



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale

in Economia e
Gestione delle aziende

Tesi di Laurea

**Sfide e opportunità per le piccole-medie
imprese in materia di rendicontazione di
sostenibilità**

Relatore

Ch. Prof. Antonio Costantini

Laureanda

Veronica Sbrogiò
Matricola 868341

Anno Accademico

2021/2022

Ringraziamenti

La realizzazione di questa tesi di laurea magistrale ha coinvolto diverse persone, che desidero ringraziare profondamente per avermi guidato e supportato nello svolgimento del mio lavoro.

Un sincero ringraziamento va innanzitutto al mio relatore, il prof. Antonio Costantini, per i preziosi consigli e la gentile disponibilità che mi ha mostrato in questa fase conclusiva del mio percorso universitario.

Ringrazio profondamente Supermercati Cadore S.p.a., in particolare il dottor Luca Bovolato, la dott.ssa Lara Bovolato, la dott.ssa Lucrezia Calzavara e la dott.ssa Martina Girolimetto, per avermi accolta calorosamente in azienda e avermi concesso l'opportunità di svolgere un tirocinio universitario interessante ed istruttivo, grazie al quale ho potuto elaborare il caso di studio elemento fondamentale di questa tesi.

Ringrazio la mia famiglia, in particolare i miei genitori, che mi hanno offerto un supporto emotivo ed un aiuto concreto nel realizzare questo elaborato, e infine tutti gli amici che hanno condiviso con me non solo i momenti felici che hanno caratterizzato il mio percorso di studi ma anche quelli più difficili, sostenendomi nell'affrontarli e nel superarli.

INDICE

Introduzione	4
Capitolo 1 – La rendicontazione di sostenibilità	6
1.1 Definizione di sviluppo sostenibile.....	6
1.2 La rendicontazione e il report di sostenibilità: excursus storico	8
1.3 La diffusione della rendicontazione di sostenibilità	10
1.4 La disclosure obbligatoria: la Direttiva 2014/95/UE e il Decreto Legislativo 254/2016	12
1.5 La “Corporate Sustainability Reporting Directive”	13
1.6 La rendicontazione di sostenibilità su base volontaria.....	16
1.6.1 I vantaggi interni	16
1.6.2 I vantaggi esterni.....	18
1.6.3 Svantaggi e limiti del report di sostenibilità.....	21
Capitolo 2 – Le PMI e la rendicontazione di sostenibilità	24
2.1 Introduzione al capitolo	24
2.2 Definizione e caratteristiche specifiche delle PMI	25
2.3 Il ruolo chiave delle PMI dal punto di vista macroeconomico e in relazione allo sviluppo sostenibile	30
2.4 Ostacoli per le PMI in materia di rendicontazione di sostenibilità.....	34
2.5 I vantaggi della piccola dimensione.....	40
2.6 La rendicontazione di sostenibilità nelle grandi aziende.....	44
Capitolo 3 – Caso di studio: Bomarket e Maximarket S.r.l.	48
3.1 Introduzione al caso di studio.....	48
3.2 Metodologia adottata.....	49
3.3 Il Gruppo Cadoro	52
3.4 Le iniziative del Gruppo Cadoro per uno sviluppo più sostenibile.....	57
3.4.1 Cadoro per il sociale.....	59

3.4.2	Cadoro e la sostenibilità ambientale: il progetto Missione Verde.....	61
3.5	Sfide da affrontare in materia di rendicontazione di sostenibilità.....	64
3.6	Il percorso di Bomarket e Maximarket verso la rendicontazione di sostenibilità 67	
3.6.1	La prima fase: focus sugli Standard GRI.....	67
3.6.2	La seconda fase: l'analisi di materialità.....	73
3.6.3	La terza fase: il calcolo delle emissioni di gas serra.....	77
3.7	Conclusione del capitolo e considerazioni sul case study.....	79

Capitolo 4 – Pratiche e metodologie per il supporto delle PMI in materia di sustainability reporting 81

4.1	Introduzione al capitolo	81
4.2	Iniziative a livello internazionale	82
4.2.1	“Ready to Report: Introducing sustainability reporting for SMEs”	83
4.2.2	“Empowering Small Business: recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs”	87
4.3	Iniziative a livello europeo	90
4.4	Iniziative a livello nazionale	92
4.4.1	“Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI”	92
4.5	Ostacoli e proposte di superamento.....	94
4.6	Riflessioni finali	101

Conclusioni103

Bibliografia e sitografia106

Introduzione

Negli ultimi anni si è assistito ad un crescente interesse nei confronti del tema dello sviluppo sostenibile. Questo concetto, oggi ampiamente diffuso, fa riferimento alla necessità di raggiungere uno stato di equilibrio fra ambiente, società ed economia, tradizionalmente definite come le tre fondamentali dimensioni della sostenibilità.

L'esigenza sempre più urgente di tutelare il patrimonio naturale e allo stesso tempo di garantire uno sviluppo sociale ed economico più equilibrato rispetto al passato ha comportato nel tempo l'implementazione di azioni e lo sviluppo di iniziative volte a sensibilizzare circa queste tematiche e ad incentivare comportamenti responsabili, affinché uno sviluppo più sostenibile possa di fatto realizzarsi.

Le imprese, in parte per obblighi normativi, in parte per interesse personale, hanno iniziato a comunicare il loro impegno in materia attraverso appositi strumenti di rendicontazione. Tra questi il più diffuso è il report di sostenibilità, un documento di carattere non finanziario volto a rendere noto l'impatto, sia positivo che negativo, che l'attività aziendale genera su ambiente, società ed economia.

Negli anni, il numero di organizzazioni che annualmente rendicontra la propria performance di sostenibilità è significativamente aumentato. Si tratta tuttavia di una pratica ad oggi diffusa principalmente tra le grandi aziende. Ancora limitato, infatti, è il numero di piccole-medie imprese (PMI) che comunica informazioni sulla sostenibilità, nonostante le stesse dimostrino un'attenzione crescente a questo tema.

Questa situazione è dovuta al fatto che, a differenza delle grandi aziende, le imprese di piccola e media dimensione incontrano maggiori difficoltà che possono tradursi in barriere significative ed ostacolare il processo di rendicontazione.

Proprio queste piccole realtà, d'altra parte, costituiscono in gran parte dei Paesi del mondo il motore dell'economia, per numero, valore aggiunto e impiego della forza lavoro. Ciò è vero soprattutto in Italia, in cui il tessuto imprenditoriale è caratterizzato per oltre il 99% da PMI, secondo quanto riferito dall'Istat (Istituto Nazionale di Statistica) in un Rapporto del 2021.

Dato il loro ruolo fondamentale nello scenario economico mondiale, oltre che nazionale e comunitario, è essenziale riflettere sul contributo che le PMI possono portare nel promuovere lo sviluppo sostenibile anche mediante l'implementazione di strumenti di rendicontazione specifica.

Questa tesi di laurea magistrale si propone pertanto di individuare i principali ostacoli che possono sorgere per le piccole-medie imprese nel processo di rendicontazione di sostenibilità e di riflettere su possibili metodologie e pratiche per supportare le stesse in questo percorso.

La tesi è articolata in quattro capitoli. Il primo capitolo fornisce un'introduzione sul tema della rendicontazione di sostenibilità, approfondendo in particolare le motivazioni alla base dell'aumento che si è registrato in materia di reporting negli ultimi anni a livello mondiale.

Nel capitolo successivo, il focus viene posto sulle PMI e viene affrontato il tema centrale: l'individuazione delle principali criticità incontrate dalle piccole-medie imprese nel redigere il report.

Nel terzo capitolo viene presentato un caso di studio incentrato su due PMI italiane: Bomarket S.r.l e Maximarket S.r.l., società appartenenti al Gruppo Cadoro. Quest'ultimo è una realtà aziendale veneta di grandi dimensioni attiva nel campo della Grande Distribuzione Organizzata (GDO), presso la quale è stato effettuato un periodo di tirocinio universitario. Nel corso dello stesso è stato sviluppato un progetto finalizzato ad introdurre la rendicontazione di sostenibilità nelle aziende del Gruppo, in particolare nelle due PMI sopra menzionate. Ripercorrendo l'esperienza maturata nel corso del tirocinio, vengono evidenziati i principali elementi critici per lo sviluppo del report delle due piccole-medie imprese e le proposte avanzate per il loro superamento.

Infine, tenendo in considerazione le riflessioni condotte nell'ambito del caso di studio, nel quarto e ultimo capitolo della tesi si riflette sulle possibili diverse metodologie per sostenere le PMI in materia di rendicontazione di sostenibilità. Vengono presentate a questo proposito alcune iniziative che sono state sviluppate a livello mondiale, comunitario e nazionale allo scopo di aiutare le piccole-medie imprese a redigere il report, affrontando gli ostacoli ad esso associati.

CAPITOLO 1

LA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'

1.1 Definizione di sviluppo sostenibile

Nel corso degli anni, il concetto di sviluppo sostenibile ha acquisito sempre più importanza ed è stato oggetto di una crescente sensibilità ed interesse da parte della società (Cabigiosu et al., 2018; Tenuta, 2009). Tradizionalmente, per la definizione di questo termine si fa riferimento al Rapporto "Our Common Future", comunemente noto anche come Rapporto di Brundtland. Il documento, elaborato nel 1987 dalla Commissione Mondiale per l'Ambiente e lo Sviluppo (World Commission on Environment and Development, WCED), definisce come sostenibile lo sviluppo che "assicura il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente, senza compromettere la possibilità delle generazioni future di soddisfare i propri". Per realizzare questa situazione di equità ed equilibrio fra generazioni si rende necessario un nuovo modo di intendere la crescita economica: una crescita che sia "vigorosa e al tempo stesso sostenibile dal punto di vista sociale ed ambientale".

Società, ambiente ed economia sono, appunto, le tre fondamentali dimensioni in cui si articola il concetto di sostenibilità. Le stesse, anche definite come i tre pilastri dello sviluppo sostenibile (Purvis et al., 2019; Tenuta, 2009), devono essere in armonia fra loro e svilupparsi in maniera simultanea.

La necessità di uno sviluppo maggiormente sostenibile è nata dalla consapevolezza che le risorse del nostro pianeta sono esauribili. Per preservare il patrimonio naturale e garantire un futuro alle prossime generazioni è essenziale l'implementazione di modelli di sviluppo più equilibrati rispetto a quelli finora adottati (Tenuta, 2009). In passato, infatti, la crescita economica si è spesso verificata a scapito della sfera ambientale e di quella sociale. Oggi più che mai, invece, è fondamentale individuare modalità per soddisfare i bisogni dell'essere umano e al contempo tutelare l'ambiente naturale e affrontare i problemi che minacciano la sopravvivenza stessa dell'uomo, quali il sovrassfruttamento delle risorse non rinnovabili, il degrado ambientale e il cambiamento climatico, che l'ONU (Organizzazione delle Nazioni Unite) nel 2015 ha definito la sfida più grande ed impegnativa della nostra epoca. Vanno inoltre considerate anche le numerose questioni sociali che l'umanità deve fronteggiare: miliardi di persone che ancora vivono

in situazioni di povertà e che sono private di una vita dignitosa (ONU, 2015); lo scoppio dei conflitti; l'aumento delle disuguaglianze, della disparità di genere e della disoccupazione.

Come l'ONU (2015) ha dichiarato, viviamo in un'epoca caratterizzata da enormi sfide per lo sviluppo sostenibile. Il loro superamento richiede la necessità di adottare un approccio diverso rispetto al passato e di ricercare, appunto, un equilibrio fra le tre dimensioni della sostenibilità. In altre parole, occorre allo stesso tempo “sostenere una crescita economica duratura, preservare l'ambiente naturale e garantire equità di diritti sociali” (Tettamanzi & Minutiello, 2022).

Coerentemente con la diffusione di questo framework concettuale, negli anni sono state messe in atto numerose azioni ed iniziative volte a sensibilizzare circa questo tema e ad incentivare l'adozione di pratiche per realizzare, di fatto, uno sviluppo maggiormente sostenibile. Tra queste è opportuno menzionare l'Agenda 2030, che verrà ulteriormente approfondita nel capitolo 3. Si tratta di un programma d'azione sottoscritto nel 2015 dai 193 Paesi membri dell'ONU, che si sono impegnati a raggiungere entro il 2030 i 17 Obiettivi di sostenibilità in essa elencati. Questi ultimi, i cosiddetti “SDGs” (“Sustainable Development Goals”), sono tra loro interconnessi e relativi alla dimensione economica, sociale ed ambientale della sostenibilità. Essi stimolano i Paesi membri ad intervenire “in aree di importanza cruciale per l'umanità e il pianeta” (ONU, 2015), contribuendo così al raggiungimento dello sviluppo sostenibile.

Iniziative come l'Agenda 2030 hanno fatto sì che i governi e le comunità internazionali divenissero sempre più esigenti nei confronti delle imprese. In particolare, come hanno osservato Tettamanzi e Minutiello (2022), “la spinta proveniente dalla società verso una maggiore sostenibilità” ha determinato un'esponentiale richiesta di informazioni e più trasparenza circa le attività socio-ambientali intraprese dalle aziende. È in questo contesto che si colloca la nascita della rendicontazione di sostenibilità, una pratica, oggi sempre più diffusa, volta a rendere noto il contributo delle imprese alla realizzazione dello sviluppo sostenibile.

1.2 La rendicontazione e il report di sostenibilità: excursus storico

Negli ultimi trent'anni si è assistito ad un incremento significativo a livello mondiale di imprese che periodicamente comunicano la propria performance di sostenibilità tramite appositi strumenti di rendicontazione (KPMG, 2020).

La crescente attenzione nei confronti del tema dello sviluppo sostenibile, infatti, ha spinto ad adottare sistemi di controllo delle attività delle organizzazioni, affinché queste possano rendere conto delle proprie azioni e valutare gli impatti economici, ambientali e sociali da esse prodotti (Tenuta, 2009).

Sempre più spesso, dunque, le aziende affiancano o integrano al tradizionale bilancio d'esercizio, il cui scopo è quello di illustrare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'azienda, informazioni di natura non finanziaria, relative alla performance di sostenibilità dell'impresa.

Nel corso degli anni si sono sviluppati e diffusi molteplici strumenti per effettuare la rendicontazione di sostenibilità, con il risultato che ad oggi esistono diverse denominazioni e diciture per indicare l'output del processo di "sustainability accounting". Di seguito vengono descritte le principali tappe che hanno caratterizzato questo percorso di evoluzione, un percorso che, come osserva Sengur (2021), è tuttora in atto.

Storicamente, il primo passo verso "il superamento della tradizionale dimensione economico-finanziaria dell'accounting" (Supino & Sica, 2011) è rappresentato dal cosiddetto bilancio ambientale, la cui redazione iniziò a diffondersi verso la fine degli anni Ottanta. Nonostante ponesse l'attenzione quasi esclusivamente su temi ambientali rilevanti per l'azienda, il bilancio ambientale rappresenta comunque un documento di fondamentale importanza, in quanto costituisce il primo significativo approccio alla rendicontazione di sostenibilità.

In seguito, alle tematiche ambientali vennero affiancate quelle sociali (Supino & Sica, 2011) e tra la fine degli anni Novanta e l'inizio degli anni Duemila, la rendicontazione di sostenibilità iniziò di fatto ad essere intesa come processo di monitoraggio, valutazione e documentazione dell'impatto generato dall'attività aziendale sull'ambiente circostante (Sengur, 2021). È in questo stesso periodo che si sviluppano denominazioni quali bilancio sociale, report non finanziario, CSR reporting (Supino & Sica, 2011). Quest'ultimo termine in particolare ha conosciuto un'ampia diffusione. Si ricorda che il concetto di "CSR" sta per "Corporate Social Responsibility" ed è l'equivalente dell'italiano "RSI", "Responsabilità Sociale dell'Impresa". Esso sta ad indicare la responsabilità di un'organizzazione nei

confronti della società e dell'ambiente in cui la stessa opera (Borello, 2015). Il CSR reporting, dunque, mira a comunicare l'impegno dell'impresa ad agire in maniera etica e responsabile, contribuendo allo stesso tempo alla crescita economica (Sengur, 2021).

Ad oggi, lo strumento di sustainability accounting più utilizzato dalle imprese e il termine più diffuso in letteratura (Tarquinio & Rossi, 2014) risulta essere quello di report di sostenibilità.

Secondo la definizione data da GRI (Global Reporting Initiative), organizzazione non-profit che da diversi anni promuove la pratica di "sustainability reporting", il report o bilancio di sostenibilità è un documento volto ad indentificare gli impatti economici, ambientali e sociali generati da un'organizzazione. L'obiettivo principale del report è quello di comunicare a tutti i portatori di interesse ("stakeholders"), sia all'interno che all'esterno dell'impresa, l'impatto che l'attività aziendale ha sulle tre diverse dimensioni della sostenibilità.

È importante precisare che nel descrivere la propria performance le imprese sono tenute a comunicare non solo i risultati da esse conseguiti in termini di sviluppo ambientale, economico e sociale, ma anche gli eventuali fallimenti ed impatti negativi generati dall'attività aziendale. A tal proposito, gli Standard GRI, che attualmente costituiscono le linee guida maggiormente diffuse per la rendicontazione di sostenibilità (KPMG, 2020), stabiliscono che uno dei principi fondamentali da rispettare nel redigere il report è quello dell'equilibrio ("balance"). In base a questo principio, i dati e le informazioni riportate devono riflettere non solo gli aspetti positivi della performance dell'organizzazione, ma anche quelli negativi, così da "consentire una valutazione ponderata della performance generale" (GRI, 2016).

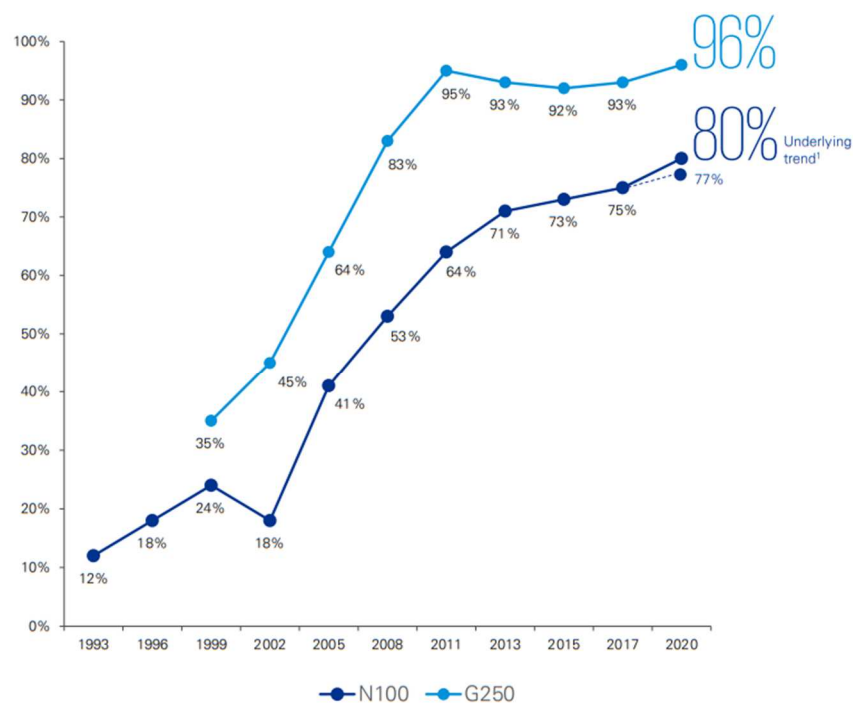
È bene precisare che oltre agli Standard GRI, sui quali ci si soffermerà nel terzo capitolo della tesi, esistono anche altre "guidelines" che le organizzazioni possono seguire per comunicare informazioni sulla sostenibilità. Tra queste è opportuno ricordare l'Integrated Reporting Framework, la cui ultima versione è stata pubblicata nel 2021 dall'IIRC (International Integrated Reporting Council), e che costituisce lo standard di riferimento per la redazione del report integrato. Quest'ultimo è così definito in quanto le informazioni sulla sostenibilità sono incorporate all'interno del bilancio d'esercizio, anziché essere comunicate tramite documenti separati (i cosiddetti "stand-alone reports"). In altre parole, i dati finanziari, economici, ambientali e sociali sono combinati in un unico documento (Sengur, 2021; Supino & Sica, 2011).

Di recente, il ricorso al report integrato è divenuto sempre più frequente e si ritiene che in futuro potrebbe rappresentare la principale modalità di comunicazione della performance di sostenibilità (Sengur, 2021; Supino & Sica, 2011). Ciò conferma, dunque, quanto precedentemente affermato e cioè che l'evoluzione della reportistica di sostenibilità è un percorso continuo che tuttora è in atto.

1.3 La diffusione della rendicontazione di sostenibilità

Come menzionato all'inizio del precedente paragrafo, negli ultimi anni le organizzazioni che comunicano la propria performance non finanziaria sono significativamente aumentate. Il grafico sotto riportato, frutto di un'analisi condotta da KPMG nel 2020, evidenzia l'ingente crescita che si è manifestata in termini di reportistica di sostenibilità a livello mondiale a partire dal 1993.

Figura 1.1 – Crescita a livello mondiale della rendicontazione di sostenibilità (dal 1993)



Base: 5.200 N100 companies and 250 G250 companies
 Source: KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020
 1. The N100 underlying trend reflects the global sustainability reporting rate when analyzing reporting by the top 100 companies in the same group of countries and jurisdictions in both 2017 and 2020.

Fonte: KPMG, *The time has come: the KPMG Survey of Sustainability Reporting, 2020.*

Nel grafico è possibile vedere due curve: N100, in blu scuro, e G250, in azzurro. La prima si riferisce ad un campione di 5200 imprese, selezionate da KPMG andando a considerare le 100 migliori aziende per ricavi in 52 diversi Paesi e giurisdizioni. La seconda, invece, considera le prime 250 imprese al mondo in base ai ricavi, individuate basandosi sul ranking Fortune 500 del 2019.

Le due curve mostrano un andamento crescente simile. In particolare, dal grafico emerge che nel 2020 la rendicontazione di sostenibilità è stata praticata dall'80% delle imprese appartenenti a N100 e dal 96% di quelle appartenenti a G250. Si tratta di un aumento significativo rispetto al 1993, quando solo il 12% delle aziende prese a campione divulgava informazioni circa la propria performance ambientale, sociale ed economica.

La ragione di questa crescita sostenuta, che secondo KPMG continuerà anche nei prossimi anni, è duplice. Essa è da individuarsi, innanzitutto, nelle norme di legge e nelle regolamentazioni che sono state introdotte nel corso degli anni e che hanno reso obbligatoria la rendicontazione di sostenibilità per determinate tipologie di aziende. A livello europeo, fondamentale è la Direttiva 2014/95/UE, anche nota come "Non-Financial Reporting Directive" (NFRD), recepita in Italia con il Decreto Legislativo 254/2016. Introducendo l'obbligo di rendicontazione per specifiche categorie di imprese, la Direttiva è stata determinante nell'incrementare la reportistica di sostenibilità negli Stati membri dell'Unione Europea (KPMG, 2020).

Va inoltre ricordata la recente "Corporate Sustainability Reporting Directive" (CSRD), proposta ad aprile 2021 dalla Commissione europea con l'intento di estendere l'obbligo di rendicontazione. La stessa è stata approvata dal Parlamento europeo a novembre 2022 e costituirà dunque un nuovo fondamentale punto di riferimento in materia di reportistica di sostenibilità per le organizzazioni dell'UE.

In secondo luogo, il significativo aumento registratosi in ambito di sustainability reporting è giustificato dal fatto che numerose imprese, pur non soggette all'obbligo di rendicontazione, decidono volontariamente di pubblicare il report di sostenibilità, consapevoli dell'importanza di tale documento e dei numerosi vantaggi ad esso associati. Nei paragrafi successivi ci si soffermerà su queste due motivazioni, che rispettivamente distinguono la disclosure obbligatoria da quella volontaria, approfondendole in maniera più dettagliata e facendo riferimento in particolare alla situazione a livello europeo e nazionale.

1.4 La disclosure obbligatoria: la Direttiva 2014/95/UE e il Decreto Legislativo 254/2016

L’emanazione della sopracitata Direttiva 2014/95/UE ha determinato la concretizzazione dell’impegno delle aziende europee verso la sostenibilità (Tettamanzi & Minutiello, 2022). Essa ha introdotto l’obbligo di comunicazione di specifiche informazioni non finanziarie per le seguenti tipologie di imprese:

- imprese di grandi dimensioni che costituiscono enti di interesse pubblico e che, alla data di chiusura del bilancio, presentano un numero di dipendenti occupati in media durante l’esercizio almeno pari a 500;
- gli enti di interesse pubblico che sono imprese madri di un gruppo di grandi dimensioni, anche in questo caso aventi in media almeno 500 dipendenti occupati durante l’esercizio.

Si precisa che con “ente di interesse pubblico” ci si riferisce a società quotate su mercati regolamentati dell’UE, banche e imprese di assicurazione.

In Italia, la Direttiva è stata recepita tramite il D. Lgs. 254/2016, il quale aggiunge che in entrambi i casi sopracitati le organizzazioni sono soggette alla normativa se alla data di chiusura del bilancio viene inoltre superato almeno uno dei due seguenti limiti:

- l’attivo dello stato patrimoniale superiore ai 20 milioni di euro;
- il totale dei ricavi netti di vendita superiore a 40 milioni di euro.

Le imprese appartenenti a una delle due categorie sopra esposte sono tenute ad elaborare con cadenza annuale una Dichiarazione di carattere Non Finanziario (DNF), che contenga determinate informazioni relative a temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani e alla lotta contro la corruzione attiva e passiva. In alternativa, tali informazioni possono essere integrate nella relazione sulla gestione. In ogni caso, le stesse devono essere divulgate “nella misura necessaria ad assicurare la comprensione dell’attività dell’impresa, del suo andamento, dei suoi risultati e dell’impatto dalla stessa prodotto”. La Direttiva 2014/95/UE precisa inoltre che le organizzazioni che omettono una o più informazioni tra quelle richieste devono fornire una spiegazione “chiara e articolata” del motivo di questa scelta.

Viene lasciata piena autonomia alle imprese per quel che concerne i soggetti incaricati della realizzazione della DNF; le aziende pertanto possono scegliere se utilizzare risorse interne o se affidare invece l'incarico a soggetti esterni.

In base alle informazioni finora riportate, appare evidente che la Direttiva e il Decreto Legislativo si rivolgono esclusivamente a determinate tipologie di imprese di grandi dimensioni. Il legislatore, infatti, all'epoca aveva ritenuto opportuno esonerare le imprese di minori dimensioni dall'obbligo di comunicazione non finanziaria, in ragione delle difficoltà che queste possono riscontrare nel rendicontare la propria performance di sostenibilità.

Per questo motivo sono escluse dalla normativa le grandi aziende con meno di 500 dipendenti e le piccole-medie imprese. Queste ultime in particolare, infatti, presentano caratteristiche specifiche, derivanti dalla loro dimensione ridotta, che possono rendere significativamente più complessa l'attività di reporting.

Il Decreto Legislativo 254/2016, tuttavia, precisa che anche le imprese non sottoposte all'obbligo di rendicontazione possono redigere la DNF, su base volontaria. Il motivo alla base di questa scelta non viene esplicitamente dichiarato nel documento in oggetto, ma è comunque intuibile. È evidente infatti che il legislatore, consapevole dell'importanza del tema trattato, ha voluto lasciare a più imprese possibili, siano esse grandi aziende o PMI, la possibilità di divulgare informazioni di natura non finanziaria. In ogni caso, la situazione attuale in cui le PMI non sono soggette all'obbligo di rendicontazione è destinata a cambiare a seguito della recente approvazione della CSRD, la Direttiva europea sulla comunicazione della sostenibilità; quest'ultima viene approfondita nel paragrafo seguente.

1.5 La “Corporate Sustainability Reporting Directive”

Con l'intento di rafforzare lo strumento del report di sostenibilità e di diffonderne maggiormente l'utilizzo, ad aprile 2021 la Commissione europea ha proposto l'introduzione di una nuova Direttiva, nota come “Corporate Sustainability Reporting Directive” (CSRD). Come anticipato, la stessa è stata approvata di recente dal Parlamento europeo, a novembre 2022, ed entrerà in vigore a partire dal 2023.

La nuova proposta è nata dalla volontà della Commissione di estendere l'obbligo di rendicontazione ad ulteriori categorie di imprese, principalmente in ragione della crescente necessità da parte dei portatori di interesse di ricevere informazioni sulla sostenibilità.

