milioni di alberi, rendendo così fattibile l'obiettivo fissato per la fine del 2020.

CLIMATE		
Reduce the carbon footprint of a cup of Nespresso by 28% vs. 2009	-22%	-22%
Inset 100% of our company's operational carbon footprint (Scope 1 and 2 GHG emissions equivalent to the global volume of capsules sold)	100% inset	100% inset
Strengthen coffee landscape resilience through extensive tree planting towards 5 million	Over 3.5 million trees planted	Over 2.5 million trees planted

Figura 4.3.3: "Created Shared Value" Report 2018

Gli obiettivi che dunque sono stati prefissati per il 2020 hanno trovato per certi lati dei complimenti più che anticipati, per altri lati verranno richiesti ulteriori sforzi da parte della compagnia. Al livello economico e finanziario, Nespresso essendo all'interno del gruppo Nestlé ha contribuito, grazie al piano di investimenti programmato per il periodo 2014-2020, all'aumento al livello di introiti e di profitto. In conclusione, l'attuazione di un piano di investimenti ben programmato e un'adesione puntuale e precisa a determinati standard di performance, aiuta e stimola quello che può essere chiamato sviluppo sostenibile. Risulta chiaro che al giorno d'oggi le realtà che hanno davvero implementato l'ideologia *green* sono ancora troppo poche per accogliere tutte le richieste che il Pianeta chiede a gran voce. Il passo che deve essere fatto ha primariamente l'obiettivo di implementare e raggiungere una consapevolezza e una criticità rispetto alle tematiche ambientali e sociali, non lasciando che sia sempre il prossimo a doversene occupare.

L'esempio, a conclusione del capitolo, ha voluto rendere maggiormente più chiara l'idea che le certificazioni e la pianificazione strategica di lungo periodo possono portare a dei risultati concreti e realizzabili verso una visione sostenibile all'interno dell'industria. L'importanza che questo può avere, sia internamente al livello aziendale che esteriormente al livello degli *stakeholder* e dei consumatori, ha una risonanza enorme porta ad una riflessione molto più ampia e profonda. Infatti, gli strumenti messi a disposizione delle imprese sono sempre di più e permettono di essere implementati in modo efficace e efficiente, se integrati in modo coerente nella visione e nella missione che l'azienda, qualunque settore interessi, intenda portare avanti. Il processo è ancora lungo e difficoltoso, ma se lo spirito e la volontà è presente moltissime iniziative e moltissime opportunità possono essere colte dalle imprese affinché il Pianeta riesca a risollevarsi nel modo migliore possibile per le generazioni avvenire.

## CONCLUSIONI

Lo scenario attuale ha riversato sulle imprese una grande responsabilità dal punto di vista ambientale e sociale. Il lavoro proposto si poneva l'obiettivo di indagare e rendere più chiara l'idea che le imprese avevano della sostenibilità: come essa veniva percepita e come poteva essere implementata in modo coerente, per poi essere comunicata agli *stakeholder*. L'agire in modo più consapevole e più deciso al livello socio-ambientale ha fatto sì che la rilevanza del controllo di gestione prendesse sempre più piede e che potesse rendere più chiara l'implementazione al livello strategico e al livello di operazioni poste al livello di *core business*. La multidimensionalità ha rivestito, e riveste, uno dei ruoli più importanti al livello di integrazione per lo sviluppo sostenibile, poiché ha permesso di completare tra di loro più concezioni differenti e tra di loro apparentemente inconciliabili in grado di portare a compimento delle strutture sistemiche elaborate, ma sufficientemente lineari e comprensibili per essere attivate all'interno dell'azienda.

La visione che deve essere superata e non più presa in considerazione in modo primario è senza dubbio la visione economico-finanziaria. Questa riveste un ruolo non più principale, poiché nel momento in cui si hanno delle visioni e delle credenze radicate all'interno dell'organizzazione, è più facilmente immediata la cognizione delle motivazioni che spingono l'organizzazione a sviluppare una metodologia rispetto ad un'altra. Una volta che le conoscenze e le responsabilità risultano chiare e comprensibili, solamente in seconda battuta può essere proposto un piano d'azione e le conseguenti operazioni strategiche e di pianificazione. L'obiettivo, quindi, dell'impresa al giorno d'oggi non è quello di focalizzarsi unicamente nel profitto e negli aspetti economici, ma è quello di adottare una visione proattiva verso il futuro e verso le generazioni avvenire.

Con il caso Nespresso è evidente come le caratteristiche intrinseche dei valori condivisi rivestano uno dei principali obiettivi per il leader del mercato del caffè. Rendere il consumatore sia cliente che fornitore porta con sé un aspetto rivoluzionario e assolutamente innovativo dalla concezione tradizionale. La struttura di gestione che permette di assecondare le esigenze degli *stakeholder* e le necessità imprenditoriali legate agli aspetti socio-ambientali, fa in modo che le strumentazioni utilizzate rivestano un ruolo di linee guida per la misurazione della sostenibilità.

Riuscire a rendere visibile e concreta l'implementazione di politiche sostenibili e attente alla preservazione dell'ambiente e delle condizioni sociali, appare una sfida che

solamente poche imprese sono riuscite a raggiungere. La principale soluzione che viene integrata, dopo l'approvazione delle ideologie al livello di missione e di visione, è quella di introdurre dei piani operativi in grado di guidare l'impresa nel raggiungimento degli obiettivi prefissati in precedenza. Chiaramente, gli obiettivi per incrementare l'attenzione al livello socio-ambientale non solo devono essere integrati, ma devono anche essere condivisi e compresi al fine di poter più facilmente annoverare le motivazioni che possono spingere un'impresa ad ottenere questa visione. La relazione che le aziende devono avere con le strumentazioni di certificazione o dei report di sostenibilità deve poter rappresentare un importante strumento per il controllo interno, in grado di modificare e intercettare tutte le possibili regole procedurali, comportamentali e informative che possono portare ad una definizione delle performance desiderabili. Molto spesso per le imprese risulta difficile focalizzarsi nei giusti standard di performance, poiché molto spesso vengono concepiti come un'imposizione esterna, anziché visti come un aiuto nel raggiungimento degli obiettivi. La difficoltà maggiore che tuttavia non è ancora stata pienamente superata dalle imprese è relativa alle ideologie tradizionali, che puntano ad una visione di breve termine volta ad un beneficio immediato. I tradizionali sistemi, infatti, vengono solamente visti in relazione al profitto, anziché concentrare gli sforzi all'interno di una strategia multidimensionale, in grado di creare valore per la società, in primis, e successivamente per l'impresa. Se è possibile arrivare a questa conclusione da parte delle organizzazioni, gli obiettivi e i valori inerenti ad essi appariranno di più facile comprensione e di più immediata utilizzazione. È giusto ricordare che la sostenibilità di un'organizzazione è quella di continuare a realizzare le sue attività in modo continuo, tenendo conto del loro impatto sul capitale naturale, sociale ed economico. Dalle politiche di approvvigionamento alla condivisione delle tecnologie, dal mantenimento di rapporti commerciali duraturi al cercare di migliorare costantemente la qualità del prodotto offerto, portano al raggiungimento di un prodotto che va oltre il mero consumo, risulta un beneficio che viene fatto all'ambiente e alle persone che hanno contribuito alla realizzazione dello stesso.

Nespresso, in questo, attraverso il report riguardante il valore condiviso ha potuto concretamente portare a compimento un percorso interno, trasformandolo in un cammino esterno. Le produzioni delocalizzate in Paesi come l'America Latina o l'Africa, dove sia le condizioni di vita sono inferiori e il salario minimo è molto ridotto, sia al livello naturale e di risorse le coltivazioni hanno risentito dei recenti cambiamenti



climatici, hanno portato a creare un nuovo sistema di concepire il caffè. Inoltre, presentando una nuova politica di riciclo dell'alluminio e di riutilizzo delle capsule di caffè è stato possibile introdurre il concetto di sfruttare appieno le risorse materiali, in modo da non creare ulteriori impatti dannosi per l'ambiente circostante. L'esempio delle strategie di valore condiviso messe in atto dalla società svizzera può essere traslato su qualsiasi mercato commerciale attuale: le politiche sostenibili che vengono implementate in maniera crescente devono essere solo l'inizio per un cambiamento di rotta significativo.

L'innovazione che risulta intrinseca allo sviluppo sostenibile concerne nel pensare primariamente a quello che potrà succedere alle generazioni future, affidarsi alle strumentazioni di misurazione delle performance fin ora implementate per attuare delle azioni concrete, affinché si possa lasciare questo mondo migliore di come è stato trovato.