La CSRD va a modificare la Direttiva 2014/95/UE, che impone l'obbligo di comunicazione di informazioni non finanziarie ai soli enti di interesse pubblico di grandi dimensioni aventi in media più di 500 dipendenti. La nuova Direttiva rende invece mandatoria la stesura del report di sostenibilità per le seguenti tipologie di imprese:

- tutte le imprese di grandi dimensioni, non più quindi solo quelle di cui alla Direttiva 2014/95/UE. In altre parole, l'obbligo di rendicontazione viene applicato alle grandi imprese sia quotate che non quotate su mercati regolamentati dell'UE, con più di 250 dipendenti (la soglia viene quindi abbassata rispetto alla normativa del 2014) e con l'attivo dello stato patrimoniale superiore ai 20 milioni di euro o, in alternativa, i ricavi netti maggiori di 40 milioni di euro;
- tutte le società quotate nei mercati regolamentati europei, a prescindere dalla loro dimensione, con la sola eccezione delle microimprese. Ciò significa che sono incluse le imprese di media e di piccola dimensione quotate in borsa, mentre le PMI non quotate continuano ad essere esenti dall'obbligo. Per quest'ultime, tuttavia, così come per le microimprese quotate, rimane la possibilità di redigere il report su base volontaria.

Tabella 1.1 – Riepilogo: imprese soggette ed esenti dall’obbligo di rendicontazione

Non-Financial Reporting Directive		Corporate Sustainability Reporting Directive	
Soggette all’obbligo	Esenti dall’obbligo	Soggette all’obbligo	Esenti dall’obbligo
<ul style="list-style-type: none"> Grandi imprese quotate in borsa e con più di 500 dipendenti 	<ul style="list-style-type: none"> Grandi imprese quotate in borsa aventi meno di 500 dipendenti Grandi imprese non quotate in borsa PMI 	<ul style="list-style-type: none"> Tutte le grandi imprese, sia quotate che non quotate e aventi più di 250 dipendenti Piccole e medie imprese quotate 	<ul style="list-style-type: none"> Microimprese quotate Microimprese, piccole imprese e medie imprese non quotate

Fonte: Elaborazione personale.

In termini di applicazione temporale, la CSRD prevede le seguenti scadenze:

- 1° gennaio 2024 per le imprese che già producono la Dichiarazione Non Finanziaria, in quanto soggette alla Direttiva 2014/95/UE; le stesse saranno pertanto tenute a pubblicare il primo report di sostenibilità all’inizio del 2025;
- 1° gennaio 2025 per le imprese di grandi dimensioni che non producevano la DNF e che ora ricadono nell’ambito della CSRD (1° report all’inizio del 2026);
- 1° gennaio 2026 per le PMI che ricadono nell’ambito della CSRD (1° report all’inizio del 2027).

Va precisato che, introducendo l’obbligo per le PMI a partire dal 2026, la Commissione europea ha voluto dare alle stesse la possibilità di prepararsi per tempo all’applicazione della CSRD, così da alleggerire l’onere di informativa.

La Commissione ha stimato che grazie alla nuova Direttiva la reportistica di sostenibilità vedrà un aumento significativo: si calcola che essa sarà adottata da circa 49.000 imprese europee, rispetto alle attuali 11.700. In Italia, secondo quanto riferito da OIBR (Organismo Italiano Business Reporting, 2022), si passerà da circa 200 imprese che attualmente comunicano informazioni di carattere non finanziario a circa 4-5000.

È evidente che l'intento del legislatore europeo è quello di promuovere la comunicazione di sostenibilità soprattutto tra le PMI, dal momento che rappresentano una quota significativa di tutte le imprese presenti nell'UE.

Come si legge nel testo della CSRD, includendo le PMI quotate nell'obbligo di rendicontazione sarà garantita la protezione degli stakeholder, in particolare degli investitori, che in questo modo potranno ricevere anche dalle imprese di minori dimensioni le informazioni sulla sostenibilità di cui necessitano. Così facendo, inoltre, verrà migliorato e tutelato l'accesso delle PMI al capitale finanziario.

1.6 La rendicontazione di sostenibilità su base volontaria

Come riferito nel paragrafo 1.4, il Decreto Legislativo 254/2016 prevede che le imprese non sottoposte all'obbligo di rendicontazione possano ugualmente redigere la Dichiarazione Non Finanziaria, su base volontaria. La rendicontazione di sostenibilità infatti è una pratica che può determinare numerosi vantaggi per le aziende, che dunque, anche se non vincolate da obblighi normativi, risultano incentivate a comunicare la propria performance.

Nel presente paragrafo vengono esposti i principali benefici associati alla realizzazione del report di sostenibilità. Questi sono sia interni che esterni; la letteratura, infatti, tradizionalmente distingue tra i vantaggi relativi alle strategie interne e quelli relativi ai rapporti dell'azienda con l'esterno (GRI, 2014).

1.6.1 I vantaggi interni

La redazione e la conseguente pubblicazione del report di sostenibilità determinano numerosi vantaggi interni per le aziende. Questi fanno riferimento, innanzitutto, al fatto che il report costituisce uno strumento di autovalutazione e una guida per l'agire futuro

(Borello, 2015; Kolk, 2004). La procedura per la sua realizzazione, infatti, rappresenta un'opportunità per l'impresa di riflettere sul proprio operato e di attuare strategie interne di miglioramento. In particolare, esso consente all'impresa di integrare maggiormente la sostenibilità nella strategia aziendale e favorisce l'allineamento fra obiettivi economico-finanziari e obiettivi di sostenibilità.

In un contesto come quello attuale, caratterizzato da un'accresciuta sensibilità circa il tema dello sviluppo sostenibile, la capacità di integrare la componente sociale e quella ambientale nella strategia dell'impresa si rivela essere di fondamentale importanza. Le imprese, infatti, sono sempre più consapevoli del fatto che alla base di un successo aziendale duraturo non vi è solo il successo reddituale, ma anche quello sociale (Borello, 2015). In altre parole, il successo di un'impresa nel lungo termine è frutto di una strategia che sia vincente sia sotto il profilo competitivo che sotto quello sociale.

Obiettivi di profitto e obiettivi di sostenibilità, inoltre, a cui tutte le aziende oggi dovrebbero tendere, non sono da perseguire separatamente, ma vanno intesi come un unico grande fine da raggiungere con una solida strategia aziendale. A questo proposito, Porter e Kramer hanno teorizzato il concetto di valore condiviso ("shared value"), che indica una creazione di valore da parte dell'impresa per se stessa e per la collettività al tempo stesso. Secondo i due autori, la nozione di valore condiviso mette in luce le connessioni esistenti tra progresso economico e progresso socio-ambientale (Porter & Kramer, 2011). In base all'approccio da essi suggerito, dunque, le imprese dovrebbero dedicarsi ad attività che generino al contempo reddito e benefici per la comunità e dovrebbero condividere con gli stakeholder i benefici che sorgono durante il processo di creazione del valore (Borello, 2015).

Questo nuovo modo di concepire l'attività ed il ruolo delle imprese ha comportato, evidentemente, un'evoluzione della sfida competitiva. Infatti, mentre in passato la scelta d'acquisto era guidata da fattori quali il prezzo e la ricerca della qualità, oggi l'attenzione del consumatore è posta sempre di più anche sulla sostenibilità del bene acquistato (SDA Bocconi, 2021). Un esempio è rappresentato dal settore alimentare, in cui la tutela dell'ambiente risulta essere uno dei principali driver che guida gli acquisti dei consumatori (Nomisma, 2020). Un'indagine condotta da Nomisma nel 2019 ha rivelato che in Italia oltre un consumatore su cinque predilige l'acquisto di alimenti biologici o prodotti con metodi sostenibili e con un basso impatto sull'ecosistema.

In un contesto simile appare evidente come il bilancio di sostenibilità, grazie alle informazioni in esso contenute, possa influire sulla competitività di un'impresa ed aumentarne le opportunità di ottenere un vantaggio competitivo. Esso assume un ruolo significativo soprattutto se l'azienda opera in un settore particolarmente competitivo e in cui vi è una bassa differenziazione dell'offerta: in questo caso esso rappresenta un elemento chiave per distinguersi rispetto ai concorrenti.

Il ruolo fondamentale del report di sostenibilità in quanto fattore critico di differenziazione competitiva è stato evidenziato anche da GRI (2018), che ha osservato come esso possa appunto rappresentare uno strumento utile per le aziende per migliorare la competitività e l'accesso al mercato.

Tabella 1.2 – I vantaggi interni associati al report di sostenibilità

Vantaggi interni
<ul style="list-style-type: none">• Strumento di autovalutazione e guida per l'agire futuro• Favorisce l'allineamento fra obiettivi economico-finanziari e obiettivi di sostenibilità• Aumenta le opportunità di ottenere un vantaggio competitivo• Migliora l'accesso al mercato

Fonte: Elaborazione personale.

1.6.2 I vantaggi esterni

Come anticipato, i vantaggi esterni associati al report di sostenibilità emergono in riferimento ai rapporti dell'azienda con l'ambiente in cui la stessa opera.

Divulgando informazioni relative all'impatto dell'attività aziendale sull'ambiente circostante, l'impresa ha innanzitutto la possibilità di rafforzare la propria reputazione e di incrementare la sua credibilità. Come osserva GRI (2014), infatti, "il processo di

reporting dimostra che l'azienda non si limita a parlare di tematiche di sostenibilità, ma è anche pronta a discuterle pubblicamente, a effettuare misurazioni e ad adottare misure al riguardo”.

In riferimento a ciò, tuttavia, va precisato che possono verificarsi situazioni di “greenwashing”, in cui le imprese comunicano informazioni non vere in merito alla loro performance di sostenibilità (Stubblefield Loucks et al., 2010), creando così “un’immagine fittizia dell’azienda” (Tettamanzi & Minutiello, 2022). In questi casi, lo strumento del report viene sfruttato al fine di acquisire legittimità presso gli stakeholder e di migliorare l’immagine aziendale (Tettamanzi & Minutiello, 2022). Come osservano Tarquinio e Rossi (2014), il fenomeno del greenwashing è all’origine di numerose critiche che sono state rivolte ai “rendiconti sulla sostenibilità”, che a questo proposito sono stati definiti come strumenti poco attendibili.

È dunque fondamentale evitare false dichiarazioni e fornire, invece, una descrizione veritiera e completa della performance dell’azienda. In questo modo, il report si configura come strumento utile a costruire e a rafforzare nel tempo rapporti di fiducia e di collaborazione con i vari interlocutori esterni (Borello, 2015; GRI, 2014).

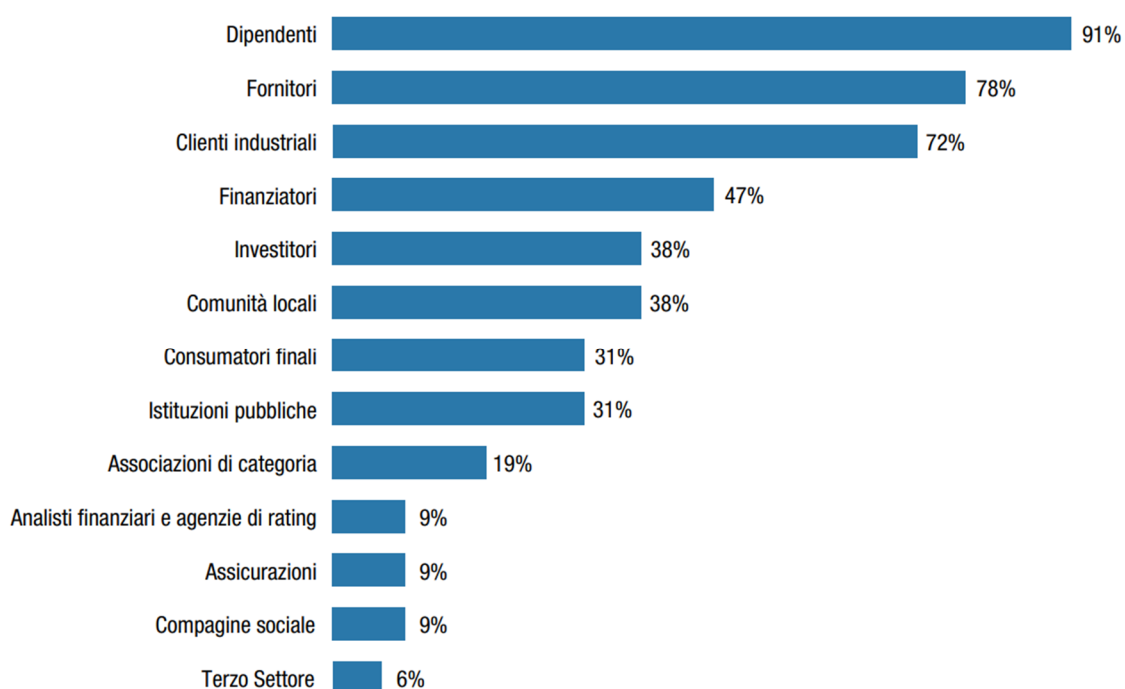
La comunicazione di informazioni circa il ruolo sociale intrapreso dall’azienda, inoltre, permette alla stessa di conseguire una maggiore capacità nell’attrarre potenziali investitori. Negli ultimi anni, infatti, come dichiarato dalla Commissione europea nel 2021, le esigenze degli stakeholder di ricevere informazioni societarie sulla sostenibilità sono fortemente aumentate. Soprattutto gli investitori, maggiormente consapevoli ed informati circa il tema della sostenibilità, esercitano una pressione significativa sulle imprese, alle quali richiedono sempre più informazioni relative alla loro performance non finanziaria (Commissione europea, 2021; KPMG, 2020). Costoro infatti desiderano conoscere in maniera approfondita i rischi e le opportunità che le questioni ambientali e sociali possono comportare per le aziende e per gli investimenti.

Il report di sostenibilità può contribuire ad attrarre anche potenziali lavoratori e nuovi clienti e ad incrementare la fedeltà degli stessi nei confronti dell’azienda (Tettamanzi & Minutiello, 2022). Anch’essi infatti preferiscono relazionarsi con organizzazioni realmente impegnate in iniziative di RSI e la cui attività ha un impatto positivo sulle persone e sull’ambiente.

Un ulteriore beneficio associato al report consiste nel miglioramento del dialogo tra l’impresa e i suoi stakeholder. L’attività di sustainability reporting, infatti, vede un

maggiore coinvolgimento dei portatori d'interesse e determina un conseguente allineamento rispetto alle loro aspettative. A tal proposito, fondamentale risulta essere l'analisi di materialità, che verrà maggiormente approfondita nel terzo capitolo della tesi. Si tratta di un'analisi svolta al fine di individuare i temi di sostenibilità da inserire e trattare nel report, in quanto ritenuti maggiormente importanti dall'azienda e dai suoi portatori d'interesse. Nel condurre l'analisi di materialità, le aziende tendono a coinvolgere specifici gruppi di stakeholders e ciò consente di instaurare un dialogo attivo con gli stessi. In particolare, secondo quanto emerge da uno studio condotto dal Forum per la Finanza Sostenibile (FFS) nel 2021 su un campione di aziende italiane, gli stakeholder maggiormente consultati per l'analisi di materialità risultano essere i dipendenti (consultati dal 91% delle aziende intervistate), i fornitori (78%) e i clienti industriali (72%).

Figura 1.2 – Stakeholder coinvolti nell'analisi di materialità secondo l'indagine di FFS



Fonte: Forum per la Finanza Sostenibile, *PMI italiane e rendicontazione di sostenibilità*, 2021.

Tabella 1.3 – I vantaggi esterni associati al report di sostenibilità

Vantaggi esterni
<ul style="list-style-type: none">• Rafforza la reputazione aziendale e incrementa la credibilità• Attrae investitori, nonché potenziali lavoratori e clienti• Migliora il dialogo con gli stakeholder

Fonte: Elaborazione personale.

1.6.3 Svantaggi e limiti del report di sostenibilità

I numerosi vantaggi del report di sostenibilità, finora esposti, costituiscono ottime ragioni perché anche un'impresa non soggetta all'obbligo di rendicontazione decida ugualmente di comunicare l'impatto della sua attività sull'ambiente esterno. Tuttavia vi sono anche alcuni significativi svantaggi associati al report, che potrebbero disincentivare le imprese dal redigerlo.

Innanzitutto va precisato che il processo di rendicontazione è tutt'altro che semplice. Come emerso da quanto riferito nel paragrafo 1.2, le metodologie e gli approcci esistenti sono numerosi e complessi (KPMG, 2020). La molteplicità di strumenti e di framework di riferimento (Tettamanzi & Minutiello, 2022; Sengur, 2021) richiede una profonda conoscenza e competenza professionale, nonché il supporto "di solide strategie di sostenibilità e di processi di gestione del rischio" (KPMG, 2020).

È dunque evidente che la rendicontazione di sostenibilità è un processo che necessita di un'ampia disponibilità di risorse da investire, in particolare in termini di tempo e di denaro. Un budget consistente si rende necessario soprattutto per la raccolta delle informazioni e per la produzione di dati di qualità. La mancanza di tali risorse può quindi costituire un vero e proprio ostacolo che potrebbe spingere l'azienda a rinunciare alla realizzazione del report, soprattutto se, come evidenziato da Kolk (2004), essa nutre dei dubbi circa i vantaggi che il documento potrebbe effettivamente portare e se percepisce disinteresse circa la sua consultazione da parte degli stakeholder.

Oltre a ciò, si devono considerare le eventuali resistenze culturali e le barriere che si possono incontrare nel coinvolgere il top management e tutte le funzioni aziendali nel processo di rendicontazione. Può accadere, infatti, che la decisione di intraprendere il percorso di reporting venga imposta dal vertice aziendale e non sia opportunamente comunicata ai livelli sottostanti; di conseguenza, questi potrebbero non comprendere l'utilità del report e la necessità di implementarlo in azienda.

Ancora, l'impresa potrebbe risultare demotivata dalle difficoltà relative al raccoglimento dei dati e alla selezione degli indicatori adatti a misurare gli impatti dell'attività aziendale (Kolk, 2004).

Va inoltre menzionato il fatto che, dovendo descrivere non solo gli aspetti positivi della propria performance ma anche quelli negativi, c'è il rischio che il report di sostenibilità danneggi la reputazione dell'impresa (Kolk, 2004), anziché migliorarla. È da osservare come questo fatto possa determinare il generarsi di situazioni di greenwashing, in quanto, per mitigare gli impatti di eventi negativi riferiti all'azienda, la stessa è portata a dichiarare il falso e a celare dati e informazioni che potrebbero minare la sua reputazione (Tettamanzi & Minutiello, 2022).

Tabella 1.4 – Gli svantaggi associati al report di sostenibilità

Svantaggi del report di sostenibilità
<ul style="list-style-type: none">• Documento complesso da realizzare• Richiede un'ampia disponibilità di risorse da investire• Può danneggiare la reputazione dell'impresa, anziché migliorarla• Rischio di greenwashing

Fonte: Elaborazione personale.

Nonostante gli svantaggi sopra esposti, ad oggi il reporting di sostenibilità è una pratica ampiamente diffusa e universalmente adottata. Secondo KPMG (2020), le organizzazioni che ancora non rendicontano la propria performance di sostenibilità saranno ben presto

tenute a farlo. È quindi fondamentale che esse acquisiscano consapevolezza sia delle opportunità che degli ostacoli che possono sorgere durante il percorso di rendicontazione e a proposito di questi ultimi, è essenziale che si definiscano possibili azioni da mettere in pratica per il loro superamento.

È importante notare come l'aumento registratosi negli ultimi anni in ambito di sustainability reporting riguardi principalmente le aziende di grandi dimensioni. Come si è potuto intendere dalle osservazioni riportate in questo capitolo, infatti, tale pratica è ad oggi ancora poco diffusa tra le piccole-medie imprese. Questa situazione può essere imputata, da un lato, ad una generale assenza di obblighi normativi specifici in materia, e dall'altro, alle specificità organizzative e gestionali delle PMI (Forum per la Finanza Sostenibile, 2021), che talvolta possono rappresentare fattori di ostacolo allo svolgimento del percorso di reporting.

Ciò premesso, nei capitoli successivi l'attenzione verrà posta sulle imprese di piccola e media dimensione, con riferimento in particolare a quelle europee e italiane, che come anticipato saranno ben presto tenute ad avviare il percorso di rendicontazione di sostenibilità a seguito della recente approvazione della Corporate Sustainability Reporting Directive.

Le piccole-medie imprese ed il ruolo che le stesse possono assumere nel promuovere lo sviluppo sostenibile non sempre vengono adeguatamente considerate; vi è anzi la tendenza a focalizzare l'attenzione sulle grandi aziende. Al contrario, in quanto attori chiave del tessuto economico di diversi Paesi, tra cui anche l'Italia, è essenziale riflettere sul contributo che le stesse possono portare nel promuovere la sostenibilità, anche mediante l'implementazione di strumenti di rendicontazione specifica.

CAPITOLO 2

LE PMI E LA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITA'

2.1 Introduzione al capitolo

Come anticipato, le imprese che oggi comunicano la propria performance di sostenibilità sono per la maggior parte grandi aziende e multinazionali. La rendicontazione di sostenibilità, infatti, è una pratica ormai comune tra le imprese di grandi dimensioni, mentre risulta essere ancora poco diffusa tra le micro e le piccole-medie imprese (GRI, 2018; Stubblefield Loucks et al., 2010).

Questa tendenza, diffusa a livello mondiale, si osserva anche in Italia. In riferimento al nostro Paese, l'Istat (2020) riferisce che i comportamenti sostenibili e l'implementazione del report di sostenibilità in azienda crescono all'aumentare della dimensione dell'impresa. Inoltre, uno studio condotto dal Forum per la Finanza Sostenibile in collaborazione con BVA Doxa nel 2020 su un campione di PMI italiane ha rivelato che, nonostante l'attenzione crescente al tema della sostenibilità, solo il 7% delle PMI intervistate divulga informazioni relative alle questioni socio-ambientali; tra l'altro, laddove presenti, i dati risultano essere spesso incompleti e non comparabili.

Come precedentemente menzionato, il ricorso limitato alla reportistica di sostenibilità nelle piccole-medie imprese è dovuto principalmente a due ragioni. Innanzitutto, a una mancanza di norme e regolamentazioni che vincolino le PMI a rendicontare informazioni sulla sostenibilità. Peraltro, come riferito nel primo capitolo, la situazione a livello comunitario e nazionale vedrà un significativo cambiamento a seguito dell'approvazione della CSRD, che introdurrà specifici obblighi per le piccole e medie imprese in materia di reporting.

In secondo luogo, le PMI sono spesso disincentivate dal redigere il report su base volontaria a causa delle difficoltà da esse incontrate lungo tale percorso; queste possono infatti costituire veri e propri ostacoli e determinare l'allontanamento delle PMI dal processo di rendicontazione.

Le piccole-medie imprese, d'altra parte, ricoprono un ruolo fondamentale sia dal punto di vista macroeconomico che da quello socio-ambientale, in quanto, come di seguito verrà illustrato, possono contribuire in maniera significativa alla promozione dello sviluppo sostenibile.

In questo capitolo viene pertanto approfondito il processo di rendicontazione di sostenibilità nelle PMI, evidenziando i maggiori ostacoli e le criticità che queste possono incontrare in tale percorso.

2.2 Definizione e caratteristiche specifiche delle PMI

Prima di entrare nel dettaglio ed individuare le principali barriere alla rendicontazione di sostenibilità nelle piccole-medie imprese, è necessario soffermarsi sulla definizione stessa di PMI.

A tal proposito, nei Paesi membri dell'Unione Europea si fa riferimento alla Raccomandazione 2003/361/CE, recepita in Italia con il Decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18 aprile 2005. Essa definisce il concetto di PMI, da cui è inoltre possibile ricavare la definizione di grande impresa, per la quale invece non vi è una normativa di riferimento.

In base a quanto stabilito a livello comunitario, le PMI vengono distinte in tre categorie: microimprese, piccole imprese e medie imprese. La loro individuazione avviene sulla base dei seguenti criteri:

- numero di effettivi, ovvero il numero di lavoratori impiegati in un anno;
- fatturato annuo;
- totale di bilancio annuo.

I tre criteri stabiliscono determinate soglie da rispettare al fine di ottenere la qualifica di PMI. Il primo, relativo al numero di occupati in un anno, deve essere obbligatoriamente rispettato, mentre dei due criteri rimanenti è sufficiente che ne venga soddisfatto almeno uno. Ciò significa che un'impresa può superare una delle due soglie (o quella relativa al fatturato annuo o quella del totale di bilancio annuo), senza perdere la sua qualifica di PMI.

Sulla base di questi criteri, le PMI vengono così classificate:

- *Microimprese*. Sono definite come imprese con meno di 10 occupati e con un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 2 milioni di euro;

- *Piccole imprese.* Appartengono a questa categoria le imprese con meno di 50 occupati e che realizzano un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro;
- *Medie imprese.* Sono definite come imprese con meno di 250 occupati e un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro.

Basandosi su questa classificazione è possibile ricavare la definizione di grande impresa: si tratta di una realtà imprenditoriale con più di 250 occupati e con un fatturato annuo superiore a 50 milioni di euro o un totale di bilancio superiore a 43 milioni di euro.

Figura 2.1 – Classificazione delle PMI in medie, piccole e micro imprese

SOGLIE (articolo 2)			
Categoria di impresa	Effettivi: unità lavorative-anno (ULA)	Fatturato annuo	Totale di bilancio annuo
Medie imprese	< 250	≤ 50 milioni di euro	≤ 43 milioni di euro
Piccole imprese	< 50	≤ 10 milioni di euro	≤ 10 milioni di euro
Microimprese	< 10	≤ 2 milioni di euro	≤ 2 milioni di euro

Fonte: Commissione europea, *Guida dell'utente alla definizione di PMI*, 2020.

Ai fini della definizione di PMI, tuttavia, i tre criteri relativi alla dimensione (numero di effettivi, fatturato e totale di bilancio) non sono gli unici fattori da considerare. La Raccomandazione 2003/361/CE, infatti, precisa che è necessario considerare anche le risorse a cui un'azienda può avere accesso. Se un'impresa di piccole dimensioni ha accesso

a risorse significative, ad esempio perché collegata, posseduta o associata ad un'impresa più grande, potrebbe non essere riconosciuta come una PMI, in ragione del potere economico elevato che essa manifesta (Commissione europea, 2020). In questi casi, per determinare l'appartenenza o meno alla categoria di PMI, si rende necessaria un'analisi maggiormente approfondita, volta a determinare se l'impresa è autonoma, associata o collegata.

Impresa autonoma

Stando a quanto riferito dalla Commissione europea (2020), i casi in cui un'impresa può essere definita autonoma sono i seguenti:

- se essa è completamente indipendente, ovvero né associata né collegata ad altre imprese;
- se ha una o più partecipazioni di minoranza con altre imprese, ciascuna inferiore al 25%, e/o se soggetti esterni detengono una quota del capitale o dei diritti di voto inferiore al 25% nell'impresa.

Impresa associata

Se la partecipazione con altre imprese arriva almeno al 25% ma non supera il 50%, allora l'impresa si dice "associata".

Impresa collegata

L'impresa si definisce "collegata" se la partecipazione con altre imprese supera la soglia del 50%.

Solo dopo aver chiarito se l'impresa in oggetto è autonoma, associata o collegata è possibile valutare se la stessa rispetta le soglie previste in termini di numero di lavoratori, fatturato e totale di bilancio e pertanto determinare la sua appartenenza o meno alla categoria di PMI.

Figura 2.2 – I criteri per la definizione di PMI

DIMENSIONE	E	RISORSE
<ul style="list-style-type: none"> • numero di dipendenti • fatturato • totale di bilancio 		<ul style="list-style-type: none"> • proprietà • associazioni • collegamenti

Fonte: Commissione europea, *Guida dell'utente alla definizione di PMI*, 2020.

Con la Raccomandazione 2003/361/CE, la Commissione europea ha definito in maniera univoca il concetto di PMI, e di conseguenza quello di grande impresa, per tutti gli Stati membri della comunità europea. Nel contesto imprenditoriale attuale, sempre più globalizzato, una definizione comune è fondamentale per poter applicare in modo coerente ed uniforme le politiche e le misure introdotte a livello europeo a favore delle PMI (Commissione europea, 2020). Infatti, come precisato dalla Commissione (2020), in mancanza di una definizione condivisa e basata su regole comuni, potrebbe accadere che un'impresa di piccola dimensione sia ammissibile agli aiuti in uno Stato membro, mentre in un altro Stato la stessa potrebbe non essere ritenuta una PMI e di conseguenza non beneficiare del medesimo trattamento. Affrontando questo tema, dunque, la Raccomandazione del 2003 evita che si verifichino incoerenze e distorsioni della concorrenza tra i diversi Stati dell'UE.

Oltre ai requisiti definiti a livello comunitario, anche le specificità che tradizionalmente caratterizzano le PMI possono contribuire ad identificare le stesse e a distinguerle dalle imprese di maggiori dimensioni. Queste peculiarità possono essere sintetizzate nei seguenti punti (Nicoletti, 2015):

- *Frequente coincidenza tra proprietà e management.* La presenza del manager-proprietario è una caratteristica tipica delle PMI. Spesso infatti le piccole-medie imprese appartengono ad una matrice familiare che è proprietaria e al tempo stesso gestore dell'azienda. Si tratta, in altre parole, di realtà imprenditoriali in cui più membri di una stessa famiglia sono coinvolti nella proprietà e nella gestione del business (Cabigiosu et al., 2018);

- *Rapporto con la comunità locale.* Le PMI sono profondamente radicate nel contesto territoriale in cui operano e sviluppano spontaneamente un rapporto significativo con la comunità locale;
- *Importanza delle risorse umane.* Nelle piccole-medie imprese, le risorse umane sono essenziali per la gestione e lo sviluppo aziendale (Astaldi, 2019). Esse rappresentano l'interlocutore primario delle PMI ed un prezioso veicolo di comunicazione. Assumono un ruolo fondamentale in particolare dal punto di vista della promozione delle iniziative poste in essere dall'azienda;
- *Informalità dei meccanismi di gestione e di controllo.* Nelle PMI, le relazioni sono basate più sulla fiducia reciproca che non sui vincoli contrattuali. Ciò determina una maggiore informalità dei meccanismi di gestione e di controllo rispetto alle grandi imprese, che al contrario risultano caratterizzate da un alto grado di rigidità e di burocratizzazione;
- *Risorse limitate.* Un ulteriore aspetto particolare delle PMI è rappresentato dalla scarsità di risorse disponibili. Come verrà illustrato in seguito, questa caratteristica delle piccole-medie imprese costituisce anche il principale limite delle stesse e un rilevante ostacolo alla rendicontazione di sostenibilità.

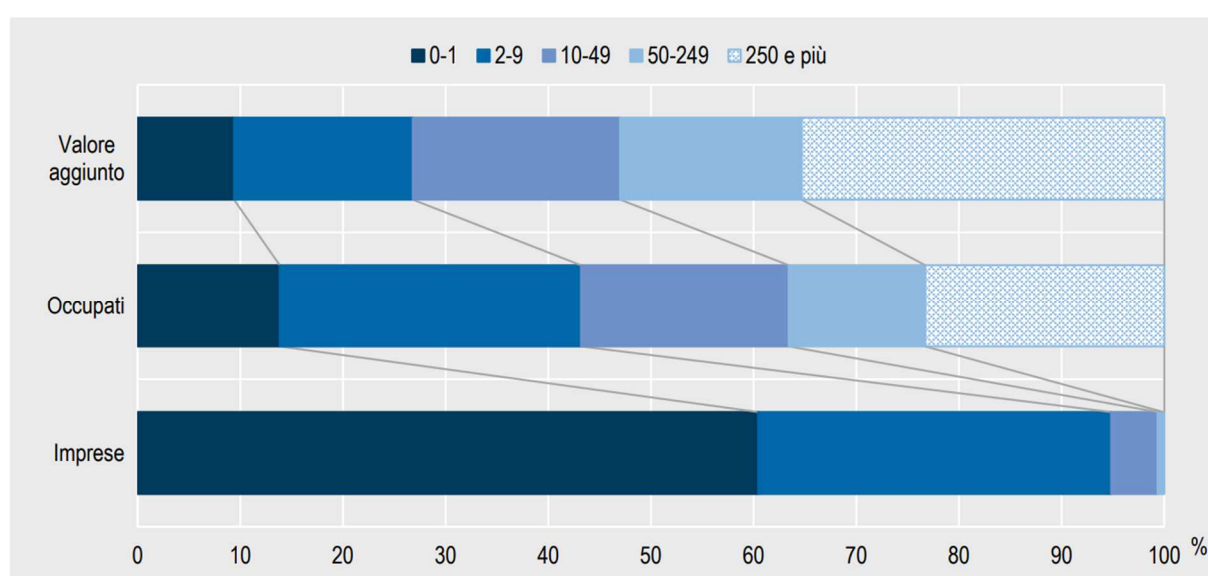
A queste cinque caratteristiche individuate da Nicoletti (2015) se ne può poi aggiungere una sesta, rappresentata dal tessuto valoriale spesso incentrato su temi di responsabilità sociale:

- *Tessuto valoriale basato su temi di RSI.* Nelle PMI si tende ad osservare un particolare e sincero interesse per “il benessere delle persone, l'attenzione verso le nuove generazioni e la tutela del territorio” (ASviS, Alleanza Italiana per lo Sviluppo Sostenibile, 2022). Ciò si deve al manager-proprietario e alla famiglia fondatrice dell'impresa, il cui sistema valoriale, in genere caratterizzato da un forte senso di responsabilità nei confronti dell'ambiente, delle persone e del territorio, viene trasmesso ai vari livelli aziendali. L'impresa dunque assorbe tali valori, portandoli nella governance aziendale. Questi pertanto emergono negli “approcci gestionali e nei rapporti con i dipendenti” e caratterizzano il modo di fare business.

2.3 Il ruolo chiave delle PMI dal punto di vista macroeconomico e in relazione allo sviluppo sostenibile

Le piccole-medie imprese, che GRI (2018) ha definito la “spina dorsale” dell’economia mondiale, costituiscono la maggioranza delle imprese in gran parte dei Paesi del mondo. Ciò è vero soprattutto in Italia, come traspare dal grafico di seguito riportato, estratto dal Rapporto Istat sulle imprese del 2021.

Figura 2.3 – Il tessuto imprenditoriale italiano (riferito all’anno 2019)



Fonte: Istat, *Rapporto sulle imprese*, 2021.

I dati riferiti dall’Istituto nazionale di statistica rivelano che il 99,9% del tessuto imprenditoriale italiano è composto da PMI. In particolare, quasi il 94% delle imprese italiane sono microimprese e di queste oltre il 60% conta al più un solo addetto (si tratta cioè di “ditte individuali con il titolare lavoratore indipendente”). Le piccole e le medie imprese insieme costituiscono circa il 6% delle aziende, mentre le imprese di grandi dimensioni rappresentano meno dello 0,1%. È da notare tuttavia come queste ultime, nonostante la scarsità numerica, rappresentino più di un terzo del valore aggiunto prodotto e contribuiscano significativamente alla creazione di posti di lavoro nel sistema produttivo nazionale. Protagoniste di primo piano, comunque, soprattutto in riferimento all’occupazione, rimangono le PMI.

Anche a livello europeo si osserva un'ampia diffusione di PMI. La Commissione europea (2020) riferisce infatti che nove imprese su dieci nell'UE sono di piccola-media dimensione e che esse contribuiscono alla creazione di due posti di lavoro su tre. In termini di valore aggiunto, il contributo delle PMI risulta essere pari a 4,3 miliardi di euro, ovvero il 56,4% del totale (SDA Bocconi, 2021).

Data la loro importanza, nel 2020 la Commissione ha comunicato il suo impegno per migliorare il contesto imprenditoriale attuale, così da consentire alle PMI di esprimere appieno il proprio potenziale. Esse rappresentano dunque una priorità per l'UE, che proprio in queste piccole realtà vede il motore dell'economia.

Figura 2.4 – Dati relativi alle PMI in UE



Fonte: SDA Bocconi, *Fostering Sustainability in Small and Medium-sized Enterprises*, 2021.

Le PMI mostrano una presenza significativa anche a livello mondiale: secondo quanto riportato da GRI (2018), al mondo circa 400 milioni di imprese sono di piccola-media dimensione e costituiscono il 95% delle imprese totali.

Dai dati e dalle informazioni finora riportate è evidente il ruolo di primo piano che le PMI ricoprono nello scenario economico mondiale, europeo e italiano.

Esse si rivelano essere essenziali per il supporto e la crescita delle economie locali e regionali. Creando posti di lavoro contribuiscono ad incrementare l'occupazione, nonché ad assicurare la stabilità sociale (Commissione europea, 2020; GRI, 2018). Inoltre, stimolando lo spirito imprenditoriale, esse consentono la diffusione dell'innovazione e la promozione della competitività (Commissione europea, 2020).

Micro, piccole e medie imprese non sono però solo un fondamentale attore economico, ma hanno anche un ruolo chiave in relazione allo sviluppo sostenibile. Infatti, dal momento che esse rappresentano in molti Paesi una quota rilevante della totalità delle

imprese, con lo svolgimento della propria attività possono generare un impatto significativo su ambiente e società. In riferimento a questo tema, Arena e Azzone (2012) hanno osservato come le PMI esercitino una pressione notevole sul contesto socio-ambientale in cui operano, “tramite l’impatto combinato di tante, seppur piccole, attività”. Questa pressione che le stesse generano può essere intesa, innanzitutto, in senso positivo. Come osservato dalla Commissione europea (2020), infatti, le PMI possono offrire soluzioni innovative per numerose sfide attuali, quali “i cambiamenti climatici, l’efficienza in termini di risorse e la coesione sociale” e possono contribuire a diffondere tali innovazioni in tutta l’UE. Esse sono pertanto “un elemento centrale della transizione dell’UE verso un’economia sostenibile e digitale”.

D’altra parte, come per tutte le imprese, anche l’attività delle PMI è caratterizzata da risvolti negativi, quali la generazione di emissioni inquinanti, un consumo eccessivo di risorse naturali, la produzione di rifiuti (Istat, 2021); quest’ultimo aspetto in particolare costituisce uno dei principali impatti ambientali generati dalle piccole-medie imprese (Mitchell et al., 2011). Diversi studi (Arena & Azzone, 2012; Mitchell et al., 2011) infatti indicano le PMI come responsabili del 64% dell’inquinamento industriale nell’UE e di circa il 70% dei rifiuti industriali prodotti a livello comunitario.

È evidente, dunque, che le PMI contribuiscono in modo significativo all’inquinamento ed è pertanto necessario considerare che le stesse possono e devono assumere un ruolo di primo piano nel creare non solo un’ambiente, ma anche una società maggiormente sostenibili.

Considerando il ruolo centrale delle PMI in relazione alla sostenibilità, è fondamentale focalizzare maggiormente l’attenzione su di esse, che invece da questo punto di vista spesso vengono trascurate (Stubblefield Loucks et al., 2010). Come già menzionato in precedenza, infatti, a livello mondiale, le norme e le politiche relative allo sviluppo sostenibile e alla rendicontazione di sostenibilità si rivolgono principalmente alle grandi aziende; quasi nessuna, invece, è specifica per le PMI.

Questa scarsità di norme viene generalmente attribuita al fatto che i policy makers intendono evitare di gravare le piccole-medie imprese con obblighi di rendicontazione (GRI, 2018). Così facendo, tuttavia, queste ultime risultano essere disorientate e prive di supporto. È invece importante incentivarle ad intraprendere iniziative in materia di sostenibilità e sostenerle nel redigere il report.

Ciò anche in ragione del fatto che un comportamento orientato alla responsabilità sociale e alla divulgazione di dati sulla sostenibilità non solo genera benefici per la società e per l'ambiente in cui l'impresa opera, ma permette anche a quest'ultima di ottenere vantaggi significativi e ritorni economici (Forum per la Finanza Sostenibile, 2021). A tal proposito, un'indagine condotta da GRI (2018) ha rivelato che le piccole-medie imprese che rendicontano la propria performance di sostenibilità registrano un incremento della produttività e una progressiva riduzione dei costi. Nella maggior parte dei casi, inoltre, si assiste ad un rafforzamento del posizionamento competitivo e risulta facilitato l'ingresso in nuovi mercati.

La RSI e la reportistica di sostenibilità, pertanto, dovrebbero essere una prerogativa non solo delle imprese di grandi dimensioni, ma anche delle PMI.

Va precisato, tuttavia, che il fatto che le PMI non rendicontino la propria performance di sostenibilità non significa che esse non siano impegnate in attività di responsabilità sociale. Al contrario, spesso tali iniziative sono presenti nelle imprese di piccola-media dimensione, nonostante non siano organizzate in maniera sistematica né comunicate attraverso il report (Nicoletti, 2015). Infatti, molte PMI adottano spontaneamente comportamenti socialmente responsabili ed implementano pratiche di sostenibilità senza comunicarle formalmente agli stakeholder (Stubblefield Loucks et al., 2010). Questo fenomeno prende il nome di "RSI sommersa" o "sunken CSR". Nonostante si possa manifestare anche in imprese di grandi dimensioni, esso si verifica soprattutto nelle PMI, principalmente in ragione dello stretto rapporto che esse tipicamente hanno con la comunità locale (Nicoletti, 2015). Il legame significativo che le PMI sviluppano con la comunità di riferimento le induce, in maniera spontanea e naturale, ad integrare la sostenibilità nell'attività aziendale e ad agire secondo principi di responsabilità sociale. La RSI nelle piccole-medie imprese, dunque, si attua frequentemente attraverso processi informali ed intuitivi, e per questo motivo non si avverte le necessità di darne comunicazione all'esterno (Nicoletti, 2015). Tuttavia, in ragione dei numerosi vantaggi associati al report di sostenibilità, che sono stati elencati nel capitolo precedente, è fondamentale favorire l'emersione della RSI nelle aziende di piccole-medie dimensioni.

2.4 Ostacoli per le PMI in materia di rendicontazione di sostenibilità

Nel capitolo 1, al paragrafo 1.5, è stata descritta la Corporate Sustainability Reporting Directive, la cui principale novità consiste nell'estendere l'obbligo di rendicontazione alle piccole e medie imprese quotate. Nel fare ciò, la Commissione europea ha tenuto conto del fatto che le PMI, diversamente dalle grandi imprese, possono incontrare maggiori difficoltà nel processo di raccolta e di comunicazione dei dati non finanziari. A tal proposito, oltre alla decisione già menzionata di introdurre l'obbligo di reporting per le PMI a partire dal 2026, nel testo della Direttiva si legge che la Commissione dovrà adottare standard pensati appositamente per agevolare le PMI. Questi specificheranno, in particolare, le informazioni che dovranno essere rendicontate e la struttura per la comunicazione delle stesse e permetteranno alle PMI di redigere il report di sostenibilità secondo principi proporzionati alle loro capacità e alle loro risorse.

Simili procedure si rendono necessarie in ragione delle caratteristiche specifiche che tradizionalmente contraddistinguono le PMI, le quali, come anticipato, possono rappresentare fattori di ostacolo allo svolgimento del processo di rendicontazione. Nel paragrafo 2.1, ad esempio, è emerso che la limitatezza delle risorse disponibili è una caratteristica tipica delle PMI, e al contempo rappresenta uno dei principali ostacoli alla rendicontazione di sostenibilità. Come verrà esposto nel presente capitolo, oltre a questo vi sono numerosi altri fattori che possono frenare tale percorso e che pertanto vanno individuati. Va precisato che essi sono da aggiungersi agli svantaggi del report di sostenibilità descritti nel capitolo 1, che possono disincentivare imprese di qualsiasi dimensione dalla rendicontazione. In altre parole, nel caso delle PMI, oltre agli svantaggi precedentemente identificati devono essere considerati ulteriori aspetti, specifici per tale categoria di imprese.

Prima di procedere con l'individuazione dei fattori che possono frenare l'attività di reporting nelle PMI è importante soffermarsi sui concetti di ostacolo e di barriera. Con questi termini si intendono tutti quegli aspetti che influiscono negativamente sul conseguimento di un determinato risultato, in questo caso la realizzazione del bilancio di sostenibilità. Tuttavia, ostacoli e barriere che si possono presentare ad un'azienda impegnata nel percorso di sustainability reporting non sono da intendersi come limiti insuperabili. Al contrario, essi possono rappresentare un'opportunità per l'impresa di mettersi in gioco e di migliorarsi. Come affermano Persico e Rossi (2016), infatti, essere

sostenibili e comunicarlo in modo chiaro e trasparente richiede innanzitutto l'interesse da parte dell'azienda a mettersi in gioco, a cambiare e a rivedere i propri processi, i propri prodotti e, più in generale, il proprio modo di fare business.

Ciò premesso, di seguito vengono elencati i principali ostacoli che le PMI possono incontrare prima o durante il percorso di rendicontazione. L'identificazione ed il superamento degli stessi è fondamentale ai fini della redazione del report.

Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità e dei vantaggi ad essa associati

La limitata diffusione della rendicontazione di sostenibilità tra le PMI è dovuta innanzitutto a difetti di informazione. Si ritiene infatti che le PMI abbiano poca consapevolezza del loro ruolo in relazione allo sviluppo sostenibile e una percezione limitata del loro impatto individuale su ambiente e società (Massa et al., 2015; Stubblefield Loucks et al., 2010).

A questo proposito, uno studio condotto nel 2011 da Mitchell et al. su un campione di 32 PMI europee ha rivelato che il 31% (quindi circa un terzo) dei manager-proprietari intervistati riteneva che la propria attività aziendale avesse un impatto minimo o addirittura nullo sull'ambiente circostante e giudicava poco significativa la propria impronta ecologica. Nonostante ciò, la maggior parte delle PMI coinvolte nell'indagine risultava essere impegnata in attività manifatturiere e produttive, con un inevitabile fabbisogno, dunque, di energia e risorse.

In un contesto simile, è evidente che risulta più difficile coinvolgere le PMI in iniziative legate alla sostenibilità, nonché incentivarle a comunicare la propria performance non finanziaria (Stubblefield Loucks et al., 2010).

Oltre a ciò, uno degli ostacoli più frequenti alla rendicontazione di sostenibilità, come afferma Nicoletti (2015), è la mancanza di informazioni sullo stretto rapporto esistente tra la comunicazione non finanziaria e i ritorni economici per le imprese. Le PMI, infatti, spesso ignorano i benefici e i vantaggi che la rendicontazione di sostenibilità può generare, non solo per loro stesse ma anche per gli interlocutori esterni, e sono pertanto riluttanti ad investire le loro risorse, tra l'altro già di per sé limitate, nella realizzazione del report (Arena & Azzone, 2012; GRI, 2018).

Risorse limitate e costi significativi da sostenere

Come più volte menzionato, la carenza di risorse è un aspetto che tipicamente caratterizza le PMI. Esso rappresenta il principale limite di queste imprese e una barriera difficilmente superabile. Diversamente dalle grandi aziende, le PMI presentano risorse limitate soprattutto in termini di tempo, denaro e capitale umano, e incontrano maggiori difficoltà ad acquisirne di nuove. È evidente che tutto ciò rende più complessa la realizzazione del report, che, come citato precedentemente, è il risultato di un processo lungo, impegnativo ed oneroso (Kolk, 2004) e un documento particolarmente dettagliato per la cui attuazione l'azienda deve in genere sostenere costi ingenti.

I tempi necessari per redigere il report variano a seconda della tipologia, dimensione e complessità organizzativa dell'impresa. Esistono inoltre diverse modalità e strade percorribili per la realizzazione di questo documento. Ad esempio, un'impresa potrebbe scegliere di affidare il compito ad una singola persona, specificamente incaricata, che si dedichi al progetto a tempo pieno, oppure il lavoro potrebbe essere assegnato ad un team di individui impegnati a tempo parziale. Nomisma (2022) ha stimato che, in ogni caso, sono necessari come minimo 3-4 mesi di lavoro, mentre GRI (2014) suggerisce di pianificare un orizzonte temporale di 10-12 mesi da dedicare all'intero processo di reporting, a cui si deve poi aggiungere il tempo necessario per la stesura del report. Si deve cioè tenere conto anche del tempo necessario a definire "l'impaginazione e la presentazione dei contenuti del report, eventuali illustrazioni incluse al suo interno, i temi fondamentali e lo stile redazionale" (GRI, 2014).

Lo svolgimento di queste attività, indubbiamente importanti, può quindi risultare particolarmente impegnativo per una PMI.

In riferimento alle risorse finanziarie e alle risorse umane, è possibile individuare l'esistenza di un trade-off. Infatti, l'azienda può decidere di redigere il report internamente, utilizzando quindi risorse umane interne in modo tale da risparmiare sui costi derivanti dall'impiego di un consulente esterno. D'altra parte non è detto che in azienda vi siano le competenze e le conoscenze adatte a tale scopo. Spesso infatti accade che, diversamente dalle grandi imprese, le PMI presentino non solo risorse umane in numero limitato, ma anche meno esperte circa i temi che tipicamente vengono trattati nel report di sostenibilità. Secondo GRI (2018), la mancanza di conoscenze e di "skills" adeguate rappresenta proprio uno dei principali fattori di ostacolo al processo di rendicontazione nelle PMI. A causa della scarsità di risorse finanziarie, inoltre, le piccole-

medie imprese risultano disincentivate dall'implementare processi di formazione e di sviluppo delle competenze (Arena & Azzone, 2012; GRI, 2018). La scelta di realizzare il report internamente, inoltre, può determinare un allungamento dei tempi di lavoro, soprattutto se l'impresa si accinge per la prima volta a redigere tale documento (Nomisma, 2022).

In alternativa, l'impresa può decidere di rivolgersi ad un soggetto esterno e affidarsi ad una società di consulenza che la guidi e la accompagni in questo percorso (Nomisma, 2022). In questo secondo caso, tuttavia, sarà necessario tener conto dei costi da sostenere per il consulente esterno (GRI, 2018).

Secondo lo studio condotto dal Forum per la Finanza Sostenibile nel 2021 su un campione di PMI italiane, precedentemente menzionato, il ricorso ad una società di consulenza è attualmente la modalità più ricorrente nel nostro Paese. Il 59% delle PMI intervistate, infatti, ha dichiarato di redigere il report di sostenibilità avvalendosi del supporto di consulenti esterni. Secondo FFS, ciò dimostra la mancanza di competenze specifiche interne all'azienda, necessarie per la realizzazione del report, e la necessità di un supporto esterno. L'indagine condotta ha inoltre rivelato che la carenza di competenze è una delle principali criticità riscontrate dalle PMI italiane in materia di reporting di sostenibilità e che le imprese che stanno valutando l'avvio del processo di rendicontazione "assegnano maggiore priorità all'offerta di supporto tecnico e consulenziale da parte delle associazioni di categoria e delle istituzioni pubbliche" (Forum per la Finanza Sostenibile, 2021).

La letteratura concorda nell'individuare nella limitatezza di risorse disponibili la principale barriera alla rendicontazione di sostenibilità nelle PMI. Arena e Azzone (2012), Perrini et al. (2007), Roberts et al. (2006), ad esempio, affermano che tempo e risorse sono notoriamente limiti delle PMI e ostacolano il processo di rendicontazione. Ciò è stato osservato anche da Stubblefield Loucks et al. (2010), secondo i quali è soprattutto a causa dei limiti finanziari e della mancanza di risorse umane che le imprese di minori dimensioni sono poco propense ad adottare pratiche di sustainability reporting.

La scarsità di risorse, dunque, unitamente ai costi elevati da sostenere e difficilmente supportabili, incide significativamente sulla decisione dell'azienda di comunicare la performance non finanziaria e spesso determina la rinuncia delle PMI ad intraprendere tale percorso.

È importante notare come la limitatezza di risorse umane, temporali e finanziarie nelle piccole realtà aziendali sia anche uno dei motivi all'origine del fenomeno della RSI sommersa. Infatti, essa fa sì che le attività e le iniziative in materia di sostenibilità, che nelle PMI si verificano spesso in maniera spontanea, non vengano riconosciute tramite l'uso di strumenti formali e costosi, come appunto il report di sostenibilità, ma al contrario rimangano latenti e continuino a svolgersi tramite processi informali ed intuitivi.

Mancanza di una visione di lungo termine

Nella rendicontazione di sostenibilità, l'orizzonte temporale di riferimento è necessariamente ampio e proiettato in un'ottica di medio-lungo periodo (Supino & Sica, 2011). Le PMI, tuttavia, manifestano spesso una visione orientata al breve termine, principalmente a causa della scarsità di risorse finanziarie disponibili, che dunque si rivela essere ancora una volta un aspetto particolarmente critico. Diversi autori in letteratura (Gelinas & Bigras, 2004; Mitchell et al., 2011; Nicoletti, 2015; Roberts et al., 2006) hanno osservato che in mancanza di risorse da investire le piccole-medie imprese tendono a concentrarsi su una programmazione strategica di breve o medio termine e sulla ricerca di benefici in un orizzonte temporale ristretto, piuttosto che pianificare investimenti di più lungo periodo, tra cui rientrano anche le iniziative legate allo sviluppo sostenibile, in cui il rapporto rischio-ricompensa è spesso difficile da definire.

In questo modo, tuttavia, esse si pregiudicano la possibilità di raggiungere il successo nel lungo termine (Gelinas & Bigras, 2004) e rischiano di non essere particolarmente competitive sul mercato, in quanto al giorno d'oggi solo chi è "realmente sostenibile e in grado di comunicarlo" con appositi strumenti di rendicontazione può sopravvivere nel lungo periodo (Persico & Rossi, 2016).

Deficit di competenze manageriali

Nella maggioranza dei casi, come precedentemente menzionato, le piccole-medie imprese sono a gestione familiare (Cabigiosu et al., 2018; Nicoletti, 2015). Nonostante la figura del manager-proprietario possa essere determinante per sviluppare strategie di sostenibilità e per animare e guidare i processi di innovazione, diversi studi hanno dimostrato che la proprietà familiare può anche avere effetti negativi in termini di crescita e di sviluppo

aziendale (Schilling & Izzo, 2017). Si è osservato, infatti, che anche qualora si avverta un deficit di competenze manageriali, la famiglia proprietaria tende a non coinvolgere manager esterni nella gestione del business, in quanto intende mantenere il controllo totale sull'impresa (Cabigiosu et al., 2018; Schilling & Izzo, 2017). Tale decisione, tuttavia, impatta negativamente sul business, limitando le opportunità di crescita e l'avvio di processi di innovazione.

È evidente che in uno scenario caratterizzato da PMI con un gap di risorse manageriali risulta ancor più difficile realizzare strategie di sostenibilità e intraprendere il percorso di sustainability reporting (Schilling & Izzo, 2017).

Secondo quanto riferito da SDA Bocconi – School of Management Sustainability Lab, che nel 2021 ha pubblicato una ricerca relativa alla sostenibilità nelle PMI europee, numerose piccole-medie imprese sono gestite dalla famiglia fondatrice che tuttavia spesso dimostra di possedere capacità limitate in termini di gestione e di sviluppo di una strategia di sostenibilità.

Mancanza di strumenti e sistemi interni adatti alla rendicontazione di sostenibilità

Per la realizzazione del report di sostenibilità è fondamentale che l'impresa sia dotata di adeguati sistemi interni atti a raccogliere le informazioni necessarie e a svolgere efficacemente l'attività di monitoraggio e di reporting (GRI, 2014). È pertanto essenziale verificare di avere a disposizione gli strumenti adatti o, in alternativa, di poterli acquisire e attivare in tempo. In questo secondo caso, come osservato da GRI (2014), devono essere valutati “non solo i costi diretti dei nuovi strumenti, ma anche il tempo e il denaro necessari per formare il personale a usarli efficacemente”.

Generalmente, i dati da inserire nel report vengono raccolti ed elaborati dal sistema informativo esistente in azienda, che dunque deve essere aggiornato e adatto a tale scopo. Com'è noto, l'obiettivo primario di un sistema informativo è quello di raccogliere dati ed elaborarli in informazioni, così da fornire a chi opera in azienda le conoscenze necessarie allo svolgimento delle attività.

Come osserva Di Giandomenico (2008), spesso accade che il sistema informativo che viene utilizzato per redigere il tradizionale bilancio d'esercizio non sia adatto anche alla realizzazione del report di sostenibilità. Sarà pertanto necessario procedere alla creazione di un nuovo sistema aziendale, “alimentato da dati provenienti da sottosistemi

extracontabili” (Di Giandomenico, 2008). Si tratta naturalmente di un investimento costoso, che non sempre le PMI possono sostenere; ciò evidenzia ancora una volta il limite rappresentato dalla scarsità di risorse finanziarie nelle imprese di minori dimensioni.

Le insufficienze del sistema informativo interno e la mancanza di strumenti adatti alla raccolta e all’elaborazione dei dati costituiscono un ulteriore barriera alla rendicontazione di sostenibilità, di carattere oggettivo-tecnico (Arena & Azzone, 2012).

Mancanza di linee guida da seguire per la redazione del report

Un ulteriore aspetto critico per le PMI in ambito di sustainability reporting è rappresentato dall’assenza di strumenti che offrano un supporto ed un orientamento per la redazione del report. Le linee guida che sono state sviluppate negli anni per sostenere le imprese nel produrre il bilancio di sostenibilità, infatti, risultano essere indirizzate principalmente alle imprese di grandi dimensioni (Arena & Azzone, 2012). La complessità, la rigidità dei criteri e delle norme da rispettare, le procedure formali da seguire, rendono gli strumenti attualmente disponibili poco adatti alle PMI, che dunque vengono disincentivate dal redigere il report in forma volontaria (Arena & Azzone, 2012). Inoltre, GRI (2018) ha osservato che le poche “policies” e i framework indirizzati specificatamente alle piccole-medie imprese spesso trattano il tema della sostenibilità in maniera superficiale e limitata, ad esempio soffermandosi solo sulla dimensione ambientale o su quella sociale.

In sintesi, tutto ciò risulta in una mancanza di supporto per le imprese di piccole dimensioni, che dunque si trovano prive di riferimenti e fortemente disorientate (GRI, 2018). Roberts et al. (2006) hanno evidenziato come, in mancanza di informazioni precise e di linee guida da seguire, molte PMI temono di redigere il report di sostenibilità in modo inadeguato o sbagliato, e di conseguenza preferiscono rinunciare alla stesura dello stesso.