## Riferimenti Bibliografici

- ABERNATHY J., STEFANIAK C., WILKINS A., OLSON J. (2017), "Literature review and research opportunities on credibility of social responsibility reporting", *American Journal of Business*, 32(1), pp. 24-41
- ADAMS C.A. (2004), "The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17(5), pp. 731-57.
- ADAMS C.A., FROST G.R. (2008), "Integrating sustainability reporting into management practices", *Accounting Forum*, 32, pp. 288-302.
- ADAMS C.A., LARRINAGA-GONZALEZ C. (2007), "Engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(3), pp. 333-55.
- ADAMS C.A., MCNICHOLAS P. (2007), "Making a difference – Sustainability reporting, accountability and organizational change", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(3), pp. 382-402.
- ALBERTINI E. (2018), "The Contribution of Management Control Systems to Environmental Capabilities", *Journal of Business Ethics*, in press.
- ANTHONY R.N. (1965), *Management control systems*, Boston, MA: Harvard Business Scholl Press.
- BARALDI S. (2005), *Il Balanced Scorecard nelle aziende sanitarie*, Milano: McGraw-Hill.
- BARALDI S. (2017), *What's left for the PM revolution?*, Milano: McGraw Hill.
- BARALDI S., CIFALINÒ A., SACCO P. (2011), *I sistemi di Programmazione e Controllo*, Torino: G. Giappichelli Editore.
- BARNEY J. (1991), "Firm Resources and Sustained Competitive Advantage", *Journal of Management*
- BARNEY J., (1996), "The resource-based theory of the firm", *Organization Science*
- BARTOLOMEO M., BENNET M., BOUMA J.J., HEYDKAMP P., JAMES P., WOLTERS T. (2000), "Environmental management accounting in Europe: Current practice and future potential", *European Accounting Review*, 9(1), pp. 31-52.
- BAUMGARTNER R.J. (2014), "Managing Corporate Sustainability and CSR: A Conceptual Framework Combining Values, Strategies and Instruments Contributing to Sustainable Development", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(5), pp. 258-271.
- BEBBINGTON J., BROWN J., FRAME B. (2007), "Accounting technologies and sustainability assessment models", *Ecological Economics*, 61, pp. 224-36.
- BEBBINGTON J., GRAY R.H., HIBBITT C., KIRK E. (2001), *Full Cost Accounting: An Agenda for Action*, London: ACCA.
- BEBBINGTON B., LARRINAGA C. (2014), "Accounting and sustainable development: An exploration", *Accounting, Organizations and Society*, 39, pp. 395-413.
- BEBBINGTON B., RUSSELL S., THOMSON I. (2017), "Accounting and sustainable development: Reflections and propositions", *Critical Perspectives on Accounting*, 48, pp. 21-34.
- BEDFORD D.S., MALMI T. (2015), "Configurations of control: An exploratory analysis", *Management Accounting Research*, 27, pp. 2-26.
- BEDFORD D.S., MALMI T., SANDELIN M. (2016), "Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems", *Accounting, Organizations and Society*, 51, pp. 12-28.
- BENNETT M., JAMES P. (1998), *The Green Bottom Line: Environmental Accounting for Management*, Sheffield: Greenleaf Publishing Limited.

BURNETT R.D., HANSEN D.R. (2008), "Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management", *Accounting, Organizations and Society*, 33(6), pp. 551-81.

BURRITT R.L., HAHN T., SCHALTEGGER S. (2002), "Towards a comprehensive framework for environmental management accounting - Links between business actors and environmental management accounting tools", *Australian Accounting Review*, 12(27), pp. 39-50.

BURRITT R.L., SCHALTEGGER S. (2001), "Eco-efficiency in corporate budgeting", *Environmental management and health*, 12(2-3), pp. 158-74.

BURRITT R.L., SCHALTEGGER S. (2010), "Sustainability accounting and reporting: fad or trend?", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 23(7), pp. 829-46.

CAGLIO A., DITILLO A. (2012), "The Use and Roles of Inter-Firm Accounting in Strategic Alliances: Does Transparency Make a Difference?", in Das T.K. (a cura di), *Strategic Alliances for Value Creation*, Charlotte, North Carolina: Information Age Publishing, pp. 171-93.

CANTELE S. (2006), *La Stakeholder Scorecard. Dalla formulazione delle strategie alla misurazione delle performance sociali*, Torino: G. Giappichelli Editore.

DAVIS J., (2006) "And then there were four. A thumbnail history of oil industry restructuring", 2006

DAVIS K. (1960), "Can business afford to ignore social responsibilities?", *California Management Review*, 2, pp. 70-6.

DIAS-SARDINHA I., REIJNDERS L., ANTUNES P. (2002), "From environmental performance evaluation to eco-efficiency and sustainability balanced scorecards", *Environmental Quality Management*, 12(2), pp. 51-64.

DITILLO A., LISI I.E. (2014), "Towards a more comprehensive framework for Sustainability Control Systems research", *Advances in Environmental Accounting and Management*, 5, pp. 23-47.

DITILLO A., LISI I.E. (2016), "Exploring Sustainability Control Systems' Integration: The Relevance of Sustainability Orientation", *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), pp. 125-48.

DITZ D., RANGANATHAN J., BANKS D. (1995), *Green Ledgers, Case Studies in corporate Environmental Accounting*, Washington: WRI.

DRAZIN R., VAN DE VEN A.H. (1985), "Alternative forms of contingency fit", *Administrative Science Quarterly*, 30, pp. 514-39.

DUNCAN O., THOMSON I. (1998), "Waste Accounting and Cleaner Technology: A Complex Evaluation", (a cura di), *Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference Proceedings*, Osaka, pp. 648-56.

DURDEN C. (2008), "Towards a socially responsible management control system", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(5), pp. 671-94.

ELKINGTON J. (1997), *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Oxford: Oxford University Press.

ELKINGTON J., EMERSON J., BELOE S. (2006), "The Value Palette: a Tool for Full Spectrum Strategy", *California Management Review*, 48(2), pp. 6-28.

EPA, 1995. *An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms*. EPA Office of Pollution Prevention and Toxics, Washington D.C., U.S.

EPSTEIN M.J. (1996a), "Improving environmental management with full environmental cost accounting", *Environmental Quality Management*, 6, pp. 11-22.

EPSTEIN M.J. (1996b), *Measuring corporate environmental performance: best practices for costing and managing an effective environmental strategy*, Burr Ridge, IL: Irwin.

EPSTEIN M.J. (2008), *Making Sustainability Work*, Sheffield: Greenleaf Publishing Limited.

- EPSTEIN M.J., MANZONI J.-F. (1998), "Implementing corporate strategy: From Tableaux de Bord to balanced scorecards", *European Management Journal*, 16(2), pp. 190-203.
- EPSTEIN M.J., ROY M.-J. (2001), "Sustainability in action: identifying and measuring the key performance drivers", *Long Range Planning*, 43(5), pp. 585-604.
- EPSTEIN M.J., WIDENER S.K. (2010), "Identification and use of sustainability performance measures in decision making", *The Journal of Corporate Citizenship*, 40(Winter), pp. 43-73.
- EPSTEIN M.J., WISNER P.S. (2001), "Using a Balanced Scorecard to implement sustainability", *Environmental Quality Management*, 2(2), pp. 1-10.
- EPSTEIN M.J., WISNER P.S. (2005), "Managing and controlling environmental performance: Evidence from Mexico", *Advances in Management Accounting*, 14, pp. 115-37.
- EPSTEIN M.J., WISNER P.S. (2006), "Actions and Measures to Improve Sustainability", in Epstein M.J., Hanson K.O. (a cura di), *The Accountable Corporation - Vol. 3 Corporate Social Responsibility*, Westport: Praeger Publishers.
- EUROSTAT, 2017. Energy, transport and environment indicators. Eurostat, Luxembourg.
- FIGGE F., HAHN T. (2004), "Sustainable value added. Measuring corporate contributions to sustainability beyond eco-efficiency", *Ecological Economics*, 48(2), pp. 173-87.
- FIGGE F., HAHN T., SCHALTEGGER S., WAGNER M. (2002), "The sustainability Balanced Scorecard - linking sustainability management to business strategy", *Business Strategy and the Environment*, 11(5), pp. 269-84.
- FISHER J.G. (1995), "Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity", *Journal of Accounting Literature*, 14, pp. 24-53.
- FISHER J., BONN I., "Business Sustainability and undergraduate management education: An Australian study", *Higher Education*, 2011
- GOND J.-P., GRUBNIC S., HERZIG C., MOON J. (2012), "Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability", *Management Accounting Research*, 23(3), pp. 205-23.
- GRAY R.H. (2010), "Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet", *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), pp. 47-62.
- GRAY R.H., KOUHY R., LAVERS S. (1995), "Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(2), pp. 47-77.
- GRAY R.H., MILNE M. (2002), "Sustainable reporting: who's kidding whom?", *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, 81(6), pp. 66-74.
- GRAY R.H., MILNE M. (2004), "Towards reporting on the triple bottom line: mirages, methods and myths", in Henriques A., Richardson J. (a cura di), *The Triple Bottom Line: Does it all Add Up?*, London: Earthscan, pp. 70-80.
- GRAY R.H., MILNE M. (2015), "It's not what you do, it's the way that you do it? Of method and madness", *Critical Perspectives on Accounting*, 32, pp. 51-66.
- GRAY R.H., OWEN D., ADAMS C.A. (1996), *Accounting and Accountability*, Harlow: Prentice Hall.
- GRAY R.H., OWEN D., MAUNDERS K.T. (1987), *Corporate social reporting: accounting and accountability*, Englewood Cliffs, London: Prentice-Hall International.
- GRAY R.H., WALTERS D., BEBBINGTON J., THOMPSON I. (1995), "The Greening of Enterprise: An Exploration of the (NON) Role of Environmental Accounting and