2.5I vantaggi della piccola dimensione

I principali ostacoli che le PMI si trovano a dover fronteggiare in materia di rendicontazione di sostenibilità sono generalmente una conseguenza della loro dimensione ridotta. È bene precisare tuttavia che una grandezza limitata non deve

necessariamente essere interpretata in senso negativo. Al contrario, da una minore dimensione possono derivare anche significativi vantaggi.

Nelle PMI si osservano, innanzitutto, maggiore flessibilità e velocità di risposta rispetto ai competitors più strutturati (Astaldi, 2019). Conseguenza di ciò è la possibilità di reagire più rapidamente ai cambiamenti, sia esterni che interni, e di rispondere in maniera reattiva alle richieste del mercato, anche per ciò che riguarda le questioni ambientali e sociali. Infatti, come diversi autori in letteratura hanno osservato (Gelinas & Bigras, 2004; Mitchell et al., 2011; Stubblefield Loucks et al., 2010), grazie alla loro piccola dimensione le PMI si adattano meglio e più velocemente ai cambiamenti esterni e possono modificare in tempi rapidi la loro offerta, muovendosi verso prodotti più “green” e maggiormente sostenibili così da attrarre i consumatori, oggi sempre più attenti al tema della sostenibilità.

In secondo luogo, la piccola dimensione fa sì che all’interno dell’azienda i rapporti interpersonali siano più solidi e poco formalizzati, diversamente da quanto accade nelle grandi imprese. Queste ultime, infatti, a causa della maggiore estensione presentano un ambiente più dispersivo, in cui vi sono meno possibilità di fare gruppo e di sviluppare un senso di appartenenza allo stesso (Astaldi, 2019).

Come già menzionato in precedenza, il numero ridotto di dipendenti coinvolti nell’attività aziendale favorisce inoltre lo sviluppo di relazioni costruite più sulla fiducia che non sui presupposti contrattuali (Nicoletti, 2015). Tutto ciò può tradursi in un aumento della produttività e può facilitare lo sviluppo e la condivisione dei valori e della cultura aziendale (Astaldi, 2019). Quest’ultimo aspetto assume particolare rilevanza soprattutto nel momento in cui l’azienda decide di integrare principi di RSI nella cultura aziendale. In base a quanto finora affermato, infatti, la piccola dimensione consentirà una più rapida diffusione e adozione degli stessi.

Le relazioni informali e la quasi totale assenza di burocrazia interna, inoltre, fanno sì che la comunicazione all’interno dell’azienda sia più rapida ed efficace (Astaldi, 2019) e a sua volta ciò rende il processo decisionale meno complesso e più immediato (Gelinas & Bigras, 2004).

Ancora, lo stretto rapporto che le PMI naturalmente sviluppano con i portatori d’interesse, che, come anticipato, è conseguenza del radicamento delle stesse nel territorio in cui operano, incentiva l’adozione di comportamenti di responsabilità sociale e può portare le imprese alla decisione di rendicontare la propria performance di

sostenibilità. Le PMI, infatti, cercano di contribuire allo sviluppo sostenibile della comunità di cui fanno parte e di comunicare il loro impegno in materia, con l'intento di mantenere una relazione positiva con i principali stakeholders e per ottenere legittimità sociale del proprio operato (Cabigiosu et al., 2018).

Infine, si è visto che una caratteristica tipica delle PMI è rappresentata dalla coincidenza tra proprietà e gestione aziendale. Nonostante questa specificità possa costituire una barriera alla rendicontazione di sostenibilità, come riportato nel paragrafo precedente, la stessa può talvolta costituire un vantaggio e promuovere l'adozione di pratiche sostenibili. L'imprenditore infatti, in quanto proprietario dell'azienda, può perseguire i suoi interessi e obiettivi personali attraverso il business (Cabigiosu et al., 2018; Nicoletti, 2015). Le sue credenze, il suo sistema di valori, i principi a cui egli si ispira condizionano le scelte dell'impresa, anche in tema di impegno socio-ambientale e di sviluppo sostenibile (Nicoletti, 2015). In altre parole, le attitudini personali del manager-proprietario sono fattori chiave in quanto possono sia impedire, sia favorire l'adozione di iniziative di sostenibilità. Come affermato nel report di SDA Bocconi (2021), "the owner's or manager's personal attitudes, environmental orientation and ethics are reported as key factors, both preventing, when absent, or favouring, when present, the adoption of sustainability initiatives".

Se dunque alcune caratteristiche specifiche delle PMI rappresentano degli ostacoli alla rendicontazione di sostenibilità, altre possono invece costituire punti di forza e opportunità da sfruttare. Ciò non solo in relazione al tema dello sviluppo sostenibile, ma più in generale anche in riferimento all'attività caratteristica dell'impresa e alla gestione operativa.

Gli ostacoli e i limiti descritti in questo capitolo contribuiscono a spiegare per quale motivo attualmente solo un numero limitato di piccole-medie imprese comunica la propria performance di sostenibilità. Come si è già accennato in precedenza, è fondamentale che la reportistica di sostenibilità nelle PMI venga maggiormente incentivata, in ragione del ruolo chiave che esse ricoprono nel promuovere lo sviluppo sostenibile e considerando i benefici che esse possono trarre dalla rendicontazione.

Tabella 2.1 – I principali ostacoli per le PMI in relazione al reporting di sostenibilità

Ostacoli alla rendicontazione di sostenibilità
<ul style="list-style-type: none">• Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità e dei vantaggi ad essa associati• Risorse limitate e costi significativi da sostenere• Mancanza di una visione orientata al lungo termine• Deficit di competenze manageriali• Mancanza di strumenti e sistemi interni adatti• Assenza di linee guida da seguire

Fonte: Elaborazione personale.

Tabella 2.2 – I principali vantaggi derivanti dalla piccola dimensione

Vantaggi della piccola dimensione
<ul style="list-style-type: none">• Flessibilità e velocità di risposta ai cambiamenti• Rapporti interpersonali più solidi e informali• Comunicazione intra-aziendale rapida ed efficace• Legami maggiormente significativi con gli stakeholder, in particolare con la comunità• Figura del manager-proprietario può promuovere l'adozione di pratiche di sostenibilità

Fonte: Elaborazione personale.

2.6 La rendicontazione di sostenibilità nelle grandi aziende

Dopo aver analizzato in che modo le caratteristiche tipiche delle PMI possono ostacolare il processo di reporting sulla sostenibilità e dopo essersi soffermati sui vantaggi che la piccola dimensione può comportare, è utile riflettere anche sulle grandi imprese e su quali aspetti specifici delle stesse possano agevolare, così come frenare, il percorso di rendicontazione. Si è pertanto ritenuto opportuno riassumere brevemente in questo paragrafo vantaggi e svantaggi relativi alla grande dimensione, al fine di permettere un confronto tra PMI e grandi aziende in materia di rendicontazione di sostenibilità.

Va innanzitutto sottolineato che rispetto alle piccole-medie imprese le aziende di grandi dimensioni generalmente presentano più risorse a disposizione. Grazie soprattutto alla maggiore disponibilità di risorse finanziarie e ad un accesso agevolato ai finanziamenti (Schilling & Izzo, 2017), le grandi imprese hanno più possibilità di sostenere i costi associati alla rendicontazione di sostenibilità. Esse possono sia permettersi di pagare un consulente esterno per la redazione del report, che decidere di mantenere il processo di rendicontazione interno all'azienda, affidando la creazione del documento a collaboratori aziendali che siano esperti in materia. Le grandi imprese possiedono di regola un esteso patrimonio di competenze e di risorse cognitive (Schilling & Izzo, 2017) e hanno la capacità di sostenere corsi formativi per il personale (GRI, 2018), se questo dovesse mancare di professionalità specifiche necessarie alla rendicontazione.

A differenza delle piccole-medie imprese, inoltre, le grandi aziende presentano una visione manageriale atta ad imprimere all'organizzazione l'orientamento volto alla sostenibilità e a focalizzare l'attenzione sul lungo termine. Esse sono pertanto più propense ad investire le loro risorse in iniziative volte a contribuire al perseguimento dello sviluppo sostenibile, nonostante tali investimenti non generino valore nell'immediato, ma in un orizzonte temporale più esteso (Massa et al., 2015). Sono inoltre maggiormente disposte ad affrontare i rischi connessi all'incertezza del recupero degli esborsi finanziari, che tipicamente caratterizza gli investimenti di lungo periodo (Ricciardi, 2008). In altre parole, essendo meno avverse al rischio, le grandi imprese sono più propense ad intraprendere progetti rischiosi e di grandi proporzioni (Schilling & Izzo, 2017).

Come emerso in precedenza, le grandi aziende hanno anche maggiori strumenti a disposizione per la redazione del bilancio di sostenibilità. Infatti, esse possono contare su

sistemi informativi aggiornati, evoluti, sofisticati e più adatti alla raccolta di dati non finanziari. Possono inoltre essere guidate e supportate nel processo di reporting dalle numerose linee guida e framework che negli anni sono stati sviluppati da diversi enti e organizzazioni internazionali con il preciso scopo di sostenere le imprese in tale percorso.

Tuttavia, nelle grandi imprese possono anche essere osservate alcune significative limitazioni. La grande dimensione, infatti, determina una serie di svantaggi, tra i quali emergono in particolare la mancanza di flessibilità e l'eccessiva formalizzazione e burocratizzazione dei processi (Gelinias & Bigras, 2004). Questi aspetti possono rappresentare vere e proprie criticità, soprattutto quando si verificano cambiamenti improvvisi nell'ambiente esterno, in risposta ai quali le aziende sono tenute a reagire prontamente. A differenza delle piccole-medie imprese, che come visto in precedenza in situazioni simili sono avvantaggiate dal fatto di avere una struttura e una gestione meno complesse, le grandi imprese incontrano maggiori difficoltà a rispondere rapidamente. Come afferma Ricciardi (2008), le PMI hanno più volte dimostrato nel corso del tempo di sapersi adattare ai cambiamenti nei mercati di riferimento; al contrario, le grandi imprese non manifestano questa stessa capacità, in quanto la loro ampia struttura e la maggiore burocrazia generalmente rallentano tale processo. In riferimento a questo tema, Schilling e Izzo (2017) affermano che le grandi realtà imprenditoriali soffrono di una inerzia burocratica, dovuta ai numerosi livelli di autorità derivanti da procedure consolidate e radicate nell'organizzazione.

È evidente che si tratta di limiti significativi che possono incidere anche sull'adozione di comportamenti socialmente responsabili e sullo sviluppo di una strategia di sostenibilità. A questo proposito, si può osservare come le PMI abbiano maggiori possibilità di godere del cosiddetto "vantaggio della prima mossa", muovendosi più rapidamente per sfruttare le nuove opportunità che si presentano sul mercato, anche in materia di sviluppo sostenibile, anticipando le mosse dei concorrenti (Stubblefield Loucks et al., 2010).

Sempre in riferimento alla struttura che le grandi aziende presentano, va evidenziata l'assenza della figura del manager-proprietario, tipica, invece, della piccola-media impresa. Nel caso delle grandi imprese, proprietà e gestione si riconducono a soggetti differenti (Astaldi, 2019). Ciò può costituire un problema nel momento in cui si verifica un'incompatibilità degli interessi di queste due figure. È infatti inevitabile che in alcune

circostanze gli interessi del proprietario non coincidano con quelli del manager, e ciò può determinare situazioni di tensione (Astaldi, 2019).

Schilling e Izzo (2017), inoltre, riferiscono che con la crescita dimensionale si verifica una perdita di controllo manageriale e, di conseguenza, il sistema di governance perde di efficacia.

È evidente che in un contesto simile l'introduzione di pratiche di sostenibilità può risultare più complessa.

Infine, a differenza delle piccole-medie imprese che manifestano un rapporto particolarmente significativo con gli stakeholder e con la comunità di riferimento, le grandi aziende, per via della maggiore estensione sul territorio, sono meno inserite nel contesto sociale e pertanto non possono sviluppare la stessa relazione con i portatori di interesse. Non per questo, tuttavia, esse subiscono minori pressioni sociali per quanto riguarda l'adozione di comportamenti coerenti con i principi di responsabilità sociale. Al contrario, rientra ugualmente nel loro interesse implementare pratiche di sostenibilità, per poter mantenere una buona reputazione e diffondere un'immagine positiva del business (Cabigiosu et al., 2018).

Tabella 2.3 – Fattori che favoriscono la rendicontazione di sostenibilità nelle grandi imprese

Leve alla rendicontazione di sostenibilità
<ul style="list-style-type: none">• Maggiori risorse a disposizione• Visione orientata al lungo termine• Minore avversione al rischio• Sistemi informativi sofisticati, adatti alla redazione del report di sostenibilità• Presenza di numerose linee guida e framework da seguire

Fonte: Elaborazione personale.

Tabella 2.4 – I principali svantaggi derivanti dalla grande dimensione

Svantaggi della grande dimensione
<ul style="list-style-type: none">• Mancanza di flessibilità• Eccessiva formalizzazione e burocratizzazione dei processi• Possibilità che gli interessi del proprietario divergano da quelli del manager• Perdita di controllo manageriale• Difficoltà a sviluppare un legame significativo con la comunità di riferimento

Fonte: Elaborazione personale.

CAPITOLO 3

CASO DI STUDIO: BOMARKET E MAXIMARKET S.R.L

3.1 Introduzione al caso di studio

Le riflessioni condotte nei capitoli precedenti hanno evidenziato che il procedimento di rendicontazione di sostenibilità presenta oggettive difficoltà soprattutto per le imprese di piccole-medie dimensioni. Nella prospettiva che alcune tipologie di PMI, in UE e in Italia, saranno tenute a redigere il report a partire dal 2026, data l'entrata in vigore della CSRD, è importante individuare possibili idonee metodologie e pratiche per supportarle in tale percorso. In questo contesto, l'esperienza che vanno maturando le piccole-medie imprese che volontariamente hanno già avviato il percorso di reporting rappresenta un'opportunità per apprendere le diverse modalità e strategie eventualmente implementabili.

Viene pertanto presentato in questo capitolo un caso di studio relativo a due PMI italiane: Bomarket S.r.l e Maximarket S.r.l. Le due società, rispettivamente una piccola ed una media impresa, appartengono al Gruppo Cadoro, una realtà aziendale veneta di grande dimensione attiva nel campo della Grande Distribuzione Organizzata (GDO), presso cui è stato effettuato un periodo di tirocinio universitario.

Le aziende che costituiscono il Gruppo, nonostante impegnate in numerose iniziative di sostenibilità, ad oggi non comunicano la propria performance tramite il report. Questa situazione tuttavia è destinata a cambiare, in quanto i vertici aziendali hanno ritenuto opportuno attivarsi per introdurre l'uso del bilancio di sostenibilità nelle società del Gruppo.

Durante lo stage, svoltosi a maggio 2022 presso l'Ufficio Marketing di Supermercati Cadoro S.p.a., affiancata dalla Responsabile Marketing con background accademico in economia aziendale, è stato sviluppato un progetto di analisi strategica e di rendicontazione di sostenibilità. Questo era finalizzato ad introdurre l'uso del report nelle aziende del Gruppo Cadoro, in particolare nelle tre società che gestiscono la rete di vendita in Veneto, Emilia-Romagna e Friuli Venezia Giulia: rispettivamente, S.I.D.O. S.r.l ("Sviluppo Investimenti Distribuzione Organizzata"), Bomarket S.r.l e Maximarket S.r.l. Come anticipato, l'attenzione è stata posta in particolare sulle ultime due, in quanto,

essendo PMI, si è ritenuto opportuno valutare attentamente le specifiche criticità a cui le stesse possono andare incontro.

Nei paragrafi successivi viene innanzitutto descritta la metodologia adottata per la realizzazione del caso di studio; in seguito, dopo aver presentato il Gruppo Cadoro e definito le realtà aziendali che lo compongono, vengono descritti i passaggi che si sono resi necessari per introdurre la rendicontazione di sostenibilità in Bomarket e in Maximarket, soffermandosi sulle principali difficoltà riscontrate.

3.2 Metodologia adottata

In questo paragrafo viene descritta la metodologia adottata per lo sviluppo del caso di studio, in particolare il processo di raccolta delle informazioni e dei dati.

Come affermato da Yin (1981), i casi di studio possono utilizzare sia dati di tipo qualitativo che quantitativo e i metodi di raccolta degli stessi sono vari e numerosi. La fonte principale di raccolta dei dati è costituita dalle interviste, che rappresentano un modo molto efficace per raccogliere grandi quantità di dati empirici.

Ulteriori metodi di raccolta dei dati possono includere osservazioni, indagini, focus group, la consultazione di dati di archivio, video e fotografie. (Baxter & Jack, 2008; Yin, 1981)

In ogni caso, è consigliato di non prevedere un'unica fonte di prove, ma al contrario di utilizzare fonti multiple. Questo approccio, infatti, presenta due fondamentali vantaggi: da un lato, permette di “avere diverse misure dello stesso fenomeno” (CEDE, 2001) e pertanto consente di effettuare il cosiddetto “test di validità”; dall'altro, permette di “sviluppare linee convergenti d'inchiesta, mediante processi di triangolazione”; in altre parole, “ogni risultato o conclusione può essere soggetto al principio della corroborazione mediante altre fonti di informazione” (CEDE, 2001).

Nel caso delle interviste, ad esempio, si consiglia di intervistare su uno stesso tema o argomento soggetti differenti, in modo da avere una visione d'insieme più ampia e completa (Scapens, 1990; Yin, 1981).

Il processo di raccolta dei dati e delle informazioni relativo al caso di studio presentato in questo capitolo della tesi, è avvenuto in due fasi:

- 1) la prima fase è relativa ai dati che sono stati raccolti durante lo svolgimento del tirocinio; questi dati erano necessari per lo sviluppo del progetto di rendicontazione di sostenibilità avviato durante lo stage;
- 2) la seconda fase, invece, si riferisce ai dati e alle informazioni raccolte dopo il tirocinio, per poter sviluppare il caso di studio qui presentato.

1) I dati raccolti durante lo stage sono stati acquisiti principalmente tramite lo svolgimento di interviste, della durata approssimativa di un'ora. L'intervista, che come accennato in precedenza è una delle più importanti fonti di informazioni per lo sviluppo di un caso di studio, può assumere diverse forme (CEDE, 2001). In riferimento al presente case study, sono state condotte interviste semi-strutturate, che come noto sono caratterizzate dal fatto che le domande, pur essendo preparate in anticipo, non necessariamente vengono poste nell'ordine prefissato. Gli argomenti di conversazione, infatti, scaturiscono in modo naturale, lasciando così all'intervistato la possibilità di approfondire le questioni che ritiene maggiormente significative.

I soggetti intervistati durante il tirocinio sono stati i responsabili dell'Ufficio tecnico, dell'Ufficio Amministrazione e controllo e del CED (Centro di Elaborazione Dati).

In questa prima fase di raccolta dati è stato inoltre fondamentale il contributo della Responsabile Marketing, a cui il progetto era stato assegnato.

2) Dati e informazioni raccolte dopo lo stage sono state acquisite prevalentemente tramite la consultazione del sito web e di documenti aziendali resi disponibili dalla Responsabile marketing, con la quale è stato mantenuto un dialogo attivo anche dopo aver concluso il periodo di tirocinio universitario.

Di seguito viene riportata una tabella che riassume:

- le fonti da cui sono state raccolte le info necessarie sia allo sviluppo del progetto per Maximarket e Bomarket che del case study;
- la modalità adottata per reperire tali informazioni;
- il tipo di informazioni ricercate ed acquisite.

Tabella 3.1 – Processo di raccolta di dati e informazioni

FONTI	METODO UTILIZZATO	DATI RACCOLTI
Responsabile Marketing	Comunicazione di persona e tramite e-mail	Informazioni relative alla struttura del Gruppo Cadoro; informazioni e dati relativi a fatturato e numero di dipendenti di Bomarket, Maximarket e S.I.D.O.
CED	Intervista semi-strutturata; comunicazione tramite e-mail	Informazioni circa i sistemi informativi presenti in Bomarket e Maximarket
Ufficio Tecnico	Intervista semi-strutturata	Sistemi informativi aziendali; eventuali criticità che le due PMI potevano riscontrare in ambito di sustainability reporting
Ufficio Amministrazione e controllo	Intervista semi-strutturata	Sistemi informativi aziendali; eventuali criticità che le due PMI potevano riscontrare in ambito di sustainability reporting
Sito web aziendale	Ricerca online	Storia del Gruppo Cadoro; valori aziendali, mission e vision, filosofia del Gruppo;

		iniziative a livello di sostenibilità
Documenti aziendali	Consultazione online	Fatturato e numero di dipendenti di Bomarket, Maximarket e S.I.D.O.

Fonte: Elaborazione personale.

3.3 Il Gruppo Cadoro

La storia del Gruppo Cadoro affonda le sue radici nel 1964, anno in cui, a seguito dell'apertura dei primi due supermercati a Mestre, nasce Supermercati Cadoro S.p.a., oggi un'azienda familiare della grande distribuzione con sede principale a Quarto d'Altino (VE). Dopo l'apertura dei due supermercati a Mestre, l'azienda si è rapidamente affermata nelle province adiacenti e attualmente conta 24 punti vendita, tra Veneto, Friuli Venezia Giulia ed Emilia-Romagna, l'ultimo dei quali è stato aperto a Trieste a giugno 2022.

Il Gruppo Cadoro presenta oggi una struttura molto articolata. Proprietaria del brand è Parfina S.r.l., che ne concede l'utilizzo alle tre società che compongono la rete vendita in Veneto, Emilia-Romagna e Friuli Venezia Giulia e che gestiscono i supermercati ad insegna Cadoro in funzione della regione di riferimento: S.I.D.O., Bomarket e Maximarket.

Parfina inoltre gestisce le relazioni con Volalto S.r.l, la società che si occupa del trasporto delle merci, della loro conservazione e del magazzinaggio.

La struttura societaria appare dunque frammentata in realtà distinte, ma appartenenti allo stesso gruppo.

Come anticipato, il progetto svolto nel corso del tirocinio aveva l'obiettivo di introdurre la rendicontazione di sostenibilità nelle aziende del gruppo, in particolare in S.I.D.O., Bomarket e Maximarket.

Al 31.12.2021, le tre società hanno registrato un fatturato totale di €184.911.862 e un numero di dipendenti, tra rete vendita e uffici della sede centrale, pari a 824.

Più precisamente, S.I.D.O. ha registrato un fatturato di € 146.300.685 nel 2021 e un numero di dipendenti superiore a 250; essa si classifica pertanto come una grande impresa, stando alle definizioni riportate nel precedente capitolo.

Bomarket, con un fatturato di € 10.785.741 nel 2021 e un numero di dipendenti inferiore a 50, si classifica come piccola impresa. È da notare come, nonostante sia stata di poco superata la soglia dei 10 milioni di euro, Bomarket risulta essere comunque una piccola realtà aziendale, in quanto negli anni precedenti al 2021 ha sempre registrato meno di 10 milioni di fatturato.

Maximarket, infine, con un fatturato di € 27.825.436 nel 2021 e un numero di dipendenti inferiore a 100, appartiene alla categoria di media impresa.

Come menzionato in precedenza, l'attenzione è stata posta inizialmente su tutte e tre le società, per poi essere focalizzata esclusivamente su Bomarket e Maximarket.

Il contesto in cui il Gruppo Cadoro opera è quello della GDO (Grande Distribuzione Organizzata). Stando a quanto definito da AGCM (Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato), con questa espressione si indica “un insieme di punti vendita gestiti a libero servizio, organizzati su grandi superfici” e solitamente aderenti ad una rete organizzativa che gestisce una o più insegne commerciali comuni (AGCM, 2013). Tradizionalmente, gli esercizi commerciali facenti parte della GDO vengono distinti in quattro tipologie in base alla dimensione della superficie di vendita: Libero servizio, Supermercato, Ipermercato e Discount.

Ad oggi, la GDO italiana è caratterizzata dalla presenza di numerosi attori e da una forte pressione concorrenziale esercitata dalle grandi catene distributive (AGCM, 2013).

Nonostante le dimensioni ridotte rispetto ai principali player del settore, Cadoro ha assunto e mantiene tuttora una posizione di rilievo nel territorio in cui opera (AGCM, 2013). Ciò è dimostrato anche da un'indagine condotta da Altroconsumo nel 2021. Lo studio era finalizzato ad individuare le migliori insegne in Italia per le seguenti categorie:

- Discount
- Iper e supermercati
- Catene di distribuzione locali
- Supermercati online

La valutazione è stata espressa tenendo in considerazione numerosi criteri, di seguito elencati in ordine di importanza:

- igiene e pulizia;
- qualità dei prodotti a marchio del supermercato;

- facilità di acquistare tutto nello stesso punto vendita;
- qualità dei prodotti freschi;
- prezzi;
- tempo di attesa alle casse.

Dall'indagine è emerso che Cadoro si distingue dai concorrenti come migliore insegna locale per la qualità percepita dei prodotti acquistati, con un voto di 86 su 100.

Figura 3.1 – I risultati dell'indagine di Altroconsumo



Fonte: Altroconsumo, *Quanto sei soddisfatto del tuo supermercato? La parola a oltre 9 mila soci*, 2022.

Si tratta di un importante riconoscimento per Cadoro. Porre il cliente al centro dell'attenzione e offrire sul mercato prodotti di qualità ad un prezzo accessibile, infatti, sono proprio due dei sei valori fondamentali che guidano l'attività del Gruppo. La tabella sotto riportata li elenca sinteticamente.

Tabella 3.2 – I sei valori del Gruppo Cadoro

1. Cliente al centro
2. Qualità
3. Competenza e professionalità
4. Spirito di appartenenza
5. Integrità
6. Senso di responsabilità

Fonte: Elaborazione personale basata sulle informazioni riportate sul sito web di Cadoro.

Per il perseguimento ed il rispetto dei sei valori aziendali è risultato essere fondamentale l'ingresso di Cadoro nel consorzio SUN (Supermercati Uniti Nazionali), avvenuto nel 1976. Si tratta di un gruppo di società della GDO, attivo nel nord e nel centro Italia, costituito al fine di poter contare sulla forza maggiore nelle trattative con i fornitori. Oltre a Cadoro, fanno parte del Gruppo altre quattro società: Magazzini Gabrielli (Ascoli Piceno), Italmark (Brescia), Grandi Magazzini Superconti (Terni) e Orvea (Trento).

La sinergia del Gruppo si è rivelata sin da subito essenziale, permettendo a Cadoro di acquistare e offrire alla clientela prodotti di primissima scelta a prezzi competitivi, e consentendole di costruire la propria reputazione.

Nel 2021, le cinque imprese del Gruppo SUN sono entrate a far parte del Gruppo Selex, che in questo modo ha rafforzato la propria posizione nel settore della GDO: con una quota di mercato pari al 14,5%, è attualmente il secondo operatore della distribuzione organizzata in Italia (dopo Conad).

L'importanza di soddisfare al meglio i bisogni del cliente, offrendo un'esperienza d'acquisto unica, emerge anche dalla mission e dalla vision di Cadoro, di seguito riportate. Si ricorda che la mission di un'impresa, talvolta espressa anche solo tramite una singola frase, indica quali sono i driver dell'agire imprenditoriale, cioè i fattori che guidano l'attività aziendale. Da essa è inoltre possibile evincere quali sono i benefici dell'offerta e il target di clientela a cui l'azienda si rivolge (Borello, 2015). Pur nella sua estrema sintesi, dunque, tale enunciato contiene informazioni essenziali, necessarie a comprendere i motivi alla base delle azioni intraprese dall'azienda.

La vision aziendale, invece, esprime gli obiettivi di fondo dell'impresa, il suo codice sociale ed etico e gli elementi competitivi su cui la stessa costruisce il carattere distintivo del suo modus operandi (Borello, 2015). In altre parole, dalla vision traspare il profilo strategico dell'impresa ed il suo modo di intendere il business.

Tabella 3.3 – La mission e la vision del Gruppo Cadoro

<p><i>Mission</i></p> <p>Offrire al cliente, sempre attento alla qualità della vita, un'esperienza d'acquisto unica nel fare la spesa totale. Qualità, freschezza e soddisfazione dei bisogni dei clienti sono il nostro credo.</p> <p>Siamo un'azienda familiare della grande distribuzione, molto vicina al territorio, che accoglie i propri clienti con passione, cordialità e competenza.</p>
<p><i>Vision</i></p> <p>Essere riconosciuti come professionisti assoluti nel food, nel semplificare la vita dei nostri clienti e nello sviluppare la cultura dell'alimentazione.</p> <p>Essere il mito per qualità e benessere ad un prezzo accessibile.</p>

Fonte: Elaborazione personale basata sulle informazioni riportate sul sito web di Cadoro.

Nella tabella successiva, infine, viene riportata la filosofia del Gruppo Cadoro, la quale, nei quattro punti in cui è articolata, sottolinea ancora una volta l'importanza di garantire qualità, freschezza e benessere ad un prezzo accessibile e di porre il cliente al centro di ogni scelta. Al quarto punto, tuttavia, essa introduce un tema fondamentale, finora non affrontato: la tutela dell'ambiente. Per Cadoro, la salvaguardia dell'ecosistema è una priorità e viene perseguita anche tramite piccoli gesti quotidiani. Un esempio, riportato sul sito web aziendale, consiste nel limitare l'uso dei volantini cartacei e nell'incentivare i clienti a consultare i volantini digitali. Ciò garantisce non solo una maggiore tutela dell'ambiente, ma anche un risparmio per il consumatore.

Tabella 3.4 – La filosofia del Gruppo Cadoro

<p>1. <i>Miglior prezzo garantito tutto l'anno</i></p> <p>Con noi hai la certezza che la tua spesa sarà sempre la più conveniente. Abbiamo eliminato le offerte temporanee, garantendo prezzi costantemente bassi per 365 giorni l'anno. In questo modo, senza l'abbaglio delle promozioni, ti facciamo risparmiare tempo e soldi.</p>
<p>2. <i>Servizio</i></p> <p>Siamo un'azienda familiare, molto vicina al territorio, fatta di esperti professionisti che seguono i propri clienti con passione, cordialità e competenza.</p>
<p>3. <i>Qualità</i></p> <p>Ogni giorno portiamo sulla tua tavola prodotti freschi e della migliore qualità, locali e provenienti da fornitori selezionati e del territorio.</p>
<p>4. <i>Ambiente</i></p> <p>Ci impegniamo nella salvaguardia dell'ecosistema anche grazie a piccoli gesti quotidiani.</p>

Fonte: Elaborazione personale basata sulle informazioni riportate sul sito web di Cadoro.

3.4 Le iniziative del Gruppo Cadoro per uno sviluppo più sostenibile

Particolarmente attenta alle peculiarità del territorio e alle esigenze della comunità, nel corso degli anni Cadoro ha messo in atto numerose iniziative per lo sviluppo sostenibile. Queste si possono distinguere in due macro-categorie:

- le iniziative rivolte alla sfera sociale (note con l'espressione "Cadoro per il sociale"), che mirano a promuovere la riduzione della povertà nel territorio, lo sviluppo delle economie emergenti e la cultura alimentare;

- le iniziative che si focalizzano sulla dimensione ambientale della sostenibilità, finalizzate a tutelare l'ecosistema e a sensibilizzare circa la necessità di cambiare i modelli produttivi e di consumo.

I numerosi progetti avviati dal Gruppo Cadoro in materia di sostenibilità dimostrano la sua partecipazione attiva per il raggiungimento dei 17 Obiettivi dell'Agenda 2030 (SDGs).

Figura 3.2 – I 17 SDGs

- Obiettivo 1. Porre fine ad ogni forma di povertà nel mondo
- Obiettivo 2. Porre fine alla fame, raggiungere la sicurezza alimentare, migliorare la nutrizione e promuovere un'agricoltura sostenibile
- Obiettivo 3. Assicurare la salute e il benessere per tutti e per tutte le età
- Obiettivo 4. Fornire un'educazione di qualità, equa ed inclusiva, e opportunità di apprendimento per tutti
- Obiettivo 5. Raggiungere l'uguaglianza di genere ed emancipare tutte le donne e le ragazze
- Obiettivo 6. Garantire a tutti la disponibilità e la gestione sostenibile dell'acqua e delle strutture igienico-sanitarie
- Obiettivo 7. Assicurare a tutti l'accesso a sistemi di energia economici, affidabili, sostenibili e moderni
- Obiettivo 8. Incentivare una crescita economica duratura, inclusiva e sostenibile, un'occupazione piena e produttiva ed un lavoro dignitoso per tutti
- Obiettivo 9. Costruire un'infrastruttura resiliente e promuovere l'innovazione ed una industrializzazione equa, responsabile e sostenibile
- Obiettivo 10. Ridurre l'ineguaglianza all'interno di e fra le nazioni
- Obiettivo 11. Rendere le città e gli insediamenti umani inclusivi, sicuri, duraturi e sostenibili
- Obiettivo 12. Garantire modelli sostenibili di produzione e di consumo
- Obiettivo 13. Promuovere azioni, a tutti i livelli, per combattere il cambiamento climatico*
- Obiettivo 14. Conservare e utilizzare in modo durevole gli oceani, i mari e le risorse marine per uno sviluppo sostenibile
- Obiettivo 15. Proteggere, ripristinare e favorire un uso sostenibile dell'ecosistema terrestre
- Obiettivo 16. Promuovere società pacifiche e inclusive per uno sviluppo sostenibile
- Obiettivo 17. Rafforzare i mezzi di attuazione e rinnovare il partenariato mondiale per lo sviluppo sostenibile

Fonte: ONU, *Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile*, 2015.

Grazie alle sue numerose iniziative, Cadoro genera impatti positivi su diversi SDGs, come di seguito verrà illustrato. Il suo ruolo attivo è giustificato anche dalla sua partecipazione all'iniziativa "Saturdays For Future", fondata dall'Alleanza Italiana per lo Sviluppo Sostenibile (ASviS). Il progetto incentiva sia i cittadini che le imprese ad agire affinché i 17 SDGs si concretizzino. Esso si focalizza in particolare sull'SDG 12 ("Consumo e produzione sostenibili") e mira a cambiare i modelli produttivi e a migliorare le abitudini di spesa nell'ottica di uno sviluppo più sostenibile.

Sul suo sito web, Cadoro dichiara non solo di essere attiva su molti dei fronti individuati dall'Agenda 2030, ma anche di impegnarsi per migliorare e rafforzare sempre di più il suo impegno in ambito di sostenibilità.

3.4.1 Cadoro per il sociale

L'impegno di Cadoro in materia di sostenibilità è rivolto soprattutto alla dimensione sociale. Sin dalla propria fondazione, infatti, l'attività aziendale è stata guidata da un profondo rispetto per i clienti e, più in generale, per la comunità di riferimento. Coerentemente con questo orientamento, negli anni il Gruppo Cadoro ha messo in atto numerose iniziative finalizzate a tutelare e valorizzare le persone ed il contesto sociale all'interno del quale esso opera.

Di seguito vengono descritte alcune delle principali iniziative appartenenti alla categoria "Cadoro per il sociale".

Collaborazione con le Onlus

Da diversi anni il Gruppo Cadoro ha avviato una collaborazione con le Onlus (organizzazioni senza scopo di lucro), con l'obiettivo di smaltire le eccedenze alimentari quotidiane e di recuperare i prodotti in scadenza ancora buoni, che vengono destinati alla realizzazione di progetti di solidarietà. Si calcola che nel 2015, grazie a questi interventi, siano stati forniti più di 500.000 pasti a famiglie bisognose.

Prendendo in considerazione i 17 SDGs dell'Agenda 2030, l'iniziativa di Cadoro risulta generare un impatto positivo in particolare sull'Obiettivo 2 ("Sconfiggere la fame"), che sottolinea la necessità di riconsiderare il modo in cui il cibo viene consumato e di sviluppare possibili soluzioni per l'eliminazione della fame nel mondo (ONU, 2015).

Progetto “Market sociale”

Si tratta della realizzazione di un negozio solidale a Mestre al quale vengono forniti prodotti al costo di 1 euro da mettere in vendita per le famiglie della zona.

Anche questo progetto, dunque, contribuisce al raggiungimento dell’SDG 2. Inoltre, esso impatta positivamente sull’SDG 1, relativo all’eliminazione della povertà e al supporto di coloro che si trovano in situazioni di vulnerabilità (ONU, 2015).

Programmi di formazione ed educazione alimentare

Il Gruppo Cadore promuove una serie di attività educative che mirano a migliorare l’alimentazione ed il benessere personale. Rientra in questa categoria il progetto “Orto in condotta”, realizzato in collaborazione con Slow Food, un’associazione non profit impegnata nella promozione di un’alimentazione sana e rispettosa delle persone e dell’ambiente. Il progetto è finalizzato a trasformare i consumatori più giovani in co-produttori consapevoli della stagionalità del prodotto, del territorio e di come le scelte alimentari che facciamo impattano sul mondo che ci circonda.

Un altro esempio è rappresentato da Accademia Cadore, un’iniziativa che, tramite l’organizzazione di corsi educativi, mira a far conoscere il concetto di sana alimentazione e a creare una maggiore consapevolezza della qualità del cibo.

L’implementazione di programmi di formazione e di educazione alimentare indica una partecipazione attiva da parte di Cadore per il perseguimento dell’SDG 4 (“Istruzione di qualità”), in particolare del sotto-obiettivo 4.7, che pone in primo piano la necessità di fornire a tutte le persone le conoscenze e le competenze indispensabili per promuovere lo sviluppo sostenibile (ONU, 2015).

Progetto “Altromercato”

Il Gruppo Cadore supporta il progetto Altromercato, nato più di 25 anni fa per la promozione e la realizzazione di economie solidali nel mondo. Insieme, Altromercato e Cadore contribuiscono alla diffusione del Commercio Equo Solidale, basato sulla trasparenza e sul rispetto, e allo sviluppo sociale ed ambientale delle comunità del mondo. Gli Obiettivi di sostenibilità perseguiti, in questo caso, sono numerosi. Risultano impattati in particolare l’SDG 8, relativo alla necessità di incentivare una crescita economica duratura, inclusiva e sostenibile, nonché un’occupazione produttiva e dignitosa per tutti;

l'SDG 10, che affronta il tema della riduzione delle disuguaglianze; l'SDG 12, che sottolinea l'importanza di garantire modelli di produzione e di consumo sostenibili (ONU, 2015).

Progetto "Qwert: pensa, crea, parla, gioca"

L'iniziativa, realizzata dall'ULSS 9 di Treviso e sostenuta da Cadoro, consiste in un social network per ragazzi dagli 11 ai 14 anni e mira ad introdurre i giovani al mondo virtuale in modo sicuro e consapevole.

Supportando il progetto in questione, Cadoro contribuisce al raggiungimento dell'Obiettivo 3 ("Salute e benessere"), in particolare al sotto-obiettivo 3.4, relativo alla promozione del benessere e della salute mentale.

3.4.2 Cadoro e la sostenibilità ambientale: il progetto Missione Verde

Relativamente alla sostenibilità ambientale, la principale iniziativa del Gruppo Cadoro è il progetto "Missione Verde". Finalizzato a creare maggiore consapevolezza per l'ambiente che ci circonda, il progetto spinge innanzitutto all'osservanza della cosiddetta "regola delle 3 R": Ridurre, Riutilizzare, Riciclare.

Ridurre

La prima delle 3 R fa riferimento all'importanza di ridurre il consumo irresponsabile delle risorse, acquistando solo i beni di cui si ha effettivamente bisogno, così da diminuire l'impatto ambientale (Abdul-Rahman, 2014). Da questo punto di vista, Cadoro dichiara di impegnarsi nella riduzione della produzione di carta e nell'introduzione del risparmio energetico nei punti vendita. La progressiva sostituzione degli impianti energetici con altri più efficienti e più green contribuisce al raggiungimento dell'SDG 7, "Energia pulita e accessibile". L'impegno del Gruppo Cadoro per ridurre l'impatto ambientale genera inoltre un impatto sugli Obiettivi 12 e 13, relativi rispettivamente a "Consumo e produzione sostenibili" e alla "Lotta contro il cambiamento climatico".

Riutilizzare

Il concetto di "riutilizzo" si basa sull'assunzione che i beni usati possono rappresentare una risorsa, piuttosto che un rifiuto (Abdul-Rahman, 2014). Coerentemente con questa linea di pensiero, Cadoro ha deciso di destinare a nuova vita tutto il materiale informatico

che viene dismesso dalle aziende del Gruppo, donandolo agli istituti scolastici per favorire l'apprendimento. Tramite questa sua iniziativa, il Gruppo ancora una volta si dimostra attivo per il perseguimento dell'SDG 4, riguardante la promozione di un'educazione di qualità e opportunità di apprendimento per tutti.

I consumatori, inoltre, vengono incentivati ad acquistare sacchetti e borse riutilizzabili, così da ridurre significativamente i rifiuti e le emissioni, quest'ultime ritenute le principali responsabili del cambiamento climatico (van Heek et al., 2017). Anche in questo caso, dunque, è evidente l'impatto positivo sugli Obiettivi di sostenibilità 12 e 13, già citati in precedenza.

Riciclare

Anche l'ultima delle 3 R, che sottolinea l'importanza di smistare e riciclare i rifiuti, è scrupolosamente rispettata dalle aziende del Gruppo, il cui impegno in materia si traduce nuovamente in un impatto positivo sugli SDGs 12 e 13. Cadoro dichiara non solo di fare la raccolta differenziata, ma anche di favorire prodotti riciclabili, compostabili, privi di sostanze chimiche e tossine dannose per l'ambiente. Inoltre, il Gruppo predilige i fornitori che adottano risorse rinnovabili, per una selezione di alimenti sani e a basso impatto ambientale.

Come dimostrano le numerose iniziative di formazione e di educazione alimentare citate nel paragrafo precedente, Cadoro è particolarmente attenta a promuovere una "cultura" dell'alimentazione, ovvero ciò che essa stessa definisce il "mangiare con il pensiero". A questo proposito, il progetto Missione Verde incentiva i clienti ad acquistare prodotti alimentari provenienti da imprese, produttori ed allevatori impegnati nella tutela dell'ambiente e del benessere personale.

In base alla distinzione riportata sul sito web aziendale, questi prodotti vengono classificati in quattro categorie:

- Prodotti ecologici
- Prodotti biologici
- Prodotti a km0
- Prodotti "Benestare"

I prodotti ecologici e biologici costituiscono un ampio assortimento nei punti vendita Cadoro. Essi vengono sempre proposti a prezzi accessibili, coerentemente con quanto viene affermato nella vision aziendale, secondo la quale Cadoro si impegna ad offrire prodotti di qualità a prezzi contenuti.

È qui opportuno ricordare brevemente la differenza tra alimentazione ecologica e biologica. Un prodotto si definisce ecologico se viene realizzato attraverso metodi sostenibili, con un basso impatto sull'ecosistema; a tal proposito si parla anche di prodotti "eco-friendly" (Nomisma, 2020). L'alimentazione biologica, invece, è ancora più attenta al ricercare la qualità e il rispetto dell'ambiente. Essa è caratterizzata dalla rinuncia all'uso di prodotti chimici nelle coltivazioni per salvaguardare la biodiversità, evitare l'inquinamento del terreno e delle acque e rispettare i ritmi stagionali della natura (Nomisma, 2020). Stando alle stime di Nomisma (2020), l'assortimento biologico in Italia si sta affermando rapidamente. In pochi anni, infatti, la quota di consumatori italiani che ha acquistato almeno una volta un prodotto biologico è passata dal 53% nel 2012 all'86% nel 2019. Contestualmente si è assistito ad un aumento delle vendite: nella GDO, infatti, il valore della spesa in prodotti biologici nel 2019 è stato superiore a 1,3 miliardi di euro. La maggiore attenzione al tema della sostenibilità in questi ultimi anni ha determinato anche una crescita delle vendite dei prodotti a km0. Come viene indicato sul sito web di Cadoro, questi prodotti presentano alcune caratteristiche peculiari, in particolare:

- sono prodotti freschi di stagione del territorio;
- mantengono le proprietà organolettiche perché venduti in breve tempo;
- contribuiscono a salvaguardare l'ambiente grazie all'assenza o quasi di trasporto;
- rispettano la stagionalità e le peculiarità del territorio, recuperando le tradizioni locali con ricette tipiche.

Un'ulteriore tendenza a cui si sta attualmente assistendo è la ricerca di prodotti provenienti da filiere sicure e tracciate. A tal proposito, si calcola che a giugno 2019 la vendita di beni da filiera tracciata sia aumentata del 15% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente (Nomisma, 2020). È in questo contesto che rientrano i beni alimentari contrassegnati dal marchio "Benestare Cadoro". Questi prodotti appartengono a filiere controllate e rintracciabili e vengono sottoposti a continui test qualitativi e di sostenibilità per tutto il periodo di allevamento e di coltivazione, con l'intento di tutelare il benessere del consumatore.

In conclusione, la vendita di questi beni alimentari, distinti nelle quattro categorie sopra esposte, conferma ancora una volta l'impegno del Gruppo Cadoro ad offrire sempre il meglio in termini di qualità e di convenienza.

3.5 Sfide da affrontare in materia di rendicontazione di sostenibilità

Le informazioni riportate nel paragrafo precedente dimostrano che il Gruppo Cadoro è attivo da diversi anni per la promozione di uno sviluppo maggiormente sostenibile. Eppure, nonostante le numerose iniziative, ad oggi le aziende del Gruppo non rendicontano la propria performance di sostenibilità, non essendo soggette all'obbligo di rendicontazione introdotto in Italia con il Decreto Legislativo 254/2016. Si assiste pertanto ad un caso di RSI sommersa, dal momento che non vi è formalizzazione né comunicazione dell'impatto dell'attività aziendale tramite il report. Tuttavia, incentivato dai vantaggi associati a questo strumento, nonché in considerazione dei prossimi obblighi normativi, il Gruppo Cadoro ha deciso di intraprendere il percorso di sustainability reporting. È noto però che ai numerosi benefici che le imprese possono trarre dalla reportistica di sostenibilità si accompagnano anche alcuni significativi svantaggi e ostacoli, che talvolta possono disincentivare le imprese dalla rendicontazione. È dunque essenziale individuare tali barriere e sviluppare possibili soluzioni per il loro superamento.

Nel corso dello svolgimento del tirocinio presso Cadoro sono emerse le principali criticità per Bomarket e Maximarket, individuate principalmente grazie ai colloqui tenutisi con i responsabili dell'Ufficio Tecnico, dell'Ufficio Amministrazione e Controllo e del CED (Centro Elaborazione Dati). Tali fattori critici sono sintetizzabili nei seguenti punti.

Difficoltà nel rilevare determinati dati da rendicontare

Come già emerso nei precedenti capitoli, le imprese possono risultare demotivate dalle difficoltà eventualmente incontrate in fase di raccoglimento dei dati. Nel caso specifico di Bomarket e di Maximarket, tale problematica, su cui ci si soffermerà ulteriormente in seguito, è emersa in particolare in relazione alla raccolta dei dati sulle emissioni di gas a effetto serra generate dalle due imprese.

Come osservano Massa et al. (2015), va precisato che spesso il problema non riguarda tanto la non disponibilità dei dati, quanto più la mancanza di strumenti interni adatti a raccogliere e a gestire i dati esistenti. Infatti, nel momento in cui un'azienda non si affianca di un buon sistema informativo l'attività di raccolta dei dati viene resa significativamente più complessa e di più lunga durata. In questi casi essa viene spesso effettuata a livello manuale, e ciò comporta un ulteriore problema, relativo alla necessità di valutare il grado di accuratezza dei dati raccolti; questi ultimi, infatti, risultano essere spesso poco precisi e meno attendibili.

È dunque evidente che le insufficienze del sistema informativo costituiscono una barriera significativa, che è necessario superare.

Partendo da queste considerazioni, si è ritenuto opportuno avviare una fase di valutazione degli applicativi informatici di Bomarket e di Maximarket attualmente disponibili per la raccolta dei dati e il monitoraggio dei KPI (Key Performance Indicators). Si ricorda che questi ultimi sono un elemento fondamentale per il controllo gestionale, dal momento che consentono di monitorare e valutare l'andamento della performance nel tempo (Borello, 2015).

Sono quindi stati consultati i responsabili dell'Ufficio Amministrazione e Controllo, dell'Ufficio Tecnico e del CED, grazie ai quali è stato possibile individuare le debolezze, nonché i punti di forza, degli strumenti a disposizione delle due PMI.

Problematiche relative a dati e informazioni mancanti

Attualmente, ogni punto vendita Cadoro può decidere di raccogliere e comunicare mensilmente alla società di riferimento (S.I.D.O., Bomarket o Maximarket) specifici dati, relativi in particolare ai consumi di acqua, gas ed energia elettrica.

È evidente che questo può rappresentare un buon punto di partenza per la redazione del report di sostenibilità di Bomarket e di Maximarket. Tuttavia, va considerato che provenendo da fonti diverse i dati potrebbero risultare tra loro incomparabili. Inoltre, poiché la raccolta dei dati da parte delle filiali non è mandatoria ma viene effettuata su base volontaria, possono verificarsi situazioni in cui dati e informazioni necessari per la stesura del report non siano disponibili. Pertanto, emerge la necessità di una figura che venga incaricata del controllo e dell'armonizzazione dei dati raccolti.

Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità

Com'è noto, un aspetto critico relativo alla reportistica di sostenibilità è rappresentato dalle resistenze culturali che possono sorgere nel coinvolgere le diverse funzioni aziendali nel processo di rendicontazione.

Durante lo stage, grazie ai colloqui tenutisi con i responsabili delle funzioni aziendali già menzionate in precedenza, è emerso che sia in Bomarket che in Maximarket non viene attribuita pari importanza alla creazione del report di sostenibilità. È fondamentale che questa criticità venga affrontata, poiché l'idea che si stia procedendo ad un'attività accessoria e superflua rispetto alla gestione tipica e caratteristica dell'impresa, se ben radicata, può determinare il fallimento del progetto (Di Giandomenico, 2008). A questo proposito si ritiene che la comunicazione intra-aziendale possa svolgere un ruolo chiave nel promuovere il report di sostenibilità a tutti i livelli aziendali, evidenziando i vantaggi che esso può generare.

Mancanza di specifiche competenze interne

Spesso, soprattutto quando un'impresa si appropria per la prima volta al bilancio di sostenibilità, è possibile che essa non abbia un'elevata conoscenza dei temi che si andranno ad affrontare. La carenza di adeguate competenze interne può costituire un limite per l'azienda, dal momento che il processo di rendicontazione richiede una profonda conoscenza e competenza professionale (KPMG, 2020). Questo problema tuttavia può essere risolto grazie ad attività di formazione degli individui coinvolti nel processo di sustainability reporting.

In riferimento al progetto svolto presso Cadoro, si è avvertita la necessità di approfondire specifiche tematiche, rispetto alle quali si desiderava acquisire un livello di conoscenza maggiore. Diversi giorni sono stati dedicati, ad esempio, allo studio delle emissioni di gas serra e al calcolo delle stesse, come verrà illustrato al paragrafo 3.5.3.

3.6 Il percorso di Bomarket e Maximarket verso la rendicontazione di sostenibilità

In questo paragrafo vengono descritte le attività svolte durante il tirocinio con lo scopo di avviare il processo di reporting in Bomarket e in Maximarket. È bene precisare che il progetto svolto ha semplicemente posto le basi per introdurre la comunicazione di sostenibilità nelle due PMI: esso rappresenta solo l'inizio di una strategia più articolata e strutturata che il Gruppo Cadoro attuerà per raggiungere lo scopo che si è prefissato.

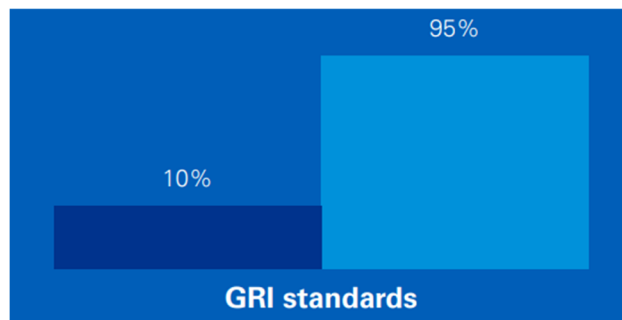
Il progetto può essere suddiviso in tre macro-fasi:

- una fase iniziale, dedicata all'approfondimento degli Standard GRI, che Bomarket e Maximarket hanno deciso di seguire per la redazione del report;
- una seconda fase relativa all'analisi di materialità;
- una terza e ultima fase, in cui il focus è stato posto sulle emissioni di gas a effetto serra, il cui calcolo, come sopraccitato, rappresentava una criticità per le due PMI.

3.6.1 La prima fase: focus sugli Standard GRI

Gli Standard GRI rappresentano attualmente le linee guida per la rendicontazione di sostenibilità più diffuse al mondo (KPMG, 2020). Rispetto al 2000, anno in cui sono stati introdotti, la loro adozione a livello mondiale è cresciuta in maniera esponenziale. Secondo le stime di KPMG, nel 2020 il 95% delle aziende che ha rendicontato la propria performance non finanziaria ha fatto utilizzo di questi Standard, rispetto al 10% che si era registrato nel 2017. Si tratta di un risultato particolarmente importante, dal momento che indica l'esistenza di un linguaggio comune a livello mondiale per la comunicazione degli impatti dell'attività aziendale sull'ambiente e sulla società.

Figura 3.3 – Standard GRI: confronto tra 2017 e 2020

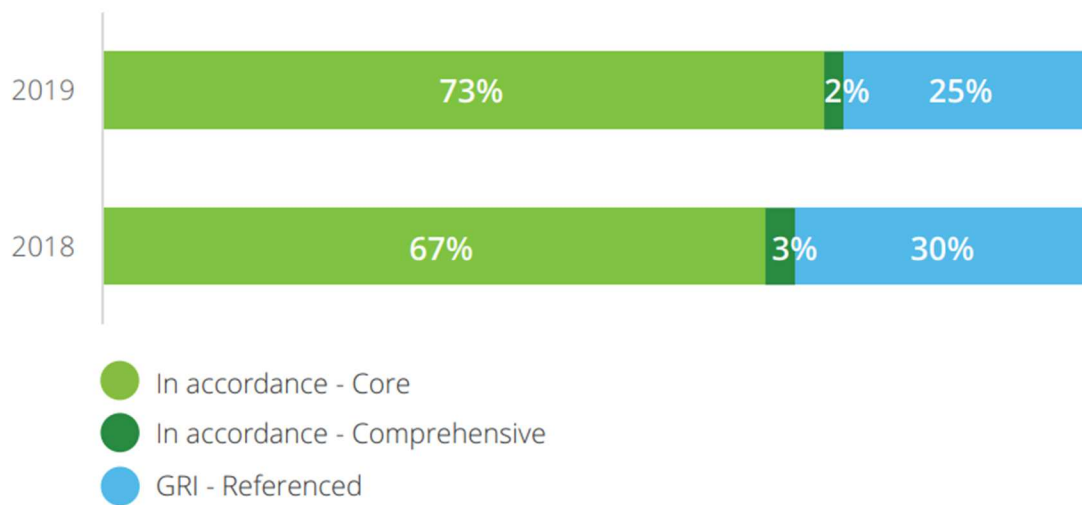


Fonte: KPMG, *The time has come: the KPMG Survey of Sustainability Reporting*, 2020.

In Italia, secondo uno studio condotto da Deloitte e l'Università di Pavia nel 2021, tutte le imprese soggette agli obblighi del D. Lgs. 254/2016, che sono quindi tenute a redigere la Dichiarazione Non Finanziaria, adottano gli Standard GRI. Tra le diverse opzioni di applicazione degli stessi, l'opzione "Core" risulta essere la scelta principale (adottata dal 73% delle imprese nel 2019), mentre quella "Comprehensive" risulta marginale (2%). La differenza principale tra queste due modalità sta nel fatto che l'opzione Core ("di conformità ristretta") richiede di includere nel report di sostenibilità solo informazioni essenziali, mentre con l'opzione Comprehensive ("estesa") è necessario inserire contenuti addizionali, in particolare relativi alla governance e alla strategia aziendale (Rudyanto & Wimelda, 2020).

Il restante 24% delle aziende adotta invece l'opzione "Referenced", che permette di rendicontare specifiche informazioni sulla sostenibilità, utilizzando solo una selezione di Standard o parte dei loro contenuti (Deloitte & Università di Pavia, 2021).

Figura 3.4 – Standard GRI: dati a livello italiano

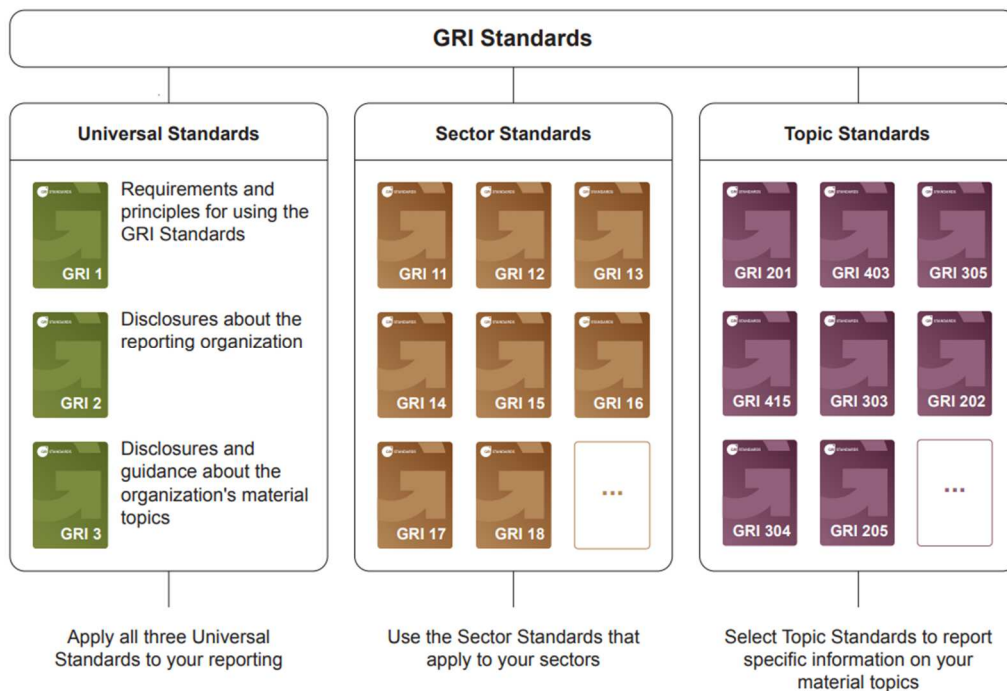


Fonte: Deloitte & Università di Pavia, *Osservatorio Nazionale sulla Rendicontazione Non Finanziaria*, 2021.