Environmental Accountants in Organizational Change", *Critical Perspectives on Accounting*, 6(3), pp. 211-39.

GRI, 2006. Sustainability Reporting Guidelines. GRI, Amsterdam.

GRUPPO DI STUDIO PER IL BILANCIO SOCIALE (2013), *Principi di redazione del bilancio sociale*, Milano: Giuffrè Editore.

HART L, DOWELL G, (2011), "A Natural-Resource-Based-View of the firm: Fifteen Years After", *Journal of Management*

HARTMANN F., PEREGO P., YOUNG A. (2013), "Carbon Accounting: Challenges for Research in Management Control and Performance Measurement", *ABACUS*, 49(4), pp. 539-63.

HENRI J.-F., JOURNEAULT M. (2008), "Environmental performance indicators: An empirical study of Canadian manufacturing firms", *Journal of Environmental Management*, 87, pp. 165-76.

HENRI J.-F., JOURNEAULT M. (2010), "Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance", *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), pp. 63-80.

KAKKURI-KNUUTTILA M.L., LUKKA K., KUORIKOSKI J. (2008), "Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp. 267-91.

KAPLAN R.S., ATKINSON A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*, Hemel Hempstead: Prentice Hall International.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1992), "The balanced scorecard - Measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January-February, pp. 71-9.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996), "Using the Balanced Scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, 74(1), pp. 75-85.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2001), *The Strategy-Focused Organization. How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, MA: Harvard Business School Press.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2004), *Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes*, Boston: Harvard Business School Press.

KAPLAN R.S., NORTON D.P. (2006), *Alignment. Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies* Harvard Business School Press.

KENNEDY M.L. (1998), "Integrating total cost assessment with new management practices and mandates", *Environmental Quality Management*, 7(4), pp. 89-97.

LANGFIELD-SMITH K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-32.

LANGFIELD-SMITH K. (2007), "A review of quantitative research in Management Control Systems and Strategy", in Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (a cura di), *Handbook of Management Accounting Research*, Oxford, UK: Elsevier.

LISI I.E., CIFALINÒ A. (2017), "Exploring the use of Social and Environmental Performance Indicators by European companies", *Management Control*, 3, pp. 53-86.

LUEG R., RADLACH R. (2016), "Managing sustainable development with management control systems: A literature review", *European Management Journal*, 34(1), pp. 158-71.

MALMI T. (2010), "Reflections on paradigms in action in accounting research", *Management Accounting Research*, 21, pp. 121-3.

MALMI T., BROWN D.A. (2008), "Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions", *Management Accounting Research*, 19(4), pp. 287-300.

MCWILLIAMS A., SIEGEL D. (2001), "Corporate Social Responsibility: A Theory of the Firm Perspective", *Academy of Management Review*, 26(1), pp. 117-27.

- MERCHANT K.A. (1998), *Modern management control systems: text and cases*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- MERCHANT K.A. (2010), "Paradigms in accounting research: A view from North America", *Management Accounting Research*, 21, pp. 116-20.
- MERCHANT K.A., RICCABONI A. (2001), *Il controllo di gestione*, Milano: McGraw-Hill.
- MERCHANT K.A., VAN DER STEDE W.A. (2003), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Harlow: Prentice Hall.
- MILES M. P., MUNILLA L. S., (1993), "*Eco-orientation: An emerging business philosophy?*", *The Journal of Marketing Theory and Practice*
- MIO C. (2002), *Il budget ambientale: programmazione e controllo della variabile ambientale*, Milano: Egea.
- MIO C. (2005), *Corporate social responsibility e sistema di controllo: verso l'integrazione*, Milano: FrancoAngeli.
- MOLTENI M. (2004a), *I modelli di responsabilità sociale nelle imprese italiane*, Milano: FrancoAngeli.
- MOLTENI M. (2004b), *Responsabilità sociale e performance d'impresa. Per una sintesi socio-competitiva*, Milano: Vita e Pensiero.
- MOLTENI M. (2012), "L'integrazione della CSR nella corporate strategy", in Collis D.J., Montgomery C.A., Invernizzi G., Molteni M. (a cura di), *Corporate strategy. Creare valore nell'impresa multibusiness*, Milano: McGraw-Hill, pp. 397- 447.
- O'DWYER B. (2003), "Conceptions of corporate social responsibility: the nature of managerial capture", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16(4), pp. 523-57.
- O'DWYER B. (2004), "Qualitative data analysis: Exploring the process for transforming a "messy" but "attractive" "nuisance""", in Humphrey C., Lee B. (a cura di), *A Real Life Guide to Accounting Research: A Behind the Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Amsterdam: Elsevier.
- O'DWYER B., OWEN D., UNERMAN J. (2011), "Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting", *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), pp. 31-52.
- O'DWYER B., UNERMAN J. (2016), "Fostering rigour in accounting for sustainability", *Accounting, Organizations and Society*, 49, pp. 32-40.
- OWEN D. (2008), "Chronicles of wasted times? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), pp. 240-67.
- PASSETTI E., CINQUINI L., MARELLI A., TENUCCI A. (2014), "Sustainability accounting in action: Lights and shadows in the Italian context", *British Accounting Review*, 46(3), pp. 295-308.
- PORTER M.E., KRAMER M.R. (2006), "Strategy and Society: The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, 84(12), pp. 78-92.
- PORTER M.E., VAN DER LINDE C. (1995a), "Green and competitive: ending the stalemate", *Harvard Business Review*, 73(5), pp. 120-34.
- PORTER M.E., VAN DER LINDE C. (1995b), "Toward a new conception of the environment-competitiveness relationship", *Journal of Economics Perspectives*, 9(4), pp. 97-118.
- RICHARDSON A.J. (2012), "Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker (forthcoming) "Qualitative"

SCHALTEGGER S., MULLER K., HINDRICHSEN H. (1996), *Corporate Environmental Accounting*, Chichester: John Wiley and Sons.

SCHALTEGGER S., STURM A. (1995), *Eco-efficiency through eco-control*, Zurich: VDF.

SCHALTEGGER S., WAGNER M. (2006), "Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(1), pp. 1-19.

SCHALTEGGER S., BURRIT L. R., BENNETT K., (2006) "*Sustainability Accounting And Reporting*", 2006

SCHALTEGGER S., BURRIT L.R., (2001), "*Eco-efficiency in corporate budgeting*", *Environmental management and health*"

SCHALTEGGER R., BURRIT R. L., HAHN T., (2002), *Towards a comprehensive framework for environmental management accounting – Links between business actors and environmental management accounting tools*", *Australian Accounting Review*

SCHALTEGGER S., BURRIT L.R, (2010) "*Sustainability accounting and reporting: fad or trend?*", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*

SHARMA S., VREDENBURG H. (1998), "Proactive corporate environmental strategy and the development of competitively valuable organizational capabilities", *Strategic Management Journal*, 19(8), pp. 729–53

SHARMA S., (2002), "*Research in corporate sustainability: What really matters?*", in S. Sharma & M. StariK, (Eds.), "*Research in corporate sustainability: The evolving theory and practice of organisations I the natural environment*",

SIMON H.A. (1957), *Administrative behavior*, Nova Iorque: McMillan Press.

SIMONS R. (1995), *Levers of Control - How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston, MA: Harvard Business School Press.

SIMONS R. (2000), *Performance measurement and control systems for implementing strategy*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

SIMON R., (1995), "Control in an age of empowerment", *Harvard Business Review*

THOMPSON J.D. (1967), *Organizations in action: social science bases of administrative theory*, New York: McGraw-Hill.

THOMPSON I., GRAY R., WALTERS D., BEBBINGTON J., (1995), *The Greening of Enterprise: An Exploration of the (NON) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change*,

VITOLLA F., RUBINO M. (2012), *Il reporting socio-ambientale e di sostenibilità : contenuti della disclosure e qualità delle informazioni*, Milano: Egea.

WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT (1987), *Our Common Future*, Oxford: Oxford University Press.