Il 1° gennaio 2023 è entrata in vigore la nuova versione degli Standard GRI, che sostituisce la precedente introdotta nel 2016.

La principale novità consiste nell'introduzione di un nuovo set di standard accanto ai due già esistenti. Ad oggi dunque i GRI sono distinti in tre macro aree: Standard Universali, Standard Specifici e la nuova aggiunta, gli Standard di Settore.

Figura 3.5 – Classificazione degli Standard GRI



Fonte: GRI, *A Short Introduction to the GRI Standards*, 2021.

Gli Standard Universali, così chiamati per il fatto che si applicano a tutte le aziende senza distinzione, comprendono il GRI 1, il GRI 2 e il GRI 3.

Il GRI 1 costituisce il punto di partenza per l'applicazione degli Standard. Esso definisce i Principi di rendicontazione da seguire per redigere il report in conformità a quanto stabilito dalla Global Reporting Initiative. Nella versione del 2016, tali Principi erano distinti in due gruppi: i Principi per la definizione dei contenuti del report, necessari per stabilire quali contenuti includere nel documento, e quelli per la definizione della qualità del report, il cui rispetto garantiva la qualità delle informazioni riportate. La versione del 2023 non riporta più questa distinzione, ma unisce in un unico gruppo i Principi di Accuratezza, Equilibrio, Chiarezza, Comparabilità, Completezza, Contesto di sostenibilità, Tempestività e Affidabilità.

Il GRI 2 ("Informativa generale") è invece utilizzato per fornire una panoramica dell'organizzazione. In sintesi, esso stabilisce che l'organizzazione riferisca informazioni sul suo profilo, sulle pratiche di rendicontazione adottate, sull'attività aziendale e le relazioni con i lavoratori, sulla governance, sulla strategia, sui suoi valori e norme di comportamento, e da ultimo sulle pratiche di stakeholder engagement.

Infine, il GRI 3 è relativo ai Temi materiali e viene utilizzato, appunto, in relazione ai temi affrontati nel report. Tramite di esso l'organizzazione individua e definisce i motivi per cui ciascun tema è stato trattato e spiega in che modo ciascuno di essi viene gestito all'interno del report.

Appartengono, invece, alla categoria degli Standard Specifici le serie 200, 300 e 400. Queste permettono di rendicontare informazioni relative agli impatti che l'attività aziendale genera, rispettivamente, sulle dimensioni economica, ambientale e sociale della sostenibilità.

Da ultimo, come anticipato, la nuova aggiunta è rappresentata dagli Standard di Settore, che come indica il nome stesso si applicano in base al settore di appartenenza dell'organizzazione. Al momento sono stati pubblicati gli standard relativi ai seguenti settori: settore petrolifero e gas; settore del carbone; agricoltura, acquacoltura e pesca. Ulteriori standard saranno pubblicati in futuro e GRI prevede di realizzarne in tutto 40.

Al momento dello svolgimento del tirocinio in Cadoro, gli Standard GRI aggiornati erano già disponibili sul sito web dell'organizzazione e pertanto si è deciso di consultare gli stessi, piuttosto che fare riferimento alla versione del 2016, nonostante quest'ultima fosse ancora in vigore.

Nell'ambito del progetto svolto per Bomarket e Maximarket, al fine di agevolare la comprensione e l'uso degli Standard GRI è stata realizzata una tabella su Excel, che pur nella sua semplicità costituisce un buon punto di partenza per la rendicontazione economica, ambientale e sociale delle attività aziendali. La tabella elenca tutti i GRI ai quali è necessario attenersi (ad eccezione degli Standard di Settore), distinguendoli nelle categorie sopracitate e specificando per ciascuno di essi i requisiti di rendicontazione, che indicano nel dettaglio le informazioni da inserire nel report.

Sono inoltre stati individuati, ove possibile, i KPI, ovvero gli indicatori di monitoraggio, grazie alla cui consultazione Bomarket e Maximarket saranno in grado di estrapolare i dati necessari per la redazione dei rispettivi report di sostenibilità e di monitorare la loro performance.

Da ultimo, sono state identificate le aree di competenza, ovvero gli uffici e i dipartimenti aziendali presso i quali reperire i dati e le informazioni da rendicontare.

Si riportano di seguito degli estratti della tabella Excel a titolo d'esempio.

Figura 3.6 – Esempio sui requisiti di rendicontazione

NUM. GRI	NUM. INFORMATIVA	NOME/TITOLO	REQUISITI DI RENDICONTAZIONE
301		Materiali	
	301-1	Materiali utilizzati per peso o volume	Rendicontare le seguenti informazioni: a. il peso o il volume totale dei materiali utilizzati per produrre e confezionare i prodotti e i servizi primari dell'organizzazione durante il periodo di rendicontazione divisi in: i) materiali non rinnovabili utilizzati; ii) materiali rinnovabili utilizzati
	301-2	Materiali utilizzati provenienti da riciclo	Rendicontare le seguenti informazioni: a. percentuale di materiali riciclati utilizzati per produrre i prodotti e i servizi primari dell'organizzazione
	301-3	Prodotti recuperati o rigenerati e relativi materiali di imballaggio	Rendicontare le seguenti informazioni: a. percentuale di prodotti recuperati o rigenerati e relativo materiale di imballaggio per ciascuna categoria di prodotto; b. come sono stati raccolti i dati per questa informativa

Fonte: Elaborazione personale

Figura 3.7 – Esempio sui KPI

NUM. GRI	NUM. INFORMATIVA	NOME/TITOLO	KPI
301		Materiali	
	301-1	Materiali utilizzati per peso o volume	peso o volume tot dei mat utilizzati per produrre e confezionare prodotti e servizi primari divisi in mat non rinnovabili e mat rinnovabili
	301-2	Materiali utilizzati provenienti da riciclo	% mat riciclati utilizzati per produrre i prodotti e i servizi primari
	301-3	Prodotti recuperati o rigenerati e relativi materiali di imballaggio	% prodotti rec. o rig. e mat di imballaggio per ciascuna categoria di prodotto


Fonte: Elaborazione personale

Con l'intento di confrontarsi con i principali concorrenti del settore circa l'applicazione degli Standard GRI, è stata attuata una fase di analisi della concorrenza. Più precisamente sono stati analizzati i report di sostenibilità del 2020 e del 2021 pubblicati da Esselunga, Coop e Conad, disponibili sui rispettivi siti aziendali, al fine di identificare le diverse strategie attuate dai competitors e le tematiche più rilevanti per il mercato di riferimento. In particolare è emerso che i concorrenti dedicano particolare attenzione ai 17 SDGs dell'Agenda 2030. Sempre più spesso, infatti, le imprese che redigono il report tendono ad inserirvi anche una sezione relativa al contributo che l'attività aziendale può portare al raggiungimento degli Obiettivi di sostenibilità. È quindi fondamentale che anche Bomarket e Maximarket considerino l'introduzione di questo tema nei loro report, anche

in ragione del ruolo attivo che le aziende del Gruppo Cadoro dimostrano di avere nel perseguimento degli SDGs, approfondito in precedenza.

Per supportare le organizzazioni interessate all'introduzione degli SDGs nel proprio bilancio di sostenibilità, GRI ha sviluppato una guida intitolata "Linking the SDGs and the GRI Standards". Il documento, il cui ultimo aggiornamento è di maggio 2022, esplicita le numerose e possibili connessioni tra gli SDGs e gli Standard GRI (come nell'esempio di seguito riportato), così da chiarire il rapporto esistente tra i due e agevolare le aziende nel comunicare gli impatti sugli Obiettivi di sostenibilità tramite gli Standard GRI.

Figura 3.8 – Esempio di possibili connessioni tra SDGs e Standard GRI

SDG	Target	Available Disclosures	Disclosure	Sources
 2 ZERO HUNGER	2.3 By 2030, double the agricultural productivity and incomes of small-scale food producers, in particular women, indigenous peoples, family farmers, pastoralists and fishers, including through secure and equal access to land, other productive resources and inputs, knowledge, financial services, markets and opportunities for value addition and non-farm employment	a. Total number of identified incidents of violations involving the rights of indigenous peoples during the reporting period.	411-1	GRI 411: Rights of Indigenous Peoples 2016
		b. Status of the incidents and actions taken with reference to the following: <ul style="list-style-type: none"> i. Incident reviewed by the organization; ii. Remediation plans being implemented; iii. Remediation plans that have been implemented, with results reviewed through routine internal management review processes; iv. Incident no longer subject to action. 		
		Operations with significant actual and potential negative impacts on local communities, including: <ul style="list-style-type: none"> i. The location of the operations; ii. The significant actual and potential negative impacts of operations 	413-2-a	GRI 413: Local Communities 2016

Fonte: GRI, *Linking the SDGs and the GRI Standards*, 2022.

3.6.2 La seconda fase: l'analisi di materialità

La seconda fase del progetto è stata dedicata all'analisi di materialità, necessaria per la realizzazione della matrice di materialità, un elemento fondamentale del report.

Nella versione del 2016, gli Standard GRI definivano la matrice di materialità come lo strumento utilizzato dalle imprese per visualizzare i temi materiali, ovvero gli aspetti di sostenibilità che meritano di essere inseriti nel report e approfonditi, in quanto:

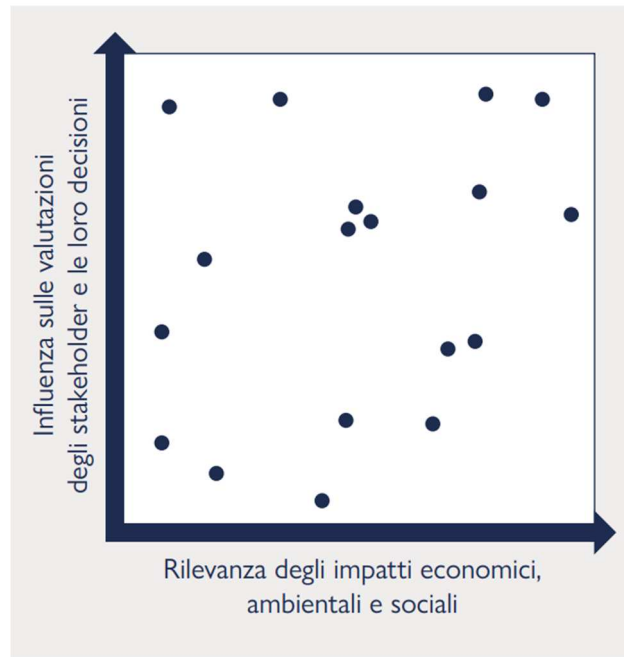
- a) riflettono gli impatti economici, ambientali e sociali dell'organizzazione;
- b) influenzano le decisioni degli stakeholder.

In altre parole, la materialità di un tema veniva definita in base al grado di significatività che esso riveste per l'azienda, da un lato, e per i suoi stakeholder dall'altro.

Graficamente, la matrice di materialità si rappresentava posizionando sull'asse delle x i temi rilevanti per l'azienda e sull'asse delle y quelli rilevanti per i portatori di interesse. Il posizionamento di ogni tematica permetteva di visualizzare chiaramente quali aspetti fossero prioritari rispetto ad altri.

Figura 3.9 – La matrice di materialità

Rappresentazione visiva della prioritizzazione dei temi



Fonte: GRI Standard, 2016.

La versione aggiornata degli Standard GRI ha modificato la definizione di materialità ed il processo di identificazione dei temi materiali. Questi ultimi vengono ora definiti come “temi che rappresentano gli impatti maggiormente significativi dell’azienda sull’economia, l’ambiente e le persone, inclusi gli impatti sui diritti umani”. In altre parole, rispetto alla definizione precedente viene meno la seconda parte, relativa all’importanza che i diversi temi rivestono per gli stakeholder.

L’analisi di materialità avviene ora in 4 passaggi:

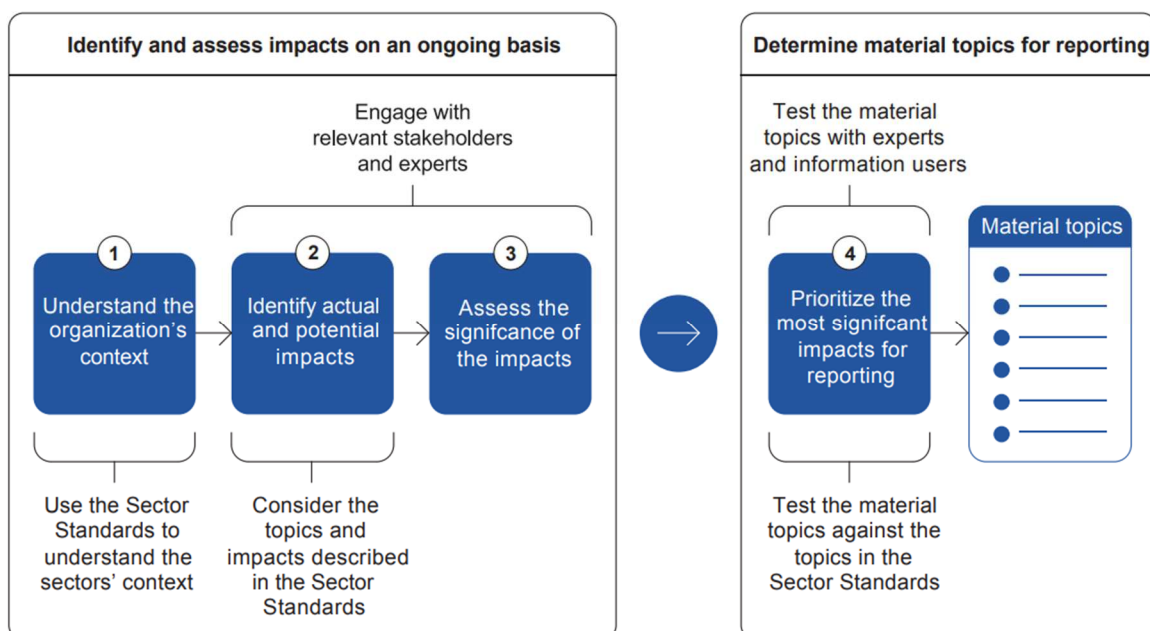
- 1) *Comprensione del contesto in cui l’impresa opera.* L’organizzazione deve cioè definire le attività e le relazioni che essa intrattiene, analizzare il contesto di sostenibilità in cui queste si verificano e individuare i suoi stakeholder;

- 2) *Identificazione degli impatti, sia effettivi che potenziali, sia positivi che negativi.* In questa fase, l'azienda procede ad individuare gli impatti che la stessa genera o può generare sull'ambiente circostante. A questo proposito risulta fondamentale il ruolo dei portatori di interesse, che l'impresa può e deve consultare per raccogliere le informazioni di cui necessita;

- 3) *Valutare la significatività degli impatti.* Per fare ciò viene svolta un'analisi quantitativa e qualitativa e, come nella fase precedente, anche in questo caso è fondamentale consultare gli stakeholder chiave al fine di valutare al meglio l'importanza di ciascun impatto;

- 4) *Prioritizzare gli impatti maggiormente significativi per la rendicontazione.* In quest'ultima fase viene assegnata priorità agli impatti ritenuti più significativi e di conseguenza vengono individuati i temi materiali, ovvero gli aspetti di sostenibilità che saranno trattati nel report.

Figura 3.10 – Il processo per la determinazione dei temi materiali



Fonte: GRI Standard, 2023.

L'analisi di materialità che è stata attuata nell'ambito del progetto svolto per Maximarket e Bomarket si è svolta tenendo in considerazione quanto definito da GRI nella nuova versione degli Standard. Tuttavia, poiché la nuova definizione risultava essere poco chiara, si è deciso di fare riferimento anche alle precedenti Linee guida, secondo le quali i temi materiali venivano individuati tramite lo svolgimento di un'analisi delle attività e degli impatti dell'organizzazione e dei reali interessi e aspettative dei suoi stakeholder (GRI, 2016).

Il processo di analisi si è svolto essenzialmente in tre passaggi:

- 1) identificazione dei principali stakeholder delle due imprese;
- 2) individuazione dei temi di sostenibilità rilevanti per Maximarket e Bomarket;
- 3) prioritizzazione dei temi di sostenibilità più significativi sia per le due imprese che per gli stakeholder precedentemente identificati.

- 1) L'analisi di materialità ha avuto inizio con la mappatura degli stakeholders, necessaria per determinare chi sono i portatori di interesse chiave, sia esterni che interni, delle due imprese. Una corretta mappatura è fondamentale dal momento che permette di restringere il campo e di identificare gli attori che saranno successivamente coinvolti nella valutazione degli impatti generati dall'impresa.

Nel caso specifico di Bomarket e di Maximarket, i principali stakeholder sono risultati essere i seguenti:

- dipendenti;
- clienti;
- fornitori, distinguendo tra i fornitori dei prodotti venduti presso i supermercati Cadoro e i fornitori di materiali e servizi necessari allo svolgimento dell'attività aziendale;
- partner commerciali;
- istituzioni;
- gli enti e le organizzazioni attive in ambito di responsabilità sociale con cui le due PMI collaborano (ad esempio le Onlus, con cui il Gruppo Cadoro ha attiva una collaborazione, come si è visto in precedenza).

- 2) Una volta individuati gli stakeholder chiave si è proceduto con la definizione dei temi di sostenibilità maggiormente rilevanti per le due PMI, ovvero quelli su cui esse

impattano con la propria attività. Le tematiche di sostenibilità ambientale, economica e sociale rispetto alle quali Bomarket e Maximarket generano o si ritiene possano generare un impatto positivo o negativo sono state identificate a partire dai temi trattati dall'Agenda 2030.

- 3) Da ultimo, si è deciso di interrogare gli stakeholder al fine di determinare quali temi di sostenibilità sono percepiti come prioritari. La modalità più diffusa per raccogliere tali informazioni consiste nella realizzazione di un questionario da sottoporre ai portatori d'interesse precedentemente individuati.

Nell'ambito del progetto svolto nel corso del tirocinio, il questionario è stato sviluppato tramite la piattaforma SurveyMonkey. Esso è costituito da 39 domande a risposta chiusa costruite intorno ai temi affrontati nell'Agenda 2030 e per ciascuna di esse i rispondenti sono tenuti ad esprimere un giudizio su una scala di valutazione che va da 1 (tema non importante) a 5 (tema prioritario).

Un esempio di domanda è la seguente: "Quanto è importante che l'azienda metta in atto azioni orientate alla solidarietà, in particolare azioni per promuovere la riduzione della povertà nel territorio?"

Una volta che le risposte al questionario saranno raccolte sarà possibile effettuare la prioritizzazione degli obiettivi e dunque individuare i temi materiali su cui Bomarket e Maximarket dovranno focalizzare l'attenzione.

3.6.3 La terza fase: il calcolo delle emissioni di gas serra

La terza fase del progetto è stata dedicata a una delle principali criticità emerse per Bomarket e Maximarket nel corso del tirocinio: la difficoltà nella raccolta di alcuni dei dati da rendicontare. Come precedentemente menzionato, il problema riguardava in particolare il calcolo delle emissioni di gas a effetto serra (o emissioni GHG, "Green House Gas Emissions") generate dalle due PMI nel corso dell'esercizio.

Quello delle emissioni GHG è un tema di particolare importanza, dal momento che esse incidono significativamente sui cambiamenti climatici, e che pertanto merita di essere approfondito.

Gli Standard GRI trattano il tema delle emissioni di gas serra all'interno dell'informativa numero 305 (dedicata alle emissioni in generale).

I requisiti di rendicontazione si basano su quanto stabilito dal "GHG Protocol Corporate Accounting and Reporting Standard". Il documento, redatto nel 2004, fa parte del GHG Protocol sviluppato dal WRI (World Resources Institute) e dal WBCSD (World Business Council for Sustainable Development). Esso approfondisce il concetto di emissioni GHG, in particolare la loro distinzione in emissioni Scope 1, Scope 2 e Scope 3, e specifica le modalità di rilevazione e di calcolo delle stesse.

La classificazione nelle tre categorie viene ripresa dagli Standard GRI, che stabiliscono che le emissioni di gas serra vengano rendicontate distinguendole in:

- emissioni dirette (Scope 1);
- emissioni indirette da consumi energetici (Scope 2);
- altre emissioni indirette (Scope 3).

Appartengono alla prima categoria le emissioni GHG derivanti da fonti detenute o controllate dall'impresa, ad esempio emissioni da combustione in fonti stazionarie come caldaie e turbine.

Le emissioni Scope 2, invece, includono le emissioni derivanti dalla generazione di elettricità acquistata e consumata dall'azienda.

Tutte le altre tipologie di emissioni indirette rientrano nella terza categoria. Appartengono a questo insieme le emissioni causate dall'attività aziendale le cui fonti però non sono possedute o controllate dall'impresa. Un esempio è rappresentato dal trasporto di materiale in veicoli che non sono di proprietà dell'organizzazione. Data la complessità che caratterizza il calcolo delle emissioni Scope 3, la loro rendicontazione è opzionale.

Una volta che questi concetti di base vengono assimilati, è necessario determinare come calcolare le emissioni di gas a effetto serra. Per la stima delle emissioni GHG di Bomarket e di Maximarket si è fatto riferimento al "GHG Emissions Calculation Tool", uno strumento che è stato sviluppato a marzo 2021 dal WRI nell'ambito del GHG Protocol. Nonostante si tratti ancora di una versione beta, esso offre un supporto significativo alle organizzazioni impegnate nel calcolo delle emissioni, come ha dimostrato la sua applicazione nell'ambito del progetto svolto per il Gruppo Cadoro.

Lo strumento, realizzato tramite Excel, consiste in più tabelle auto-compilative. Inserendo i dati richiesti, infatti, le emissioni GHG prodotte dall'azienda vengono calcolate automaticamente. Al fine di facilitarne l'utilizzo, inoltre, vengono fornite istruzioni dettagliate e numerosi esempi di calcolo. Si tratta, in sintesi, di uno strumento semplice ma particolarmente utile, che guida gli utenti in un processo graduale per la stima delle emissioni aziendali.

Figura 3.11 – Estratto dal “GHG Emissions Calculation Tool”

GHG Emissions Summary							
Name of Business							
Prepared By							
Boundary for results:		Company					
Year (optional):		2020					
Scope	Activity Type	2018	2019	Year			
		2020	2021	2022	2023		
Scope 1	Stationary combustion	0,00	5,52	0,00	0,00	0,00	0,00
	Mobile combustion	0,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Fugitive emissions from air-conditioning	1,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Other fugitive or process emissions						
	Scope 1 - Total	2,04	5,52	0,00	0,00	0,00	0,00
Scope 2	Purchased electricity - location based	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Purchased electricity - market based	0,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Purchased heat and steam	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Scope 2 - Location based + heat and steam	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Scope 2 - market based + heat and steam	0,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Scope 3	Purchased goods and services						
	Capital goods						
	Fuel-and energy-related activities (not included in scope 1 or scope 2)						
	Upstream transportation and distribution	0,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Waste generated in operations						
	Business travel	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Employee commuting	0,00	0,03	0,00	0,00	0,00	0,00
	Upstream leased assets						
	Downstream transportation and distribution						
	Processing of sold products						
	Use of sold products						
	End-of-life treatment of sold products						
	Downstream leased assets						
	Franchises						
	Investments						
Scope 1 (Biogenic)		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Scope 2 (Biogenic)							
Scope 3 (Biogenic)		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: GHG Protocol, sito web.

3.7 Conclusione del capitolo e considerazioni sul case study

Il caso di studio affrontato in questo capitolo ripercorre i primi passi del Gruppo Cadoro verso la rendicontazione di sostenibilità. Le imprese del Gruppo, nonostante le numerose iniziative avviate in materia di sviluppo sostenibile, ad oggi non rendicontano la propria performance di sostenibilità, ma data la crescente attenzione verso questo tema hanno ritenuto opportuno intraprendere il percorso di reporting.

A questo proposito è stato avviato un progetto di analisi strategica e rendicontazione di sostenibilità, articolato in tre macro-fasi, dedicate rispettivamente ad approfondire gli Standard GRI, all'analisi di materialità e ad affrontare il tema delle emissioni di gas serra, oggi sempre più rilevante.

Tale progetto, dunque, si inserisce nel percorso di sustainability reporting che Cadoro ha deciso di intraprendere e rappresenta la base concettuale, analitica e programmatica per la realizzazione del report di sostenibilità di Bomarket e di Maximarket, due PMI del Gruppo che per la prima volta si accingono a pubblicare questo documento.

Nonostante la sua semplicità, esso rappresenta un buon punto di partenza per le due piccole-medie imprese, ed è forse proprio questa stessa semplicità a fare di questo progetto un'iniziativa utile per l'introduzione della reportistica di sostenibilità nelle piccole realtà aziendali. Da quanto si è riportato nei precedenti capitoli, infatti, le PMI incontrano maggiori ostacoli rispetto alle grandi imprese e necessitano dunque di un maggiore supporto e di un approccio diverso, più semplice, alla rendicontazione di sostenibilità.

Nel capitolo successivo, tenendo conto di quanto appreso durante l'esperienza formativa presso il Gruppo Cadoro, si procederà all'individuazione di possibili modalità per supportare le PMI nel percorso di rendicontazione.

CAPITOLO 4

PRATICHE E METODOLOGIE PER IL SUPPORTO DELLE PMI IN MATERIA DI SUSTAINABILITY REPORTING

4.1 Introduzione al capitolo

Dalle riflessioni condotte nei capitoli precedenti è emerso che il report di sostenibilità è un documento di fondamentale importanza. Non solo esso permette di aumentare la consapevolezza, sia all'interno che all'esterno dell'impresa, delle conseguenze che l'attività aziendale genera su ambiente, società ed economia, ma può anche determinare numerosi vantaggi per l'azienda che lo redige. In particolare, come descritto nel capitolo 1, mediante l'opportuna diffusione del report un'impresa può migliorare la propria reputazione, attrarre un maggior numero di investitori, aumentare la base clienti, migliorare il proprio posizionamento competitivo.

L'uso del report di sostenibilità è aumentato notevolmente negli ultimi anni e si prospetta una crescita significativa anche nel prossimo futuro. Nell'UE, la recente approvazione della CSRD da parte del Parlamento determinerà un forte incremento della rendicontazione di sostenibilità in tutti gli Stati membri, inclusa l'Italia. Come anticipato, l'entrata in vigore della Direttiva estenderà l'obbligo di reporting anche alle PMI quotate (ad eccezione delle microimprese), che a partire dal 2026 saranno tenute a rendicontare la propria performance in materia di sostenibilità.

Alla luce dei recenti sviluppi normativi, pertanto, è necessario riflettere su possibili modalità per supportare le piccole-medie imprese nel superare le barriere alla rendicontazione e per affiancare le stesse nel processo di reporting.

Metodologicamente, in questo capitolo vengono quindi proposte possibili soluzioni per il superamento degli ostacoli precedentemente identificati, ovvero:

- Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità e dei vantaggi ad essa associati
- Risorse limitate e costi significativi da sostenere
- Mancanza di una visione orientata al lungo termine
- Deficit di competenze manageriali
- Mancanza di strumenti e sistemi interni adatti

- Assenza di linee guida da seguire

Vengono innanzitutto presentate a tal fine alcune iniziative che sono state sviluppate a livello internazionale, comunitario e nazionale per sostenere le PMI nel redigere il report. Successivamente, si riflette su come ciascuna di esse possa contribuire a risolvere le specifiche criticità.

È bene precisare che non esiste un approccio unico o “one-size-fits-all” (SDA Bocconi, 2021) per fornire strumenti dedicati e sostegno su misura alle PMI, in quanto tale categoria di imprese è caratterizzata da un’elevata eterogeneità. Come osservato da SDA Bocconi - School of Management Sustainability Lab (2021), infatti, le PMI vanno da “microimprese di servizi a piccole e medie imprese manifatturiere, da laboratori artigianali tradizionali a start-up innovative o high-tech. Alcune sono imprese indipendenti, altre fanno parte di reti integrate verticalmente, gruppi industriali o conglomerati”. Essendo estremamente diversificate, dunque, non vi è un unico approccio possibile da adottare. Le proposte avanzate in questo capitolo, pertanto, suggeriscono solo alcune delle numerose e possibili strade da seguire.

Le riflessioni condotte sono state arricchite, inoltre, da quanto appreso grazie all’esperienza di tirocinio effettuata presso il Gruppo Cadoro. Come già menzionato, il progetto descritto nel capitolo precedente presenta una struttura semplice e lineare ed elementi caratteristici che possono indicare lo stesso come strumento utile e possibilmente trasferibile alle PMI, che necessitano di un approccio alla rendicontazione di sostenibilità semplice, facilmente implementabile e flessibile in modo da adattarsi alle dimensioni e al livello di complessità organizzativa.

Le proposte emerse nel corso dello stage per aiutare Bomarket e Maximarket a superare le criticità identificate, dunque, vengono qui riprese e viene valutata la possibilità di applicare tali soluzioni anche ad altre piccole realtà aziendali che si trovano in situazioni simili.

4.2 Iniziative a livello internazionale

Nell’individuare le principali iniziative sviluppate a livello mondiale per il supporto delle PMI, si è deciso di porre l’attenzione in particolare su quanto proposto da GRI, che in 25 anni di attività, insieme a partner pubblici, governi, istituzioni e centri di ricerca

internazionali, ha sviluppato diversi programmi per contribuire alla creazione di un futuro sostenibile in cui la rendicontazione di sostenibilità è una pratica di uso comune, adottata da tutte le imprese del mondo. Per realizzare la sua mission e fare della rendicontazione di sostenibilità un perno fondamentale di cambiamento, GRI ha creato gli omonimi Standard, che rappresentano un linguaggio condiviso a livello globale da tutte le organizzazioni che intendono redigere il report e comunicare gli impatti della propria attività.

Nonostante gli Standard GRI siano applicabili a imprese di ogni dimensione, l'organizzazione stessa in passato ha riconosciuto la necessità di offrire un maggiore supporto alle PMI, in ragione della specifica natura organizzativa e degli ostacoli che esse possono incontrare lungo il percorso di reporting.

Per agevolare le PMI, GRI ha sviluppato in particolare due supporti metodologici, che vengono di seguito presentati. Prima di procedere, è bene precisare che oltre a queste due iniziative ne esistono di altre, non solo di GRI ma anche di altre organizzazioni internazionali che da diversi anni si impegnano per promuovere la rendicontazione di sostenibilità nelle piccole-medie imprese. Tuttavia, ai fini analitici della presente tesi, si è scelto di far riferimento a GRI e di approfondire i due documenti di seguito descritti, per la loro semplicità e facilità applicativa.

4.2.1 “Ready to Report: Introducing sustainability reporting for SMEs”

Nel 2014 GRI ha sviluppato una guida per permettere alle piccole-medie imprese di redigere il report seguendo un approccio semplificato. Il documento, dal titolo “Ready to Report? Introducing sustainability reporting for SMEs”, è suddiviso in due sezioni:

- la “Sezione A” presenta i benefici interni ed esterni del report di sostenibilità, al fine di consentire alle PMI di aumentare la propria conoscenza del processo di reporting ed incentivarle ad intraprendere questo percorso;
- la “Sezione B” introduce cinque step fondamentali da seguire per la realizzazione del report di sostenibilità: Preparazione, Collegamento, Definizione, Monitoraggio e Report.

Sezione A: il valore del reporting di sostenibilità

Basandosi sulle testimonianze raccolte in circa 400 PMI situate in diversi Paesi del mondo e operanti in settori differenti, GRI ha definito il “valore del reporting di sostenibilità”. Questo risulta essere determinato sia dal “valore dei cambiamenti interni”, ovvero dai benefici interni che il report può apportare ad un’azienda, che dal “valore del riconoscimento”, cioè dai benefici esterni.

Coerentemente con quanto affermato nel capitolo 2 della tesi, tra i vantaggi interni vi sono la possibilità di sviluppare, grazie al processo di reporting, una strategia di sostenibilità; di definire obiettivi di medio-lungo termine e di migliorare i sistemi di gestione ed i processi interni; di individuare punti di forza e di debolezza dell’azienda e aspetti su cui è necessario focalizzare l’attenzione; di attrarre e motivare i dipendenti.

Tra i benefici esterni, invece, sono annoverati la capacità di migliorare la reputazione aziendale e di ottenere fiducia e rispetto; di attrarre fornitori di capitale finanziario, oggi sempre più esigenti nei confronti delle imprese; di coinvolgere maggiormente gli stakeholder, instaurando con essi un dialogo basato su trasparenza e correttezza; di conseguire un vantaggio competitivo.

Come afferma GRI, tutto ciò dimostra che le piccole-medie imprese possono utilizzare il report di sostenibilità “non solo per fare del bene ma anche per diventare aziende migliori nel processo”.

Figura 4.1 – I benefici del report di sostenibilità secondo GRI



Fonte: GRI, *Ready to Report? Introducing sustainability reporting for SMEs*, 2014.

Sezione B: le cinque fasi per la realizzazione del report di sostenibilità

Come anticipato, nella Sezione B vengono enunciati i 5 passaggi fondamentali da seguire per redigere il report di sostenibilità.

- 1) *Preparazione*. In questa fase iniziale, l'impresa si prepara ad avviare il processo di reporting e viene innanzitutto formato il team incaricato di realizzare il report. Come suggerito nella Guida, è preferibile creare un team costituito da più collaboratori, appartenenti a diversi reparti aziendali. GRI, tuttavia, è consapevole del fatto che più piccola è l'impresa e più è probabile che l'incarico sia affidato ad una singola persona (si pensi, ad esempio, al caso di una microimpresa). Ciò non costituisce in sé un problema, tuttavia è consigliato avere un team vario e composito in relazione alla complessità dell'impresa e agli aspetti che si devono prendere in considerazione.

Una volta che il team è formato, i membri dello stesso dovranno innanzitutto iniziare ad acquisire familiarità con gli Standard GRI. In seguito, è necessario definire il piano d'azione: stabilire, cioè, quali attività dovranno essere svolte, quali decisioni dovranno essere prese e da chi, in che tempi si deve svolgere l'intero processo e con quali risorse. Il piano pertanto deve comprendere anche una stima del budget necessario e delle risorse umane coinvolte.

In questa fase, inoltre, si consiglia di organizzare le prime riunioni e di comunicare sia con il vertice aziendale, allo scopo di assicurarsi che sia sempre informato e coinvolto nel processo, sia con il personale, per trasmettere ai collaboratori l'importanza che il progetto ha per l'azienda e per spiegare le azioni che saranno intraprese. Come riferisce GRI, "ciò dovrebbe segnare l'inizio di una continua comunicazione con il personale, al fine di assicurare la comprensione e l'impegno di tutta l'impresa durante l'intero processo di reporting".

- 2) *Collegamento*. L'obiettivo principale di questa fase è quello di definire chi sono i principali stakeholder dell'impresa e comprendere come relazionarsi con loro. Come precisato nella Guida di GRI, si parla a tal proposito di "coinvolgimento degli stakeholder" (stakeholder engagement). Questa fase è indubbiamente molto importante in quanto il confronto con i portatori di interesse aiuta l'impresa a definire quali sono i temi di sostenibilità percepiti come rilevanti e da tenere pertanto in considerazione nel condurre l'analisi di materialità.
- 3) *Definizione*. In questa fase si giunge a decidere i contenuti del report. Com'è noto, le organizzazioni si possono trovare di fronte ad un numero elevato di temi da rendicontare, pertanto si rende necessario effettuare una selezione dei temi maggiormente significativi. Questi sono i cosiddetti temi materiali, ovvero quelli che "possono ragionevolmente essere considerati importanti nel riflettere gli impatti economici, ambientali e sociali dell'organizzazione".
- 4) *Monitoraggio*. Il quarto step è relativo al raccoglimento e all'analisi dei dati e delle informazioni di cui l'impresa necessita per poter sviluppare i contenuti del report. In questa fase è necessario verificare di possedere sistemi interni adatti non solo alla raccolta dei dati, ma anche ad analizzare la performance dell'impresa e a verificare i

progressi eventualmente compiuti in relazione agli aspetti materiali. Come afferma GRI, infatti, il report di sostenibilità “non è solo un mezzo di comunicazione, ma anche uno strumento per il cambiamento”, in quanto “ciò che viene misurato può essere gestito, e ciò che viene gestito può essere cambiato”.

- 5) *Report*. L'ultimo passaggio è così definito perché prevede il completamento del report di sostenibilità dell'impresa e la sua pubblicazione. In questa fase, fondamentale è il raccoglimento di feedback, sia esterni che interni, relativi al contenuto del report e al processo di preparazione dello stesso; in questo modo l'azienda saprà quali aspetti devono essere migliorati e potrà prepararsi alla realizzazione del report successivo.

Figura 4.2 – Le cinque fasi per la realizzazione del report di sostenibilità



Fonte: GRI, *Ready to Report? Introducing sustainability reporting for SMEs*, 2014.

4.2.2 “Empowering Small Business: recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs”

A differenza del documento descritto nel paragrafo precedente, che si configura come una guida specificamente destinata alle PMI, il report qui presentato, dal titolo “Empowering Small Business: recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs” è indirizzato invece ai policy makers, che secondo GRI sono tenuti a

creare incentivi e a fornire strumenti e risorse alle PMI affinché queste possano adottare pratiche socialmente responsabili e rendere conto dei loro progressi in materia. Il documento in questione, pubblicato da GRI nel 2018, offre pertanto un supporto alle PMI in via indiretta. Come suggerisce il titolo, l'obiettivo è quello di proporre ai policy makers modalità per creare un ambiente favorevole per le PMI, tale da consentire alle stesse di comunicare l'impatto della propria attività aziendale su ambiente, società ed economia tramite il report di sostenibilità. A questo proposito, vengono presentati nel paper dieci metodi ("ten practices"), di seguito sintetizzati.

1) *Portare la trasparenza nella "supply chain" (catena di fornitura).*

Introducendo politiche di rendicontazione di sostenibilità nella supply chain, le grandi aziende sarebbero tenute a richiedere ai loro fornitori, spesso imprese di piccola-media dimensione, di fornire specifiche informazioni in materia di sostenibilità e ciò potrebbe costituire un incentivo ad intraprendere il processo di sustainability reporting.

2) *Fornire maggiori indicazioni alle PMI, tramite lo sviluppo di linee guida, framework, programmi e normative.*

Stando a quanto riferito da GRI, ad oggi diversi Paesi adottano politiche che incoraggiano le PMI a rendicontare i propri impatti sulla sostenibilità. Ciò tuttavia non è sufficiente, in quanto emerge la necessità di fornire maggiori indicazioni alle piccole e medie imprese e guidarle nel percorso di sustainability reporting.

3) *Richiedere alle PMI la divulgazione di specifiche informazioni sulla sostenibilità.*

In altre parole, GRI suggerisce di implementare politiche che, sebbene non impongano la redazione del report di sostenibilità alle PMI, richiedano alle stesse di fornire alle autorità competenti dati relativi alla performance dell'impresa circa specifici temi socio-ambientali. Anche questa pratica, come quella di cui al punto 1, può incentivare le PMI ad intraprendere volontariamente il percorso di reporting.

4) *Fare leva sui "Principi Guida delle Nazioni Unite sulle imprese e i diritti umani".*

Tutte le imprese, incluse le PMI, sono tenute ad aderire ai Principi Guida dell'ONU su imprese e diritti umani. Approvati nel 2011, i 31 principi definiscono in che modo gli

Stati membri e le imprese intendono prevenire e affrontare impatti negativi che l'attività aziendale può avere sui diritti umani. Il dovere delle imprese di rispettare i diritti umani può spesso richiedere alle stesse di divulgare informazioni specifiche riguardanti questo tema. Pertanto, i Principi Guida dell'ONU possono essere utilizzati come strumento per incentivare le PMI a rendicontare informazioni di carattere non finanziario, in particolare relative ad aspetti sociali e ai diritti umani.

5) *Recepire a livello nazionale quanto deciso a livello internazionale.*

Secondo GRI, è fondamentale che i Paesi del mondo si informino su quanto viene stabilito a livello internazionale in materia di reporting di sostenibilità, così da poter offrire un supporto alle PMI nazionali. Spesso infatti a livello mondiale vengono sviluppati strumenti a sostegno delle PMI, che tuttavia sono poco noti a livello nazionale o necessitano di essere recepiti per poter essere utilizzati.

6) *Sostenere le PMI dal punto di vista finanziario.*

GRI suggerisce di implementare programmi di sovvenzioni e sussidi per sostenere finanziariamente le PMI nel realizzare il report di sostenibilità.

7) *Incentivare gli istituti finanziari a richiedere alle PMI informazioni sulla sostenibilità.*

Anche i mercati azionari e le istituzioni finanziarie possono svolgere un ruolo chiave nell'incoraggiare le PMI a rendere conto delle loro performance di sostenibilità, imponendo determinati requisiti di rendicontazione.

8) *"Celebrare il successo": premiare le PMI sostenibili.*

GRI afferma che diversi governi nazionali già da alcuni anni hanno avviato programmi di certificazione e premi, che vengono riconosciuti da enti certificati alle imprese che rispettano criteri specifici in tema di sostenibilità (per esempio in termini di qualità ecologica e di commercio equo-solidale), e che forniscono informazioni sull'impatto generato dall'attività aziendale.

Premiando le PMI che adottano comportamenti sostenibili e che rendicontano la propria performance in materia viene evidenziata l'importanza del report e i benefici ad esso associati. In questo modo, dunque, è possibile incentivare anche altre imprese di piccola-media dimensione ad intraprendere il percorso di reporting.

9) *Sviluppare programmi formativi per il supporto delle PMI.*

GRI suggerisce di sviluppare programmi formativi per consentire alle PMI di acquisire le conoscenze e le competenze necessarie ad intraprendere il processo di reporting.

10) *Coinvolgere altri attori (finora non menzionati) nel realizzare un ambiente favorevole per le PMI.*

GRI conclude affermando che vi sono numerosi altri stakeholder che possono ricoprire un ruolo chiave nell'incentivare le PMI a redigere il report di sostenibilità, oltre a quelli già citati. Ad esempio, scuole e Università svolgono un ruolo fondamentale nel formare "i leader aziendali del domani" e nel garantire la diffusione di specifiche competenze e conoscenze in materia di sostenibilità.

Le dieci pratiche sopra esposte possono fungere da guida per i policy makers, che dalle stesse possono trarre ispirazione ed eventualmente adattare a seconda del contesto di riferimento.

4.3 Iniziative a livello europeo

Con l'approvazione della CSRD da parte del Parlamento europeo l'obbligo di rendicontazione di sostenibilità è stato esteso anche alle PMI quotate. Come anticipato, in fase di elaborazione della Direttiva, la Commissione europea ha riconosciuto la necessità di offrire uno specifico supporto alle piccole-medie imprese e pertanto ha stabilito che saranno emanati standard di reporting di sostenibilità europei (i cosiddetti "European Sustainability Reporting Standards", ESRS) differenziati per le grandi imprese e per le PMI. Nel caso di queste ultime, dunque, la redazione del report di sostenibilità avverrà sulla base di standard semplificati, che tengano conto delle caratteristiche specifiche di queste aziende.

Tale decisione è stata presa nell'osservanza del cosiddetto "principio di proporzionalità", uno dei principi fondamentali del diritto europeo, definito nel Trattato sull'Unione Europea (articolo 5, paragrafo 4). In base a questo principio, "il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati". In altre parole, esso intende inquadrare le azioni delle istituzioni

dell'UE entro certi limiti, così da non imporre un onere eccessivo rispetto all'obiettivo che si intende raggiungere.

Nel rispetto del principio di proporzionalità, non solo la Commissione europea ha deciso di definire uno standard di rendicontazione specifico per le PMI quotate, ma ha anche ritenuto opportuno escludere dall'obbligo di reporting le PMI non quotate, per le quali rimane comunque la possibilità di redigere il report su base volontaria.

Gli standard di reporting di sostenibilità europei saranno sviluppati dall'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), organo di consulenza della Commissione europea nel campo della rendicontazione aziendale. Come indicato sul sito web dell'organizzazione, a seguito dell'approvazione della CSRD, l'EFRAG ha subito alcuni significativi cambiamenti. Innanzitutto, la mission aziendale è stata aggiornata: ora prevede non più solo lo sviluppo di standard per la rendicontazione finanziaria, ma include anche la realizzazione degli standard per la rendicontazione di sostenibilità.

Inoltre, il nuovo ruolo assegnato dalla Direttiva all'EFRAG ha determinato una modifica della struttura dell'organizzazione: come riportato da OIBR (2022), è stata creata una "gamba organizzativo-istituzionale" appositamente dedicata alle questioni relative alla rendicontazione di sostenibilità.

Gli standard elaborati dall'EFRAG saranno compatibili con i sistemi già ampiamente diffusi a livello internazionale (come i GRI) e dovranno essere analizzati e valutati dalla Commissione europea, prima di essere approvati in via definitiva. Essi saranno distinti in due set: quelli di natura generica ("sector agnostic") e quelli di natura settoriale ("sector specific"), tra i quali rientreranno anche gli standard specifici per le PMI.

I primi sono già stati abbozzati dall'EFRAG e verranno emanati dalla Commissione europea entro giugno 2023. Si tratta in tutto di 12 standard, di cui 5 riguardano la sfera ambientale (cambiamento climatico; inquinamento; risorse idriche e marine; biodiversità ed ecosistemi; uso delle risorse ed economia circolare), 4 quella sociale (forza lavoro; lavoratori nella catena del valore; impatto sulla comunità; consumatori e utenti finali), 1 quella di governance (condotta aziendale) e 2, infine, sono relativi a temi trasversali e indicano i principi generali da rispettare. Ad oggi i 12 documenti sono consultabili sul sito internet ufficiale di EFRAG.

L'elaborazione del secondo set di standard, invece, che include anche quelli per le PMI, è attualmente in corso e dovrà essere approvato dalla Commissione entro giugno 2024. Si stima che in tutto gli standard di settore saranno circa 40.

I Governi degli Stati membri sono stati invitati a studiare quale sarà l'impatto dell'applicazione dei nuovi standard sulle PMI nazionali e a predisporre incentivi e aiuti per favorire il loro utilizzo (OIBR, 2022).

Con queste decisioni l'UE dimostra di impegnarsi per sostenere le PMI nel loro percorso di reporting, adottando un approccio graduale e proporzionato (SDA Bocconi, 2021).

4.4 Iniziative a livello nazionale

Anche in Italia sono state sviluppate alcune iniziative per il supporto delle PMI in materia di sustainability reporting. Tra queste, in particolare, si è ritenuto opportuno approfondire una guida redatta da Confindustria nel 2019, intitolata "Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI". Come dichiarato da Carlo Robiglio, Presidente di Piccola Industria Confindustria, il documento in questione può rappresentare un valido supporto per tutte quelle PMI che intendono "intraprendere volontariamente un processo di autoanalisi sul proprio livello di sostenibilità e di presa di coscienza della sua valenza strategica".

4.4.1 "Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI"

Come sopraccitato, il documento in oggetto è stato elaborato da Confindustria per "aiutare le imprese piccole e medie ad avvicinarsi alla rendicontazione non finanziaria". Come viene precisato nella Premessa, Confindustria ha voluto offrire un contributo concreto alle PMI, adottando un approccio rigoroso ma allo stesso tempo semplificato e "adattabile alle diverse dimensioni d'impresa".

Similmente alla guida sviluppata da GRI, sopra descritta, anche questo documento si sofferma innanzitutto sui benefici associati alla rendicontazione di sostenibilità: miglior accesso al mercato del credito e alle risorse finanziarie; supporto degli stakeholder chiave e migliore legittimazione sociale; miglioramento dell'immagine e della reputazione aziendale.

Viene poi presentato un "percorso per step" che illustra in che modo le PMI italiane possono approcciarsi al reporting di sostenibilità. La metodologia suggerita da Confindustria si articola in tre macro-fasi.

La prima fase viene definita “self-assessment strategico” e consiste in un processo di autovalutazione finalizzato a comprendere qual è l’attuale posizionamento dell’impresa verso la sostenibilità e le modalità per sviluppare una strategia che porti alla definizione di “un processo di reporting di tipo non finanziario”. Per poter effettuare tale analisi interna, Confindustria ha sviluppato un set di domande distinte nei seguenti ambiti:

- governance e compliance;
- responsabilità economica;
- responsabilità ambientale;
- responsabilità verso i dipendenti;
- responsabilità verso i clienti;
- responsabilità verso i fornitori;
- responsabilità verso la comunità locale;
- economia circolare.

Rispondendo alle domande, una piccola-media impresa può innanzitutto identificare le azioni che già pratica in materia di sostenibilità e selezionare poi i principali indicatori di performance (KPI).

Secondo Confindustria, è essenziale che il processo che intende accompagnare le PMI nella rendicontazione di sostenibilità avvenga per gradi, secondo un approccio semplice ma efficace.

Una volta completata l’attività di self-assessment, ha inizio la seconda fase, che include un elenco di possibili informazioni da rendicontare. Per agevolare le PMI nel redigere il report, Confindustria ha predisposto 8 schede informative (una per ognuno degli ambiti sopra menzionati), le quali riepilogano in maniera semplificata le informazioni da rendicontare secondo gli Standard GRI, in quanto “standard più diffuso e utilizzato tra le aziende di tutto il mondo”. Naturalmente Confindustria fa riferimento alla versione del 2016, allora in vigore; nonostante ciò, l’elenco predisposto rappresenta comunque un punto di riferimento per le PMI e fatte le necessarie modifiche può essere utilizzato per la disclosure prevista dagli Standard GRI entrati in vigore nel 2023.

Per ciascun ambito informativo, inoltre, Confindustria ha definito l’applicabilità per una micro, piccola e media impresa e l’allineamento con gli SDGs.

Da ultimo, la terza fase è dedicata nello specifico alle PMI che già comunicano informazioni sulla performance di sostenibilità e che intendono rielaborare le stesse in modo da

renderle conformi al contenuto del D. lgs. 254/16, relativo alla realizzazione della Dichiarazione Non Finanziaria. Come precisato da Confindustria, si tratta quindi di un percorso di affiancamento dedicato soprattutto alle medie imprese, in quanto in genere sono “dotate di una certa maturità sul tema della rendicontazione aziendale e di un rilevante commitment, in termini di tempo e di risorse”.

In questa sezione della Guida vi è una tabella (di cui si riporta di seguito un esempio) che mette in relazione la disclosure non finanziaria riportata nelle 8 schede informative di cui alla fase precedente con le informazioni specifiche previste dal decreto. Dalla sua consultazione, dunque, è possibile capire come elaborare la DNF a partire dalle informazioni rendicontate sulla base degli Standard GRI.

Figura 4.3 – Estratto della tabella realizzata da Confindustria

Codifica	Disclosure PMI	Temi d.lgs. 254/16
GC1	Indicare il sistema di amministrazione e controllo adottato (sistema tradizionale, monistico, dualistico), specificando le funzioni attribuite ai diversi organi con particolare riguardo alle tematiche e ai processi inerenti alla CSR.	Modello aziendale di gestione ed organizzazione
GC2	Indicare la composizione e le attribuzioni dell'organo di gestione, fornendo specifiche informazioni sui seguenti aspetti: amministratori indipendenti; soci di minoranza nel Cda; componenti con deleghe operative, se il presidente del Cda ha deleghe operative.	
GC3	Indicare se nella governance è presente un organo di governo e controllo della CSR	
GC4	Indicare se nella struttura organizzativa è presente una funzione CSR	

Fonte: Confindustria, *Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI*, 2019.

4.5 Ostacoli e proposte di superamento

In questo paragrafo, come anticipato, vengono riprese le sei barriere e ostacoli alla rendicontazione di sostenibilità che erano stati individuati nel secondo capitolo. Per ciascuno di essi vengono presentate proposte di superamento, individuate a partire dalle iniziative precedentemente descritte, che sono state sviluppate negli anni a livello internazionale, europeo e italiano per supportare le PMI. Viene inoltre tenuta in considerazione l'esperienza di tirocinio svolta presso il Gruppo Cadoro, nell'ambito della quale erano state avanzate proposte per affrontare gli ostacoli emersi per Bomarket e Maximarket.

Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità e dei vantaggi ad essa associati

La mancata consapevolezza del ruolo che le PMI hanno in relazione allo sviluppo sostenibile, nonché la scarsa conoscenza dell'importanza del report e dei suoi vantaggi, rappresentano i primi fondamentali ostacoli all'avvio del processo di reporting. Tali fattori, infatti, incidono negativamente sulla decisione di intraprendere il percorso di rendicontazione di sostenibilità, dal momento che l'azienda non percepisce l'importanza e l'utilità dello stesso.

Il primo passo da compiere per incentivare la pratica di sustainability reporting nelle imprese medie e piccole, dunque, consiste nel migliorare la conoscenza delle stesse circa queste tematiche. A questo proposito, le iniziative precedentemente descritte, seppur diverse fra loro, concordano sulla necessità di informare ed educare le PMI; sia la guida realizzata da GRI che quella di Confindustria, ad esempio, si soffermano innanzitutto sul presentare i numerosi vantaggi che il report di sostenibilità può generare.

Anche la cosiddetta "celebrazione del successo" delle PMI, definita da GRI (2018) al punto 8 del report "Empowering small business: recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs", può contribuire a porre in evidenza i benefici di un comportamento orientato alla RSI e della rendicontazione di sostenibilità. Per superare i difetti di informazione e promuovere la comunicazione non finanziaria nelle PMI, dunque, sono fondamentali iniziative di sensibilizzazione e di educazione sviluppate da organizzazioni pubbliche e private per migliorare la conoscenza delle PMI sui benefici e le opportunità legate alla sostenibilità, nonché sugli strumenti disponibili e sulla loro adozione (SDA Bocconi, 2021).

La mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità era emersa anche nel corso del tirocinio svolto presso il Gruppo Cadoro, durante il quale infatti si era osservato che le diverse funzioni aziendali, sia nel caso di Bomarket che di Maximarket, non attribuivano pari importanza alla creazione del report. In riferimento a questo tema, si era proposto di organizzare meeting con i responsabili dei diversi dipartimenti e uffici aziendali e di utilizzare la newsletter del sito web di Cadoro per approfondire il tema della rendicontazione di sostenibilità, comunicare la decisione di adottare l'uso del report ed evidenziarne i benefici.

Emerge pertanto in questo contesto il valore chiave della comunicazione intra-aziendale, necessaria per comunicare a tutti i livelli e a tutte le funzioni aziendali l'importanza del report e la necessità della sua implementazione.

In letteratura, la comunicazione intra-aziendale viene definita come la condivisione di informazioni all'interno dell'impresa (Genç, 2017). Le sue finalità sono molteplici: oltre ad essere fondamentale per il superamento delle barriere comunicative, può anche offrire un contributo strategico alla gestione e allo sviluppo dell'impresa, nonché all'efficacia organizzativa (Genç, 2017; Invernizzi et al., 2009). Infatti, grazie alla comunicazione interna è possibile la diffusione dei contenuti della strategia aziendale e delle decisioni più rilevanti prese dal management. Inoltre, essa permette di concentrare l'energia collettiva verso il raggiungimento di un obiettivo comune (Invernizzi et al., 2009), quale può essere, appunto, la realizzazione del report di sostenibilità.

È dunque evidente che la comunicazione può supportare non solo l'implementazione delle decisioni relative all'attività operativa dell'azienda, ma anche di quelle prese in materia di sostenibilità. In riferimento a queste ultime, si ritiene anzi che la comunicazione interna assuma una rilevanza ancora maggiore (Genç, 2017).

Diversi autori in letteratura (Genç, 2017; Massa et al., 2015) hanno osservato come la comunicazione interna sia un elemento centrale per favorire la rendicontazione di sostenibilità. Essa consente infatti di maturare un elevato livello di consapevolezza circa l'importanza delle questioni socio-ambientali e di coinvolgere i diversi stakeholder interni così da condividere tra essi le conoscenze e le informazioni necessarie per la redazione del report.

Tutte le tipologie di imprese, dunque, possono e devono sfruttare la comunicazione intra-aziendale per trasmettere a tutti i livelli dell'organizzazione l'importanza del report e la necessità della sua implementazione.

Le osservazioni finora condotte portano a ritenere che se un'azienda presenta lacune in termini di comunicazione interna risulterà più difficile la sua transizione verso la sostenibilità. (Genç, 2017).

Le piccole-medie imprese da questo punto di vista risultano agevolate. Come anticipato nel secondo capitolo, infatti, un vantaggio tipico della piccola dimensione è una comunicazione intra-aziendale più rapida ed efficace. Nelle PMI, che presentano una struttura organizzativa meno estesa e più semplice rispetto alle aziende di grandi

dimensioni, le linee di comunicazione sono più brevi e ciò rende le stesse più agili e in grado di implementare rapidamente i cambiamenti (Stubblefield Loucks et al., 2010).

Risorse limitate e costi significativi da sostenere

Come si è descritto nel capitolo 2, una caratteristica tipica delle PMI è rappresentata dalla limitatezza delle risorse, in particolare in termini di tempo, denaro e capitale umano.

Le risorse disponibili in maniera limitata, unitamente ai costi da sostenere per la realizzazione del report di sostenibilità, costituiscono un rilevante ostacolo per le PMI.

Facendo innanzitutto riferimento alla risorsa temporale e alle restrizioni di tempo, una possibile soluzione è quella avanzata da SDA Bocconi (2021), che suggerisce di definire un “piano d’azione semplificato” per affrontare nel report i temi più rilevanti: “considerando le competenze e le capacità limitate tipiche delle PMI, nonché i vincoli economici, finanziari e di tempo, affrontare gli aspetti rilevanti della sostenibilità può richiedere l’adozione di un approccio modulare, basato su un piano d’azione semplificato, che evidenzia gli obiettivi, gli impegni e le tempistiche per raggiungere determinati risultati”.

A questo proposito, anche nel caso di Bomarket e di Maximarket era stato suggerito di redigere un report “semplificato” (che non prevedesse, ad esempio, la rendicontazione delle emissioni scope 3, in quanto ritenuta troppo impegnativa), almeno per il primo esercizio. Successivamente, una volta che le due PMI avranno acquisito maggiore familiarità con il processo di reporting, le stesse potranno iniziare ad approfondire e a rendicontare in maniera più dettagliata i vari aspetti della sostenibilità. Bisogna infatti tener conto del fatto che la realizzazione del report risulta generalmente complicata i primi anni, ma in seguito la situazione si semplifica, in quanto il processo di reporting è già stato avviato; di conseguenza, i tempi necessari per la sua realizzazione si accorciano. Per quel che riguarda le risorse finanziarie necessarie allo sviluppo del report, un ruolo di primo piano può essere ricoperto dallo Stato, che in questo caso può supportare le PMI tramite sussidi e incentivi pubblici. Ciò è quanto emerge dalla guida di GRI per i policy makers in cui al punto 6 (“Sostenere le PMI dal punto di vista finanziario”), si propone di implementare programmi di sovvenzioni e sussidi per sostenere finanziariamente le PMI. Simili misure sono state adottate già da alcuni anni in diversi Paesi. In Austria, ad esempio, “viene offerto un ampio portafoglio di servizi di consulenza sovvenzionati per le PMI, co-

finanziati dal governo federale, dalle autorità provinciali e dalle camere di commercio regionali” (GRI, 2018), grazie a cui le imprese ricevono un sostegno esterno per effettuare sustainability reporting. Si calcola che nel 2017 siano state concesse sovvenzioni a più di 2.300 PMI austriache.

Da ultimo, le PMI risultano svantaggiate rispetto alle grandi aziende per quel che riguarda le risorse umane da dedicare al processo di rendicontazione. Molte piccole-medie imprese, infatti, mancano delle competenze specifiche necessarie allo sviluppo del report di sostenibilità (Forum per la Finanza Sostenibile, 2021). Anche nel caso specifico di Bomarket e di Maximarket era emersa tale criticità, tanto che nel corso dello svolgimento del progetto è stato necessario approfondire alcune tematiche fondamentali, rispetto alle quali si riteneva di non possedere abbastanza “knowledge” e di avere delle lacune. A questo proposito, come descritto nel capitolo 3, sono stati approfonditi gli Standard GRI, gli SDGs dell’Agenda 2030, la classificazione delle emissioni GHG e le modalità di calcolo delle stesse.

Per affrontare i vincoli in termini di risorse umane, una possibile soluzione può essere quella di avvalersi del supporto tecnico e consulenziale di associazioni di categoria e istituzioni pubbliche; si tratta di una soluzione che, d’altra parte, richiederebbe un esborso finanziario da parte dell’impresa, che non sempre è sostenibile.

GRI (2018) ancora una volta evidenzia il ruolo chiave del soggetto pubblico e propone l’implementazione, da parte dei governi nazionali, di programmi volti a formare ed educare le PMI in materia di reporting di sostenibilità. Anche in questo caso, secondo quanto riferito da GRI, diversi Paesi hanno sviluppato iniziative per rafforzare le capacità e le competenze delle PMI. Un esempio è rappresentato dalla Francia, che tramite il corso “Le Parcours performant et responsable” fornisce alle piccole-medie imprese “un’ampia gamma di strumenti e servizi volti ad acquisire maggiori competenze sulla rendicontazione di sostenibilità e sulle opportunità di mercato correlate” (GRI, 2018).

Il rafforzamento delle capacità e il trasferimento di competenze alle PMI sui temi della sostenibilità sono dunque fondamentali per promuovere comportamenti più sostenibili e l’uso del report in azienda (SDA Bocconi, 2021).

Mancanza di una visione orientata al lungo termine

Un'ulteriore barriera emersa nel capitolo 2 è relativa al fatto che generalmente le PMI tendono a concentrarsi sul breve-medio termine e mancano invece di una visione orientata al lungo periodo. Ciò costituisce un ostacolo in quanto il concetto stesso di sviluppo sostenibile implica l'adozione di un'ottica di lungo termine.

Come osservato da Mitchell et al. (2011), l'enfasi posta sul breve periodo può dissuadere una PMI dall'affrontare le questioni legate al tema della sostenibilità. Emerge pertanto da questo punto di vista l'importanza della figura del manager-proprietario, che tramite il suo sistema di valori e le sue credenze personali può promuovere l'adozione di pratiche di sostenibilità (Mitchell et al., 2011), incentivando l'impresa ad adottare una prospettiva orientata al lungo termine e a raggiungere obiettivi in un orizzonte temporale più esteso.

Deficit di competenze manageriali

Nelle PMI, molte decisioni importanti e strategiche, come appunto quelle relative a questioni di sostenibilità, vengono prese dal manager-proprietario (Mitchell et al., 2011). Quest'ultimo, tuttavia, non sempre possiede le competenze e le conoscenze necessarie per "implementare buone pratiche di sostenibilità" e per impostare il processo di reporting, dal momento che solitamente ciò non rientra nella sua area di competenza (Mitchell et al., 2011).

Come suggerito da SDA Bocconi (2021), i problemi derivanti da deficit di competenze manageriali possono essere affrontati tramite corsi di formazione, così che i responsabili coinvolti possano apprendere opportune modalità per sviluppare una strategia di sostenibilità.

Anche le Guide precedentemente descritte possono offrire un contributo ai manager delle PMI in ambito di reporting; il documento redatto da Confindustria, in particolare, sottolinea a questo proposito come la guida sia stata pensata appositamente per "permettere all'imprenditore e al top management di una PMI di effettuare un'analisi interna rivolta a comprendere il grado di apertura verso la sostenibilità e le eventuali modalità per implementare un piano strategico di sostenibilità integrato al business".

Mancanza di sistemi interni e strumenti adatti alla rendicontazione di sostenibilità

Come descritto precedentemente, per la raccolta e l'elaborazione dei dati da inserire nel report di sostenibilità è necessario possedere adeguati strumenti e sistemi interni. Eventuali insufficienze del sistema informativo, infatti, possono determinare significativi problemi in quanto le attività di raccolta dei dati, di monitoraggio e di reporting non vengono svolte efficacemente (GRI, 2014).

D'altra parte, come emerge dalla Guida redatta da GRI nel 2014, le aziende possono utilizzare molteplici strumenti e approcci differenti per compiere tali attività, da software sofisticati e costosi da implementare a strumenti più semplici, come documenti di Word e fogli di calcolo Excel. Questi ultimi rappresentano alternative migliori per le PMI e dunque una possibile soluzione al problema esposto.

Una soluzione simile è stata adottata per Bomarket e Maximarket, che avevano riscontrato difficoltà da questo punto di vista. Ad esempio, come descritto nel capitolo 3, per la raccolta dei dati sulle emissioni di gas serra si è deciso di utilizzare la tabella Excel auto-compilativa sviluppata dal WRI nell'ambito del GHG Protocol (il "GHG Emissions Calculation Tool"), in mancanza di sistemi aziendali ritenuti adatti a raccogliere tali dati. Per superare questo ostacolo alla rendicontazione di sostenibilità, inoltre, si ritiene ancora una volta essenziale il ruolo dello Stato, che può intervenire sostenendo le PMI tramite incentivi pubblici. A tal proposito, è interessante soffermarsi su un comunicato inviato nel 2017 dal Presidente della Repubblica, Sergio Mattarella, al Presidente di Confapi (Confederazione Italiana Piccola e Media Industria Privata), Maurizio Casasco, in occasione dei 70 anni dell'organizzazione. Nel messaggio del Presidente Mattarella viene evidenziata la necessità di supportare nei processi di trasformazione digitale le imprese di piccola e media dimensione, che in quanto realtà portante del tessuto economico italiano rappresentano un bene comune da tutelare e incoraggiare.

Nel comunicato, il Presidente della Repubblica afferma che "la difficoltà di accedere al credito rappresenta ancora un ostacolo all'espansione della crescita per le PMI". Strumenti di agevolazione nell'accesso al credito e incentivi pubblici per finanziare gli investimenti necessari sono dunque fondamentali per "affrontare la quarta rivoluzione industriale" e garantire alle PMI di possedere competenze aggiornate e strumenti adeguati.

Il comunicato si conclude con un messaggio di fiducia nei confronti delle PMI italiane, che secondo il Presidente possono contribuire “con passione e determinazione a uno sviluppo sostenibile, basato su innovazione e lavoro di sempre maggior qualità”.

Mancanza di linee guida da seguire per la redazione del report

L'ultima barriera alla rendicontazione di sostenibilità è relativa alla mancanza di strumenti che offrano un supporto ed un orientamento per le PMI nel redigere il report. Come emerso nel capitolo 2, infatti, i framework, le linee guida e le normative che sono state sviluppate negli anni risultano essere più adatte alle grandi aziende che non alle PMI, principalmente per via della complessità delle procedure da seguire e della limitata flessibilità dei criteri e delle norme da rispettare (Arena & Azzone, 2012).

A questo proposito, nella guida realizzata da GRI per i policy makers, al punto 2 viene evidenziata la necessità di fornire maggiori indicazioni alle piccole-medie imprese e di sviluppare strumenti più adatti a sostenere le stesse nel processo di reporting.

Quanto riferito in questo capitolo dimostra che negli ultimi anni sono stati fatti importanti progressi in riferimento a questo tema, in quanto le guide e gli altri strumenti che sono stati descritti in precedenza rappresentano diverse modalità per supportare le PMI ed affiancarle nella redazione del report. Anche il progetto svolto per Bomarket e Maximarket, nella sua semplicità, può essere utile e rappresentare esso stesso una guida da seguire per praticare la rendicontazione di sostenibilità nelle piccole realtà aziendali. Da ultimo, va ricordato che l'EFRAG sta attualmente sviluppando standard per la rendicontazione di sostenibilità specifici per le piccole-medie imprese, la cui emanazione è prevista per giugno 2024; anche questa iniziativa della Commissione europea contribuirà a fornire un supporto alle PMI, in quanto garantirà a queste ultime la possibilità di redigere il report secondo modalità più adatte alle loro esigenze.

4.6 Riflessioni finali

Le proposte presentate in questo capitolo rappresentano possibili soluzioni alle sei barriere per le PMI in materia di sustainability reporting e, come anticipato, sono state individuate a partire da diverse iniziative che negli anni sono state sviluppate a livello mondiale, europeo e nazionale.

Nonostante le varie proposte analizzate siano fra loro differenti è interessante notare un aspetto che le accomuna: il fatto che ognuna di esse sottolinei la necessità di adottare un approccio semplificato e su misura per le PMI. Sia a livello internazionale, che europeo, che italiano, infatti, si concorda sul fatto che le piccole-medie imprese sono diverse dalle grandi aziende, in quanto presentano caratteristiche peculiari che le contraddistinguono da queste ultime. La questione della reportistica di sostenibilità, pertanto, necessita di essere affrontata diversamente, adottando appunto un approccio ad hoc.

Come due studiosi, Welsh e White, hanno osservato nel 1981, “a small business is not a little big business”. Ciò significa che le PMI non possono essere definite semplicemente come “piccole grandi aziende”. Una piccola-media impresa, infatti, non è e non può essere gestita allo stesso modo di un’azienda di grandi dimensioni, e di conseguenza anche le normative, le linee guida e i framework in materia di rendicontazione di sostenibilità devono tener conto di ciò ed essere adattati alle esigenze specifiche delle PMI.

In conclusione, ciò che emerge da questo capitolo è che le PMI, nonostante le limitazioni a cui vanno incontro, possono redigere il report di sostenibilità, ma affinché ciò sia possibile è essenziale che venga adottato un approccio semplificato e proporzionato, che consideri le specifiche caratteristiche di queste tipologie di imprese.

Conclusioni

La rendicontazione di sostenibilità è una pratica oggi sempre più diffusa, volta a rendere noto il contributo delle imprese alla realizzazione dello sviluppo sostenibile. Per valutare gli impatti economici, ambientali e sociali da esse generati, sempre più aziende adottano sistemi di controllo delle proprie attività; eppure, nonostante l'aumento registratosi negli ultimi anni, tale pratica risulta essere diffusa principalmente tra le grandi aziende. Diversamente da queste, infatti, le piccole-medie imprese incontrano maggiori difficoltà e sono spesso disincentivate dall'intraprendere il percorso di rendicontazione.

Partendo da queste considerazioni iniziali, l'obiettivo del presente elaborato era quello di individuare tali fattori di criticità e di definire poi possibili metodologie e pratiche per il superamento degli stessi.

Lo studio condotto a tale scopo ha portato all'identificazione di sei fondamentali barriere:

- Mancata percezione dell'importanza della rendicontazione di sostenibilità e dei vantaggi ad essa associati;
- Risorse limitate e costi significativi da sostenere;
- Mancanza di una visione orientata al lungo termine;
- Deficit di competenze manageriali;
- Mancanza di strumenti e sistemi interni adatti alla rendicontazione di sostenibilità;
- Mancanza di linee guida da seguire per la redazione del report.

Dopo aver opportunamente analizzato gli ostacoli sopra riportati, sono state valutate le possibili modalità per il superamento degli stessi. A questo proposito è stato svolto un lavoro di ricerca online, che ha portato ad approfondire i seguenti documenti ed iniziative:

- "Ready to Report? Introducing sustainability reporting for SMEs", una guida sviluppata nel 2014 da GRI per sostenere le PMI nel processo di reporting;
- "Empowering Small Business: recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs", un documento del 2018, ancora una volta realizzato da GRI, rivolto ai policy makers per suggerire possibili strade da intraprendere per il supporto delle piccole-medie imprese;
- gli standard di reporting di sostenibilità europei ("European Sustainability Reporting Standards", ESRS), redatti dall'EFRAG e differenziati per le grandi imprese e le PMI;

- “Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI”, documento redatto da Confindustria nel 2019 volto a supportare le PMI non solo nel redigere il report ma anche la Dichiarazione Non Finanziaria.

Le informazioni così raccolte sono poi state arricchite da quanto appreso nel corso del tirocinio universitario svolto presso il Gruppo Cadoro. L’esperienza di Bomarket e di Maximarket, due PMI del Gruppo che per la prima volta si accingono a redigere il report di sostenibilità, è stata utile per riflettere sulla possibilità di introdurre la reportistica di sostenibilità nelle piccole realtà aziendali tramite un approccio semplificato e maggiormente adatto alle loro caratteristiche peculiari.

Procedendo secondo questa modalità, sono quindi state individuate le pratiche e i metodi per sostenere le PMI nell’affrontare gli ostacoli sopracitati:

- Per promuovere la rendicontazione di sostenibilità nelle PMI e per migliorare la conoscenza sui benefici e le opportunità ad essa associate, si ritengono essenziali iniziative di sensibilizzazione e di educazione sviluppate da organizzazioni pubbliche e private (SDA Bocconi, 2021). Un ruolo chiave, inoltre, è giocato dalla comunicazione intra-aziendale, grazie alla quale l’importanza del report e la necessità della sua implementazione in azienda possono essere trasmesse a tutti i livelli e a tutte le funzioni aziendali.
- In riferimento alle risorse disponibili in maniera limitata, una possibile soluzione è quella di redigere un report semplificato, che dia priorità ai temi più urgenti e importanti da affrontare. Inoltre, un ruolo di primo piano può essere ricoperto dallo Stato, che può supportare le PMI tramite sussidi e incentivi pubblici.

Per affrontare, nello specifico, i vincoli in termini di risorse umane, una possibile soluzione consiste nell’avvalersi del supporto di consulenti esterni o, in alternativa, di ricorrere a programmi formativi volti a trasferire competenze e ad educare le PMI in materia di reporting di sostenibilità.

- Il manager-proprietario, figura tipicamente presente nelle PMI, può promuovere l’implementazione di pratiche di sostenibilità, incentivando l’adozione di una prospettiva orientata al lungo termine ed il raggiungimento di obiettivi in un orizzonte temporale esteso.

- Il problema del deficit di competenze manageriali può essere affrontato tramite l'implementazione di corsi di formazione, in modo da istruire i manager-proprietari d'azienda circa le modalità per sviluppare strategie di sostenibilità.
- Per quel che riguarda i sistemi interni necessari a svolgere l'attività di raccolta e di monitoraggio dei dati, come osserva GRI (2014) vi sono numerosi approcci e strumenti differenti a cui le PMI possono fare ricorso; non necessariamente software sofisticati e costosi, ma anche strumenti più semplici, come documenti di Word e fogli di calcolo Excel. Anche in questo caso, inoltre, il governo può intervenire sostenendo le PMI tramite incentivi pubblici.
- Infine, l'ultimo ostacolo può essere superato fornendo maggiori indicazioni alle piccole-medie imprese e sviluppando strumenti più adatti a sostenere le stesse nel processo di reporting.

In conclusione, nonostante le PMI costituiscano una categoria di imprese fortemente eterogenea e non esista, pertanto, un unico approccio che sia adattabile alle diverse tipologie di piccole-medie imprese esistenti, si ritiene comunque che le diverse proposte avanzate nella presente tesi rappresentino modalità utili ed efficaci per il superamento delle barriere alla rendicontazione di sostenibilità.

Oggi più che mai è fondamentale che le imprese di piccola e media dimensione riescano a superare tali ostacoli e inizino a comunicare la propria performance di sostenibilità tramite il report, vista la sempre maggiore attenzione riservata a questo tema, nonché in ragione dei numerosi vantaggi, sia interni che esterni, che tale documento può apportare.

Bibliografia e sitografia

- Abdul-Rahman, F. (2014). *Reduce, Reuse, Recycle: Alternatives for Waste Management*.
<https://pubs.nmsu.edu/g/G314/>
- Alleanza Italiana per lo Sviluppo Sostenibile [ASviS]. (2022). *Sono i valori personali a guidare le imprese familiari verso la sostenibilità*.
<https://asvis.it/notizie/2-13620/sono-i-valori-personali-a-guidare-le-imprese-familiari-verso-la-sostenibilita#>
- Altroconsumo. (2022). *Quanto sei soddisfatto del tuo supermercato? La parola a oltre 9 mila soci*.
<https://www.altroconsumo.it/alimentazione/fare-la-spesa/news/inchiesta-soddisfazione-supermercati-2021>
- Arena, M., & Azzone, G. (2012). A process-based operational framework for sustainability reporting in SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 19(4), 669–686.
<https://doi.org/10.1108/14626001211277460>
- Astaldi, G. (2019). *La crescita dimensionale come elemento di vantaggio competitivo per le Piccole e Medie Imprese*.
- Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato [AGCM]. (2013). *Indagine Conoscitiva sul Settore della GDO – IC43*.
<https://www.agcm.it/dettaglio?db=C12564CE0049D161&uid=973E4D42D69C4A11C1257BC60039BBA0&view=vw0201&title=IC43-SETTORE%20DELLA%20GRANDE%20DISTRIBUZIONE%20ORGANIZZATA&fs=>
- Baxter, P., & Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers. *The Qualitative Report*, 13(4), 544-559.
<https://nsuworks.nova.edu/tqr/vol13/iss4/2>

- Borello, K. A. (2015). *Excellent business plan. Come pianificare una startup, sviluppare un'impresa e monitorare la performance* (6th ed.). Hoepli.
- Cabigiosu, A., Calcagno, M., Giachetti, C., & Lanzini, P. (2018). *Gestione delle imprese (Moduli 1 e 2)*. McGraw-Hill Education.
- CEDE - Istituto nazionale per la valutazione del sistema dell'istruzione. (2001). *Guida alla realizzazione di studi di caso*.
- Commissione europea. (2020). *Guida dell'utente alla definizione di PMI*.
- Commissione europea. (2021). *Questions and Answers: Corporate Sustainability Reporting Directive proposal*.
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_1806
- Confindustria. (2019). *Linee guida per la rendicontazione di sostenibilità per le PMI*.
<http://www.gruppobilanciosociale.org/wp-content/uploads/2020/07/Linee-guida-NFI-reporting-per-le-PMI-2020-1.pdf>
- Decreto Legislativo 254/2016
<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/01/10/17G00002/sg>
- Deloitte & Università di Pavia. (2021). *Osservatorio Nazionale sulla Rendicontazione Non Finanziaria*.
- Di Giandomenico, M. E. (2008). *Il bilancio sociale ed il modulo aziendale etico*. Giuffrè editore.
- Direttiva 2014/95/UE (NFRD)
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=IT>
- Direttiva 2022/2464/UE (CSRD)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464&from=IT>

- European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
<https://www.efrag.org/>
- Forum per la Finanza Sostenibile [FFS]. (2021). *PMI italiane e rendicontazione di sostenibilità*.
- Gelinas, R., & Bigras, Y. (2004). The Characteristics and Features of SMEs: Favorable or Unfavorable to Logistics Integration? *Journal of Small Business Management*, 42(3), 263–278.
<https://doi.org/10.1111/j.1540-627x.2004.00111.x>
- Genç, R. (2017). The Importance of Communication in Sustainability & Sustainable Strategies. *Procedia Manufacturing*, 8, 511–516.
<https://doi.org/10.1016/j.promfg.2017.02.065>
- GHG Emissions Calculation Tool
<https://ghgprotocol.org/ghg-emissions-calculation-tool>
- Global Reporting Initiative (GRI)
<https://www.globalreporting.org/>
- GRI. (2014). *Pronti per il report? Introduzione al reporting di sostenibilità per le PMI*.
- GRI. (2014). *Ready to Report? Introducing Sustainability Reporting for SMEs*.
- GRI. (2016). *Sustainability Reporting Standards*.
- GRI. (2018). *Empowering Small Business: Recommendations for policy makers to enable corporate sustainability reporting for SMEs*.

- GRI. (2021). *A Short Introduction to the GRI Standards*.
- GRI. (2022). *Linking the SDGs and the GRI Standards*.
- GRI. (2023). *Sustainability Reporting Standards*.
- Invernizzi, E., Gambetti, R. C., & Romenti, S. (2009). Comunicazione, processi decisionali strategici e marketing. *Impresa Progetto - Electronic Journal of Management*, 2009(1), 1-19.
https://www.impresaprogetto.it/sites/impresaprogetto.it/files/articles/ip_1-09_saggio_invernizzi_gambetti_romenti.pdf
- Istat. (2020). *Sostenibilità nelle imprese: aspetti ambientali e sociali*.
- Istat. (2021). *Rapporto sulle Imprese 2021: Struttura, Comportamenti e Performance dal Censimento Permanente*.
doi.org/10.1481/Istat.Rapportoimprese.2021
- Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1), 51-64.
- KPMG. (2020). *The time has come: the KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*.
- Massa, L., Farneti, F., & Scappini, B. (2015). Developing a sustainability report in a small to medium enterprise: process and consequences. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 62-91.
<https://doi.org/10.1108/medar-02-2014-0030>
- Messaggio del Presidente Mattarella per i 70 anni di CONFAPI (24 novembre 2017)
<https://www.quirinale.it/elementi/3128>
- Mitchell, S., O'Dowd, P., Dimache, A., & Roche, T. (Eds.). (2011). *The issue of waste in European manufacturing SMEs*.

<https://doi.org/10.13140/RG.2.2.35560.08964>

- Nicoletti, P. (2015). *Responsabilità Sociale d'Impresa nelle PMI: L'emersione della formazione implicita e dell'innovazione sociale*. ISFOL.
- Nomisma. (2020). *L'industria alimentare italiana oltre il Covid-19. Competitività, impatti socio-economici, prospettive*. EGEA.
- Nomisma. (2022). *Il Bilancio di Sostenibilità: obbligo di legge o preziosa opportunità per la tua azienda?*
<https://www.nomisma.it/bilancio-di-sostenibilita-cosa-e-obbligo-di-legge/#:~:text=Quali%20sono%20le%20fasi%20e%20i%20tempi%20necessari,di%20interesse%20che%20si%20articola%20in%20diverse%20fasi%3A>
- ONU. (2015). *Trasformare il nostro mondo: l'Agenda 2030 per lo Sviluppo Sostenibile*.
- Organismo Italiano Business Reporting [OIBR]. (2022). *Innovazioni nella Direttiva UE su Reporting di Sostenibilità*.
<https://www.fondazioneoibr.it/2022/07/04/innovazioni-nella-direttiva-ue-su-reporting-di-sostenibilita/>
- Perrini, F., Russo, A., & Tencati, A. (2007). CSR Strategies of SMEs and Large Firms. Evidence from Italy. *Journal of Business Ethics*, 74(3), 285–300.
<https://doi.org/10.1007/s10551-006-9235-x>
- Persico, M. G., & Rossi, F. (2016). *Comunicare la sostenibilità: Comunicare il nuovo paradigma per un nuovo vantaggio competitivo*. FrancoAngeli.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value: How to reinvent capitalism and unleash a wave of innovation and growth. *Harvard Business Review*.
- Principio di proporzionalità

<https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/glossary/principle-of-proportionality.html#:~:text=In%20virt%C3%B9%20di%20tale%20principio%2C%20le%20misure%20dell%E2%80%99Unione%3A,che%20si%20intende%20raggiungere%20%28proporzionalit%C3%A0%20in%20senso%20stretto%29.>

- Purvis, B., Mao, Y., & Robinson, D. (2019). Three pillars of sustainability: in search of conceptual origins. *Sustainability Science*, 14(3), 681-695.
<https://doi.org/10.1007/s11625-018-0627-5>
- Raccomandazione 2003/361/CE
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003H0361&from=IT>
- Ricciardi, A. (2008). Reti di imprese. Modello organizzativo per sostenere la competitività delle Pmi italiane. *Amministrazione & Finanza*, 22, 16–23.
- Roberts, S., Lawson, R., & Nicholls, J. (2006). Generating Regional-Scale Improvements in SME Corporate Responsibility Performance: Lessons from Responsibility Northwest. *Journal of Business Ethics*, 67(3), 275–286.
<https://doi.org/10.1007/s10551-006-9184-4>
- Rudyanto, A., & Wimelda, L. (2020). Core option vs Comprehensive option: which one is better? *Journal of Contemporary African Studies*, 20, 108–119.
https://www.researchgate.net/publication/340455031_CORE_OPTION_VS_COMPREHENSIVE_OPTION_WHICH_ONE_IS_BETTER
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *British Accounting Review*, 22(3), 259–281.
[https://doi.org/10.1016/0890-8389\(90\)90008-6](https://doi.org/10.1016/0890-8389(90)90008-6)
- Schilling, M. A., & Izzo, F. (2017). *Gestione dell'innovazione* (4th ed.). McGraw-Hill Education.

- SDA Bocconi - School of Management Sustainability Lab. (2021). *Fostering Sustainability in Small and Medium-sized Enterprises* (By Generali).
<https://www.sme-enterprize.com/white-paper/>
- Sengur, F. (2021). Corporate Social Responsibility Reporting: Evolution, Institutionalization, and Current State. *The Palgrave Handbook of Corporate Social Responsibility*, 1321–1345.
https://doi.org/10.1007/978-3-030-42465-7_83
- Stubblefield Loucks, E., Martens, M. L., & Cho, C. H. (2010). Engaging small- and medium-sized businesses in sustainability. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 1(2), 178–200.
<https://doi.org/10.1108/20408021011089239>
- Supermercati Cadoro S.p.a.
<https://www.cadoro.it>
- Supino, S., & Sica, D. (2011). Nuovi paradigmi di rendicontazione d'impresa: il report integrato. *Esperienze D'impresa*.
- Tarquinio, L., & Rossi, A. (2014). Customizzazione dei report di sostenibilità e stakeholder engagement: Il contributo del World Wide Web. *Impresa Progetto - Electronic Journal of Management*.
- Tenuta, P. (2009). *Indici e modelli di sostenibilità*. FrancoAngeli.
- Tettamanzi, P., & Minutiello, V. (2022). *Il bilancio di sostenibilità come strumento di rendicontazione aziendale*. goWare & Guerini Next.
- Trattato sull'Unione Europea. (2012)
https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0017.02/DOC_1&format=PDF

- van Heek, J., Arning, K., & Ziefle, M. (2017). Reduce, reuse, recycle: Acceptance of CO₂-utilization for plastic products. *Energy Policy*, *105*, 53–66.
<https://doi.org/10.1016/j.enpol.2017.02.016>
- Welsh, J. A., & White, J. F. (1981). A Small Business Is Not a Little Big Business. *Harvard Business Review*.
- World Commission on Environment and Development [WCED]. (1987). *Our Common Future*.
- World Resources Institute [WRI]. (2004). *The Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard*. World Business Pub.
- Yin, R. K. (1981). The Case Study Crisis: Some Answers. *Administrative Science Quarterly*, *26*(1), 58.
<https://doi.org/10.2307/2392599>